

Abs: Amt der Kärntner Landesregierung, Abteilung 2, Völkermarkter Ring 29  
9020 Klagenfurt am Wörthersee

Empfänger laut Verteiler I, II, IIIa, IV (2-5), V/2,  
VI a (5,6,12,13,14), VII, VIII

Datum	19.07.2019
Zahl	<b>02-FINB-6000/8-2019</b>
Bei Eingaben Geschäftszahl anführen!	
Auskünfte	Johann SKARBINA
Telefon	050-536-12351
Fax	050-536-12350
E-Mail	Johann.Skarbina@ktn.gv.at
Seite	1 von 19

Betreff:  
**Eröffnungsbilanz-Erlass**

**Eröffnungsbilanz-Erlass**  
**der Abteilung 2, Finanzen, Beteiligungen und Immobilienmanagement, zur**  
**Umsetzung der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 –**  
**(VRV 2015)**

Verordnung des Bundesministers für Finanzen: Voranschlags- und  
Rechnungsabschlussverordnung 2015 – VRV 2015 (BGBl. II Nr. 313/2015 idF BGBl. II Nr. 17/2018)

**Inhaltsverzeichnis**

<b>1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen.....</b>	<b>3</b>
1.1 Gegenstand und Anwendungsbereich .....	3
1.2 Erstellung der Eröffnungsbilanz .....	3
1.3 Wirtschaftliches Eigentum .....	4
<b>2. Abschnitt: Bewertung von Sachanlagen, immateriellen Anlagenwerten,</b>	
<b>Grundstücken und Gebäuden, Kulturgütern .....</b>	<b>5</b>
2.1 Sachanlagen und immaterielle Anlagenwerte.....	5
2.2 Grundstücke und Grundstückseinrichtungen.....	8
2.3 Grundstücksrasterverfahren.....	10
2.4 Gebäude.....	10
2.5 Kulturgüter.....	11
<b>3. Abschnitt: Bewertung von sonstigen Vermögenswerten .....</b>	<b>11</b>
3.1 Liquide Mittel .....	11
3.2 Forderungen.....	11
3.3 Vorräte.....	12
3.4 Beteiligungen.....	13
<b>4. Abschnitt: Rechnungsabgrenzung .....</b>	<b>15</b>
4.1 Rechnungsabgrenzung .....	15
<b>5. Abschnitt: Nettovermögen, Haushaltsrücklagen und Investitionszuschüsse.....</b>	<b>15</b>
5.1 Nettovermögen.....	15
5.2 Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven .....	15
5.3 Investitionszuschüsse (Kapitaltransfers).....	15
<b>6. Abschnitt: Bewertung von Rückstellungen .....</b>	<b>16</b>
6.1 Allgemeines zu Rückstellungen .....	16

6.2	Rückstellungen für Prozesskosten.....	17
6.3	Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen .....	17
6.4	Rückstellungen für Haftungen.....	17
6.5	Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten .....	18
6.6	Rückstellungen für Pensionen (Wahlrecht).....	18
<b>7.</b>	<b>Abschnitt: Bewertung von Verbindlichkeiten.....</b>	<b>18</b>
7.1	Verbindlichkeiten.....	18
<b>8.</b>	<b>Abschnitt: Bewertung von Finanzschulden.....</b>	<b>18</b>
8.1	Finanzschulden .....	18

**Primäre Quellen:**

- VRV 2015
- § 39 VRV 2015 Übergangsbestimmungen
- Erläuterungen zur VRV 2015
- Eröffnungsbilanzverordnung und Eröffnungsbilanzverordnung-Richtlinie Bund
- Erlass „Anlagenbuchhaltung“
- Bewertung Straßen gem Beschluss der Landesfinanzreferentenkonferenz vom 9.11.2018

# 1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen

## 1.1 Gegenstand und Anwendungsbereich

Gegenstand dieses Erlasses sind die Erläuterungen für die erstmalige Erstellung der Vermögensrechnung (im Folgenden als Eröffnungsbilanz bezeichnet) im Sinne der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 – VRV 2015 (BGBl. II Nr. 313/2015, zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 17/2018) für das Land Kärnten sowie deren wirtschaftliche Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnliche Einrichtungen jeweils ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Dieser Erlass gilt nicht für vom Land Kärnten verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit (Anstalten, Stiftungen, Fonds). Für die nachfolgenden Rechnungsabschlüsse wird es einen gesonderten Erlass geben.

Der Eröffnungsbilanz-Erlass enthält nähere Bestimmungen zum Ansatz, zur Bewertung und zum Ausweis von

- Sachanlagen, immateriellen Anlagenwerten, Grundstücken und Gebäuden und Kulturgütern (2. Abschnitt),
- sonstigen Vermögenswerten (3. Abschnitt),
- Rechnungsabgrenzungen (4. Abschnitt),
- Nettovermögen, Haushaltsrücklagen und Investitionszuschüssen (5. Abschnitt),
- Rückstellungen (6. Abschnitt),
- Verbindlichkeiten (7. Abschnitt),
- Finanzschulden (8. Abschnitt).

Gemäß Art. 73 (12) K-LVG (LGBl. Nr. 85/1996, idF LGBl. Nr. 36/2018) wird der Stichtag, zu dem die Eröffnungsbilanz des Landes Kärnten zu erstellen ist, mit 1. Jänner 2019 normiert. Das bedeutet, dass zum Stichtag 1. Jänner 2019, 0 Uhr, die sich nach den Bestimmungen der VRV 2015 für die Eröffnungsbilanz ergebenden Werte zum 31. Dezember 2018, 24 Uhr, in der Eröffnungsbilanz anzusetzen sind. Um es zu ermöglichen, die Eröffnungsbilanz in der gebotenen Sorgfalt zu erstellen, wurde die Frist zur Fertigstellung 9 Monate nach dem Stichtag festgesetzt – nämlich mit 30.09.2019.

Auf einzelne Übergangsbestimmungen, die bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz (ausschließlich beim erstmaligen Ansatz) angewendet werden können, wird im Nachfolgenden hingewiesen. Diese Übergangsbestimmungen gelten ausschließlich für die erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften für Rechnungsabschlüsse, nämlich die Erstellung einer Eröffnungsbilanz, nicht jedoch für spätere Rechnungsabschlüsse.

Die nachfolgend angeführten Paragraphen und Anlagen ohne Nennung einer Quelle beziehen sich stets auf die VRV 2015.

## 1.2 Erstellung der Eröffnungsbilanz

Für die erstmalige Erstellung der Vermögensrechnung zum 1. Jänner des Finanzjahres 2019, für welches erstmalig die VRV 2015 angewendet wird, sind zu den Regelungen nach §§ 19 bis 36 auch zusätzliche Bewertungsoptionen nach § 39 und die Bestimmungen nach § 40 anzuwenden. Für die nachfolgenden Vermögensrechnungen sind die Vorschriften der jeweils geltenden Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung anzuwenden (§ 38 Abs. 1).

Es ist anzuführen, welche Methode verwendet wurde. Unter Beachtung von verwaltungsökonomischen Prinzipien ist diejenige Bewertungsmethode zu wählen, die das verlässlichste Bewertungsergebnis ergibt und als geeignet erscheint. Im Sinne der Verwaltungsökonomie sollen die Kosten der Wertermittlung (z.B. bei der Beschaffung verlässlicher Unterlagen) im verhältnismäßigen Aufwand zum voraussichtlichen Wert des Vermögenswertes stehen. Die folgenden Bestimmungen dienen in diesem Sinne der Verwaltungsökonomie, da auf unterschiedliche, mögliche Unterlagen Bezug genommen werden kann, insbesondere dann, wenn historische Anschaffungskosten nicht mehr oder nur sehr schwer ermittelbar sind. Von der Erstellung neuer Gutachten im Zusammenhang mit der Eröffnungsbilanz soll generell Abstand genommen werden (§ 38 Abs. 3).

Der Saldo der Eröffnungsbilanz ergibt sich aus der Differenz der erstmalig erfassten und bewerteten Vermögenswerte und Fremdmittel. Spätere Korrekturen von Fehlern und Änderungen von Schätzungen in der Eröffnungsbilanz sind nur für einen begrenzten Zeitraum von bis zu fünf Jahren nach deren Veröffentlichungen zulässig und sind in der Nettovermögensveränderungsrechnung darzustellen (§ 38 Abs. 8 und 9).

Jeder Vermögenswert (aktiv- und passivseitig) ist für sich einzeln zu erfassen und zu bewerten (§ 19 Abs. 3).

Alle werterhellenden Tatsachen, die bis zum Stichtag für die Erstellung der Eröffnungsbilanz dem Land Kärnten zur Kenntnis gelangen, und vor Ablauf des 31. Dezember 2018 eingetreten sind, sind in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen (Vgl. § 14 Abs. 1). Unter werterhellenden Tatsachen sind sowohl

Umstände zu verstehen, die ein Risiko begründen oder erhöhen, als auch entlastende, welche die Möglichkeit eines Verlustes mindern oder entfallen lassen. Sachverhalte, die wirtschaftlich erst nach dem 31. Dezember 2018 eingetreten sind, sind nicht in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen (Vgl. § 14 Abs. 2).

Die Eröffnungsbilanz ist so darzustellen und zu bewerten, dass Vergleiche zwischen Ansätzen und Konten unterschiedlicher Perioden (Finanzjahre) für sämtliche folgende Abschlussrechnungen durchgeführt werden können (Vgl. § 14 Abs. 3). Nicht davon betroffen sind Änderungen im Kontenplan, welche keinen oder einen geringen Einfluss auf die Abschlussrechnungen haben. Änderungen innerhalb der ersten Ebene sind transparent und informativ darzustellen.

Beträge in fremder Währung sind für die Eröffnungsbilanz zum Referenzkurs der Europäischen Zentralbank (EZB) zum 31. Dezember 2018 in Euro umzurechnen. Ist dieser nicht verfügbar, sind Beträge in fremder Währung zum jeweiligen nationalen niedrigeren Devisenkurs umzurechnen (§ 19 Abs. 11).

### 1.3 Wirtschaftliches Eigentum

Vermögenswerte (in Euro) sind dann in der Vermögensrechnung zu erfassen, wenn das Land Kärnten deren wirtschaftlicher Eigentümer ist (§ 19 Abs. 1). Wirtschaftliches Eigentum liegt unabhängig von einer zivilrechtlichen Eigentümerschaft vor, wenn das Land Kärnten wirtschaftlich wie ein Eigentümer über eine Sache herrscht, indem sie diese insbesondere besitzt, gebraucht, die Verfügungsmacht über sie innehat und das Risiko ihres Verlustes oder ihrer Zerstörung trägt (§ 19 Abs. 2).

