

RECHT & RFG

FINANZEN FÜR

GEMEINDEN

Mit Serie
VRV 2015!

Herausgeber **Walter Leiss**

Schriftleitung und Redaktion **Markus Achatz, Peter Pilz**

Redaktion **Christoph Grabenwarter, Ferdinand Kerschner, Katharina Pabel,
Alfred Riedl, Ursula Stingl-Lösch**

Dezember 2019

04

137 – 196

Schwerpunkt

Haftungsfallen für Gemeinden

Haftungsprävention durch Warn- und Hinweisschilder

Julius Ecker ➔ 140

Einräumung von Baurechten aus vergaberechtlicher Sicht

Katja Schreibmayer und Martin Schiefer ➔ 149

Übersicht

Steuer-Radar ➔ 154

Beiträge

Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde *Stefan Leo Frank* ➔ 157

Eigenbetrieb als Organisationsform der Gebietskörperschaften

Katja Pilz und Peter Pilz ➔ 160

USt-Befreiung für Zusammenschlüsse von Gemeinden

Wolfgang Lindinger ➔ 168

Kooperationen zwischen Bezirksverwaltungsbehörden

Simone Mayrhofer und Tanja Marktler ➔ 173

Verwaltungsstrafgesetz-Novelle 2018 *Anna Katharina Struth* ➔ 178

VRV 2015 – Beteiligungsbewertung

Alexander Herbst und Veronika Meszarits ➔ 185

Gewinnermittlung für BgA aufgrund

der VRV 2015 *Michaela Loske-Vittorelli* ➔ 192

VRV 2015 – Beteiligungsbewertung

Die Umstellung auf die VRV 2015 bringt auch die Verpflichtung zum Ausweis und zur Bewertung von Beteiligungen mit sich. Hierbei anzuwendende Bewertungskonzeptionen stehen im Fokus dieses Beitrags.

Aufbauend auf den in der vorherigen Ausgabe¹⁾ erschienenen Beitrag zur Abgrenzung von wirtschaftlichen Unternehmungen, Betrieben und betriebsähnlichen Einrichtungen einerseits sowie Beteiligungen und verwalteten Einrichtungen andererseits, wird erläutert, ab wann Beteiligungen auszuweisen, in welcher Höhe sie im Zugangszeitpunkt anzusetzen, wann sie an den Abschlussstichtagen in der Folge auf- oder abzuwerten sind und wie ihr Abgang im Dreikomponentenhaushalt darzustellen ist.

Von Alexander Herbst und Veronika Meszarits

Inhaltsübersicht:

- A. Aktivierung dem Grunde nach
- B. Erstbewertung
- C. Folgebewertung
 - 1. Erhalt von Beteiligungserträgen
 - 2. Wertänderungen bei Beteiligungsansätzen
- D. Abgang
 - 1. Arten
 - 2. Zeitpunkt
 - 3. Ausbuchung samt Rücklagenauflösung
 - 4. Sonderfall Umgliederungen

A. Aktivierung dem Grunde nach

Regelmäßig wird der Erwerb einer Beteiligung/einer verwalteten Einrichtung als Kauf und sohin auf entgeltlicher Basis erfolgen. Als Sonderform dieses Erwerbsakts ist ein allfälliger Tausch anzusehen. Bei ihm ist das Entgelt für den Erhalt des Anteils die Hingabe einer anderen Sache.

In beiden Fällen hat eine Erfassung gem § 19 Abs 1 VRV 2015 zum **Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums** zu erfolgen. Nicht zwingend muss zu diesem Zeitpunkt auch das zivilrechtliche Eigentum vorliegen.

Nach der hM im Schrifttum liegt wirtschaftliches Eigentum insb vor, wenn der Gebietskörperschaft folgende Rechte übertragen wurden: Stimmrechte, Gewinnbezugsrechte, Veräußerungs- und Verpfändungsmöglichkeiten. Für gewöhnlich wird die Eintragung im Firmenbuch den Erwerb dieser Titel anzeigen. Denkbar ist aber auch, dass bereits in einer Vorgründungsphase wirtschaftliches Eigentum erworben wird, bspw wenn sich die Vorgründungsphase über einen längeren Zeitraum erstreckt, das Beteiligungsunternehmen/die verwaltete Einrichtung ihre ordentliche Geschäftstätigkeit bereits aufgenommen hat und zudem auch Zahlungsflüsse zwischen der Gebietskörperschaft und dem Unternehmen/der Einrichtung bereits stattgefunden haben.

Wurden seitens der Gebietskörperschaft vor der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums Zahlungen

zum Erwerb der Anteile geleistet, so sind diese als Anzahlungen und nicht als Beteiligungen auszuweisen.

B. Erstbewertung

Der erstmalige Ansatz sämtlicher neu erworbener Beteiligungen hat nach § 23 Abs 1 VRV 2015 mit den **Anschaffungskosten** gem § 19 Abs 6 VRV 2015 zu erfolgen. Zu ihnen zählen alle Ausgaben, die aufgewendet werden, um die Beteiligung zu erwerben, wie bspw Provisionen, Gerichtsgebühren, Notariatskosten, Grundbucheintragungsgebühren etc. Nicht darunter fallen Zinsen iZm der Anschaffung oder Beratungsaufwendungen (für Due Diligence Prüfungen), die vor der Entscheidung zum Beteiligungserwerb anfallen.

Sind die zur Erlangung der Beteiligung notwendigen (liquiden) Mittel auf Seiten der Gebietskörperschaft nicht vorhanden und werden diese bspw **fremdfinanziert**, so führt dies zu einer Bilanzverlängerung bei der der aktivseitige Beteiligungsausweis passivseitig den zur Finanzierung aufgenommenen Schulden gegenübersteht.

