

# RECHT & RFG

# FINANZEN FÜR

# GEMEINDEN

Bericht:  
Future Village!

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

September 2019

03

77 – 136

## Schwerpunkt

### Finanzielle Risiken für Gemeinden

Finanzstrafrechtliche Risiken erkennen *Sigrid Fried* ➔ 80

Haftungsübernahmen im Lichte des EU-Beihilfenrechts  
*René Berger, Kremena Dimova und Sanela Terko* ➔ 85

Darlehensverträge in Zeiten negativer Zinsindikatoren  
*Markus Unterhofer* ➔ 88

## Übersicht

Steuer-Radar ➔ 90

## Beiträge

### Videoüberwachung durch die öffentliche Hand *Marija Križanac* ➔ 107

BgA erkennen und verstehen (Teil 2) *Ursula Stingl-Lösch* ➔ 93

Grundsteuerliche Definition von Wohnraum bei  
Seniorenwohngemeinschaft *Lisa-Marie Strauss* ➔ 103

Zulässigkeit der Kleintierhaltung im Wohngebiet  
*Verena Laußermair* ➔ 113

VRV 2015 – wirtschaftliche Unternehmungen & Beteiligungen  
*Alexander Herbst und Veronika Meszarits* ➔ 119

VRV 2015 – Voranschlag 2020  
*Veronika Meszarits* ➔ 128

# VRV 2015 – wirtschaftliche Unternehmungen & Beteiligungen

Die Umstellung auf die VRV 2015 bringt auch die Verpflichtung zum Ausweis und zur Bewertung bestimmter wirtschaftlicher Unternehmungen und Beteiligungen mit sich. Dieser Beitrag grenzt sie voneinander ab und skizziert ihre Darstellung im Rahmen des Haushalts der Gebietskörperschaft.

Der Geltungsbereich der VRV 2015 erstreckt sich nach § 1 Abs 1 VRV 2015 sowohl auf Gebietskörperschaften als auch auf deren wirtschaftliche Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnliche Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Anteile der Gebietskörperschaft an einem Unternehmen oder von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit sind nach § 23 Abs 1 VRV 2015 als Beteiligungen auszuweisen. Wie demnach bspw. mit Gemeindeverbänden, Genossenschaften und Stiftungen haushaltstechnisch umzugehen ist, wirft in der Praxis immer wieder Fragen auf. Zu ihrer Klärung beschäftigt sich der vorliegende Beitrag mit der Abgrenzung der unter § 1 oder § 23 VRV 2015 fallenden Einheiten. Der in der nächsten Ausgabe erscheinende Artikel fokussiert darauf aufbauend ausschließlich auf die Erst- und Folgebewertung von Beteiligungen iSd § 23 VRV 2015.

Von Alexander Herbst und Veronika Meszarits

## Inhaltsübersicht:

- A. Unternehmungen ohne vs Einheiten mit eigener Rechtspersönlichkeit
  1. Wirtschaftliche Unternehmungen von Gebietskörperschaften
  2. Wirtschaftliche Unternehmungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit
    - a) Regiebetriebe
    - b) Marktbestimmte Betriebe
    - c) Eigenbetriebe
  3. Wirtschaftliche Unternehmungen mit eigener Rechtspersönlichkeit
- B. Rechnungslegung bei Unternehmungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach § 1 VRV 2015
  1. Vollanwendung der VRV bei „Bruttobetrieben“
  2. Anwendung anderer Standards bei „Nettobetrieben“
- C. Rechnungslegung bei Beteiligungen mit eigener Rechtspersönlichkeit nach § 23 VRV 2015
  1. Beteiligungen nach § 23 VRV 2015 iwS
    - a) Beteiligungsbegriff
    - b) Mittelbare vs unmittelbare Beteiligungen
    - c) Beteiligungen vs Finanzinstrumente
    - d) Ausweis
  2. Beteiligungen an verbundenen Unternehmen
  3. Beteiligungen an assoziierten Unternehmen
  4. Sonstige Beteiligungen
  5. Verwaltete Einrichtungen, die der Kontrolle unterliegen

- a) Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit
- b) Kontroll-/Beherrschungskriterium

## A. Unternehmungen ohne vs Einheiten mit eigener Rechtspersönlichkeit

### 1. Wirtschaftliche Unternehmungen von Gebietskörperschaften

Zur Erfüllung ihrer Aufgaben bedienen sich Gebietskörperschaften in der Praxis regelmäßig verschiedener Unternehmungen, Betriebe oder betriebsähnlicher Einrichtungen. Bei der Beurteilung, ob und wenn ja wie diese Einheiten im Haushalt der Gebietskörperschaft darzustellen sind, kommt es auf die Organisationsform der Einrichtungen grundsätzlich nicht an. Auch belanglos ist, ob zur Entfaltung der Tätigkeit eine besondere Berechtigung notwendig ist oder ob eine/keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Jede in einer eigenen Einheit in Erscheinung tretende Einrichtung, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, hierzu von der Gebietskörperschaft mit Vermögen ausgestattet wird und Einnahmen bzw. Ausgaben generiert, kommt somit als betreffende Einheit in Frage.

## FAQ

### Fallen auch Gemeindeverbände in den Geltungsbereich der VRV?

Anders als nach der VRV 1997 erstreckt sich der Geltungsbereich der VRV 2015 nicht mehr auch auf Gemeindeverbände, da sich die verfassungsrechtliche

## RFG 2019/27

§§ 1, 23 VRV 2015

wirtschaftliche Unternehmungen;  
Regiebetriebe;  
marktbestimmte Betriebe;  
Eigenbetriebe;  
Gemeindeverbände;  
Beteiligungen;  
verbundene Unternehmen;  
assoziierte Unternehmen;  
sonstige Beteiligungen;  
verwaltete Einrichtungen;  
Bruttobetriebe;  
Nettobetriebe

Ermächtigung für die VRV gem § 16 F-VG nur auf Gebietskörperschaften bezieht. Verbände zählen jedoch nach der herrschenden Lehre nicht zu den Gebietskörperschaften und ihren wirtschaftlichen Einrichtungen. Daher fallen Verbände nicht unter § 1 VRV 2015 (wie unter Punkt B. erläutert). Zudem fallen sie auch nicht unter den Beteiligungsbegriff nach § 23 VRV 2015 (gem den Ausführungen unter Punkt C.) und bleiben daher gänzlich außer Ansatz. Allerdings haben sich die Länder, vorwiegend fußend auf dem „Paktum über den Finanzausgleich ab 2017“, dazu bekannt, die VRV 2015 auch auf jene Gemeindeverbände, die aufgrund landesgesetzlicher Vorschriften gegründet wurden, anzuwenden. Einige Bundesländer unterscheiden hierbei zwischen einer vollumfänglichen Anwendung der VRV 2015 im Falle von großen Gemeindeverbänden und einer „abgespeckten“ Form ohne Vermögenshaushalt für kleine Gemeindeverbände. Letztere sind jene, deren Budgetvolumen € 700.000,- pro Jahr nicht überschreitet.<sup>1)</sup>