Wirtschaftliches Eigentum ist in der Regel mit dem aufgrund zivilrechtlicher Bestimmungen erworbenen Eigentum ident. Nur in Ausnahmefällen (wie etwa bei Eigentumsübertragungen unter Eigentumsvorbehalt), in denen das Land Kärnten den überwiegenden wirtschaftlichen Nutzen oder das Nutzungspotenzial aus einem Vermögenswert zieht, oder das überwiegende Risiko seines Untergangs trägt, kann bereits bei bloßem wirtschaftlichen (und nicht auch zivilrechtlichem) Eigentum eine Erfassung in der Vermögensrechnung erfolgen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums gemäß § 24 BAO wie folgt definiert (vgl. dazu VwGH, 2002/14/0009, 26. Juli 2005): „Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann.“

Hinsichtlich der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums orientiert sich das Unternehmensgesetzbuch (UGB) weitgehend am Steuerrecht. Ein Unternehmer hat entsprechend der Generalnorm (§ 195 bzw. § 222 Abs. 2 UGB) mit dem Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Alle Vermögensgegenstände, die dem bilanzierenden Unternehmen zugerechnet werden können, sind von diesem buchmäßig zu erfassen. Für die Zuordnung der Gegenstände ist wie im Steuerrecht nicht das zivilrechtliche, sondern das wirtschaftliche Eigentum ausschlaggebend. Die Bestimmung des § 24 BAO ist daher auch für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums gemäß UGB von Relevanz.

Die Kriterien, die für eine Zurechnung zum Leasinggeber oder Leasingnehmer von Bedeutung sind, wurden von der Finanzverwaltung in den **Einkommensteuerrichtlinien** veröffentlicht.

Diese Bestimmung ist insbesondere für die Beurteilung von Leasingverträgen von Bedeutung, um darauf schließen zu können, ob wirtschaftliches Eigentum des Landes Kärnten vorliegt. In Anwendung einer einheitlichen österreichischen Rechtsordnung sind die Vertragsbestimmungen in Leasingverträgen hinsichtlich der Vorschriften der § 24 BAO und §§ 195 bzw. 222 Abs. 2 UGB zu überprüfen. Jeder Leasingvertrag ist gesondert anhand den Einkommensteuerrichtlinien zu beurteilen.

## 2. Abschnitt: Bewertung von Sachanlagen, immateriellen Anlagenwerten, Grundstücken und Gebäuden, Kulturgütern

Es wird darauf hingewiesen, dass die Anlagenbuchhaltung bzw. die Verwaltung des Anlagevermögens des Landes Kärnten in einem eigenen Erlass „Anlagenbuchhaltung“ des Landes Kärnten geregelt wird.

Die vorhandenen Vermögenswerte sind einzeln zu erfassen und gemäß der Anlage 6g unter Angabe mindestens der Dritten Dekade (mindestens vierstellige Kontenplannummer) in den Anlagenspiegel (Anlagenverzeichnis) und die Vermögensrechnung aufzunehmen beziehungsweise überzuleiten (§ 38 Abs. 2).

Die Vermögensbestandteile sind in systematischer Ordnung in der Anlagenbuchführung nachzuweisen, wobei der Bestand sowie die Zu- und Abgänge nach Wert und Wertveränderung zu erfassen sind (§ 19 Abs. 4).

### 2.1 Sachanlagen und immaterielle Anlagenwerte

Das **materielle Sachanlagevermögen** umfasst solche Vermögenswerte, die länger als ein Finanzjahr genutzt werden. Damit sind dem materiellen Sachanlagevermögen Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur, Gebäude und Bauten, Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen, Sonderanlagen, technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen, Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie Kulturgüter und geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen im Bau zuzurechnen (§ 24 Abs. 1).

**Immaterielle Vermögenswerte** sind identifizierbare, nicht monetäre Vermögenswerte (keine Finanzanlagen) ohne physische Substanz (keine Sachanlagen). In diesem Sinne werden unter immateriellen Vermögenswerten im Allgemeinen durch Zuwendungen erworbene Rechte auf Gegenleistung gegenüber Dritten ausgewiesen. Beispiele sind Rechte aus Patenten, Konzessionen und Lizenzen. Immaterielle Vermögenswerte sind nur dann in der Vermögensrechnung zu erfassen, wenn sie angeschafft wurden. Selbsterstellte immaterielle Anlagegüter dürfen nicht angesetzt werden. Exemplarische Aufzählung von nicht aktivierungsfähigen immateriellen Werten: Training, Aus- und Weiterbildung, Werbung, Anzeigen, Promotion, Kataloge, Umzugskosten, Ingangsetzung eines Betriebes (§ 24 Abs. 2).

**Geleistete Anzahlungen** für Anlagen sind gesondert unter den Sachanlagen als Anzahlungen auszuweisen (§ 24 Abs. 7).

**Sachanlagen** sind mit den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. **Immaterielle Anlagewerte** sind mit den fortgeschriebenen Anschaffungskosten zu bewerten (§ 24 Abs. 4). **Anschaffungskosten** sind alle Kosten des Erwerbs, wie Anschaffungspreise inklusive Einfuhrzölle, Transportkosten, Kosten, die den Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand versetzen und Abwicklungskosten, abzüglich direkt zuordenbarer Rabatte und Skonti. Die im Anschaffungswert enthaltene Umsatzsteuer gehört – soweit sie nicht als Vorsteuer abgezogen werden kann – zum Anschaffungswert. Die Anschaffungskosten von baulichen Gegenständen bzw. Liegenschaften umfassen auch die Kosten für die Räumung und den Abbruch allfälliger bestehender baulicher Gegenstände bzw. die Wiederherstellung des Standorts (z.B. Dekontaminierung), insoweit diese im Zusammenhang mit der Anschaffung stehen und von dem Land Kärnten eine Verpflichtung dafür besteht. Nicht zu den Anschaffungskosten gehören Zinsen und andere Kosten, die sich aus der Aufnahme von Fremdmitteln zur Finanzierung der Anschaffung ergeben (§ 19 Abs. 6). Zu den Anschaffungskosten zählen auch nachträgliche Anschaffungskosten; das sind Kosten, die nach der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes für seine Erweiterung (Vermehrung der Substanz, Vergrößerung der nutzbaren Fläche), wesentliche Verbesserung oder Änderung seines Nutzungszweckes aufgewendet werden (§ 24 Abs. 8). Wird z.B. ein Gebäude nach dem Grundstückserwerb abgetragen, gehören der Kaufpreis für das Gebäude und die Abbruchkosten zu den Anschaffungskosten für das Grundstück oder für ein neues Gebäude. Sie sind vom Erhaltungsaufwand (Instandhaltungsaufwand), der unmittelbar ergebniswirksam ist, abzugrenzen und zu aktivieren. Sind die Anschaffungskosten nicht mehr bekannt, so können auch die Bewertungsmethoden gemäß § 39 (Übergangsbestimmungen) angewandt werden. **Herstellungskosten** liegen vor, wenn durch sie ein Vermögenswert geschaffen oder in seiner Substanz wesentlich vermehrt, in seinem Wesen verändert oder, von den üblichen Modernisierungen abgesehen, über seinen Zustand hinaus erheblich verbessert wird, ferner, wenn die Nutzungsdauer wesentlich verlängert wird. Herstellungskosten sind sämtliche Kosten, die dem jeweiligen Vermögenswert direkt zuordenbar sind. Für jene Einrichtungen, die ausschließlich der Produktion dienen, sind die Produktionsgemeinkosten hinzuzurechnen (§ 19 Abs. 7).

In der Eröffnungsbilanz sind Sachanlagen zu den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und immaterielle Anlagenwerte zu den fortgeschriebenen Anschaffungskosten zu erfassen. Unter **fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten** sind die ursprünglichen

Anschaffungs- und Herstellungskosten zu verstehen, die um den linearen (planmäßigen) Abschreibungsbetrag vermindert wurden (§ 19 Abs. 8).

Zur praktischen Bedeutung der Unterscheidung von **Herstellungskosten** und **Erhaltungsaufwand**:

Liegen Herstellungskosten vor, so zieht dies eine Aktivierung nach sich, es hat also eine Buchung auf einem aktiven Bestandskonto, in der Regel auf einem Konto der Kontenklasse 0, zu erfolgen. Mit anderen Worten die Herstellungskosten sind über die Anlagenbuchhaltung zu erfassen. Dies geht mit einem Ausweis im Bereich der Aktiva in der Bilanz einher. Handelt es sich demgegenüber um Erhaltungsaufwand, so hat die Verbuchung vollständig auf einem der Aufwandskonten der Kontenklasse 6 zu erfolgen. Es kommt also nicht zu einem Ausweis in der Bilanz, sondern es erfolgt eine vollständige, ergebniswirksame Erfassung im Bereich des Aufwands in der Gewinn- und Verlustrechnung des jeweiligen Jahres. Um in der Praxis die richtige Entscheidung darüber treffen zu können, ob eine Aktivierung oder eine Verbuchung im Aufwand zu erfolgen hat, sollen im Folgenden die Sachverhalte dargestellt werden, die zu (nachträglichen) Herstellungskosten einerseits und Erhaltungsaufwand andererseits führen.

Das Vorliegen zu aktivierender **Herstellungskosten** ist im Wesentlichen an zwei Kriterien geknüpft:

- Es liegt eine Erweiterung eines bestehenden Vermögensgegenstandes vor. (Klassischer Fall ist die Schaffung neuen Nutzraumes in einem Gebäude durch Anbau, Aufstockung oder Ausbau.)
- Es liegt eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus vor. (Im Bereich der Gebäude spricht man dann von einer wesentlichen Verbesserung, wenn in mindestens drei der vier Bereiche Heizungs-, Sanitär-, Elektroinstallationen und Fenster eine Erhöhung des Standards herbeigeführt wurde und somit als Ganzes von einer Verbesserung des Standards von einfachem auf mittleren bzw. mittlerem auf sehr anspruchsvollen Standard gesprochen werden kann.)

Ist zumindest eines der beiden Kriterien Erweiterung oder wesentliche Verbesserung erfüllt, so muss eine Aktivierung, sprich die Buchung auf einem aktiven Bestandskonto, also die Erfassung über die Anlagenbuchhaltung, erfolgen.

Den Herstellungskosten steht der Erhaltungsaufwand gegenüber. Um **Erhaltungsaufwand** handelt es sich sowohl bei

- Instandhaltungsaufwand: Hierbei handelt es sich um Aufwendungen für Reparaturen, die planmäßig in bestimmten zeitlichen Abständen erfolgen. als auch bei
- Instandsetzungsaufwand: Hierbei handelt es sich um außerplanmäßige Aufwendungen für Reparaturen. Diese Aufwendungen dienen dazu, das Wirtschaftsgut wieder in einen gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen.

