

# RECHT & RFG FINANZEN FÜR GEMEINDEN

Serie  
VRV 2015!

Herausgeber **Walter Leiss, Alois Steinbichler**  
Schriftleitung und Redaktion **Markus Achatz, Peter Pilz**  
Redaktion **Alexander Enzinger, Christoph Grabenwarter, Ferdinand Kerschner,  
Wolfgang Meister, Katharina Pabel, Alfred Riedl, Ursula Stingl-Lösch**

Dezember 2017

04

149 – 188

## Schwerpunkt

### Rechtmäßigkeitskontrolle

Gebärungsprüfung im Rahmen der Gemeindeaufsicht

*Peter Bußjäger und Christoph Schramek* ➔ 152

VRV 2015 anschaulich erklärt (Teil 1)

*Veronika Meszarits* ➔ 159

Risikomanagement in Gemeinden (Teil 2)

*Gerhard Pircher, Philipp Lenger und Stefan Schury* ➔ 166

## Übersicht

Steuer-Radar ➔ 172

## Beiträge

### Datenschutzrechtliche Informationspflichten für Gemeinden

*Werner Pilgermair* ➔ 179

Die Immobilienertragsteuer *Katrin Bärnthaler* ➔ 174

Rechtsfragen der (Klein-)Wasserkraft *Ferdinand Kerschner* ➔ 183

# VRV 2015 – anschaulich erklärt

**Teil 1: Was sind die zentralen Inhalte der VRV 2015? Was bleibt von der VRV 1997? Ein Paradigmenwechsel oder vielleicht auch nicht? Diese Fragen werden anhand einer Beispielgemeinde erläutert.**

Spätestens ab 2019 müssen Länder und Gemeinden über 10.000 Einwohner auf die VRV 2015 umsteigen. Für alle anderen Gemeinden ist der 1. 1. 2020 der späteste Umstiegszeitpunkt.<sup>1)</sup> Einerseits wird iZm der Einführung der VRV 2015 von einem Paradigmenwechsel im Rechnungswesen gesprochen, andererseits wird betont, dass bewährte Elemente der VRV 1997 erhalten bleiben und dass sich an der Verbuchung einzelner Geschäftsfälle nichts oder nur kaum etwas ändern wird. Der Beitrag möchte diesen scheinbaren Widerspruch anhand eines Praxisbeispiels mit anonymisierten Echtdateien auflösen.

Von **Veronika Meszarits**

## Inhaltsübersicht:

- A. Zentraler Inhalt – die drei miteinander integrierten Haushalte
- B. Vermögenshaushalt
  - 1. Welches Vermögen hat die Gemeinde?
  - 2. Wie finanziert sich die Gemeinde?
- C. Der Ergebnishaushalt
- D. Der Finanzierungshaushalt
- E. Die gemeinsame Darstellung des Ergebnis- und Finanzierungshaushalts
  - 1. Die operative Gebarung
  - 2. Die investive Gebarung
  - 3. Der Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit
  - 4. Zusammenfassende Übersicht der Salden

### A. Zentraler Inhalt – die drei miteinander integrierten Haushalte

Das Kernstück der VRV 2015 bilden die drei miteinander integrierten Haushalte: der Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt (siehe Abb 1). Der Ergebnishaushalt stellt das Pendant zu der in der Privatwirtschaft verwendeten Gewinn- und Verlustrechnung dar, der Finanzierungshaushalt entspricht der Cash-

flow-Rechnung und der Vermögenshaushalt korrespondiert mit der in der Privatwirtschaft verwendeten Bilanz. Die Finanzinformationen werden damit aus drei Blickwinkeln dargestellt.

In der VRV 2015 wird „Haushalt“ als Überbegriff verwendet und besteht immer jeweils aus dem Voranschlag und der Rechnung. Daher sind im Budget bzw Voranschlag der Ergebnis- und Finanzierungsvoranschlag auszuweisen, im Rechnungsabschluss die Ergebnis- und Finanzierungsrechnung. Ein Vermögensvoranschlag braucht nicht erstellt zu werden, lediglich eine Vermögensrechnung.

Diese Art der Darstellung wird in der Fachsprache auch als **Drei-Komponenten-Rechnungssystem** bezeichnet. Das bisherige System nach VRV 1997 besteht im Vergleich dazu aus einer Komponente, nämlich einer Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben. →

RFG 2017/33

VRV 2015

integrierte Haushalte;  
Vermögenshaushalt;  
Ergebnishaushalt;  
Finanzierungshaushalt

1) Während der redaktionellen Bearbeitung dieses Artikels ist eine Novelle der VRV 2015 in Diskussion, mit welcher der späteste Umstiegszeitpunkt für alle Gebietskörperschaften auf den 1. 1. 2020 verlegt werden soll.