Wesentlich im Hinblick auf die Darstellung der Einrichtung im Rechnungsabschluss der Gebietskörperschaft ist, ob sie eine eigene Rechtspersönlichkeit aufweist oder nicht. Liegt keine eigene Rechtspersönlichkeit vor, ist die wirtschaftliche Unternehmung nach den Bestimmungen des § 1 VRV 2015 im Haushalt der Gebietskörperschaft darzustellen. Wurden Tätigkeiten hingegen auf eine eigene Rechtspersönlichkeit ausgelagert, so kann sich ein Ausweis im Haushalt der Gebietskörperschaft nur mehr nach § 23 VRV 2015 und im Vermögenshaushalt unter der Position A ergeben. Grafisch lässt sich die Entscheidungssituation wie folgt zusammenfassen:

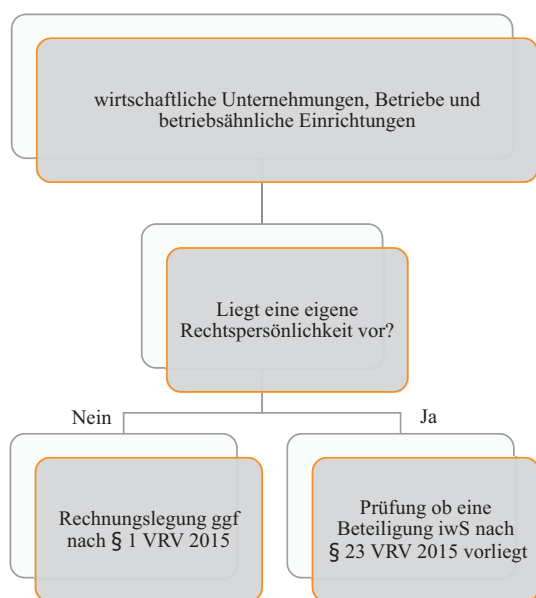


Abb 1: Zuteilung zu § 1 bzw § 23 VRV 2015 nach der Rechtspersönlichkeit (eigene Darstellung)

Bevor auf die unterschiedlichen bilanziellen Konsequenzen nach § 1 oder § 23 VRV 2015 (in den Abschnitten B. und C.) eingegangen werden kann, ist in den Unterabschnitten A.2. und A.3. zunächst zu klä-

ren, wann einzelne Unternehmungen der Gebietskörperschaft eine eigene Rechtspersönlichkeit aufweisen.

## 2. Wirtschaftliche Unternehmungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Von keiner eigenen Rechtspersönlichkeit ist auszugehen, wenn die Einrichtung kein selbständiger Träger von Rechten und Pflichten ist, also bspw nicht unter eigenem Namen Verträge abschließen, klagen und geklagt werden kann. Regelmäßig werden solche Einheiten als Betriebe mit marktbestimmten Tätigkeiten, Regiebetriebe oder Eigenbetriebe geführt.

### a) Regiebetriebe

Öffentlich-rechtliche Unternehmensformen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die in die interne Verwaltungsorganisation der Gebietskörperschaft integriert sind, über keinerlei Verwaltungsorgane verfügen, nach außen hin durch die Bürgermeister vertreten werden und deren Geschäftsführung für gewöhnlich von Magistraten oder Gemeindeämtern übernommen wird, stellen Regiebetriebe dar.

#### Beispiele

Regiebetriebe sind typischerweise Stadtbüchereien, Bauhöfe, Fuhrparks, Kindergärten.

### b) Marktbestimmte Betriebe

Institutionen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die über eine vollständige Rechnungsführung verfügen, bei der Ausübung ihrer Hauptfunktion weitestgehend Entscheidungsfreiheit besitzen und mindestens zur Hälfte kostendeckend geführt werden, sind als marktbestimmte Betriebe anzusehen.

#### Beispiele

Marktbestimmte Betriebe dienen zumeist der Wasserversorgung oder der Abwasser- und Müllbeseitigung.

### c) Eigenbetriebe

Eigenbetriebe werden von der Gebietskörperschaft auf Grundlage des § 116 Abs 2 B-VG betrieben. Sie kennzeichnet, dass ihre interne Organisation durch die Gebietskörperschaft gestaltbar ist. Für gewöhnlich weisen Eigenbetriebe eine eigene Leitung auf. Meist verbleibt die Geschäftsführung jedoch in der Kompetenz der Gemeindeorgane.

#### Beispiel

Parkraumbewirtschaftungs- und Sicherheitservices oder Kinder- und Jugendservicezentren werden regelmäßig als Eigenbetriebe geführt.

1) Vgl Paktum FAG 2017, 15; abrufbar unter: [www.bmf.gv.at/budget/finanzbeziehungen-zu-laendern-und-gemeinden/paktum-zum-finanzausgleich-ab-2017.html](http://www.bmf.gv.at/budget/finanzbeziehungen-zu-laendern-und-gemeinden/paktum-zum-finanzausgleich-ab-2017.html) (Abruf vom 19. 3. 2019).

### 3. Wirtschaftliche Unternehmungen mit eigener Rechtspersönlichkeit

Häufig lassen Gebietskörperschaften einzelne Aufgaben nicht von den dargestellten Einheiten erbringen, sondern gliedern diese auf eigene Rechtsträger aus. Sie werden zur Haftungsbeschränkung häufig als Kommanditgesellschaften (KG) oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) geführt. Aufgrund ihrer eigenen Rechtspersönlichkeit (in Gestalt der Personen- oder Kapitalgesellschaft) fallen sie nicht mehr unter den Anwendungsbereich des § 1 VRV 2015. Ihr Ausweis im Rahmen des Haushalts der Gebietskörperschaft kann sich gegebenenfalls sohin nur mehr nach § 23 VRV 2015 (und wie in Abschnitt C. angeführt) ergeben.

#### Beispiele

Fachhochschulen, Immobiliengesellschaften, Thermen und Rechenzentren, die von Gebietskörperschaften gegründet und als GmbH geführt werden.

