

RECHT & RFG FINANZEN FÜR GEMEINDEN

Mit Jahres-
register
2018!

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

März 2019

01

1 – 36

Schwerpunkt

VRV 2015

VRV 2015 – Rückstellungen

Veronika Meszarits und Magdalena Kuntner ➔ 4

Erstmalige Anwendung der VRV 2015 – Zeitleiste

Hans-Jörg Hörmann ➔ 10

Übersicht

Steuer-Radar ➔ 12

Beiträge

Strafrechtliche Anzeigepflicht im Gemeindebereich

Alois Birklbauer ➔ 32

Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde *Stefan Leo Frank* ➔ 14

**Umsatzsteuerliche Einstufung von betreuten Wohnformen
für SeniorInnen** *Katja Pilz* ➔ 15

Rechtskraft im Abgabenrecht *Peter Mühlberger* ➔ 20

**(Nicht-)Anwendung fehlerhaft kundgemachter Verordnungen
im Verfahren** *Anna Katharina Struth* ➔ 26

VRV 2015 – Rückstellungen

Die Umstellung auf die VRV 2015 bringt auch die Verpflichtung zum Ansatz von Rückstellungen mit sich. Die diesbezüglichen Bestimmungen in der VRV entsprechen dabei grundsätzlich den allgemeinen aus dem privatwirtschaftlichen Kontext bekannten Regelungen. Im Detail sind jedoch sehr wohl Unterschiede und Besonderheiten zu beachten.

RFG 2019/2

VRV 2015

Passivierung;

Verbuchung;

Folgebewertung;

Abgang;

Veranschlagung

Kernelement der VRV 2015 sind die miteinander integrierten drei Haushalte, wobei im Ergebnishaushalt grundsätzlich das Prinzip der Periodenabgrenzung einzuhalten ist (§ 10). Somit sind Aufwendungen und Erträge für jenes Finanzjahr auszuweisen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Aus diesem Grund sind Länder und Gemeinden hinkünftig verpflichtet Rückstellungen zu bilden, wobei die diesbezüglichen Bestimmungen der VRV 2015 einerseits einigen Besonderheiten des öffentlichen Haushaltswesens – wie der detaillierten Veranschlagung – Rechnung tragen und andererseits Besonderheiten aufgrund des Drei-Komponenten-Haushalts berücksichtigen.

Von Veronika Meszarits und Magdalena Kuntner

Inhaltsübersicht:

- A. Überblick zu Rückstellungen laut VRV 2015
 1. Definition
 2. Arten von Rückstellungen
 3. Rückstellungen versus Rücklagen
- B. Bildung von Rückstellungen in der Eröffnungsbilanz bzw im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses
 1. Passivierung dem Grunde nach
 2. Passivierung der Höhe nach
 3. Verbuchung von Rückstellungen
- C. Umgang mit Rückstellungen bei der Veranschlagung
 1. Theoretische Vorgaben
 2. Praktische Umsetzung und notwendige legislative Vorkehrungen

A. Überblick zu Rückstellungen laut VRV 2015

1. Definition

Rückstellungen sind per Definition Schulden, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss sind. Die Ungewissheit kann der Entstehung und/oder der Höhe nach gegeben sein.

Rückstellungen sind gem § 28 Abs 1 – und in Konformität zu IPSAS 19 – verpflichtend anzusetzen, wenn

- die Verpflichtung bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag besteht und
- das Verpflichtungsereignis bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag eingetreten ist und
- die Erfüllung der Verpflichtung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu Mittelverwendungen der Gebietskörperschaft führen wird und

→ die Höhe der Verpflichtung verlässlich ermittelbar ist.

Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung ist demnach, dass zum Rechnungsabschlussstichtag eine Verpflichtung gegeben ist, die entweder dem Grunde nach sicher entstanden und nur der Höhe nach ungewiss ist (zB feststehende Schadenersatzverpflichtung bei noch ungewisser Höhe) oder die schon dem Grunde (und gegebenenfalls auch der Höhe) nach ungewiss ist, aber am Rechnungsabschlussstichtag wahrscheinlich besteht (zB eine der Höhe nach bestimmte Vertragsstrafe, wenn ungewiss ist, ob die Strafe am Rechnungsabschlussstichtag verwirklicht ist, dies aber wahrscheinlich erscheint). Darüber hinaus muss die Inanspruchnahme aus der Verpflichtung ernsthaft drohen, sprich, die Erfüllung der Verpflichtung muss mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu Mittelverwendungen der Gebietskörperschaft führen.

