3 / 2008

Schriftenreihe [RFG]

Recht & Finanzen für Gemeinden

Achatz / Brassloff / Brenner / R. Schauer

Kommunale KG-Modelle und Rechnungsabschlüsse auf dem Prüfstand

Verwaltungsmanagement-Tag 2008
Johannes Kepler Universität Linz

- Vorsteuerabzug bei Gebäudeinvestitionen
- Bonitätsbeurteilung und Kennzahlen
- Vermögensrechnung als Entscheidungsgrundlage
- Diskussionsbericht

MANZ

RPW_NÖ GBG
NÖ Gemeinde Beratungs- & Steuerberatungsgesmbh

Österreichischer Gemeindebund

kommunal consult

kommunal KREDIT

Leitner+Leitner

Autorenverzeichnis:

Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz
Vorstand des Instituts für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre an der Universität Linz; Steuerberater und Partner bei Leitner+Leitner, Wien – Linz. Schriftleiter der Zeitschriften RFG und taxlex.

Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Straße 69
4040 Linz
Tel.: (0732) 2468-8490
E-Mail: markus.achatz@jku.at
Internet: www.vwrecht.jku.at

Mag. Paul Brassloff
Mitarbeiter in der Organisationseinheit „Großkunden und Kommunen“, Erste Bank der oesterreichischen Sparkassen AG

Petersplatz 7
1010 Wien
Tel.: (0) 50100-12650
Fax: (0) 50100-912650
E-Mail: paul.brassloff@erstebank.at
Internet: www.erstebank.at

Franz Brenner
Leiter der Organisationseinheit „Erste Bank Betriebsanalyse I“, Erste Bank der oesterreichischen Sparkassen AG

Brandstätte 7/9
1010 Wien
Tel.: (0) 50100-13625
Fax: (0) 50100-913625
E-Mail: franz.brenner@erstebank.at
Internet: www.erstebank.at

o. Univ.-Prof. Dkfm. Dr. Reinbert Schauer
Ordinarius für Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung und der öffentlichen Dienste und Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftslehre der gemeinwirtschaftlichen Unternehmen an der Johannes Kepler Universität Linz.

Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Straße 69
4040 Linz
Tel.: (0732) 2468-9461
E-Mail: reinbert.schauer@jku.at
Internet: www.ibgu.jku.at

Vortr. Hofrat Dr. Robert Hink
Generalsekretär
Gemeindebund

Dr. Reinhard Platzer
Generaldirektor
Kommunalkredit Austria AG

Bgm. Helmut Mödlhammer
Präsident
Gemeindebund

Vorwort

Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser!

Die wirtschaftliche Tätigkeit und die finanzielle Gebarung einer Gemeinde sind von entscheidender Bedeutung. Nicht zuletzt daran müssen sich Gemeinden im Wettbewerb um Unternehmen, aber auch um Bürgerinnen und Bürger messen lassen. Die Entwicklungen und Veränderungen der letzten Jahre in diesem Bereich sind deutliches Indiz dafür, wie sehr sich die Rolle der Gemeinden gewandelt hat. Die Zeiten, in denen ein Bürgermeister nur repräsentieren musste und die Gemeinde im Grunde nur ein Verwaltungskörper war, sind endgültig vorbei. Die Kommunen sind heute nicht nur auf politischer, sondern auch auf wirtschaftlicher Ebene ein wichtiger „Player".

Die vorliegende Schrift dokumentiert die Referate und Diskussionsergebnisse des Verwaltungsmanagement-Tages 2008, der am 22. Jänner 2008 an der Johannes Kepler Universität Linz stattfand. Diese jährlich vom Institut für Betriebswirtschaftslehre der gemeinwirtschaftlichen Unternehmen (Vorstand: o. Univ.-Prof. Dr. *Schauer*) angebotene Weiterbildungsveranstaltung fand in diesem Jahr in Kooperation mit dem Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre – Abteilung für Finanz- und Steuerrecht (Vorstand: o. Univ.-Prof. Dr. *Achatz*) statt.

Der Verwaltungsmanagement-Tag 2008 war dem Themenbereich „Kommunale KG-Modelle und Rechnungsabschlüsse auf dem Prüfstand" gewidmet und behandelte damit aktuelle rechtliche und betriebswirtschaftliche Fragen zur Leistungserstellung in den österreichischen Gemeinden. Insbesondere wurden der Themenkomplex der Ausgliederung von Verwaltungsaufgaben in rechtlich selbständige Institutionen sowie die vorliegenden Rechnungsabschlüsse von Gemeinden einer Analyse unterzogen. In bewährter Weise geschah dies durch Referate und Stellungnahmen aus Wissenschaft und Praxis.

Vorwort

Wir alle wissen, dass die Anforderungen an Gemeinden stetig zunehmen. Diese Ausgabe der RFG-Schriftenreihe soll daher nicht nur helfen, Problembereiche im Zusammenhang mit kommunalen KG-Modellen und Rechnungsabschlüssen aufzuzeigen, sondern auch Hilfestellung dabei geben, diese Herausforderungen erfolgreich zu meistern.

Generalsekretär	*Generaldirektor*	*Präsident*
vortr. Hofrat Dr. Robert Hink	Dr. Reinhard Platzer	Bgm. Helmut Mödlhammer

Wien, April 2008

Inhaltsverzeichnis

1. Erfahrungen mit den KG-Modellen in Gemeinden aus steuerlicher Sicht – Entwicklungsperspektiven **5**
1.1 Vorbemerkung 5
1.2 Vorsteuerabzugsberechtigung für Gebäudeinvestitionen 5
1.3 Konzeption des KG-Modells 7
1.4 Steuerliche Aspekte 7
1.4.1 Umsatzsteuer 7
1.4.2 Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001 10
1.5 Rechnungslegung und steuerliche Einkünfteermittlung 11
1.6 Aktuelle Entwicklungen 12
1.7 Zukünftige Entwicklungen 14
1.8 Schlussbemerkung 15

2. Erkenntnisse aus der österreichweiten Analyse von Gemeinderechnungsabschlüssen 16
2.1 Einleitung 16
2.2 Bonitätsbeurteilung im Allgemeinen 17
2.3 Beurteilung der Gebietskörperschaften 18
2.4 Kennzahlen zur betriebswirtschaftlichen Beurteilung 19
2.5 Erkenntnisse im Zusammenhang mit Auslagerungen 22
2.6 Exkurs Planungsrechnung 24
2.7 Sonstige Erkenntnisse 26
2.8 Schlussfolgerungen 27

3. Die Vermögensrechnung in (oberösterreichischen) Gemeinden – Pflichtübung oder Entscheidungsgrundlage? 29
3.1 Ausgangslage 29
3.2 Betriebswirtschaftlicher Befund 30
3.3 Verbesserungsvorschläge 32
3.3.1 Erweiterung der Teilvermögensrechnung 32
3.3.2 Vergleich Vermögensrechnung und Rechnungsquerschnitt 33
3.3.3 Ansatzweise Entwicklung einer Ergebnisrechnung 34
3.4 Der Informationsgehalt von Bestandsrechnungen (Vermögensbilanzen) 35
3.5 Die Bewegungsbilanz als erster Schritt in der Bilanzanalyse 38
3.6 Die Vermögensrechnung als Planungsinstrument 40
3.7 Schlussfolgerung 40

4. Bericht über den Diskussionsverlauf 41

5. Literatur 48

1. Erfahrungen mit den KG-Modellen in Gemeinden aus steuerlicher Sicht – Entwicklungsperspektiven

Markus Achatz

1.1 Vorbemerkung

In den vergangenen Jahren gewannen Ausgliederungsmodelle für Gemeinden in vielen Bundesländern Österreichs an Bedeutung. Vor allem geplante Investitionen im Immobilienbereich waren für viele Gemeinden Anstoß dafür, eine eigene, ausgegliederte Gesellschaft zur Erfüllung dieser Aufgaben zu gründen. Die Gründe für Ausgliederungen sind zahlreich:

- Neben Wirtschaftlichkeits- und Effizienzüberlegungen durch Bündelung der Aufgaben in einer ausgegliederten Gesellschaft
- sind vor allem die Einhaltung der Maastrichtkriterien bzw des österreichischen Stabilitätspaktes
- und die Erzielung umsatzsteuerlicher Vorteile zu nennen.

Diese Entwicklung soll Anlass sein, die steuerlichen Rahmenbedingungen im Zusammenhang mit Ausgliederungen im Immobilienbereich der Gemeinden zu skizzieren und auf aktuelle sowie zukünftige Entwicklungen einzugehen.

1.2 Vorsteuerabzugsberechtigung für Gebäudeinvestitionen

Eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus Gebäudeherstellungskosten oder Sanierungsmaßnahmen setzt ua voraus, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für sein Unternehmen ausgeführt worden ist.[1] Ist der Leistungsempfänger kein Unternehmer oder ist die Leistung nicht für sein Unternehmen ausgeführt, besteht keine Berechtigung, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer abzuziehen. Der Leistungsempfänger ist in diesem Fall mit den Bruttoaufwendungen aus den Gebäudeinvestitionen belastet.

Unternehmereigenschaft kommt den Gemeinden nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art iSd § 2 Abs 3 UStG zu. Die bezogene Leistung ist für den Unternehmensbereich der Gemeinde bestimmt, wenn die Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von (gemischt genutzten) Gebäuden zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.[2] Die Leistungen gelten dabei zur Gänze als für das

[1] Vgl § 12 Abs 1 Z 1 UStG.
[2] Vgl § 12 Abs 2 Z 1 UStG idF AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180).

Unternehmen ausgeführt. Der Vorsteuerabzug steht nach nationaler Rechtslage allerdings nur im Ausmaß der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung des Gebäudes zu. Die auf die hoheitliche Verwendung des Gebäudes entfallenden Vorsteuern stehen nämlich mit einer nicht steuerbaren Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens[3] in Zusammenhang und sind insoweit gemäß § 12 Abs 3 Z 4 UStG vom Vorsteuerabzug explizit ausgeschlossen.

Gegen diese nationale Rechtslage bestehen **gemeinschaftsrechtliche Bedenken,** weil sie im Ergebnis wieder auf die vom EuGH in der *Rs Seeling* verworfene unechte Steuerbefreiung für den Grundstückseigenverbrauch hinauszulaufen scheint.[4] Eine höchstgerichtliche Entscheidung zur spezifischen österreichischen Rechtslage bleibt abzuwarten. Derzeit ist ein Vorabentscheidungsersuchen des VwGH beim EuGH anhängig.[5] In diesem Verfahren hat der VwGH dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Gewährung des vollen Vorsteuerabzugs im Sinne der EuGH-Rechtsprechung bei einem bloß anteilig unternehmerisch genutzten Gebäude gegen den gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz verstößt. Im Grunde soll damit der EuGH veranlasst werden, seine bisherige Rsp, die in der Rs *Lennartz*[6] und *Armbrecht*[7] ihren Ausgang nahm, auf Übereinstimmung mit den primärrechtlichen Vorgaben des E-GV zu überprüfen. Unabhängig davon ist beabsichtigt, die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung von gemischt genutzten Gebäuden einheitlich auf europarechtlicher Ebene zu regeln. Nach einem Richtlinienvorschlag der Kommission (KOM 2007 (677)) soll ein Vorsteuerabzug von vornherein nur mehr für den unternehmerisch genutzten Anteil des Gebäudes möglich sein.

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass der Gemeinde nach nationaler Rechtslage im Ausmaß der hoheitlichen Nutzung eines Gebäudes (bzw bei anteiliger unternehmerischer Nutzung unter 10% auch hinsichtlich dieses Anteils) kein Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen zusteht. Dieses Ergebnis lässt sich durch Ausgliederung der Immobilieninvestition in eine gemeindeeigene Gesellschaft vermeiden. Für den Vorsteuerabzug erforderlich ist in diesem Zusammenhang, dass der ausgegliederte Rechtsträger als Unternehmer iSd § 2 UStG zu qualifizieren ist. Die unternehmerische Tätigkeit besteht dabei regelmäßig in der Vermietung der Investition (Immobilie) an die Gemeinde.

Hoheitlich oder gemischt genutzte Gebäude werden daher vielfach in eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Gesellschaft ausgegliedert. In der Praxis wird der ausgegliederte Rechtsträger meist in der Rechtsform einer Personengesellschaft (KG) errichtet.[8] Dieser kommt Unternehmereigenschaft zu, wenn eine selbständige nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Für ausgegliederte Rechtsträger von Gebiets-

---

[3] Vgl § 3 a Abs 1 a letzter Satz UStG (BGBl I 2004/27 ab 1. 5. 2004).
[4] Vgl EuGH 8. 5. 2003, C-269/00; ua *Achatz,* RFG 2004, 54.
[5] Vgl VwGH 24. 9. 2007, 2006/15/0056.
[6] EuGH 11. 7. 1991, C-97/90.
[7] EuGH 4. 10. 1995, C-291/92.
[8] Bestehende KEG nach dem Erwerbsgesellschaftengesetz haben ihren Firmenwortlaut bis spätestens 1. 1. 2010 auf „Kommanditgesellschaft“ oder „KG“ zu ändern.

körperschaften bestehen hierbei in den Umsatzsteuerrichtlinien Sonderregelungen zur Anerkennung der Unternehmereigenschaft.[9]

1.3 Konzeption des KG-Modells

Die Kommanditgesellschaft (KG) ist eine Gesellschaft, bei der zumindest ein Gesellschafter unbeschränkt (Komplementär) und ein Gesellschafter beschränkt (Kommanditist) haften. Die Strukturierung der KG erfolgt in den Bundesländern soweit ersichtlich unterschiedlich. In Oberösterreich ist die Gemeinde als Kommanditist beteiligt. Die Komplementäreigenschaft wird von einem eigens hiefür errichteten Infrastrukturverein wahrgenommen. Dieser fungiert als reiner Arbeitsgesellschafter und nimmt damit die Geschäftsführung der KG wahr. Die Gemeinde ist als Kommanditist zu 100% am Vermögen der KG beteiligt. In anderen Bundesländern wird die Komplementäreigenschaft von der Gemeinde wahrgenommen und fungiert der Bürgermeister oder eine der Gemeinde nahestehende Person als Kommanditist. Aus steuerlicher Sicht sind die Varianten gleichwertig. Für die steuerliche Anerkennung nach RZ 274 UStR ist jedoch in jedem Fall erforderlich, dass die Gemeinde am Vermögen des ausgegliederten Rechtsträgers zu mehr als 50% beteiligt ist.

Die KG erwirbt grundbücherliches Eigentum an der Liegenschaft und führt die geplanten Baumaßnahmen (zB die Errichtung oder die Sanierung eines Gebäudes) durch. Das neu errichtete bzw sanierte Gebäude wird nach Fertigstellung an die Gemeinde vermietet. Im Regelfall übt die KG lediglich eine vermögensverwaltende Tätigkeit durch die Vermietung von Gebäuden an die Gemeinde oder an Dritte aus. Die grundlegenden Eckpunkte zur umsatzsteuerlichen Anerkennung dieses Miet/Pacht-Verhältnisses zwischen dem ausgegliederten Rechtsträger und der Gebietskörperschaft oder einem Dritten wurden vom Bundesministerium für Finanzen in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 in der Randziffer 274 festgehalten.

1.4 Steuerliche Aspekte

1.4.1 Umsatzsteuer

Das **Mietverhältnis** zwischen dem ausgegliederten Rechtsträger und der Gebietskörperschaft oder einem Dritten wird von der Finanzverwaltung nur anerkannt,

- wenn die Gemeinde am ausgegliederten Rechtsträger zu mehr als 50% beteiligt ist,
- im Rahmen der Ausgliederung die (gemeindeeigene) Liegenschaft in das Eigentum des ausgegliederten Rechtsträgers übertragen wird und
- das Entgelt für die Überlassung der Liegenschaft die Betriebskosten iSd Mietrechtsgesetzes zuzüglich einer jährlichen AfA-Komponente übersteigt.

---

9 Vgl unten Pkt 1.4.1.

Als AfA-Komponente sind dabei grundsätzlich 1,5% der um die Bedarfszuweisungen und sonstigen öffentlichen Förderungen der Länder, des Bundes oder der EU gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des errichteten Gebäudes samt Betriebsvorrichtungen anzusetzen. Wird ein bestehendes Gebäude saniert, ist von den um die öffentlichen Förderungen gekürzten Sanierungsaufwendungen auszugehen. Für das bestehende Gebäude sind zusätzlich 1,5% der einkommensteuerrechtlichen AfA-Bemessungsgrundlage (ohne Abzug öffentlicher Förderungen) anzusetzen. Soweit für die übertragene Liegenschaft in der Vergangenheit kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte, ist mindestens der Einheitswert der gesamten Liegenschaft anzusetzen.

Die Regelungen der Rz 274 UStR zur umsatzsteuerlichen Anerkennung des Miet/Pacht-Verhältnisses gelten dabei nur für Gebäude und dazugehörende Betriebsvorrichtungen, nicht jedoch für Einrichtungsgegenstände. Unter **Betriebsvorrichtungen** sind Vorrichtungen zu verstehen, die auf einem Grundstück geschaffen sind und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen (bspw Silo eines Bauhofs, Parkplätze eines Schulgebäudes).[10] Für die Kalkulation der auf die Betriebsvorrichtungen entfallenden Miete kommt somit der AfA-Satz von 1,5% zum Tragen, öffentliche Zuschüsse sind von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig. Eine unechte Steuerbefreiung ist für die Vermietung von Betriebsvorrichtungen nicht vorgesehen. Die Vermietung unterliegt daher stets der Umsatzsteuerpflicht zum Normalsteuersatz.

Von Gebäuden und dazu gehörenden Betriebsvorrichtungen zu unterscheiden sind **bewegliche körperliche Gegenstände** (zB Mobiliar, EDV-Anlagen, Fahrzeuge). Für diese Gegenstände wurden die Kriterien zur umsatzsteuerlichen Anerkennung des Mietverhältnisses in der durch den USt-Wartungserlass 2007 neu eingefügten Rz 275 UStR definiert.[11] Unter bestimmten Voraussetzungen (siehe unten Pkt 1.6) ist auch bei der Anschaffung dieser Gegenstände ein Vorsteuerabzug möglich. Zu beachten ist allerdings, dass die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen im Einzelfall zum Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit der KG führen könnte und dadurch auch eine ertragsteuerliche Steuerhängigkeit der im Eigentum der KG stehenden Gebäude ausgelöst werden kann.[12]

Zu beachten ist, dass nach der Praxis der Finanzverwaltung die Rz 274 UStR auf die **Errichtung und Überlassung von öffentlichen Straßen,** Plätzen, Kreisverkehren, Ortsbildgestaltungen und ähnliches nicht anwendbar ist. Auch die gelegentlich in der Praxis anzutreffenden Leasingkonstruktionen dürften hier nicht zum Vorsteuerabzug führen, da regelmäßig vom Vorliegen eines Spezialleasing auszugehen sein wird und damit die Investition wirtschaftlich dem Leasingnehmer (Gemeinde) zuzurechnen sein wird. Ein Vorsteuerabzug kann somit für solche Investitionen im Regelfall nicht lukriert werden.

