

RECHT & RFG FINANZEN FÜR GEMEINDEN

Mit
Sachregister
2003 – 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**

Juni 2019

02

37 – 76

Schwerpunkt

Nachbarrecht

Update Nachbarrecht 2017/2018 *Erika Wagner* ➔ 40

Übersicht

Steuer-Radar ➔ 48

Beiträge

**Umgang mit Bildern von
Gemeindemitarbeitern** *Klara Haimberger* ➔ 57

Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde *Stefan Leo Frank* ➔ 51

BgA erkennen und verstehen (Teil 1) *Ursula Stingl-Lösch* ➔ 54

Einheimischarif und ihre sachliche Rechtfertigung
Dieter Neger und Elisabeth Paar ➔ 64

Serie VRV 2015: Personalrückstellungen
Magdalena Kuntner und Veronika Meszarits ➔ 67

Bericht

Betriebsanlagenrecht Jahrestagung *Elisabeth Maier* ➔ 74

VRV 2015 – Personalrückstellungen

Die Umstellung auf die VRV 2015 bringt auch die Verpflichtung zum Ansatz von Rückstellungen mit sich. Unter den verschiedenen Rückstellungsarten treffen jene für Personal praktisch jedes Bundesland und jede Gemeinde.

Die Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen ergibt sich aus dem in der doppelten Buchhaltung und der VRV 2015 verankerten Prinzip der Periodengerechtigkeit. Im Bereich der Personalrückstellungen kommt dies bei Abfertigungen, Jubiläumsgeldern, nicht konsumierten Urlauben und Zeitguthaben sowie bei Pensionen zum Tragen. Bei Letzteren besteht in der VRV 2015 hinsichtlich der Bildung von Rückstellungen ein Wahlrecht. Ob von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht werden sollte und was sonst noch zu beachten ist, ist Inhalt dieses Beitrags. Zu Rückstellungen im Allgemeinen wird auf den vorhergehenden siebenten Beitrag¹⁾ dieser Serie verwiesen.

Von Magdalena Kuntner und Veronika Meszarits

Inhaltsübersicht:

- A. Überblick zu Personalrückstellungen laut VRV 2015
- B. Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumsgelder
 1. Inhalt des Postens
 2. Passivierung dem Grunde nach
 3. Passivierung der Höhe nach
 4. Umgang mit und Ausweis von Rückdeckungsversicherungen
- C. Rückstellungen für Pensionen
 1. Inhalt des Postens
 2. Passivierung dem Grunde nach
 3. Passivierung von leistungsorientierten Zusagen der Höhe nach
- D. Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube
 1. Inhalt des Postens und Passivierung dem Grunde nach
 2. Passivierung der Höhe nach

A. Überblick zu Personalrückstellungen laut VRV 2015

Die VRV 2015 gibt ua auch eine fixe Gliederung für Rückstellungen in der Vermögensrechnung vor (siehe Tabelle 1). Rückstellungen im Zusammenhang mit Aufwendungen für Personal sind in Tabelle 1 farblich markiert. Im Folgenden wird auf diese Rückstellungen näher eingegangen. Neben dem Inhalt des Postens werden sowohl die Entstehung der Rückstellung dem Grunde nach als auch die Passivierung der Höhe nach erläutert.

Die Berechnungsmethoden sind je nach Rückstellungsart unterschiedlich. Tabelle 2 zeigt eine Übersicht über die anzuwendenden Bewertungsmethoden je nach Rückstellungsart. Für nähere Ausführungen wird auf den vorangegangenen Beitrag in dieser Serie²⁾ verwiesen.

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

Tabelle 1: Ausweis von Rückstellungen in der Vermögensrechnung gem Anlage 1 c. Rückstellungen das Personal betreffend sind farblich markiert. →

1) Meszarits/Kuntner, VRV 2015 – Rückstellungen, RFG 2019/2.

2) Meszarits/Kuntner, VRV 2015 – Rückstellungen, RFG 2019/2.

RFG 2019/15

VRV 2015

Abfertigung;
Jubiläumsgeld;
nicht konsumierter Urlaub;
Zeitguthaben;
Rückdeckungsversicherung

Rückstellungsart	Bewertungsmethode
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 abgezinste kumulierten Zahlungen ergibt
Rückstellungen für Pensionen (Wahlrecht hinsichtlich ihrer Bildung), → Pensionsleistungen für Beamte (I. Pensionssäule), → Betriebspensionen (II. Pensionssäule).	a) Barwert b) Anwartschaftsbarwertverfahren
Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen.	Anwartschaftsbarwertverfahren

Tabelle 2: Bewertung von Rückstellungen.