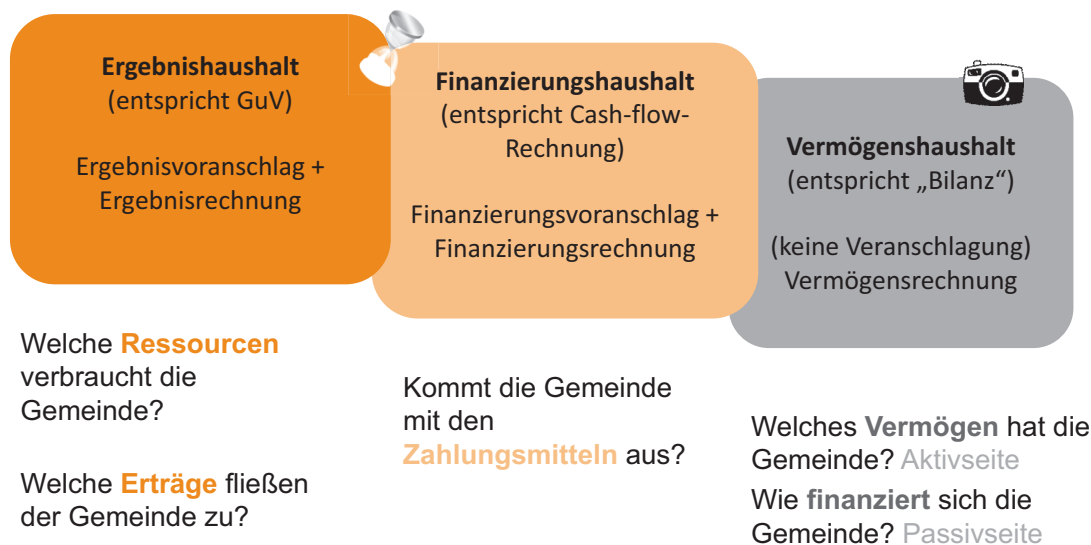


Abb 1: Die drei Haushalte als Kernstück der VRV 2015 und die Fragen, die diese jeweils beantworten

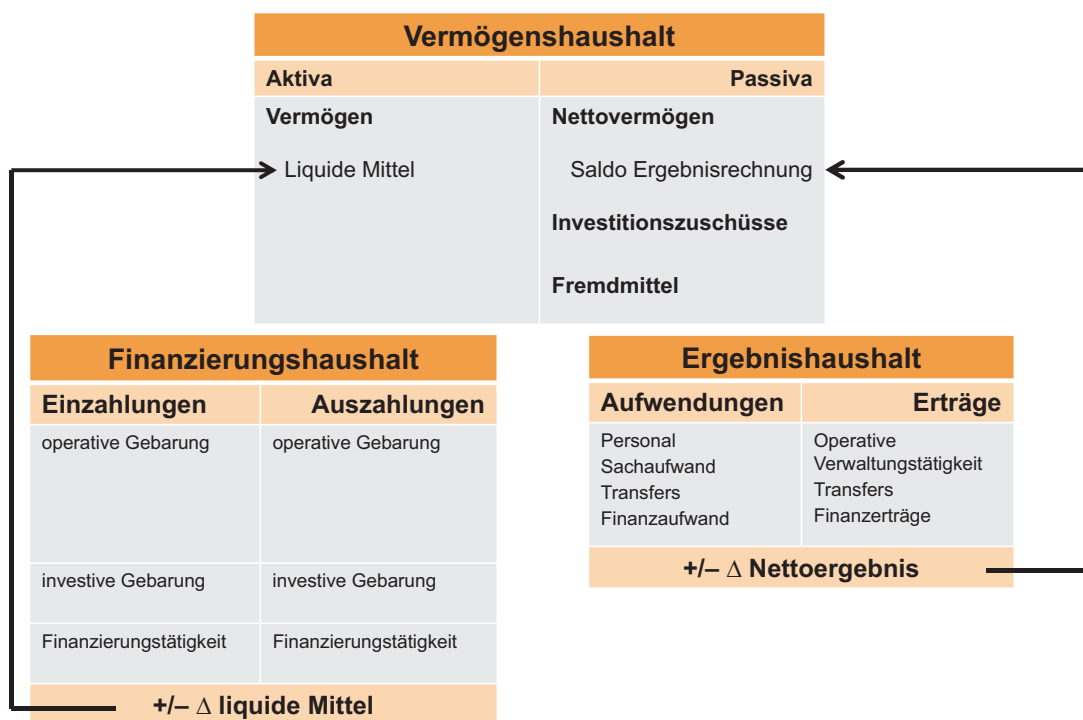


Abb 2: Die miteinander integrierten Haushalte laut VRV 2015 und ihre Rechnungsinformationen

Da der Vermögenshaushalt immer eine stichtagsbezogene Darstellung, dh wie eine Photographie oder eine Momentaufnahme der Vermögenslage interpretiert werden kann, ist symbolhaft dafür ein (zugegeben etwas altmodischer) Fotoapparat in Abb 1 abgebildet. Die anderen beiden Haushalte zeigen immer eine zeitraumbezogene Darstellung, bspw vom 1. 1. bis 31. 12. eines Jahres. Darum wurde in Abb 1 eine Sanduhr als Symbol verwendet.

Ebenso zentral wie die Darstellung in drei Komponenten ist deren Integration. Die drei Haushalte werden damit nicht losgelöst voneinander erstellt, sondern

stellen ein geschlossenes System dar, wo Rechnungsgrößen einer Komponente in die jeweils andere münden. In Abb 2 ist der Zusammenhang der Haushalte durch Pfeile graphisch dargestellt. Damit ist eine automatische Kontrolle über die richtige Erfassung der verbuchten Geschäftsfälle vorhanden.