Bei Erfüllen der Anwendungsvoraussetzungen der Rz 274 UStR wird die KG unternehmerisch iSd UStG tätig und ist sie zum Vorsteuerabzug aus den Investitionskosten (Errichtungskosten bzw Sanierungskosten) berechtigt, wenn sie zur Umsatzsteuerpflicht der Vermietung gem § 6 Abs 1 Z 16 iVm § 6 Abs 2 UStG optiert. Die ausgliedernde Gemein-

---

[10] Vgl Rz 780 UStR.
[11] Vgl *Oberleitner/Jochum,* RFG 2008, 26.
[12] Vgl dazu unten Pkt 1.6.

de ist damit lediglich mit Umsatzsteuer iHv 20% auf das Mietentgelt belastet. Nach Ablauf von 10 Jahren kann die KG zudem in die unechte Steuerbefreiung (§ 6 Abs 1 Z 16 UStG) wechseln, ohne dass es zu einer Berichtigung des seinerzeit vorgenommen Vorsteuerabzugs kommt.[13] Für diesen 10-Jahreszeitraum besteht überdies ein Finanzierungsvorteil, der sich aus der zeitlichen Spreizung zwischen Vorsteuerabzug (im Zeitpunkt der Investition) und Umsatzsteuerbelastung (verteilt über die ersten 10 Jahre) ergibt.

Soweit seitens der Gemeinde an den ausgegliederten Rechtsträger **Zuschüsse** geleistet werden, um Verluste des ausgegliederten Rechtsträgers abzudecken und die erforderliche Liquidität zur Bedienung der Fremdfinanzierung herzustellen, stellt sich die Frage nach der umsatzsteuerlichen Behandlung dieser Zuschüsse. Die Praxis der Finanzverwaltung geht davon aus, dass diese Zuschüsse nicht steuerbar sind, da sich die Höhe des Zuschusses nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers richtet und die Zahlungen nicht mit bestimmten Umsätzen in Zusammenhang stehen.[14]

Bei der Umsetzung einer ausgegliederten Immobileninvestition ist die Einhaltung der in der Rz 274 UStR vorgegebenen Kriterien unerlässlich: Die Richtlinienbestimmung enthält begünstigendes Sonderrecht, das im Fall eines Abgabenverfahrens vor dem UFS oder auch vor dem VwGH keine subjektiven Rechte begründet[15], wobei die steuerliche Anerkennung durch die Gerichte durchaus fraglich erscheint. Die Praxis der Finanzverwaltung könnte auch im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehen: Erfolgt die Vermietung allein zum Zweck der Erlangung eines Steuervorteils, ist nach der Rsp in der Rs *Halifax*[16] das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis zu prüfen und bei Vorliegen einer solchen der Vorsteuerabzug zu versagen. Angesichts dieser nationalen und im Gemeinschaftsrecht wurzelnden Rechtsunsicherheit wird somit jede Gemeinde bestrebt sein, höchstmögliche Rechtssicherheit hinsichtlich des geltend gemachten Vorsteuerabzugs zu erlangen. Zur Erlangung einer solchen Rechtssicherheit besteht die Möglichkeit, eine Anfrage zur steuerlichen Behandlung der konkreten Gestaltung an die zuständigen Finanzämter zu richten. Obwohl Auskünfte der Finanzverwaltung nicht in Bescheidform ergehen, ist das Vertrauen des Steuerpflichtigen in erteilte Rechtsauskünfte der Finanzverwaltung geschützt.[17] Eine entgegen der erteilten Rechtsauskunft vorgeschriebene Umsatzsteuer aus der Versagung des Vorsteuerabzugs wäre demnach der betroffenen Gemeinde im Billigkeitswege zu erlassen. Der Schutz des Vertrauens auf die Richtigkeit der erteilten Auskunft setzt allerdings grundsätzlich voraus, dass der Sachverhalt, welcher der Auskunft zugrunde gelegen ist, im Auskunftsersuchen richtig und vollständig dargestellt ist (und tatsächlich verwirklicht wird). Die Auskunft entfaltet schließlich nur dann **Vertrauensschutz,** wenn sie von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt wird.[18] Dabei ist zu beachten, dass bei Ausgliederungen regelmäßig zwei Finanzämter zustän-

---

[13] Vgl § 12 Abs 10 UStG.
[14] Vgl UStR Rz 26.
[15] Vgl dazu die bisherige Rspr des VwGH (zB VwGH 4. 2. 1971, 0288/69; 28. 1. 2003, 2082/14/0139).
[16] Vgl EuGH 21. 2. 2006, C-255/02.
[17] Vgl dazu die VO zu § 236 BAO.
[18] Vgl *Achatz/*Kofler in *Holoubek/Lang (Hrsg),* Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen 213; Doralt*/Ruppe,* Grundriss des österreichischen Steuerrechts II[5] Rz 375.

dig sind, da im Regelfall das für die Gemeinde zuständige Finanzamt nicht für den ausgegliederten Rechtsträger zuständig ist.

1.4.2 Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001

Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001 (BBG) bestimmt, dass besondere durch die Ausgliederung und Aufgabenübertragung der Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR) an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von der Gesellschaftsteuer, der Grunderwerbsteuer und den Stempel- und Rechtsgebühren sowie den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit sind. Umsatzsteuerlich gelten die im Zuge von Ausgliederungen stattfindenden Leistungen nicht als steuerbare Umsätze.

Zu beachten ist, dass die Steuerentlastung an die Voraussetzung geknüpft ist, dass die ausgegliederte Gesellschaft unter **beherrschendem Einfluss** der KöR steht. Dies ist idR bereits dann gegeben, wenn die KöR am ausgegliederten Rechtsträger gesellschaftsrechtlich mehrheitlich beteiligt ist. Anwendungsvoraussetzung ist weiters, dass die verkehrsteuerbaren Vorgänge durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben unmittelbar veranlasst wurden. Nur jene Vorgänge, die in **engem Zusammenhang** mit der Ausgliederung stehen, sind von Art 34 BBG erfasst. Art 34 BBG ist somit jedenfalls auf die im Zusammenhang mit der Ausgliederung stehenden Grundstücksübertragungen anwendbar. Vom Anwendungsbereich ferner erfasst sind die im Zuge der Ausgliederung festgelegte Kapitalausstattung der ausgegliederten Gesellschaft sowie der zwischen ausgegliedertem Rechtsträger und ausgliedernder Gemeinde abgeschlossene Bestandvertrag.[19]

Die Anwendung des Art 34 BBG setzt die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben auf einen von der KöR verschiedenen Rechtsträger voraus.[20] Nach Auffassung des BMF sind lediglich jene Fälle von der Begünstigung erfasst, in denen eine **Aufgabe in ihrer Gesamtheit übertragen** wird. Nach der derzeit bestehenden Praxis ist es zwar nicht erforderlich, dass die Gemeinde sämtliche Liegenschaften und die gesamte Liegenschaftsverwaltung ausgliedert, doch müssen sämtliche mit einem bestimmten Aufgabenbereich (zB dem Feuerwehrwesen) im Zusammenhang stehende Liegenschaften ausgegliedert werden. Die Einbringung sämtlicher Liegenschaften zu einem bestimmten Aufgabenbereich muss nach der Rechtsauffassung des BMF allerdings nicht in einem Zuge erfolgen, sondern die Übertragung kann sich zunächst auf eine einzelne Liegenschaft beschränken, wenn zugleich die Übertragung der anderen Liegenschaften unter Anführung bestimmter Zeitpunkte, zu denen die Ausgliederungen erfolgen werden, beschlossen wird (stufenweise Ausgliederung). Werden die einzubringenden Gebäuden für eine weitere Gemeindeaufgabe genutzt, würde dies nach dieser Sicht wiederum die Übertragung weiterer Gemeindeaufgaben erforderlich machen. Davon kann nach der Verwaltungspraxis abgesehen werden, wenn das übertragene Grundstück nur geringfügig (weniger als 20%) auch für andere Zwecke verwendet wird.

---

[19] Vgl *Huemer/Moser* in *Gröhs (Hrsg),* Ausgliederungen 412 ff.
[20] Vgl *Ehrke/Pilz,* RFG 2003, 58 und *Ehrke-Rabel,* RFG 2005, 81.

Gibt es in einer Gemeinde für einen bestimmten Aufgabenbereich (zB Feuerwehr) nur eine einzige Liegenschaft, an der die Investition vorgenommen werden soll, stehen der Inanspruchnahme der Begünstigungen nach Art 34 BBG regelmäßig keine Hindernisse im Weg. Mit der Ausgliederung der einzigen Liegenschaft ist auch die Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung von Aufgaben erfüllt. Schwieriger stellt sich die Situation in jenen Fällen dar, in denen für einen bestimmten Aufgabenbereich mehrere Liegenschaften vorhanden sind und die Investition sich nur auf eine dieser Liegenschaften bezieht. Das Erfordernis einer stufenweisen Ausgliederung stößt insoferne auf praktische Umsetzungsschwierigkeiten, da sich für die anderen (nicht von der Investition betroffenen Liegenschaften) regelmäßig ein bestimmter Investitions- und Ausgliederungszeitpunkt nur schwer im Vorhinein bestimmten lässt. Vielfach ist fraglich, ob und zu welchen Zeitpunkten an diesen Liegenschaften Investitionen vorgenommen werden. Festzuhalten ist im gegebenen Zusammenhang freilich, dass der UFS in einer Entscheidung davon ausgegangen ist, dass bereits durch die Übertragung einer einzigen Liegenschaft das Erfordernis der Aufgabenübertragung erfüllt sein kann.[21] Auch im Schrifttum wird davon ausgegangen, dass bereits die Übertragung einer einzigen Liegenschaft den Vorgaben des Art 34 BBG genügt.[22] Eine höchstgerichtliche Judikatur zu dieser Frage steht bislang allerdings aus. Entscheidet sich daher eine Gemeinde von mehreren einer Aufgabe dienenden Grundstücken nur eine einzige Liegenschaft auszugliedern, bleibt eine gewisse Rechtsunsicherheit bestehen, die nach dem derzeitigen Stand nur durch eine stufenweise Ausgliederung beseitigt werden kann.

1.5 Rechnungslegung und steuerliche Einkünfteermittlung

Das Unternehmensgesetzbuch (UGB) enthält Bestimmungen über die Rechnungslegung. Nach § 189 Abs 1 Z 1 UGB unterliegen der Rechnungslegungspflicht Kapitalgesellschaften und unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (sog „verdeckte Kapitalgesellschaften“).

In der Praxis ist die Gemeinde-KG im Regelfall als derartige „verdeckte Kapitalgesellschaften“ konzipiert. Komplementär der ausgegliederten Gesellschaft ist entweder die Gemeinde selbst oder aus Haftungsgründen eine GmbH oder ein Verein, idR aber keine natürliche Person. Eine solche KG unterliegt den Rechnungslegungsvorschriften des UGB, sofern sie auch unternehmerisch tätig ist.

Zur Begründung der **Rechnungslegungspflicht** einer KG bedarf es daher einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des UGB. Der Unternehmerbegriff des UGB orientiert sich am Unternehmerbegriff des Konsumentenschutzgesetzes und ist nicht ident mit dem Unternehmerbegriff des Umsatzsteuergesetzes.[23] Unternehmereigenschaft iSd UGB kommt einer Gemeinde-KG, welche ausschließlich durch vermietende oder ver-

---

[21] Vgl UFS 21. 6. 2006, GZ RV/0192-S/06.
[22] Vgl *Ehrke-Rabel,* RFG 2005, 81.
[23] Vgl oben Pkt 1.4.1.

pachtende Tätigkeit im Wirtschaftsleben in Erscheinung tritt, nach herrschender Auffassung nur dann zu, wenn sie aufgrund einer Vielzahl von Bestandobjekten einer dauerhaften Organisation bedarf. Gibt eine Gemeinde-KG nicht mehr als fünf Objekte in Bestand, ergibt sich in der Regel auch keine Rechnungslegungspflicht nach dem UGB.[24] Besitzt hingegen die KG aufgrund des Umfangs der in Bestand gegebenen Objekte Unternehmereigenschaft, ist sie rechnungslegungspflichtig und zur Aufstellung einer Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung verpflichtet.

Für ertragsteuerliche Zwecke ist zu beachten, dass eine KG als Personengesellschaft **kein eigenes Steuersubjekt** ist (und insb auch keine Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten hat). Die Einkünfte werden direkt den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung zugerechnet. Die Beteiligung einer Gemeinde an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft begründet keinen Betrieb gewerblicher Art (BgA) iSd § 2 Abs 2 Z 1 KStG.[25] Mangels Vorliegens eines BgA erzielt die Gemeinde daher keine steuerlich relevanten Einkünfte. Die Beteiligung an der KG ist daher ertragsteuerlich unbeachtlich. Es erfolgt steuerlich weder eine Gewinnermittlung noch eine Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten. Das Vermögen der KG ist nicht steuerhängig. Ein allfälliger im Zuge der Veräußerung der Immobilie durch den ausgegliederten Rechtsträger entstehender Veräußerungsgewinn ist daher ertragsteuerlich nicht relevant. Sollte demgegenüber der ausgegliederte Rechtsträger gewerbliche Einkünfte erzielen, ist die Beteiligung der Gemeinde als BgA iSd § 2 Abs 2 Z 1 KStG zu qualifizieren. Damit sind die Einkünfte und das Vermögen der KG ertragsteuerlich jedenfalls relevant. Die Gewinnermittlung hat in diesem Fall gem § 5 EStG zu erfolgen, sofern Rechnungslegungspflicht nach den Vorschriften des UGB besteht.

1.6 Aktuelle Entwicklungen

Durch den Umsatzsteuer-Wartungserlass 2007 wurde seitens des Bundesministeriums für Finanzen zu wesentlichen Besteuerungsfragen sowohl für ausgegliederte Rechtsträger von Gemeinden als auch für Gemeinden selbst Stellung genommen.[26]

In der für ausgegliederte Rechtsträger geltenden Rz 275 UStR werden die Voraussetzungen, unter denen die Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen seitens der Finanzverwaltung anerkannt wird, definiert.[27] Die Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen wird steuerlich dann anerkannt, wenn das jährliche Mietentgelt zumindest die auf Basis der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ermittelte AfA-Komponente erreicht. Bei der Kalkulation des Mietentgelts ist ein Abzug von öffentlichen Förderungen von den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten nicht zulässig, dh die Kalkulation hat auf Basis der ungekürzten Anschaffungskosten zu erfolgen. Aus wirtschaftlicher Sicht steht dem Vorsteuerabzug eine Umsatzsteuerbelastung auf die Miete in gleicher Höhe gegenüber. Die Regelung bewirkt lediglich einen Finanzierungsvorteil, wel-

---

24 Zur Auslegung des Unternehmerbegriffes siehe *Huemer/Oberndorfer,* RFG 2007, 15 ff.
25 Vgl *Achatz/Leitner,* Körperschaften öffentlichen Rechts[2] 58.
26 Vgl BMF 24. 10. 2007, GZ BMF-010219/0448-VI/4/2007.
27 Vgl dazu bereits oben Pkt 1.4.1.

cher sich aus der zeitlichen Spreizung zwischen Vorsteuerabzug und Umsatzsteuerbelastung (verteilt über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Investition) ergibt. Alternativ zur Anschaffung der Einrichtungen durch die KG besteht für die Gemeinde weiterhin die Möglichkeit, die Gegenstände selbst anzuschaffen. Die Vorsteuerabzugsberechtigung der Gemeinde ist hierbei nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.[28]

Durch den **Wartungserlass 2007** wurde darüber hinaus die Rz 265 UStR geändert. Die Rz 265 UStR bestimmt, unter welchen Voraussetzungen die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 3 UStG zu qualifizieren ist. Die Neuerungen dieser Regelung bestehen ua in folgenden Punkten:

- Bisher begründete die Vermietung und Verpachtung nach Ansicht der Finanzverwaltung nur dann eine unternehmerische Tätigkeit, wenn ein **zivilrechtlicher Bestandvertrag** iSd § 1090 ABGB bestand. Nach der Neuregelung sind nicht nur zivilrechtliche Bestandverträge, sondern in gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung auch andere Nutzungsüberlassungen wie zB die Einräumung eines Baurechtes, von Rz 265 UStR erfasst. Entscheidend ist, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre und jede andere Person von diesem Recht ausschließen könne.[29] Nicht von der Regelung erfasst sind daher zB Überlassungen für die Nutzung als Schipisten.
- Hauptkriterium für die umsatzsteuerliche Anerkennung des Nutzungsverhältnisses ist seine **Entgeltlichkeit.** Nach Ansicht der Finanzverwaltung war dafür bislang bereits die Deckung der (laufenden) Betriebskosten ausreichend. Die Neuregelung, welche für alle jene Miet- und Pachtverhältnisse gilt, die ab 1. 1. 2008 begründet werden, erfordert demgegenüber neben der Deckung der (laufenden oder zeitlich anteiligen) Betriebskosten auch ein Entgelt für den Gebrauch des Grundstücks in Form einer jährlichen oder zeitlich anteiligen AfA-Komponente. Die AfA ist dabei mit mindestens 1,5% der Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Eine bloß betriebskostendeckende Miete wurde bereits bisher von der Rechtsprechung[30] nicht anerkannt. Mit der Änderung der UStR wurde insoweit die (begünstigende) Auffassung der Finanzverwaltung an die (strengere) Judikatur angepasst.

Vergleicht man die für Körperschaften öffentlichen Rechts und für ausgegliederte Rechtsträger von Gebietskörperschaften geltenden Vorschriften, zeigt sich, dass die Vermietung durch Körperschaften öffentlichen Rechts an Dritte schlechter gestellt ist als die Vermietung durch einen ausgegliederten Rechtsträger an die Gebietskörperschaft. Die Anerkennung eines Miet/Pacht-Verhältnisses erfordert in beiden Fällen die Verrechnung einer jährlichen AfA-Komponente. Bei der Vermietung und Verpachtung durch Körperschaften öffentlichen Rechts an Dritte soll nach Rz 265 UStR jedoch bei der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage kein Abzug öffentlicher Förderungen möglich sein.

---

[28] Vgl oben Pkt. 1.4.1.
[29] Vgl EuGH 4. 10. 2001, C-326/99 – *Goed Wonen;* EuGH 12. 6. 2003, C-275/01 – *Sinclair Collis.*
[30] Vgl VwGH 11. 12. 1996, 94/13/0025; UFS 22. 5. 2003, GZ RV/2766-W/02.

Darüber hinaus ist die Ermittlung der AfA-Komponente bei der Vermietung eines bereits bestehenden Gebäudes in Rz 265 UStR nicht explizit geregelt, sodass davon auszugehen ist, dass die AfA-Komponente nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu bestimmen ist. Ausgegliederte Rechtsträger von Gebietskörperschaften können die AfA-Komponente für die Altsubstanz demgegenüber in bestimmten Fällen sogar vom Einheitswert der Liegenschaft berechnen. Unter Umständen kann es daher in Hinkunft für eine Gemeinde vorteilhaft sein, auch unternehmerisch genutzte Gebäude in eine KG auszugliedern.

1.7 Zukünftige Entwicklungen

Die günstigen Regelungen der Rz 274 UStR für KG-Modelle sind bislang lediglich den Gebietskörperschaften, nicht auch den anderen Körperschaften öffentlichen Rechts (zB Kirchen, gesetzlichen Interessenvertretungen), offengestanden. Das BMF beabsichtigt auch für andere Körperschaften öffentlichen Rechts festzulegen, unter welchen Voraussetzungen Ausgliederungen umsatzsteuerlich anzuerkennen sind.