Buchungen

Erfassung eines fremdfinanzierten Beteiligungserwerbs in der Vermögens- (VR), Ergebnis- (ER) und Finanzierungsrechnung (FR):²⁾

a) Kreditaufnahme:

VR: 210 Konten bei Kreditinstituten an 356 Finanzschulden in Euro gegenüber Finanzunternehmen
ER: nicht betroffen

FR: 356 Finanzschulden in Euro gegenüber Finanzunternehmen – Einzahlungen

b) Beteiligungserwerb:

VR: 08 Beteiligungen an [...] an 210 Konten bei Kreditinstituten →

1) Herbst/Meszarits, VRV 2015 – wirtschaftliche Unternehmungen & Beteiligungen, RFG 2019/27.

2) Alle Buchungssätze in diesem Beitrag wurden auf Basis des Kontenplans für Gemeinden (VRV 2015 Anlage 3b) gebildet; für Länder sind die sinngemäß passenden Konten (VRV 2015 Anlage 3a) zu verwenden.

RFG 2019/38

§§ 19, 23 VRV 2015

Beteiligungen;
Zugangszeitpunkt;
Erstbewertung;
Folgebewertung;
Abgang

ER: nicht betroffen
FR: 08 Beteiligungen an [...] – Auszahlungen

Beispiel:

Zur Erweiterung des touristischen Angebots einer Gemeinde wird eine **Therme errichtet**. Diese wird als GmbH betrieben. An ihr ist die Gemeinde zu 55% beteiligt. Das anfängliche Eigenkapital bei Gründung in Gestalt liquider Mittel beläuft sich auf € 100.000,-. Vertragserrichtungskosten und Spesen können außer Acht gelassen werden. Da aus Sicht der Gemeinde ein verbundenes Unternehmen vorliegt, ist wie folgt zu buchen: 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen an 210 Konten bei Kreditinstituten € 55.000,-.

Nicht von Belang ist es, ob liquide Mittel oder Vermögenswerte zur Anteilerlangung hingegeben werden. Stets findet auf Seiten der Gebietskörperschaft im Zuge des Beteiligungserwerbs ein Aktivtausch statt. Dabei geht der Buchwert der eingebrachten Vermögenswerte (in Gestalt liquider Mittel oder in Form von Grundstücken, Gebäuden udgl) ab. An seine Stelle tritt der entsprechende Beteiligungsansatz in analoger Höhe. Im Zugangszeitpunkt wird die Beteiligung dadurch stets zum Buchwert der hingegebenen Wirtschaftsgüter bewertet, auch wenn ihr Marktwert zu diesem Zeitpunkt nachweislich höher ist.

Buchungen

VR: 08 Beteiligungen an [...] an 001 unbebaute Grundstücken
ER/FR: nicht betroffen

Beispiel:

Es wird eine **Schlachthof GmbH gegründet**. Diese soll zu 100% im Eigentum der Gemeinde stehen. Zur Finanzierung der Anschaffungskosten des Anteils bringt die Gebietskörperschaft liquide Mittel iHv € 5.000,- sowie ein unbebautes Grundstück im Buchwert von € 200.000,- ein. Es weist zum Einbringungszeitpunkt einen wahren Wert von € 250.000,- auf.

Auf Seiten der Gebietskörperschaft ist der Anteilserwerb verkürzt wie folgt darzustellen:

080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen an 210 Konten bei Kreditinstituten € 5.000 sowie 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen an 001 Unbebaute Grundstücke € 200.000.

Der Ansatz der Vermögenswerte iRd UGB-basierten Bilanz der Schlachthof GmbH erfolgt hingegen mit € 255.000,- (€ 5.000,- + € 250.000,-). Schließlich normiert § 202 Abs 1 UGB einen Ansatz mit dem beizulegenden Wert (= Tageswert), soweit sich aus der Nutzungsmöglichkeit der Vermögenswerte im Unternehmen kein geringerer Wert ergibt. Durch diesen Wertansatz soll eine bewusste Unterbewertung des Vermögens unternehmensrechtlich unterbunden werden. Die Bildung stiller Reserven in der Bilanz des Beteiligungsunternehmens ist über

Einlagen seitens der Gebietskörperschaft sohin nicht möglich. Ein Ausgleich der Differenzen im Abschluss der Gebietskörperschaft erfolgt erst im Zuge der Folgebewertung (s hierzu weiter unten).

C. Folgebewertung

Wird die Beteiligung gehalten, stellt sich die Frage nach ihrer weiteren bilanziellen Behandlung. Hierbei muss differenziert werden, ob der Gebietskörperschaft für ihre Anteile **Erträge** (in Form von Gewinnausschüttungen, Dividenden udgl) zufließen oder ob sich „nur“ der **Wert der Anteile** am Abschlussstichtag verändert.

1. Erhalt von Beteiligungserträgen

Vereinnahmt die Gebietskörperschaft für ihre gehaltenen Beteiligungen Erträge (Dividenden, Gewinnausschüttungen etc), so sind diese ergebniswirksam zu verbuchen.

