



**S t R H**  
Wien

## STADTRECHNUNGSHOF WIEN

Landesgerichtsstraße 10  
A-1082 Wien

Tel.: 01 4000 82829 FAX: 01 4000 99 82810

E-Mail: [post@stadtrechnungshof.wien.at](mailto:post@stadtrechnungshof.wien.at)

[www.stadtrechnungshof.wien.at](http://www.stadtrechnungshof.wien.at)

StRH IV - 13/18

Tierfriedhof Wien GmbH,

Prüfung der Gebarung;

Nachprüfung

## KURZFASSUNG

*Der Stadtrechnungshof Wien unterzog im Jahr 2015 die Gebarung der Tierfriedhof Wien GmbH einer stichprobenweisen Prüfung. Das Ergebnis dieser Prüfung wurde im Tätigkeitsbericht für das Geschäftsjahr 2015 Tierfriedhof Wien GmbH, Prüfung der Gebarung, StRH IV - GU 243-1/15 dargestellt. Im Zuge der im Jahr 2018 durchgeführten Nachprüfung wurde die Umsetzung der Empfehlungen und Anregungen aus dem Erstbericht sowie die weitere wirtschaftliche Entwicklung in den Jahren 2015 bis 2017 einer näheren Betrachtung unterzogen.*

*Bei der nunmehrigen Nachprüfung stellte der Stadtrechnungshof Wien fest, dass die Gesellschaft die damaligen Empfehlungen bis auf zwei Punkte in überwiegendem Maße umsetzte. In jenen Bereichen, in denen der Stadtrechnungshof Wien im Hinblick auf die Umsetzung der Empfehlungen Verbesserungspotenziale aufzeigte, wurden neuerlich entsprechende Empfehlungen ausgesprochen. Im Rahmen der Maßnahmenbekanntgabe teilte die Gesellschaft mit, dass in zwei Fällen die Empfehlungen hinsichtlich der Einholung einer Garantie- bzw. sonstigen Haftungserklärung sowie die Übermittlung einer Sachverhaltsdarstellung an das Firmenbuch nicht umgesetzt werden. Auch in diesen beiden Fällen wurden entsprechende Anregungen abgegeben.*

*Von der Nachprüfung war auch die weitere wirtschaftliche Entwicklung für den Zeitraum von 2015 bis 2017 umfasst. Diese führte zu höheren Umsatzerlösen und einer geringfügigen Verbesserung des Betriebsergebnisses sowie einer Steigerung des Auslastungsgrades der Erdgräber.*

*Die Einschau ergab im Wesentlichen Empfehlungen ausreichende Nachweise einzuholen, zentrale Vertragsbestandteile auch schriftlich zum Vertragsinhalt zu machen sowie Geschäftsvorfälle zeitnah zum Zeitpunkt des Entstehens des Rechtsgrundes in der Finanzbuchhaltung zu erfassen. Den Jahresabschlüssen der Tierfriedhof Wien GmbH für die Geschäftsjahre 2015 bis 2017 war kein Anhang beigefügt. Ein vollwertiger Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft liegt aber nur dann vor, wenn dieser aus Bilanz, Ge-*

*winn- und Verlustrechnung und Anhang besteht. Deswegen wurde empfohlen, in Abstimmung mit der steuerlichen Vertretung zu überprüfen, ob die Jahresabschlüsse mangels Anhang einer neuerlichen Aufstellung und Beschlussfassung durch die Generalversammlung bedürfen.*

Der Stadtrechnungshof Wien unterzog die Tierfriedhof Wien GmbH einer Nachprüfung und teilte das Ergebnis seiner Wahrnehmungen nach Abhaltung einer diesbezüglichen Schlussbesprechung der geprüften Stelle mit. Die von der geprüften Stelle abgegebene Stellungnahme wurde berücksichtigt. Allfällige Rundungsdifferenzen bei der Darstellung von Berechnungen wurden nicht ausgeglichen.