### B. Rechnungslegung bei Unternehmungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach § 1 VRV 2015

Liegt eine Unternehmung, ein Betrieb oder eine betriebsähnliche Einrichtung einer Gebietskörperschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit vor, so richtet sich ihr Ausweis im Rahmen des Haushalts der Gebietskörperschaft nach § 1 VRV 2015. Dabei ist gem Abs 2 zu unterscheiden, ob die Einrichtung bereits andere gesetzliche Bestimmungen zur Rechnungslegung anwendet oder nicht. Werden keine anderen Rechnungslegungsnormen angewandt, hat eine Vollanwendung der VRV 2015 (wie im Folgeabschnitt B.1. ausgeführt) auf die sodann als „Bruttobetrieb“ bezeichnete Einrichtung zu erfolgen. Werden andere gesetzliche Bilanzierungsstandards von der Einrichtung bereits angewandt, sieht Abs 2 (wie im Unterkapitel B.2. erläutert) Vereinfachungen in der Darstellung der sodann als „Nettobetrieb“ bezeichneten Einheit vor.

#### 1. Vollanwendung der VRV bei „Bruttobetrieben“

Bruttobetriebe werden gänzlich in den Kernhaushalt der Gebietskörperschaft eingebettet und dort vollkonsolidiert dargestellt. Sie sind im Voranschlag als Unter- oder Sondervoranschläge bzw im Rechnungsabschluss als Teilrechnungsabschlüsse auszuweisen.

#### Praxistipp

Bruttobetriebe sollten zur besseren Übersichtlichkeit auf einem eigenen Ansatz bzw als eigenes Global- oder Detailbudget geführt werden. Sobald es nämlich zwischen ihnen und dem Kernhaushalt der Gebietskörperschaft zu Transaktionen oder Verrechnungen kommt, handelt es sich dabei um haushaltsinterne Vergütungen (s § 7 Abs 5 VRV 2015), die zu veranschlagen, zu verrechnen und zudem in der Anlage 6 g auszuweisen sind. Die Anlage ist sowohl dem Voranschlag als auch dem Rech-

nungsabschluss beizulegen. Da der Rechnungsabschluss für den Gesamthaushalt auf der ersten Gliederungsebene (nach den Anlagen 1 a, 1 b und 1 c) in einer konsolidierten Form darzustellen ist, bedeutet das, dass interne Verrechnungen stets herausgerechnet und sohin „eliminiert“ werden müssen. Gerade diese Konsolidierung fällt umso leichter, wenn die Verbuchung auf beiden Seiten auf eigens für die interne Haushaltsverrechnung definierten Konten erfolgt, die spiegelbildlich zueinander passen. Empfohlen werden hier die Kontengruppen 720 und 816 Kostenbeiträge (Kostensätze). So könnte bspw das Konto 720 000 bzw 816 000 für jene Kostenbeiträge/-ersätze verwendet werden, bei denen es sich um **keine** interne Vergütung handelt.

#### Beispiel

Ein Eigenbetrieb zur Parkraumbewirtschaftung leitet eingenommene Gelder an den Kernhaushalt der Gemeinde weiter. Im Rahmen des Rechnungsabschlusses hat die Darstellung des Gesamthaushalts auf der ersten Ebene der Mittelverwendungs- und -aufbringungsgruppen gem § 15 Abs 1 iVm § 6 Abs 4 VRV 2015 um die internen Vergütungen bereinigt, dh netto, zu erfolgen. Die Voranschlagsvergleichsrechnung nach § 16 VRV 2015 hat wiederum in einer Bruttodarstellung, dh unsaldiert, zu erfolgen. Der Eigenbetrieb hat daher einen Aufwand auf dem Konto 720 100, im Kernhaushalt wird auf dem Konto 816 100 ein Ertrag gebucht.

### 2. Anwendung anderer Standards bei „Nettobetrieben“

Für Einheiten ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die ihre Wirtschaftspläne (dh Voranschläge und Rechnungsabschlüsse) bereits nach anderen gesetzlichen Regelungen wie dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) oder den International Financial Reporting Standards (IFRS) aufgestellt haben, sieht § 1 Abs 2 VRV 2015 **zwei wesentliche Erleichterungen** vor.

Zum einen müssen diese Nettobetriebe die VRV 2015 nicht vollumfänglich anwenden. Sie haben nur ihre bereits bestehenden Abschlüsse dem jeweiligen Voranschlag/Rechnungsabschluss der Gebietskörperschaft beizulegen. Eine Überleitung in einen VRV-konformen Abschluss (durch Anpassung von Ansatz- und Bewertungsregeln zu Nutzungsdauern, Zinssätzen und Rückstellungen) ist nicht vonnöten. Eine Verschmelzung mit dem Kernhaushalt findet nicht statt. Konsolidierungen wie bei Bruttobetrieben unterbleiben.

Zum anderen sind diese Einheiten in die Anlagen 1 e und 1 f des Rechnungsabschlusses der Gebietskörperschaft aufzunehmen. Die Anlage 1 e bildet den Ergebnishaushalt, die Anlage 1 f den Vermögenshaushalt ab. Beide Anlagen sind auf die erste Stufe der finanzwirtschaftlichen Gliederung fokussiert und weisen damit einen relativ hohen Aggregationsgrad auf. In der Spalte „Gesamthaushalt“ sind die Werte aus dem Kernhaushalt der Gebietskörperschaft anzuführen. In den weiteren Spalten sind die korrespondierenden Beträge je



wirtschaftlicher Unternehmung anzugeben. In der letzten Spalte sind die Werte der wirtschaftlichen Unternehmungen mit dem Kernhaushalt aufzusummieren.

**Praxistipp**

Möchte eine Gebietskörperschaft umfangreiche Vollkonsolidierungen bei größeren Unternehmungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit vermeiden, so ist ein Entschluss zur freiwilligen Bilanzierung dieser Einrichtungen nach dem UGB ratsam, um die genannten Vereinfachungsbestimmungen beim Einbezug in den Haushalt der Gebietskörperschaft in Anspruch nehmen zu können.

**Beispiel**

Zur Verwaltung, Sanierung und Bewirtschaftung von Gemeindewohnungen betreibt eine Gebietskörperschaft eine eigene Unternehmung. Diese weist keine eigene Rechtspersönlichkeit auf, bilanziert jedoch freiwillig nach dem UGB und unterwirft sich auch der Wirtschaftsprüfung. Sie ist als Nettobetrieb zu klassifizieren.