Abb 2 zeigt auch, welche Rechnungsinformationen in den drei Haushalten zu finden sind: Der Ergebnishaushalt beinhaltet Aufwendungen und Erträge, der Finanzierungshaushalt Einzahlungen und Auszahlungen. Der Vermögenshaushalt bildet das Vermögen und die Finanzierung der Gemeinde ab.

**Praxistipp****Systemcheck richtige Verbuchung – Integration der drei Haushalte**

Folgende drei Regeln müssen in einem integrierten Drei-Komponenten-Rechnungssystem erfüllt sein (siehe auch Pfeildarstellung in Abb 2):

- Der Saldo des **Ergebnishaushalts** ist in den Vermögenshaushalt zu übertragen (vgl Abb 3 und 5);
- der Stand an liquiden Mitteln laut Vermögenshaushalt muss mit jenem aufgrund der Zahlungsflüsse laut **Finanzierungshaushalt** übereinstimmen (vgl Abb 7 und Abb 3), werden dadurch
- in der **Vermögensrechnung** die Summe der Aktiva und der Passiva gleich hoch sein muss (vgl Abb 5).

In den folgenden Abschnitten werden die drei Komponenten und deren Zusammenhang anhand eines Zahlenbeispiels erklärt. Es handelt sich dabei um Echt Daten aus dem Rechnungsabschluss 2013 einer burgenländischen Gemeinde mit rund 800 Einwohnern. Im Rahmen eines im Jahr 2014 durchgeführten Pilotprojekts wurden die Daten des kameralen Abschlusses laut VRV 1997 in die drei Haushalte nach VRV 2015 überleitet. Diese Daten wurden daraufhin auf eine Mustergemeinde mit rund 1.200 Einwohnern hochgerechnet und anonymisiert.<sup>2)</sup>

**B. Vermögenshaushalt**

Der **Vermögenshaushalt** stellt das Pendant zur in der Privatwirtschaft verwendeten **Bilanz** dar. Abb 3 zeigt die Vermögensrechnung unserer Mustergemeinde zum 31. 12.

Mit dieser Darstellung sollen folgende Fragen beantwortet werden:

- Welches **Vermögen** hat die Gemeinde?
- Wie **finanziert** sich die Gemeinde?

**1. Welches Vermögen hat die Gemeinde?**

Das **Vermögen** ist auf der **Aktivseite** dargestellt. Als langfristig gilt alles, was der Gemeinde länger als ein Jahr dient. Unsere Mustergemeinde verfügt über ein langfristiges Vermögen von rund 15 Mio Euro, wobei das Sachanlagevermögen auffallend hoch ist. Das ist nicht weiter verwunderlich, da in dieser Position insb alle Grundstücke, Straßen, Gebäude, Wasser-, Abwasser- und Kanalisationsanlagen, Fahrzeuge sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde zusammengefasst sind. Abb 4 zeigt, wie sich die Vermögenswerte auf unterschiedliche Kategorien des Sachanlagevermögens verteilen.

Zum **immateriellen Vermögen** zählen insb Software, Lizenzen und Rechte. In der Gemeinde ist die Software einerseits bereits abgeschrieben und wird andererseits gemietet. Daher ist in dieser Position kein Wert ausgewiesen.

Unsere Mustergemeinde hat außerdem eine **Gemeindebeteiligungsgesellschaft**, an welcher sie zu 100% beteiligt und welche mit dem Wert von rund € 250.000,- ausgewiesen ist. Als langfristige Forderung ist zudem ein Darlehen der Gemeinde an diese Gemeindebeteiligungsgesellschaft dargestellt.

<sup>2)</sup> Die Ergebnisse des Pilotprojekts wurden in Zusammenarbeit mit der Alpen Adria Universität Klagenfurt in einem Projektbericht zusammengefasst. Dieser wird auf Anfrage von der Autorin gerne zur Verfügung gestellt.

AKTIVA		PASSIVA	
<b>Langfristiges Vermögen</b>	<b>€ 15.442.442,51</b>	<b>Nettovermögen (Ausgleichsposten)</b>	<b>€ 12.291.294,22</b>
Immaterielle Vermögenswerte	€ –	Jährliches Nettoergebnis	€ 42.416,28
Sachanlagen	€ 13.731.106,67	Sonstiges Nettovermögen	€ 12.248.877,94
Wertpapiere u Kapitalanlagen	€ –	<b>Investitionszuschüsse (Kapitaltransfers)</b>	<b>€ –</b>
Beteiligungen	€ 253.761,00	<b>Langfristige Fremdmittel</b>	<b>€ 4.100.654,87</b>
Langfristige Forderungen	€ 1.457.574,84	Langfristige Finanzierungen	€ 4.100.654,87
<b>Kurzfristiges Vermögen</b>	<b>€ 1.053.532,91</b>	Langfristige Verbindlichkeiten	€ –
Kurzfristiges Finanzvermögen	€ –	Langfristige Rückstellungen	€ –
Kurzfristige Forderungen	€ 70.149,72	<b>Kurzfristige Fremdmittel</b>	<b>€ 104.026,32</b>
Vorräte	€ –	Kurzfristige Verbindlichkeiten	€ 104.026,32
Liquide Mittel	€ 983.383,19	Kurzfristige Rückstellungen	€ –
	<b>€ 16.495.975,42</b>		<b>€ 16.495.975,42</b>

Abb 3: Vermögensrechnung der Mustergemeinde zum 31. 12.