Rückstellungen sind hinsichtlich des Zeitpunkts dann verpflichtend zu erfassen, wenn der zugrunde liegende Sachverhalt wirtschaftlich verursacht wurde. Der Zeitpunkt der Zahlung spielt hier keine Rolle. Somit erfüllen Rückstellungen zwei wesentliche **Funktionen**:

- einen korrekten und vollständigen Schuldenausweis in der Vermögensrechnung;
- eine periodengerechte Erfassung von Aufwendungen in der Ergebnisrechnung.

Übersicht zu Bestimmungen betreffend Rückstellungen in der VRV 2015

Bestimmungen zu Rückstellungen finden sich insb in den folgenden §§:

- § 9 Finanzierungswirksame und nicht finanzierungswirksame Erträge und Aufwendungen
- § 28 Rückstellungen
- § 29 Rückstellungen für Prozesskosten

- § 30 Rückstellungen für Haftungen
- § 31 Rückstellungen für Pensionen (Wahlrecht)

2. Arten von Rückstellungen

Die VRV 2015 kennt folgende Arten von Rückstellungen, wobei diese in kurz- oder langfristig kategorisiert werden. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr gelten grundsätzlich als kurzfristig, darüber hinausgehend als langfristig. Gem Anlage 1c werden Rückstellungen nach ihrer Fristigkeit folgendermaßen in der Vermögensrechnung ausgewiesen (siehe Tabelle 1):

Ebene	Position	PASSIVA	Code
0	E	langfristige Fremdmittel	14
...
1	E.III	langfristige Rückstellungen	143
2	E.III.1	Rückstellungen für Abfertigungen	1431
2	E.III.2	Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen	1432
2	E.III.3	Rückstellungen für Haftungen	1433
2	E.III.4	Rückstellungen für Sanierungen von Altlasten	1434
2	E.III.5	Rückstellungen für Pensionen	1435
2	E.III.6	sonstige langfristige Rückstellungen	1436
0	F	kurzfristige Fremdmittel	15
...
1	F.III	kurzfristige Rückstellungen	153
2	F.III.1	Rückstellungen für Prozesskosten	1531
2	F.III.2	Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	1532
2	F.III.3	Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	1533
2	F.III.4	Sonstige kurzfristige Rückstellungen	1534

Tab 1: Ausweis von Rückstellungen in der Vermögensrechnung gem Anlage 1c

Die **Kategorisierung** hinsichtlich der Fristigkeit ist je nach Rückstellungsart fix vorgegeben, auch wenn die wirtschaftlichen Gegebenheiten abweichen können. Die Kategorisierung ist insofern wichtig, als kurzfristige Rückstellungen mit ihrem voraussichtlichen Zahlungsbetrag und langfristige Rückstellungen zu ihrem Barwert zu bewerten sind. Die Berechnung von Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen hat nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren zu erfolgen.

3. Rückstellungen versus Rücklagen

Im allgemeinen Sprachgebrauch kommt es manchmal zu einer Vermischung der Begriffe Rückstellungen und

Rücklagen. Beide Posten werden zwar auf der Passivseite der Vermögensrechnung ausgewiesen, stellen jedoch völlig unterschiedliche Sachverhalte dar.

Rückstellungen stellen immer **Schulden** des abgelaufenen oder eines früheren Finanzjahrs dar, mit denen zum Rechnungsabschlussstichtag noch gewisse Elemente der **Unsicherheit** verbunden sind. **Rücklagen** gem VRV 2015 gehören zum **Nettovermögen**. Sie können jährlich im Falle von positiven Salden, dh Überschüssen in der Ergebnisrechnung, gebildet werden. Auf die Privatwirtschaft übertragen stellen Rücklagen im Eigenkapital separat ausgewiesene Gewinne vergangener Rechnungsjahre dar. Gem VRV 2015 stellen Haushaltsrücklagen separat ausgewiesene Überschüsse von Ergebnisrechnungen aus vergangenen Jahren dar. Nach welchen Kriterien oder wofür diese Rücklagen gebildet werden können oder sollen, ist kein Regelungsgegenstand der VRV. Die VRV bietet in ihren Gliederungsvorschriften lediglich die Möglichkeit dazu. Abbildung 1 zeigt den Ausweis von Rückstellungen und Rücklagen in der Vermögensrechnung.