Aus verfahrensökonomischen Gründen lässt sich zwar nachvollziehen, warum nicht alle Betriebe ohne eigene Rechtspersönlichkeit vollkonsolidiert dargestellt werden müssen. Die Ausgestaltung der Vereinfachungsbestimmungen ist aber in vielerlei Hinsicht **kritisch** zu sehen. So ist die Vermengung unterschiedlicher Rechnungslegungsnormen konzeptionell bedenklich. Auch der Umstand, dass eine rein freiwillige Rechnungslegung nach dem UGB aus vollkonsolidierungspflichtigen Bruttobetrieben „nur“ in den Anlagen anzuführende Nettobetriebe werden lässt, eröffnet einen erheblichen Gestaltungsspielraum. Schließlich ist hierzu nicht einmal die Ausgliederung in eine eigene Gesellschaft (GmbH), sondern rein die selbstaufgelegte Bilanzierung nach anderen Standards vonnöten. Ob die Nennung des UGBs und der IFRS als taxative Aufzählung zu werten ist oder eher nur demonstrativen Charakter besitzt und künftig sohin auch die Anwendung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) zur Erlangung der Erleichterungsbestimmungen nach § 1 Abs 2 VRV 2015 ausreicht, ist fraglich.

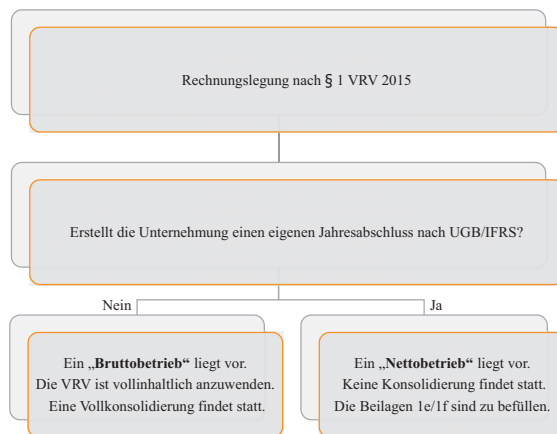


Abb 2: Rechnungslegung von Unternehmungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (eigene Darstellung)

Zusammenfassend lässt sich die mögliche Einbeziehung von Unternehmungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit in den Kernhaushalt der Gebietskörperschaft wie in Abb 2 dargestellt veranschaulichen.

**C. Rechnungslegung bei Beteiligungen mit eigener Rechtspersönlichkeit nach § 23 VRV 2015**

Bis dato wurde ausschließlich die bilanzielle Behandlung von Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit betrachtet. Insbesondere sofern Ausgliederungen auf eigene Rechtsträger vorgenommen werden, ist zu prüfen, ob mangels Anwendbarkeit des § 1 VRV 2015 alternativ ein Beteiligungsansatz nach § 23 VRV 2015 geboten ist. Hierzu ist zunächst zu beurteilen, ob eine Beteiligung iSd leg cit vorliegt oder nicht.

**1. Beteiligungen nach § 23 VRV 2015 iwS**

**a) Beteiligungsbegriff**

Unter den Beteiligungsbegriff fallen einerseits Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gebietskörperschaft einen (gewissen) Anteil unmittelbar hält. Andererseits zählen auch von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen dazu.

Bei ersterer Gruppe, bei der die Gebietskörperschaft unmittelbar einen Anteil hält, wird weiter näher differenziert zwischen Beteiligungen an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und sonstigen Beteiligungen. Das reine Halten der Beteiligung ist bei diesen Kategorien ausreichend. Ein Tätigwerden der Gebietskörperschaft ist nicht erforderlich.

Bei zweiterer Gruppe ist zudem – und anders als bei den Beteiligungen an Unternehmen – ein aktives (direktes oder indirektes) Tätigwerden der Gebietskörperschaft bei der Verwaltung, nicht aber auch eine unmittelbare Beteiligung, vonnöten, um final von unter § 23 VRV 2015 fallenden Einrichtungen sprechen zu können. Es ergibt sich das nachfolgende Bild (Abb 3).

Beteiligungen können (un)verbrieft sowohl an Personengesellschaften (wie insb OG oder KG), an Kapitalgesellschaften (vorwiegend in Gestalt von GmbH oder AG), an Einzelunternehmen (als stille Beteiligungen) bzw an Genossenschaften bestehen. Nicht als Beteiligungen anzusehen sind Anteile an Verbänden wie bspw Gemeinde-, Wasserrechts-, Reinhaltungs-, Bezirksabfall-, Sozialhilfe- oder Schulverbänden. Auch fallen budgetäre Durchläufer und rein administrative Fonds nicht unter den Beteiligungsbegriff (iwS). Was im Konkreten darunter zu verstehen ist, lässt die VRV offen. Anzunehmen ist, dass es sich dabei um Einrichtungen handelt, die die Voraussetzungen des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 nicht erfüllen, dh bspw weder mildtätige noch gemeinnützige Zwecke verfolgen, sondern als reine Verwaltungsapparate auftreten.

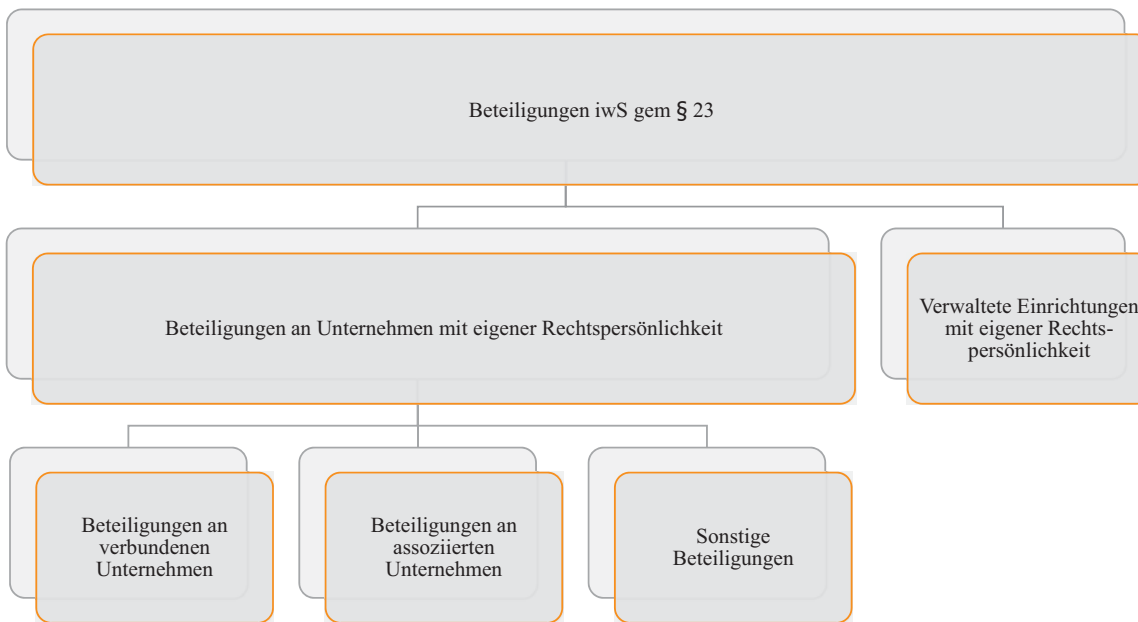


Abb 3: Beteiligungskategorien nach § 23 VRV 2015 iwS (eigene Darstellung)