„Vorbildwirkung“ für eine derartige **Öffnung der Rz 274 UStR** in diese Richtung könnte die Entwicklung des Art 34 BBG entfalten. Auch diese Begünstigungen waren ursprünglich nur Gebietskörperschaften als „ausgliedernde Rechtsträger“ vorbehalten.[31] Durch das AbgÄG 2002[32] wurde der Anwendungsbereich der Bestimmung auf Ausgliederungen sämtlicher Körperschaften öffentlichen Rechts ausgedehnt. Für umsatzsteuerliche Zwecke ist allerdings offen, ob auch den anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts jene „Konditionen“ eingeräumt werden, die für Gebietskörperschaften festgelegt worden sind. Nach dem derzeitigen Stand soll jedenfalls die AfA-Komponente bei anderen Körperschaften öffentlichen Rechts mindestens 2,5% betragen. Fraglich ist, ob ein Abzug öffentlicher Förderungen von der AfA-Bemessungsgrundlage zulässig sein wird. In jedem Fall stellt sich hier die Frage, ob eine unterschiedliche Behandlung von Gebietskörperschaften und anderen Körperschaften öffentlichen Rechts sachlich gerechtfertigt werden kann. Aus steuerjuristischer Sicht ist freilich zu beachten, dass die Rz 274 gemessen an den gesetzlichen und gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben bis zu einem gewissen Grad begünstigendes Sonderrecht darstellen dürfte, das gerade für Gebietskörperschaften finanzausgleichsrechtliche Funktionen wahrnimmt. Aus dieser Sicht dürfte jedenfalls für andere KöR kein klagbarer Anspruch auf Gleichstellung mit den Gebietskörperschaften ableitbar sein.

Steigende Bedeutung wird dem KG-Modell künftig auch im Bereich der **interkommunalen Zusammenarbeit** zukommen. Eine Form der interkommunalen Zusammenarbeit besteht dabei in der gemeinsamen Nutzung von Gebäuden durch mehrere Gemeinden. Neben der Erzielung steuerlicher Vorteile treten bei diesen Modellen verstärkt Wirtschaftlichkeits- und Effizienzüberlegungen durch die gemeinsame Nutzung von Ressourcen in den Vordergrund. Rz 274 UStR ist nach dem USt-Wartungserlass 2006 auch auf den

---

[31] Vgl Art 34 BBG 2001 idF BGBl I 2000/142.
[32] Vgl BGBl I 2002/84.

Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit sinngemäß anzuwenden. Eine sinngemäße Anwendung der Rz 274 UStR ist dabei für jene Fälle vorgesehen, in denen an der Gesellschaft mehrere Gebietskörperschaften zu insgesamt mehr als 50% beteiligt sind. Zur Umsetzung einer interkommunalen Zusammenarbeit kommen damit auch Rechtsträger in Betracht, an denen mehrere Gemeinden beteiligt sind. Die Praxis zeigt, dass sich bei derartigen Projekten neue steuerliche Fragen ergeben. So ist zB für die Kalkulation der Miete zu klären, welche Bedeutung dem Umstand zukommt, dass die von den einzelnen Gemeinden eingebrachten Mittel und Nutzungspotentiale differieren werden.

1.8 Schlussbemerkung

Die Umsetzung von Ausgliederungsmodellen stellt an die Verantwortlichen einer Gemeinde **hohe juristische Anforderungen.** Für die Gründung der Gesellschaft, den Abschluss von Einbringungsverträgen bis hin zur Durchführung des Vergabeverfahrens und die Abwicklung des Bauvorhabens sind von den Gemeinden zahlreiche Vorgaben und Anforderungen zu beachten. Aus steuerlicher Sicht ist besonders darauf hinzuweisen, dass nicht allein der Abschluss der Verträge den steuerlichen Vorteil sicherstellt, sondern insb die Umsetzung tatsächlich den Vorgaben entsprechend durchgeführt werden muss. Dies erfordert etwa, dass die gegründete ausgegliederte Gesellschaft als solche auch nach außen auftritt (bis hin zum Erfordernis eines eigenen Briefpapiers und eines Firmenschilds am Amtsgebäude der Gemeinde).

Der in diesem Zusammenhang vielfach kritisierte Umstand, dass die Erlangung des Vorsteuerabzugs einen derart **hohen administrativen Aufwand** erfordert, ist verständlich, gesetzliche Alternativen bestehen angesichts der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zur Mehrwertsteuer aber nicht. Der immer wieder geäußerte Wunsch, der Gesetzgeber möge doch einfach den Vorsteuerabzug für Investitionen im Hoheitsbereich öffnen, bleibt daher bis zur Änderung der Gemeinschaftsrechtslage, die bekanntlich ein einstimmiges Vorgehen der Mitgliedstaaten erfordert, unerfüllbar. Man mag einwenden, dass die derzeitige Praxis nach der Rz 274 UStR für die Gemeinden zu keiner echten finanziellen Entlastung, sondern nur zu Verschiebungen im Finanzausgleich führt. Ingesamt bleibt freilich zu bedenken, dass bei Nichtinanspruchnahme der begünstigenden Regelung nach der Rz 274 UStR für die betroffene Gebietskörperschaft nicht nur der Vorsteuerabzug verloren geht. Es wird vielmehr auf einen Ausgleich jener finanziellen Einbußen verzichtet, die durch die Inanspruchnahme der Rz 274 UStR durch andere Gemeinden und Gebietskörperschaften herbeigeführt werden.

2. ERKENNTNISSE AUS DER ÖSTERREICHWEITEN ANALYSE VON GEMEINDERECHNUNGSABSCHLÜSSEN

Franz Brenner und Paul Brassloff

2.1 Einleitung

Grundlagen dieses Kapitels, das auf dem im Rahmen des Verwaltungsmanagement-Tag 2008 gehaltenen Referat der Autoren basiert, aber etwas ausführlicher gestaltet ist, sind

- ► die im Zusammenhang mit Kommunalfinanzierungen vorgenommenen **Analysen von Gemeinderechnungsabschlüssen** durch die Erste Bank und die Sparkassengruppe in Österreich, weiters
- ► **Gedankenaustausch mit Kollegen aus der Kreditwirtschaft** und daraus gewonnene Einsichten sowie
- ► **Gespräche mit Mitarbeitern** aus **Finanzabteilungen von Gemeinden** und aus **Gemeindeabteilungen der Länder** (Gemeindeaufsichten).

In diesem Sinne steht die eine oder andere Aussage und Anregung sicherlich auch stellvertretend für Mitbewerber aus dem Bereich der Finanzinstitute.

In der **Betriebsanalyseabteilung der Erste Bank** werden pro Jahr um die **45.000 Jahresabschlüsse von Firmenkunden** sowie ca **500 Voranschläge und Rechnungsabschlüsse von Gemeinden** im Detail auf Basis manueller Dateneingabe mit dem EDV-System „SABINE“ **analysiert.** Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, sämtliche **Daten der Rechnungsabschlüsse aller österreichischen Gemeinden und Städte auf Knopfdruck automatisch aufzubereiten** und als Auswertung sowohl den Stellen im eigenen Haus als auch der Sparkassengruppe elektronisch zur Verfügung zu stellen, womit diese in die Lage versetzt werden, auch ohne spezifisches Know-how über das kameralistische Rechnungswesen eine betriebswirtschaftlich fundierte Beurteilung vorzunehmen.

Der **Fokus** dieses Kapitels ist

- ► auf die **Erkenntnisse aus der Analyse von Rechnungsabschlüssen** sowie
- ► auf **eigene Einschätzungen** und **gewonnene Erfahrungen im Zusammenhang mit der Auslagerung** bzw **Ausgliederung von Vermögenswerten** und betrieblichen Aufgaben aus dem Gemeindehaushalt gerichtet.

Zusammenfassend geht es darum,

- ► bestehende und/oder zunehmende **Schwachstellen bezüglich einer** (gesetzlich geforderten) **kreditwirtschaftlich sinnvollen Auswertbarkeit von Rechnungsabschlüssen** aufzeigen,

- gegebenenfalls **Vergleiche mit den Rechnungslegungsvorschriften für Firmenkunden** anzustellen und schließlich
- Anregungen zur **Verbesserung der Steuerung der Investitionen und mittelfristigen Finanzplanung** sowie der Wirtschaftlichkeit im Allgemeinen zu geben
- und mit der **Forderung nach umfassender Erfüllung des Transparenzgebots** gegenüber dem Bürger („Grundsatz der Öffentlichkeit gegenüber den Gemeindemitgliedern“) zu verbinden.

Daraus ist nicht zuletzt der Anspruch des (interessierten) Bürgers abzuleiten, sich über die wirtschaftliche und finanzielle Situation der Gemeinden seines Lebensumfelds (zB Wohnsitz, Arbeitsstätte) durch Einsichtnahme in die Rechenwerke informieren zu können. Im Zeitalter der Ausgliederungen wird dies selbst dem kundigen Leser von kameralistischen Rechenwerken mangels Möglichkeit der Einsichtnahme in die Jahresabschlüsse der Gemeindebeteiligungsunternehmen und konsolidierter Darstellung auf oberster Ebene (nämlich der Gemeinde) aufgrund des Fehlens einer Haushaltsführung auf doppischer Basis kaum gelingen. Darüber hinaus wäre es – ähnlich den Regelungen im UGB/ Rechnungslegungsgesetz – auch in diesem öffentlich-rechtlichen Bereich **zweckmäßig, anhand von Lageberichten zusätzlich eine verbal aufbereitete Information über die wirtschaftliche und finanzielle Lage der Körperschaft** (und ihres „Konzerns“) **zu geben.**

2.2 Bonitätsbeurteilung im Allgemeinen

Kreditinstitute sind **gesetzlich verpflichtet, sich über die Lage eines Kreditnehmers ein umfassendes Bild zu machen** und somit anlassbezogen oder in periodischen Abständen dessen Bonität zu beurteilen, wie zum Beispiel in Bezug auf

- die **Sicherheiten** und **Blankofinanzierungsteile,**
- die **wirtschaftliche Entwicklung** (Eigenkapitalausstattung, Kreditfähigkeit, etc) und
- das **Ausfallsrisiko.**

Letzteres kommt mittlerweile durch die so genannte **Rating-**Einstufung zum Ausdruck.

Als eine der wesentlichen Unterlagen, die zur Beurteilung herangezogen werden, sind zeitnahe **Bilanzunterlagen (Rechnungsabschlüsse)** und **Planrechnungen (Mittelfristige Finanzplanung)** zu nennen.

Diese Unterlagen werden entsprechend dem im jeweiligen Kreditinstitut verwendeten System (EDV-Programm, fachliche Leitlinien) ausgewertet und – vergleichbar einem Labor-Betrieb – „befundet“, also analysiert und interpretiert. Die Erste Bank samt ihren Auslandstöchtern und die Sparkassengruppe verwenden einheitlich das in vielen Jahren entwickelte multifunktionale Auswertungssystem „SABINE“.

Die Auswertung liefert üblicherweise folgende Bausteine:

- Stufenförmig und als Zeitreihe der letzten Jahre aufgebauter **Bilanz- und Erfolgsvergleich,**

- **Kapitalflussrechnung** entsprechend aktuellem betriebswirtschaftlichem Standard sowie
- **Kennzahlen** zur Kreditfähigkeit (Cashflow Entwicklung), Rentabilität, Finanzierung und Liquidität.

In weiterer Folge fließen vorhin gewonnene und „verdichtete" Kennzahlen automatisch in die **Ratingsysteme für „Basel II"** ein und führen dort zum sogenannten **„Finanzrating",** also zur Risikoeinstufung aufgrund der wirtschaftlichen Faktenlage. Ergänzt um die **weiche**n **Faktoren** wie zum Beispiel Branchenentwicklung, Management, Nachfolgesicherung führt dies zum **Gesamtrating nach „Basel II".**

2.3 Beurteilung der Gebietskörperschaften

Wenn auch in Österreich **Bund, Länder** und **Gemeinden** im **Bankwesengesetz** hinsichtlich

- der **Eigenmittelunterlegung,**
- der **Bildung einer Gruppe verbundener Kunden** sowie
- der **Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse** durch Vorlage von Jahresabschlüssen

eine **Sonderstellung** genießen, entbindet dies das **Kreditinstitut** auch bei dieser Kundengruppe nicht der **Verpflichtung, sich im Rahmen der** – ebenfalls im Bankwesengesetz normierten – allgemeinen **Sorgfaltspflichten über die bankgeschäftlichen Risken zu informieren.**

Während Bund und einzelne Bundesländer aufgrund ihrer teilweise internationalen Emissionstätigkeit über externe Ratings internationaler Ratingagenturen verfügen, kann der Großteil der **Gemeinden** nur **anhand der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse** in ihrer Wirtschafts- und Finanzkraft **bewertet** werden. Zur Beschreibung der „Hard Facts" bedient man sich ähnlich wie in der Unternehmensanalyse Kennzahlen, die jedoch aufgrund der Besonderheiten der Kameralistik teilweise nach abweichenden Gesichtspunkten zu bilden und zu bewerten sind.

Die Auswertung der Erste Bank und Sparkassengruppe umfasst folgende Teile:

- **Ordentlicher Haushalt** und Entwicklung der ausgabenseitigen Haushaltstruktur,
- **Außerordentlicher Haushalt** sowie dessen Entwicklung und Struktur,
- Entwicklung der **Querschnittrechnung** als betriebswirtschaftlich aussagekräftiges Herzstück,
- **Kreditfähigkeitsberechnung** und **Kennzahlen,**
- Ermittlung und Gewichtung eines **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsindikators.**

Ein **hoher Stellenwert** kommt der **Beurteilung der** so genannten **„Kreditfähigkeit"** zu. Dabei wird überlegt, ob die Rückzahlung bestehender und beantragter Darlehen aus den Überschüssen des laufenden Geschäftsbetriebs gesichert ist. Genau genommen sollte

auch eine Prüfung erfolgen, inwieweit die Darlehen und die damit finanzierten Wirtschaftsgüter laufzeitmäßig übereinstimmen (Nutzungsdauer einerseits und Darlehenslaufzeit andererseits), um sowohl eine Substanzaushöhlung als auch eine ertragsseitige Überforderung zu vermeiden.

2.4 Kennzahlen zur betriebswirtschaftlichen Beurteilung

Mit Kennzahlen wird ein zahlenmäßig messbarer Sachverhalt in konzentrierter und verdichteter Form beschrieben. Auf die kommunalen Haushalte bezogen sind vor allem Fragen

- der **finanziellen Leistungsfähigkeit,**
- der **Liquidität** und
- der **infrastrukturellen Investitionstätigkeit**

von Interesse. Untersucht wird also etwa, welche Finanzmittel für

- die **Leistung des Schuldendienstes** sowie
- die **Finanzierung von Investitionen und Folgelasten**

zur Verfügung stehen bzw erwirtschaftet werden, oder

- **wie lange es dauert,** bestehende **Finanzschulden zu tilgen.**

Zum Unterschied von der betrieblichen Kennzahlenermittlung, die auf einer vollständigen Bilanzierung und Ergebnisrechnung beruht, stehen **zur Bewertung kameralistisch abgerechneter Haushalte nur eingeschränkte Möglichkeiten der Kennzahlenberechnung** zur Verfügung:

- **Einnahmen-/Ausgabenrechnungen** (gegliedert nach den bundesweit geltenden Vorschriften der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung sowie nach landesgesetzlichen Regelungen)

sowie diverse Nachweise, vor allem

- **Schuldenstands- und Schuldendienstevidenzen.**

Insbesondere **fehlen** – abgesehen von den Wertpapierbeständen – umfassende bewertete

- **Vermögensdarstellungen**

und **teilweise auch** von

- **Leasingstands- und Leasingdienstnachweise**n (in der Qualität der Finanzschuldennachweise), die als Teil der Verwaltungsschulden bzw des Verwaltungs- und Betriebsaufwandes dargestellt werden,

sowie die

- Ermittlung und Verbuchung von **Abschreibungen**

als wesentliches Indiz für die Einschätzung des kommunalen Reinvestitionsbedarfs und der Fähigkeit, die hiefür nötigen Finanzmittel aus der Innenfinanzierung bereitzustellen.

2. Erkenntnisse aus der Analyse von Gemeinderechnungsabschlüssen

Das in Verwendung stehende Kennzahlenbündel beruht auf in der Bank gewonnenen Erfahrungen und verschiedenen Ausarbeitungen im Rahmen der praktischen Haushaltsanalyse sowie auf veröffentlichten Empfehlungen des KDZ Zentrum für Verwaltungsforschung zur Steuerung des kommunalen Haushalts.[33]

Nicht alle **Kennzahlen** eignen sich gut **für den interkommunalen Vergleich,** etwa aufgrund starker

- **struktur-** und
- **größenordnungsabhängiger** Ausprägungen.

Es gilt daher,

- entweder Kennzahlen **mit geringer Korrelation zu Gemeindegrößen** zu finden
- oder die **Gemeinden nach Größen und Strukturmerkmalen** zu **segmentieren** und die herangezogenen Kennzahlen bzw deren Bewertung darauf auszurichten.

Hilfestellung zur Bewertung der Aussagekraft von Kennzahlen bietet vor allem der jährlich von der Statistik Austria angekaufte Datenbestand aller Gemeinderechnungsabschlüsse, über den die Kennzahlen gerechnet und mit statistischen Maßen hinsichtlich ihrer Ausprägung, Verteilung und Korrelation untersucht werden.

Als Grundlage für das **Rating von Unternehmen, die wettbewerblich tätig sind** und ihre Jahresabschlüsse auf Basis des Rechnungslegungsgesetzes erstellen, werden die **„Hard Facts" durch Kennzahlen abgebildet,** deren Treffsicherheit **im Hinblick auf die Beurteilung der Ausfallswahrscheinlichkeit** mittels statistischer Methoden untersucht wird.

Dieses Verfahren ist **bei österreichischen Gebietskörperschaften** aufgrund statistisch nicht messbarer Leistungsstörungen und Schlechterfüllungen von Darlehens- bzw Kreditverträgen **nicht anwendbar.** Darüber hinaus genießen Forderungen an österreichische Gebietskörperschaften und sogenannte „Öffentliche Stellen" („Public Sector Entities") auch eine Sonderstellung im Bankwesengesetz und der darauf basierenden Solvabilitätsrichtlinie, die hinsichtlich der Berechnung des Eigenmittelunterlegungserfordernisses die Anwendung eines Solvabilitätsgewichts zwischen 0% und 20% ohne Anwendung eines kennzahlenbasierten Ratingverfahrens erlaubt.

Daher sind Indikatoren, die aus der Analyse von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen von **Gemeinden** errechnet werden, nicht mit den im Rahmen von Ratingverfahren für Unternehmen ermittelten „Bonitätsindikatoren" vergleichbar, und werden daher beispielsweise als **„Indikatoren für die (finanz-)wirtschaftliche Leistungsfähigkeit"** bezeichnet.

Abgesehen von den **Kennzahlen, die bestimmte** – zumeist auch unmittelbar plausible oder auf Empfehlungen der (kommunal-)betriebswirtschaftlichen Literatur basierende – **Grenzwerte für eine positive Beurteilung nicht unter- bzw überschreiten sollen,**

---

[33] ZB *Biwald,* Kommunale Haushalte mit Kennzahlen analysieren und steuern, KDZ Forum Public Management 4/05, 7 – 9.

dienen **andere Kennzahlen** dazu, die **relative wirtschaftliche bzw finanzielle Leistungsfähigkeit einer Gemeinde im Vergleich zur Gesamtheit** – etwa durch Abweichungen in einem bestimmten Ausmaß und in einer bestimmten kennzahlenabhängigen Richtung von einem Mittelwert – zu **beschreiben.**

Als Beispiel für die erste Kategorie kann die „freie Finanzspitze", vergleichbar einem überschüssig vorhandenen Cashflow, dienen, die ja zumindest in dem Ausmaß positiv sein soll, als daraus ein künftiger – sich durch Finanzschuldenneuaufnahmen ergebender – Schuldendienst gedeckt werden soll.