Um Erhaltungsaufwand handelt es sich auch dann, wenn Teile eines Vermögensgegenstandes ersetzt oder modernisiert werden, ohne dabei die Funktion des Vermögensgegenstandes wesentlich zu ändern. Der Klassifizierung als Erhaltungsaufwand steht auch nicht entgegen, wenn

- aus der Verwendung höherwertigen, kostspieligeren Materials durch Anpassung an den technischen Fortschritt oder aus dem nachträglichen Einbau bisher nicht vorhandener Teile zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit eine Werterhöhung des Vermögensgegenstandes resultiert;
- die Aufwendungen die ursprünglichen Herstellungskosten übersteigen;
- der ursprüngliche Vermögensgegenstand bereits vollständig – planmäßig oder außerplanmäßig – abgeschrieben wurde;
- objektiv die technische Funktionsfähigkeit der erneuerten Anlage noch gegeben war.

Beispiele für Erhaltungsaufwand: Einbau zusätzlicher Heizkörper im Rahmen einer Heizungsumstellung, Anbringung einer zusätzlichen Fassadenverkleidung, Dachrenovierung, Fensterrenovierung, Fassadenrenovierung, Erneuerung von Telefonanlagen, Erneuerung einer Klimaanlage. Ersatzanschaffung von Reifen für ein Fahrzeug. Die vorgemachten Ausführungen verdeutlichen, dass es sich bei Reparaturmaßnahmen im Bereich von Personalcomputern in aller Regel um Aufwand handelt. Dies ist beispielsweise auch der Fall, wenn eine defekte Festplatte durch eine neue mit größerer Kapazität ersetzt wird oder statt eines CD-ROM-Laufwerks ein höherwertiges DVD-Laufwerk eingebaut wird.

**Geringwertige Wirtschaftsgüter** (Wert niedriger als 400,- Euro) können grundsätzlich vom Ansatz in der Vermögensrechnung ausgenommen werden (§ 24 Abs. 5).

Für Anlagegegenstände kann ein Erleichterungsverfahren (**Sachgesamtheit**) angewendet werden. Gegenstände mit gleicher Nutzungsdauer, die üblicherweise zusammen genutzt werden, können zu einer Sachanlage zusammengefasst werden (§ 19 Abs. 3). Dadurch kann auch aus mehreren geringwertigen Wirtschaftsgütern ein inventarisierungspflichtiger Anlagegegenstand (Wert höher als 400,- Euro) entstehen. Unter dem Begriff der Sachgesamtheit versteht man mehrere bewegliche Vermögensgegenstände, die einem gemeinsamen Zweck dienen und damit so miteinander verbunden sind, dass sie wirtschaftlich eine Einheit bilden. Eine Sachgesamtheit liegt vor, wenn Gegenstände nicht einzeln selbständig nutzbar sind und technisch oder wirtschaftlich eng

verbunden sind (Nutzungs- und Funktionszusammenhang). Dabei können die Anschaffungskosten des einzelnen Gegenstandes unterhalb der Wertgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter liegen. Insgesamt muss der Wert der Sachgesamtheit diese Wertgrenze jedoch überschreiten. Die Vermögensgegenstände werden gemeinsam behandelt und abgeschrieben. Beispiel: feste Bestuhlung eines Konzert- oder Kinosaals.

Bei **unentgeltlicher Überlassung** (z.B. Schenkungen und Erbschaften) oder Überlassung zu einem symbolischen Betrag ist der **beizulegende Zeitwert** anzusetzen. Vermögensteile sind im Zuge der erstmaligen Bewertung ebenfalls zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. bei Transaktionen ohne Gegenleistung oder Tauschgeschäften gegen gleichwertiges Vermögen zum beizulegenden Zeitwert zu bestimmen. Der **beizulegende Zeitwert** („fair value“) ist jener Wert, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Personen getauscht oder eine Verpflichtung beglichen werden kann. Der beizulegende Zeitwert ist unter Beachtung der Bewertungshierarchie wie folgt zu ermitteln aus:

- dem Preis einer bestehenden, bindenden Vereinbarung oder sofern diese nicht vorliegt,
- dem gegenwärtigen Marktpreis, wenn der Vermögenswert in einem aktiven Markt gehandelt wird oder sofern dies nicht zutrifft,
- dem Preis der letzten Transaktionen, sofern die Umstände, unter denen die Transaktionen stattgefunden haben, sich nicht wesentlich geändert haben oder sofern dies nicht möglich ist,
- dem Wert, der sich aus einer bestmöglichen, verlässlichen Schätzung ergibt (§ 19 Abs. 9).

Ein aktiver Markt ist dann gegeben, wenn die drei Kriterien – die auf dem Markt gehandelten Produkte sind homogen, es gibt ausreichend vertragswillige Käuferinnen oder Käufer und Verkäuferinnen oder Verkäufer, die Preise der Produkte sind öffentlich einsehbar und jederzeit zugänglich – vollständig eingehalten werden. Der beizulegende Zeitwert bei Schenkungen und Erbschaften kann mit dem Wert, der sich aus einer bestmöglichen, verlässlichen Schätzung ergibt, ermittelt werden, wenn dies aus verwaltungsökonomischen Gründen zweckmäßig erscheint (§ 24 Abs. 4, § 19 Abs. 9 Z 4).

§ 19 Abs. 4 sowie § 24 Abs. 3 weisen auf die verpflichtende Führung von **vollständigen Anlageverzeichnissen** zum Zwecke der Erstellung der Vermögensrechnung hin. Sofern vorhandene Anlagen bereits vollständig abgeschrieben sind, sind diese mit dem Wert Null (0,- Euro) im Anlagenverzeichnis aufzunehmen und bis zum Ausscheiden mit diesem Wert anzusetzen (§ 38 Abs. 4). Sofern die Angaben für immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen, die vor Inkrafttreten der VRV 2015 angeschafft oder hergestellt wurden, nicht vorliegen (Anlagen, die in Altsystemen nicht erfasst wurden), sind diese zu erheben und nachträglich in das Anlagenverzeichnis oder in das Inventarverzeichnis aufzunehmen (§ 38 Abs. 5).

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens sind verteilt auf die Nutzungsdauer abzuschreiben (**Absetzung für Abnutzung - AfA**) (§ 24 Abs. 5). Die Abschreibung eines Vermögenswertes erfolgt linear und beginnt mit der Inbetriebnahme (§ 19 Abs. 10). Mit der Inbetriebnahme und der damit beginnenden Nutzung des Vermögenswertes beginnt nämlich auch der Wertverbrauch. Dies wird üblicherweise dann der Fall sein, wenn der Vermögenswert zur Verfügung steht, er sich an seinem Standort und in dem beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Wenn der Vermögenswert zur Verfügung steht, sich an seinem Standort und im betriebsbereiten Zustand befindet und binnen sechs Monaten nicht in Betrieb genommen wird, hat die Abschreibung nach Ablauf der sechs Monate zu beginnen. Für die Berechnung der Abschreibung sind grundsätzlich die Nutzungsdauern in der Anlage 7 der VRV 2015 zu verwenden. Die VRV 2015 gibt in der Anlage 7 (Nutzungsdauertabelle) einheitliche Nutzungsdauern für Inventargüter vor. Ergibt sich in Ausnahmefällen aus den tatsächlichen Gegebenheiten der Sachanlage eine andere voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer, so ist diese heranzuziehen und nachvollziehbar zu begründen. Ist der entgeltlich erworbene Vermögensgegenstand länger als sechs Monate des Haushaltsjahres im Anlagevermögen, so ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, andernfalls die Hälfte. Eine monatsgenaue Abschreibung ist zulässig. Abweichend zu § 19 Abs. 10 kann für einen bereits erfassten Vermögenswert mit einer Nutzungsdauer von bis zu 10 Jahren die Restnutzungsdauer beibehalten werden, wenn dieser aufgrund der festgelegten Nutzungsdauer linear abgeschrieben wurde. In diesem Fall sind die für die Berechnung der Abschreibung in der Anlage 7 festgelegten Nutzungsdauern nicht heranzuziehen. Diese Übergangsbestimmung gilt nur für Vermögen, das vor der Kundmachung der VRV 2015, BGBl. II Nr. 313/2015 (Oktober 2015) angeschafft wurde (§ 38 Abs. 2).

Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz ist zu prüfen, ob eine wesentliche **Wertminderung** bzw. eine über die lineare Abschreibung hinausgehende wesentliche Wertminderung eines Vermögenswertes vorliegt. Dafür ist ein Werthaltigkeitstest („Impairment-Test“) durchzuführen und das Vorhandensein folgender Indikatoren zu prüfen, die auf eine wesentliche Wertminderung hinweisen (§ 19 Abs. 14):

- Der Marktwert ist deutlich über das hinaus gemindert, was als normale Wertminderung über die Zeit anzusehen ist;

- signifikant nachteilige Veränderungen im technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder gesetzlichen Umfeld;
- substantielle Hinweise für eine Überalterung oder einen physischen Schaden eines Vermögenswertes;
- signifikante nachteilige Veränderungen dahingehend, wie der Vermögenswert genutzt wird oder voraussichtlich genutzt werden wird, gleichgültig, ob diese Veränderungen schon erfolgt sind oder in nächster Zukunft erwartet werden.

Im Zuge der Durchführung eines Impairment-Tests ist der erzielbare Betrag zu ermitteln und mit dem Buchwert des Gegenstandes zu vergleichen. Der **erzielbare Betrag** ist einer der beiden folgenden Beträge: Beizulegender Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten oder der Gebrauchswert. Es ist jener Wert zu ermitteln, welcher aus verwaltungsökonomischen Gründen zweckmäßig erscheint. Der Gebrauchswert eines zahlungsstromgenerierenden Vermögenswertes wird aus dem Barwert der künftigen Zahlungsströme abgeleitet. Der Gebrauchswert eines nicht zahlungsstromgenerierenden Vermögenswertes bemisst sich aus dem Barwert der künftigen Nutzungsmöglichkeiten, welche nach den abgeschriebenen Wiederbeschaffungskosten geschätzt werden. Dabei sind erforderliche Instandsetzungskosten wertmindernd zu berücksichtigen. Liegt der Restbuchwert über dem erzielbaren Betrag, besteht ein Wertminderungsaufwand und es ist für die Differenz eine außerplanmäßige Abschreibung bis max. zur völligen Abwertung vorzunehmen.

## 2.2 Grundstücke und Grundstückseinrichtungen

Grundstücke (keine lineare Abschreibung) und Grundstückseinrichtungen (Abschreibung) sind zu unterscheiden und getrennt auszuweisen (§ 24 Abs. 9).