Abb 1: Rückstellungen versus Rücklagen

B. Bildung von Rückstellungen in der Eröffnungsbilanz bzw im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses

1. Passivierung dem Grunde nach

Die Bildung einer Rückstellung wird als „Dotierung“ bezeichnet. Sofern keine unterjährigen Zwischenabschlüsse gemacht werden, erfolgt die Bildung und Auflösung von Rückstellungen im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses. Zunächst ist bei möglichen Rückstellungsfällen zu prüfen, ob zum Rechnungsabschlussstichtag eine Außenverpflichtung vorhanden ist. Ist dies der Fall, müssen alle vier Kriterien laut § 28 Abs 1 erfüllt sein, damit eine Rückstellung zu bilden ist (siehe Abbildung 2).

Dotierung von Rückstellungen dem Grunde nach

- Es muss eine **Verpflichtung gegenüber Dritten (Außenverpflichtung)** vorhanden sein. Sog „Aufwandsrückstellungen“ – bspw für unterlassene und nach dem Rechnungsabschlussstichtag nachgeholte Instandhaltungen ohne eine Verpflichtung gegenüber Dritten – sieht die VRV 2015 nicht vor. Ebenso wenig rückstellungsfähig sind daher im Innenverhältnis gültige Regelun-

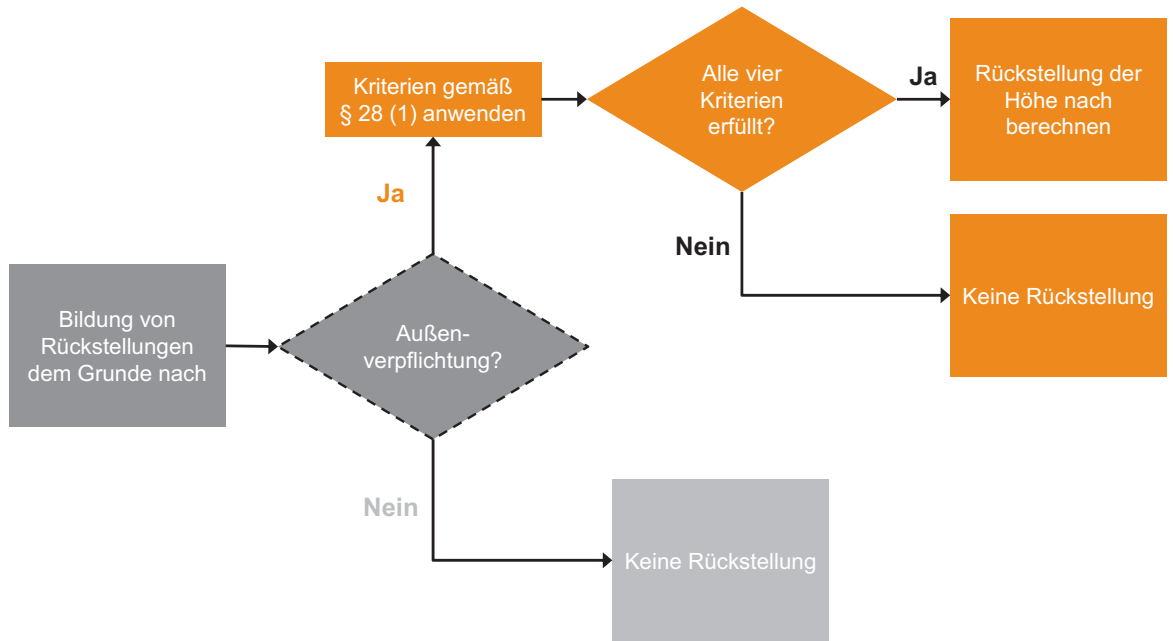


Abb 2: Dotierung von Rückstellungen dem Grunde nach

gen zu Kreditübertragungen oder -mitnahmen nicht ausgenützter Ermächtigungen bereits vergangener Finanzjahre.