## INHALTSVERZEICHNIS

1. Prüfungsgrundlagen des Stadtrechnungshofes Wien.....	8
1.1 Prüfungsgegenstand.....	8
1.2 Prüfungszeitraum .....	8
1.3 Prüfungshandlungen.....	8
1.4 Prüfungsbefugnis.....	8
1.5 Vorberichte .....	8
2. Umsetzung der Empfehlungen .....	9
2.1 Ausarbeitung schriftlicher Vertragsgrundlagen, Dokumentation von Abweichungen, Prüfung der Markt- bzw. Fremdüblichkeit.....	9
2.2 Leistungsverrechnung für die Geschäftsführungstätigkeit .....	11
2.3 Überlassungsverträge für die bereitgestellten Mitarbeitenden, Vereinbarungen zur Erstattung von Personalkosten und Zustimmungserklärungen zum Arbeitgeberinnenwechsel .....	12
2.4 Einholung einer Garantie- bzw. sonstigen Haftungserklärung sowie Maßnahmen für eine ausreichende Kapitalbedeckung.....	14
2.5 Einhaltung der gesetzlichen und gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen sowie der Sorgfaltspflichten, Sanierung der mangelhaft gefassten Gesellschafterinnenbeschlüsse .....	17
2.6 Einhaltung der unternehmensrechtlichen Bestimmungen über die Aufstellung des Jahresabschlusses .....	18
2.7 Übermittlung einer Sachverhaltsdarstellung an das Firmenbuchgericht.....	19
2.8 Einhaltung der unternehmensrechtlichen Bestimmungen über die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung .....	20

2.9 Prüfung und Erörterung der im Geschäftsjahr 2011 unterbliebenen Verrechnung diverser Aufwandspositionen auf die Jahresabschlüsse 2011 und 2012 mit der steuerlichen Vertretung.....	20
2.10 Einhaltung des Grundsatzes der Vollständigkeit bei der Aufstellung des Jahresabschlusses .....	21
3. Darstellung des Auslastungsgrades von Grabstellen sowie der Entwicklung der Anzahl von Tierbeisetzungen in Erdgräbern samt den dabei verwendeten Sargbehältnissen für den Zeitraum 2015 bis 2017 .....	21
4. Wirtschaftliche Verhältnisse: Entwicklung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage .....	24
4.1 Veränderungen in der Ertragslage.....	24
4.2 Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage .....	29
5. Weitere Feststellungen und Empfehlungen zu den Jahresabschlüssen der Geschäftsjahre 2015 bis 2017 .....	31
5.1 Bestandteile von "erweiterten" Jahresabschlüssen der Kapitalgesellschaften: Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang .....	31
5.2 Gliederung des Jahresabschlusses, Erläuterungen im Anhang .....	34
6. Feststellungen .....	35
7. Zusammenfassung der Empfehlungen .....	36

## TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1: Entwicklung des Nettoumlaufvermögens sowie der Working Capital Ratio für die Geschäftsjahre 2011 bis 2014.....	14
Tabelle 2: Entwicklung des Nettoumlaufvermögens sowie der Working Capital Ratio für die Geschäftsjahre 2015 bis 2017.....	16
Tabelle 3: Auslastungsgrad der Erdgräber und der Urnennischen im Zeitraum 2015 bis 2017 .....	22
Tabelle 4: Entwicklung der Anzahl der Tierbeisetzungen in Erdgräbern sowie der Sargbehältnisse im Zeitraum 2015 bis 2017 .....	23
Tabelle 5: Entwicklung der Ertragslage von 2015 bis 2017 .....	24
Tabelle 6: Entwicklung der "Sonstigen betrieblichen Aufwendungen" .....	26
Tabelle 7: Entwicklung der Vermögens- und Finanzlage von 2015 bis 2017 .....	29

Tabelle 8: Fremdkapitalquote der Tierfriedhof Wien GmbH zu den Bilanzstichtagen für die Geschäftsjahre 2014 bis 2017 .....	31
---	----

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs. ....	Absatz
AG .....	Aktiengesellschaft
AktG.....	Aktiengesetz
bzgl.....	bezüglich
bzw. ....	beziehungsweise
ca.....	circa
d.h. ....	das heißt
d.i.....	das ist
etc.....	et cetera
EUR.....	Euro
Friedhöfe Wien GmbH.....	FRIEDHÖFE WIEN GmbH
GmbH .....	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG .....	GmbH-Gesetz
Hrsg.....	Herausgeber
Lfg. ....	Lieferung
lt.....	laut
m <sup>2</sup> .....	Quadratmeter
mbH & Co KG.....	mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommandit- gesellschaft
Mio. EUR .....	Millionen Euro
n.a. ....	not available - nicht verfügbar
Nr.....	Nummer
Ø.....	durchschnittlich
o.a. ....	oben angeführt
RÄG 2014.....	Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014

rd. ....	rund
RLG .....	Rechnungslegungsgesetz
Rz. ....	Randzahl
S. ....	Seite
s. ....	siehe
s.a. ....	siehe auch
StRH .....	Stadtrechnungshof
u.ä. ....	und ähnlich
u.a. ....	unter anderem
UGB .....	Unternehmensgesetzbuch
usw. ....	und so weiter
vgl. ....	vergleiche
VPI .....	Verbraucherpreisindex
Wiener Stadtwerke Finanzierungs- Services GmbH .....	WIENER STADTWERKE Finanzierungs-Services GmbH
Wiener Stadtwerke GmbH .....	WIENER STADTWERKE GmbH
Z .....	Ziffer(n)
Z. ....	Zeile(n)
z.B. ....	zum Beispiel