Buchung

VR: 210 Konten bei Kreditinstituten an ER 822 Dividenden und Gewinnabfuhren von Beteiligungen
FR: 822 Dividenden und Gewinnabfuhren von Beteiligungen – Einzahlungen

Der Höhe nach ergibt sich daraus zunächst kein veränderter Beteiligungsansatz. Stets erfolgt die Vereinnahmung der Gewinnanteile im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Entstehens der Ansprüche, also nicht erst beim Zahlungsmittelzufluss, sondern iaR bereits beim Fassen des Ausschüttungsbeschlusses. Dieser wird für gewöhnlich im **nachgelagerten Wirtschaftsjahr** und nicht bereits in der Entstehungsperiode des Gewinns vorliegen. Regelmäßig wird der Ausschüttungsbeschluss zum Bilanzgewinn aus 2019 in 2020 erfolgen und daher auch erst in 2020 zu Beteiligungserträgen auf Seiten der Gebietskörperschaft führen.

Nur bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen wird es – in Anlehnung an die Rechnungslegungsnormen privater Unternehmen – denkbar sein, den Gewinn des Beteiligungsunternehmens bereits im **Jahr des Entstehens** iSd sog phasenkongruenten Gewinnausschüttung bei der Gebietskörperschaft entsprechend zu erfassen. Zu den hierzu kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen zählen, dass

- die Gebietskörperschaft die Mehrheit der Stimmrechte besitzt, um einen Ausschüttungsbeschluss ohne weitere Einschränkungen jederzeit herbeiführen zu können;
- der Bilanzstichtag des ausschüttenden Unternehmens mit dem Abschlussstichtag der Gebietskörperschaft übereinstimmt oder letzterem zeitlich vorgelagert ist;
- der Jahresabschluss des ausschüttenden Unternehmens vor jenem der Körperschaft aufgestellt ist;
- dem Vollzug des Ausschüttungsbeschlusses keine Hindernisse entgegenstehen.

2. Wertänderungen bei Beteiligungsansätzen

a) Wertmaßstäbe

Definition des anteiligen Eigenkapitals/geschätzten Nettovermögens:

Solange Beteiligungen gehalten werden, sind sie am jeweiligen Abschlussstichtag gem § 23 Abs 7 VRV 2015 mit dem Anteil der Gebietskörperschaft am Eigenkapital oder mit dem Anteil am geschätzten Nettovermögen des Beteiligungsunternehmens zu bewerten. Dabei handelt es sich um eine stark vereinfachte „Konsolidierungsmethode“, die zu einem anteiligen Eigenkapitalansatz auf Seiten der Gebietskörperschaft führt und daher auch als „at equity“ bezeichnet wird.

Das maßgebliche Eigenkapital wird durch einen Verweis auf die UGB-Postengliederung im Bereich der Kapitalgesellschaften definiert. Demnach zählen gem § 224 Abs 3 A UGB sowohl das Nennkapital (Grund-/Stammkapital), Gewinn-/Kapitalrücklagen sowie Bilanzgewinne/-verluste zum Eigenkapital der Beteiligung. Nicht dazu zählen aber (echte) Investitionszuschüsse, die in einem gesonderten Passivposten im Anschluss an das Eigenkapital auszuweisen sind. Analoges gilt sinngemäß im Hinblick auf Nicht-Kapitalgesellschaften.

Grundsätzlich entspricht das Nettovermögen der Höhe des Eigenkapitals des Beteiligungsunternehmens. Die VRV 2015 spricht in § 23 vom „geschätzten Nettovermögen“, welches zur Anteilsbewertung heranzuziehen ist. Dies bezieht sich auf die Tatsache, dass Jahresabschlüsse von Beteiligungen und das dort ausgewiesene Eigenkapital unverändert übernommen bzw für die Bewertung herangezogen werden können. Es besteht somit keine Verpflichtung zur Vereinheitlichung der Jahresabschlüsse, dh die – meist nach dem UGB erstellten Jahresabschlüsse – müssen nicht zuerst an die VRV 2015 angeglichen werden. Dies führt ua dazu, dass die Rechnungsabschlüsse von Beteiligungen, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Finanzjahr haben, ebenso unverändert für die Bewertung herangezogen werden dürfen.

Ein Anpassungsbedarf beim Anteilsansatz der Höhe nach ergibt sich sohin, wenn sich das Eigenkapital bzw geschätzte Nettovermögen des Beteiligungsunternehmens ändert. Veränderte Erfolgsaussichten, Reputationsgewinne/-verluste udgl haben – sofern sie keinen Niederschlag in der Bilanz des Beteiligungsunternehmens finden – somit keinen Einfluss auf den Anteilsansatz der Höhe nach.

Bewertung

Im Zuge der „at equity“-Bilanzierung ergibt sich der Beteiligungsansatz stets nach folgender Formel:

Beteiligungsansatz = Eigenkapital bzw geschätztes Nettovermögen des Beteiligungsunternehmens* Anteil der Gebietskörperschaft in %

Vorgangsweise bei verwalteten Einrichtungen ohne unmittelbare Beteiligung:

Im Falle von verwalteten Einrichtungen, die der Kontrolle von Gebietskörperschaften unterliegen, an denen diese aber nicht unmittelbar beteiligt sind, ist grundsätzlich das gesamte und nicht nur das anteilige Eigen-

kapital bzw geschätzte Nettovermögen für den Beteiligungsansatz maßgeblich, es sei denn, mehrere Gebietskörperschaften verwalten eine Einrichtung gemeinsam. In diesem Fall ist das Eigenkapital bzw das geschätzte Nettovermögen zu gleichen Teilen auf die Beteiligungsansätze der Gebietskörperschaften aufzuteilen.

Vorgangsweise im Falle unterschiedlicher Rechnungslegungsnormen:

Nach welchen Rechnungslegungsstandards die Bilanz des Beteiligungsunternehmens aufgestellt ist, ist nicht von Belang. Überleitungen von UGB- oder IFRS-Abschlüssen in VRV-konforme Vermögensrechnungen sind nicht von Nöten. Unbeachtlich der zu Grunde gelegten Rechnungslegungsnormen dient das Eigenkapital in der Bilanz des Beteiligungsunternehmens der Höhe nach als Maßstab für die Bewertung des Anteils auf Seiten der Gebietskörperschaft.

