

# RECHT & RFG FINANZEN FÜR GEMEINDEN

Mit  
Jahresregister  
2021!

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

März 2022

01

1 – 52

## Schwerpunkt

### VRV im Immobilienbereich

Darstellung von Mieterinvestitionen nach der VRV 2015

Alexander Herbst und Veronika Meszarits ➔ 4

Gebrauchs- bzw Nutzungswert bei der Folgebewertung von

Grundstücken Josef Klug und René Wind ➔ 10

## Übersicht

Steuer-Radar ➔ 15

## Beiträge

### Gewinnermittlungs- und Erklärungspflicht von BgA

Wolfgang Lindinger ➔ 19

Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde Stefan Leo Frank ➔ 17

Amtsbeginn der Gemeindeorgane nach der stmk GemO

Bernd Wieser ➔ 23

Amtsende von Gemeindeorganen in der Steiermark

Maximilian Zankel ➔ 28

Beleuchtungspflicht von Gemeindestraßen Maximilian Uidl ➔ 36

Das neue Gewährleistungsrecht Silvia Dullinger ➔ 40

Praxisfragen zum stmk GemeindevertragsbedienstetenG (Teil 1)

Christoph Radlingmayr ➔ 47

# Der Gebrauchs- bzw Nutzungswert bei der Folgebewertung von Grundstücken nach der VRV 2015

## Die Bedeutung der Gemeinde als organisatorische Einheit iZm einer Verwendungsänderung von Grundstücken.

RFG 2022/3

§§ 13, 19  
VRV 2015

Grundstücks-  
bewertung;  
außerplanmäßige  
Abschreibung;  
Going Concern;  
True and Fair  
View;  
Gebrauchswert

Die VRV 2015 sieht für verschiedene Situationen „Wahlrechte“ vor. Bei der Bewertung von Grundstücken darf allerdings nicht allein deshalb eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden, weil der beizulegende Zeitwert nunmehr unter den ursprünglichen Anschaffungskosten bzw dem bisherigen Buchwert liegt. Der höhere Gebrauchswert, der sich aus der Bedeutung der Grundstücke für die Gemeinde als organisatorische Einheit ergibt, schränkt hierbei die „Wahlmöglichkeiten“ in der Folgebewertung ein.

Von Josef Klug und René Wind

### Inhaltsübersicht:

- A. Einleitung
- B. Beispiele
- C. Rechtliche Rahmenbedingungen der VRV 2015
  1. Going Concern
  2. Grundsatz der Verlässlichkeit (True und Fair View)
  3. Folgebewertung
  4. Bewertungsmaßstäbe
- D. Folgebewertung der Grundstücke
  1. Indizien für Wertminderung
  2. Bedeutung der Grundstücke für die Gemeinde als organisatorische Einheit
  3. Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten und des Gebrauchswerts
- E. Zusammenfassung

### A. Einleitung

Bewertungen von Gemeindevermögen nach der VRV 2015 lösen in der Praxis vielfach Schwierigkeiten und Zweifelsfragen aus. Neben den Bewertungsfragen iZm der erstmaligen Erstellung der Eröffnungsbilanz bestehen auch im laufenden Gemeindebetrieb zahlreiche Fragestellungen rund um die Erst- und Folgebewertung von Gemeindevermögen.

*Kamper*<sup>1)</sup> hat sich in RFG 2021, 97 mit der Frage auseinandergesetzt, wie die Bewertung von Straßengrundstücken nach der VRV 2015 zu erfolgen hat und welche

Bedeutung hierbei der Nutzungswert aufweist. Wir haben diesen Beitrag von *Kamper* als Anlass für tiefergehende Überlegungen genommen. Konkret betrifft dies den Erwerb von Grundstücken zu einem „normalen“ Grundstückspreis, wenn im Anschluss an den Erwerb eine Verwendungsänderung wie durch die Errichtung einer Gemeindestraße oder eines Hochwasserschutzes der Gemeinde eintritt. Schwierigkeiten treten dann auf, wenn durch diese ursprünglich (uU nicht) geplante Verwendungsänderung der bisherige Buchwert im Veräußerungsfall nicht mehr erreichbar wäre.

### B. Beispiele

Die Auswirkungen von Verwendungsänderungen von ursprünglich unbebauten Grundstücken auf die Folgebewertung soll anhand von zwei Beispielen dargestellt werden.