## LITERATURVERZEICHNIS

Mandl in Bertl/Mandl (Hrsg.), Handbuch zum RLG, 21. Lfg. (Dezember 2017) zu § 222 UGB, LexisNexis, Wien

Hochreiter in Jabornegg/Artmann (Hrsg.), UGB, Band 2, 2. Auflage, 2017, § 221 Rz. 1, Verlag Österreich, Wien

## PRÜFUNGSERGEBNIS

### **1. Prüfungsgrundlagen des Stadtrechnungshofes Wien**

#### **1.1 Prüfungsgegenstand**

Die Entscheidung zur Durchführung der gegenständlichen Prüfung wurde in Anwendung der risikoorientierten Prüfungsthemenauswahl des Stadtrechnungshofes Wien getroffen. Die gegenständliche Prüfung wurde von der Abteilung Beteiligungen der Stadt Wien des Stadtrechnungshofes Wien durchgeführt.

#### **1.2 Prüfungszeitraum**

Die gegenständliche Prüfung erfolgte im zweiten Quartal des Jahres 2018. Das Eröffnungsgespräch mit der geprüften Stelle fand am 8. Mai 2018 statt. Die Schlussbesprechung wurde am 16. Oktober 2018 durchgeführt. Der Betrachtungszeitraum umfasste die Jahre 2015 bis 2017.

#### **1.3 Prüfungshandlungen**

Die Prüfungshandlungen umfassten u.a. Dokumentenanalysen, Literaturrecherchen wie auch Berechnungen, Belegprüfungen und Interviews bei der Tierfriedhof Wien GmbH. Bei der Durchführung der Prüfung ergaben sich keine Prüfungshindernisse.

#### **1.4 Prüfungsbefugnis**

Die Prüfungsbefugnis für diese Gebarungsprüfung ist in § 73b Abs. 2 der Wiener Stadtverfassung festgeschrieben. Die erforderliche Sicherstellung dieser Prüfungsbefugnis ist im Gesellschaftsvertrag der Tierfriedhof Wien GmbH angeführt.

#### **1.5 Vorberichte**

Der Stadtrechnungshof Wien unterzog die Tierfriedhof Wien GmbH im Jahr 2015 einer Einschau über den Betrachtungszeitraum 2010 bis 2014. Die hieraus resultierenden Feststellungen sind im Bericht

- Tierfriedhof Wien GmbH, Prüfung der Gebarung, StRH IV - GU 243-1/15

veröffentlicht.

Die Einschau des Stadtrechnungshofes Wien hatte ergeben, dass in mehreren Fällen schriftliche Vertragsgrundlagen fehlten und Mängel in der Beschlussfassung von der Generalversammlung obliegenden Rechtsgeschäften und Maßnahmen bestanden. Weiters hatte er festgestellt, dass die von der Geschäftsführung aufgestellten Jahresabschlüsse teilweise fehler- und mangelbehaftet waren.

Aus wirtschaftlicher Sichtweise hatte der Stadtrechnungshof Wien festgestellt, dass die von der Tierfriedhof Wien GmbH in den Geschäftsjahren 2010 bis 2014 insgesamt erzielten Verluste beinahe doppelt so hoch waren wie die erzielten Einnahmen. Infolge der geringen Einnahmen und der erforderlichen Abdeckung der laufenden Jahresfehlbeträge hatte sich der Fremdkapitalanteil verdoppelt. Die Folge war eine nicht unerhebliche Liquiditätslücke gewesen.

Im Rahmen der Maßnahmenbekanntgabe hatte die Tierfriedhof Wien GmbH bekannt gegeben, dass von den insgesamt elf Empfehlungen des Stadtrechnungshofes Wien neun als umgesetzt einzustufen gewesen waren. Die Umsetzung von zwei Empfehlungen lehnte die Gesellschaft ab. Diese betrafen die Einholung von Garantie- bzw. Haftungserklärungen für den Fortbestand der Gesellschaft sowie die Übermittlung einer Sachverhaltsdarstellung an das Firmenbuchgericht über die mangelhafte Aufstellung des Jahresabschlusses 2014.

