

# DER JAHRES- ABSCHLUSS

**Zeitschrift für Bilanzierung  
und Rechnungslegung**

## Sonstige Rückstellungen

Sonstige Rückstellungen im UGB

*Karl Stückler und Sabine Weintögl*

(Sonstige) Rückstellungen  
im IFRS-Abschluss

*Klemens Eiter und Christina Walter-Gruber*

Praxisbeispiele zur Bilanzierung  
von sonstigen Rückstellungen

*Christian Steiner*

Sondervorschriften für  
Kleinkapitalgesellschaften

*Daniela Wolf*

Teilwertabschreibung von  
Beteiligungen im Steuerrecht

*Klaus Wiedermann*

Martin Fuchs/Bernhard Schatz  
Direktion Volkswirtschaft der Statistik Austria/PwC

## Ansatz und Folgebewertung von Sachanlagen im öffentlichen Sektor

**Die Behandlung von Sachanlagen im öffentlichen Sektor und ihre besonderen Herausforderungen.** Ab 2020 tritt für Länder und Gemeinden der flächendeckende Übergang von der Kameralistik (Ein-/Ausgabenrechnung) auf die doppelte Buchführung in Kraft. Hauptsächlich problematisch dabei: die Erstellung der Eröffnungsbilanzen. Der Beitrag beschäftigt sich insb mit dem Erstansatz und der Folgebewertung von Sachanlagen als auch mit den Auswirkungen auf die Konten des Sektors Staat gemäß ESVG 2010.

### Einleitung

Im Beitrag „Ansatz und Folgebewertung von Beteiligungen im Öffentlichen Sektor“ (DJA 2018, 130) haben wir die Herausforderungen beim Erstansatz und der Folgebewertung von Beteiligungen diskutiert. Mit diesem Artikel wollen wir uns mit der Erfassung und Bewertung von Sachanlagen im öffentlichen Sektor beschäftigen. Mit Inkrafttreten der VRV 2015 werden erstmalig auch die der rechnungslegenden Einheit zuzuordnenden Sachanlagen erfasst und bewertet. Die Hintergründe und Besonderheiten dieser Regeln als auch ihre Auswirkung auf den Maastricht-Indikator Defizit/Überschuss<sup>1</sup> werden in diesem Beitrag erläutert.

### Erstansatz von Sachanlagen

Die Definition, der Ansatz und die Folgebewertung von Sachanlagen sind in § 24 Abs 1ff VRV geregelt. Die Sachanlagen

sind materielle Posten, die länger als ein Finanzjahr genutzt werden. In Punkt A.II der Anlage 1c werden die Posten taxativ aufgelistet. Sachanlagen sind in der Vermögensrechnung zu erfassen, wenn die Gebietskörperschaft zumindest wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist.

Die Bewertung der Sachanlagen hat zu den fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten<sup>2</sup> zu erfolgen. Unentgeltlich erworbene Gegenstände werden mit dem beizulegenden Zeitwert<sup>3</sup> bewertet. Die Gebietskörperschaften können bei der erstmaligen Erfassung und Bewertung von Vermögenswerten die Bewertungsmethoden gem § 39 VRV in Anspruch nehmen. Beispielsweise können Grundstücke, Gebäude und Bauten beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Dieser Wert kann unter anderem durch vorhandene Gutachten oder durch interne

plausible Wertfeststellung ermittelt werden.

### Hinweis

Im ESVG 2010<sup>4</sup> zählen die Sachanlagen zu den Anlagegütern. Das sind produzierte Güter, die länger als ein Jahr in der Produktion eingesetzt werden. Die Bewertung erfolgt zu Anschaffungspreisen einschließlich Montagekosten und anderer Kosten der Eigentumsübertragung. Selbsterstellte Anlagen werden zu Herstellungspreisen vergleichbarer Güter bewertet. Falls Preise derartiger Güter

<sup>1</sup>Das öffentliche Defizit/der öffentliche Überschuss entspricht dabei dem Finanzierungsdefizit/Finanzierungsüberschuss (B.9) des Sektors Staat gemäß der Definition des ESVG und lässt sich direkt aus der Kontenabfolge ableiten. <sup>2</sup>Entspricht den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich Abschreibung. <sup>3</sup>§ 19 Abs 9 VRV entspricht jenem Wert, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Personen getauscht werden kann. <sup>4</sup>§ 3.122ff ESVG.