#### Beispiel 1

Die Gemeinde kauft mehrere Grundstücke um durchschnittlich € 45,- pro m<sup>2</sup>, um die Verkehrsführung innerhalb der Gemeinde verbessern zu können (Ortsumfahrung). Aufgrund des Umstands, dass Straßengrundstücke (mit einer entsprechenden Widmung als Verkehrsflächen anstelle einer Widmung zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung

1) *Kamper*, Kommunale Bilanzierung im Spannungsfeld von Sparsamkeitsgebot und True and Fair View, RFG 2021, 97 (99).

bzw Widmung als Bauland) in dieser Gemeinde zu einem deutlich niedrigeren Preis von € 15,- pro m<sup>2</sup> verkauft werden können, überlegt die Gemeinde, ob und, wenn ja, wie die Gemeinde diesen niedrigen Wert im Rechnungsabschluss zu berücksichtigen hat. (Lösung siehe Seite 14.)

### Beispiel 2

Die Gemeinde kaufte vor Jahren mehrere Grundstücke mit der Widmung als Bauland am Flussufer um durchschnittlich € 60,- pro m<sup>2</sup>. Ursprünglich war beabsichtigt, eine Freizeit- und Sportanlage zu errichten. Aufgrund vergangener Hochwasserereignisse stellte sich heraus, dass zum Schutz des Ortszentrums vor zukünftigen Überschwemmungen Schutzbauten erforderlich sind, wofür die zuvor erwähnten Grundstücke mitsamt weiteren gemeindeeigenen Grundstücken ideal sind. Zum „Lückenschluss“ wurde – aufgrund der raschen gebotenen Umsetzung erster Schutzmaßnahmen – noch ein weiteres Grundstück (Bauland) um € 85,- pro m<sup>2</sup>, und damit um rund € 25,- pro m<sup>2</sup> über dem bisherigen Marktpreis für vergleichbare Grundstücke mit Baulandwidmung, erworben.

Die Baumaßnahmen führen dazu, dass im Fall einer Veräußerung der durch Schutzmaßnahmen wie aufgeschüttete Dämme verbauten Grundstücksteile nicht mehr der ursprüngliche Preis erzielt werden kann, sondern nur mehr ein Durchschnittspreis von rund € 6,- pro m<sup>2</sup>; nach Errichtung der Schutzbauten ist für die noch als Bauland nutzbaren Grundstücksteile aufgrund der zu Tage getretenen Gefahr durch Naturkatastrophen ein reduzierter Marktpreis von € 50,- gegeben. (Lösung siehe Seite 14.)

und Ertragslage einer Gemeinde zu vermitteln. Eine solche Darstellung ist damit auch frei von wesentlichen Verzerrungen. Hierfür wird in der Literatur auch der Begriff des True and Fair View verwendet. Zudem verfolgen die internationalen Rechnungslegungsvorschriften für den öffentlichen Sektor (IPSAS), an denen sich die Bestimmungen der VRV 2015 orientieren, eine vergleichbare Zielsetzung.<sup>3)</sup> Die Nichtbeachtung des True and Fair View würde daher zu einer Verzerrung im Rechnungsabschluss führen und damit den Informationsgehalt für die Adressaten senken.

Im Fall von Wahlmöglichkeiten ist für die Auswahl des heranzuziehenden Wertansatzes bzw der konkreten Bewertungsmethode zu berücksichtigen, dass im Sinne der Vermittlung eines möglichst richtigen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage jener Wert bzw jene Methode zu verwenden ist, die diesem Bild bestmöglich entspricht (Teilaspekt der Neutralität).<sup>4)</sup> Festzuhalten ist auch, dass die Wahlmöglichkeit verschiedener Bewertungsmethoden nicht zur Betreibung von buchmäßiger Bilanzpolitik, das heißt von rein buchtechnischen Vorgängen, die nicht in den Bestimmungen der VRV 2015 einschließlich den Grundsätzen des Rechnungsabschlusses Deckung finden,<sup>5)</sup> verwendet werden darf, um einen bestimmten Wert in der Vermögens-, Finanzierungs- oder Ergebnisrechnung ausweisen zu können.