Die gegenständliche Einschau betraf in erster Linie die Umsetzung der Empfehlungen und Anregungen aus dem damaligen Tätigkeitsbericht sowie die weitere wirtschaftliche Entwicklung einschließlich des Jahres 2017.

## **2. Umsetzung der Empfehlungen**

### **2.1 Ausarbeitung schriftlicher Vertragsgrundlagen, Dokumentation von Abweichungen, Prüfung der Markt- bzw. Fremdüblichkeit**

2.1.1 Im Tätigkeitsbericht 2015 hatte der Stadtrechnungshof Wien empfohlen, schriftliche Vertragsgrundlagen für die Anmietung der Grundstücks- bzw. Friedhofsflächen von der Friedhöfe Wien GmbH sowie für die von der B&F Wien - Bestattung und Friedhöfe

GmbH erbrachten Serviceleistungen auszuarbeiten. Weiters hatte er empfohlen, Abweichungen hievon zu dokumentieren sowie die Kriterien der Markt- bzw. Fremdüblichkeit bei der Festsetzung der Miete und des Verwaltungskostenbeitrages zu beachten.

Die Nachprüfung zeigte, dass für die Anmietung der Grundstücks- bzw. Friedhofsflächen von der Friedhöfe Wien GmbH als Verpächterin am 30. Mai 2016 ein verbindliches schriftliches Angebot zum Abschluss eines Pachtvertrages erstellt wurde. Im Angebot waren sämtliche für beide Vertragsparteien sich jeweils ergebenden Rechte und Pflichten aus dem Pachtvertrag detailliert festgehalten. Das Bestandverhältnis wurde mit Wirksamkeitsbeginn zum 1. Jänner 2016 auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Als monatliches Pachtentgelt legte die Angebotsstellerin einen wertgesicherten Betrag von 500,-- EUR für eine Nutzungsfläche von 4.607 m<sup>2</sup> fest. Daraus errechnete der Stadtrechnungshof Wien ein durchschnittliches Pachtentgelt von rd. 1,30 EUR pro m<sup>2</sup> und Jahr.

Die Geschäftsführung der Tierfriedhof Wien GmbH hatte im Rahmen der Erstprüfung als Vergleichsmaßstab eine durchschnittliche Bandbreite der m<sup>2</sup>-Preise zwischen 2,-- EUR und 5,-- EUR je nach Lage für unbenützte Friedhofsgrundstücke in der Bilanz der Friedhöfe Wien GmbH genannt. Entgegen diesen damaligen Ausführungen relativierte die Geschäftsführung ihre Angaben bei der Nachprüfung und gab als durchschnittliche m<sup>2</sup>-Bewertungen von unbenützten Friedhofsgrundstücken in der Bilanz der Friedhöfe Wien GmbH Werte zwischen 1,-- EUR und 5,-- EUR je nach Lage an. Als Referenz nannte sie die Vereinbarungen für die Friedhöfe Groß Jedlersdorf und Mauer mit jeweils rd. 1,12 EUR pro m<sup>2</sup>, weswegen nach Einschätzung der Geschäftsführung der Tierfriedhof Wien GmbH eine marktübliche Bewertung vorläge. Weiters führte sie aus, dass die verpachtete Fläche für die Friedhöfe Wien GmbH keine anderweitigen Ertragsaussichten bringen würde und deshalb ein am unteren Ende der Bandbreite gelegenes Pachtentgelt vereinbart wurde, welches für beide Vertragsparteien wirtschaftlich von Vorteil ist. Eine gesonderte externe Überprüfung der Fremd- bzw. Marktüblichkeit fand nicht statt.

2.1.2 Durch die Einbeziehung der Tierfriedhof Wien GmbH in den am 25. Februar 2015 mit der B&F Wien - Bestattung und Friedhöfe GmbH abgeschlossenen Konzernbereichsvertrag lagen die schriftlichen Rechtsgrundlagen hinsichtlich der Verrechnung des Verwaltungskostenbeitrages in der Höhe von 6.000,-- EUR/Jahr vor.

Diese Empfehlung war daher vom Stadtrechnungshof Wien als umgesetzt zu beurteilen.