nicht beobachtbar sind, erfolgt die Bewertung anhand der Produktionskosten zuzüglich eines Aufschlags. Die Bewertung von Abgängen erfolgt zum erzielten Verkaufspreis. Ergeben sich in derartigen Güterklassen Bewegungen,<sup>5</sup> so findet eine Transaktion zu dem Zeitpunkt statt, zu dem das wirtschaftliche Eigentum auf den Investor übergeht. Der Saldo, der sich aus den Bruttoanlageinvestitionen<sup>6</sup> eines Wirtschaftsjahres ergibt, hat Einfluss auf den Finanzierungssaldo (B.9) der Gebietskörperschaft. Sind die Zugänge absolut betrachtet höher als die Abgänge, so erhöht sich dadurch das Defizit der Gebietskörperschaft für das laufende Jahr um diesen Betrag. Der erstmalige Ansatz von bereits existierenden Sachanlagen im Rahmen der Aufstellung der Vermögensrechnung gemäß VRV 2015 hat keine Auswirkung auf den Finanzierungssaldo (B.9).

### Problemstellungen beim Erstansatz und der Folgebewertung von Sachanlagen, praktische Handlungsanleitungen und Lösungsvorschläge

Der Verordnungsgeber führt zu den Bewertungsmethoden in § 39 VRV keine Reihung bzw. Bewertungshierarchie an und auch keine ergänzenden Erläuterungen. Die Methoden stehen einander daher gleichberechtigt gegenüber.

Dieser Sachverhalt kann in der Praxis aber zu Problemen führen, da vielleicht mehrere Methoden grundsätzlich anwendbar wären und zum Teil auch zu gravierend unterschiedlichen Ergebnissen führen können.

### Der Erstansatz von historischen Sachanlagen gemäß VRV 2015 erfordert die Ermittlung eines Referenzpreises und die Zustandsbestimmung der Vermögensgegenstände.

Der IPSAS 33 – „Erstmalige Anwendung der auf periodengerechter Abgrenzung basierenden IPSAS“ führt dazu aus, dass für die Bewertung von Vermögensgegenständen, die vor der Umstellung angeschafft wurden und für die keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten bekannt sind, der Einsatz der *deemed cost*<sup>7</sup>-Methode anzuwen-

den ist. Diese Bewertungsmethode versucht, über unterschiedliche Wege (etwa über den *cost approach* bzw. *market approach*) ein Surrogat für einen Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenansatz zu generieren. § 39 VRV scheint diesen Ansatz im Sinn zu haben. IPSAS 33 erfordert allgemein auch eine retrospektive Anwendung der Bewertungsmethode, dh, werden Sachanlagen zu fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet, so sind die vor der Erstellung der Eröffnungsbilanz liegenden Abschreibungen entsprechend zu berücksichtigen.

Für die Auswahl und Anwendung der in § 39 VRV erlaubten Bewertungsmethoden könnten daher, in Anlehnung an die Internationalen Bewertungsstandards,<sup>8</sup> folgende Faktoren berücksichtigt werden:

- Validität/Verlässlichkeit der Information.
- Ähnlichkeit des Vermögensgegenstands, der zu bewerten ist, mit dem Vermögensgegenstand des Vergleichswerts:
  - Eigenschaften und Zustand des Vergleichsgegenstands.
  - Eigenschaften und Zustand des zu bewertenden Vermögensgegenstands.

Hinsichtlich der Verlässlichkeit der Information ist auf ihre Aktualität, Angemessenheit und Überprüfbarkeit zu achten, dh, hier wird beobachtbaren bzw. intern belegbaren Informationen, wie zB Anschaffungskosten eines kürzlich erworbenen Vermögensgegenstands ähnlicher Qualität, der Vorzug über allgemeinen, weniger beobachtbaren Annahmen gegeben.