### 3. Folgebewertung

§ 19 Abs 14 VRV 2015 legt allgemein die Verpflichtung zur Vornahme einer Folgebewertung fest. Demnach ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob Vorgänge bekannt sind, die eine wesentliche Wertminderung (nicht abnutzbares Vermögen) oder eine über die lineare Abschreibung hinausgehende wesentliche Wertminderung eines Vermögenswerts (abnutzbares Vermögen) vermuten lassen. Ist dies der Fall, dann ist in einem zweiten Schritt der Vermögenswert mit dem erzielbaren Betrag zu bewerten.<sup>6)</sup>

Was unter dem erzielbaren Betrag zu verstehen ist, spezifiziert § 19 Abs 14 Satz 3 VRV 2015. Demnach ist unter dem erzielbaren Betrag entweder (1) der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten oder (2) der Gebrauchswert<sup>7)</sup> zu verstehen; entsprechend den IPSAS-Vorgaben ist der höhere der beiden Werte maßgebend.<sup>8)</sup> →

## C. Rechtliche Rahmenbedingungen der VRV 2015

### 1. Going Concern

§ 13 Abs 8 VRV 2015 legt den Going-Concern-Grundsatz fest. Demnach ist, solange nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen, die Fortführung der Tätigkeit einer Gemeinde anzunehmen. Die Going-Concern-Annahme und damit die Berücksichtigung der planmäßigen Verwendung von Grundstücken in einer Gemeinde ist im Standardfall und insb auch im Zuge von hoheitlichen Tätigkeiten bei der Folgebewertung zu berücksichtigen.<sup>2)</sup>

### 2. Grundsatz der Verlässlichkeit (True und Fair View)

§ 13 Abs 6 VRV 2015 schreibt einen weiteren zentralen Pfeiler fest, wonach der Rechnungsabschluss einer Gemeinde „auf Basis zuverlässiger Informationen“ zu erfolgen hat (Grundsatz der Verlässlichkeit). Demnach hat die Darstellung im Rechnungsabschluss – auch wenn die Formulierung des § 16 Abs 6 VRV 2015 auf den ersten Blick unklar sein mag – in einer Gesamtbetrachtung ein möglichst den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz-

2) Siehe zB *Saliter in Saliter/Meszarits/Pilz* (Hrsg), VRV 2015 (2020) Rz 3.42f.

3) Siehe *Saliter in Saliter/Meszarits/Pilz* (Hrsg), VRV, Rz 1.10f und Rz 3.33ff; s auch *Kamper*, RFG 2021, 97; *BMF*, Erläuterungen zu § 25 Abs 4. Siehe zur aA, wonach keine Generalnorm eines *True and Fair View* bestehe, *Nadvornik/Herbst*, Rechnungsabschluss-spezifische Zielvorstellungen im Allgemeinen und im Lichte der Vorranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung im Besonderen, in *Fritz-Schmid/Kanduth-Kristen/Urnik*, GedS Herbert Kofler (2020) 487 (502).

4) Vgl *Saliter in Saliter/Meszarits/Pilz* (Hrsg), VRV, Rz 3.36.

5) Vgl *Hirschler*, RWZ 2021, 209 (211f).

6) Siehe im Detail *Saliter in Saliter/Meszarits/Pilz* (Hrsg), VRV, Rz 4.73ff.

7) Die IPSAS verwenden den Begriff des Nutzungswerts.

8) Siehe *Saliter in Saliter/Meszarits/Pilz* (Hrsg), VRV, Rz 5.100ff.

#### 4. Bewertungsmaßstäbe

##### a) Bewertungsmaßstab 1: beizulegender Zeitwert (fair value)

Als beizulegender Zeitwert (fair value) ist nach § 19 Abs 9 VRV 2015 jener Wert zu verstehen, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Personen getauscht oder eine Verpflichtung beglichen werden kann. Hierfür ist ua der Preis eines bestehenden Vertrags oder der Marktpreis für vergleichbare Grundstücke heranzuziehen.<sup>9)</sup> Im Unterschied zu den unternehmens- und ertragsteuerrechtlichen Bewertungsansätzen ist nicht auf den Teilwert abzustellen; etwaige Synergieeffekte sowie die Bedeutung eines Vermögensgegenstands für die Gemeinde als organisatorische Einheit können im Rahmen des beizulegenden Zeitwerts – im Gegensatz zum Gebrauchswert – daher nicht berücksichtigt werden.