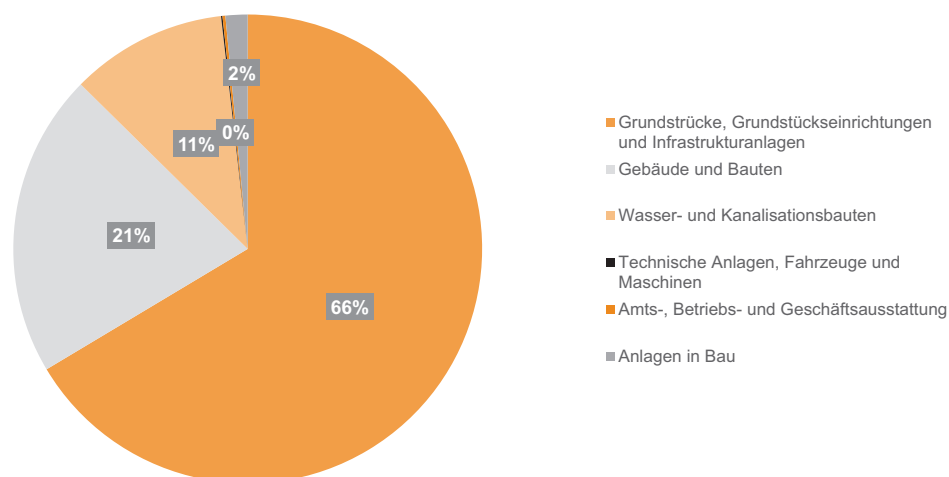


Abb 4: Zusammensetzung des Sachanlagevermögens per 31. 12.

Unter den **kurzfristigen Forderungen** sind insb offene Forderungen aus Abgaben erfasst – das sind die sog „schließlichen Einnahmenreste“ oder „offenen Posten“, wie bspw Stundungen von Gemeindeabgaben aus Kommunalsteuerrückständen, Kanalbenutzungsgebühren oder Grundsteuer. Andererseits finden sich auch sog „Durchläufer“ in dieser Position, wie ua Ausgaben, die für Rechnung eines Dritten (zB Bürger/innen der Gemeinde) vollzogen werden. Ein Beispiel dafür sind Vorschüsse an Sachverständige für Bürger/innen der Gemeinde, die zu Jahresende den Betrag an noch nicht rückerstattet haben.

**Vorräte** spielen auf Gemeindeebene zumeist eine untergeordnete Rolle. Am ehesten wird unter dieser Position der Vorrat an Streusalz für den Winterdienst anzuführen sein. Die liquiden Mittel, dh Kassa und Bankbestände, mit rund 1 Mio Euro sind relativ hoch aber auch nicht ungewöhnlich, da es in vielen Gemeinden durchaus üblich ist, dass für größere Infrastrukturvorhaben mehrere Jahre „angespart“ wird.

Unter das **lang- und kurzfristige Finanzvermögen** würden bspw sog „freie Derivate“ fallen. Diese Art von derartigen Finanzinstrumenten steht nicht unmittelbar mit einer bestimmten Fremdfinanzierung einer Gemeinde im Zusammenhang. Daher sind sie nicht auf der Passiv-, sondern auf der Aktivseite der Vermögensrechnung auszuweisen und als lang- oder kurzfristig zu klassifizieren, je nachdem, ob sie noch länger als ein Jahr laufen oder gehalten werden sollen. Nachdem diese Art von Spekulation oder Risikogeschäft mittlerweile streng reglementiert ist, wird diese Position – abgesehen von allfälligen „Altlasten“ oder sonstigen aktiv gehaltenen Finanzinstrumenten – in den meisten Gemeinden leer bleiben.

## 2. Wie finanziert sich die Gemeinde?

Die Informationen zur **Finanzierung** der Gemeinde finden sich auf der **Passivseite** der Vermögensrechnung. Analog zur Aktivseite ist die Passivseite in kurz- und langfristige Fremdmittel aufgeteilt. Zudem sind auf der Passivseite das Nettovermögen – das Pendant zum Eigenkapital in einer privatwirtschaftlichen Bilanz – sowie die Investitionszuschüsse abgebildet.

Das Nettovermögen ist eine Saldogröße. Mit dem Umstieg auf die VRV 2015 muss jede Gemeinde nach den Bestimmungen der VRV eine erste Vermögensrechnung, die Eröffnungsbilanz, erstellen, und zwar je nach Umstiegszeitpunkt per 1. 1. 2019 oder 1. 1. 2020. Für diese Zwecke wird die komplette Aktivseite erfasst und bewertet, ebenso alle Positionen der Passivseite. Damit die im Rechnungswesen geforderte Summengleichheit zwischen Aktiva und Passiva hergestellt werden kann, wird das Nettovermögen einmalig als Saldo errechnet und eingebucht. In den Folgejahren mündet der Saldo der Ergebnisrechnung alljährlich in dieser Position und erhöht oder vermindert das Nettovermögen.