**Grundstücke** gemäß § 39 Abs. 3 sind im Sinne des Vermessungsgesetzes zu verstehen. Die erforderlichen Angaben zu Grundstücken sind dem Grundbuch zu entnehmen, auf dessen Richtigkeit und Vollständigkeit – gemäß dem Vertrauensprinzip – grundsätzlich jedermann vertrauen darf. Das Grundbuch ist ein von den Gerichten geführtes öffentliches Register, in das Grundstücke und die an ihnen bestehenden dinglichen Rechte eingetragen werden. Dies ist gemäß dem Öffentlichkeitsprinzip jedermann zugänglich. Im Hauptbuch ist für jede flächenmäßige Einheit eine Grundbuchseinlage zu führen, die eine eigene Einlagezahl aufweist und aus drei Teilen besteht: Dem A-Blatt (Gutsbestandsblatt), dem B-Blatt (Eigentumsblatt) und dem C-Blatt (Lastenblatt). Das Gutsbestandsblatt (A-Blatt) ist heranzuziehen, da sich darin neben der Bezeichnung der Liegenschaft und der Einlagezahl alle Grundstücke (Parzellen) des Grundbuchskörpers mit Grundstücksnummer (Katastralzah) und Benützungsort auch die mit dem Eigentum an der Liegenschaft verbundenen Rechte (z.B. Grunddienstbarkeiten in herrschender Stellung) finden. Das Eigentumsblatt gibt Auskunft über den oder die Eigentümer und die Eigentumsübertragungen. Als Grundstücke kommen auch grundstücksgleiche Rechte wie z.B. Baurechte oder Dauernutzungsverträge, die wirtschaftliches Eigentum begründen, in Betracht.

**Grundstücke** sind grundsätzlich mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten (§ 24 Abs. 4). Abweichend davon können Grundstücke ausschließlich bei der erstmaligen Erfassung in der Eröffnungsbilanz auch mit dem beizulegenden Zeitwert wie folgt bewertet werden: (§ 39 Abs. 3)

- mittels Wertangaben in vorhandenen Gutachten
- nach einer internen plausiblen Wertfeststellung oder
- mittels Schätzwertverfahren (z. B. Grundstücksrasterverfahren).

Gutachten können zur Bewertung herangezogen werden, wenn sie nicht vor mehr als 10 Jahren erstellt wurden.

Es sind nur jene Grundstücke zu bewerten, die im Eigentum des Landes Kärnten stehen oder über die das Land Kärnten als wirtschaftlicher Eigentümer verfügt. Es ist jeweils jene Methode zu wählen, die für den jeweiligen Fall am besten geeignet erscheint und das verlässlichste Bewertungsergebnis ergibt. Die Dokumentation der Grundstücke und die Wahl der Bewertungsmethode haben nachvollziehbar und lückenlos zu erfolgen.

Es muss jedoch in Betracht gezogen werden, dass durch die angeführten Bewertungsmethoden (= vereinfachte Bewertungsmethoden aufgrund Verwaltungsökonomie) keine Verkaufswerte für die Grundstücke widerspiegelt werden.

Zu den **Grundstückseinrichtungen** zählen zum Beispiel: Straßen- und Schienenanlagen. Es ist sinnvoll, bereits bei der Ermittlung der im Eigentum des Landes Kärnten stehenden Grundstücke die Grundstückseinrichtungen mit zu erfassen. Bei den Straßen- und Schienenanlagen ist keine getrennte Bewertung nach Decke, Tragschicht und Unterbau vorzunehmen. Es wird ausschließlich zwischen unbefestigten und befestigten Anlagen unterschieden (unterschiedliche Nutzungsdauern). Als unbefestigt werden einfache und locker angefertigte Wege (zum Beispiel Schotterfeldwege) eingestuft. Bei Grundstückseinrichtungen wird zwischen dem Grundstück, welches keiner linearen Abschreibung unterliegt, und der Grundstückseinrichtung (zum Beispiel Straßenaufbau), welcher einer linearen Abschreibung gemäß Nutzungsdauertabelle unterliegt, unterschieden.



**Grundstückseinrichtungen** sind grundsätzlich mit den fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten (§ 24 Abs. 4). Abweichend davon können Grundstücke ausschließlich bei der erstmaligen Erfassung in der Eröffnungsbilanz auch mit dem beizulegenden Zeitwert wie folgt bewertet werden (§ 39 Abs. 6):

- mittels Wertangaben in vorhandenen Gutachten, wenn diese verlässliche Schätz- oder Versicherungswerte wiedergeben (Z 1) oder
- nach einer internen plausiblen Wertfeststellung (Z 2) oder
- mittels sonstiger Nachweise, wie zeitgemäße Durchschnittspreisermittlungen, sofern weder fortgeschriebene Anschaffungs- oder Herstellungskosten, noch Unterlagen gemäß Z 1 und 2 herangezogen werden können.

Die Werte für die erstmalige Erfassung in der Eröffnungsbilanz gelten in der Folge als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Vergleichstransaktionen können auch aus angemessen dokumentierten Referenzgruppen abgeleitet werden, die eine Mehrzahl von gleichartigen Transaktionen verschiedener Rechtsträger vereinen.

Vorhandene Aufzeichnungen über Durchschnittspreise sollen eine ausreichende Aussagekraft besitzen, sich also auf vergleichbare Grundstückseinrichtungen beziehen. Sind Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausschließlich von Teilen von Grundstückseinrichtungen vorhanden, so können diese auf Anlagen ähnlicher Funktionalität hochgerechnet werden. Es können auch Durchschnittspreise anderer Gebietskörperschaften herangezogen werden. Die herangezogenen Daten sind zu dokumentieren.

Vergleichstransaktionen können auch aus angemessen dokumentierten Referenzgruppen abgeleitet werden, die eine Mehrzahl von gleichartigen Transaktionen verschiedener Rechtsträger vereinen.

Unter einem aktuellen Durchschnittspreis ist der Preis zu verstehen ist, der zum Zeitpunkt der Bewertung den maßgeblichen Wert des Grundstücks darstellt. Dies kann ein Durchschnittspreis der letzten bis zu 10 Jahre sein, jedoch kann der Wert sich auch auf einen kürzeren Zeitraum beziehen, wenn z.B. der Marktpreis aufgrund einer Überschwemmung oder einer baulichen Maßnahmen wie dem Bau einer Autobahn in unmittelbarer Nähe in letzter Zeit wesentlich geringer wurde. Auch ein Immobilienpreisspiegel/-atlas kann Aufschluss über die aktuellen Durchschnittspreisermittlungen geben.

Hinsichtlich der Bewertung von **Straßengrund und -aufbau** ist der Beschluss der Landesfinanzreferentenkonferenz vom 9. November 2018 vom Land Kärnten wie folgt anzuwenden:

- Als Parameter für die Bewertung werden festgelegt:
  - 1 Euro/m<sup>2</sup> Straßengrund (nicht abnutzbar);
  - 80 Euro/m<sup>2</sup> Straßen inkl. Anlagen bzw. Straßenausrüstung, Straßenoberbau (abnutzbar);
  - „Schulnotensystem“ bei der Bewertung der Grundstückseinrichtungen beim Altbestand

Tabelle Qualitätsklassen:

Qualitätsklasse	Beschreibung/Zustand	Qualitätsabschlag %
1	Sehr gut	von 20%
2	Gut	von 40%
3	Akzeptabel	von 60%
4	Schlecht	von 80%
5	Erneuerungsbedürftig	von 100%

- Werte für den weiteren Altbestand an Straßenaufbau:

- Brücken: 1.500 Euro/m<sup>2</sup>
- Tunnel: 25.000 Euro/lfm.
- Galerien: 15.000 Euro/lfm.
- Mauern: 400 Euro/m<sup>2</sup>
- Steinschlagnetze: 250 Euro/m<sup>2</sup>

Ergibt sich aus den tatsächlichen Gegebenheiten in Ausnahmefällen eine andere voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer, so ist diese heranzuziehen und nachvollziehbar zu begründen. Straßen oder zu Teilnetzen zusammengefügte Straßenzüge (bspw Landesstraßen L) können gemeinsam betrachtet werden und demnach auch eine längere Nutzungsdauer aufweisen (§ 19 VRV bzw Vereinbarung gemäß Art 15a Abs 2 B-VG idF der Änderungsvereinbarung).

## 2.3 Grundstücksrasterverfahren

Bei Anwendung des Grundstücksrasterverfahrens für die Grundstücksbewertung ist nach folgenden Grundsätzen vorzugehen (§ 39 Abs. 4):

1. Die Grundstücke sind in Benützungsarten und allenfalls Nutzungen aus dem Kataster einzuteilen. Ist tatsächlich eine andere Nutzung als die im Grundbuch und Kataster angegebene Nutzung gegeben und eindeutig dokumentiert, so ist diese für die Bewertung heranzuziehen.
2. Die Flächen sind zu den Basispreisen für die jeweilige Lage wie folgt zu bewerten:
  - a) Baufläche zu Basispreisen für Bauflächen,
  - b) Landwirtschaftliche Nutzflächen zu Basispreisen für landwirtschaftliche Nutzflächen,
  - c) Garten zu 80 % des Basispreises für Bauflächen,
  - d) Weingarten zu 200 % des Basispreises für landwirtschaftliche Nutzflächen,
  - e) Alpe zu 20 % des Basispreises für landwirtschaftliche Nutzflächen,
  - f) Wald zu 50 % des Basispreises für landwirtschaftliche Nutzflächen,
  - g) Gewässer zu 50 % des Basispreises für landwirtschaftliche Nutzflächen,
  - h) sonstige Benützungsarten zu 20 % des Basispreises für Bauflächen mit Ausnahme von Ödland, Fels- und Geröllflächen und Gletschern zu 10 % des Basispreises für landwirtschaftliche Nutzflächen.

Aus dem Rasterverfahren ergibt sich der beizulegende Zeitwert („fair value“) auf Grund einer verlässlichen Schätzung. Es muss in Betracht gezogen werden, dass durch das Rasterverfahren (= vereinfachte Bewertungsmethode aufgrund Verwaltungsökonomie) kein Referenzwert für den Verkauf der Grundstücke widerspiegelt wird.

Das Bundesministerium für Finanzen hat diese Basispreise, die auch Grundlage für die Erstellung der Eröffnungsbilanz des Bundes waren, aktualisiert. Die Erläuterungen zum Grundstücksrasterverfahren, FAQs und die Liste der Basispreise (pro Gemeinde ist jeweils ein Basispreis/m<sup>2</sup> für unbebaute Grundstücke und ein Basispreis/m<sup>2</sup> für landwirtschaftliche Nutzflächen angegeben) finden Sie unter folgendem Link auf der Website des Bundesministeriums für Finanzen: <https://www.bmf.gv.at/budget/finanzbeziehungen-zu-laendern-und-gemeinden/basispreise.html>

## 2.4 Gebäude

**Gebäude und Bauten** sind grundsätzlich mit den fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten (§ 24 Abs. 4). Abweichend davon können Gebäude und Bauten ausschließlich bei der erstmaligen Erfassung in der Eröffnungsbilanz auch zum beizulegenden Zeitwert, wie folgt bewertet werden (§ 39 Abs. 5):

- mittels Wertangaben in vorhandenen Gutachten, wenn diese verlässliche Schätz- oder Versicherungswerte wiedergeben,
- nach einer internen plausiblen Wertfeststellung,
- mit Durchschnittswerten von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden mit ähnlicher Funktionalität, die in einem Zeitraum von bis zu 40 Jahren vor dem Bewertungsstichtag angeschafft oder hergestellt worden sind oder
- mittels sonstiger Nachweise wie aktueller Durchschnittspreisermittlungen.