Als Beispiel für die zweite Kategorie (Bewertung der relativen Lage einer Kennzahl im Vergleich zur Grundgesamtheit) wäre die Kennzahl „Bruttoinvestitionen pro Einwohner" anzuführen.

Kennzahlen aus der Analyse von Gemeinde-Budgets und –Abschlüssen kann man beispielsweise in folgende **4 Arten** unterteilen:

► Beschreibung von **Einnahmen-/Ausgaben-Strukturen**

- Die Kennzahlen dieser Gruppe beschreiben **Relationen charakteristischer Einnahmen- und Ausgabenpositionen** der laufenden Gebarung
- Die Eignung für den interkommunalen Vergleich ist aufgrund der unterschiedlichen Gemeindegrößen, Strukturen und Organisation der kommunalen Leistungserbringung (Stichwort „Ausgliederungen") nur sehr eingeschränkt.

► Aussagen über die **Kreditfähigkeit/**den **Schuldendienst/**die **Verschuldung**

- Wesentlichste Kennzahl ist die so genannte **„Freie Finanzspitze",** definiert als Ergebnis der laufenden Gebarung abzüglich der Finanzschuldentilgungen, zum Zweck der interkommunalen Vergleichbarkeit als Quote in Relation zu den gesamten laufenden Einnahmen bzw der „fortdauernden" Teile daraus gerechnet.
- Eine weitere charakteristische Kennzahl ist der **„Nettoschuldendienst",** errechnet aus dem Bruttofinanzschuldendienst und nach Möglichkeit zuzüglich dem Leasingschuldendienst abzüglich der Schuldendienstersätze; als Quote in Relation zu den gesamten laufenden oder nur den Abgabeneinnahmen formuliert.
- Die **„Nettoneuverschuldung"** gibt die Veränderung des Finanzschuldenstandes durch Bildung der Differenz innerhalb einer Rechnungsperiode zwischen Finanzschuldenaufnahmen und Tilgungen, nach Möglichkeit zuzüglich des Eingehens von Leasingverbindlichkeiten abzüglich der Tilgungskomponente der Leasingraten, wieder. Auch hier erfolgt die Berechnung als Quote in Relation zu den gesamten laufenden oder nur den Abgabeneinnahmen.
- Schließlich lässt sich ähnlich der Betriebsanalyse eine **„fiktive Entschuldungsdauer"** in Jahren (unter Bezugnahme auf den Finanzschuldenstand plus nach Möglichkeit dem Stand der Leasingverpflichtungen) rechnen, im Kommunalanalysefall in Relation zum Ergebnis der laufenden Gebarung.

- Aussagen über die **Investitionstätigkeit und deren Finanzierung**
  - Kennzahl **„Bruttoinvestitionen pro Einwohner“,** zweifellos nur eine Hilfsgröße für den interkommunalen Vergleich, da Abschreibungen als Maß für die Bewertung der relativen Angemessenheit der Höhe von Investitionsausgaben nicht zur Verfügung stehen.
  - Kennzahl **„Nettoinvestitionsdeckung“** in 2 Varianten:
    „Eigenfinanzierung“: In welchem prozentuellen Ausmaß kann der um die Kapitaltransfereinnahmen bereinigte Nettovermögenszuwachs (= Investitionen minus Deinvestitionen) durch das Ergebnis der laufenden Gebarung finanziert werden. Das korreliert bis zu einem gewissen Grad mit der Gemeindegröße (in dem Sinne, dass der Anteil der Kapitaltransferfinanzierung mit der Gemeindegröße ab- und somit der Anteil der Eigenfinanzierung zunimmt) und eignet sich daher nur sehr bedingt für den interkommunalen Vergleich.
    „Eigen- und Kapitaltransferfinanzierung“: In welchem prozentuellen Ausmaß kann der um die Kapitaltransfereinnahmen bereinigte Nettovermögenszuwachs (= Investitionen minus Deinvestitionen) durch das Ergebnis der laufenden Gebarung zuzüglich der Kapitaltransfereinnahmen finanziert werden. Das korreliert nicht mit der Gemeindegröße, da der oben beschriebene Effekt durch Einbezug der Kapitaltransfereinnahmen in die Finanzierungsbasis neutralisiert wird. Die Kennzahl eignet sich daher in diesem Sinne besser für den interkommunalen Vergleich über alle Größenklassen als die vorhin erwähnte Variante.
- Aussagen über die **Liquidität**
  - Als Liquiditätskennzahl kann beispielsweise die **„Durchschnittliche Kassenkreditausnutzung“** herangezogen werden, die die aus den im Rechnungsjahr gezahlten Kassenkreditzinsen[34] errechnete durchschnittliche Kassenkreditausnutzung repräsentiert. Als Quote wird die Kennzahl in Relation zu den laufenden Einnahmen gesetzt.
- Die Berechnung des **„Indikators für die (finanz-)wirtschaftliche Leistungsfähigkeit“** einer Gemeinde erfolgt schließlich anhand ausgewählter Kennzahlen der Gruppen
- Kreditfähigkeit/Schuldendienst/Verschuldung,
- Investitionen/Finanzierung der Investitionen und
- Liquidität.

2.5 Erkenntnisse im Zusammenhang mit Auslagerungen

Auslagerungen führen sehr oft dazu, dass nicht unerhebliche Teile des Haushalts der Darstellung im Haushaltsrechnungssystem entzogen werden und in der Folge eine **wirtschaftliche Gesamtsicht** (Konsolidierung) mangels einheitlicher Buchhaltungssysteme

[34] Unter Annahme eines fiktiven Kassenkreditzinssatzes.

(wirtschaftsüblich: Doppik) und entsprechender Rechnungslegungsstandards praktisch **unmöglich** wird.

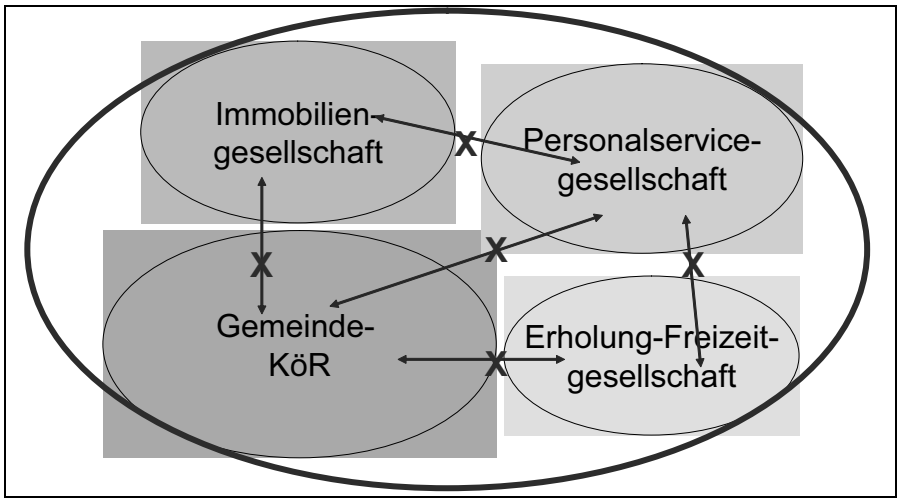

Abbildung 1: *Zeigt die aufgrund unterschiedlicher Rechnungslegungssysteme unterbrochenen Querverbindungen zwischen einzelnen Gesellschaften der Gemeinde und ihr selbst auf, die allerdings bei Konsolidierung einen wesentlichen Schwerpunkt darstellen, um zu einem wirtschaftlichen Gesamtbild zu gelangen.*

Damit wird das **Transparenzerfordernis** stark **beeinträchtigt,** weil in der Regel weder für die Entscheidungsträger selbst noch für den interessierten Bürger ein ausreichender Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Entwicklung und Lage der Gemeinde besteht. In der Folge betrifft dieser Mangel an Transparenz aber auch die Kreditinstitute, die unter Umständen Darlehensvergaben anhand betriebswirtschaftlich unzureichender Unterlagen entscheiden sollen.

Ein weiteres Zeichen von Auslagerungen bzw Folge der oben erwähnten Verschiebungen ist, dass sich die **Grundlagen zur Steuerung der „Unternehmung Kommune“** vielfach **verändern,** was in der Folge skizzenhaft angeführt sei:

- Veränderung von **Haushaltsvolumen** bzw **Haushaltsstruktur** generell und/oder buchungstechnisch hervorgerufen
- Laufzeitverlängerungen bei ausgelagerten Krediten im Vergleich zur Ist-Situation, was vielfach zu einer **Fehleinschätzung der Ertragskraft** bzw zu einer **Verzerrung der freien Finanzspitze** führt.
- Weiters ist festzustellen, dass es infolge einer Auslagerung durchaus auch zu einer **Ausweitung der Gesamtverschuldung** bzw zu einem **Missverhältnis der übernommenen Haftungen zur Leistungsfähigkeit des Haushalts** kommen kann.
- Darüber hinaus wird in der Regel eine **Einschränkung der Aussagekraft der aus dem (Rest-)Haushalt abgeleiteten** eigenen **Kennzahlen** und solcher im interkommunalen Vergleich hingenommen werden müssen.

Aus Sicht der Kreditinstitute werden deren Bedenken verständlich sein, wenn bei geplanten Auslagerungen der Fokus zu stark auf den finanziellen Erwartungen der Entscheidungsträger und zu wenig auf der Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Grundsätze liegt. Dieses **Manko** liegt unseres Erachtens zumindest **überall dort** vor, **wo keine ausreichend fundierten Planungsrechnungen** betreffend die ausgelagerte Gesellschaft **angestellt werden und** die **Rückkoppelung** zur Leistungsfähigkeit des Haushaltes **fehlt.**

Ausreichend fundiert bedeutet, dass nicht nur die ausgelagerten Wirtschaftsgüter und die dazugehörigen Darlehensfinanzierungen berücksichtigt werden (AfA, Zinskomponente), sondern auch die **Auswirkungen einer zukünftigen Gesamtstrategie** (Wie sieht die zukünftige Immobilienbewirtschaftung aus, welche Investitionsvornahmen bzw Verkäufe und Zukäufe von Immobilien sind zu berücksichtigen?) praxisnah abgebildet werden und dann die **Rückkoppelung auf die Haushaltsrechnung** – derzeit am Besten geeignet scheint hier die mittelfristige Finanzplanung – vorgenommen wird, um so die Auswirkungen auf die laufende Gebarung, Vermögensgebarung und Finanzgebarung ersichtlich zu machen. Erst dann besteht Transparenz und liegt der wirtschaftlich notwendige Durchblick vor.

2.6 Exkurs Planungsrechnung

Auf Basis eines Geschäftsplans werden ausgehend von einem Status (Ist-Bilanz, Gründungsbilanz) zumeist die Vorhaben der nächsten drei bis fünf Jahre rechnerisch in Form einer Aufwands-/Ertragsrechnung, aber auch bilanziell abgebildet. Infolge der Gesetze der Doppik liegt eine rechnerische Kontrolle vor, die auch sicherstellt, dass ein allfälliger Ausfinanzierungsbedarf zwingend aufgezeigt wird. Meist wird dies in Form eines über den operativen Bedarf hinausgehenden Betriebsmittelkreditbedarfs angezeigt, der dann auf seine Entstehung hin analysiert werden muss (Frage mangelnder Fristenkonformität, Ertragsschwäche).

Die Abbildungen 2, 3 und 4 geben einen Einblick in die Darstellung einer Planungsrechnung.

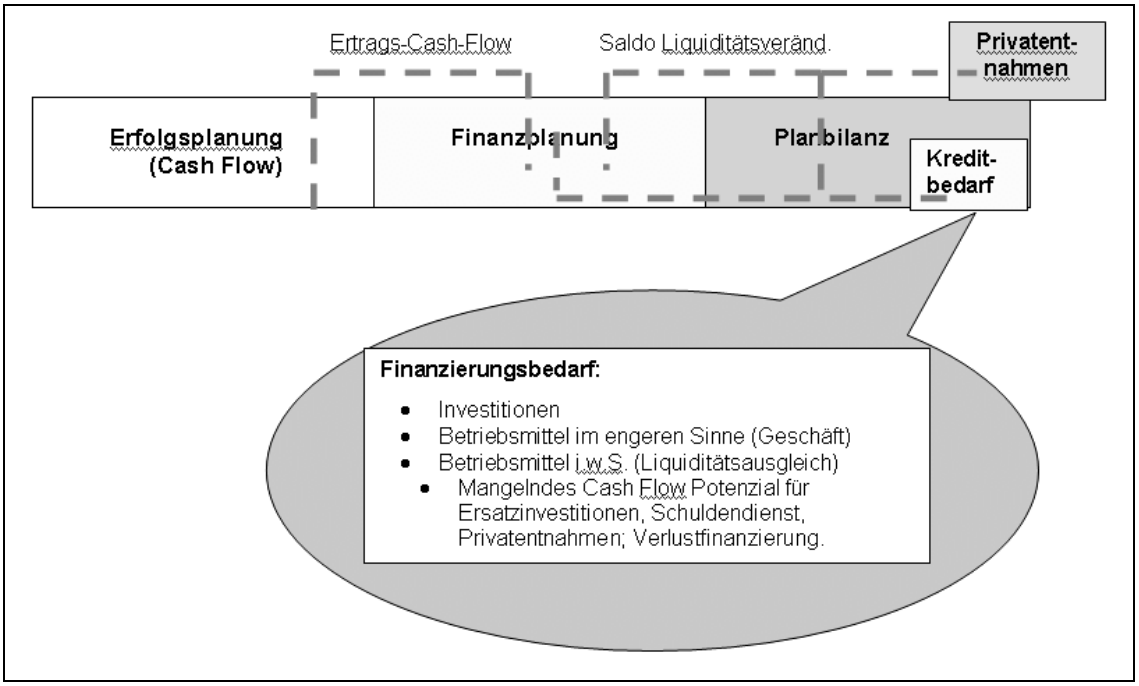

Abbildung 2: *Allgemeine Zusammenhänge Planungsrechnung. Zu sehen sind die Zusammenhänge zwischen Erfolgsplan und Planbilanz, aus denen entsprechend den Prämissen ein spezifischer Finanzierungsbedarf resultiert, der auch unterjährig dem Saisonverlauf nach dargestellt werden kann. Der Teil, der nicht aus eigenem Cashflow bzw aus den Veränderungen im bilanziellen Bereich, insbesondere dem Working Capital gespeist werden kann, schlägt sich als zusätzlicher Kreditbedarf nieder.*

Ergebnisrechnung Erstjahre, vereinfacht	**Jahr 1**	**Jahr 2**	**Jahr 3**
	€ TD	€ TD	€ TD
Mieteinnahmen	1.100	1.122	1.144
Verwaltung	-40	-40	-40
Instandhaltung	-75	-75	-75
Zinsen Darlehen (neu)	-696	-672	-648
Abschreibungen	-802	-812	-822
Ergebnis Geschäftlich	-513	-477	-441
Brutto Cash Flow	289	335	381
Tilgungserfordernis	-802	-812	-822
Ersatzinvestitionen	-100	-100	-100
Überschuss/ Unterdeckung	-613	-577	-541

Abbildung 3: *Von der Struktur/ Größenordnung der zu erwartenden Mieteinnahmen und den aus dem Kaufpreis bzw dessen Finanzierung resultierenden Abschreibungen und Zinsen hängt es im Wesentlichen ab, ob ein positives Ergebnis erreicht werden kann und ob ein zumindest für das Tilgungserfordernis ausreichender Cashflow zur Verfügung stehen wird. In diesem Fall trifft dies nicht zu und müssen die fehlenden Mittel letztlich (zusätzlich zu schon vorgesehenen Mietzahlungen) vom Gemeindebudget gedeckt werden.*

Planbilanzen Erstjahre, vereinfacht	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3
	€ TD	€ TD	€ TD
Übernommene Anlagen (Kaufpreis/ Ersatzinvestitionen abzüglich lfd. Abschreibungen)	23.298	22.596	21.894
Forderungen lfd.	40	40	40
Flüssige Mittel/ so. Forderungen	12	14	16
Bilanzsumme Aktiv	**23.350**	**22.650**	**21.950**
Stammkapital	35	35	35
Ergebnis inkl. Vortrag	-513	-990	-1.431
Eigenmittel I	-478	-955	-1.396
Stützung Gemeinde (Nachrangkapital)	513	990	1431
Eigenmittel II (Erhalt Stammkapital)	35	35	35
Langfristkredit Ankaufsfinanzierung	23.200	22.400	21.600
Ersatzinvestitionsfinanzierung	100	200	300
Lieferanten	10	10	10
Sonstige Verbindlichkeiten kfr.	5	5	5
Bilanzsumme Passiv	**23.350**	**22.650**	**21.950**

Abbildung 4: *Aufgrund eines offenbar bestehenden Missverhältnisses zwischen Ertragskraft und Kaufpreis (Überbewertung, maximierte Geldschöpfung?) kommt es zu einem beträchtlichen negativen Eigenkapital, das nur durch entsprechende Stützung durch die Gemeinde, zB in Form eines qualifizierten Nachrangkapitals, wettgemacht werden kann und die Bilanzierungsfähigkeit sichert. Hinzu kommt noch die Finanzierung der Ersatzinvestitionen von jährlich EUR 100 TD, insofern sie nicht ebenfalls durch Darlehen finanziert werden sollen.*

2.7 Sonstige Erkenntnisse

Hierunter fallen überwiegend **Mängel aus betriebswirtschaftlicher Sicht,** insbesondere im Rechnungswesen als solchen, weil **kein Wertverzehr** und **keine Abgrenzungen berücksichtigt** werden und damit **kein periodenrichtiges „Ergebnis“** vorliegt. Weiters gibt es **keine „Fixgröße“** (man könnte diese auch als Eigenmittel interpretieren), **die Perioden übergreifend fortgeschrieben wird und damit** in der einen oder anderen Richtung so etwas wie **Wirtschaftlichkeit,** überlegten **Umgang mit Ressourcen widerspiegelt.**

Dass **Forderungen und Verbindlichkeiten nicht nach Fristigkeiten gegliedert** und erläutert sind stellt sich bei der betriebswirtschaftlichen Analyse als Mangel heraus, weil damit **Fragen der fristenkonformen Finanzierung** und in der Folge der **Kreditfähigkeit** oft **nur unzulänglich beantwortet** werden können.

Bisweilen anzutreffen sind **Haupt- und Nebenbücher, die nicht übereinstimmen.**

Weiters wird unseres Erachtens die **mittelfristige Finanzplanung oft „stiefmütterlich“ behandelt** (reine „Fortschreibung“), was schon deshalb bedauerlich ist, weil es vielfach das einzige Planungsinstrument darstellt. **Betriebswirtschaftlich aussagekräftige Erläuterungen,** die über Zahlenaufstellungen hinausgehen und materiell erhellend wirken („Anhang“ zum besseren Verständnis der Vorgänge) **fehlen.**

Schließlich kann **bei Auslagerungen durch die Interpretation bzw Buchungstechnik** ein **Wechsel der Ausweisposition** stattfinden, **der unter Umständen ein verzerrtes Bild liefert.** Angeführt seien hier als Beispiele Personalausgaben, die zu Sachausgaben und Sachausgaben, die zu Transferzahlungen mutieren können.