### FAQ

#### Kann das Nettovermögen auch negativ sein? Welche Konsequenzen kann das für die Gemeinde haben?

- Ja, das Nettovermögen kann negativ sein. Sind bspw viele Vermögenswerte an ausgegliederte Gesellschaften übertragen worden und sind gleichzeitig die Finanzschulden sehr hoch, kann das Nettovermögen negativ sein.
- Praktisches Beispiel dafür ist die Vermögensrechnung des Bundes. Das negative Nettovermögen erreichte Ende 2016 minus 162 Mrd Euro.
- Konsequenzen? Ist damit automatisch eine Zahlungsunfähigkeit wie in der Privatwirtschaft verbunden? Auf den Bund trifft die oben beschriebene Situation der Vermögensauslagerung bei gleichzeitig hohen Schulden zu. Allerdings hat der Bund die Gesetzgebungs- und Steuerautonomie, womit das Fortbestehen in einer gesunden Volkswirtschaft gegeben ist und daher das negative Nettovermögen eine untergeordnete Rolle spielt. Weniger vernachlässigt werden sollte allerdings die jährliche Verschlechterung des Nettovermögens.
- Konsequenzen auf Gemeindeebene? Solange die jährlichen Einnahmen gesichert sind und im laufenden Betrieb (operativer Teil der Finanzierungsrechnung – vgl Abb 5) ein positiver Saldo erzielt wird, sollte ein negatives Nettovermögen eine untergeordnete Rolle spielen. Viel wichtiger

ist die jährliche Veränderung des Nettovermögens, wird dieses jahrelang ständig verringert, wird auf Kosten zukünftiger Generationen und damit nicht nachhaltig gewirtschaftet.

Bei den **langfristigen Fremdmitteln** sind mit rund 4 Mio Euro die langfristigen Finanzierungen dargestellt. Das sind die Darlehen, die die Gemeinde aufgenommen hat. Langfristige Verbindlichkeiten wären konkrete vertragliche oder gesetzliche Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde, die länger als ein Jahr fortauern. Diese lagen im Fall der Mustergemeinde nicht vor.

Bei den langfristigen Fremdmitteln finden sich auch **langfristige Rückstellungen**. Rückstellungen sind Verpflichtungen der Gemeinde, die bereits für einen bestimmten Zeitpunkt in der Zukunft bestehen. Wenn die Höhe dieser Verpflichtung verlässlich berechnet werden kann, dann sind sog Rückstellungen auszuweisen.

Zu den langfristigen Rückstellungen zählen insb Rückstellungen für Abfertigungen, Jubiläumszuwendungen, Haftungen, oder Sanierung von Altlasten. Im Fall der Mustergemeinde hätten jedenfalls Rückstellungen für Abfertigungen gebildet werden müssen, da einige Dienstnehmer in das „Abfertigungssystem alt“ fallen, dh, dass der Dienstgeber für die Abfertigung am Ende der Dienstzeit aufkommen muss. Ebenso fallen Jubiläumzahlungen nach einer bestimmten Anzahl von Dienstjahren an. Beim Pilotprojekt sind diese Berechnungen aus Vereinfachungsgründen nicht durchgeführt worden.

**Kurzfristige Verbindlichkeiten** sind jene, die innerhalb eines Finanzjahres getilgt werden. Dabei handelt es sich typischerweise („schließliche Ausgabenreste“ oder „offene Posten“) um noch nicht bezahlte Rechnungen aus Lieferung und Leistung, Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt aus der Umsatzsteuergebahrung sowie noch abzuführende Dienstgeberbeiträge für die Bediensteten.

**Kurzfristige Rückstellungen** lagen bei der Mustergemeinde nicht vor. Diese betreffen insb jene für in der Vergangenheit nicht konsumierte Urlaube von Dienstnehmer/innen. Damit werden die Zeiten für die zu entgehende Arbeitsleistung im kommenden Jahr, die über den gesetzlich zustehenden, jährlich entstehenden Urlaubsanspruch hinausgehen, monetär bewertet.

Neben den Fremdmitteln und dem Nettovermögen enthält die Passivseite auch die **Investitionszuschüsse**. Erhält eine Gemeinde bspw für den Bau eines Kindergartens speziell für diesen Zweck zu verwendende Investitionszuschüsse bzw Kapitaltransfers von Bund, Land oder Dritten, so sind diese Zuschüsse auf der Passivseite auszuweisen. Eine sofortige Saldierung mit dem Vermögensgegenstand, in diesem Fall dem Kindergartengebäude selbst, ist nicht erlaubt, da das sog Bruttoprinzip zwingend anzuwenden ist. In den Folgejahren wird der Investitionszuschuss gemäß der Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Kindergartengebäudes jährlich vermindert. Dieses „Abschmelzen“ des Investitionszuschusses wird jährlich als (nicht finanzierungswirksamer) Ertrag in den Ergebnishaushalt eingebucht und mindert damit den jährlichen Abschreibungsaufwand für das Kindergartengebäude.