##### b) Bewertungsmaßstab 2: Gebrauchswert

Wie hingegen der Gebrauchswert zu ermitteln ist, legt die VRV 2015 nicht näher fest. Unter Berücksichtigung der Erläuterungen zu § 19 Abs 14 VRV 2015 sowie aus dem Gesamtkontext, dass die Bestimmungen der VRV 2015 neben unternehmensrechtlichen Ansätzen den internationalen Rechnungslegungsvorschriften für öffentliche Einheiten (IPSAS)<sup>10)</sup> nachgebildet wurden, lässt sich ableiten, dass für nicht zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte wie einen Hochwasserschutz oder eine nicht mautpflichtige Straße folgende Methoden verwendet werden können, um das verbleibende Nutzungspotenzial für die Gemeinde zu ermitteln:

- Instandsetzungskosten-Ansatz,
  - leistungsorientierter Ansatz,
  - abgeschriebener Wiederbeschaffungswert-Ansatz.
- Auch wenn die drei Bewertungsverfahren im Detail Unterschiede aufweisen, ist allen drei Bewertungsverfahren gemeinsam, dass als Referenzmaßstab an die Wiederbeschaffungskosten angeknüpft wird, welche um die kumulierte bisherige Abschreibung und gegebenenfalls um Instandsetzungsaufwendungen und um einen Abschlag für eine verringerte Nutzungsmöglichkeit korrigiert werden müssen.<sup>11)</sup>

#### D. Folgebewertung der Grundstücke

##### 1. Indizien für Wertminderung

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob Anhaltspunkte für eine wesentliche Wertminderung gegeben sind. Zu diesen zählen ua eine signifikante nachteilige Veränderung des marktbezogenen, ökonomischen und gesetzlichen Umfelds. Damit kann eine signifikante Veränderung der (voraussichtlichen) Nutzung ein Indiz für eine Wertminderung darstellen, wobei es gleichgültig ist, ob diese Nutzungsänderung schon erfolgt ist oder erst in naher Zukunft erfolgen wird.<sup>12)</sup>

Beispiel 1 und Beispiel 2 zeigen jeweils solche Indizien auf. In beiden Fällen ist eine Verwendungsänderung zumindest in naher Zukunft beabsichtigt, die auch eine wesentliche Auswirkung (nicht bloß unwesentliche Wertveränderungen) auf den Wertansatz haben kann.

Daher ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der erzielbare Betrag iSd § 19 Abs 14 Satz 3 VRV 2015 tat-

sächlich und wesentlich gesunken ist. Erst dann darf eine außerplanmäßige Abschreibung auf den unten dem bisherigen Wertansatz liegenden erzielbaren Betrag vorgenommen werden.

##### 2. Bedeutung der Grundstücke für die Gemeinde als organisatorische Einheit

Da der beizulegende Zeitwert aufgrund der beabsichtigten bzw erfolgten Verwendungsänderung in Beispiel 1 von € 45,- auf € 15,- und in Beispiel 2 von € 60,- bzw € 85,- auf € 50,- bzw € 6,- und damit unter die ursprünglichen Anschaffungskosten (= bisheriger Buchwert) gesunken ist, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob der Gebrauchs- bzw Nutzungswert ebenfalls unter die ursprünglichen Anschaffungskosten gesunken ist. Erst in diesem Fall darf eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden.

Die Anknüpfung an den Gebrauchswert im Rahmen der Folgebewertung anstelle des beizulegenden Zeitwerts (fair value) trägt dem Going-Concern-Prinzip Rechnung, wonach die Gemeinde die Grundstücke für die hoheitliche Aufgabenerfüllung benötigt. Dies bedeutet, dass die Gemeinde die Grundstücke aufgrund der fortwährenden Tätigkeit auch zukünftig für die Straßenerichtung (Beispiel 1) sowie für den Hochwasserschutz (Beispiel 2) benötigt. Damit verlangt der Going-Concern-Grundsatz das Abstellen auf den Gebrauchswert, sofern dieser höher als der beizulegende Zeitwert ist.

Durch eine solche Vorgehensweise wird auch dem True and Fair View-Ansatz der VRV 2015, wonach durch den Rechnungsabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird, bestmöglich Rechnung getragen. Dies ergibt sich daraus, dass die Gemeinde als organisatorische Einheit die betroffenen Grundstücke mit den damit zusammenhängenden Gebrauchs- bzw Nutzungswerten benötigt. Funktionierende Infrastruktureinrichtungen haben in einer Gemeinde einen hohen Nutzungswert und sind auch die fundamentale Grundlage der Ertrags- sowie Einnahmenerzielung einer Gemeinde.<sup>13)</sup> Damit ist die Bedeutung von Grundstücken für die weitere Tätigkeit der Gemeinde sowie die Vermittlung eines möglichst getreuen Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu berücksichtigen. Dies ist auch der Unterschied zu einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit einer Gemeinde, wenn ein Grundstück ohne Funktionszusammenhang zur hoheitlichen Tätigkeit veräußert werden kann.