Beispiele

Beispiele für Sachverhalte, für die **keine Rückstellung** zu bilden ist, weil keine Außenverpflichtung vorliegt:

- Notwendige Reparaturarbeiten am Mauerwerk der Volksschule werden auf das nächste Jahr verschoben.
- Die Bauabteilung hat ihr Budget für das laufende Jahr nicht ausgeschöpft. Diese Ermächtigungen dürfen ins Folgejahr „mitgenommen“ werden, dh, in dieser Höhe können zusätzlich zum nächstjährigen Budget Verpflichtungen eingegangen werden.

Vier Kriterien für den verpflichtenden Ansatz von Rückstellungen:

- Die Verpflichtung besteht bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag;
- das Verpflichtungsereignis ist bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag eingetreten;
- mit der Erfüllung der Verpflichtung ist mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu rechnen;
- die Höhe der Verpflichtung ist verlässlich ermittelbar.

Beispiele

Beispiele für Sachverhalte, für die eine **Rückstellung** zu bilden ist:

- Die Gemeinde hat eine Haftung für ein Darlehen eines Unternehmens übernommen. Das Unternehmen hat zum Rechnungsabschlussstichtag bereits Konkurs angemeldet. Die Gemeinde rechnet damit, dass die Haftung schlagend wird. Zum Rechnungsabschlussstichtag wird mit der

Inanspruchnahme der gesamten Haftungssumme gerechnet.

- Für jene DienstnehmerInnen der Gemeinde, für die das Abfertigungssystem „alt“ im Gegensatz zur betrieblichen Mitarbeitervorsorge Anwendung findet, muss die Gemeinde ab einer ununterbrochenen Dauer des Arbeitsverhältnisses von drei Jahren mit der Zahlung einer Abfertigung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit rechnen.

2. Passivierung der Höhe nach

Im Regelfall ist die Höhe einer Rückstellung zu schätzen, allerdings muss diese Schätzung „verlässlich ermittelbar“ sein. Die Rückstellung darf also nicht in einer willkürlichen Höhe angesetzt werden. Vielmehr ist jener Betrag rückzustellen, mit dem die Gebietskörperschaft voraussichtlich belastet werden wird. Die jeweilige **Berechnungsmethode** ist je nach Rückstellungsart vorgegeben (siehe Tabelle 2):

Rückstellungsart	Berechnungsmethode
alle kurzfristigen Rückstellungen, dh jene für – Prozesskosten, – ausstehende Rechnungen > € 5.000,-, – nicht konsumierte Urlaube, – sonstige (kurzfristig)	voraussichtlicher Zahlungsbetrag, der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung erforderlich ist
Rückstellungen für – Haftungen, – die Sanierungen von Altlasten, – sonstige (langfristig)	Barwert, der sich aus den abgezinnten kumulierten Zahlungen ergibt

Rückstellungsart	Berechnungsmethode
Rückstellungen für Pensionen (Wahlrecht hinsichtlich ihrer Bildung) – Pensionsleistungen für Beamte (I. Pensionssäule) – Betriebspensionen (II. Pensionssäule)	Barwert Anwartschaftsbarwertverfahren
Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen	Anwartschaftsbarwertverfahren

Tab 2: Bewertung von Rückstellungen

Generell ist bei der Bewertung von Rückstellungen der **Grundsatz der Einzelbewertung** (§ 19 Abs 3) zu beachten. Die Durchbrechung dieses Grundsatzes ist jedoch immer dann zulässig, wenn die Bildung einer Rückstellung auf Einzelbasis gar nicht oder unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht sinnvoll durchführbar ist.

Beispiele

Beispiele für Sammel- bzw Gruppenbewertungen sind Gewährleistungs- und Garantieverpflichtungen.

Die Rückstellungshöhe ergibt sich hierbei idR anhand eines aufgrund der bisherigen Erfahrungswerte festgelegten Prozentsatzes einer bestimmten Bezugsgröße.

Langfristige Rückstellungen sind prinzipiell mit dem **Barwert** anzusetzen. Unter dem Barwert wird nach § 19 Abs 5 VRV 2015 jener Wert verstanden, der sich aus den abgezinsten kumulierten Zahlungen ergibt. Als **Abzinsungsfaktor** ist nach § 19 Abs 5 grundsätzlich jener Zinssatz zu verwenden, der dem Zinssatz der am Rechnungsabschlussstichtag gültigen durch Umlauf gewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) entspricht. Diese Zinssätze werden auf der Website der Oesterreichischen Nationalbank veröffentlicht. Allerdings sind tägliche Werte nur teilweise und nicht zwingend für jeden Abschlussstichtag verfügbar. Daher ist anzunehmen, dass die Anwenderpraxis auf die Periodendurchschnitte je Kalenderjahr ausweichen wird.