Eine weitere praktische Hürde stellt die Bewertung des Zustands des Vermögensgegenstands dar. Um dem Bewertungsansatz in § 24 Abs 4 VRV gerecht zu werden, muss bei einem Vermögensgegenstand, der einer Erstbewertung unterzogen wird, auch das Ausmaß seiner bisherigen Abnutzung eruiert werden. Ist der Kaufzeitpunkt bzw. der Beginn der Nutzung bekannt, so kann dies bis zum Eröffnungsbilanzdatum vergleichsweise einfach mittels einer errechneten linearen Abschreibung geschehen. Ist diese Information nicht verfügbar, muss eine Zustandseinordnung vorgenommen werden. In der Praxis kann dies mittels Einteilung in mehr oder minder breite Zustandskategorien (zB gut, mittel, schlecht oder dem Schulnotensystem 1–5) geschehen. Diesen wird dann ein Prozentsatz hin-

terlegt, der den Anteil des Dienstleistungspotenzials, gemessen an der Nutzungsdauer, angibt (zB Vermögensgegenstände in gutem Zustand sind geschätzt noch 80% ihrer festgelegten Nutzungsdauer nutzbar).<sup>9</sup> Der Einsatz technischer Gutachten ermöglicht eine hohe Verlässlichkeit, ist aber nicht immer verwaltungsökonomisch und zeitlich mit den Anforderungen in Einklang zu bringen.

Da die Anwendung dieser Methoden ein hohes Ausmaß an fachlicher Beurteilung und damit einer ausführlichen Dokumentation der Entscheidungen bedarf, ist die Einbindung von ExpertInnen und PrüferInnen des Rechnungsabschlusses erstrebenswert.

### Folgebewertung von Sachanlagen

Sind der Gebietskörperschaft Entwicklungen bekannt, die eine wesentliche, über eine lineare Abschreibung hinausgehende Wertminderung vermuten lassen, dann ist gem § 19 Abs 14 VRV der Vermögensgegenstand mit dem erzielbaren Betrag zu bewerten. Der erzielbare Betrag ist entweder der beizulegende Zeitwert (*Fair Value*),<sup>10</sup> abzüglich der Verkaufskosten, oder der Gebrauchswert.<sup>11</sup> Es ist jener von beiden Werten zu bestimmen, der sich aus verwaltungsökonomischen Gesichtspunkten zweckmäßig bzw. einfacher bestimmen lässt. Als Indikatoren für eine wesentliche Wertminderung nennen die Erläuterungen zur VRV 2015 beispielsweise einen deutlich geminderten Marktwert, signifikante technologische-, marktbezogene-, ökonomische- oder gesetzliche Veränderungen, Überalterung, einen physischen Schaden am Vermögenswert oder aber auch beschränkte gegenwärtige oder zu erwartende Nutzungsmöglichkeiten.<sup>12</sup>

### Hinweis

Die Regeln gemäß ESVG 2010 stellen rein auf die zugrundeliegende Transaktion ab. Ändert sich nun der aktivierte Wert der Sachanlage in der Vermögensrechnung aufgrund einer Umbewertung, so hat dieser Vorgang

<sup>5</sup> Beispielsweise ausgelöst durch einen Kauf und/oder einen Verkauf. <sup>6</sup> Als Summe aus Zugängen minus Abgängen. <sup>7</sup> IPSAS 33.9: „deemed cost is an amount used as a surrogate for acquisition cost or depreciated cost at a given date.“ <sup>8</sup> IVS 300 Plant and Equipment. <sup>9</sup> Der Bund hat bei der Erstellung seiner Eröffnungsbilanz diese Methode angewandt. Detailinformationen hierzu können im Geschäftsbericht zur Eröffnungsbilanz nachgelesen werden: [www.bmf.gv.at/budget/haushaltsrechtsreform/BMF\\_Geschaeftsbericht.pdf?767ruk8](http://www.bmf.gv.at/budget/haushaltsrechtsreform/BMF_Geschaeftsbericht.pdf?767ruk8) <sup>10</sup> Ermittelt sich entweder aus dem Preis einer bindenden Vertragsvereinbarung, dem gegenwärtigen Marktpreis, dem Preis der letzten Transaktion oder einer bestmöglichen, verlässlichen Schätzung. <sup>11</sup> Ermittelt sich für zahlungsstromgenerierende Vermögenswerte aus dem Barwert künftiger Zahlungsströme. Ermittelt sich für nicht zahlungsstromgenerierende Vermögenswerte aus dem Barwert künftiger Nutzungsmöglichkeiten. <sup>12</sup> § 19 Abs 14 VRV und Erläuterungen.

keinen Einfluss auf den Finanzierungssaldo (B.9) der Gebietskörperschaft. Lediglich Investitionen und Deinvestitionen haben einen Einfluss auf den Finanzierungssaldo des laufenden Jahres.