### b) Mittelbare vs unmittelbare Beteiligungen

In der Vermögensrechnung und in den Anlagen 6j oder 6l darzustellen sind nur die unmittelbaren Beteiligungen. Mittelbare Anteile (also Tochter-, Enkel- oder Urenkelunternehmen von unmittelbaren Beteiligungsunternehmen) sind bilanziell nicht zu erfassen, müssen in der Anlage 6k aber ausgewiesen werden, wenn sie unter mittelbarer Kontrolle der Gebietskörperschaft stehen, dh die durchgerechnete Beteiligungshöhe mehr als 50% beträgt.

#### Beispiel

Ein Firmengeflecht gestaltet sich wie folgt:

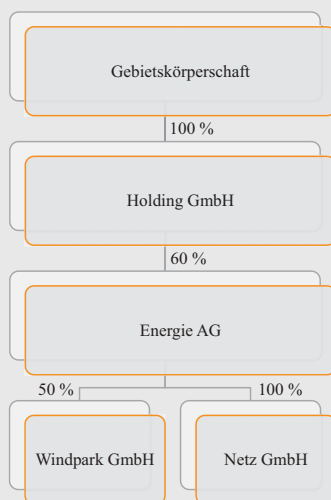


Abb 4: Unmittelbare vs mittelbare Beteiligungen (eigene Darstellung)

Die Holding GmbH steht im 100%igen Eigentum der Gebietskörperschaft. Die Holding GmbH ist

zu 60% an der Energie AG beteiligt. Die Energie AG ist zu 50% an der Windpark GmbH und zu 100% an der Netz GmbH beteiligt.

Die Holding GmbH ist aus Sicht der Gebietskörperschaft eine unmittelbare Beteiligung. Da sie im 100%igen Eigentum steht, ist sie in der Vermögensrechnung als Beteiligung (verbundenes Unternehmen, s hierzu im Detail C.2.) mit ihrem gesamten Eigenkapital darzustellen. Zu ihr sind auch die Nachweise iSd Anlage 6j offenzulegen.

Die Energie AG ist aus Sicht der Gebietskörperschaft eine mittelbare Beteiligung. Der Beteiligungsansatz ermittelt sich aus dem Produkt der Beteiligungsansätze wie folgt: 100% multipliziert mit 60% ergibt 60%. Damit wird die Beteiligungshöhe von 50% überschritten und die Energie AG ist laut Anlage 6k in den Beilagen zum Rechnungsabschluss auszuweisen. Ein Ausweis im Rahmen der Vermögensrechnung hat hingegen nicht zu erfolgen.

Die Windpark GmbH ist aus Sicht der Gebietskörperschaft eine mittelbare Beteiligung. Der Beteiligungsansatz ermittelt sich aus dem Produkt der Beteiligungsansätze wie folgt: 100% multipliziert mit 60%, multipliziert mit 50% ergibt 30%. Damit wird die Beteiligungshöhe von 50% unterschritten und die Windpark GmbH muss nicht mehr in den Beilagen zum Rechnungsabschluss der Gebietskörperschaft dargestellt werden. Auch ist die Windpark GmbH nicht Teil der Vermögensrechnung.

Die Netz GmbH ist aus Sicht der Gebietskörperschaft eine mittelbare Beteiligung. Der Beteiligungsansatz ermittelt sich aus dem Produkt der Beteiligungsansätze wie folgt: 100% multipliziert mit 60%, multipliziert mit 100% ergibt 60%. Damit wird die Beteiligungshöhe von 50% überschritten und die

Netz GmbH ist laut Anlage 6 k in den Beilagen zum Rechnungsabschluss auszuweisen. In der Vermögensrechnung scheint die Netz GmbH hingegen nicht auf.

### c) Beteiligungen vs Finanzinstrumente

Beteiligungen iSv Mitgliedschaftsrechten an einem Unternehmen umfassen Vermögensrechte (wie einen Gewinnanspruch) einerseits und Verwaltungsrechte (wie Mitsprache-, Kontroll- oder Informationsrechte) andererseits. Reine Gläubigerrechte (wie im Falle erworbener Anleihen, bei partiarischen Darlehen oder Wandelanleihen, die erst zu einem späteren Zeitpunkt in Eigenkapitalinstrumente gewandelt werden können) stellen daher im Regelfall keine Anteile dar. Sie sind regelmäßig als aktive Finanzinstrumente nach § 33 VRV 2015 auszuweisen.

### d) Ausweis

Zwar ist die Bewertung aller Beteiligungskategorien gleich geregelt,<sup>2)</sup> jedoch ist ein Ausweis (insb im Rahmen der Vermögensrechnung) nach drei Kategorien vorzunehmen. Durch den gesonderten Ausweis soll zum Ausdruck gebracht werden, wie stark der Einfluss der Gebietskörperschaft auf das einzelne Unternehmen ist. Im Einzelnen sind die Beteiligungskategorien wie folgt zu charakterisieren:

## 2. Beteiligungen an verbundenen Unternehmen

Ab einem Anteil von mehr als 50% am Eigenkapital oder am geschätzten Nettovermögen besteht die (widerlegbare) Vermutung, dass ein verbundenes Unternehmen vorliegt. Vom Anteil am geschätzten Nettovermögen wird gesprochen, da gerade bei Ausgliederungen nur das Eigenkapital des Unternehmens nach dem UGB bekannt sein wird. Um es wertmäßig durch Anwendung anderer Bewertungsbestimmungen nicht in ein VRV-konformes Nettovermögen überleiten zu müssen, wird das Eigenkapital des Beteiligungsunternehmens gedanklich einfach dem geschätzten Nettovermögen gleichgesetzt. Überleitungen unterbleiben auch, wenn das verbundene Unternehmen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr aufweist.