Übersicht zu Bestimmungen betreffend Personalarückstellungen in der VRV 2015

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

- § 9 Finanzierungswirksame und nicht finanzierungswirksame Erträge und Aufwendungen
- § 28 Rückstellungen
- § 31 Rückstellungen für Pensionen (Wahlrecht)

B. Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumsgelder

1. Inhalt des Postens

Bei der Abfertigung handelt es sich um eine Einmalzahlung, die unter gewissen Umständen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses als zusätzliche Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung an den Arbeitnehmer gezahlt werden muss. Zudem haben Arbeitnehmer aus Anlass der Vollendung einer gewissen Dienstzeit oftmals einmalig oder in größeren Abständen Anspruch auf eine Jubiläumszuwendung als zusätzliche Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung. Rechtliche Grundlage für die Verpflichtung zur Zahlung einer Abfertigung bzw eines Jubiläumsgeldes können zB Gesetze,³⁾ Dienstordnungen, kollektivvertragliche Regelungen, Betriebsvereinbarungen oder einzelvertragliche Zusagen an bestimmte Personen, zB im Rahmen von Dienstverträgen, sein.

2. Passivierung dem Grunde nach

Gebietskörperschaften haben für die Verpflichtung zur Zahlung von Abfertigungen bzw Jubiläumsgeldern durch die Bildung einer entsprechenden Rückstellung vorzusorgen. Die Notwendigkeit der Passivierung einer Rückstellung für Abfertigungen bzw Jubiläumsgelder wird durch die nach der Dauer des Arbeitsverhältnisses gestaffelte Höhe der Abfertigung bzw Jubiläumszuwendung deutlich. Als eine Art „Treueprämie“ entsteht der Anspruch des Arbeitnehmers nicht erst im Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bzw im Zeitpunkt der Vollendung einer gewissen

Dienstzeit, sondern der Abfertigungsaufwand bzw der Aufwand für Jubiläumsgelder wird während der Dauer des Arbeitsverhältnisses verursacht.⁴⁾

Die **Dotierung** von Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen erfolgt im nicht finanzierungswirksamen Personalaufwand:

	Klasse 5 Dotierung von Rückstellungen für Abfertigungen (bzw Klasse 5 Dotierung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen)
an	Klasse 3 Rückstellungen für Abfertigungen (bzw Klasse 3 Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen)

3. Passivierung der Höhe nach

Für die **Berechnung der Rückstellungen** für Abfertigungen ist die voraussichtliche Entwicklung der Höhe der Abfertigungszahlungen bis zum Zeitpunkt ihres Anfalls zu berücksichtigen. Dh, es sind jene Abfertigungszahlungen zu schätzen, die in der Zukunft voraussichtlich an die anspruchsberechtigten Arbeitnehmer zu leisten sein werden. Neben der Höhe und der Art des dem Abfertigungsanspruch zugrunde liegenden Entgelts hängt die Höhe der Abfertigungsrückstellung insb auch von den folgenden **Einflussgrößen** ab:

- der Anzahl der Berechtigten,
- dem Ansammlungszeitraum,
- den Wahrscheinlichkeitsannahmen,
- dem Rechnungszinssatz und dem Ansammlungsverfahren, dh dem Verfahren für die Verteilung

3) Das System der gesetzlichen Abfertigung wurde im Jahr 2002 durch das Betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz (BMVG) einer Neuordnung unterzogen. Das alte Abfertigungsrecht gilt für Arbeitnehmer, deren Beschäftigungsverhältnis vor dem 1. 1. 2003 begründet wurde und die das „alte“ Abfertigungssystem beibehalten haben. Dh, die Abfertigungsansprüche nach dem System „Abfertigung alt“ gelten grundsätzlich für Arbeitnehmer, die vor dem 1. 1. 2003 eingetreten sind und von den Möglichkeiten eines Übertritts in das neue Abfertigungssystem nicht Gebrauch machten.

4) Siehe zB *Berti/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹⁰ (2018) 561.

des Barwerts der Abfertigungsverpflichtung über den Ansammlungszeitraum.⁵⁾

Diese Verteilung hat gem § 28 Abs 2 nach dem **Anwartschaftsbarwertverfahren** mit der durch Umlaufgewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) am Abschlussstichtag zu erfolgen. Hierbei wird der Barwert der Abfertigungsverpflichtung linear – unter Berücksichtigung der Abzinsung – auf die einzelnen Perioden im Ansammlungszeitraum verteilt. Der **Ansammlungszeitraum** beginnt grundsätzlich mit dem Antritt des Arbeitsverhältnisses bzw bei vertraglichen Vereinbarungen im Zeitpunkt der Abfertigungszusage und endet mit dem Anfall der Abfertigungsverpflichtung. Die **jährliche Erhöhung** der Gesamtverpflichtung im Ansammlungszeitraum ergibt sich – abgesehen von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten – aus dem Barwert des im jeweiligen Finanzjahr erworbenen Leistungsanspruchs und der Verzinsung der Vorjahresverpflichtung. Im gesamten Ansammlungszeitraum ist die Rückstellung dabei derart zu dotieren, dass die auszuzahlende Abfertigung im Zeitpunkt des Ausscheidens des Arbeitnehmers erreicht ist.⁶⁾