Aus verfahrensökonomischen Gründen mag diese Vereinfachung im Vergleich zur Rechnungslegung privater Unternehmen – die eine Konsolidierung nur im Falle der Anwendung gleicher Rechnungslegungsnormen zulässt und sohin oftmals eine Überleitungsrechnung erforderlich macht – zwar zu begrüßen sein. Die sich aus ihr ergebenden **Konsequenzen** sind jedoch **kritisch** zu sehen. Würde das Beteiligungsunternehmen nämlich nicht nur nach dem UGB bilanzieren, sondern bspw freiwillig eine Bilanz nach den IAS/IFRS aufstellen, könnte das Beteiligungsunternehmen bei Anwendung der nur nach den internationalen Normen möglichen Neubewertungsmethode allfällige stille Reserven im Vermögen laufend eigenkapitalerhöhend aufdecken; ein Umstand, der über die in der VRV geregelte Beteiligungsbewertung „at equity“ auch zu einem höheren Anteilsansatz auf Seiten der Gebietskörperschaft führen würde. Sinngemäß wäre Analoges auch im Falle ausländischer Beteiligungen, die nach fremden Rechnungslegungsnormen bilanzieren, denkbar.

Sowohl zur Förderung der mit der VRV-Einführung angestrebten Vergleichbarkeit als auch um höhere Beteiligungsansätze im Bereich der Gebietskörperschaften, die rein durch die Anwendung anderer Rechnungslegungsnormen auf Seiten der Beteiligungsunternehmen bedingt sind, hintanzuhalten, wäre eine Einschränkung auf die Verwendung von Bilanzen nach nationalem Recht – insb wenn diese ohnehin verfügbar sind – wünschenswert gewesen.

Vorgangsweise beim Vorliegen von Einzel- und Konzernabschlüssen:

Sollte vom Beteiligungsunternehmen neben dem Einzelabschluss auch ein Konzernabschluss verfügbar sein, so ist dieser gem § 23 Abs 7 VRV 2015 und nicht der Einzelabschluss zur Ermittlung der maßgeblichen Eigenkapitalhöhe zu verwenden.

Vorgangsweise bei abweichenden Abschlussstichtagen:

Bei abweichenden Stichtagen in den Abschlüssen der Gebietskörperschaft und der Beteiligungsunternehmen sind keine Überleitungsrechnungen erforderlich. Zur Beteiligungsbewertung auf Seiten der Gebietskörperschaft ist einfachheitshalber der letzte verfügbare Jah-

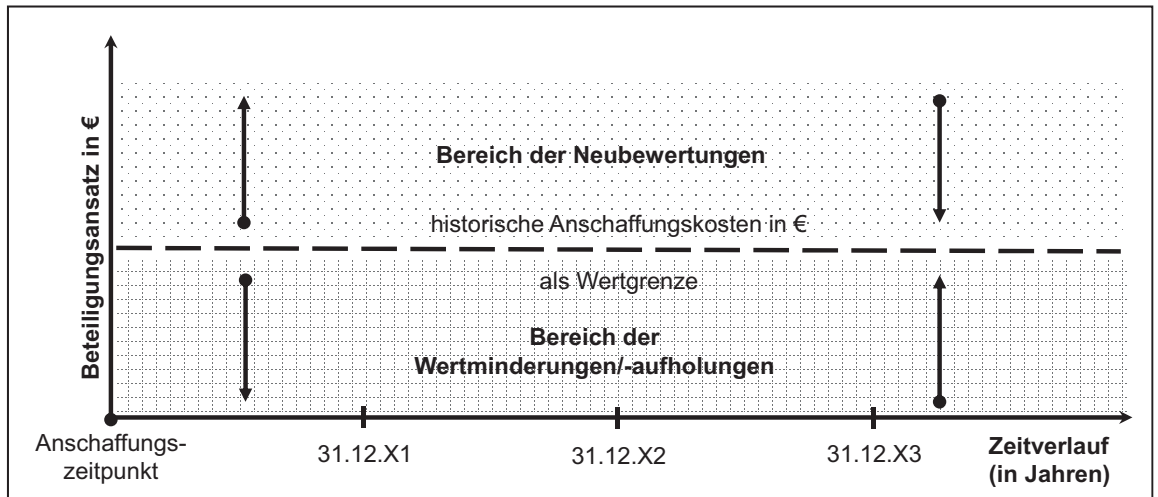


Abb 1: Folgebewertungsprozedere bei Beteiligungen (eigene Darstellung)

resabschluss des Beteiligungsunternehmens zu verwenden. Liegt ein aktueller Abschluss des Beteiligungsunternehmens noch nicht vor und wird der Abschluss des vorhergehenden Jahres zur Bewertung herangezogen, so ist dies zwar im Anhang zu vermerken. Der Umstand, dass eine bewusste spätere Aufstellung des Jahresabschlusses des Beteiligungsunternehmens innerhalb der gesetzlichen Fristen uU zu einer anderen Beteiligungsbewertung auf Seiten der Gebietskörperschaft führt, da diese bei der Aufstellung ihres eigenen Abschlusses auf die Bilanz des Beteiligungsunternehmens aus dem Vorjahr zurückgreift, ist kritisch zu sehen.

b) Bewertungsprozedere im Allgemeinen

Je nachdem, ob der Beteiligungsansatz am Abschlussstichtag nach dem im vorherigen Abschnitt skizzierten Prozedere auf einen unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegenden Wert abzuwerten oder auf einen höheren Ansatz bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten zuzuschreiben ist, wird von **Wertminderungen oder -aufholungen** gesprochen.