Bei Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen ist, abweichend von den anderen langfristigen Rückstellungsarten, gem § 28 Abs 2 VRV 2015 das **Anwartschaftsbarwertverfahren** anzuwenden. Es wird auch „Verfahren der laufenden Einmalprämie“ oder „Projected Unit Credit-Methode“ (PUC-Methode) genannt. Die Berechnung ist grundsätzlich finanzmathematisch oder versicherungsmathematisch möglich. Letzteres ist international üblich, allerdings sprechen die Erläut zu § 28 von einem finanzmathematischen Bewertungsverfahren. Daher wird davon ausgegangen, dass vereinfachend auch eine finanzmathematische Berechnung zulässig ist.

Bei den **Rückstellungen für Pensionen** besteht für die Gebietskörperschaft gem § 31 VRV 2015 ein Wahlrecht, ob diese überhaupt angesetzt werden. Entschließt sich eine Gebietskörperschaft dazu, dann hat die Berechnung (für die I. Pensionssäule) mit dem Bar-

wert- und nicht nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren zu erfolgen. Letzteres wäre zwar laut IPSAS sowie IFRS vorgeschrieben und wird auch in der AF-RAC-Stellungnahme 27 für die Rechnungslegung nach UGB empfohlen, die VRV 2015 sieht aber explizit das Barwertverfahren vor. Auf jeden Fall wird aufgrund der international üblichen Praxis sowie aufgrund der Erläut zu § 31 eine versicherungsmathematische Berechnung empfohlen.

3. Verbuchung von Rückstellungen

a) Dotierung einer Rückstellung

Die Dotierung der Rückstellung hat durch Bebuchung eines konkreten nicht finanzierungswirksamen Aufwandskontos zu erfolgen. Im Kontenplan für Gemeinden (siehe Anlage 3 b) sind für die Dotierung von Rückstellungen nach Rückstellungsarten folgende Konten vorgegeben (siehe Tabelle 3):

Kontengruppe	Bezeichnung Kontengruppe
591	Dotierung von Rückstellungen für Abfertigungen
592	Dotierung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen
593	Dotierung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube
594	Dotierung von sonstigen Personalarückstellungen
685	Dotierung von Rückstellungen für Prozesskosten
686	Dotierung von Rückstellungen für Haftungen
687	Dotierung von Rückstellungen für Sanierungen von Altlasten
688	Dotierung von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen
689	Dotierung von sonstigen Rückstellungen
761	Dotierung von Pensionsrückstellungen (Säule I)
762	Dotierung von Rückstellungen für Betriebspensionen (Säule II)

Tab 3: Für Gemeinden vorgegebene Konten für die aufwandswirksame Dotierung von Rückstellungen (Anlage 3 b).

Die Dotierung von Rückstellungen erfolgt mit folgendem Buchungssatz:

	Klasse 5/6/7 Dotierung von Rückstellungen
an	Klasse 3 Rückstellungen

Unternehmensrechtlich üblich ist die Dotierung der Rückstellung direkt am betreffenden Aufwandskonto (zB Klasse 6 Rechts- und Beratungsaufwand anstelle von Klasse 6 Dotierung von Rückstellungen für Prozesskosten). Die oa Buchungsweise ist jedoch dem Drei-Komponenten-System, konkret dem getrennten Ausweis von sog finanzierungs- und nichtfinanzierungswirksamen Aufwendungen und Erträgen in der

Ergebnisrechnung sowie der automatisierten Mitführung der direkten Finanzierungsrechnung, geschuldet.

b) Folgebewertung

Die Höhe der in der Vermögensrechnung ausgewiesenen Rückstellungen ist jährlich zum Rechnungsabschlussstichtag zu überprüfen. Dies bedeutet, dass der voraussichtliche Zahlungsbetrag, der zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist, an jedem Rechnungsabschlussstichtag erneut zu schätzen ist.