In der **Anwendungspraxis** kann die Ermittlung der Höhe der Rückstellungen für Abfertigungen mit Schwierigkeiten verbunden sein, die va daraus resultieren, dass das Ausscheiden eines Arbeitnehmers auf viele unterschiedliche Gründe zurückzuführen sein kann, die oftmals schwer vorhersehbar sind (zB Selbstkündigung, bei der keine Abfertigung zusteht).⁷⁾ Diese Ungewissheit von Ereignissen ist im Rahmen der Bewertung mit dem Anwartschaftsbarwertverfahren grundsätzlich durch **Wahrscheinlichkeitsannahmen** auf Basis statistischer Datengrundlagen zu berücksichtigen und erfordert im Regelfall die Inanspruchnahme der Dienste eines Versicherungsmathematikers. Es ist zu hinterfragen, ob eine derart komplexe versicherungsmathematische Berechnungsmethode auch für Gebietskörperschaften zur Anwendung gelangen soll. In der Stellungnahme 27 zur Bilanzierung von Personalarückstellungen gem UGB⁸⁾ vertritt das *Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC)* die Ansicht, dass die Ermittlung der Abfertigungsrückstellungen **vereinfachend durch eine finanzmathematische Berechnung** (dh insb ohne Berücksichtigung von biometrischen Faktoren) erfolgen kann, wenn diese Vereinfachung zu keinen wesentlichen Unterschieden gegenüber einer Bewertung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen führt. Dies ist für die Bewertung der Abfertigungsrückstellungen nach Ansicht des AFRAC in der Regel anzunehmen, weil die Auswirkung biometrischer Faktoren im Gegensatz zur Auswirkung bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen gering ist.⁹⁾

Aus der VRV 2015 geht nicht eindeutig hervor, ob die vom AFRAC vertretene Ansicht auch bei der **Bilanzierung von Abfertigungsrückstellungen** gem VRV 2015 vertreten wird.¹⁰⁾ Geht man hiervon aus, so kann die Bildung von Abfertigungsrückstellungen auch gem VRV 2015 auf Basis finanzmathematischer Berechnungsmethoden erfolgen. Auch dabei kommt es zu einer Abzinsung künftiger Leistungen, biometrische Faktoren wie insb die Lebenserwartung und die Inva-

lidisierungswahrscheinlichkeit bleiben für die Ermittlung von Ansprüchen aus Abfertigungen, die bis zur Pensionierung erreicht werden, jedoch unberücksichtigt. Basierend auf praktischen Erfahrungen wird bei Anwendung eines finanzmathematischen Verfahrens vereinfachend angenommen, dass der Übertritt des Arbeitnehmers in den Ruhestand der Regelfall für die Auszahlung des Abfertigungsanspruchs ist.¹¹⁾

In den **Folgejahren** hat eine Anpassung der Abfertigungsrückstellungen an Änderungen der Bewertungsparameter zu erfolgen. Jede Änderung des Werts im Vergleich zum vorangegangenen Finanzjahr (mit Ausnahme des Verbrauchs) ist ergebniswirksam in der Ergebnisrechnung zu erfassen. In der Anwendungspraxis werden während des Jahres geleistete Abfertigungszahlungen in der Regel aufwandswirksam verbucht. Der für die Abfertigungszahlungen dotierte Rückstellungsbeitrag ist in diesem Fall im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses gegen den bebuchten Aufwandsposten zu verrechnen, um einen ergebnisneutralen Verbrauch der Rückstellung darzustellen.¹²⁾

Beispiel¹³⁾

Eine Gemeinde hat in ihrem Rechnungsabschluss zum 31. 12. 2020 eine **Abfertigungsrückstellung in Höhe von € 100.000,-** ausgewiesen, die sich folgendermaßen zusammensetzt:

anspruchsberechtigter	anteiliger Rückstellungsbetrag
Dienstnehmer	
Dienstnehmer A	€ 25.000,-
Dienstnehmer B	€ 20.000,-
Sonstige	€ 55.000,-

Während des Jahres 2021 schieden die Gemeindeangestellten A und B aus dem Dienst aus. Die dem Dienstnehmer A im Zeitpunkt seines Ausscheidens zustehende Abfertigungszahlung in Höhe von € 30.000,- wurde im Rahmen der Erfassung der laufenden Personalverrechnung aufwandswirksam verbucht. Dienstnehmer B schied durch Selbstkündigung aus, wodurch er seinen Anspruch auf Abfertigung verlor. →

5) Siehe insb auch AFRAC-Stellungnahme 27 „Personalarückstellungen (UGB)“, März 2018, Rz 54–66.

6) Siehe zum Anwartschaftsbarwertverfahren im Detail zB AFRAC-Stellungnahme 27 „Personalarückstellungen (UGB)“, März 2018, S 33–36.

7) Siehe zB Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹⁰ (2018) 563.

8) Auch gem § 211 Abs 1 UGB sind Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen.