#### Praktische Problemstellungen bei der Folgebewertung von Sachanlagen

Die Anwendung der Bewertungsmethoden nach § 39 VRV und das dafür notwendige hohe Ausmaß an fachlicher Beurteilung führen dazu, dass die Werte der Eröffnungsbilanz sehr stark von der Verfügbarkeit und Interpretation der vorliegenden Daten abhängig sind. Die VRV 2015 greift dies in § 38 Abs 8 auf und führt an, dass Korrekturen von Fehlern und Änderungen von Schätzungen in der Eröffnungsbilanz bis spätestens fünf Jahre nach der Veröffentlichung erfolgen müssen und in der Nettovermögensveränderungsrechnung darzustellen sind. Sind also bessere Informationen über den vergangenen Zeitraum verfügbar, so ist eine Neubewertung anhand dieser Information intendiert.

#### Praktische Herausforderungen bei der Folgebewertung der Sachanlagen stellen Wertminderungstests und die Validierung der Nutzungsdauern dar.

Diese Regelung ist an den IPSAS 3 – „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern“ angelehnt. Dieser sieht allerdings keine Einschränkung der Anpassung des Rechnungsabschlusses an neue Informationen vor, da dies auch dem Ziel einer möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Situation nicht zuträglich ist.

Die Herausforderung bei der Anwendung der Regeln zur Folgebewertung von Sachanlagen lässt sich in zwei Kategorien gliedern:

- Prüfung der angewandten Nutzungsdauer,
- Erstellung und Beurteilung von Informationen über das Nutzungspotenzial eines Vermögensgegenstands.

Die VRV 2015 regelt in § 19 Abs 10, dass für die Berechnung der Abschreibung grundsätzlich die Nutzungsdauer in Anlage 7 heranzuziehen sind. Ergibt sich aus den tat-

sächlichen Gegebenheiten eine andere voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer, so ist diese heranzuziehen. IPSAS 17 – „Sachanlagen“ – geht darüber sogar hinaus und normiert, dass die Eignung der verwendeten Nutzungsdauern jährlich zu überprüfen<sup>13</sup> ist. Um diesem Anspruch gerecht zu werden, gilt es, innerhalb der Gebietskörperschaft vorhandene Informationen über die historische, gegenwärtige und künftige Nutzung von Vermögensgegenständen zu sammeln und für das Rechnungswesen aufzubereiten. Aus diesen Informationen können auch wertvolle Schlüsse für etwaige Wertminderungen gezogen werden (so zB, ob nur ein bestimmter Gegenstand hinsichtlich seiner künftigen Nutzung eingeschränkt ist oder systematisch eine ganze Gruppe). Dafür sind die Zusammenarbeit und der laufende Kontakt von vielen unterschiedlichen Verwaltungsbehörden notwendig. Die in den Erläuterungen zu § 19 Abs 14 VRV getroffene Aussage, dass die Berechnungsmethode des erzielbaren Betrags nach Gesichtspunkten der Verwaltungsökonomie getroffen werden soll, ist dahingehend problematisch, da die beiden Methoden zu höchst unterschiedlichen Ergebnissen führen können (vor allem bei Vermögensgegenständen, die nicht regelmäßig auf Märkten gehandelt werden, was auf den überwiegenden Anteil der Vermögensgegenstände im öffentlichen Sektor zutrifft). IPSAS 21 – „Wertminderungen von nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten“<sup>14</sup> – präzisiert hier und stellt fest, dass der höhere der beiden Werte heranzuziehen ist. Der Barwert der künftigen Nutzungsmöglichkeiten kann entweder über einen Wiederbeschaffungsansatz, einen Restaurierungsansatz oder über einen Ansatz der künftig nutzbaren Einheiten angesetzt werden. So könnten für ein aufgelassenes Schulgebäude, das als Lagerhalle genutzt wird, die fortgeschriebenen Wiederherstellungskosten einer Lagerhalle ähnlicher Funktionalität als Gebrauchswert und somit zur Beurteilung darüber, ob eine Wertminderung erforderlich ist, herangezogen werden. Die praktisch relevanteste Methode wird also immer vom konkreten Kontext des zu bewertenden Vermögensgegenstands abhängen. Nur so kann sichergestellt werden, dass die möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage der Gebietskörperschaft erreicht wird und diese als Basis für Entscheidungsfindungen und die Rechenschaftspflicht dienen kann.