Auch wenn in einer isolierten Betrachtung eine (beabsichtigte) Verwendungsänderung ein Indiz für eine Wertminderung ist und zu einer außerplanmäßigen Abschreibung grundsätzlich verpflichten kann, ist zwingend ein durch die Verwendungsänderung über

9) Siehe im Detail *Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher*, Rechnungsabschluss der Gemeinden 2/2.7, 1 ff; *Saliter* in *Saliter/Meszarits/Pilz* (Hrsg), VRV, Rz 4.42 ff.

10) *Saliter* in *Saliter/Meszarits/Pilz* (Hrsg), VRV, Rz 1.10.

11) Siehe *Saliter* in *Saliter/Meszarits/Pilz* (Hrsg), VRV, Rz 4.80 und Rz 4.86, sowie im Detail *Kuntner/Meszarits/Pilz/Saliter* in *Saliter/Meszarits/Pilz* (Hrsg), VRV, Rz 5.102 ff.

12) Siehe im Detail *Kuntner/Meszarits/Pilz/Saliter* in *Saliter/Meszarits/Pilz* (Hrsg), VRV, Rz 5.92. Vgl weiters *Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher*, Rechnungsabschluss der Gemeinden 2/2.3, 21 ff.

13) Siehe auch *Kamper*, RFG 2021, 97 (99).

den beizulegenden Zeitwert liegender höherer Nutzen für die Gemeinde zu berücksichtigen.<sup>14)</sup> Dies ist auch naheliegend. Würde der Gebrauchswert für die Gemeinde mit der ursprünglichen Verwendung bzw der bisherigen Nutzung höher als durch die Verwendungsänderung sein, dann wäre auf Basis verwaltungsökonomischer Überlegungen kein Grund gegeben, zB anstelle einer Sport- und Freizeitanlage einen Hochwasserschutz oder anstelle einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung eine Straße zu errichten.

Die Ermittlung des Nutzungswerts des Grundstücks für die Gemeinde erfordert damit die Berücksichtigung der Synergieeffekte von Grundstücken für die Gemeinde als Einheit. Im Fall der Ortsumfahrung ist dies der Nutzen aus der besseren Verkehrsführung und im Fall des Hochwasserschutzbaus der bessere Schutz vor Naturkatastrophen. In Entsprechung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften für öffentliche Einheiten (IPSAS)<sup>15)</sup> werden für die Frage der Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung die zukünftigen ökonomischen Vorteile sowie das zukünftige Dienstleistungspotenzial aufgrund dieser Nutzungsänderung berücksichtigt. Wie bereits oben ausgeführt, sind funktionierende Infrastruktureinrichtungen eine zentrale Voraussetzung für das wirtschaftliche und soziale Funktionieren einer Gemeinde.<sup>16)</sup> Dies kann somit zum Ansatz von bzw zur Beibehaltung der höheren Wiederbeschaffungskosten führen und damit einer außerplanmäßigen Abschreibung entgegenstehen.

Die Verwendung eines deutlich unter dem Gebrauchswert liegenden beizulegenden Zeitwerts (fair value) widerspricht somit dem Grundsatz des Going Concern sowie dem True and fair view-Ansatz und damit zusammenhängend der Berücksichtigungspflicht der Gemeinde als „Bewertungseinheit“.

### 3. Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten und des Gebrauchswerts

Im Rahmen der Ermittlung des Gebrauchswerts sind in weiterer Folge die Wiederbeschaffungskosten als Anknüpfungspunkt zu bestimmen, welche in der Praxis Bewertungsschwierigkeiten auslösen können. Diese ergeben sich dadurch, dass es sich bei Grundstücken einerseits um unbewegliches Vermögen handelt und andererseits für Straßen und Schutzbauten bestimmte Grundstücke notwendig sind, ohne die der Zweck im Standardfall vereitelt werden würde.

Da es keinen Markt für alternative Grundstücke – es kann im Standardfall nicht anstatt beim Eigentümer A beim Eigentümer B gekauft werden – gibt, stellt sich vor dem Hintergrund der Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung der VRV 2015 die Frage, wie ein (fiktiver) Wiederbeschaffungspreis konkret ermittelt werden kann.