### Beispiel

Eine Gebietskörperschaft ist am Eigenkapital einer Fachhochschul GmbH zu 55% beteiligt. Die FH bilanziert nach dem UGB. Sie weist ein Wirtschaftsjahr vom 1. 10. bis zum 30. 9. des Folgejahrs auf. Das geschätzte Nettovermögen der FH beläuft sich auf 55% des Eigenkapitals der GmbH im zuletzt verfügbaren Jahresabschluss nach dem UGB.

Verbundene Unternehmen können aber auch bei einem Beteiligungsmaß unter 50% vorliegen, wenn die Gebietskörperschaft die Kontrolle oder die Beherrschung über das Unternehmen hat, dh sie die Möglichkeit besitzt, die Finanzpolitik und die operativen Tätigkeiten des Unternehmens zu bestimmen, und einen

Nutzen aus dieser Vormachtstellung erlangen könnte. Dies kann bspw bei Syndikatsverträgen oder bestimmten Stimmenverhältnissen im Aufsichtsrat der Fall sein. Bei einer Beteiligung von genau 50% können ein eventuell vorhandenes Dirimierungsrecht oder ein Recht auf den Vorsitz im Aufsichtsrat auf einen beherrschenden Einfluss hinweisen.

### Praxistipp

Bei der Klassifizierung von Beteiligungen ist es ratsam, in Zweifelsfällen die vorliegenden gesellschaftsrechtlichen Grundlagen wie den Gesellschaftsvertrag oder die Satzung sowie eventuell bestehende Nebenvereinbarungen zu studieren.

Entscheidend ist, ob die Möglichkeit zur Kontrolle/Beherrschung besteht, und nicht, ob von ihr auch tatsächlich Gebrauch gemacht wird. Analoges gilt im Hinblick auf das aus der Kontrolle/Beherrschung resultierende Nutzenpotential. Ob eine Vorteilsinanspruchnahme letztlich auch stattfindet, ist nicht entscheidend. Das Vorliegen einer potentiellen Nutzungsmöglichkeit gilt bereits als ausreichend. Allfällige Vorteile können sowohl monetärer wie nicht monetärer Art sein. Als Beispiel monetärer Vorteile können zu erwartende Dividendenzahlungen angeführt werden. Werden Ziele und Aufgaben der Gebietskörperschaft durch das kontrollierte Unternehmen wahrgenommen, so kann dies einen nicht monetären Vorteil begründen.

Zwar geht die VRV nicht explizit darauf ein, ob mit der Erlangung der Anteile (von mehr als 50% am Eigenkapital) auch die Übertragung von Stimmrechten an die Gebietskörperschaft einhergehen muss. Aus dem Abstellen auf die Kontroll-/Beherrschungsmöglichkeit durch die öffentliche Hand kann jedoch abgeleitet werden, dass stimmrechtslose Anteile – ohne weitere Einflussmöglichkeit – nicht als Beteiligungen (an verbundenen Unternehmen) anzusehen sein werden.

### Beispiele

Zur Erweiterung des touristischen Angebots wird eine Therme errichtet. Diese wird als GmbH betrieben. An ihr beteiligt sich die Gemeinde mit 55%. Sofern unterstellt wird, dass das Anteilsverhältnis dem Einfluss auf das Unternehmen entspricht, liegt ein verbundenes Unternehmen vor.

Zur Finanzierung der Erweiterung des Skigebiets führt die Bergbahnen AG eine Kapitalerhöhung durch. An ihr nehmen sowohl eine Gemeinde als auch das Bundesland teil. Letztlich erhält die Gemeinde 40% der Anteile, das Land erwirbt weitere 15%. Zwischen der Gemeinde und dem Land wird ein Stimmbindungsvertrag (Syndikatsvertrag) unterzeichnet. Nach diesem darf das Land nicht gegen die Gemeinde stimmen. Die Willensbildung kann sohin nur gemeinsam erfolgen. Kraft „Beherrschung“ hat die Gemeinde den Anteil als Beteiligung an einem verbundenen Unternehmen auszuweisen.

2) Siehe hierzu den in der nächsten Ausgabe dazu erscheinenden Artikel.

### 3. Beteiligungen an assoziierten Unternehmen

Die nächstschwächere Beteiligungskategorie gemessen am Einfluss der Gebietskörperschaft am Unternehmen stellt die Gruppe der Anteile an assoziierten Unternehmen dar. Von solchen Unternehmen wird gesprochen, wenn die Gebietskörperschaft über einen maßgeblichen Einfluss verfügt, aber nicht mehr kontrollierend/beherrschend auftritt.

Davon ist nach der VRV bei einem Beteiligungsausmaß von 20% bis 50% am Eigenkapital oder am geschätzten Nettovermögen auszugehen (widerlegbare Vermutung), da die Gebietskörperschaft diesfalls wirtschaftliche, finanzielle oder operative Weichenstellungen durch die Ausübung von Stimmrechten in General- oder Hauptversammlungen bzw durch die Entsendung von Vertretern in den Aufsichtsrat maßgeblich mitbestimmen kann.

Zwar nicht ex lege angeführt, aber mit Blick auf die internationalen Bilanzierungsstandards durchaus denkbar ist es, dass auch unterhalb der genannten Beteiligungsgrenzen folgende Kriterien bei Erfüllung zur Klassifizierung von Anteilen als Beteiligungen an assoziierten Unternehmen führen können:

- Entsendungsmöglichkeit von Mitgliedern der Geschäftsführung und/oder des Aufsichtsgremiums auf Seiten der Gebietskörperschaft;
- Mitgestaltungsmöglichkeit bei der Geschäftspolitik, Teilnahmemöglichkeit an Entscheidungsprozessen (einschließlich finanzieller Entscheidungen wie der Gewinnverwendung) auf Seiten der Gebietskörperschaft;
- Stattfinden wesentlicher Geschäftsvorfälle zwischen der Gebietskörperschaft und dem Beteiligungsunternehmen;
- Austauschmöglichkeit des Führungspersonals durch die Gebietskörperschaft;
- Bereitstellung von bedeutenden technischen Informationen seitens der Gebietskörperschaft.

#### Beispiel

Zur Erweiterung des touristischen Angebots wird eine Therme errichtet. Diese wird als GmbH betrieben. An ihr sind zwei Gemeinden zu jeweils 50% beteiligt. Ein Syndikats-/Stimmbindungsvertrag besteht nicht. Sofern unterstellt wird, dass die Anteilsverhältnisse dem Einfluss auf das Unternehmen entsprechen, hat keine Gemeinde eine Beherrschungsmöglichkeit. Maßgeblichen Einfluss können aber beide Gemeinden ausüben und haben ihren Anteil daher als Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen auszuweisen.