## **2.2 Leistungsverrechnung für die Geschäftsführungstätigkeit**

Im Tätigkeitsbericht 2015 hatte der Stadtrechnungshof Wien empfohlen, aus Gründen der Rechtssicherheit, der Kostenwahrheit und Kostentransparenz eine nachvollziehbare Leistungsverrechnung für die Geschäftsführungstätigkeit herzustellen und schriftlich festzulegen.

Im Rahmen der Nachprüfung legte die Geschäftsführung eine interne Aufstellung über die Erfassung des Anteiles der Geschäftsführungstätigkeit an der verrechneten Personalkostenpauschale (im Jahresabschluss unter der Position "Personalbereitstellung" ausgewiesen) vor. Als Abgeltung für die Geschäftsführungstätigkeit waren lt. interner Aufstellung zwei Leistungsstunden im Monat zu einem Kostensatz von 50,-- EUR/Stunde kalkuliert. Daraus ergab sich ein auf die Geschäftsführungstätigkeit entfallender Anteil an der pauschalen Personalkostenverrechnung in der Höhe von 1.200,-- EUR/Jahr. Nach Meinung des Stadtrechnungshofes Wien wäre eine interne, schriftliche und datierte Vereinbarung zwischen den in die Leistungsverrechnung involvierten Gesellschaften, der Tierfriedhof Wien GmbH und der Friedhöfe Wien GmbH, mit einem Verweis auf die für die Berechnung herangezogenen Datengrundlagen zweckmäßig gewesen.

Der Stadtrechnungshof Wien stellte fest, dass trotz Neubesetzung der Geschäftsführung im Juni 2015 durch einen Mitarbeitenden der B&F Wien - Bestattung und Friedhöfe GmbH die Leistungsverrechnung für die Geschäftsführungstätigkeit nach wie vor gegenüber der Friedhöfe Wien GmbH vorgenommen wurde. Es wurde daher empfohlen, im Sinn der Kostenwahrheit und dem Verursacherprinzip entsprechend die diesbezüglichen

che Leistungsverrechnung mit der B&F Wien - Bestattung und Friedhöfe GmbH herzustellen.

### **2.3 Überlassungsverträge für die bereitgestellten Mitarbeitenden, Vereinbarungen zur Erstattung von Personalkosten und Zustimmungserklärungen zum Arbeitgeberinnenwechsel**

2.3.1 Die Überprüfung der o.a. Empfehlung zeigte, dass Überlassungsverträge für die bereitgestellten Mitarbeitenden durch die Gesellschaft nicht abgeschlossen wurden. Im Hinblick auf die Personalbereitstellung legte die Tierfriedhof Wien GmbH im Zuge der Nachprüfung eine zwischen ihr und der Friedhöfe Wien GmbH am 13. Jänner 2016 abgeschlossene Vereinbarung zur Erstattung von Personalkosten vor. Als Kostenersatz für die Dienstleistung von Mitarbeitenden der Friedhöfe Wien GmbH war ein Betrag in der Höhe von 4.250,-- EUR netto/Monat vereinbart. Nähere Details, wie namentliche Nennung der bereitgestellten Mitarbeitenden, Beginn des Kostenersatzes sowie eine Aufschlüsselung der Höhe des Kostenersatzes (Abdeckung der Gehalts- und Lohnnebenkosten, Gehalts- und Lohnerhöhungen, Wertsicherungsklausel, Aufwands- und Spesenersatz etc.), waren darin jedoch nicht enthalten.

Laut Auskunft der Geschäftsführung war im Rahmen der Personalbereitstellung mit der Friedhöfe Wien GmbH ein Kontingent von 160 Leistungsstunden vereinbart worden. Dies war allerdings aus der Vereinbarung zur Erstattung von Personalkosten nicht zu entnehmen, sondern war lediglich in der im Rahmen der Nachprüfung vorgelegten internen Aufstellung über die Erfassung des Anteiles der Geschäftsführungstätigkeit an der verrechneten Personalkostenpauschale - wie unter Punkt 2.2 erläutert - ersichtlich.

Der Stadtrechnungshof Wien empfahl, generell bei vertraglichen Vereinbarungen sämtliche ausbedungenen Vertragseigenschaften auch schriftlich zum Vertragsinhalt zu machen, um deren Ordnungsmäßigkeit und Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten sowie Rechtssicherheit herzustellen.