Das Abstellen auf die Wiederbeschaffungskosten von vergleichbaren Grundstücken, welche bereits als Straßengrundstücke gewidmet sind (Beispiel 1), bzw von Grundstücken, auf denen bereits Schutzbauten errichtet sind (Beispiel 2), würde mangels Berücksichtigung der Bedeutung der Grundstücke für die Gemeinde als Einheit zu einem Wertansatz in der Vermögensrechnung führen, der nicht den Grundsätzen der VRV

2015 entspricht. Diese dürfen daher nicht als Wertansatz für die Berechnung des Gebrauchs- bzw Nutzungswerts herangezogen werden.

Vielmehr ist bei der Ermittlung des Gebrauchs- bzw Nutzungswerts die (zukünftige) Verwendung der Grundstücke zu berücksichtigen, welche mitunter in den höheren Kaufpreis einfließt. Als rechentechnischer Ansatz zur Ermittlung des Gebrauchs- bzw Nutzungswerts sind daher (fiktive) Wiederbeschaffungskosten nach der Maßgabe zu ermitteln, dass die Verwendungsänderung und die daraus lukrierten, positiven Effekte auf die Gemeinde weiterhin antizipiert werden. Erst damit zusammenhängende Verschlechterungen für die Gemeinde als organisatorische Einheit können eine wesentliche Wertminderung begründen.

Für die Ermittlung der (fiktiven) Wiederbeschaffungskosten ist daher zu fragen, welchen Betrag die Gemeinde einschließlich Anschaffungsnebenkosten zu entrichten hätte, wenn diese zum heutigen Zeitpunkt ein vergleichbares Grundstück unter der ursprünglichen Prämisse erwerben möchte. Ist dieser Preis bei vergleichbaren unbebauten Grundstücken gleichgeblieben oder sogar gestiegen, besteht kein Bedarf bzw sogar keine Möglichkeit der Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung, und zwar auch dann nicht, wenn der beizulegende Zeitwert bei einer nachfolgenden Verwendungsänderung unter den historischen Anschaffungskosten liegen würde. Im Fall einer nachfolgenden Verwendungsänderung ist aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen davon auszugehen, dass eine solche durch nach den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit handelnde Gemeinde<sup>17)</sup> nur dann erfolgen wird, wenn der Nutzen für die Gemeinde als Einheit im Rahmen einer Gesamtbetrachtung höher als im Fall der Beibehaltung der ursprünglichen Verwendungsabsicht ist. Damit manifestiert sich, dass der Gebrauchs- bzw Nutzungswert für die Gemeinde nicht gesunken sein kann.

#### Beispiel 1

**Lösung:** Für Beispiel 1 bedeutet dies, dass die Gemeinde weiterhin eine Straße zur besseren Verkehrsführung errichten möchte. Aus diesem Grund ergibt sich mangels Veränderung der Marktbedingungen, dass die Gemeinde im Fall einer gedanklichen Wiederbeschaffung erneut den ursprünglichen Preis zu bezahlen hätte. Die beabsichtigte Verwendung der Grundstücke zur Errichtung der Ortsumfahrung findet daher in die Berechnung der (fiktiven) Wiederbeschaffungskosten Eingang. Auch wenn Grundstücke mit der Widmung als Verkehrsflächen einen geringeren beizulegenden Zeitwert aufweisen, ist aufgrund des weiterhin vorhandenen höheren Gebrauchswerts keine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Dies ist auch plausibel, weil die Grundstücke bereits mit einer entspre-

14) Siehe Kamper, RFG 2021, 97 (99).

15) Siehe IPSAS 26 Rz 20.

16) Siehe Kamper, RFG 2021, 97 (99).

17) Siehe hierzu Art 127 Abs 1 B-VG sowie zB § 74 Abs 1 Stmk GemO; § 34 Abs 3 Ktn AGO; § 68 Abs 2 OÖ GemO; § 72 Abs 1 NÖ GO und § 90 Abs 1 TGO.

chenden Verwendungsabsicht von der Gemeinde erworben wurden.