9) Siehe AFRAC-Stellungnahme 27 „Personalarückstellungen (UGB)“ (2018) Rz 68 und Rz 85 sowie S 43–44.

10) In den EB zu § 28 Abs 2 wird angemerkt, dass es sich bei dem Begriff des „Anwartschaftsbarwertverfahrens“ um ein finanzmathematisches Bewertungsverfahren auf Basis internationaler Rechnungslegungsstandards handelt. Finanzmathematische Berechnungsmethoden sind in den internationalen Rechnungslegungsstandards bei diesem Verfahren jedoch nicht vorgesehen; es handelt sich vielmehr um ein Bewertungsverfahren nach versicherungsmathematischen Grundsätzen.

11) Siehe zB Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹⁰ (2018) 563f.

12) Siehe zB Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch 564f.

13) Angelehnt an Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch 564f.

Der für den Dienstnehmer A zum 31. 12. 2020 erfasste Rückstellungsbetrag in Höhe von € 25.000,- ist im Jahr 2021 gegen das bereits gebuchte Aufwandskonto zu verrechnen:

	Klasse 3 Rückstellungen für Abfertigungen	€ 25.000,-
an	Klasse 5 Personalaufwand	€ 25.000,-

Der für den Dienstnehmer B zum 31. 12. 2020 erfasste Rückstellungsbetrag in Höhe von € 20.000,- ist im Jahr 2021 ergebniswirksam aufzulösen, da B ohne Abfertigungsanspruch aus dem Dienst ausgeschieden ist und der Rückstellungsgrund somit entfallen ist:

	Klasse 3 Rückstellungen für Abfertigungen	€ 20.000,-
an	Klasse 8 Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	€ 20.000,-

Der nach diesen Buchungen verbleibende Rückstellungsbetrag in Höhe von € 55.000,- ist im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses zum 31. 12. 2021 in weiterer Folge an den Wert zum Rechnungsabschlussstichtag anzupassen.

Die Ausführungen zu Ansatz und Bewertung von Abfertigungsrückstellungen gelten für Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen sinngemäß, da § 28 Abs 2 die Bewertung nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren auch für Rückstellungen für Jubiläumsgelder vorsieht. Daher wird für die Bewertung der Rückstellungen für Jubiläumsgelder auf die obigen Ausführungen zu den Abfertigungsrückstellungen verwiesen.

4. Umgang mit und Ausweis von Rückdeckungsversicherungen

Im Bereich der Abfertigungen bieten Versicherungen sog Rückdeckungsversicherungen an. Durch diese werden über einen längeren Zeitraum jene Beträge angespart, die zum Abfertigungszeitpunkt ausgezahlt werden müssen. In der Regel handelt es sich dabei um **Lebensversicherungen**.

Im Sinne des Bruttoprinzips müssen seitens der Gemeinde auch bei Bestehen derartiger Rückdeckungsversicherungen **Rückstellungen für Abfertigungen** gebildet werden. Mit der Leistung der Versicherungsprämie erwirbt die Gemeinde auch einen Anspruch gegenüber dem Versicherungsunternehmen. Dieser Anspruch ist als langfristige Forderung auszuweisen.¹⁴⁾ Die Versicherungsprämien während der Ansparphase sind damit vermögens- und finanzierungswirksam, jedoch nicht ergebniswirksam zu verbuchen:

	Klasse 7 Transfers an Versicherungsunternehmen ¹⁵⁾
an	Klasse 2 Liquide Mittel
	Klasse 2 Langfristige Forderung
an	Klasse 7 Transfers an Versicherungsunternehmen

Steigt der Wert der langfristigen Forderung bspw durch **Gewinnbeteiligung**, ist dies zusätzlich zu den Versicherungsprämien ergebniswirksam zu verbuchen:

	Klasse 2 Langfristige Forderung
an	Klasse 8 Übrige nicht finanzierungswirksame Erträge

Mit Eintritt des Versicherungsfalls (Abfertigungszahlung) wird die ausgewiesene Forderung mit der Zahlung der Versicherung ausgeglichen.

C. Rückstellungen für Pensionen

1. Inhalt des Postens

Rückstellungen für Pensionen umfassen Ansprüche der Bediensteten auf laufende und künftige Pensionen, die die Gebietskörperschaft zu tragen hat. Es wird dabei zwischen **leistungsorientierten** (I. Pensionssäule) und **beitragsorientierten** Zusagen (II. Pensionssäule) unterschieden. Erstere sind jene, wo die Gebietskörperschaft den Arbeitnehmern eine konkrete Pensionsleistung zusagt. Sie werden auch als „defined benefit plans“ bezeichnet.

Beitragsorientierte Zusagen (II. Pensionssäule) sind jene, wo die Gebietskörperschaft zur Erbringung von Beiträgen verpflichtet ist oder diese freiwillig leistet. Dem Arbeitnehmer wird jedoch keine konkrete Leistung zugesagt. Diese als „defined contribution plans“ bezeichneten Zusagen werden über Vorsorgekassen, Versicherungen oder Fondsanbieter abgewickelt. Dabei trägt die Gebietskörperschaft kein Erfüllungsrisiko und es kann auch zu keiner Nachschusspflicht bei sich schlecht entwickelnden Plänen kommen.