### 4. Sonstige Beteiligungen

Unterhalb der Beteiligungsgrenze von 20% am Eigenkapital oder am geschätzten Nettovermögen des Unternehmens ist von einer sonstigen Beteiligung auszugehen (widerlegbare Vermutung). Mit dieser Formulierung wollte der Gesetzgeber wohl einen Auffangtatbestand schaffen, der (bestimmte) Anteile, die nicht bereits nach den vorherig dargestellten Kriterien zu Be-

teiligungen an verbundenen oder assoziierten Unternehmen führen, als sonstige Beteiligung ausweist.

Mangels ex lege normierter Einschränkungen würde dies bei strenger Auslegung jedoch dazu führen, dass sämtliche von Gebietskörperschaften an Unternehmen erworbenen Anteile – soweit sie nicht bereits als Beteiligungen an verbundenen/assoziierten Unternehmen darzustellen sind – als sonstige Beteiligungen anzusetzen wären. Zum Ausweis von Anteilen an Aktiengesellschaften als aktive Finanzinstrumente nach § 33 VRV 2015 würde es demnach nie kommen. Da zu bezweifeln ist, dass das der Intention des Gesetzgebers entspricht, und wohl kaum bereits eine einzelne von der Gebietskörperschaft gehaltene Aktie als sonstige Beteiligung dargestellt werden soll, sondern sich ihr Ausweis und ihre Bewertung vielmehr nach § 33 VRV 2015 richten müssen, sind zur Abgrenzung zwischen Beteiligungen einerseits und aktiven Finanzinstrumenten andererseits wohl weitere in der Rechnungslegungsliteratur entwickelte Kriterien heranzuziehen.

Nach ihnen ist im Einzelfall darauf abzustellen, ob die Anteile rein mit der Absicht der Kapitalveranlagung erworben wurden oder ob mit ihrem Kauf ein darüber hinausgehender Zweck verfolgt wird. Im ersteren Fall liegt im Einklang mit der hL iaR ein aktives Finanzinstrument vor. Im letzteren Fall wird für gewöhnlich eine sonstige Beteiligung vorliegen.

#### Beispiel

Eine Gemeinde beteiligt sich zu 15% an einer Schlachthof GmbH. Der Anteil soll langfristig gehalten werden, um in strategische Entscheidungen stets eingebunden zu sein. Die Erzielung von Überschüssen ist nicht das primäre Ziel des Beteiligungserwerbs. Ein Ausweis als sonstige Beteiligung ist daher geboten.

### 5. Verwaltete Einrichtungen, die der Kontrolle unterliegen

Von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit sind in einer eigenen Kategorie darzustellen, wenn die Gebietskörperschaft die Kontrolle oder die Beherrschung über die Einrichtung ausübt. Eine (un)mittelbare Beteiligung ist nicht zwingend erforderlich.

Um den Kreis der zu erfassenden Einheiten in der Praxis abstecken zu können, bedarf es einer näheren Betrachtung der hier im Konkreten gemeinten Rechtspersönlichkeiten einerseits und einer näheren Bestimmung des Kontroll-/Beherrschungskriteriums andererseits.

#### a) Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit

Ex lege werden zunächst Anstalten, Stiftungen und Fonds als nach der Rechtspersönlichkeit in Frage kommende Einrichtungen genannt. Anstalten sind mit öffentlichen Aufgaben betraute Einheiten. Ihr Aufgabenbereich ergibt sich aufgrund von Gesetzen oder basiert auf der jeweiligen Satzung. Stiftungen nach den Fonds- und Stiftungsgesetzen der Bundesländer und des Bundes (wie bspw gem § 2 Abs 1 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015, nicht aber nach dem Privatstiftungs-



gesetz) sind durch eine Anordnung des Gründers dauernd gewidmete Vermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Erträge der Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke dienen. Fonds nach dem Fonds- und Stiftungsgesetzen der Bundesländer und des Bundes (wie bspw nach § 2 Abs 2 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015) sind durch eine Anordnung des Gründers nicht auf Dauer gewidmete Vermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit, die der Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke dienen.

### Beispiele

**Anstalten:** Statistik Austria, E-Control, Zentralanstalt für Meteorologie und Geodynamik; **Stiftungen:** Tiroler Landesgedächtnisstiftung, Museum Moderner Kunst Stiftung; **Fonds:** Auslandsösterreicherfonds, AWS Fonds, Bundeswohnbaufonds, Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung.

Die Nennung der drei Einrichtungen ist als eine rein demonstrative Aufzählung zu verstehen. Dafür sprechen mehrere Gründe:

Einerseits verweist die VRV im Zuge der weiteren Ausführungen zu den verwalteten Einrichtungen in Abs 6 Z 1 auf Einrichtungen, die gem dem ESVG 2010 dem Sektor Staat zuzuordnen sind. Auf dieser Liste stehen nicht nur Einrichtungen mit den ex lege angeführten Rechtspersönlichkeiten, sondern auch viele Vereine, Verbände und andere Rechtsformen.

Die VRV 2015 leitet sich aus den Bundesvorschriften ab, die die getreue Darstellung der finanziellen Lage nach Art 51 Abs 8 B-VG als verfassungsrechtlich verankerte Zielsetzung haben. Auch der Bund hat die unter seinem Einfluss stehenden Einrichtungen sehr umfassend erfasst, und zwar ungeachtet ihrer Rechtsform. Ausschlaggebend bei der Beurteilung sollte daher auch auf Länder-/Gemeindeebene rein der wirtschaftliche Gehalt der Beziehung zur Einrichtung, nicht aber die Rechtsform sein.

Die verfassungsrechtlich verankerte Prüfkompetenz des Bundesrechnungshofs umfasst alle Einrichtungen, welche durch finanzielle oder sonstige wirtschaftliche oder organisatorische Maßnahmen tatsächlich beherrscht werden. Die Rechtsform ist hierbei nicht entscheidend.

Insofern kommen neben Anstalten, Stiftungen und Fonds grundsätzlich auch andere Rechtspersönlichkeiten (wie Vereine und Verbände) in Frage. Diese Argumente ignorierend interpretiert die gängige Verwaltungspraxis die Auflistung der Einrichtungen dennoch als taxative Aufzählung und zählt sohin insb Vereine nicht zu den in Frage kommenden Einrichtungen.