## C. Der Ergebnishaushalt

Der **Ergebnishaushalt** stellt das Pendant zur in der Privatwirtschaft verwendeten Gewinn- und Verlustrechnung dar. In Analogie dazu werden darin **Aufwendungen und Erträge** erfasst, wobei die Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen grundsätzlich für jenes Finanzjahr zu erfolgen hat, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind. Die **periodengerechte** Abbildung, unabhängig vom Geldfluss, ist eines der wichtigsten Charakteristika des Ergebnishaushalts.

Die VRV 2015 sieht dabei insofern eine Erleichterung für die Verwaltung vor, als die periodengenaue Abgrenzung erst bei Beträgen ab € 10.000,- zwingend erforderlich ist (§ 13 Abs 7). In den Fällen darunter können aus Vereinfachungsgründen Aufwand und Auszahlung sowie Ertrag und Einzahlung in der gleichen Periode ausgewiesen werden.

## D. Der Finanzierungshaushalt

Der **Finanzierungshaushalt** stellt das Pendant zur in der Privatwirtschaft verwendeten Cashflow-Rechnung dar und weist die **Ein- und Auszahlungen** in einer Periode aus. Allerdings wird dieser nicht wie in der Privatwirtschaft üblich aus dem Ergebnis- und Vermögenshaushalt indirekt abgeleitet, sondern direkt erstellt. Somit werden die Ein- und Auszahlungen je Geschäftsfall gebucht und ausgewiesen.

## E. Die gemeinsame Darstellung des Ergebnis- und Finanzierungshaushalts

Die VRV 2015 erlaubt, die beiden Haushalte sowohl im Voranschlag als auch im Rechnungsabschluss nebeneinander darzustellen (§ 6 Abs 5). Abb 5 zeigt daher die Ergebnisrechnung sowie die operative Gebarung des Finanzierungshaushalts nebeneinander dargestellt. Dies entspricht der laufenden oder auch ordentlichen Gebarung.

### 1. Die operative Gebarung

Unsere Mustergemeinde hatte – wie in Abb 5 ersichtlich – im dargestellten Finanzjahr **Erträge** in Höhe von rund 1,8 Mio Euro und fast ebenso hohe Einzahlungen. Verglichen mit der Summe der Aktiva der Vermögensrechnung zeigt sich, dass das Vermögen rund achtmal so hoch wie die jährlichen Einkünfte ist. Dies zeigt, dass die Mustergemeinde ein beträchtliches Vermögen zu verwalten hat.

Außerdem ergibt der Vergleich der beiden Rechnungen, dass in den meisten Fällen die Aufwendungen und Erträge gleich den Ein- und Auszahlungen sind. Dies liegt daran, dass für die Ergebnisrechnung im Rahmen des Pilotprojekts die kamerale Soll-Buchungen, für die Finanzierungsrechnung jedoch die kamerale Ist-Buchungen hinterlegt wurden. Die Unterschiede könnten in der Praxis daher etwas, aber nicht allzu viel größer sein.

Im Gegensatz zur Periodengerechtigkeit des Ergebnishaushalts wird im Finanzierungshaushalt auf den **Zahlungsmittelfluss** und damit auf das Kassenwirkungsprinzip abgestellt. →

Gesamthaushalt inkl marktbestimmte Betriebe	Ergebnisrechnung	Finanzierungsrechnung
Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit	1.440.698,61	1.437.698,76
Erträge aus Transfers	395.506,57	395.506,57
Finanzerträge	6.552,68	6.552,68
<b>Summe Erträge</b>	<b>1.842.757,86</b>	<b>1.839.758,01</b>
Personalaufwand und Bezüge gewählter Organe	643.733,91	668.854,46
Sachaufwand (ohne Transferaufwand)	819.456,94	528.824,17
Transferaufwand (laufende Transfers und Kapitaltransfers)	304.134,61	304.134,61
Finanzaufwand	33.016,12	33.016,12
<b>Summe Aufwände</b>	<b>1.800.341,58</b>	<b>1.534.829,35</b>
<b>Saldo operative Gebarung</b>	<b>42.416,28</b>	<b>304.928,66</b>

Abb 5: Operative Gebarung der Mustergemeinde, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung 1. 1. bis 31. 12.

Der Finanzierungshaushalt gliedert sich in die operative, investive Gebarung und den Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit. Die Gliederung entspricht weitestgehend dem aus der VRV 1997 bekannten Vorschlags- und Rechnungsquerschnitt.

Ein eklatanter Unterschied zwischen Ergebnis- und Finanzierungsrechnung zeigt sich jedoch beim **Sachaufwand**, wo rund € 800.000,- an Aufwendungen rund € 500.000,- an Auszahlungen gegenüberstehen. Dies liegt an den Abschreibungen, dh der jährlichen Abnutzung des Infrastrukturvermögens. Dieses wird in der Ergebnisrechnung verbucht. Da jedoch kein unmittelbarer Zahlungsfluss damit verbunden ist, findet diese Rechengröße keinen Eingang in die Finanzierungsrechnung.