Hinsichtlich der Bildung einer Rückstellung für Pensionen besteht gem § 31 VRV 2015 ein Wahlrecht. Dieses **Passivierungswahlrecht** widerspricht sowohl IPSAS 39 als auch anderen Rechnungslegungsnormen wie dem UGB. Das Wahlrecht hat Eingang in die VRV 2015 gefunden, da auch der Bund keine Rückstellungen für Pensionen bildet. Unabhängig von der Ausübung des Wahlrechts hinsichtlich des Ansatzes der Rückstellung ist jedoch in jedem Fall die Anlage 6 s – Anzahl der Ruhe- und Versorgungsgenussempfänger und pensionsbezogene Aufwendungen – dem Rechnungsabschluss beizulegen (siehe § 37 Beilagen zum Rechnungsabschluss).

2. Passivierung dem Grunde nach

a) Leistungsorientierte Zusagen (I. Pensionssäule)

Rückstellungen für Pensionen entstehen dem Grunde nach bei leistungsorientierten Zusagen, sobald ein Beamter einen Pensionsanspruch erworben hat, den die Gebietskörperschaft zu tragen hat (I. Pensionssäule).

14) Eine Aufrechnung der Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber den Berechtigten aus einer Abfertigungszusage mit dem Anspruch der Gemeinde aus einer Rückdeckungsversicherung ist nicht sachgerecht, da es sich um zwei voneinander unabhängige Rechtsbeziehungen handelt.

15) Gem KdZ, Kontierungsleitfaden 2018 für Gemeinden und Gemeindeverbände laut VRV 2015, sind Transfers an Versicherungsunternehmen am Konto 756 Transfers an Finanzunternehmen zu erfassen. Unternehmensrechtlich wären die Aufwendungen aus Rückdeckungsversicherungen im Posten „Personalaufwand“ zu erfassen.

Dies ist mit der Übernahme in ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis („Pragmatisierung“) der Fall. Die Rückstellung ist sowohl für die Pensionen als auch Pensionsnebenleistungen und zwar für zukünftige und laufende Pensionen zu dotieren.

Sind die Voraussetzungen für eine Passivierung erfüllt, kann die Gebietskörperschaft entscheiden, ob Rückstellungen für Pensionen angesetzt werden oder ob vom **Wahlrecht** des Nicht-Ansatzes Gebrauch gemacht wird.

In der Praxis kann es vorkommen, dass leistungsorientierte Pensionszahlungen für Gemeindebedienstete von den Ländern ausbezahlt werden. In diesem Fall entstehen Rückstellungen für Pensionen bei jener Gebietskörperschaft, welche das **wirtschaftliche Risiko der Pensionsleistungen**, unabhängig von der Auszahlung an den Leistungsempfänger, trägt. Trägt die Gemeinde das wirtschaftliche Risiko, indem sie die entsprechenden Beträge an das Land zu überweisen hat, damit die Auszahlung erfolgen kann, so entsteht die Rückstellung bei der Gemeinde. Leitet hingegen die Gemeinde die Pensionsbeiträge der Beamten während der Aktivzeit an das Land weiter und kommt in weiterer Folge das Land für die im Ruhestand laufenden Pensionsleistungen auf, so liegt das wirtschaftliche Risiko beim Land.

Die Dotierung von Rückstellungen für Pensionen erfolgt im nicht finanzierungswirksamen Transferaufwand:¹⁶⁾

	Klasse 7 Dotierung von Rückstellungen für Pensionen
an	Klasse 3 Rückstellungen für Pensionen

b) Beitragsorientierte Zusagen (II. Pensionssäule)

Beiträge aus beitragsorientierten Plänen sind periodengerecht als Aufwand zu erfassen. Der Aufwand entsteht dabei mit der von den Arbeitnehmern erbrachten (Gegen-)Leistung. Für beitragsorientierte Zusagen sind somit keine Rückstellungen für Pensionen zu dotieren. Falls zugesagte Beiträge für erbrachte Leistungen am Jahresende noch nicht gezahlt wurden, ist eine Verbindlichkeit zu buchen. Übersteigt der bereits per 31.12. ausbezahlte Betrag denjenigen, der bis dahin der erbrachten Arbeitsleistung entspricht, so ist für den übersteigenden Teil eine aktive Rechnungsabgrenzung zu bilden.

Da sich das Wahlrecht des § 31 auf die Frage der Dotierung einer Rückstellung bezieht, hat es auf die Verrechnung und den Ausweis von beitragsorientierten Zusagen keine Auswirkung.