2.8 Schlussfolgerungen

Vorgangsweisen und Mechanismen der Privatwirtschaft sind immer mehr auch bei Kommunen zu finden. Dies erachten wir als **begrüßenswert, wenn im Mittelpunkt die Verbesserung der Wirtschaftlichkeit und nicht Liquiditätsschöpfung oder „Kosmetik“ stehen.**

Diese geänderten Verhaltensweisen verlangen aber nach einem **neuen Regelwerk, vergleichbar** den **Rechnungslegungsstandards in der Privatwirtschaft** mit **zeitgemäße**r **Buchungsmethode/-systematik, Erläuterungspflichten** und **Konsolidierungsregeln.** Der **Wechsel** hin **zur Ergebnis- und Vermögens-Orientierung** anstelle der Zahlungsorientierung scheint **für** ein **modernes Controllingverständnis unumgänglich;** es verbessert die Steuerung, steigert Transparenz und Verständnis für die Vorgänge in der Gemeinde nicht nur bei den Entscheidungsträgern, sondern auch bei einer Vielzahl der Bürger, die ja fast zur Gänze in der Gedankenwelt der Doppik ausgebildet wurden.

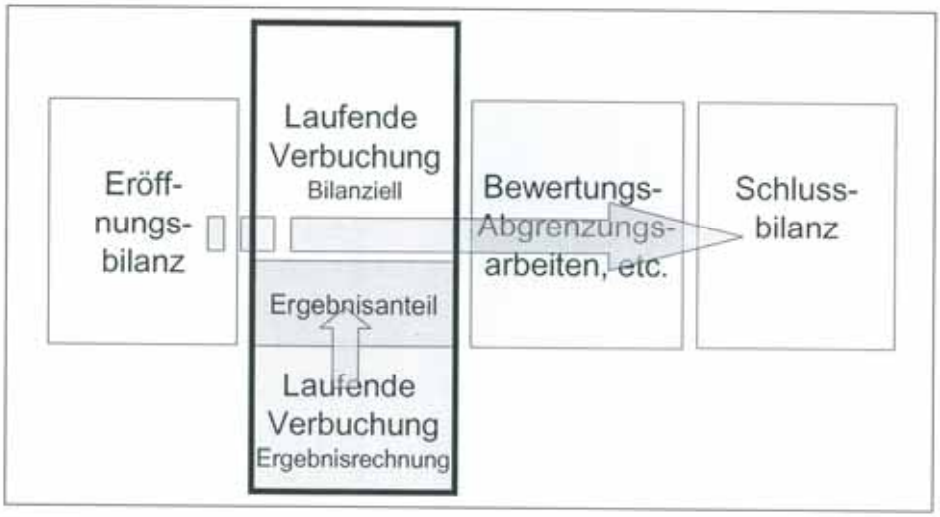

Abbildung 5: Der Weg zur Bilanz: *Das Schaubild zeigt, dass der Großteil der laufenden Buchhaltungsarbeit schon heute durch die Kontierung Doppik konform erledigt wird. Was bleibt ist die erstmalige Erhebung/Bewertung der Wirtschaftsgüter, die aber angesichts von Auslagerungen und bei Aufgreifen praxisnaher Vereinfachungsregeln ihren Schrecken verliert.*

Lösungsmöglichkeiten dafür sind unseres Erachtens durchaus gegeben und vermutlich einfacher als wir denken: **Grundsatz „weniger ist mehr“.** Darunter verstehen wir eine gedankliche Entflechtung und ein **schrittweises Vorgehen beim Umsetzen der einzelnen Module einer zeitgemäßen Rechnungslegung auf Basis der Doppik,** nämlich

Ergebnisrechnung/Bilanz, Kostenrechnung, etc. Ebenso könnten größenordnungsmäßige **Erleichterungen in der Umstiegsphase** sowohl hinsichtlich Gliederungstiefe als auch bei der Bewertung der Vermögensgüter für eine höhere Akzeptanz bei den Betroffenen hilfreich sein. Aus diesem Blickwinkel heraus ist auch eine buchungstechnische **Neutralisation des Ergebnisses aus dem Hoheitsteil im engsten Sinne** (Schulen, Soziales, etc) zu sehen, **um den Umgang mit der Größe „Eigenmittel" zu erleichtern** und dahinter stehende Ängste abzubauen. Schließlich sollte der Weg das Ziel sein und es **vorrangig nicht** um die **sofortige exakte Abbildung der Vermögenswerte bei Umstieg** gehen, zumal die Frage Gläubigerschutz in diesem Zusammenhang doch als sekundär anzusehen ist.

3. DIE VERMÖGENSRECHNUNG IN (OBERÖSTERREICHISCHEN) GEMEINDEN – PFLICHTÜBUNG ODER ENTSCHEIDUNGSGRUNDLAGE?

Reinbert Schauer

3.1 Ausgangslage

Die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 **(VRV),** BGBl 1996/787 idgF, sieht keine Verpflichtung zu einer alle Teile der Gebietskörperschaft umfassenden, **vollständigen** Vermögens- und Schuldenrechnung vor. § 16 Abs 1 VRV sieht einen **Vermögens- und Schuldennachweis** jeweils für wirtschaftliche Unternehmungen und Betriebe mit marktbestimmter Tätigkeit vor. Dieser Nachweis hat zumindest eine Information über Sachanlagen, Beteiligungen und Wertpapiere, Forderungen, Finanzschulden und Rücklagen zu geben. Informationen über andere Vermögenswerte (zB Vorräte) oder Verbindlichkeiten (Rückstellungen) sind nicht erforderlich. Bei sonstigen Betrieben und betriebsähnlichen Einrichtungen ist nur ein **Anlagennachweis** über das bewegliche und unbewegliche Sachanlagevermögen erforderlich (§ 16 Abs 2 VRV), der die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten und die Anlagenabschreibungen auszuweisen hat. Ein **umfassender Rücklagen- und Schuldennachweis** einer Gemeinde ist im Wege der Beilagen zum Rechnungsabschluss in jedem Falle geboten.

In zwei Bundesländern ist ein darüber hinausgehender Vermögens- und Schuldenausweis für Gemeinden erforderlich. In **Vorarlberg** sieht das Gesetz über die Organisation der Gemeindeverwaltung (LGBl 1985/40) die Vermögens- (und Schuldenaufstellung) als Bestandteil des Rechnungsabschlusses an (§ 78). In der **oberösterreichischen** Gemeindehaushalts-, Kassen- und Rechnungsordnung (Oö. GemHKRO, LGBl 2002/69) sind in Abschnitt VIII (§§ 76 – 96) detailliertere Regelungen zur kommunalen Vermögensrechnung enthalten. Danach gliedert sich das **Gemeindeeigentum** in drei Teile:

- **Öffentliches Gut** (dem Gemeingebrauch gewidmete Teile wie Straßen, Wege, Plätze)
- **Gemeindegut** (gemeinschaftliche Nutzung durch einen bestimmten Kreis von Berechtigten, zB Wälder)
- **Gemeindevermögen** (übriges Gemeindeeigentum)

Während das gesamte Gemeindeeigentum (und alle Schulden) sowie jede Änderung des Bestands **evident** zu halten und in längstens fünfjährigen Intervallen zu überprüfen ist, erfolgt eine **Bewertung** nur für das Gemeindevermögen. Dieser Bewertung sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde zu legen (§ 94). Es besteht somit eine **Inventarisierungs**verpflichtung für das gesamte Gemeindeeigentum, eine **Bewertungs**verpflichtung hingegen nur für das Gemeindevermögen, öffentliches Gut und Gemeindegut werden nicht bewertet.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist es positiv, dass dem Schuldennachweis ein Vermögensausweis gegenüber gestellt wird: es kann der Nachweis gegeben werden, inwieweit eine Schuldaufnahme mit einem Zugang von Vermögenswerten verbunden ist. Dieser bestandswirksame Gebarungsfall wird in der Betriebswirtschaftslehre als „Bilanzverlängerung" bezeichnet. Durch die Einschränkung der Bewertung auf das Gemeindevermögen handelt es sich aber nicht um eine Vollvermögensrechnung, sondern nur um eine **Teilvermögensrechnung.**

Praxiserfahrungen zeigen, dass bei der Verbuchung einer Investitionsausgabe im üblichen EDV-unterstützten kameralen Buchungsstil ein Anlagenkonto im Rahmen einer Anlagenbuchhaltung hinterlegt wird, auf dem jedoch **nicht zwingend gebucht** werden muss. Dies lässt Zweifel an der Vollständigkeit dieser Form der Vermögensrechnung aufkommen. Bei einer Buchung in einem doppischen Buchungsstil wäre diese Buchung auf dem Anlagenkonto zwingend erforderlich, weil der Verbuchung der Zahlung (Haben-Buchung) eine Buchung im Soll (Vermögenszugang) gegenübergestellt werden muss.

Die Verbuchung der nutzungsbedingten Abschreibung des Anlagevermögens erfolgt in der Regel auf der Basis einer durchschnittlichen Nutzungsdauer, die aus Tabellen entnommen wird. Immer wieder findet man aber auch die von der Inventarisierungsrichtlinie (RIM-Vorschrift) des Bundes abgeleitete Übung, im Jahr der Anschaffung und im Jahr des Ausscheidens jeweils die Hälfte des Anschaffungswerts abzuschreiben, im Verlaufe der Anlagennutzung jedoch nichts. Dies entspricht dem im 19. Jahrhundert entwickelten Prinzip der „Erneuerung in natura", das heute auf Grund des intensiven Investitionsverhaltens von Gemeinden keinesfalls zeitgemäß ist. Diese Vorgehensweise lässt vermuten, dass diesen Gemeinden die (betriebswirtschaftliche) Funktion von Abschreibungen[35] nicht geläufig ist.

Die **Abschreibungen** informieren zunächst über die nutzungsbedingte Wertminderung im Anlagevermögen und somit über die damit verbundene Substanzminderung. Diese Substanzminderung ist als Ressourcenverbrauch anzusehen, der in der Regel eine Erneuerung und damit künftige Ersatzinvestitionen bedingt. Dieser Ressourcenverbrauch ist zu **finanzieren,** entweder aus laufenden Einnahmen (dies bedingt eine Rücklagenbildung für die Ersatzinvestitionen) oder durch eine spätere Kreditaufnahme bei Vorliegen des Investitionserfordernisses.

3.2 Betriebswirtschaftlicher Befund

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht führt die hier beschriebene Vermögens- und Schuldenrechnung zu einem **statischen** Vermögens- und Schuldennachweis, der zumindest aufzeigt, welche Vermögenswerte den Schulden gegenüberstehen. Die finanzwirtschaftliche Schuldenquote wird relativiert. Empfehlenswert wäre es, die Teilvermögensrechnung zu einer Vollvermögensrechnung weiter zu entwickeln und die Ergebnisse der Vermögensrechnung mit den Ergebnissen der Finanzrechnung in Verbindung zu bringen. So wären

[35] *Lechner/Egger/Schauer,* Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre[23] (2006), 161.

zB die Abschreibungen im Verhältnis zum Saldo 1 im Rechnungsquerschnitt zu interpretieren.

Wichtiger als der statische Vermögensausweis ist allerdings der Nachweis der jährlichen **Vermögensänderung** im Sinne einer Substanzmehrung oder einer Substanzschmälerung. Dieser Saldo ist im Hinblick auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit hinsichtlich seines Zustandekommens in einer Aufwands- und Ertragsrechnung (Ergebnisrechnung) zu erklären und erfordert letztlich ein **Drei-Komponenten-Rechnungswesen** auf doppischer Grundlage (Finanz-, Bestands-, Ergebnisrechnung, siehe Abbildung 6). Das Prinzip der **intergenerativen** Gerechtigkeit fordert von jeder Generation, dass sie die von ihr verbrauchten Ressourcen im Wege des Abgabenaufkommens wieder ersetzen soll. Wegen der Schwierigkeiten, Generationen gegeneinander abgrenzen zu können, ist dieses Prinzip zum Prinzip der **interperiodischen** Gerechtigkeit fortentwickelt worden, indem für jede Rechnungsperiode die Deckung des Ressourcenverbrauchs durch das Ressourcenaufkommen gefordert wird.[36]

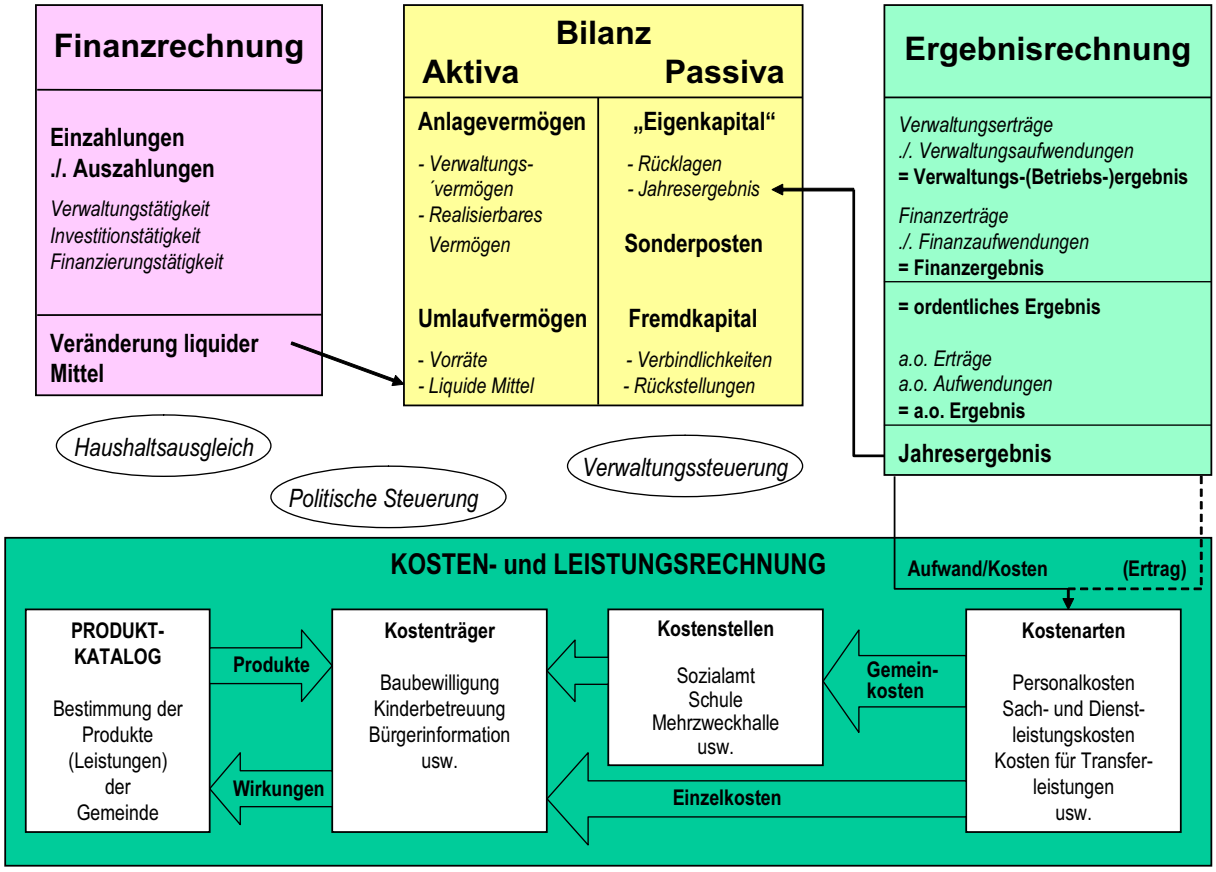

Abbildung 6: Drei-Komponenten-Rechnungswesen (Integrierte Verbundrechnung – IVR)[37]

---

36 *Schauer,* Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen (2007), 175, 184.

37 Modifiziert aus *Lüder,* Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren)[2] (1999) und *Lehner,* Kommunale Doppik – Quo remanes, Austria? (2007), 110.

Durch die vielfach übliche **Ausgliederung** von Immobilien einer Gemeinde in rechtlich selbständige Unternehmen (GmbH oder KG) wird in der kommunalen Vermögensrechnung statt Sachanlagevermögen nunmehr Finanzvermögen ausgewiesen. Es erhebt sich die Frage, ob der Wertausweis der Beteiligung an diesem Unternehmen zum Nominalwert erfolgt und damit Stille Reserven gelegt sind oder eine Annäherung an den Tageswert erfährt. Zu fragen ist auch, ob mit der Ausgliederung von Immobilien auch Schulden ausgelagert werden bzw hiefür Haftungsübernahmen erfolgten, die als Eventualverbindlichkeiten berücksichtigt werden müssten.

Im Endeffekt werden die Vermögenswerte (und Schulden) einer Gemeinde nicht umfassend dargestellt. Die beschriebene Ausgliederungspraxis muss als eine steuerrechtlich motivierte und auch bedingte **„Flucht aus dem Budget“** bezeichnet werden. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass in der Laufenden Gebarung Mietausgaben für die Nutzung dieser Immobilien verrechnet werden. Die Investitionsausgaben und Schuldaufnahmen in der ausgegliederten Einheit und damit der Vermögens- und Schuldennachweis finden außerhalb des Budgets statt. Dieser Umstand fordert eine Rechnungskonsolidierung der ausgegliederten Einheiten mit der „Mutterverwaltung“ heraus. Eine solche Rechnungskonsolidierung ist wegen der unterschiedlichen Rechnungssysteme (VRV – UGB) derzeit jedoch nicht möglich. Sie ist nach den International Public Sector Accounting Standards, wie sie etwa für den Bund sowie die Kantone und Gemeinden in der Schweiz seit 2007 maßgeblich sind, geboten (IPSAS 6).[38]

3.3 Verbesserungsvorschläge

Im Folgenden sollen einige Anregungen aufgezeigt werden, wie mit relativ einfachen Maßnahmen und in kleinen Schritten die Aussagekraft der kommunalen Vermögens- und Schuldenrechnung verbessert werden könnte.

3.3.1 Erweiterung der Teilvermögensrechnung

Die Einschränkung der Bewertungsbestimmungen auf das Gemeindevermögen findet eine durchaus nachvollziehbare Begründung in der **schwierigen Bewertung** des öffentlichen Guts, teilweise auch des Gemeindeguts. Neuinvestitionen im Bereich des öffentlichen Guts sind jedoch oftmals fremdfinanziert. Es werden bei der gegebenen Normenlage somit Schulden nachgewiesen, der geschaffene Vermögenswert hingegen nicht. Es ist daher zu überlegen, das **fremdfinanzierte öffentliche Gut** zumindest so lange in der Vermögensrechnung auszuweisen, als ein Nachdeckungserfordernis besteht. Der aktivierte Wert ist gemäß der nutzungsabhängigen Abschreibung laufend zu verringern.

Neuinvestitionen werden oft auch mit **Bedarfzuweisungen** finanziert. Besteht diese Finanzierungsquelle auch für die späteren Ersatzinvestitionen? Empfehlenswert wäre eine Passivierung der Zuweisungen und deren Auflösung gemäß den nutzungsabhängigen Abschreibungen.

---

[38] *Schauer,* Braucht Österreich eine Harmonisierung des Öffentlichen Rechnungswesens nach internationalen Standards, in ÖHW – Österreichisches Haushaltswesen in Österreich, 47. Jg. (2006), Heft 1 – 2, 4 – 23.