Reicht der in vorangegangenen Finanzjahren gebildete Rückstellungsbetrag zur Deckung der Verpflichtung voraussichtlich nicht aus, ist eine Erhöhung der Rückstellung zu erfassen. Der Buchungssatz für die Erhöhung einer Rückstellung ist ident mit der erstmaligen Dotierung.

	Klasse 5/6/7 Dotierung von Rückstellungen
an	Klasse 3 Rückstellungen

Ist der Rückstellungsbetrag zu reduzieren, erfolgt eine ertragswirksame Auflösung:

	Klasse 3 Rückstellungen
an	Klasse 8 Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen

Wird der in vorangegangenen Finanzjahren gebildete Rückstellungsbetrag voraussichtlich gar nicht mehr bzw nicht mehr in der geschätzten Höhe benötigt, ist die Rückstellung aufzulösen bzw zu reduzieren. Für die **Auflösung** bzw **Reduzierung** einer Rückstellung stehen für Gemeinden (Anlage 3 b) folgende Konten zur Verfügung (siehe Tabelle 4):

Gruppe	Bezeichnung Gruppe
815	Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen/ Betriebspensionen
817	Erträge aus der Auflösung von sonstigen Rückstellungen

Tab 4: Für Gemeinden vorgegebene Konten für die ertragswirksame Auflösung bzw Reduzierung von Rückstellungen (Anlage 3b).

c) Abgang von Rückstellungen

An jedem Rechnungsabschlussstichtag ist zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung noch gegeben sind, sprich, ob ihre Fortführung dem Grunde und der Höhe nach gerechtfertigt ist. Folgende **Konstellationen** sind im **Falle eines Abgangs** möglich:

- Der Rückstellungsgrund tritt ein, sodass die Ungewissheit dem Grunde nach und/oder der Höhe nach wegfällt: Umwandlung der Rückstellung in eine Verbindlichkeit (Verbrauch der Rückstellung).
- Keine Inanspruchnahme der Rückstellung bzw es ist keine Rückstellung mehr zu bilden: Auflösung der Rückstellung.

Verbrauch der Rückstellung, dh Umwandlung in eine Verbindlichkeit:

Zum jeweiligen Zeitpunkt, zu dem der zugrunde liegende Geschäftsfall zu verbuchen ist:

	Klasse 5/6/7 Aufwand
an	Klasse 3 Verbindlichkeiten

Spätestens bei der Erstellung des Rechnungsabschlusses ist die Rückstellung auszubuchen:

	Klasse 3 Rückstellungen
an	Klasse 5/6/7 Dotierung von Rückstellungen

Das KDZ schlägt in seinem Kontierungsleitfaden 2018 für Gemeinden und Gemeindeverbände laut VRV 2015 vor, die Rückstellung im Falle ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung in voller Höhe ertragswirksam, dh durch Bebuchung des Kontos „Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen“, auszubuchen¹⁾ und somit nicht – wie oben dargestellt – den zuvor erfassten nicht finanzierungswirksamen Aufwand aus der Dotierung der Rückstellung zu kürzen. Von dieser Vorgehensweise ist jedoch abzuraten, da die Bebuchung des Kontos „Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen“ nur in jenen Fällen erfolgen sollte, in denen die Rückstellung nicht in Anspruch genommen wurde und daher aufgelöst wird. Diese Vorgehensweise wird durch die in Anlage 6 q, dem Rückstellungsspiegel, geforderte Darstellung unterstützt. Hiernach ist explizit zwischen dem „Verbrauch“ und der „Auflösung“ von Rückstellungen zu unterscheiden. Die Ausführungen in den Erläut zu Anlage 6 q Rückstellungsspiegel besagen zudem: „Bei einem Verbrauch werden jeweils finanzierungswirksame Aufwendungen erfasst und die zuvor belasteten nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen entlastet.“

In vielen Fällen wird der tatsächliche Zahlungsbetrag einer ursprünglich ungewissen Verpflichtung nicht mit dem geschätzten Erfüllungsbetrag übereinstimmen. Sofern sich aus dem geschätzten Erfüllungsbetrag und dem tatsächlichen Zahlungsbetrag **Differenzen** ergeben, sind diese wie folgt zu erfassen:

- Ist die gebildete Rückstellung höher als der tatsächliche Zahlungsbetrag, ist die Rückstellung lediglich in Höhe des tatsächlichen Zahlungsbetrags in die Verbindlichkeiten umzubuchen. Der restliche Rückstellungsbetrag ist ertragswirksam über das Konto „Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen“ aufzulösen.