Die Werte für die erstmalige Erfassung in der Eröffnungsbilanz gelten in der Folge als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Vergleichstransaktionen können auch aus angemessen dokumentierten Referenzgruppen abgeleitet werden, die eine Mehrzahl von gleichartigen Transaktionen verschiedener Rechtsträger vereinen.

Gebäude, die nur von untergeordnetem Wert sind, wie z.B. Geräteschuppen, Glashäuser, Marktstände, Gartenhäuschen, Höhenstützpunkte, Funkrelaisstützen u.ä., müssen nicht in die Eröffnungsbilanz aufgenommen und demnach nicht bewertet werden. Dies ist im Einzelfall zu entscheiden.

Handelt es sich um ein Superädifikat, d.h. steht das Bauwerk im Eigentum des Landes Kärnten, befindet sich jedoch das Grundstück, auf dem es errichtet wurde, nicht in seinem Eigentum, dann ist das Gebäude, nicht jedoch das Grundstück, in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen.

Es ist in jedem Fall jenes Verfahren anzuwenden, das für den konkreten Fall am besten geeignet erscheint und damit das verlässlichste Bewertungsergebnis ergibt. Es muss dokumentiert werden, welches Verfahren verwendet wurde.

Im Falle des Vorliegens einer rezenten Ergänzungsinvestition (aktivierungspflichtige Aufwendungen) wird zu erwägen sein, diese bei der Bewertung gesondert zu berücksichtigen.

Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz dürfen nur vorhandene Gutachten verwendet werden, die nicht älter als 10 Jahre sind und verlässliche Schätz- oder Versicherungswerte wiedergeben. Es

dürfen dafür keine Gutachten beauftragt werden, da dies einen unverhältnismäßigen finanziellen Mehraufwand bedeuten würde.

Werden Durchschnittswerte von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden mit ähnlicher Funktionalität herangezogen, kann der Immobilienpreisatlas Aufschluss darüber geben, ob diese nicht vor länger als 40 Jahren angeschafft oder hergestellt worden sind. Eine Inflationsbereinigung sollte bei der Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bei historischen/älteren Werten durchgeführt werden. Weiters müssen dabei stets die fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde gelegt werden.

## 2.5 Kulturgüter

Kulturgüter sind Vermögenswerte, die kulturelle, historische, künstlerische, wissenschaftliche, technologische, geophysikalische, umweltpolitische oder ökologische Qualität besitzen und bei denen diese Qualität zum Wohl des Wissens und der Kultur durch das Land Kärnten erhalten wird. Beispiele hierfür sind Sammlungen in Museen (Artefakte, Ausstellungen, Oldtimer, etc.), geschützte Landschaftsräume, historische Gebäude, Ausgrabungsstätten und archäologische Funde (§ 25 Abs. 1).

Kulturgüter können wie folgt bewertet werden:

- zu den jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sofern diese aus verlässlichen Unterlagen ermittelbar sind, oder
- mittels Wertangaben in vorhandenen Gutachten oder
- nach einer internen plausiblen Wertfeststellung (§ 25 Abs. 2).

Bewertete Kulturgüter sind in der Anlage 6g auszuweisen. Ist eine Einzelerfassung der Stücke nicht möglich bzw. auf Grund einer hohen Stückzahl kein Mehrwert zu erwarten, so können aussagekräftige Sammelposten gebildet werden. Bewertete Sammlungen sind ebenfalls in der Anlage 6g auszuweisen.

Kulturgüter bzw. Sammlungen bei denen eine Bewertung nicht möglich ist, sind in der Anlage 6h mit einem Wert von Null auszuweisen.

Gebäude, die zu den Kulturgütern zählen, sind zu fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten (§ 25 Abs. 3). Erfolgt eine unentgeltliche Überlassung bzw. wird vertraglich ein rein symbolischer Betrag angesetzt, ist für die erstmalige Bewertung der beizulegende Zeitwert anzusetzen. Dies entspricht der Vorgehensweise bei der Erfassung und Bewertung des Sachanlagenvermögens.

Es kann zwischen beweglichen und unbeweglichen Kulturgütern (z.B. Denkmäler, Gebäude) unterschieden werden. Bei beweglichen Kulturgütern ist eine lineare Abschreibung nicht vorzunehmen, da ein bewegliches Kulturgut auch nach vielen Jahren nicht an Wert verlieren sollte. Bei Gebäuden, die in die Kategorie der Kulturgüter fallen, besteht hinsichtlich der linearen Abschreibung ein Wahlrecht. Die Anwendung der linearen Abschreibung bei Gebäuden, welche zu den Kulturgütern zählen, entspricht eher den Anforderungen eines „true and fair view“ und ist daher vorzuziehen (§ 25 Abs. 4).

## 3. Abschnitt: Bewertung von sonstigen Vermögenswerten

### 3.1 Liquide Mittel

Liquide Mittel umfassen Kassen- und Bankguthaben sowie kurzfristige Termineinlagen. Liquide Mittel sind dem kurzfristigen Vermögen zuzurechnen und mit ihrem Nominalwert zu bewerten (§ 20). Unter dem Nominalwert ist jener Wert zu verstehen, mit dem eine Forderung vertraglich zu erfüllen ist.

Als Zahlungsmittelreserven vorgesehene liquide Mittel sind gesondert auszuweisen.

### 3.2 Forderungen

Forderungen sind finanzielle Ansprüche des Landes Kärnten auf den Empfang von Geldleistungen. Demnach sind Forderungen anzusetzen, sobald das Land Kärnten einen vertraglichen oder gesetzlichen Anspruch z.B. auf Einzahlung an liquiden Mitteln, erlangt hat (§ 21 Abs. 1).

Bei der Ersterfassung von Forderungen in der Eröffnungsbilanz ist zwischen kurzfristigen und langfristigen Forderungen des Landes Kärnten wie folgt zu unterscheiden (§ 38 Abs. 6):

- Als **kurzfristige Forderungen** sind solche zu betrachten, deren voraussichtliche Erfüllungsdauer nicht länger als ein Jahr beträgt. Diese werden mit dem Nominalwert erfasst.
- Forderungen mit einer Fälligkeit von über einem Jahr werden als **langfristige Forderungen** bezeichnet und sind sofern sie verzinst sind, ebenfalls mit dem Nominalwert zu bewerten.

- **Langfristige unverzinsten Forderungen** mit einem ausstehenden Nominalwert von **größer 10 000 Euro** sind mit dem Barwert zu bewerten.

Der **Barwert** ist jener Wert, der sich aus den abgezinsten kumulierten Zahlungen ergibt. Als Zinssatz ist, soweit nicht im Einzelfall anderes vorgeschrieben, jener zu verwenden, der dem Zinssatz der durch Umlauf gewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) entspricht (§ 19 Abs. 5). Für die Eröffnungsbilanz ist die Rendite am 31. Dezember 2018 heranzuziehen.

Falls Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen durch teilweise oder vollständige Uneinbringlichkeit vorliegen, sind diese in der Eröffnungsbilanz zu erfassen und zu dokumentieren (§ 38 Abs. 6).

Eine **Einzelwertberichtigung** für zweifelhafte Forderungen ist zu erfassen, wenn deren gänzliche oder teilweise Uneinbringlichkeit wahrscheinlich ist (§ 21 Abs. 2). Zweifelhaft – jedoch noch nicht uneinbringlich – sind beispielsweise Forderungen nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder nach vergeblichen Einbringungsmaßnahmen. Eine Einbringungsmaßnahme ist ein gerichtliches oder außergerichtliches Vorgehen das beabsichtigt, die Begleichung der ausstehenden Forderung zu erreichen (z.B. Hinzuzuziehen eines Inkassobüros). Die Einbringungsmaßnahmen können sich aus sondergesetzlichen Regelungen ergeben. Voraussetzungen für eine Wertberichtigung liegen dann vor, wenn sich diese als nachhaltig vergeblich erweisen.

Für offene Forderungen aus vorgeschriebenen Abgaben und abgabenähnlichen Erträgen sind jedenfalls Wertberichtigungen in der Vermögensrechnung zu erfassen, wenn davon auszugehen ist, dass nicht der gesamte vorgeschriebene Betrag eingebracht werden kann.

Vereinfachte Verfahren der **gruppenweisen Einzelwertberichtigung** sind zulässig, wenn diese sachgerecht sind (§ 21 Abs. 3). Von einer sachgerechten gruppenweisen Einzelwertberichtigung ist dann auszugehen, wenn sich Forderungen zu Risikogruppen zusammenfassen lassen, für die in weiterer Folge ein einheitlicher Risikoabschlag ermittelbar ist. Risikoabschläge werden aus Erfahrungswerten der Vergangenheit ermittelt und sind als Prozentsatz anzugeben. Mit diesem Prozentsatz wird die Summe der Forderungen der jeweiligen Risikogruppe berichtigt. Risikoabschläge für Risikogruppen sind dann zu ermitteln, wenn in den Rechnungsabschlüssen der letzten (zumindest) drei Finanzjahre wiederholt und mehrfach Einzelwertberichtigungen in einer Forderungsart notwendig waren. Die Höhe des Risikoabschlages (Abschreibungen) einer Risikogruppe ist wie folgt zu ermitteln:

- a) Es ist der Gesamtbestand an Forderungen einer Risikogruppe der letzten fünf Finanzjahre (zumindest drei Finanzjahre) einzeln und dessen Durchschnitt zu ermitteln.
- b) Es sind die Abschreibungen (Wertberichtigungen und Ausbuchungen) auf diese Forderungen der letzten fünf Finanzjahre (zumindest drei Finanzjahre) einzeln und deren Durchschnitt zu ermitteln.
- c) Es sind die durchschnittlichen Abschreibungen nach lit. b durch den durchschnittlichen Forderungsbestand nach lit. a zu dividieren. Dieser Wert entspricht dem Risikofaktor.
- d) Der Risikofaktor nach lit. c ist mit dem voraussichtlichen Forderungszuwachs des zukünftigen Finanzjahres nach lit. a zu multiplizieren. Dieser Wert entspricht dem Risikoabschlag und somit den zu veranschlagenden nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen (§ 9 Abs. 3 Z 2).