Das nachfolgende Zahlenbeispiel (Abbildung 7) zeigt auf, dass die Nutzung von Anlagegütern zunächst zu einer Substanzminderung führt. Bei einem aus Bedarfzuweisungen finanzierten Gut (B) ist die Wertminderung der Anlage ergebnisneutral (erfolgsneutral) auch mit einer entsprechenden Verringerung des Passivpostens (Bedarfszuweisung B) verbunden. Die Nutzung des kreditfinanzierten Guts (A) führt hingegen zu einer Vermögens-(Kapital-)minderung (10), die nur dann ausgeglichen werden könnte, wenn ein Einnahmenüberschuss in der Laufenden Gebarung eine entsprechende Kredittilgung ermöglicht (dann wäre Buchwert Gut A = Kredit A 90).

Bilanz x 1			
Öffentl. Gut A	100	Kredit A	100
Öffentl. Gut B	200	Bedarfszuw. B	200
	300		**300**

Ergebnisrechnung x 2			
Abschr. Gut A	10	Substanzmindg	30
Abschr. Gut B	20		
	30		**30**

Bilanz x 2			
Öffentl. Gut A (100 – 10)	90	Kredit A	100
Öffentl. Gut B (200 – 20)	180	Bedarfszuw. B (200 – 20)	180
		(Eigen-)Kapitalminderung	– 10
	270		**270**

Abbildung 7: Erweiterung der Teilvermögensrechnung um fremdfinanziertes öffentliches Gut

3.3.2 Vergleich Vermögensrechnung und Rechnungsquerschnitt

Der Saldo der Laufenden Gebarung (Saldo 1) im Rechnungsquerschnitt ist betriebswirtschaftlich als Cashflow zu interpretieren. Er zeigt die **Innenfinanzierungskraft** für Ersatz-, Rationalisierungs- und Neuinvestitionen an (Indikator für die kamerale **Sofortdeckung),** er zeigt die Möglichkeit für die Finanzierung von Kredittilgungen an (Indikator für die **Nachdeckungsfähigkeit)** und er kann als Vorsorge für künftige Investitionen disponiert werden (Indikator für die **Vorausdeckung).** Zu fragen ist, ob der Saldo 1 ausreicht, um den aus der Anlagennutzung sich ergebenden Ressourcenverbrauch, konkretisiert durch die Abschreibungen vom Anlagevermögen, zu finanzieren.

Abbildung 8 (basierend auf realen Gegebenheiten) zeigt beispielhaft auf, dass in der Gemeinde A der Saldo 1 mit 33.000 deutlich unter dem Ressourcenverbrauch liegt. Gemeinde B weist einen Saldo 1 auf, der höher als der abschreibungsbedingte Ressourcenverbrauch liegt, somit könnte eine notwendige Ersatzinvestition durch Rücklagenbildung von Teilen des Abgabenaufkommens finanziert werden.

Wären die Abschreibungen durch Laufende Einnahmen gedeckt, so würde dies für das Investitionsverhalten von Gemeinde A ausreichen. Gemeinde B weist ein weitaus höheres Investitionsvolumen (780.000) aus und hat hiefür einen Fremdfinanzierungsbedarf.

Rechnungsabschluss 2006 (ohne Abschn 85 – 89)	Gemeinde A	Gemeinde B
Abschreibungen vom Anlagevermögen	246.000	177.000
Laufende Gebarung (Saldo 1)	33.000	273.000
Tilgung von Finanzschulden	11.000	24.000
Bildung von Rücklagen	0	5.000
Verfügbarer Cashflow	22.000	244.000
Anteil Abschreibungen für Investitionen (Abschreibungen abzüglich Tilgung von Finanzschulden und Bildung von Rücklagen)	235.000	148.000
Investitionen	233.000	780.000

Abbildung 8: Finanzierung der Abschreibungen im Vergleich zum Investitionsverhalten

3.3.3 Ansatzweise Entwicklung einer Ergebnisrechnung

Die Laufende Gebarung könnte **unter der Annahme,** dass die Einnahmen und Ausgaben deckungsgleich mit Aufwendungen und Erträgen sind, um den Abschreibungsaufwand ergänzt werden und so den ersten Ansatz für die Entwicklung einer Aufwands- und Ertragsrechnung (Ergebnisrechnung) bilden (sonstige Aufwendungen, insb Rückstellungserfordernisse im Personalbereich bleiben hier unberücksichtigt).

Abbildung 9 zeigt in Fortführung des Beispiels auf, dass der Saldo der Ergebnisrechnung in Gemeinde A im Vergleich zum positiven Saldo 1 des Rechnungsquerschnitts deutlich negativ ausfällt und eine nicht unerhebliche Substanzminderung signalisiert. In Gemeinde B ist der Saldo der Ergebnisrechnung zwar wesentlich geringer als der Saldo 1, aber positiv und deutet eine Substanzmehrung an.

Rechnungsabschluss 2006 (ohne Abschn 85 – 89)	**Gemeinde A**	**Gemeinde B**
Einnahmen der laufenden Gebarung	1.408.000	3.444.000
Ausgaben der laufenden Gebarung	1.375.000	3.171.000
Laufende Gebarung (Saldo 1)	**33.000**	**273.000**
Abschreibungen vom Anlagevermögen	246.000	177.000
Saldo Ergebnisrechnung	**– 213.000**	**96.000**
(ohne Rückstellungen)		

Abbildung 9: Ansatzweise Überleitung von der Laufenden Gebarung in die Ergebnisrechnung

3.4 Der Informationsgehalt von Bestandsrechnungen (Vermögensbilanzen)

An dieser Stelle sei an die betriebswirtschaftlichen **Zwecksetzungen** von Vermögensbilanzen erinnert:

- Nachweis des Bestands an Vermögen und Schulden zu einem bestimmten Zeitpunkt;
- Nachweis über die Mittelherkunft (Kapital) und die Mittelverwendung (Vermögen);
- Nachweis der Veränderungen an Vermögen und Schulden im Zeitablauf (beim Vergleich von zwei Bilanzen);
- Aufnahme der Salden aus der zeitraumbezogenen Finanzrechnung und der zeitraumbezogenen Ergebnisrechnung und damit Bindeglied zwischen diesen beiden Rechnungen im Rechnungsverbund (Abbildung 10).

Vermögensrechnung

Aktiva	*Passiva*
Liquide Mittel	Nettoposition
Sonst. Finanzvermögen	Schulden
Sachvermögen	

Finanzrechnung

Einzahlungen	*Auszahlungen*
Einzahlungen nach Arten	Auszahlungen nach Arten
- Δ Liquide Mittel	+ Δ Liquide Mittel

Ergebnisrechnung

Aufwand	*Ertrag*
Aufwandsarten	Ertragsarten
+ Δ Nettoposition	- Δ Nettoposition

Abbildung 10: Integrierte Verbundrechnung[39]

[39] *Lüder,* Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren)[2] (1999) 10.

3. Die Vermögensrechnung – Pflichtübung oder Entscheidungsgrundlage?

Die Erstellung von Vermögensbilanzen wirft **Ansatz-, Gliederungs- und Bewertungsfragen** auf. Zunächst ist auch im öffentlichen Bereich die Frage legitim, was in eine öffentliche Vermögensbilanz überhaupt aufgenommen werden soll **(Ansatzproblem).** Muss es eine Vollvermögensrechnung sein oder ist eine Teilvermögensrechnung durchaus überlegenswert und sinnvoll. So könnte beispielsweise die Meinung vertreten werden, dass jene Vermögensgüter, die zu Beginn und am Ende des Jahres mit dem gleichen (Fest-)Wert mangels einer anderen Bewertungsmöglichkeit ausgewiesen werden müssten, nicht in die Vermögensrechnung aufzunehmen sind, da sie keiner Vermögensänderung im Zeitablauf unterliegen. Dies wäre etwa beim Ausweis von Denkmälern, Kulturgütern, aber auch beim Ausweis unverkäuflicher (ausfinanzierter) Vermögenswerte der Fall.

In weiterer Folge stellt sich die Frage, wie das auszuweisende Vermögen zu **gliedern** ist. Die unternehmensrechtliche Gliederung im Sinne der Bilanzierungsvorschriften des UGB erweist sich für öffentliche Verwaltungen als zu wenig informativ. Die Gliederung nach § 79 Oö. GemHKRO entspricht den in der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, vor allem von *Klaus Lüder,* entwickelten Überlegungen, die im Modell des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (NKR)[40] in Deutschland ihren Niederschlag fanden, schon eher. Die im NKR vorgegebene Gliederung, vor allem die Trennung zwischen realisierbarem Vermögen und Verwaltungsvermögen, und die daraus entwickelten Salden wären wesentlich informativer (Abbildung 11).

Oö. GHKRO:

0 Vermögen der allgemeinen Verwaltung
1 Vermögen der öffentlichen, betrieblichen und betriebsähnlichen Einrichtungen
2 Vermögen der Betriebe mit marktbestimmter Tätigkeit
3 Finanzvermögen (ohne Liegenschaftsvermögen)
4 Liegenschaftsvermögen
5 Stiftungs- und Sondervermögen
6 Sondervermögen gemeinderechtlicher Art
Inventar lt. Inventarbestandsliste
7 Schulden

NKR (Deutschland):

A Schulden (Geldschulden, Transferverb., Verbindl. aus Leistungen, Rückstellungen)
B Realisierbares Vermögen (Immat. Verm., Sachvermögen, Finanzvermögen)
C Nettogesamtschulden (A – B)
D Verwaltungsvermögen
E Abgrenzungsposten (zeitl., sachl.)
F Nettoposition (B + D + E – A):
Basis-Reinvermögen
+ Rücklagen
+ Sonderposten für Investitionszuweisungen (-beiträge)

Abbildung 11: Bilanzgliederungsmöglichkeiten (Vergleich Oö. GemHKRO und NKR)

Schließlich ist die **Bewertung** des auszuweisenden Vermögens zu klären. In der oö. GemHKRO wird in § 94 einem **pagatorischen** Wertansatz der Vorzug gegeben, die Bewertung hat sich in der Regel an den tatsächlich erwachsenen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten zu orientieren. Für unentgeltlich erworbene Sachen gilt der mögliche Wiederbeschaffungswert, für Archive, Bibliotheken und sonstige Sammlungen der gemeine Wert gem § 10 Bewertungsgesetz. Er wird durch jenen Preis bestimmt, der im

[40] *Lüder,* Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren)[2] (1999) 17.

gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung erzielbar wäre. Dies wird in Gemeinden dann schwierig sein, wenn es für Güter des Gemeindevermögens keinen gewöhnlichen Geschäftsverkehr gibt. Man kann sich dann (wie auch bei der Bewertung öffentlichen Guts) mit Festwerten behelfen. Nur seriös berechnete Versicherungswerte wären eine Alternative. Für Finanzvermögenswerte gelten Nominalwerte bzw Kurswerte. Der Abnutzung unterliegende Vermögenswerte sind linear auf die durchschnittliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Eine allfällige Aufwertung auf höhere Tageswerte (zB bei Grundstücken) ist bei einem pagatorischen Wertansatz nicht möglich.

Bei der Lösung der Bewertungsfragen muss man sich des **Rechnungsziels** bewusst sein, das für die Bewertungsregel maßgeblich ist. Eine **anschaffungswertorientierte** (= pagatorische) Bewertung entspricht dem Prinzip der **treuhänderischen Verwendung** öffentlicher Gelder, Rechnungsziel ist ein möglichst genauer Nachweis der Mittelverwendung). Ein anderes Rechnungsziel ist beispielsweise den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) zugrunde liegend, die dem Grundsatz der „fair value"-Bewertung folgen und sich an den für Unternehmen geltenden International Financial Reporting Standards (IFRS) orientieren. Unter **„fair value"** ist ein Zeitwert zu verstehen, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht oder eine Verpflichtung beglichen werden kann. Er wird ermittelt aus:

- dem Preis einer bestehenden, bindenden Vereinbarung, oder sofern diese nicht vorliegt,
- dem gegenwärtigen Angebotspreis, wenn der Vermögensgegenstand in einem aktiven Markt gehandelt wird, oder sofern dies nicht zutrifft,
- dem Preis der letzten Transaktion, sofern sich die Umstände, unter denen die Transaktion stattgefunden hat, sich nicht wesentlich geändert haben, oder sofern dies unmöglich ist,
- dem Preis, der sich aus einer bestmöglichen Schätzung ergibt.

Eine **tageswertorientierte** Bewertung entspricht dem Prinzip des sachgerechten Vermögensausweises und zielt auf eine möglichst genaue Darstellung des Reinvermögens ab.

Verwaltungen mit hohen Schulden werden eher für eine tageswertorientierte Bewertung eintreten, um den Verschuldungsgrad niedriger bemessen zu können. Verwaltungen mit niedrigen oder keinen Schulden werden eher eine anschaffungswertorientierte Bewertung befürworten, da ein zu hoch ausgewiesenes Reinvermögen (Differenz zwischen Gesamtvermögen und Schulden) einen Druck auf mehr Ausgaben bewirken oder – soweit Steuerhoheit besteht – einen Druck auf eine Steuersenkung auslösen könnte.

3.5 Die Bewegungsbilanz als erster Schritt in der Bilanzanalyse

Eine Vermögensbilanz zeigt nur stichtagsbezogen Vermögen und Schulden auf. Daher ist die Gegenüberstellung von mindestens zwei oder mehreren Bilanzen notwendig, um Veränderungen im Zeitablauf zu erkennen. Dieses Erfordernis ist für die Vermögensrechnung in oberösterreichischen Gemeinden erfüllt, eine geringfügig veränderte Darstellung und die Einbindung in das doppische Verrechnungssystem würde jedoch die Auskunft über Mittelherkunft und Mittelverwendung im Sinne einer **Bewegungsbilanz** ermöglichen.

Abbildung 12 zeigt die Grundstruktur einer Bewegungsbilanz auf. Eine Mehrung der Aktiva stellt eine Mittelverwendung dar, eine Mehrung der Passiva oder eine Minderung von Aktiven zeigt eine Mittelherkunft (zB durch Kreditaufnahme oder Vermögensveräußerungen) auf. Sinngemäß stellt die Minderung von Passiven auch eine Mittelverwendung dar. Die Abbildungen 13 und 14 zeigen die Anwendung dieser Struktur auf die Vermögensrechnung der bereits erwähnten Beispielgemeinden A und B.

	Bilanz 1	Bilanz 2	Mittelverwendung	Mittelherkunft
AKTIVA				
Anlagevermögen	100	200	100 (Mehrung Aktiva)	
Umlaufvermögen	150	100		50 (Minderung Aktiva)
	250	**300**		
PASSIVA				
Verwaltungskapital	150	140	10 (Minderung Passiva)	
Fremdkapital	100	160		60 (Mehrung Passiva)
	250	**300**	**110**	**110**

Abbildung 12: Grundstruktur einer Bewegungsbilanz

3.5 Die Bewegungsbilanz als erster Schritt in der Bilanzanalyse

Gemeinde A	31.12.2005	31.12.2006	MV	MH	Zugang	Abgang
AKTIVA						
0 Vermögen der allgem. Verw.	1.208.359,39	1.288.239,49	79.880,10		138.157,00	58.276,90
1 Vermögen d. öff. u. betr. Einr.	4.438.745,30	4.356.603,55		82.141,75	88.988,88	171.130,63
2 Vermögen d. wirtsch. Unt.	0,00	0,00				
3 Finanzvermögen	0,00	0,00				
4 Liegenschaftsbesitz	104.376,20	101.677,00		2.699,20		2.699,20
5 Stiftungs- und Fondsvermögen	0,00	0,00				
6 Sondervermögen	0,00	0,00				
Inventar lt. Inventarbestandsre.	90.699,97	80.717,93		9.982,04	5.702,98	15.685,02
	5.842.180,86	**5.827.237,97**				
PASSIVA						
7 Schulden	2.834.046,37	2.804.601,12	29.445,25		88.462,00	117.907,25
Eigenmittel (Ausgleichspos.)	3.008.134,49	3.022.636,85		14.502,36		
	5.842.180,86	**5.827.237,97**	**109.325,35**	**109.325,35**		

Abbildung 13: Bewegungsbilanz Gemeinde A

Die Vermögens- und Schuldenrechnung der **Gemeinde A,** die die Veränderungen zwischen zwei Bilanzstichtagen durch den Ausweis von Zugängen und Abgängen bereits ausweist, könnte insoweit erweitert werden, als die nach den derzeit geltenden Normen ausgewiesenen Aktiva und Passiva mit Blickrichtung auf die beiden Bilanzstichtage saldiert werden. Die Bewegungsbilanz der Gemeinde A zeigt eine deutliche Vermögensumschichtung in die allgemeine Verwaltung, aber auch einen aus Vermögensabgängen ermöglichten Schuldenabbau und im Endeffekt einen Aufbau der Eigenmittel (des Reinvermögens) der Gemeinde.

Gemeinde B	31.12.2005	31.12.2006	MV	MH	Zugang	Abgang
AKTIVA						
0 Vermögen der allgem. Verw.	3.035.103,38	2.953.956,90		81.146,48		81.146,48
1 Vermögen d. öff. u. betr. Einr.	4.215.788,66	4.951.242,71	735.454,05		957.505,00	222.050,95
2 Vermögen d. wirtsch. Unt.	0,00	0,00				
3 Finanzvermögen	233.076,95	242.425,38	9.348,43		15.005,19	5.656,76
4 Liegenschaftsbesitz	2.284.626,58	2.253.174,50		31.452,08	4.338,88	35.790,96
5 Stiftungs- und Fondsvermögen	0,00	0,00				
6 Sondervermögen	0,00	0,00				
Inventar lt. Inventarbestandsre.	336.020,24	594.609,82	258.589,58		358.817,56	100.227,98
	10.104.615,81	**10.995.409,31**				
PASSIVA						
7 Schulden	10.392.568,38	13.296.411,58		2.903.843,20	3.131.715,00	227.871,80
Eigenmittel (Ausgleichspos.)	-287.952,57	-2.301.002,27	2.013.049,70			
	10.104.615,81	**10.995.409,31**	**3.016.441,76**	**3.016.441,76**		

Abbildung 14: Bewegungsbilanz Gemeinde B

Die Bewegungsbilanz der **Gemeinde B** zeigt die Problematik der Teilvermögensrechnung auf. Der Mittelherkunft durch Schuldaufnahmen steht keine adäquate Mittelverwendung für Vermögenszugänge gegenüber. Die Schulden könnten für Investitionen im Bereich des öffentlichen Guts aufgenommen worden sein, die betreffenden Vermögensgüter scheinen in der Teilvermögensrechnung nicht auf. Eine Kritik an der außerordentlich hohen Reinvermögensminderung wäre dann ungerechtfertigt.

3.6 Die Vermögensrechnung als Planungsinstrument

Es muss darauf hingewiesen werden, dass die Vermögens- und Schuldenrechnung keineswegs nur als eine vergangenheitsbezogene Rechnung aufzufassen und auszuweisen ist. Im Konzept der Integrierten Verbundrechnung wird vehement die Forderung vertreten, dass die **Steuerung des Gemeindegeschehens** sowohl über den zahlungsstromorientierten Finanzhaushalt als auch über den ressourcen- und leistungsorientierten Ergebnishaushalt zu erfolgen hat. Die zukunftsgerichtete Plan-Vermögensrechnung stellt dann das vom doppischen Rechnungssystem ermöglichte **Bindeglied** zwischen diesen beiden zeitraumbezogenen Planungsrechnungen dar (Abbildung 15). Diese drei Planungsrechnungs-Komponenten sind dann auch die Basis für entsprechende Plan-Kosten- und -Leistungsrechnungen.