Die wohl spannendste Größe in dieser Gegenüberstellung sind die beiden **Salden**: Sowohl der Saldo der Ergebnis- als auch jener der Finanzierungsrechnung sind positiv. Der Saldo von rund € 42.000,- findet sich auch in der Vermögensrechnung wieder (siehe Abb 3). Damit ist neben der Summengleichheit von Aktiva und Passiva in der Vermögensrechnung ein weiteres Kriterium der integrierten Darstellung erfüllt.

#### FAQ

##### Was wäre, wenn der Saldo der Ergebnisrechnung negativ wäre?

Rein buchungstechnisch gesehen wird der negative Saldo in die Vermögensrechnung übertragen und verringert das Nettovermögen. Inhaltlich gesehen bedeutet das, dass in diesem Jahr entweder das Vermögen geringer wird (Aktivseite) oder die Schulden (Passivseite) höher werden.

Dies ist in dem einen oder anderen Jahr kein Grund zur Besorgnis. Wenn jedoch über viele Jahre hinweg immer ein negativer Saldo entsteht, dann bedarf dies einer eingehenden Analyse und es kann gut sein, dass Konsolidierungsbedarf besteht.

Wenn sich Schulden laufend erhöhen oder Vermögen laufend sinkt, dann liegt der Schluss nahe, dass zukünftige Generationen belastet oder vorhandenes Vermögen für diese nicht erhalten wird. Ist dies der Fall, wird dem Grundsatz der Nachhaltigkeit nicht entsprochen.

##### Was wäre, wenn der Saldo der operativen Gebarung der Finanzierungsrechnung negative wäre?

Das ist vergleichbar mit einem negativen „Saldo 1“ bzw Abgang in der operativen Gebarung laut VRV 1997. In diesem Fall herrscht jedenfalls akuter Konsolidierungsbedarf vor, da mit den laufenden Einnahmen nicht einmal mehr die laufenden Ausgaben wie Personalaufwendungen, Sachaufwendungen und Transferleistungen abgedeckt werden können. Dann tritt jene Situation ein, in der im privaten Kontext von „einem Leben auf Pump“ gesprochen werden würde.

## 2. Die investive Gebarung

Abb 6 zeigt die investive Gebarung der Mustergemeinde im selben Zeitraum. Die Spalte für die Ergebnisrechnung bleibt logischerweise leer, da die Ergebnisrechnung nach dem System der doppelten Buchhaltung nur ergebniswirksame Vorgänge des laufenden Betriebs abbilden kann. Investitionen werden in der Vermögensrechnung stichtagsbezogen dargestellt. Zudem sind die damit zusammenhängenden Ein- und Auszahlungen im investiven Teil der Finanzierungsrechnung dargestellt.

Unsere Mustergemeinde hat im dargestellten Finanzjahr Zuschüsse des Bundes für den Kanalbau sowie Zuschüsse des Landes für den Güterwegebau in Höhe von rund € 50.000,- erhalten. Investiert wurde im gleichen Jahr in Straßenbauten, die Straßenbeleuchtung und in die Sanierung der Veranstaltungshalle in Höhe von rund € 200.000,-.

#### FAQ

##### Verschwindet der außerordentliche Haushalt in der VRV 2015?

In der VRV 2015 wird kein außerordentlicher Haushalt verlangt, da die investive Gebarung zu einem Großteil die üblicherweise als „außerordentlich“ dargestellten Tatbestände abdecken wird. Falls eine Gemeinde dies wünscht, kann auch ein außerordentlicher Haushalt trotzdem geführt werden – bspw für eine vom ordentlichen Haushalt getrennte, transparente Darstellung bestimmter Projekte.

Gesamthaushalt inkl marktbestimmte Betriebe	Ergebnisrechnung	Finanzierungsrechnung
Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit		0
Einzahlungen aus der Rückzahlung von Darlehen, Rückersätzen für Haftungen		0
Einzahlungen aus investitionsbezogenen Kapitaltransfers		49.146,11
<b>Summe Einzahlungen investive Gebarung</b>		<b>49.146,11</b>
Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit		214.767,14
Auszahlungen aus der Gewährung von Darlehen, Forderungsaufbau und gewährten Vorschüssen		0
Auszahlungen aus investitionsbezogenen Kapitaltransfers		0
<b>Summe Auszahlungen investive Gebarung</b>		<b>214.761,14</b>
<b>Saldo investive Gebarung</b>		<b>- 165.621,03</b>

- Einzahlungen aus Investitionstätigkeit, ua: Zuschuss Bund für Kanalbau, Zuschuss Land für Wegebau
- Auszahlungen aus Investitionstätigkeit, ua: Straßenbauten, Straßenbeleuchtung, Sanierung Veranstaltungshalle
- Saldo investive Gebarung durch positiven Saldo operativ in der Höhe von 305.000 gedeckt

Abb 6: Investive Gebarung der Mustergemeinde: Fortsetzung Finanzierungsrechnung 1. 1. bis 31. 12.