Für Beispiel 2 ist zu differenzieren. Für das zusätzlich erworbene Grundstück gilt Folgendes:

#### Beispiel 2

**Lösung betreffend das zusätzlich erworbene Grundstück:** Für Beispiel 2 bedeutet dies betreffend das zusätzlich erworbene Grundstück zur Lückenschließung, dass auch abermals ein über dem Marktpreis liegender Kaufpreis vereinbart werden würde, um den Hochwasserschutzbau rasch errichten zu können. Damit verdeutlicht sich durch die Berücksichtigung des Grundstücks für die Gemeinde als „Bewertungseinheit“ ein höherer Gebrauchs- bzw. Nutzungswert der Grundstücke. Aus diesem Grund besteht weiterhin ein Gebrauchswert in der ursprünglichen Höhe fort, sodass eine außerplanmäßige Abschreibung auf € 50,- oder auch auf € 6,- sowie eine anteilige außerplanmäßige Abschreibung im Ausmaß des gesunkenen allgemeinen Marktpreises ausscheiden, zumal die Gemeinde das Grundstück bereits im Wissen sinkender Marktpreise aufgrund der Hochwassergefährdung erworben hat.

Für die ursprünglich erworbenen Grundstücke ist in Hinblick auf die Errichtung des Schutzbaus Folgendes zu beachten:

#### Beispiel 2

**Lösung betreffend die ursprünglich erworbenen Grundstücke – Errichtung des Hochwasserschutzbaus:** Auch wenn die Gemeinde zunächst eine andere Verwendungsabsicht gehabt hat, wäre die Gemeinde aufgrund der Notwendigkeit der Errichtung von Schutzbauten „gezwungen“, Grundstücke zu erwerben und anstelle einer Freizeit- und Sportanlage Hochwasserschutzbauten zu errichten. Sieht man vom Sinken der Grundstückspreise auf € 50,- pro m<sup>2</sup> zunächst ab, besteht keine Möglichkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung auf € 6,- pro m<sup>2</sup> für die für den Hochwasserschutzbau benötigten Flächen. Der höhere Kaufpreis ist das Ergebnis, dass diese Grundstücke für die Gemeinde einen über den „normalen Marktpreis“ liegenden Nutzen schaffen.

Betreffend die Reduktion des allgemeinen Marktpreises siehe sogleich.

Die beiden Beispiele verdeutlichen somit, dass die Berücksichtigung der Gemeinde als Bewertungseinheit bei der Ermittlung des Gebrauchs- bzw. Nutzungswerts dazu führen kann, dass eine außerplanmäßige Abschreibung nicht vorgenommen werden darf. Dies ergibt sich durch die Berücksichtigung der Bedeutung der Grundstücke für die Gemeinde als organisatorische Einheit – man kann unseres Ermessens hier auch in Anlehnung an die Standards internationaler Rechnungslegung (IFRS) von einer Cash Generating Unit (CGU) sprechen – und die damit verbundene notwendige hoheitliche Verwendung dieser Grundstücke für die Straßenerrichtung bzw. Schutzbauten. Die Anwendung von (fiktiven) Wie-

derbeschaffungspreisen erfordert auch die Going-Concern-Annahme, wonach die Gemeinde für die hoheitliche Tätigkeit der Errichtung und Erhaltung der Straßeninfrastruktur sowie von Hochwasserschutzbauten diese Grundstücke benötigt und der Gemeinde damit ein entsprechender Nutzen von konkreten Grundstücken, der im Vergleich zur ursprünglichen Anschaffung nicht gesunken ist, verschafft. Zahlenmäßig spiegelt sich dieser Nutzen im Gebrauchs- bzw. Nutzungswert wider.

Davon Abweichendes gilt nur im Fall von allgemein sinkenden Marktpreisen wie aufgrund einer sinkenden Nachfrage (Bevölkerungsabwanderung) oder zunehmender Bedrohung sowie des Ersichtlichwerdens der Gefahr durch Naturkatastrophen. Erst in diesem Fall sinken nicht nur der beizulegende Zeitwert, sondern auch die (fiktiven) Wiederbeschaffungskosten von Grundstücken unter Zugrundelegung der ursprünglichen Prämisse, wodurch die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung zwingend notwendig ist. Auf den ersten Blick könnte hier auch vertreten werden, dass in diesen Fällen der Gemeinde nach wie vor ein zahlenmäßig ausgedrückter Nutzen in Höhe des ursprünglichen Kaufpreises verschafft werden kann. UE ergibt sich jedoch auf Basis der IPSAS-Bewertungsmethoden, die die Wiederbeschaffungskosten als Obergrenze für den Gebrauchswert vorsehen, eine außerplanmäßige Abschreibung auf das gesunkene Marktpreisniveau. Weiters kann eine außerplanmäßige Abschreibung notwendig werden, wenn die Grundstücke nicht mehr für hoheitliche Zwecke verwendet werden und insb kein Gebrauchs- bzw. Nutzungswert, sondern ein beizulegender Zeitwert zur Anwendung kommt.