Beispiel

Beispiel für beitragsorientierte Pensionszusagen

Eine Gemeinde sagt ihren Dienstnehmern zu, dass für die Dauer des Dienstverhältnisses bzw – im Fall von öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnissen – für die Dauer der Aktivzeit je 0,5% des Bruttogehalts als Pensionskassenbeitrag an eine bestimmte betriebliche Vorsorgekasse entrichtet werden. Ab Pensionsbeginn bzw Übertritt in den Ruhestand können die Dienstnehmer entscheiden, ob die bis dahin einbezahlten Beiträge als monatliche Zah-

lung oder auch im Rahmen einer einmaligen Abfindung ausgezahlt werden sollen. Für die Gemeinde stellen die laufende Zahlungen an die Vorsorgekasse einen laufenden Aufwand dar.

Die aufwandswirksame Verbuchung von beitragsorientierten Pensionszusagen erfolgt im finanzierungswirksamen Personalaufwand als gesetzlicher oder freiwilliger Sozialaufwand:

	Klasse 5 Gesetzlicher und freiwilliger Sozialaufwand
an	Klasse 3 Verbindlichkeiten

3. Passivierung von leistungsorientierten Zusagen der Höhe nach

Rückstellungen für Pensionen (I. Pensionssäule) sind laut § 28 Abs 2 zu ihrem Barwert zu berechnen. Diese Berechnungsmethode steht im Widerspruch zu IPSAS 39, wonach für Pensionsrückstellungen das Anwartschaftsbarwertverfahren anzuwenden ist. Die VRV 2015 sieht diese Methode jedoch nur für Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumsgelder vor.

Unter dem **Barwert** wird nach § 19 Abs 5 jener Wert verstanden, der sich aus den abgezinsten kumulierten Zahlungen ergibt. Damit ist bei Übernahme eines Bediensteten in ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis sofort der gesamte abgezinste Pensionsanspruch rückzustellen. Beim **Anwartschaftsbarwertverfahren** würde dieser Wert über den Ansammlungszeitraum verteilt rückgestellt werden.

Die VRV 2015 legt auch nicht eindeutig fest, ob Pensionsrückstellungen finanz- oder versicherungsmathematisch berechnet werden sollen. Rechnungslegungsvorschriften wie IPSAS 39 oder auch das UGB sehen eine versicherungsmathematische Berechnung vor. Da Pensionsrückstellungen zumeist eine betragsmäßig große Position in der Vermögensrechnung darstellen, ist die **versicherungsmathematische** Methode zu bevorzugen.

Neben der Berechnungsmethode spielt auch der **verwendete Zinssatz** eine große Rolle. Laut § 19 Abs 5 VRV 2015 ist, soweit nicht im Einzelfall anderes vorgeschrieben ist, grundsätzlich jener Zinssatz zu verwenden, der dem Zinssatz der am Rechnungsabschlussstichtag gültigen durch Umlauf gewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) entspricht. Laut IPSAS 39 ist ein Zinssatz zu verwenden, der den Zeitwert des Geldes widerspiegelt. Der UDRB hingegen lag in den letzten Jahren weit unter der Inflation und ist damit eigentlich zu niedrig. Vor diesem Hintergrund haben die Bundesländer in ihrer **15a-Vereinbarung** vom 28. 11. 2018 ua beschlossen, entweder den UDRB oder einen marktüblichen Zinssatz verwenden zu dürfen. Damit im Zusammenhang stellt sich zum einen die Frage, ob diese Ergänzung der VRV 2015 durch eine 15a-Vereinbarung rechtlich zulässig ist. Zum anderen gilt eine 15a-Vereinbarung für Län-

16) Siehe auch *KDZ*, Kontierungleitfaden 2018 für Gemeinden und Gemeindeverbände laut VRV 2015 S 267.

der, aber nicht für Gemeinden. Da die Verwendung des Zinssatzes große Auswirkungen auf die berechnete Höhe der Rückstellungen hat, wäre hier eine österreichweite (und möglichst einheitliche) Klarstellung wünschenswert.

Die Höhe der in der Vermögensrechnung ausgewiesenen Rückstellungen für Pensionen (I. Pensionssäule) ist jährlich zum Rechnungsabschlussstichtag zu überprüfen. Dies bedeutet, dass der Barwert an jedem Rechnungsabschlussstichtag erneut zu berechnen ist. Dabei sind Änderungen bei der Entwicklung der Pensionshöhen, Entwicklungen des Zinssatzes sowie Ausscheidungswahrscheinlichkeiten sowie allfällige Leistungen für Hinterbliebene zu berücksichtigen.