Sobald endgültig feststeht, dass von einer Forderung ein bestimmter Teil oder die ganze Forderung uneinbringlich ist, ist der uneinbringliche Teil der Forderung unter Berücksichtigung allfälliger Umsatzsteuerrückforderungen **abzuschreiben** bzw. auszubuchen. Vollständig abgeschriebene Forderungen sind nicht in der Eröffnungsbilanz aufzunehmen. Gründe dafür können sein:

- eine in einem gerichtlichen oder außergerichtlichen Ausgleichsverfahren beschlossene Ausgleichsquote oder
- ein schriftlich vereinbarter Vergleich mit der Schuldnerin oder dem Schuldner bezüglich eines Teilnachlasses oder
- eine in einem Konkursverfahren beschlossene Konkursquote oder
- Abweisung des Konkursantrages mangels Masse.
- 

### 3.3 Vorräte

Vorräte sind grundsätzlich zu Anschaffungskosten und selbsterstellte Vorräte zu Herstellungskosten zu erfassen, wenn deren Wert pro Vorratsposition 5 000 Euro übersteigt (§ 22 Abs. 1). Unentgeltlich in das Vermögen übernommene Gegenstände sind mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Zum Stichtag der Eröffnungsbilanz (1. Jänner 2019) hat ein Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem aktuellen Wiederbeschaffungswert zu erfolgen. Liegt der Wiederbeschaffungswert unter den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so hat eine Abwertung der Vorräte auf diesen Wert zu erfolgen (strenges Niederstwertprinzip). Eine Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist zB auch nach dem Durchschnittspreisverfahren oder FIFO (First in First out)-Verfahren zulässig.

**Anschaffungskosten** sind alle Kosten des Erwerbs, wie Anschaffungspreise inklusive Einfuhrzölle, Transportkosten, Kosten, die den Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten

Zustand versetzen, Abwicklungskosten, nicht erstattungsfähige Umsatzsteuern, abzüglich direkt zuordenbarer Rabatte und Skonti. Nicht zu den Anschaffungskosten gehören Zinsen und andere Kosten, die sich aus der Aufnahme von Fremdmitteln zur Finanzierung der Anschaffung ergeben (§ 19 Abs. 6).

**Herstellungskosten** sind sämtliche Kosten, die dem jeweiligen Vermögenswert direkt zuordenbar sind. Für jene Einrichtungen, die ausschließlich der Produktion dienen, sind die Produktionsgemeinkosten hinzuzurechnen (§ 19 Abs. 7).

Unter dem **Wiederbeschaffungswert** ist jener Wert zu verstehen, zu dem der Vermögenswert am Stichtag der Eröffnungsbilanz (1. Jänner 2019) wieder beschafft werden könnte.

Als Vorräte sind folgende taxativ aufgelisteten Vermögenswerte anzusetzen (§ 22 Abs. 2):

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe,
2. unfertige Erzeugnisse,
3. fertige Erzeugnisse und Waren,
4. noch nicht abrechenbare Leistungen,
5. geleistete Anzahlungen auf Vorräte.

Lebensmittel und Futtermittel gehören zu den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen. Reines Verwaltungsmaterial (z.B. Reinigungsmaterial, EDV-Bedarf, Büromaterial) ist nicht den Vorräten zuzuordnen. Auch im Falle der Vorräte müssen die (wirtschaftlichen) Eigentumsverhältnisse (nach § 19 Abs. 2) beachtet werden. In Verwahrung genommene Gegenstände gelten nicht als Vorräte im Eigentum des Landes Kärnten und sind gesondert auszuweisen.

Gleichartige Vorräte sind in einer Gruppe zusammengefasst zu bewerten (§ 22 Abs. 3). Es besteht bei Vorräten die Möglichkeit der Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, wie das Festwertverfahren (§ 209 Abs. 1 UGB), das Durchschnittspreisverfahren (§ 209 Abs. 2 UGB) oder Kunstbewertungsverfahren wie FIFO, LIFO (Last in First out) etc.

Zu beachten ist, dass Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe, die für die Herstellung von Vorräten bestimmt sind, nicht auf einen unter ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Wert abzuwerten sind, wenn die Fertigerzeugnisse, in die sie eingehen, voraussichtlich zu den Herstellungskosten oder darüber verkauft, getauscht oder verteilt werden können (§ 22 Abs. 4).

Für Vorräte besteht die verpflichtende Führung eines Inventarverzeichnisses (§ 22 Abs. 5). In diesem ist sicherzustellen, dass die für die Vermögensrechnung benötigten Informationen vorhanden sind.

### 3.4 Beteiligungen

Unter einer Beteiligung ist der Anteil des Landes Kärnten an einem Unternehmen oder eine von dem Land Kärnten verwaltete Einrichtung mit eigener Rechtspersönlichkeit (Anstalten, Stiftungen und Fonds) zu verstehen (§ 23 Abs. 1). Von der Definition der Beteiligungen sind z.B. auch Kommanditgesellschaften, Gesellschaften bürgerlichen Rechts, stille Gesellschaften oder offene Gesellschaften umfasst. Nicht erfasst sind Verbände wie beispielsweise Gemeindeverbände oder Schulverbände. Budgetäre Durchläufer bzw. rein administrative Fonds sind nicht als Beteiligung aufzunehmen.

Es hat ein gesonderter Ausweis von Beteiligungen an verbundenen und assoziierten Unternehmen in privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Organisationsform, sonstigen Beteiligungen und von dem Land Kärnten verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit zu erfolgen (§ 23 Abs. 2). Wasserrechtsverbände sind nicht betroffen.

Ein **verbundenes Unternehmen** ist bei einem Anteil von mehr als 50 % am Eigenkapital oder geschätzten Nettovermögen des Unternehmens anzunehmen. Weiters liegt ein verbundenes Unternehmen dann vor, wenn das Land Kärnten die Kontrolle oder die Beherrschung hat (§ 23 Abs. 3). Eine Kontrolle ist dann gegeben, wenn das Land Kärnten einerseits die Finanzpolitik und die operativen Tätigkeiten der Beteiligung bestimmen und andererseits einen Nutzen ziehen kann. Es ist ausreichend, dass das Land Kärnten gegenwärtig über die potentiellen Möglichkeiten darüber verfügt. Eine tatsächliche Ausübung ist nicht erforderlich. Der Nutzen kann monetärer Art (z.B. Dividenden) oder nicht monetärer Art sein. Ein nichtmonetärer Nutzen liegt beispielsweise vor, wenn Ziele oder Aufgaben des Landes Kärnten durch das kontrollierte Unternehmen wahrgenommen werden.

Ein **assoziiertes Unternehmen** ist bei einem Kapitalanteil von 20 % bis zu 50 % am Eigenkapital oder geschätzten Nettovermögen des Unternehmens anzunehmen (§ 23 Abs. 4).

Unterhalb der Beteiligungsgrenze von 20 % vom Anteil am Eigenkapital oder geschätzten Nettovermögen des Unternehmens ist von einer **sonstigen Beteiligung** auszugehen (§ 23 Abs. 5). Nicht unter sonstige Beteiligungen fallen verwaltete Einrichtungen ohne dass eine Kontrolle ausgeübt wird. Diese werden nicht erfasst oder dargestellt.

Anteile des Landes Kärnten an einem Unternehmen sind beim Erwerb mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten (§ 23 Abs. 1). Die Bewertung eines zum Stichtag der

Eröffnungsbilanz (1. Jänner 2019) vorhandenen Anteils (Beteiligung) an einem Unternehmen hat mit dem Anteil des Landes Kärnten am Eigenkapital oder geschätzten Nettovermögen der Beteiligung zu erfolgen (§ 23 Abs. 7). Für die Bewertung des (anteiligen) geschätzten Nettovermögens ist das Eigenkapital im engeren Sinn zu sehen. Dieses ist in § 224 Abs. 3 UGB für Kapitalgesellschaften geregelt und sinngemäß auf andere Gesellschaftsformen, welche eine Bilanz aufstellen, anzuwenden. Demnach zählen das eingeforderte Nennkapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn (Bilanzverlust) zu den Bestandteilen des Eigenkapitals. Für die Bewertung ist der Einzelabschluss des Finanzjahres 2018 heranzuziehen, sofern dieser zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz vorliegt. Liegt dieser noch nicht vor, ist der jeweilige Einzelabschluss des vorhergehenden Jahres (Finanzjahr 2017) heranzuziehen. Sollte ein Konzernabschluss verfügbar sein, ist dieser heranzuziehen. Liegt ein Einzelabschluss oder Konzernabschluss einer Beteiligung noch nicht vor und wird der Abschluss des vorhergehenden Jahres herangezogen, so ist dies im Anhang zu vermerken. Ist das (anteilige) Eigenkapital bzw. geschätzte Nettovermögen negativ, ist die Beteiligung mit Null anzusetzen.

**Mittelbare Beteiligungen** sind ab einer durchschnittlichen Beteiligungshöhe von mehr als 50 % nur im Anhang (Anlage 6k) auszuweisen. Sofern ein konsolidierter Konzernabschluss nach UGB oder IFRS vorliegt, kann dieser unter Verweis auf die weiteren Detailangaben zu Töchtern und Enkelöchtern usw. für den Ausweis bzw. für die Angaben im Anhang herangezogen werden. Dies hat den Vorteil, dass Forderungen/Verbindlichkeiten, Erträge/Aufwendungen und Zwischenergebnisse zwischen Konzernmutter und konsolidierten Einheiten bereits eliminiert sind. In diesem Fall brauchen weitere Tochterunternehmen dieser Konzerngesellschaft nicht mehr in der Anlage ausgewiesen werden. Stattdessen ist eine graphische oder tabellarische Darstellung oder ein Link auf die Homepage des Unternehmens anzufügen, aus welcher allfällige weitere kontrollierte bzw. beherrschte Tochterunternehmen mit Namen, Rechtsform und Beteiligungsverhältnis hervorgehen (§ 23 Abs. 9).

Eine **von dem Land Kärnten verwaltete Einrichtung mit eigener Rechtspersönlichkeit** (Anstalt, Stiftung, Fonds) ist in einem eigenen Nachweis (Anlage 6l) darzustellen, wenn das Land Kärnten die Kontrolle oder die Beherrschung ausübt und mit dem geschätzten Nettovermögen zu bewerten (§ 23 Abs. 6). Eine Kontrolle oder Beherrschung einer von dem Land Kärnten verwalteten Einrichtung ist dann gegeben, wenn

1. die Einrichtung dem Sektor Staat gemäß ESVG 2010 zuzurechnen ist oder
2. das Land Kärnten oder eine von ihr kontrollierte Einrichtung die operativen Tätigkeiten der Einrichtung bestimmt und andernfalls selbst wahrnehmen würde oder
3. das Land Kärnten oder eine von ihr kontrollierte Einrichtung die operativen Tätigkeiten der Einrichtung bestimmt und Begünstigte einer Stiftung ist und deren Vermögen unmittelbar oder mittelbar von dem Land Kärnten stammt.

Wird eine solche Einrichtung von mehreren Gebietskörperschaften im gleichen Ausmaß verwaltet, ohne dass die Kontrolle oder Beherrschung zuordenbar ist, haben die Gebietskörperschaften das geschätzte Nettovermögen zu gleichen Teilen auszuweisen. Fonds, Anstalten und Stiftungen sind jedenfalls dann zu erfassen und zu bewerten, wenn sie gemäß der jährlich von Statistik Austria veröffentlichten Liste ausgegliederter Einheiten gemäß ESVG dem Sektor Staat zugerechnet werden. Stiftungen sind auch zu erfassen und zu bewerten, wenn diese auf einen direkten oder indirekten Rechtsakt des Landes Kärnten zurückzuführen sind oder wenn das Land Kärnten die operativen Tätigkeiten der Einrichtung andernfalls selbst wahrnehmen würde oder wenn das Land Kärnten Begünstigter einer Stiftung ist deren Vermögen von dem Land Kärnten stammt. Die Zurechnung von Stiftungen zum wirtschaftlichen Eigentum des Landes Kärnten erfüllt somit auch die Bestimmungen von § 2 Z 75 des Bankwesengesetzes (BWG).