Für Beispiel 2 gilt daher betreffend die ursprünglich erworbenen Grundstücke aufgrund des Sinkens des allgemeinen Marktpreises weiters Folgendes:

#### Beispiel 2

**Lösung betreffend die ursprünglich erworbenen Grundstücke – Veränderung des allgemeinen Marktpreises:** Aufgrund des Sinkens des allgemeinen Marktpreises auf € 50,- pro m<sup>2</sup> (unter Berücksichtigung der Synergieeffekte durch die erfolgte Errichtung des Hochwasserschutzbaus) ist eine außerplanmäßige Abschreibung um € 10,- pro m<sup>2</sup> vorzunehmen; dies gilt auch für die durch die Hochwasserschutzbauten verbauten Flächen. Eine Wiederbeschaffung wäre aufgrund der allgemein gesunkenen Marktpreise zu € 50,- pro m<sup>2</sup> möglich, wodurch sich die Verpflichtung zu einer außerplanmäßigen Abschreibung ergibt. Eine weitere außerplanmäßige Abschreibung auf € 6,- pro m<sup>2</sup> aufgrund der anschließenden Verwendungsänderung für die durch die Hochwasserschutzbauten benötigte Flächen scheidet aus (siehe bereits oben).

## E. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist in Hinblick auf die Bedeutung des Gebrauchs- bzw. Nutzungswerts bei der Folgebewertung Folgendes festzuhalten:

→ Durch die Anknüpfung an den Gebrauchs- bzw. Nutzungswert für die Frage der Zulässigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung zeigt sich,

dass die Bedeutung von Grundstücken für die Gemeinde als organisatorische Einheit zu berücksichtigen ist.

- Eine außerplanmäßige Abschreibung hat dann zu unterbleiben, wenn das Grundstück durch die errichtete Straße bzw durch den errichteten Hochwasserschutz einen höheren Nutzen (zahlenmäßig im Gebrauchs- bzw Nutzungswert ausgedrückt) generiert, und zwar auch dann, wenn der beizulegende Zeitwert sinkt.
- Eine außerplanmäßige Abschreibung ist erst im Fall von allgemeinen Marktveränderungen wie

von sinkenden Grundstückspreisen vergleichbarer Grundstücke geboten. Eine Wiederbeschaffung für die Straßenerrichtung bzw den Hochwasserschutz wäre auf Basis der ursprünglichen Prämisse erst in diesem Fall günstiger.

- Damit wird auch ein dem steuerrechtlichen Teilwertbegriff vergleichbares Ergebnis erreicht, indem ein fiktiver Käufer einer Gemeinde aufgrund des Verwendungszusammenhangs einen dem beizulegenden Zeitwert iSd § 19 Abs 9 VRV 2015 übersteigenden Betrag bezahlen würde.

### → In Kürze

Dieser Beitrag befasst sich anhand von Beispielen mit Bewertungsfragen iZm Grundstücken. Allein der Umstand, dass der beizulegende Zeitwert von Grundstücken in Folge einer Änderung des Verwendungszwecks unter dem bisherigen Buchwert gesunken ist, führt noch zu keiner außerplanmäßigen Abschreibung. Diese ist erst dann vorzunehmen, wenn trotz der Berücksichtigung der Bedeutung der Grundstücke für die Gemeinde als organisatorische Einheit eine Verringerung des Gebrauchswerts eintritt. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass eine funktionierende Infrastruktur das Fundament der Ertragskraft einer Gemeinde ist.

### → Zum Thema

#### Über die Autoren:

MMag. Josef Klug ist Partner bei der Wirtschafts- und Steuerberatungskanzlei Rabel & Partner in Graz. Mag. Dr. René Wind, MSc, ist Berufsanwärter bei derselben Kanzlei. Beide befassen sich schwerpunktmäßig mit Fragen der Gemeindeberatung.  
 Kontaktadresse: Rabel & Partner GmbH, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz. Tel: +43 (0) 316 3171 202; +43 (0) 316 3171 232  
 E-Mail: josef.klug@rabelpartner.at, rene.wind@rabelpartner.at  
 Internet: www.rabelpartner.at

#### Serie VRV 2015:

Dieser Beitrag ist der 24. Beitrag einer Serie über die VRV 2015. Die Serie wird fortgesetzt.