Ist der Beteiligungsansatz der Höhe nach hingegen über die historischen Anschaffungskosten hinaus aufzuwerten bzw auf einen niedrigen Ansatz bis auf die Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten abzuwerten, so wird von Neubewertungen gesprochen. Das skizzierte Bewertungsprozedere lässt sich grafisch wie in Abb 1 veranschaulichen.

Klar müssen ergebniswirksame Wertminderungen/-aufholungen von ergebnisneutralen Neubewertungen getrennt werden. Ihre bilanzielle Erfassung erfolgt – wie nachstehend angeführt – unterschiedlich.

c) Wertminderungen/-aufholungen im Besonderen

Ist ein Beteiligungsansatz **abzuwerten** und ist zu diesem Zeitpunkt keine Neubewertungsrücklage vorhanden (die andernfalls zuvor aufzulösen wäre), so ist die Wertanpassung (analog zur außerplanmäßigen Abschreibung im Bereich der Sachanlagen) erfolgswirksam im Finanzaufwand zu erfassen.

Buchung

ER: 694 Aufwendungen aus der Bewertung von Beteiligungen an VR 08 Beteiligungen an [...]
FR: nicht betroffen

Weist das Beteiligungsunternehmen ein negatives Eigenkapital auf, so hat die Gebietskörperschaft den Anteil mit Null anzusetzen. Anstelle des Ausweises eines negativen Anteils ist zu prüfen, ob eine Rückstellungsdotierung zu erfolgen hat. Hierzu sind die Beurteilungskriterien nach § 28 VRV 2015 heranzuziehen. Insb wenn die Gebietskörperschaft einen Anteil als vollhaftender Gesellschafter (bspw als OGist) hält und sie sohin eine gewisse Nachschussverpflichtung trifft, wird ein Rückstellungsansatz von Nöten sein.

Ist der Anteil der Höhe nach **aufzuwerten**, so spricht man nur bis zur Höhe der historischen Anschaffungskosten von einer Wertaufholung (danach liegt eine Neubewertung vor). Wertaufholungen sind stets als nicht finanzierungswirksamer Ertrag zu erfassen.

Buchung

VR: 08 Beteiligungen an [...] an ER 818 Erträge aus der Bewertung von Beteiligungen
FR: nicht betroffen

Beispiel

Eine Gebietskörperschaft hat einen 70%igen Anteil an einer Immobiliengesellschaft mbH erworben. Die Anschaffungskosten des Anteils belaufen sich auf € 70.000,-. Das Eigenkapital der GmbH beträgt zum Erwerbszeitpunkt € 100.000,-.

Im Folgejahr erzielt die GmbH einen Verlust von € 15.000,-. Daraus ergibt sich das neue Eigenkapital der GmbH wie folgt: € 100.000,- minus € 15.000,- = € 85.000,-. Dementsprechend hat die Gebietskörperschaft ihre Beteiligung abzuwerten. Es ist wie folgt zu buchen: 694 Aufwendungen aus der Bewertung von Beteiligungen an 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen € 10.500,- (70% von € 15.000,-; dies entspricht einer Abwer-

tung auf € 59.500,- = 70% des neuen Eigenkapitals von € 85.000,-).

Im zweitfolgenden Wirtschaftsjahr konnte der Turnaround erreicht und ein Gewinn iHv € 5.000,- erzielt werden, der zur Gänze thesauriert wird. Das neue Eigenkapital der GmbH beläuft sich demnach auf € 90.000,- (= € 85.000,- + € 5.000,-). Darauf fußend hat die Gebietskörperschaft ihre Beteiligung wie folgt aufzuwerten: 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen an 8194 Erträge aus der Bewertung von Beteiligungen € 3.500,- (70% von € 5.000,-; dies entspricht einer Aufwertung auf € 63.000,- = 70% des neuen Eigenkapitals von € 90.000,-).

d) Neubewertungen im Besonderen

Ist der Beteiligungswert über die historischen Anschaffungskosten hinaus zu erhöhen, so hat eine erfolgsneutrale Darstellung des Wertanstiegs durch die Verwendung einer **Neubewertungsrücklage** zu erfolgen.

Buchung

VR: 08 Beteiligungen an [...] an 940 Neubewertungsrücklagen
ER/FR: nicht betroffen

Die Neubewertungsrücklage zählt zum Nettovermögen und wird auf der Passivseite der Vermögensrechnung ausgewiesen. Reduziert sich der Beteiligungswert nach vorheriger Dotierung einer Neubewertungsrücklage, so ist die Rücklage zunächst erfolgsneutral aufzulösen.

Buchung

VR: 940 Neubewertungsrücklagen an 08 Beteiligungen an [...]
ER/FR: nicht betroffen

Nur sofern sich ein über die Höhe der Rücklage hinausgehender weiterer Abwertungsbedarf ergibt, ist dieser erneut erfolgswirksam – als Wertminderung im vorherigen Sinne – zu erfassen. Neubewertungsrücklagen können demnach immer nur einen positiven oder keinen Wert aufweisen. Ein Ansatz unter „Null“ ist nicht möglich. Zur Zuordenbarkeit von Neubewertungen zu einzelnen Beteiligungsansätzen ist für jede Beteiligung bzw jede verwaltete Einrichtung ein eigenes Rücklagenkonto zu führen. Anders als Sachanlagen können Beteiligungen sohin an den Abschlussstichtagen mit einem über den historischen Anschaffungskosten liegenden Wert bilanziell ausgewiesen werden.