Gesamthaushalt inkl marktbestimmte Betriebe	Ergebnisrechnung	Finanzierungsrechnung
<b>Saldo operative Gebarung = laufender Betrieb</b>	<b>42.416,28</b>	<b>304.928,66</b>
<b>Saldo investive Gebarung</b>		<b>- 165.621,03</b>
Summe Einzahlungen Finanzierungstätigkeit		289,11
Summe Auszahlungen Finanzierungstätigkeit		- 218.054,86
<b>Saldo Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit</b>		<b>- 217.765,75</b>
<b>Saldo GESAMT = Überschuss / Fehlbetrag</b>		<b>- 78.458,12</b>

<b>Anfangsbestand liquide Mittel 1. 1. 2013</b>	<b>1.064.414,08</b>	
Saldo Finanzierungsrechnung	- 78.458,12	←
Differenz Ein-/Auszahl durchlaufende Gebarung	- 2.572,77	
<b>Endbestand liquide Mittel 31. 12. 2013</b>	<b>983.383,19</b>	Übereinstimmung mit Vermögensrechnung

Abb 7: Gesamtübersicht Salden Ergebnis- und Finanzierungsrechnung inklusive Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit der Mustergemeinde

Es müssten in diesem Fall jedoch alle drei Haushalte sowohl für den ordentlichen als auch den außerordentlichen Teil sowie für den Gesamthaushalt geführt werden. Zu Beginn sollte daher geklärt werden, was das Ziel der getrennten Darstellung ist bzw wofür es gebraucht wird.

Vorgänge des laufenden Betriebs abbilden kann. Hier werden alle Geldflüsse iZm Schuldenaufnahmen und Schuldenbedienung bzw -tilgungen der Gemeinde in einer bestimmten Periode ausgewiesen.

In der dargestellten Periode hat die Mustergemeinde nur ganz geringfügig Geld aufgenommen, hat jedoch Schulden in Höhe von rund € 220.000,- getilgt. Dadurch hat der Saldo des Geldflusses aus der Finanzierungstätigkeit ein negatives Vorzeichen, da mehr ausgezahlt wurde, als an Darlehensaufnahmen zugeflossen ist.

### 3. Der Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit

Abb 7 zeigt den Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit der Mustergemeinde. Die Spalte für die Ergebnisrechnung bleibt wie bei der Darstellung der investiven Gebarung leer, da die Ergebnisrechnung nach dem System der doppelten Buchhaltung nur ergebniswirksambe

### 4. Zusammenfassende Übersicht der Salden

Abb 7 zeigt auch eine zusammenfassende Übersicht der Salden. Dabei ist ersichtlich, dass der negative Saldo der investiven Gebarung durch den positiven



Saldo der operativen Gebarung gedeckt werden kann. Wäre dies nicht der Fall, hätten die Investitionen durch Darlehensaufnahmen gedeckt werden müssen.

Die Zusammenfassung erlaubt auch die Kontrolle des dritten Kriteriums für die Integration der drei Haushalte, nämlich des Stands der liquiden Mittel. Wird der Zahlungsfluss, dh der Gesamtsaldo von

€ – 8.458,- zum Anfangsbestand der liquiden Mittel am 1.1. addiert, sollte sich der Endbestand der liquiden Mittel zu Jahresende ergeben. In unserem Fall ergibt dies einen Endbestand von rund € 980.000,-. Die exakt gleiche Summe findet sich auch in der Vermögensrechnung per 31. 12. (siehe Abb 3). Damit hat die Mustergemeinde der Kontrolle standgehalten.

### → Zum Thema

#### Über die Autorin:

Mag. Veronika Meszarits, MBA, ist Geschäftsführerin der IfÖR Unternehmensberatungs GmbH.

Kontaktadresse: IfÖR Unternehmensberatungs GmbH, Teinfaltstraße 4, 1010 Wien.

Tel: +43 (0)1 311 26 260, +43 (0)664 816 15 87

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

Internet: www.public-finance.at

#### Von derselben Autorin erschienen:

Die Aussagekraft der Vermögensrechnung im öffentlichen Bereich, ÖHW Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich 2014, Band 54, 12 (gemeinsam mit *Saliterer*);

Die Bundeshaushaltsrechtsreform – Ausgangspunkt und Zielkorridor für eine neue Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung für Länder und Gemeinden, RWZ 2013, 15 (gemeinsam mit *Saliterer*).

#### Hinweis:

Nachdem das Kernstück der VRV 2015 in diesem Beitrag erläutert wurde, stellt sich die Frage, was vom bisher Bekannten in der VRV 2015 übrig bleibt? Hat der Voranschlagsansatz noch Platz in den drei Haushalten und wo oder wie? Was ist mit der Information des Ansatzes?

Diese Fragen werden in der nächsten Ausgabe der RFG behandelt, wobei zunächst darauf eingegangen wird, was von der VRV 1997 erhalten bleibt. Danach wird das Altbekannte mit dem Neuen zusammengeführt wird – mit dem Ziel, einen Gesamtüberblick über die Kerninhalte der VRV 2015 zu zeigen.

#### Serie VRV 2015:

Dieser Beitrag ist der zweite Beitrag zu einer Serie über die VRV 2015. Bisher erschienen ist *Meszarits*, Umstieg auf die VRV 2015, RFG 2017/21.