Für die Bewertung von verwalteten Einrichtungen (Anstalten, Stiftungen und Fonds) sind nach den Bestimmungen dieser Verordnung oder nach anderen gesetzlichen Regelungen (UGB, IFRS) erstellte Rechnungsabschlüsse heranzuziehen.

## **4. Abschnitt: Rechnungsabgrenzung**

### **4.1 Rechnungsabgrenzung**

Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz ist eine zeitliche Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge zum 31. Dezember 2018 vorzunehmen (§ 38 Abs. 7), sofern deren Wert 10 000 Euro übersteigt (§ 13 Abs. 7). Die angeführte Wertgrenze gilt pro Geschäftsfall. Es hat eine Rechnungsabgrenzung auf Aufwands-, Ertrags- und Bestandskonten/-gruppen zu erfolgen, um die periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen unabhängig von den Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzierungsrechnung zu gewährleisten.

## **5. Abschnitt: Nettovermögen, Haushaltsrücklagen und Investitionszuschüsse**

### **5.1 Nettovermögen**

Die Vermögensrechnung ist grundsätzlich in Vermögen, Sonderposten erhaltene Investitionszuschüsse, Fremdmittel und Nettovermögen (Ausgleichsposten) zu gliedern. In der Vermögensrechnung ist die Zunahme, Abnahme und Wertveränderung an Vermögen, Fremdmitteln und Nettovermögen (Ausgleichsposten) zu erfassen, wobei die Summe des Vermögens der Summe aus Fremdmitteln, Sonderposten erhaltene Investitionszuschüsse und Nettovermögen (Ausgleichsposten) zu entsprechen hat (§ 18 Abs. 1).

Zum Stichtag 1. Jänner 2019 ist der Saldo der Eröffnungsbilanz aus der Summe der aktivierten Vermögenswerte abzüglich der Summe der Sonderposten erhaltene Investitionszuschüsse und abzüglich der Summe der passivierten Fremdmittel unter dem Nettovermögen auszuweisen (§ 38 Abs. 9).

### **5.2 Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven**

**Haushaltsrücklagen** sind aus Zuweisungen vom Nettoergebnis des Finanzjahres zu bilden und auf der Passivseite der Vermögensrechnung gesondert auszuweisen. Die entsprechenden **Zahlungsmittelreserven** sind als gesonderte Position auf der Aktivseite der Vermögensrechnung unter den liquiden Mitteln auszuweisen (§ 27).

Nur das danach verbliebene Nettoergebnis verändert die Position kumuliertes Nettovermögen. Entnahmen werden dem Nettoergebnis zugeführt. Zuweisungen und Entnahmen vom Nettoergebnis werden in der Ergebnisrechnung unterhalb vom Nettoergebnis (Saldo 0) ausgewiesen.

Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven sind in einem eigenen Nachweis (Anlage 6b) darzustellen. Den finanzierten Haushaltsrücklagen werden Zahlungsmittelreserven zugeordnet. Nicht finanzierte Haushaltsrücklagen haben keine Zahlungsmittelreserven. Für nicht finanzierte Haushaltsrücklagen sind die Spalten 8, 9 und 10 nicht zu befüllen.

Haushaltsrücklagen sind Bestandteile des Eigenkapitals und werden für spätere Jahre aus dem Nettoergebnis gebildet, wobei ein positives Nettoergebnis für deren Bildung Voraussetzung ist. Demgegenüber sind Rückstellungen Bestandteile des Fremdkapitals, da diese eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten darstellen.

### **5.3 Investitionszuschüsse (Kapitaltransfers)**

Werden von Dritten für einzelne Wirtschaftsgüter sogenannte Investitionszuschüsse als Kapitaltransferzahlungen für Investitionen gezahlt, so sind diese als Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Nettovermögen und den langfristigen Fremdmitteln anzusetzen (§ 36). Die Erfassung der Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes erfolgt beim Land Kärnten in diesem Fall in voller Höhe d.h. inklusive der geleisteten Zuzahlung des Dritten. Die Auflösung der Sonderposten für geförderte Vermögensgegenstände ist entsprechend der in der Nutzungsdauertabelle angegebenen Nutzungsdauer (Anlage 7) ertragswirksam vorzunehmen.

Für Investitionszuschüsse, die vor der Kundmachung der VRV 2015, BGBl. II Nr. 313/2015 (Oktober 2015) gewährt wurden, ist aus verwaltungsökonomischen Gründen kein Sonderposten anzusetzen.

## 6. Abschnitt: Bewertung von Rückstellungen

### 6.1 Allgemeines zu Rückstellungen

Rückstellungen sind für Verpflichtungen des Landes Kärnten in der Eröffnungsbilanz anzusetzen, wenn (§ 28 Abs. 1):

- die Verpflichtung bereits zum 31. Dezember 2018 besteht (Z 1) und
- das Verpflichtungsereignis bereits zum 31. Dezember 2018 eingetreten ist (Z 2) und
- die Erfüllung der Verpflichtung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu Mittelverwendungen des Landes Kärnten führen wird (Z 3) und
- die Höhe der Verpflichtung verlässlich ermittelbar ist (Z 4).

Die vorstehenden Bedingungen gelten vollständig bzw. kumulativ. Eine verlässliche Ermittlung der Höhe der voraussichtlichen Verpflichtung kann durch Einschätzung des Landes Kärnten, Einschätzung auf Basis von Erfahrungswerten oder Einschätzung externer Experten (selten) erfolgen.

Durch die Bildung einer Rückstellung wird der Aufwand (nicht finanzierungswirksam) in jener Periode erfasst, in welchem das Verpflichtungsereignis tatsächlich eingetreten ist. Damit die periodengerechte Darstellung auch bei der tatsächlichen (finanzierungswirksamen) Erfüllung in späteren Finanzjahren beibehalten wird, wird bei Erfüllung die Rückstellung verbraucht bzw. verwendet.

Eine Auflösung einer Rückstellung kommt hingegen in Fällen vor, in denen die Verpflichtung, für die eine Rückstellung gebildet wurde, nicht oder nicht in voller Höhe eingetreten ist. In diesen Fällen ist die Rückstellung gegen sonstige nicht finanzierungswirksame Erträge aufzulösen. Für diese Fälle werden keine nach Rückstellungsarten gesonderten Konten vorgegeben.

Rückstellungen sind in der Eröffnungsbilanz getrennt in kurz- und langfristige auszuweisen.

Zu den **kurzfristigen Rückstellungen** zählen jedenfalls (§ 28 Abs. 3):

1. Rückstellungen für Prozesskosten,
2. Rückstellungen für ausstehende Rechnungen (Bescheide), wenn deren Wert jeweils zumindest 5 000 Euro beträgt und
3. Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube.

Kurzfristige Rückstellungen sind zu ihrem voraussichtlichen Zahlungsbetrag, der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung erforderlich ist, zu bewerten (§ 28. Abs. 2).

Unter dem **voraussichtlichen Zahlungsbetrag** ist jener Wert zu verstehen, der für die Erfüllung einer der Höhe oder dem Grunde nach ungewissen Schuld voraussichtlich aufzuwenden sein wird und der verlässlich ermittelt werden kann. Verlässlich ermittelbar ist die Höhe, wenn sie nachvollziehbar dargestellt werden kann.

Zu den **langfristigen Rückstellungen** zählen jedenfalls (§ 28 Abs. 4):

1. Rückstellungen für Abfertigungen,
2. Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen,
3. Rückstellungen für Haftungen,
4. Rückstellungen für die Sanierungen von Altlasten,
5. Rückstellungen für Pensionen (bei Ausübung des Wahlrechts nach § 31) und
6. sonstige langfristige Rückstellungen, wenn deren Wert jeweils mindestens 10 000 Euro beträgt.

Langfristige Rückstellungen sind mit ihrem Barwert zu bewerten (§ 28 Abs. 2).

Der **Barwert** ist jener Wert, der sich aus den abgezinsten kumulierten Zahlungen ergibt. Als Zinssatz ist, soweit nicht im Einzelfall anderes vorgeschrieben, jener zu verwenden, der dem Zinssatz der durch Umlauf gewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) entspricht (§ 19 Abs. 5). Für die Eröffnungsbilanz ist die Rendite am 31. Dezember 2018 heranzuziehen.

Für den Fall, dass das Land Kärnten für eine rückgestellte Verpflichtung einen Rechtsanspruch auf eine Erstattung von Dritten hat, ist dieser als Forderung anzusetzen (§ 28 Abs. 5). Für derartige Ersatzansprüche darf somit nur dann eine Forderung angesetzt werden, wenn ein Rechtsanspruch besteht. Zu beachten ist, dass die Höhe der Forderungen die Höhe der Rückstellungen (inkl. bereits aufgewendeter Beträge) nicht überschreiten darf.

Sobald die Höhe einer Verpflichtung, für die eine Rückstellung gebildet wurde, genau bestimmbar ist, ist der tatsächliche Betrag, der sich aus der Verpflichtung ergibt, als Verbindlichkeit zu verrechnen. Für die Eröffnungsbilanz bedeutet das, dass eine Verpflichtung, die zu 100% in Anspruch genommen wird, in der Eröffnungsbilanz als Verbindlichkeit zu erfassen ist.



## 6.2 Rückstellungen für Prozesskosten

Eine Rückstellung für Prozesskosten ist im Falle von überwiegend wahrscheinlich eintretenden Prozesskosten zu bilden, wenn deren Höhe verlässlich ermittelbar ist (§ 29). Die Dotierung der Rückstellung für Prozesskosten ist grundsätzlich nicht Maastricht wirksam.

Prozesskosten können für laufende Rechtsstreitigkeiten (gerichtsanhängige Aktiv- und Passivprozesse) oder absehbare Rechtsstreitigkeiten (Fälle, bei denen das Land Kärnten der Ansicht ist, dass die Sache wahrscheinlich gerichtsanhängig gemacht werden wird), bei denen das Land Kärnten als Kläger, als beklagte Partei, als Beschwerdeführer u.ä. auftritt, entstehen (§ 29 Abs. 1).

Die Rückstellungen für Prozesskosten sind zum voraussichtlichen Zahlungsbetrag zu bewerten.