In Zusammenhang mit den Buchungen im Hinblick auf Gewinnausschüttungen ergibt sich in zeitlicher Abfolge folgendes Bild: Erzielte Gewinne des Beteiligungsunternehmens führen bei Nichtausschüttung zunächst zu ergebnisneutral anzusetzenden Neubewertungsrücklagen. Wird der Ausschüttungsbeschluss in der Folge gefasst, hat eine ergebniswirksame Einbuchung der Dividenden zu erfolgen. Gleichzeitig ist der Beteiligungsansatz ob der Eigenkapitalreduktion durch die Ausschüttung über die Auflösung der Rücklage ergebnisneutral im Wert zu reduzieren.

Beispiel

Die **Beteiligung an dem verbundenen Unternehmen A** wurde bei der erstmaligen Bewertung in der Vermögensrechnung mit € 50.000,- aufgenommen. Im Folgejahr erhöht sich ihr Wert um € 5.000,- auf € 55.000,-. Hierzu ist zu buchen: 080 Beteiligung am verbundenen Unternehmen A an 940 Neubewertungsrücklage zu Beteiligung A € 5.000,- (Zeitpunkt A in folgender Grafik).

Im darauffolgenden Jahr sinkt der Wert der Beteiligung um € 4.000,- auf € 51.000,-. Der dazugehörige Buchungssatz lautet: 940 Neubewertungsrücklage zu Beteiligung A an 080 Beteiligungen am verbundenen Unternehmen A € 4.000,- (Zeitpunkt B in Abb 2 Seite 190).

Im nächstfolgenden Jahr sinkt der Wert der Beteiligung um weitere € 3.000,- auf € 48.000,-. Damit liegt der Wert der Beteiligung um € 2.000,- unter dem erstmaligen Wertansatz von € 50.000,-, den historischen Anschaffungskosten. Sohin ist zu buchen: 940 Neubewertungsrücklage zu Beteiligung A an 080 Beteiligungen am verbundenen Unternehmen A € 1.000,- sowie 694 Aufwendungen aus der Bewertung von Beteiligungen an 080 Beteiligungen am verbundenen Unternehmen A € 2.000,- (Zeitpunkt C in Abb 2 Seite 190).

Steigt der Beteiligungswert im nächsten Jahr um € 5.000,- auf € 53.000,- an, so liegt der Wert der Beteiligung um € 3.000,- über dem erstmaligen Wertansatz von € 50.000,-. Vorherige Wertminderungen sind über Wertaufholungen rückgängig zu machen. Sie übersteigende Aufwertungen sind als Rücklage zu erfassen. Es ist zu buchen: 080 Beteiligungen am verbundenen Unternehmen A an 8194 Erträge aus der Bewertung von Beteiligungen € 2.000,- sowie 080 Beteiligungen am verbundenen Unternehmen A an 940 Neubewertungsrücklage zu Beteiligung A € 3.000,- (Zeitpunkt D in Abb 2 Seite 190).

Kritisch erscheint das Bewertungsprozedere insb im **Bereich der Anteilgewährung durch Einbringung von Vermögenswerten** seitens der Gebietskörperschaft. Werden Sachanlagen, die stille Reserven enthalten, zum Beteiligungserwerb hingegeben, findet auf Seiten der Gebietskörperschaft zunächst lediglich ein Aktivtausch zu Buchwerten (vom Sachanlagevermögen zu den Beteiligungen) statt. In der Bilanz des Beteiligungsunternehmens werden die Sachanlagen hingegen mit ihrem Tageswert bewertet. Das führt bei einer Aufdeckung stiller Reserven zu einem höheren Eigenkapital beim Beteiligungsunternehmen und damit in der Folge auch zu einer höheren Anteilsbewertung auf Seiten der Gebietskörperschaft, die passivseitig über die Neubewertungsrücklage ausgeglichen wird. Rein durch die Übertragung von Vermögenswerten an eine im 100%igen Eigentum der Gebietskörperschaft stehende GmbH kann die Gemeinde stille Reserven von in ihrem Besitz befindlichem Vermögen sohin aufdecken; eine Vorgangsweise, die ohne Auslagerung nach den Bewertungsbestimmungen zum Sachanlagevermögen nicht möglich wäre. →

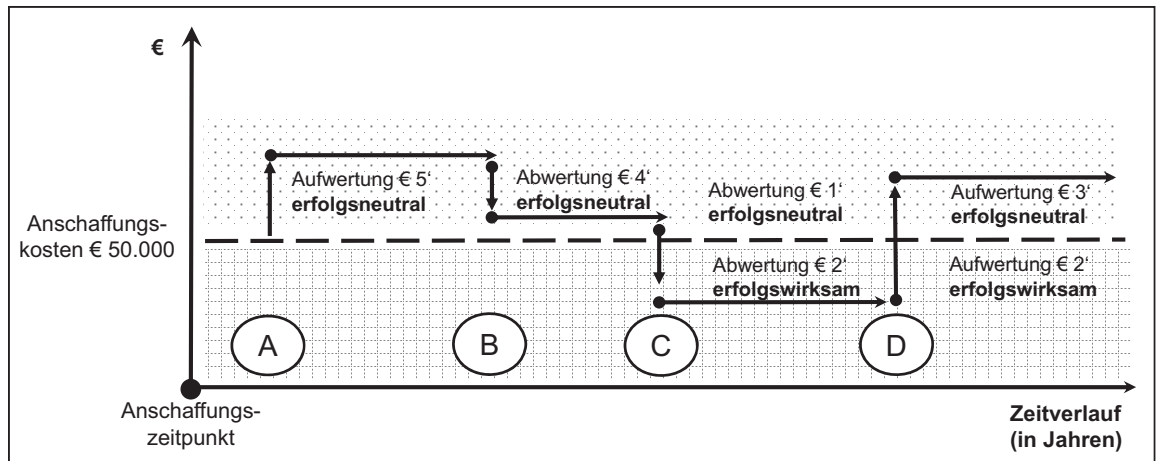


Abb 2: Beteiligungsbewertung (eigene Darstellung)