- Ist der tatsächliche Zahlungsbetrag höher als der bisher in der Rückstellung erfasste Betrag, dann ist der fehlende Betrag als Aufwand zu erfassen und der erhöhte Betrag als Verbindlichkeit auszuweisen.

Keine Inanspruchnahme der Rückstellung: Auflösung der Rückstellung

Steht am Rechnungsabschlussstichtag fest, dass die Verpflichtung nicht mehr entstehen kann, und sind damit die Voraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung nicht mehr gegeben, ist die entsprechende Rückstellung **ergebniswirksam aufzulösen**:

	Klasse 3 Rückstellungen
an	Klasse 8 Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen

1) Siehe KDZ, Kontierungsleitfaden 2018 für Gemeinden und Gemeindeverbände laut VRV 2015, 218.

C. Umgang mit Rückstellungen bei der Veranschlagung

1. Theoretische Vorgaben

Das öffentliche Haushaltswesen ist im Gegensatz zur Privatwirtschaft dadurch gekennzeichnet, dass eine sehr detaillierte Veranschlagung/Budgetierung erfolgt. Gem VRV 2015 ist zumindest auf der dritten Dekade des Ansatzes (im übertragenen Sinn auf Kostenstellenbene) unter lückenloser Verwendung des Kontenplans (§ 6 Abs 6) zu veranschlagen.

Gem § 9 Abs 3 VRV 2015 sind auch nicht finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge zu veranschlagen. Darunter fallen auch die Dotierung und Auflösung von Rückstellungen. Allerdings sind hier nur einige der Rückstellungsarten aufgezählt, dh, nur diese Rückstellungsarten sind theoretisch bei der Veranschlagung zu beachten:

- Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumswendungen
- Rückstellungen für Prozesskosten
- Rückstellungen für Haftungen
- Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten
- Rückstellungen für Pensionen (bei Ausübung des Wahlrechts nach § 31)

2. Praktische Umsetzung und notwendige legistische Vorkehrungen

Aus praktischer Sicht spielen die meisten Rückstellungsarten bei der Budgetierung jedoch kaum eine Rolle. So müsste bspw im Falle der Budgetierung einer **Haftungsrückstellung** bereits im Herbst 2020, dh bei Erstellung des Budgets 2021, bekannt sein, dass im Jahr 2021 (und nicht schon 2020!) die vier Kriterien für die Dotierung einer Haftungsrückstellung erfüllt sein werden. Wären die Kriterien schon ein Jahr früher, dh 2020, erfüllt, müsste diese Rückstellung ja bereits im Rechnungsabschluss 2020 ausgewiesen werden.

In der Praxis ist daher anzunehmen, dass im Rahmen der Veranschlagung – abgesehen von Spezialfällen – va die Dotierung und Auflösung von Rückstellungen für **Abfertigungen** (Abfertigungssystem „alt“) und **Jubiläumswendungen** zu berücksichtigen sein werden. Dies trifft ebenso auf die Dotierung und Auf-

lösung von **Pensionsrückstellungen** zu, sofern vom Ansatzwahlrecht Gebrauch gemacht wird.

Die VRV 2015 regelt bekanntlich lediglich Form und Gliederung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen. Regelungen zur **Verrechnung** und zum **Budgetvollzug** finden sich bundesländerweise unterschiedlich sowohl für Länder als auch für Gemeinden in unterschiedlichen Rechtsvorschriften wieder. Für Gemeinden kommen in den meisten Bundesländern landesgesetzlich vorgegebene Gemeindeordnungen und Gemeindehaushaltsordnungen zum Tragen. Es ist wichtig, dass in diesen Regelungen berücksichtigt wird, dass die VRV 2015 den Ausweis von Rückstellungen zum Rechnungsabschlussstichtag verpflichtend vorsieht, unabhängig davon, ob oder in welcher Höhe eine budgetäre Vorsorge im Voranschlag dazu getroffen wurde.