#### b) Kontroll-/Beherrschungskriterium

Die **Kontrolle oder Beherrschung** einer von der Gebietskörperschaft verwalteten Einrichtung ist als gegeben anzusehen, wenn:

- die Einrichtung gem ESVG 2010 dem Sektor Staat zuzurechnen ist. Dieser umfasst institutionelle Einheiten, die zu den Nichtmarktproduzenten zählen, deren Produktionswert für den Individual- und Kollektivkonsum bestimmt ist, und die sich mit

Zwangsabgaben von Einheiten anderer Sektoren finanzieren, sowie institutionelle Einheiten, die hauptsächlich Einkommen und Vermögen umverteilen;

- die Gebietskörperschaft oder eine von ihr kontrollierte Einheit die operativen Tätigkeiten der Einrichtung bestimmt und diese andernfalls selbst wahrnehmen würde. Es ist also unerheblich, ob die Gebietskörperschaft die Kontrolle direkt/unmittelbar ausübt, oder diese über zwischengeschaltete Einheiten (mittelbar) wahrnimmt.
- Stiftungen sind jedenfalls dann zu erfassen, wenn sie auf einen direkten oder indirekten Rechtsakt der Gebietskörperschaft zurückzuführen sind, die Gebietskörperschaft oder eine von ihr kontrollierte Einheit die operativen Tätigkeiten der Stiftung bestimmt und diese andernfalls selbst wahrnehmen würde, die Gebietskörperschaft Begünstigte der Stiftung ist und deren Vermögen von der Gebietskörperschaft stammt.

Als Merkmale zur Feststellung, ob eine Einrichtung von der Gebietskörperschaft verwaltet wird und die operativen Tätigkeiten bestimmt, können auch folgende, für die Erstellung der Eröffnungsbilanz des Bundes verwendeten **Kriterien** herangezogen werden:

- Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe;
- Entsendung mindestens der Hälfte der Mitglieder des Aufsichtsgremiums durch Organe der Gebietskörperschaft;
- Entsendung von Mitgliedern des Aufsichtsgremiums mit Sonderrechten durch Organe der Gebietskörperschaft;
- Bestellung der Geschäftsführung durch ein Organ der Gebietskörperschaft.

Wird eine Einrichtung von mehreren Gebietskörperschaften im gleichen Ausmaß verwaltet und ist eine Kontrolle oder Beherrschung in einem solchen Fall nicht zuordenbar, dann wird das Nettovermögen zu gleichen Teilen auf die betroffenen Gebietskörperschaften aufgeteilt und ist in der jeweiligen Vermögensrechnung anteilig auszuweisen.

Werden seitens der Gebietskörperschaft Zuwendungen an Einrichtungen getätigt, welche nicht im Einflussbereich der Gebietskörperschaften stehen – das Kontroll-/Beherrschungskriterium also nicht erfüllen –, so sind sie sofort aufwandswirksam als Transferleistungen oder sonstige Zuwendungen zu erfassen.

### Beispiel

Außerhalb des eigenen Bundeslandes Studierende sollen nach der Erlangung des Bachelorabschlusses über Stipendien dazu angeregt werden, den Masterabschluss im Heimatbundesland zu erwerben (Rückkehrförderung). Zur Abwicklung der Stipendienvergabe wird ein eigener Fonds gegründet (Landesstipendienfonds), der vom Land hierzu mit den entsprechenden Mitteln ausgestattet und in der Folge auch kontrolliert wird. Kraft der eigenen Rechtspersönlichkeit des Fonds und seines Aufscheitens in der Liste der Einheiten des öffentlichen Sektors gem ESVG liegt eine verwaltete Einrichtung vor, die in der Vermögensrechnung des Landes darzustellen ist.

## → In Kürze

Wirtschaftliche Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnliche Einrichtungen von Gebietskörperschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die keine Rechnungslegungsbestimmungen abseits der VRV anwenden, werden als „Bruttobetriebe“ gänzlich im Kernhaushalt der Gebietskörperschaft eingebettet und dort vollkonsolidiert dargestellt. Wenden sie andere Bilanzierungsstandards (wie bspw das UGB) an, sind sie als „Nettobetriebe“ nur in die Anlagen 1 e und 1 f aufzunehmen und ihre Abschlüsse den Rechnungsabschlüssen unverändert beizulegen. Wurden Aufgaben an eine Einrichtung mit eigener Rechtspersönlichkeit (bspw in Gestalt einer GmbH) ausgelagert, ist zu prüfen, ob der Ausweis eines Beteiligungsansatzes (in Gestalt eines gesondert zu bewertenden Vermögenswerts) zu erfolgen hat.

## → Zum Thema

**Über die Autorin und den Autor:**

Mag. Veronika Meszarits, MBA, ist Geschäftsführerin des Instituts für Öffentliches Rechnungswesen (IfÖR).  
 Kontaktadresse: IfÖR Unternehmensberatungs GmbH; QBC 4 – Am Belvedere 4, 1100 Wien.  
 Tel: +43 (0)1 311 26 260  
 E-Mail: veronika.mesarits@public-finance.at  
 Internet: www.public-finance.at

Mag. Dr. Alexander Herbst ist langjähriger wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Prüfungskommissär der KSW, Gastlektor an in-/ausländischen Hochschulen und Trainer an Erwachsenenbildungseinrichtungen.

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

Tel: +43 (0)463 2700 4026  
 E-Mail: Alexander.Herbst@aau.at  
 Internet: www.aau.at/ifm

**Von der Autorin und dem Autor erschienen:**

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

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

*Herbst/Mesarits/Saliterer*, IPSAS 13 – Leasingverhältnisse, in *Adam* (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2015) 169;  
*Saliterer/Herbst/Pertl*, IPSAS 17 – Bewertung des Sachanlagevermögens, in *Adam* (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2015) 245.

**Serie VRV 2015:**

Dieser Beitrag ist der 10. Beitrag einer Serie über die VRV 2015. Bisher erschienen sind:

*Mesarits*, Umstieg auf die VRV 2015, RFG 2017/21;  
*Mesarits*, VRV 2015 – anschaulich erklärt (Teil 1), RFG 2017/33;

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

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

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

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

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

*Mesarits/Kuntner*, VRV 2015 – Personalarückstellungen, RFG 2019/15;

Aufbauend auf die im vorliegenden Beitrag erläuterten Beteiligungskategorien beschäftigt sich der nächste Beitrag im Heft 4/2019 der RFG mit der Erst- und Folgebewertung von Beteiligungen.

## → Literatur-Tipp



**Auer/BogensbergerHolzapfel/  
 Hörmann/Matzinger/Pfau/Pircher/  
 Schleritzklo,  
 Kommunale Haushaltsrechtsreform  
 und VRV 2015,  
 RFG-Schriftenreihe 4/2018**

**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