#### Abbildung im Voranschlags- und Rechnungsquerschnitt

Die Anlage 5 a/5b der VRV 2015 zeigt den Voranschlags- und Rechnungsquerschnitt der Länder/Gemeinden. Das Ergebnis des Querschnitts setzt sich zusammen aus Saldo 1 (Ergebnis der operativen Gebärung), Saldo 2 (Saldo der Vermögensgebärung ohne Finanztransaktionen) und Saldo 3 (Saldo der Finanztransaktionen) und soll möglichst nahe am Finanzierungssaldo (B.9) gemäß ESVG 2010 liegen. Die „Veräußerung von unbeweglichem Vermögen (KZ 30)“ und der „Erwerb von unbeweglichem Vermögen (KZ 40)“ werden im Saldo 2 dargestellt. Bei näherer Betrachtung der Anlage 5 a/5b gilt es festzustellen, dass beim Voranschlagsquerschnitt auf den Finanzierungshaushalt zurückgegriffen werden muss. Das liegt darin begründet, dass für den Vermögenshaushalt kein Voranschlag erstellt werden muss. Damit das „vorläufige Maastricht-Ergebnis“ laut VRV-Rechnungsquerschnitt näher am Ergebnis gemäß ESVG liegt, ist es erforderlich, dass die Investitionen und De-Investitionen aus dem Vermögenshaushalt entnommen werden. Zusätzlich sind die Erträge und Verluste aus Veräußerungen aus dem Ergebnishaushalt zu berücksichtigen.

#### IPSAS stellen eine wertvolle und wichtige Ergänzung zur VRV 2015 dar.

#### Zusammenfassung

Besondere Herausforderungen ergeben sich bei der Erstbewertung von Sachanlagevermögen, bei der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht verfügbar sind. In der Praxis muss man sich mit Näherungswerten behelfen. Diese erfordern die Anwendung einer komplexen, annahmebasierten Methodik. Dabei ist es zu empfehlen, auf die internationalen Standards einerseits und auf eine frühzeitige Abstimmung mit ExpertInnen und PrüferInnen andererseits zurückzugreifen.

Im Bereich der Folgebewertung stellen sich in der Praxis Herausforderungen bei der Prüfung auf Wertminderung und der damit verbundenen Ermittlung und An-

<sup>13</sup> Der Standard trifft aber keine Aussage über die Art oder den Umfang dieser Prüfung. <sup>14</sup> IPSAS 21 wurde gewählt, weil die Mehrzahl der Vermögenswerte im öffentlichen Sektor nicht primär für die Generierung von Zahlungsmitteln gehalten werden. IPSAS 21.35: „This standard defines recoverable service amount as the higher of an asset's fair value, less cost to sell, and its value in use.“

wendung von Vergleichswerten zum gegenwärtigen Buchwert, insb bei nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten, die im öffentlichen Sektor sehr häufig sind. Zur Bewältigung dieser Herausforderung ist die Erhebung und Anwendung vielfältiger Informationen über die Nutzung des Vermögensgegenstands ausschlaggebend. Auf die Ermittlung des „Maastricht-Ergebnisses“ haben diese Vorgänge keine Auswirkung. Sie dienen letztlich damit ausschließlich der internen Ressourcensteuerung und der Diskussion um die verantwortungsvolle Verwendung von Steuermitteln.

DJA 2019/30

## Zum Thema

### Interpretation der VRV

Viele der praktischen Herausforderungen in der Anwendung des Bundeshaushaltsgesetzes 2013 (BHG 2013) und Voranschlags- und Rechnungslegungsverordnung 2015 (VRV 2015) liegen darin begründet, dass die Rechtsnormen nur in begrenztem Umfang in der Lage sind, komplexe Sachverhalte direkt zu regeln.

Daher ist es von großer Bedeutung, diese Rechtsgrundlagen um Inhalte aus international und national anerkannten Rechnungslegungsstandards, wie etwa der IPSAS und darauf aufbauenden Praktiken, zu ergänzen.

Darüber hinaus kommt der statistischen Erfassung und Verrechnung von Sachverhalten (ESVG 2010) im öffentlichen Sektor aufgrund der steuerungspolitischen Wirkung (Maastricht-Indikatoren) eine besondere Bedeutung zu. Daher werden die Gemeinsamkeiten und Unterschiede in diesen beiden Rechnungslegungswerken stets mitgedacht und erläutert.