Beispiel

In der Bilanz der Schlachthof GmbH (s oben B.) werden die eingebrachten Vermögenswerte mit ihrem Zeitwert und sohin unter Aufdeckung der stillen Reserven mit einem Wert von € 255.000,- ausgewiesen. Die aktivseitige Höherbewertung iHv € 50.000,- führt passivseitig zu einem um diesen Betrag höheren Eigenkapital.

Durch die Bewertungsmethode „at equity“ und die 100%ige Beteiligung ist deshalb auch der Wertansatz des Anteils im Abschluss der Gebietskörperschaft aktivseitig um € 50.000,- zu erhöhen und passivseitig in eine Neubewertungsrücklage einzustellen.

D. Abgang

1. Arten

Im Regelfall wird der Abgang von Anteilen auf entgeltlicher Grundlage in Gestalt eines Verkaufs (unbeachtlich ob Zug um Zug, auf Raten oder gegen Rente) erfolgen. Denkbar ist auch ein Abgang durch Tausch von Vermögenswerten über eine Entnahme iRv Umgründungen oder durch Liquidation. Rechtsformspezifische Besonderheiten bei der Abgangserfassung sind nicht zu beachten. Die Deaktivierung von Anteilen an Kapitalgesellschaften erfolgt analog zu jener von Personengesellschaften.

2. Zeitpunkt

Im Hinblick auf den Abgangszeitpunkt von Beteiligungen enthält die VRV keine Sonderbestimmungen. Es sind daher die **allgemeinen Bilanzierungsregeln** anzuwenden. Nach ihnen hat eine Ausbuchung zu erfolgen, wenn die Gebietskörperschaft das wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung verliert. Der zivilrechtliche Eigentumsübergang bewirkt „stand-alone“ noch kein Ausscheiden aus der Vermögensrechnung der Gebietskörperschaft. Regelmäßig werden sich sohin schwebende Geschäfte ergeben, bspw wenn der (zivilrechtliche) Abschluss des Kaufvertrags zeitlich vor der Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums liegt.

3. Ausbuchung samt Rücklagenauflösung

Gehen Beteiligungen ab, die passivseitig iZm mit einer Neubewertungsrücklage stehen, so ist zuerst die Neubewertungsrücklage erfolgsneutral aufzulösen, in der Folge der Verkaufserlös der Beteiligung zu erfassen und danach der insgesamt erzielte Gewinn/Verlust aus dem Anteilsabgang iZd Abgangsbuchung der Beteiligung auszuweisen.

Buchungen

1. Buchung zur Auflösung der Neubewertungsrücklage bei Beteiligungsabgang:

VR: 940 Neubewertungsrücklage an 08 Beteiligungen an [...]

ER/FR: nicht betroffen

2. Buchung zur Erfassung des Veräußerungserlöses:

VR 210 Konten bei Kreditinstituten an ER 806 Veräußerungen von Beteiligungen

FR: 806 Veräußerungen von Beteiligungen – Einzahlungen

3a. Buchung zur Erfassung des Beteiligungsabgangs unter Gewinn:

ER 806 Veräußerungen von Beteiligungen an VR 08 Beteiligungen an [...]

FR: nicht betroffen

3b. Ausbuchung des Buchwerts der Beteiligung bei Verkauf unter Verlust (alternativ zu 3a):

ER 699 Verluste aus dem Abgang von Beteiligungen an VR 08 Beteiligungen an [...]

FR: nicht betroffen

3c. Umbuchung des Veräußerungserlöses zum Verlustausweis (alternativ zu 3a):

ER 806 Veräußerungen von Beteiligungen an ER 699 Verluste aus dem Abgang von Beteiligungen

FR: nicht betroffen

Beispiel

Ein Beispiel zum Abgang von Beteiligungen unter Gewinn könnte wie folgt aussehen: Eine Gebietskörperschaft veräußert eine Beteiligung an einem verbundenen Unternehmen. Der Verkaufspreis beläuft sich auf € 150.000,-. Die historischen Anschaffungskosten betragen € 100.000,-. Aufgrund der ausgewiesenen Neubewertungsrücklage iHv € 10.000,- ergibt sich ein Buchwert zum Abgangszeitpunkt von € 110.000. Der Verkauf zu einem Gewinn iHv € 50.000,- (€ 150.000,- Verkaufserlös - € 100.000,- historische Anschaffungskosten) ist wie folgt zu verbuchen:

1. Auflösung der Neubewertungsrücklage:

940 Neubewertungsrücklage an 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen € 10.000,-.

2. Erfassung des Verkaufserlöses:

210 Konten bei Kreditinstituten an 806 Veräußerungen von Beteiligungen € 150.000,-.

3. Ausbuchung der Beteiligung und Gewinnausweis:

806 Veräußerungen von Beteiligungen an 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen € 100.000,-.

Das Beteiligungskonto 080 ist sohin auf Null gestellt. Rücklagen werden passivseitig keine mehr ausgewiesen. Am Konto 8016 verbleibt ein Gewinn iHv € 50.000,-.