Ist der in der Rückstellung ausgewiesene Barwert zu niedrig, ist eine Erhöhung der Rückstellung zu erfassen:

	Klasse 7 Dotierung von Rückstellungen für Pensionen
an	Klasse 3 Rückstellungen für Pensionen

Ist der in der Rückstellung ausgewiesene Barwert zu hoch, ist die Rückstellung zu reduzieren:

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

Praxistipp

Pro und Contra zum Ansatz von Pensionsrückstellungen

Für die Bildung einer Rückstellung spricht:

- Im Sinne einer vollständigen und getreuen Darstellung der finanziellen Lage sind Pensionsrückstellungen anzusetzen.
- Da viele Gebietskörperschaften nicht mehr pragmatisieren, kommt es entweder bereits zum derzeitigen Zeitpunkt oder in naher Zukunft zu einer laufenden Reduktion der Rückstellungsverpflichtung. Damit wird der Ergebnishaushalt jährlich durch die ertragswirksame Auflösung der Pensionsrückstellungen entlastet.

Gegen eine Bildung spricht:

- Die Vorgaben der VRV 2015 für die Berechnung der Pensionsrückstellungen lassen wesentliche Fragen offen. Dies könnte dazu führen, dass die Berechnungsmethodik im Laufe der Zeit geändert werden bzw an einen sich erst entwickelnden österreichweiten Standard angepasst werden muss.
- Allfällige Korrekturen stellen insofern jedoch kaum ein Hindernis dar, da laut § 38 Abs 8 diese in den ersten fünf Jahren direkt im Nettovermögen verbucht werden dürfen (zB Gemeinden: Verwendung der Kontengruppe 990 Berichtigungen der erstmaligen Eröffnungsbilanz). Nach Ablauf der fünf Jahre sind Korrekturen ergebniswirksam über die Ergebnisrechnung zu buchen. Eine Erhöhung der Rückstellung würde dann das Nettoergebnis belasten, eine Senkung jedoch dementsprechend entlasten.

D. Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube

1. Inhalt des Postens und Passivierung dem Grunde nach

Für die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Gewährung von Urlaub unter Fortzahlung des Arbeitsentgelts ist eine Rückstellung zu bilden, wenn zum Rechnungsabschlussstichtag offene Urlaubsansprüche von Arbeitnehmern bestehen, die nach dem Rechnungsabschlussstichtag gewährt oder abgegolten werden müssen. Bei Bildung der Rückstellung für noch nicht in Anspruch genommene Urlaube spielt weniger der Gedanke einer ungewissen Verbindlichkeit eine Rolle als der Gedanke der richtigen **Periodenabgrenzung**. Das für den Urlaubszeitraum zu bezahlende Entgelt soll nach Maßgabe des Periodisierungsprinzips in jenem Finanzjahr erfasst werden, in dem der aliquote Urlaubsanspruch entstanden ist.¹⁷⁾ Der Personalaufwand wird somit jener Periode zugerechnet, in der die Arbeitsleistung erbracht wird: Immer dann, wenn eine erhöhte Arbeitsleistung erbracht wird, weil Arbeitnehmer Urlaubsansprüche nicht konsumieren, erhöht sich der Personalaufwand durch die Dotierung der Rückstellung, und immer dann, wenn Arbeitnehmer Urlaubsansprüche abbauen und somit weniger Arbeitsleistung erbracht wird, verringert sich der Personalaufwand durch den Verbrauch der Rückstellung.

Beispiel¹⁸⁾

Ein Arbeitnehmer einer Gemeinde mit einem Urlaubsanspruch von 25 Arbeitstagen verbraucht bis zum 31. 12. 2020 (Urlaubsjahr = Kalenderjahr) 18 Urlaubstage. Da der Urlaubsanspruch für die restlichen 7 Tage bereits im Jahr 2020 entstanden ist, hat auch eine Erfassung des Aufwands für das Urlaubsentgelt im Finanzjahr 2020 zu erfolgen, indem eine **Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube** gebildet wird.

2. Passivierung der Höhe nach

Für die Berechnung der Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube sind jene nicht genommenen Urlaube heranzuziehen, auf die am Rechnungsabschlussstichtag tatsächlich ein Anspruch besteht und für die der Arbeitgeber zur Entgeltfortzahlung verpflichtet ist. Im Rahmen der Ermittlung der **Rückstellungshöhe** wird die Anzahl an offenen Urlaubstagen mit den Kosten je Urlaubstag bewertet.

Die **Anzahl der offenen Urlaubstage** lässt sich aus der Urlaubskartei entnehmen, wobei zu beachten ist, dass bei unterjährigen Eintritten bzw für den Fall, dass das Urlaubsjahr nicht dem Kalenderjahr entspricht, eine Aliquotierung der Anzahl der zum Rechnungsabschlussstichtag zuzurechnenden Urlaubstage zu erfolgen hat.¹⁹⁾

17) Siehe zB Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch 567.

18) Angelehnt an Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch 567.

19) Siehe zB Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch 568.