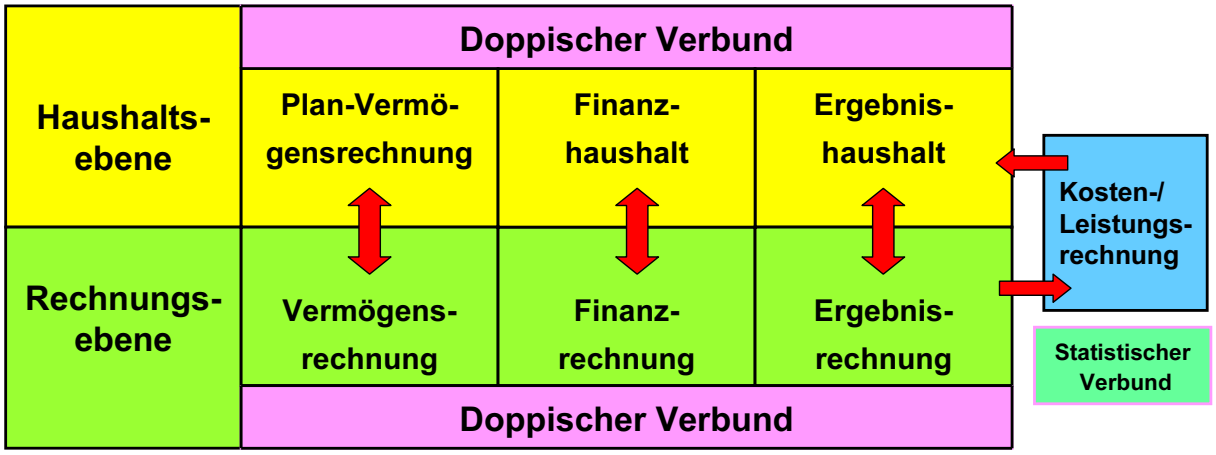

Abbildung 15: Die Plan-Vermögensrechnung als Element der Integrierten Verbundrechnung (IVR)[41]

3.7 Schlussfolgerung

Es hat den Anschein, als würde die derzeit in den oberösterreichischen Gemeinden praktizierte Vermögens- und Schuldenrechnung mangels ausreichenden betriebswirtschaftlichen Fachwissens eher als Pflichtübung aufgefasst werden. Es wäre wünschenswert, wenn die Rechnungsergebnisse einer intensiveren **betriebswirtschaftlichen Analyse** unterzogen würden, was gegebenenfalls auch eine Erweiterung der Vermögensdarstellung und eine systematischere Anwendung der Vermögensrechnung (insb der Anlagenbuchhaltung) bedingt. Jedenfalls sollte bewusst sein, dass die Vermögensbilanz ein Bindeglied zwischen der **Haushaltsrechnung** (Finanzrechnung) und einer am Ressourcenverbrauch orientierten **Ergebnisrechnung** darstellt und sowohl für eine vergangenheitsorientierte Analyse als auch für die Planung künftigen Verwaltungshandelns Informationen zu liefern imstande ist.

---

[41] *Budäus,* Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland, in Die Verwaltung, 39. Band (2006), Heft 2, 198.

4. BERICHT ÜBER DEN DISKUSSIONSVERLAUF

Reinbert Schauer

Die Diskussionsbeiträge hatten zunächst steuerrechtliche Aspekte zum Inhalt. So wurde gefragt, wie die **Zuschüsse** der Gemeinden an die ausgegliederten K(E)Gs zu werten sind. Sie werden allgemein als nicht umsatzsteuerbar angesehen, eine unterschiedliche Wertung könnte aber aus der Frage resultieren, ob die Gemeinde in dieser ausgegliederten Gesellschaft als Kommanditist oder als Komplementär fungiert. Im Falle einer Komplementäreigenschaft könnte die Bezuschussung als Erhöhung des Eigenkapitals angesehen werden.

Prof. *Achatz* stellte hierzu fest, dass die Finanzverwaltung Zuschüsse immer unter dem Aspekt einer **möglichen Preisauffüllung** überprüft. Dabei ist es unmaßgeblich, ob die Zuschüsse von Gesellschafterseite oder von dritter Seite stammen. Eine denkbare Preisauffüllung liegt dann vor, wenn die verrechnete Miete unter den marktüblichen Mietsätzen liegt. Im Umsatzsteuerrecht liegt hier ein gewisses Risiko, weil einerseits ein Entgelt von dritter Seite grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig ist und andererseits bei all den erwähnten Ausgliederungskonstruktionen ein Mietentgelt verrechnet wird, das in der Regel unter den marktüblichen Mieten liegt. Daher könnte von der Finanzverwaltung argumentiert werden, dass ein Teil dieser Zuschüsse der Auffüllung auf ein angemessenes marktübliches Maß dient. In den UStR ist allerdings auch festgehalten, dass Zuschüsse zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten oder auch zur Abdeckung des Geldbedarfs (Verlusts) einer Gebietskörperschaft nicht umsatzsteuerbar sind. Dem folgt auch die Praxis der Finanzverwaltung. Zur Vermeidung eines Steuerrisikos sollte diese Rechtsfrage im Vorfeld der Investition mit dem zuständigem Finanzamt abgestimmt werden.

Erwähnt wurde weiters, dass die neuen USt-Richtlinien keine spezielle Regelung für den Fall einer **stunden- oder halbtageweisen Vermietung** vorsehen. Bisher galt die Regelung, dass je Benützungseinheit eine (aliquote) Betriebskostendeckung erreicht werden musste, außer man vermietete von Jänner bis Dezember, dann musste eine ganzjährige Kostendeckung erreicht werden. Durch den nunmehr verpflichtenden Ansatz einer Absetzung für Abnutzung (AfA) ändert sich an dieser Problemlage nichts, im Stundensatz müsste eine anteilige Abschreibungsquote berücksichtigt sein. Aus der nur stundenweisen Vermietung können im Endeffekt jedoch Einnahmen in einer Höhe entstehen, die weit unter den Gesamtkosten eines Jahres liegen.

Diese Meinung wurde vom Referenten unterstützt. Es besteht keine Verpflichtung, den gesamten Jahresaufwand für die AfA in die verrechneten Mietleistungsentgelte einzurechnen. Es ist vielmehr ein Nutzungspotenzial für die verfügbare, wirtschaftlich nutzbare Kapazität zu definieren und im Rahmen der Kalkulation des Mietentgelts ein anteiliger Prozentsatz zum Ansatz zu bringen. Im Rahmen einer betriebswirtschaftlichen Kalkulation wird man nachzuweisen haben, wie viel AfA-Anteile auf eine Leistungsstunde entfal-

len. Hier gab es in der Vergangenheit immer wieder mit der Finanzverwaltung Probleme, weil oft Stundensätze festgelegt wurden, die im Zeitablauf nie an die in der Zwischenzeit eingetretenen Betriebskostenerhöhungen angepasst wurden. Es bedarf daher Jahr für Jahr einer Überprüfung, ob die Stundensätze auch die Betriebskosten und die AfA-Komponente abdecken.

Ein anderer Diskussionsbeitrag befasste sich mit der Frage, inwieweit Gemeinden, die anlässlich der Ausgliederung auch **Kredite** an die Immobiliengesellschaften **übertragen,** die vom Budgetbegleitgesetz 2001 eingeräumte **Befreiung von der Kreditgebühr** nach dem Gebührengesetz beanspruchen können. Es gibt wohl auch andere Möglichkeiten, die Kreditgebühr zu vermeiden. Bspw könnte die Kreditübertragung mit einer privativen Schuldübernahme vorgenommen werden. Dies hätte allerdings den Nachteil, dass man später an diesen Verträgen nichts mehr ändern kann. Eine andere Möglichkeit der Gebührenvermeidung wäre die Angebotsform, die zu keiner Beurkundung im Sinne des Gebührengesetzes führt. Die Lösung, die Kredite im Rahmen einer Gebührenbefreiung nach dem Gebührengesetz an die Immobiliengesellschaft übertragen zu können, wäre wohl interessant.

Nach Ansicht von Prof. *Achatz* ist diese Frage nicht abschließend geklärt. Das Gebührengesetz eröffnet keinerlei Anhaltspunkte für eine Gebührenbefreiung für Kredite an eine Immobiliengesellschaft, die in der Diskussion aufgezeigten Alternativen erscheinen als vollständig. Die erwähnte Angebotsform mit nachfolgender konkludenter Annahme wird von den Gemeinden selten befürwortet, der notwendige Gemeinderatsbeschluss könnte als Ersatzbeurkundung interpretiert werden. Zu einer auf Art 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 begründeten Gebührenbefreiung hat das Finanzministerium in mehrfachen Anfragen bisher immer eine zurückhaltende bis ablehnende Haltung eingenommen. Es wird eher die Auffassung vertreten, dass mangels Veranlassungszusammenhangs diese Begünstigung nicht in Anspruch genommen werden kann. Dazu kann man geteilter Meinung sein. Wenn man eine andere Meinung vertritt, so sollte man sie gegenüber der Finanzverwaltung offenlegen

Ein Diskussionsbeitrag setzte sich mit dem **Sinn** der vorliegenden, durchaus komplizierten Regelung auseinander. Offensichtlich wird eine **Steuerersparnis** angestrebt, die aber im Wege des **Finanzausgleichs** wieder **zunichte** gemacht wird, indem weniger Mittel zugewiesen werden.

Prof. *Achatz* führte dazu aus, dass durch die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer mehr Projekte gefördert werden können. Dass dies auf die Finanzsituation der öffentlichen Haushalte insgesamt zurückwirkt, steht außer Frage. Wenn man den Finanzausgleich zu Ende denkt, dann muss man sich folgende Rechnung vor Augen führen: Was wäre, wenn alle Bundesländer diese Regelung praktizieren würden, nur Oberösterreich nicht? Dies hätte zur Folge, dass Oberösterreich die anderen Bundesländer subventionieren würde, das Land würde Ertragsanteile verlieren. Es muss aber auch berücksichtigt werden, dass es in der Praxis diese Vorsteuerabzugsmöglichkeit in den Leasing-Modellen bereits gegeben hat. Dieser Umsatzsteuerausfall war schon bisher ein gesamtwirtschaftlich relevantes Faktum. Wir stehen also nicht vor einem neuen Phänomen, sondern wir schreiben

nur die Vergangenheit mit einer anderen Vorgehensalternative fort. Wir können die Systemzwänge, die wir im österreichischen und im europäischen Umsatzsteuerrecht haben, nicht von vorneherein leugnen. In den Genuss des Vorsteuerabzugs kommt man nur, wenn das Wirtschaftsgut unternehmerisch genutzt wird. Die erforderliche unternehmerische Nutzung kann entweder auf einen Privaten ausgelagert werden, der damit entsprechend gut verdienen kann; oder die öffentliche Hand versucht, die unternehmerische Nutzung in einer ausgegliederten Rechtsform zu integrieren. Es handelt sich um eine politische Entscheidung, ob man diesen zweiten Weg forcieren will. In den letzten Jahren ist die Entscheidung in diese Richtung gefallen.

Prof. *Achatz* vertrat die Meinung, dass dieser Weg der richtige ist, weil er eine Entwicklung aufzeigt, die in Europa bei öffentlichen Investitionen in den nächsten zehn bis fünfzehn Jahren generell zu erwarten ist. Es wird in der Europäischen Kommission die **gänzliche Entlastung der öffentlichen Investitionen von der Umsatzsteuer** überlegt, um die Verschiebungseffekte zwischen Gebietskörperschaften hintan halten zu können. Je föderalistischer ein Bundesstaat organisiert ist, desto größer ist das Finanzausgleichsproblem. Der öffentlichen Hand soll in Hinkunft der Vorsteuerabzug für alle öffentlichen Investitionen (unabhängig davon, ob es Ausgliederungsmodelle gibt) generell gegeben werden, wenn diese Investition nicht zu einem Letztverbrauch führt. Die Errichtung zB eines Amtsgebäudes würde nicht zu einem Letztverbrauch und damit zum privaten Konsum führen, daher ist die Frage berechtigt, warum die entsprechende Investition mit Umsatzsteuer belastet sein muss. In Australien ist ein solches System bereits heute realisiert.

Von einem Vertreter einer Gemeinde, die alle Liegenschaften in eine K(E)G ausgelagert hat, wurde die theoretische Frage gestellt, was eigentlich gegen eine **gänzliche Auslagerung** aller Verwaltungsaktivitäten spräche. Prof. *Achatz* führte dazu aus, dass man wohl anerkennen muss, dass bei den K(E)G-Modellen **steuerliche Aspekte eine wesentliche Rolle** spielen. Man kann kein pauschales Modell, das die betriebswirtschaftliche Auslagerung des Liegenschaftsmanagements betrifft, über alle Gebietskörperschaften hinweg zur Anwendung bringen. Es sind unterschiedliche Ausgangslagen zu berücksichtigen. Wenn man den steuergetriebenen Aspekt ausklammert, so muss jede Gemeinde für sich ein Konzept finden, das in ihrer regionalen Situation und für ihre Größenordnung passend ist. Hier kann es keine Patentlösungen geben. Generell ist aber eine Professionalisierung des Liegenschaftsmanagements einzufordern. Jede Gemeinde ist aufgerufen, diese Potenziale zu heben.

Die beiden Bankfachleute wurden befragt, welche Kriterien für die **Beurteilung der Bonität einer Gemeinde** relevant sind. Werden für diese Beurteilung nur die Ergebnisse des Rechnungsquerschnittes, des Cashflows bzw der Freien Finanzspitze herangezogen oder gibt es auch andere Kriterien? Welche Bedeutung hat in diesem Zusammenhang die **Großkreditevidenz** (GKE), in der die Schulden aller Gemeinden (nicht aber jene der Länder und des Bundes) nachgewiesen werden?

Prok. *Brassloff* führte dazu aus, dass aus Zeitgründen nur auf die Freie Finanzspitze eingegangen wurde. Aus der schriftlichen Dokumentation können aber die Kennzahlen-

gruppen entnommen werden, die für die Analyse von Gemeinden herangezogen werden. Kennzahlen über den Schuldendienst, die Nettoneuverschuldung oder die fiktive Entschuldungsdauer bilden die Basis für die Bestimmung der Kreditfähigkeit einer Gemeinde. Dazu gehört auch ein einigermaßen konstantes Ergebnis in der Laufenden Gebarung und damit auch der Freien Finanzspitze. Erwähnt werden muss aber, dass den Analysten keinerlei Hinweise über den Abnutzungszustand des Anlagevermögens zur Verfügung stehen und daher nicht bekannt ist, welcher Reinvestitionsbedarf in der nächsten Zeit zu erwarten ist. Hier muss man bei vielen Gemeinden zu einer Hilfskonstruktion greifen. Bspw wird versucht, die Investitionen auf die Einwohnerzahl einer Gemeinde umzulegen. Dies ist an sich eine banale Kennzahl, sie erlaubt aber, Gemeinden aus verschiedenen Größenklassen miteinander zu vergleichen. Es ist sehr darauf zu achten, dass Kennzahlen nicht mit der Gemeindegröße korrelieren. Solche Kennzahlen gibt es natürlich auch, etwa eine auch vom KDZ verwendete Kennzahl, die in der Bank als Nettoinvestitionsdeckung bezeichnet wird. Wenn man hier die Transferzahlungen herausrechnet, die die Gemeinden von den anderen Gebietskörperschaften erhalten, dann schneiden kleine Gemeinden wesentlich schlechter ab als große Gemeinden. Das würde zu einer unfairen Bewertung kleinerer Gemeinden führen.

Zur Großkreditevidenz ist zu sagen, dass sie nur Aufschluss über die Rückmeldung der Nationalbank gibt, wie der eigene Finanzierungsanteil einer Bank gegenüber den Finanzierungen, die eine Gemeinde bei anderen Banken in Anspruch nimmt, zu sehen ist. Da die Gemeinden primär sehr langfristige Investitionsfinanzierungen in Anspruch nehmen, unterscheiden sie sich von Unternehmen, die wesentlich höhere Betriebsmittelkomponenten bei ihren Finanzierungen aufweisen. Der Unterschied in der Höhe des Kreditrahmens und in der Höhe der Kreditaushaftung spielt dort eine wesentlich größere Rolle. Die in der Bilanz ausgewiesene Kreditaushaftung ist nur als ein stichtagsbezogener Wert anzusehen, der Jahresverlauf – insb bei saisonalen Schwankungen – wird nicht angezeigt. Die Großkreditevidenz liefert somit für die Finanzierung von Gemeinden und damit auch der Gebietskörperschaften keine besonders bedeutsamen Informationen.

Die Ansicht des Berichterstatters, dass die beschriebene Ausgliederungspraxis als eine steuerrechtlich motivierte und auch bedingte **„Flucht aus dem Budget“** bezeichnet werden muss, wurde nicht allgemein geteilt. Die bisherigen Verrechnungsvorschriften im kameralen System zeichneten den Weg zur Ausgliederung oder zum Leasing vor. Das Immobilienobjekt, die damit verbundenen Verbindlichkeiten und der Aufwand hiefür scheinen nicht im kameralen System auf, wohl aber die hiefür gezahlte Miete für die Nutzung dieses Objektes. Wenn bei jeder Ausgliederung der Gemeinderat das bestimmende Organ bleibt, dann kann niemand in der ausgegliederten Gesellschaft gegen den Willen des Gemeinderats handeln. Der Gemeinderat ist auch immer informiert, was sich in der ausgegliederten Gesellschaft abspielt, er erhält Kenntnis über deren Voranschlag und auch deren Rechnungsabschluss. Deshalb könne man nicht von einer „Flucht aus dem Budget“ sprechen.

Dieser Argumentation wurde vom Referenten entgegnet, dass hier nur der **dynamische Aspekt,** nicht aber auch der statische Aspekt, der mit einer Ausgliederung verbunden ist, betrachtet wird. Der Grundsatz der Budgeteinheit und auch der Grundsatz der Transpa-

renz erscheinen durchbrochen. Es ist richtig, dass die Ausgliederungen dazu führen, dass – isoliert betrachtet – eine Periodenabgrenzung und damit auch eine Periodenreinheit geschaffen wird, weil der Mietaufwand als jährlich wiederkehrende Ausgabe in der Verrechnung aufscheint. Mit der Vermögensausgliederung ist aber auch eine **statische Komponente** verbunden. Die Anschaffung einer Immobilie und deren Finanzierung scheinen im Rechenwerk einer Gemeinde nicht (vollständig) auf. Hier ist prinzipiell zu fragen, warum es einer Ausgliederung in eine Immobiliengesellschaft bedarf, um in einem betriebswirtschaftlich sinnvoll eingerichteten Rechnungswesen zu einer periodengerechten Darstellung des Vermögenseinsatzes und der Vermögensnutzung zu gelangen. Dieser Informationszweck wäre in einem Drei-Komponenten-Rechnungswesen (Finanz-, Bestands-, Ergebnisrechung) in jedem Fall möglich, einer Ausgliederung bedarf es hierzu nicht. Es ist aber klar, dass für die Ausgliederung primär steuerliche (und im Endeffekt ausgabensparende) Motive gelten und die heute praktizierte Form das Ergebnis eines lange andauernden Verhandlungsprozesses ist. Vor der Notwendigkeit einer Rechnungskonsolidierung zwischen Gemeindehaushalt und ausgegliederter Gesellschaft darf man sich aber nicht verschließen.