tuellen Buchwert und betragen € 100.000,-. Der Verkauf zu einem Verlust iHv € 10.000,- (€ 90.000,- Verkaufserlös - € 100.000,- Buchwert) ist wie folgt zu verbuchen:

1. Erfassung des Verkaufserlöses:

210 Konten bei Kreditinstituten an 806 Veräußerungen von Beteiligungen € 90.000,-.

2. Ausbuchung des Beteiligungsansatzes:

699 Verluste aus dem Abgang von Beteiligungen an 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen € 100.000,-.

3. Ausweis des Verlustes am Konto 6990:

806 Veräußerungen von Beteiligungen an 699 Verluste aus dem Abgang von Beteiligungen € 90.000,-. Das Beteiligungskonto 080 ist sohin auf Null gestellt. Am Konto 699 verbleibt ein Verlust iHv € 10.000,-.

4. Sonderfall Umgliederungen

Wie bei anderen Positionen der Vermögensrechnung auch (bspw im Bereich der Anlagen in Bau) kann der Erwerb weitere Anteile bzw der teilweise Verkauf von Anteilen einen veränderten Ausweis iRd Vermögensrechnung begründen. Die bspw bei einer Anteilsaufstockung von 30% auf 55% vorzunehmende Umgliederung von den Beteiligungen an assoziierten Unternehmen zu den Beteiligungen an verbundenen Unternehmen stellt einen zu Buchwerten vorzunehmenden Aktivtausch dar.

Beispiel

Eine Gebietskörperschaft veräußert eine Beteiligung an einem verbundenen Unternehmen. Der Verkaufspreis beläuft sich auf € 90.000,-. Die historischen Anschaffungskosten entsprechen dem ak-

Buchung

VR: 08 Beteiligungen an (...) an 081 Beteiligungen an assoziierten Unternehmen
ER/FR: nicht betroffen

→ In Kürze

Für alle Arten von Beteiligungen gilt: Sie sind im Zugangszeitpunkt mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Müssen sie in der Folge auf einen darüber liegenden Wert aufgewertet werden, so ist die Werterhöhung erfolgsneutral über eine Neubewertungsrücklage vorzunehmen. Auch Abwertungen von Beteiligungsansätzen bis auf die Höhe der Anschaffungskosten werden erfolgsneutral, durch Auflösung von Neubewertungsrücklagen, erfasst. Nur bei Abwertungen unter die Anschaffungskosten bzw bei Zuschreibungen/Wertaufholungen bis zu den Anschaffungskosten ist eine ergebniswirksame Buchung vorzunehmen.

→ Zum Thema**Über die Autorin und den Autor:**

Mag. Veronika Meszarits, MBA, ist Geschäftsführerin des Instituts für Öffentliches Rechnungswesen (IfÖR).

Kontaktadresse: IfÖR Unternehmensberatungs GmbH; QBC 4 – Am Belvedere 4, 1100 Wien.

Tel.: +43 (0)1 311 26 260

E-Mail: veronika.mesarits@public-finance.at

Internet: www.public-finance.at

Mag. Dr. Alexander Herbst ist langjähriger wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-

Universität Klagenfurt, Prüfungskommissar der KSW, Gastlektor an in-/ausländischen Hochschulen und Trainer an Erwachsenenbildungseinrichtungen.

Kontaktadresse: Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Universitätsstraße 65–67, 9020 Klagenfurt am Wörthersee

Tel.: +43 (0)463 2700 4026

E-Mail: Alexander.Herbst@aau.at

Internet: www.aau.at/ifm

Von der Autorin und dem Autor erschienen:

Mesarits/Saliterer, Die Aussagekraft der Vermögensrechnung im öffentlichen Bereich; ÖHW Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich 2014 Bd 54, 12;

Mesarits/Saliterer, Die Bundeshaushaltsrechtsreform – Ausgangspunkt und Zielkorridor für eine neue Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung für Länder und Gemeinden, RWZ 2013, 15;

Herbst/Mesarits/Saliterer, IPSAS 13 – Leasingverhältnisse, in *Adam* (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2015) 169;

Saliterer/Herbst/Pertl, IPSAS 17 – Bewertung des Sachanlagevermögens, in *Adam* (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2015) 245.

Serie VRV 2015:

Dieser Beitrag ist der 12. Beitrag einer Serie über die VRV 2015. Bisher erschienen sind:

Mesarits, Umstieg auf die VRV 2015, RFG 2017/21; →





Meszarits, VRV 2015 – anschaulich erklärt (Teil 1), RFG 2017/33;

Meszarits, VRV 2015 – anschaulich erklärt (Teil 2), RFG 2018/4;

Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung, RFG 2018/17;

Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung von immateriellem Vermögen und Sachanlagen, RFG 2018/22;

Meszarits, VRV 2015 – Beurteilung der Finanzlage einer Gemeinde, RFG 2018/35;

Meszarits/Kuntner, VRV 2015 – Rückstellungen, RFG 2019/2;
Hörmann, Erstmalige Anwendung der VRV 2015 – Zeitleiste, RFG 2019/3;

Meszarits/Kuntner, VRV 2015 – Personalrückstellungen, RFG 2019/15;

Herbst/Meszarits, VRV 2015 – wirtschaftliche Unternehmungen & Beteiligungen, RFG 2019/27;

Meszarits, VRV 2015 – Voranschlag 2020, RFG 2019/28.

Hinweis:

Der nächste Beitrag im Heft 1/2020 der RFG beschäftigt sich mit der Verbuchung von Investitionszuschüssen.