Die **Kosten je Urlaubstag** bemessen sich am Entgelt, welches die Gemeinde dem Dienstnehmer bezahlt hätte, wenn dieser den Urlaub bereits in Anspruch genommen hätte. Dh, sämtliche Lohn- und Gehaltsbestandteile, die während des Urlaubs weiterbezahlt werden, sind in die Berechnung der Rückstellungshöhe miteinzubeziehen. Dies umfasst das Bruttomonatsentgelt inklusive Lohnnebenkosten.²⁰⁾ Das monatliche Urlaubsentgelt ist in weiterer Folge auf ein **Entgelt je Tag** herunterzurechnen. Hierzu ist ein sog „Teiler“ zu verwenden, der die durchschnittlichen tatsächlichen Arbeitstage widerspiegelt. Weder die VRV 2015 noch die Erläut enthalten Ausführungen dazu, welcher **Monats-teiler** zur Anwendung gelangen soll. Vertretbar ist bspw ein Monatsteiler von 21,67 (bzw gerundet 22) Arbeitstagen pro Monat (= 52 Wochen x 5 Arbeitstage / 12 Monate) bzw ein Monatsteiler von 18 Anwesenheitstagen (= [52 Wochen x 5 Arbeitstage – 25 Urlaubstage – 13 Feiertage – 7 Krankheitstage] / 12 Monate). Zu beachten ist dabei, dass ein niedrigerer Teiler eine höhere Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube nach sich zieht. Das ermittelte, je Urlaubstag zustehende Entgelt wird in weiterer Folge mit den zum Rechnungsabschlussstichtag offenen Urlaubstagen multipliziert, um die Rückstellungshöhe zu ermitteln.²¹⁾ Da die Restlaufzeit der Urlaubsrückstellungen in der Regel weniger als 12 Monate beträgt, kommt eine Abzinsung nicht in Betracht.

IZm der **Folgebewertung** der Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube ist zu beachten, dass während des Jahres keine diesbezüglichen Buchungen erfolgen. Vielmehr wird im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses der Gesamtbetrag der Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube zum **Rechnungsabschlussstichtag** ermittelt und dieser in weiterer Folge mit dem zum Rechnungsabschlussstichtag des vorangegangenen Finanzjahrs ausgewiesenen Rückstellungsbetrag verglichen, um Anpassungen an den neu ermittelten Stand vorzunehmen. Ist der Gesamtbetrag der Rückstellung im Vergleich zum Vorjahr ge-

stiegen, ist die Differenz zum Vorjahr der Rückstellung ergebniswirksam zuzuführen; ist der Gesamtbetrag der Rückstellung niedriger als im Vorjahr, so ist die Rückstellung entsprechend ergebniswirksam aufzulösen. Dh, die vorhandene Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube wird während des Finanzjahrs unbebuchet gelassen und ihr Stand wird im Rahmen der Bilanzierungsarbeiten an die zum Rechnungsabschlussstichtag erforderliche Rückstellungshöhe angepasst.²²⁾

Über die explizit in § 28 Abs 3 VRV 2015 aufgezählten kurzfristigen Rückstellungen hinaus sind am Rechnungsabschlussstichtag immer dann Rückstellungen zu bilden, wenn die Voraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung erfüllt sind. Mögliche Beispiele für solche **kurzfristigen Rückstellungen** sind ua Rückstellungen für geleistete Überstunden und Gleitzeitguthaben. **Gleitzeitguthaben** von Arbeitnehmern können als Zeitguthaben in die nächste Gleitzeitperiode übertragen und in Folgeperioden konsumiert bzw in Form von **Überstunden** ausbezahlt werden. Für diese noch nicht abgegoltenen Mehrleistungen der Arbeitnehmer hat die Gebietskörperschaft analog zu noch nicht konsumierten Urlauben im Rechnungsabschluss eine Rückstellung in Höhe der zu erwartenden Kosten durch die Inanspruchnahme zu erfassen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Überstunden im Fall einer Gleitzeitregelung grundsätzlich erst dann vorliegen, wenn Arbeitsleistungen außerhalb des gewöhnlichen Gleitzeitrahmens erfolgen oder die am Ende der Gleitzeitperiode vorhandenen Zeitgutstunden die Übertragungsmöglichkeiten in die nächste Gleitzeitperiode überschreiten.²³⁾

20) Siehe auch *KDZ, Kontierungsleitfaden 2018 für Gemeinden und Gemeindeverbände* laut VRV 2015 S 218; *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch* 569.

21) Siehe zB *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch* 569.

22) Siehe *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch* 571.

23) Siehe *OV, Die Rückstellung für Zeitguthaben*, in *RWP* 2008, 102.

→ Zum Thema

Über die Autorinnen:

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

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.mesarits@public-finance.at
 Internet: www.public-finance.at

Von denselben Autorinnen 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;
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 neunte 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;

Meszarits/Kuntner, VRV 2015 – Rückstellungen, RFG 2019/2;

Hörmann, Erstmalige Anwendung der VRV 2015 – Zeitleiste, RFG 2019/3.

Die nächsten Beiträge der Serie VRV 2015 behandeln die Erfassung und Bewertung von Beteiligungen sowie die Erstellung des ersten Voranschlags nach VRV 2015.

→ Literatur-Tipp



Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG- Schriftenreihe 1 – 2/2019

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