Im bis dato angewandten kameralen System ist es üblich, dass eine Verrechnung von Ausgaben auf einem bestimmten Konto nur dann möglich ist, wenn dieses bereits im Voranschlag vorhanden ist. Fallen solche „außerplanmäßigen Ausgaben“ trotzdem an, so muss zunächst ein **Nachtragsvoranschlag** genehmigt werden, damit die Verrechnung stattfinden kann. Aus diesem Grund finden sich in vielen Voranschlägen vorsorglich dotierte Konten („Erinnerungs-Zehner“ und/oder „Erinnerungs-Hunderter“) wieder. Im Sinne einer verwaltungsökonomischen Vorgehensweise wird in diesem Beitrag dafür plädiert, die Dotierung und Auflösung (bzw den Verbrauch) von Rückstellungen bei Erfüllung der Kriterien laut § 28 VRV 2015 zu ermöglichen – unabhängig davon, ob die Konten bereits im Voranschlag dotiert wurden und ohne die Notwendigkeit einen Nachtragsvoranschlag dafür machen zu müssen.

In die gleiche Kerbe schlägt auch die Bestimmung im § 9 Abs 2 VRV 2015, wonach **Umschichtungen** von nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen in finanzierungswirksame Aufwendungen nicht erlaubt sind. Streng genommen überschreitet diese Bestimmung die verfassungsrechtliche Ermächtigung zur Regelung von Form und Gliederung. Damit soll jedoch verhindert werden, dass bspw eine veranschlagte, aber dann nicht benötigte Dotierung einer Haftungsrückstellung für Repräsentationsaufwendungen verwendet wird.

→ In Kürze

Am Beispiel der Rückstellungen va im Rahmen der Veranschlagung, aber auch bei der Verbuchung zeigt sich, dass die VRV 2015 im Detail mit einigen Besonderheiten für die AnwenderInnen in der Praxis aufwartet. Mit weiteren Detailfragen ist in den Folgejahren zu rechnen.

→ Zum Thema

Über die Autorinnen:

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,
+43 (0)664 816 15 87
E-Mail: veronika.meszarits@public-finance.at
Internet: www.public-finance.at

Mag. Magdalena Kuntner ist Senior Associate bei BDO Steiermark GmbH.
Kontaktadresse: BDO Steiermark GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft,
QBC 4 – Am Belvedere 4, 1100 Wien.
Tel: +43 (0)1 537 37-603
+43 (0)664 889 213 46
E-Mail: magdalena.kuntner@bdo.at
Internet: www.bdo.at

Von denselben Autorinnen erschienen:

Meszarits/Saliterer, Die Aussagekraft der Vermögensrechnung im öffentlichen Bereich, ÖHW Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich 2014 Bd 54, 12;
Meszarits/Saliterer, Die Bundeshaushaltsrechtsreform – Ausgangspunkt und Zielkorridor für eine neue Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung für Länder und Gemeinden, RWZ 2013, 15; →



Kuntner/Schallmeiner, Rechnungslegung nach IPSAS für Bund, Kantone und Gemeinden in der Schweiz – Vorbild für Österreich? Teil I, RFG 2011/21; Teil II RFG 2011/45;
Kuntner/Schallmeiner, Die Anwendung der IPSAS im Zuge der Haushaltsrechtsreform in Österreich – auch für Länder und Gemeinden? Teil I, RFG 2012/4; Teil II, RFG 2012/23;
Kuntner, Die Bilanzierung von Wertminderungen bei nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten gemäß IPSAS, RFG 2014/19.

Serie VRV 2015:

Dieser Beitrag ist der 7. Beitrag einer Serie über die VRV 2015. Bisher erschienen sind:

Meszarits, 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;

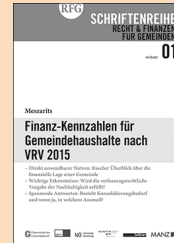
Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung, RFG 2018/17;

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.

Der nächste Beitrag der Serie VRV 2015 beschäftigt sich mit Personalarückstellungen im Detail, insb Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumsumwendungen sowie für nicht konsumierte Urlaube.

→ Literatur-Tipp



Meszarits, Finanz-Kennzahlen für Gemeindehaushalte nach VRV 2015, RFG-Schriftenreihe 1/2017

MANZ Bestellservice:

Tel: (01) 531 61-100

Fax: (01) 531 61-455

E-Mail: bestellen@manz.at

Besuchen Sie unseren Webshop unter www.manz.at