In einem weiteren Diskussionsbeitrag wurde auf die **Problematik des gegenwärtigen Vermögens- und Schuldennachweises** in der VRV hingewiesen. Die schon seit Jahrzehnten geltenden Bestimmungen gehen nur vom Anschaffungswert und offenbar nur von Immobilien aus, sie berücksichtigen nicht die Beteiligungen an Fonds oder den Bestand an Wertpapieren bzw Fremdwährungsverbindlichkeiten auf der Schuldenseite, die im Laufe der Zeit ins Gewicht fallenden Kursänderungen unterliegen können. Eine **Wertangabe zum jeweiligen Stichtag** wäre einzufordern. Da ein umfassender Vermögensnachweis in der VRV nicht geboten ist, kann es vorkommen, dass Wertpapiere, die im Jahr 1999 um 100 gekauft wurden und deren Kurswert auf 50 gesunken ist, im Jahr 2008 um diesen Preis verkauft werden, ohne dass der Wertverlust angezeigt würde. Man stünde sogar in der kameralen Rechnung als „guter Gewinner“ da, weil einer Einnahme von 50 im Jahr 2008 keine Ausgabe gegenüber steht. In der doppischen Rechnung würde dieser Fall nicht so dargestellt werden.

Prof. *Schauer* erläuterte, dass sich in einer doppischen Verrechnung die Möglichkeit bietet, die seit der Anschaffung von Wertpapieren oder Fremdwährungsverbindlichkeiten eingetretenen Kurswertveränderungen sowohl im Bestandsausweis als auch beim Finanzergebnis im Rahmen einer Aufwands- und Ertragsrechnung (Ergebnisrechnung) nachzuweisen und im Detail im Anhang zu erklären. Viel wichtiger ist aber der Nachweis, ob es sich um eine sinnvolle Anschaffung von Finanzvermögenswerten handelte und ob diese Anschaffung im Sinne einer vom Gemeinderat gebilligten finanzpolitischen Zielsetzung zu sehen ist und mit der Anlagepolitik dieser Gemeinde verträglich war.

In der oberösterreichischen Gemeindehaushalts-, Kassen- und Rechnungsordnung ist für Fremdwährungskredite der Ansatz zum Kurswert vorgesehen (§ 94 Abs 4). Wertpapiere und Anteile sind nach den Bestimmungen des § 13 des Bewertungsgesetzes 1955 zu bewerten und damit mit jenem Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung erzielbar wäre. Dahinter steckt bei fallenden Kurswerten das **Vorsichtsprinzip.** Wenn der Kurswert niedriger als der Anschaffungswert ist, dann bedeutet dies,

dass dieser Vermögenswert auch nur zu diesem niedrigeren Kurswert veräußert werden kann. Es wäre daher nicht richtig, wenn man von einem historischen (Anschaffungs-) Wert ausginge, der für eine allfällige Veräußerung unrealistisch wäre. Umgekehrt wäre nach der oberösterreichischen Regelung im Falle von Kurssteigerungen ein über den Anschaffungswert hinaus gehender höherer Gegenwartswert auszuweisen.

Es gibt durchaus Stimmen, die dem (unternehmerischen) Vorsichtsprinzip in öffentlichen Verwaltungen keinen Platz einräumen. Es wird durch die **„fair value"-Bewertung** im Rahmen der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) ersetzt. Dieses Bewertungsprinzip gilt für alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten und orientiert sich an aktuellen Gegenwartswerten, die sich entweder aus Marktentwicklungen (wie etwa die Kursentwicklung von Wertpapieren) ableiten oder auf möglichst objektiven Schätzungen (zumeist aus Vergleichen mit anderen Einrichtungen bzw Investitionen) beruhen, die eine subjektive Wertzuweisung möglichst ausschließen sollen. Welchen Bewertungsmaßstab man letztlich anwendet, hängt vom jeweiligen Rechnungsziel ab, das man verfolgen möchte. Wenn jemand die anschaffungsorientierte Bewertung in Verbindung mit dem Vorsichtsprinzip favorisiert, dann sieht er das Prinzip der treuhänderischen Verwaltung öffentlicher Gelder als vorrangig an. Wenn jemand für die „fair-value"-Bewertung plädiert, dann geht es um einen möglichst zeitnahen Wertausweis.

Wenn bspw in einer Gemeinde vor fünfzig Jahren ein Grundstück angekauft wurde, dann wird ein niedriger Anschaffungswert ausgewiesen. Es ist anzunehmen, dass dieses Grundstück heute einen wesentlichen höheren Verkaufswert hätte, somit ein hohes Ausmaß von **Stillen Reserven** gegeben ist. Es entsteht jetzt die Frage, ob diese Stillen Reserven offen gelegt werden sollen. Es müsste auf vergleichbare Marktwerte Bezug genommen werden, um zu einer gegenwartsnahen Bewertung zu kommen. Ein objektiver Gegenwartswert wäre erst zu ermitteln, wenn das Grundstück verkauft würde. Jene Gebietskörperschaften, die hohe Schulden haben, haben ein Interesse an einer Auflösung der Stillen Reserven und einer (möglichst hohen) gegenwartsnahen Bewertung ihrer Vermögenswerte. Gebietskörperschaften ohne Schuldenproblematik werden eher die anschaffungsorientierte (pagatorische) Bewertung favorisieren. Sie legen damit auf der Vermögensseite Stille Reserven; so wie man umgekehrt auf der Passivseite damit rechnen muss, dass nicht alle potenziellen Verbindlichkeiten ausgewiesen sind (man denke bspw an den Ausweis der Pensionsverpflichtungen).

In einem weiteren Diskussionsbeitrag wurde darauf verwiesen, wie verdienstvoll es war, die Bedeutung der **Vermögensrechnung** herauszustreichen und zu erläutern. Die Stadt Linz hat über die Regelungen der VRV hinausgehend eine Vollvermögensrechnung entwickelt, in der Sach- und Finanzvermögenswerte ausgewiesen, Abschreibungen auf das abnutzbare Anlagevermögen vorgenommen und den Aktiva die Passiva gegenüber gestellt werden. Die Vermögensrechnung ist ein wichtiges Bindeglied zwischen der kameralen Finanzrechnung und der Ergebnisrechnung im Sinne einer Aufwands- und Ertragsrechnung und in der weiteren Folge einer Kosten- und Leistungsrechnung. Der Vermögensrechnung muss in Hinkunft eine besondere Aufmerksamkeit beigemessen werden, weil sie die Basis für alle anderen Rechnungen darstellt. Was die Bewertung anbelangt,

so ist das Anschaffungspreisprinzip anderen Bewertungsmaßstäben vorzuziehen, weil es auf reellen Werten fußt und sich deshalb auch bewährt hat.

Durch die Referate und Diskussionen konnten einerseits Informationen über neuere Entwicklungen, andererseits auch Anregungen zum Nachdenken und zu weiteren Diskussionen gegeben werden, wie die Leistungsfähigkeit und auch die Wirtschaftlichkeit unserer Gemeinden verbessert werden kann. Ein **leistungsfähiges kommunales Rechnungswesen** ist hierfür eine Grundvoraussetzung.

5. LITERATUR

Biwald, Kommunale Haushalte mit Kennzahlen analysieren und steuern, KDZ Forum Public Management 4/05, 7–9

Brenner, Planungsrechnung (nicht publizierte interne Arbeitsunterlage der Erste Bank in der Fassung 2008)

Brenner/Brassloff, Leitfaden SABINE-Kommunal für die Analyse von Rechnungsabschlüssen und Voranschlägen österreichischer Gemeinden (nicht publizierte interne Arbeitsunterlage der Erste Bank in der Fassung 2007)

Brenner/Brassloff, Haushaltsanalyse unter Berücksichtigung von Auslagerungen (nicht publizierte Vortrags- und Ausbildungsunterlage im Sparkassensektor)

Brenner/Weichboth/Zuckersdorfer, Sabine Leitfaden (nicht publizierte interne Arbeitsunterlage der Erste Bank/Sparkassen für die Auswertung von Bilanzen in der Fassung 2007)

Brüggemeier/Schauer/Schedler (Hrsg), Controlling und Performance Management im Öffentlichen Sektor (2007);

Budäus, Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland, in Die Verwaltung, 39. Band (2006), Heft 2, 187–214;

Lechner/Egger/Schauer, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre[23] (2006);

Lehner, Kommunale Doppik – Quo remanes, Austria?, Diplomarbeit Universität Linz (2007) – ausgezeichnet mit dem Kommunalpreis 2007 des Österreichischen Gemeindebundes und des Österreichischen Städtebundes;

Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren)[2] (1999);

Schauer, Braucht Österreich eine Harmonisierung des Öffentlichen Rechnungswesens nach internationalen Standards, in ÖHW – Österreichisches Haushaltswesen in Österreich, 47. Jg. (2006), Heft 1–2, 4–23;

Schauer (Hrsg), Die „Kommunale Doppik“ – Theoretische und praktische Überlegungen zur Neuorganisation des kommunalen Rechnungswesens im Lichte internationaler Erfahrungen (2007);

Schauer, Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen (2007).

Schriftenreihe RFG
Recht & Finanzen für Gemeinden

Band 3/2003
Flotzinger/Leiss
Gemeindeabgaben im Insolvenzverfahren IV
32 Seiten. EUR 9,80
ISBN 978-3-214-14475-3

Band 4/2003
Becker/Jäger/Kirowitz/Suárez/Trenker
Lenkungseffekte von Abgaben auf Handymasten
54 Seiten. EUR 15,20
ISBN 978-3-214-14476-0

Band 5/2003
Hink/Mödlhammer/Platzer (Hrsg)
Auswirkungen des Regierungsprogramms auf die Gemeinden
126 Seiten. EUR 28,–
ISBN 978-3-214-14477-8

Band 1/2004
Achatz/Oberleitner
Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine
76 Seiten. EUR 18,80
ISBN 978-3-214-14473-9

Band 2/2004
Huber/Noor/Trieb/Reifberger
Die Gemeinden und ihre straßenpolizeilichen Aufgaben
88 Seiten. EUR 21,–
ISBN 978-3-214-14474-6

Band 3/2004
Colcuc-Simek/Mader/Skala/Viehauser/Zimmerl
Herausforderung Siedlungswasserwirtschaft
80 Seiten. EUR 18,80
ISBN 978-3-214-14478-4

Band 4/2004
Kerschner/Wagner/Weiß
Umweltrecht für Gemeinden
172 Seiten. EUR 36,–
ISBN 978-3-214-14479-0

Band 5/2004
Schmied
Facility Management
64 Seiten. EUR 14,80
ISBN 978-3-214-14482-1

Band 6/2004
Österr. Gemeindebund
Katastrophenschutz – Katastrophenbewältigung
94 Seiten. EUR 22,80
ISBN 978-3-214-14481-4

Band 1/2005
Hink/Leininger-Westerburg/Rupp
E-Government – Leitfaden für Bürgermeister und Gemeindebedienstete
64 Seiten. EUR 14,80
ISBN 978-3-214-14483-8

Band 2/2005
Heiss/Dietmar Pilz
Kosten- und Leistungsrechnnung der Siedlungswasserwirtschaft
Arbeitsbehelf zur Ermittlung und Zuordnung der Kosten in der Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung für Gemeinden und Verbände
78 Seiten. EUR 19,80
ISBN 978-3-214-14484-5

Band 3–4/2005
Mitterbacher/Schrittwieser
Kommunales Abgabenstrafrecht
196 Seiten. EUR 38,–
ISBN 978-3-214-14487-6

Band 5/2005
Achatz/Hacker-Ostermann/Heiss/Pilz
Betriebsprüfung in der Gemeinde
95 Seiten. EUR 24,–
ISBN 978-3-214-14486-9

Band 1–2/2006
Sachs/Hahnl
Das neue Bundesvergaberecht 2006 – Leitfaden für Länder und Gemeinden
162 Seiten. EUR 36,–
ISBN 978-3-214-14485-2

Band 3/2006
Kommunalnet E-Government Solutions GmbH
Handbuch Kommunalnet
84 Seiten. EUR 19,80
ISBN 978-3-214-14488-3

Reihenübersicht / Impressum

Band 4 a/2006
Mugler/Fink/Loidl
Gestaltung günstiger Rahmenbedingungen für Klein- und Mittelbetriebe im ländlichen Raum
52 Seiten. EUR 13,80
ISBN 978-3-214-14489-0

Band 4 b/2006
Österreichischer Gemeindebund (Hrsg)
Zukunft ländliche Gemeinde
Diskussionsbeiträge zum Österreichischen Gemeindetag 2006
108 Seiten. EUR 26,–
ISBN 978-3-214-14490-6

Band 5/2006
Mazal (Hrsg)
Zur sozialen Stellung von Gemeindemandataren
126 Seiten. EUR 28,80
ISBN 978-3-214-14491-3

Band 1/2007
Aicher-Hadler
Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Bürgermeisters
52 Seiten. EUR 14,–
ISBN 978-3-214-14480-7

Band 2/2007
Bacher/Grieb/Hartel/Heiss/Stabentheiner
Die Gemeinde als Vermieterin
116 Seiten. EUR 24,80
ISBN 978-3-214-14494-4

Band 3/2007
Hofinger/Hinteregger
Genossenschaften – eine Perspektive für Kommunen
38 Seiten. EUR 9,90
ISBN 978-3-214-14495-1

Band 4/2007
Handler/Mazal/Weber
Kommunale Sommergespräche 2007
76 Seiten. EUR 18,80
ISBN 978-3-214-14497-5

Band 5/2007
Reinhard Haider
Umsetzung von E-Government
72 Seiten. EUR 18,80
ISBN 978-3-214-18821-4

Band 1 – 2/2008
Sachs/Hahnl
Das neue Bundesvergaberecht 2006 – Leitfaden für Länder und Gemeinden. 2. Auflage
164 Seiten. EUR 38,–
ISBN 978-3-214-14498-2

Band 3/2008
Achatz/Brassloff/Brenner/Schauer
Kommunale KG-Modelle und Rechnungsabschlüsse auf dem Prüfstand
52 Seiten. EUR 14,80
ISBN 978-3-214-14499-9

Impressum: Schriftenreihe des Österreichischen Gemeindebundes

Medieninhaber (Verleger): MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH; A-1014 Wien, Kohlmarkt 16. FN 124 181w, HG Wien. **Gesellschafter, deren Anteil 25% übersteigt: in der Manz GmbH:** MANZ Gesellschaft m.b.H., Wien, Beteiligung an Unternehmen und Gesellschaften aller Art und Wolters Kluwer International Holding B.V., Amsterdam, Beteiligung an Unternehmen.
Verlagsadresse: A-1015 Wien, Johannesgasse 23.
Geschäftsführung: Mag. Susanne Stein-Dichtl (Geschäftsführerin) sowie Prokurist Dr. Wolfgang Pichler (Verlagsleitung).
Herausgeber: vortr. HR Dr. Robert Hink, GDir. Dr. Reinhard Platzer.
Schriftleitung und Redaktion: Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz, Mag. Dr. Raimund Heiss, LAbg. Bgm. Mag. Alfred Riedl, Mag. Dr. Peter Pilz.
Verlagsredaktion: Mag. Elisabeth Maier
E-Mail: oesterreichischer@gemeindebund.gv.at; kommunal@kommunalkredit.at; verlag@manz.at
Internet: www.gemeindebund.at; www.kommunalkredit.at; www.manz.at
Hersteller: Novographic Druck G.m.b.H., 1230 Wien.
ISBN 978-3-214-14499-9

Wien, April 2008

„Die Fülle ist enorm."

Harald Stolzlechner

2008. Leinenmappe mit Heften zum praktischen Einhängen. EUR 198,–. 1.140 Seiten. ISBN 978-3-214-03507-5 Im Abonnement zur Fortsetzung vorgemerkt.

Vorzugspreis für Gemeinden und RFG-Abonnenten EUR 168,–

Klug/Oberndorfer/Wolny (Hrsg)

Das österreichische Gemeinderecht

Das **NEUE GROSSE HANDBUCH** zum Gemeinderecht

Teil 1: Allgemeine Bestimmungen des Gemeinderechts
Teil 2: Gemeindegebiet und Gemeindebewohner
Teil 3: Interkommunale Zusammenarbeit
Teil 4: Wahlen zum Gemeinderat
Teil 5: Gemeinderatsgeschäftsordnung
Teil 6: Gemeindevorstands- und Gemeindeausschusswahlen
Teil 7: Direktwahl des Bürgermeisters
Teil 8: Direkte Demokratie
Teil 9: Gemeindeorgane
Teil 10: Gemeindeamt/Magistrat
Teil 11: Gemeindefinanzen
Teil 12: Gemeindehaushaltsrecht
Teil 13: Haushalts- und Rechnungswesen
Teil 14: Wirtschaftsunternehmungen
Teil 15: Auftragsvergabe
Teil 16: Gebarungskontrolle
Teil 17: Gemeindeaufsicht

Die Vorzüge:

- Rechtsquellen zu jedem Thema: zur **Orientierung** in der Fülle von Bundes- und Landesrecht
- Gemeindeordnungen und Stadtstatute: genaues Eingehen auf die Besonderheiten
- Judikatur und Literatur: zur Gänze ausgewertet
- Tabellen, Checklisten, Übersichten: für den schnellen Überblick
- ausführliches Stichwortverzeichnis: für die punktgenaue Suche
- gebündelte **Kompetenz**: 16 Autoren aus der kommunalen Praxis und aus der Wissenschaft

www.manz.at

Besuchen Sie unsere Fachbuchhandlung für Recht, Steuer, Wirtschaft! MANZ

E-Mail: bestellen@manz.at • Tel.: 01/531 61-100 • Fax: 01/531 61-455

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, Kohlmarkt 16, 1014 Wien FN 124 181w • HG Wien

Ausgliederung und Arbeitsrecht – die umfassende Darstellung

Speziell für Länder und Gemeinden!

2006. XXIV, 210 Seiten.
Br. EUR 48,–
ISBN 978-3-214-00258-9

Kühteubl
Ausgliederung
Arbeitsrechtliche Fragen bei der Übertragung von Aufgaben durch Bund, Länder und Gemeinden

Bund, Länder und Gemeinden übertragen bisher von ihnen wahrgenommene Aufgaben vermehrt auf **ausgegliederte Rechtsträger**. Das vorliegende Werk stellt erstmals die **arbeits- und dienstrechtlichen Probleme** sowie **Lösungsansätze** nach erfolgter Ausgliederung in allen Bereichen dar – für Entscheidungsträger von Gebietskörperschaften, Führungskräfte, Belegschaftsvertreter und Berater ausgegliederter Unternehmen.

- Betriebsübergangsrichtlinie – Geltung
- Wahrungsklauseln – rechtliche Auswirkungen
- VBG – Verhältnis zu zwingendem Arbeitsrecht
- Betriebsvereinbarungen – Anwendbarkeit

Sicherheit im Umgang mit sensiblen Fragen und schnelles Auffinden von Informationen durch:

- umfassende Darstellung der verschiedenen Materien
- Zusammenfassungen der wichtigsten Punkte
- Literatur- und Judikaturhinweise

www.manz.at

Besuchen Sie unsere Fachbuchhandlung für Recht, Steuer, Wirtschaft! MANZ

E-Mail: bestellen@manz.at • Tel.: 01/531 61-100 • Fax: 01/531 61-455

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, Kohlmarkt 16, 1014 Wien FN 124 181w • HG Wien

P.b.b. Verlagspostamt 1010 Wien
Erscheinungsort Wien
03Z035091M

ALS NUMMER 1 IN PUBLIC FINANCE
SIND WIR DIE EINZIGE ÖSTERREICHISCHE
MANNSCHAFT, DIE UNSCHLAGBAR IST.

Die Kommunalkredit finanziert kommunale Projekte
in Österreich und in aller Welt.

DIE NR. 1 IN PUBLIC FINANCE.
www.kommunalkredit.at

KOMMUNAL
KREDIT