In die Bewertung der Rückstellungen für Prozesskosten sind alle bekannten Umstände und Risiken einzubeziehen, wie beispielsweise

1. die Höhe des voraussichtlichen Zahlungsbetrages,
2. die Höhe drohender Zinsen,
3. die Höhe von Gerichtskosten, Gutachterkosten, Kosten der Vertretung einschließlich drohender Kostenübernahmeverpflichtungen der Vertretung der Gegenpartei und andere Kosten der Abwehr fremder Ansprüche (§ 29 Abs. 2).

Unter dem voraussichtlichen Zahlungsbetrag ist jener Wert zu verstehen, der für die Erfüllung einer der Höhe oder dem Grunde nach ungewissen Schuld voraussichtlich aufzuwenden sein wird und der verlässlich ermittelt werden kann. Verlässlich ermittelbar ist die Höhe, wenn sie nachvollziehbar dargestellt werden kann.

Grundsätzlich ist bei jeder Rechtsstreitigkeit eine Einzelfallbetrachtung durchzuführen. Nur in Fällen, in denen eine Gruppe gleichartiger Rechtsstreitigkeiten identifiziert werden kann, kann auf eine Einzelfallbetrachtung verzichtet werden. Dies ist jedoch nur in Betracht zu ziehen, wenn der Streitwert aufgrund der hohen Anzahl an gleichartigen Fällen unverhältnismäßig erscheint und eine Einzelbewertung keine bessere Bewertung ergeben würde. Bei der Ermittlung der Höhe von Rückstellungen für Prozesskosten für eine Gruppe gleichartiger Rechtsstreitigkeiten kann deren Höhe mit einem „Durchschnittswert“ der tatsächlichen Kosten der letzten Jahre angesetzt werden.

Insoweit bereits auf die gesamten Kosten Vorauszahlungen geleistet wurden, mindern diese Beträge die Höhe der Rückstellung (§ 29 Abs. 3).

## 6.3 Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen

Die Bewertung der Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläen hat nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren mit der durch Umlauf gewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) zu erfolgen (§ 28 Abs. 2). Für die Eröffnungsbilanz ist die Rendite am 31. Dezember 2018 heranzuziehen. Bei dem Begriff des „Anwartschaftsbarwertverfahrens“, auch „Projected-Unit-Credit-Methode“ genannt, handelt es sich um ein finanzmathematisches Bewertungsverfahren auf Basis internationaler Rechnungslegungsstandards.

## 6.4 Rückstellungen für Haftungen

Für Haftungen des Landes Kärnten, bei denen eine Inanspruchnahme zumindest von überwiegender Wahrscheinlichkeit (mehr als 50%) angenommen wird, sind Rückstellungen anzusetzen (§ 30 Abs. 1). Die Dotierung der Rückstellung für Haftungen ist grundsätzlich nicht Maastricht wirksam.

Eine überwiegende Wahrscheinlichkeit des Eintretens ist für jede übernommene Haftung einzeln zu beurteilen (§ 30 Abs. 2). Die Ermittlung der Rückstellungen für derartige **Einzelhaftungen** hat anhand einer Risikoeinschätzung der jeweiligen Haftung zu erfolgen (§ 30 Abs. 5). Die Risikoeinschätzung einer Einzelhaftung hat das kundenspezifische Ausfallrisiko und das Ausfallrisiko des Haftungsproduktes zu berücksichtigen.

Wenn es sinnvoll ist, kann für gleichartige Haftungen eine **Risikogruppe** gebildet werden (gleichartige Haftungen werden zu einer Gruppe zusammengefasst; § 30 Abs. 3). Die Bildung von Risikogruppen wird angewendet, wenn das Land Kärnten in der Vergangenheit häufig, regelmäßig und über einen längeren Zeitraum für Haftungen in Anspruch genommen wurde. Unter „häufig“ sind zumindest zehn Fälle pro Jahr, unter „regelmäßig“ zumindest drei Fälle pro Jahr, und unter „über einen längeren Zeitraum“ zumindest drei Jahre anzunehmen. Die Ermittlung der Rückstellungen für Risikogruppen erfolgt anhand der Erfahrungswerte der zumindest letzten fünf Finanzjahre (§ 30 Abs. 4).

## 6.5 Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten

Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten sind zu bilden für

- die den Detailbudgets zugeordneten Liegenschaften des Landes Kärnten und
- Liegenschaften, bei denen das Land Kärnten mangels Einbringlichkeit bei privaten Eigentümerinnen oder Eigentümern die Altlastenbeseitigung zu übernehmen hat.

Die Erfassung in der Eröffnungsbilanz hat zu erfolgen, sofern mit einer Inanspruchnahme mit überwiegender Wahrscheinlichkeit gerechnet werden muss.

Regressansprüche sind nur dann rückstellungsmindernd zu berücksichtigen, wenn diese rechtlich durchsetzbar und einbringlich sind. Der Personalaufwand oder die Nutzung sonstiger eigener Ressourcen sind nicht in die Bewertung einzubeziehen.

## 6.6 Rückstellungen für Pensionen (Wahlrecht)

Das Wahlrecht für die Bildung von Rückstellungen für Ansprüche auf laufende und künftige Pensionen wird vom Land Kärnten nicht ausgeübt und es werden somit keine Rückstellungen für Pensionen in der Eröffnungsbilanz erfasst (§ 31).

# 7. Abschnitt: Bewertung von Verbindlichkeiten

## 7.1 Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind Verpflichtungen des Landes Kärnten zur Erbringung von Geldleistungen auf die ein Dritter einen vertraglichen oder gesetzlichen Anspruch auf Zahlung erlangt hat, welche dem Grunde und der Höhe nach feststehen (§ 26 Abs. 1). Die Verpflichtungen sind in der Eröffnungsbilanz per 1. Jänner 2019, sowohl der Höhe als auch der Fälligkeit nach, als Verbindlichkeit auszuweisen.

Hinsichtlich der Fristigkeiten ist zu beachten, dass die Fälligkeit zur Erfüllung einer Verbindlichkeit dann vorliegt, wenn

- ein vertraglicher Anspruch auf Zahlung auf Grund einer Lieferung oder Leistung,
- ein vertraglicher Anspruch auf einen Transfer oder
- ein gesetzlicher Anspruch

besteht, die Zahlungsfrist erreicht ist und die Rechnung sachlich und rechnerisch richtig gelegt wurde.

Verbindlichkeiten sind zu ihrem Zahlungsbetrag zu bewerten (§ 26 Abs. 2). Unter dem „Zahlungsbetrag“ ist jener Betrag zu verstehen, mit dem eine Verbindlichkeit endgültig zu tilgen ist.

Fremdwährungsverbindlichkeiten sind zum Referenzkurs der Europäischen Zentralbank (EZB) zu verrechnen. Für die Eröffnungsbilanz ist der Kurs zum 31. Dezember 2018 heranzuziehen.

# 8. Abschnitt: Bewertung von Finanzschulden

## 8.1 Finanzschulden

Das Land Kärnten hat die Zielsetzung und Methoden des Risikomanagements für **Finanzschulden** (§ 32) im Anhang zur Eröffnungsbilanz zu beschreiben oder durch einen Verweis auf bereits bestehende Regelungen (Link oder Fundstelle) öffentlich verfügbar anzugeben (§ 33 Abs. 6). Die Angabe der Methoden bezieht sich auch auf die eingesetzten Absicherungsinstrumente. Diese Regelungen gelten auch für eine etwaige durchlaufende Gebarung.

Für jede Kategorie von **Finanzschulden** sind darüber hinaus Angaben zu machen über

1. Umfang und Art der Finanzschulden einschließlich wesentlicher Vertragsbedingungen, die den Betrag, den Zeitpunkt und die Eintrittswahrscheinlichkeit von Ein- und Auszahlungen beeinflussen können,
2. die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einschließlich der Ansatz- und Bewertungskriterien und
3. das Wechselkursrisiko (§33 Abs. 7).

Weiters ist für **Finanzschulden** anzugeben, inwieweit das Land Kärnten einem Zinsänderungsrisiko ausgesetzt ist. Diese Angaben umfassen:

1. vertraglich festgelegte Zinsanpassungs- und Fälligkeitstermine, je nachdem, welche Termine früher liegen; und
2. gegebenenfalls Effektivzinssätze (§ 33 Abs. 8)

Diese Regelungen gelten auch für eine etwaige durchlaufende Gebarung.

Finanzschulden sind alle Geldverbindlichkeiten, die zu dem Zwecke eingegangen werden, dem Land Kärnten die Verfügungsmacht über Geld zu verschaffen (§ 32 Abs. 1). Die bloße Hingabe von

Schatzscheinen oder sonstigen Verpflichtungsscheinen zur Sicherstellung, sowie Verbindlichkeiten aus derivativen Finanzinstrumenten begründen keine Finanzschulden. Finanzschulden sind neben Verbindlichkeiten und Rückstellungen als zentraler Bestandteil der Fremdmittel zu sehen. Langfristige Finanzschulden sind Finanzschulden mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr. Kurzfristige Finanzschulden sind Finanzschulden mit einer Fälligkeit bis zu einem Jahr.

Als Finanzschulden sind ferner Geldverbindlichkeiten des Landes Kärnten aus Rechtsgeschäften zu behandeln (§ 32 Abs. 3):

1. aufgrund derer ein Dritter die Leistung von Auszahlungen des Landes Kärnten nach Maßgabe ihrer Fälligkeit übernimmt und das Land Kärnten diesem die Auszahlungen erst nach Ablauf des Finanzjahres, in dem die Auszahlungen durch das Land Kärnten zu leisten waren, zu ersetzen hat oder
2. bei denen dem Land Kärnten außergewöhnliche Finanzierungserleichterungen dadurch eingeräumt werden, dass die Fälligkeit der Gegenleistung des Landes Kärnten auf einen mehr als zehn Jahre nach dem Empfang der Leistung gelegenen Tag festgesetzt oder hinausgeschoben wird, wobei sich die Fälligkeit im Falle der Erbringung der Gegenleistung in mehreren Teilbeträgen nach der Fälligkeit des letzten Teilbetrages richtet.

Bei den angeführten Sonderformen von Finanzschulden handelt es sich um Verbindlichkeiten, die zwar aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (zB durch Forderungskauf seitens eines Kreditinstituts oder durch einen Leasingvertrag) entstehen, bei denen jedoch in Ansehung der Vorfinanzierung durch einen am ursprünglich Rechtsgeschäft nicht unmittelbar beteiligten Dritten (zumeist ein Kreditinstitut) bzw. wegen der außergewöhnlichen Fälligkeitsvereinbarung der Finanzierungszweck im Vordergrund steht.

Finanzschulden sind Maastricht-konform zum Nominalwert zu bewerten (§ 32 Abs. 4). Als Dienstleistungsentgelte gelten „Provisionen“ und „Spesen“, welche Maastricht-konform und im Einklang mit dem ESGV zum Zeitpunkt der Zahlung als Aufwand und Auszahlung erfasst werden. „Zinsen“, „Agien“ und „Disagien“ werden periodengerecht im Finanzaufwand bzw. im Finanzertrag erfasst.