2.3.2 Zusätzlich wurde ein Schreiben der Magistratsdirektion - Personalstelle Wiener Stadtwerke vom 11. Jänner 2016 vorgelegt, in dem dokumentiert war, dass ein beamte-

ter Mitarbeitender beauftragt war bzw. wurde, seine Dienstleistung rückwirkend mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2012 in der Tierfriedhof Wien GmbH zu erbringen.

Bei dem im Rahmen der Personalbereitstellung von der Friedhöfe Wien GmbH zur Verfügung gestellten Mitarbeitenden handelt es sich um einen in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zur Gemeinde Wien stehenden Bediensteten. Dieser war im Rahmen der Ausgliederung der Magistratsabteilung 43 im Jahr 2008 der Friedhöfe Wien GmbH als Teil des Wiener Stadtwerke-Konzerns zur Dienstleistung zugewiesen worden. Durch derartige Zuweisungen treten keine Änderungen in der dienst-, besoldungs- und pensionsrechtlichen Stellung der zugewiesenen Bediensteten ein, womit weiterhin die Gemeinde Wien deren Dienstgeberin bleibt. Innerhalb des Wiener Stadtwerke-Konzerns fungiert die Magistratsdirektion - Personalstelle Wiener Stadtwerke als Dienststelle der Magistratsdirektion mit der Wahrnehmung der Diensthöhe gegenüber den zugewiesenen Bediensteten.

Inwieweit im vorliegenden Fall Überlassungsverträge abzuschließen wären, war im Zuge der Einschau nicht abschließend feststellbar. Dies ist von Bedeutung für die Klärung der Frage, ob der beamtete Mitarbeitende arbeits- und sozialversicherungsrechtlich sowie ertragsteuerlich im Personalaufwand der Tierfriedhof Wien GmbH zu erfassen ist, sowie das für seine Tätigkeit als Prokurist bezogene Entgelt ebenfalls dem Personalaufwand zuzuordnen wäre. Der Stadtrechnungshof Wien empfahl, gemeinsam mit der Magistratsdirektion - Personalstelle Wiener Stadtwerke den rechtlichen Status des beamteten Mitarbeitenden abzuklären.

2.3.3 Neben der Beauftragung des beamteten Mitarbeitenden stimmte die Magistratsdirektion - Personalstelle Wiener Stadtwerke gleichzeitig gemäß § 24 Abs. 1 Dienstordnung seinem Zuverdienst als Prokurist bei der Tierfriedhof Wien GmbH zu. Ein Hinweis auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens war nicht angeführt. Der beamtete Mitarbeitende vertrat die Gesellschaft lt. Firmenbuchauszug seit 1. August 2013 als Prokurist gemeinsam mit einem Geschäftsführenden oder einem weiteren Prokuristen bzw. seit 20. Dezember 2017 selbstständig. Die Einschau in die im Rahmen der Nachprüfung vorgelegten Details zur Personalpauschalverrechnung zeigte, dass im verrechneten Aufwand für den Zeitraum 2012 bis 2017 eine Abgeltung für die Tätigkeit als Prokurist

mitberücksichtigt war, obwohl der beamtete Mitarbeitende erst im August 2013 zum Prokuristen bestellt wurde.

Der Stadtrechnungshof Wien empfahl daher, beim Einsatz von in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis bzw. durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis stehenden Beschäftigten der Gemeinde Wien künftig zeitgerecht die erforderliche Zustimmungserklärung des Magistrats der Stadt Wien zum Zuverdienst einzuholen.

#### **2.4 Einholung einer Garantie- bzw. sonstigen Haftungserklärung sowie Maßnahmen für eine ausreichende Kapitalbedeckung**

Im Tätigkeitsbericht 2015 hatte der Stadtrechnungshof Wien festgestellt, dass bei der Tierfriedhof Wien GmbH eine ausreichende fristenkongruente Finanzierung der Gesellschaft nicht gegeben war.

Dies hatte sich daraus ergeben, da nach Angaben der Gesellschaft sämtliche Verbindlichkeiten als kurzfristig (Fälligkeit binnen zwölf Monaten ab Bilanzstichtag) einzustufen gewesen waren. Im Hinblick auf die Beurteilung der Liquiditätssituation hatte der Stadtrechnungshof Wien die Schlussfolgerung gezogen, dass das kurzfristige Vermögen die kurzfristigen Schulden (kurzfristige Verbindlichkeiten, passive Rechnungsabgrenzungsposten plus kurzfristige Rückstellungen) nicht ausreichend bedeckte (Nettoumlaufvermögen, Working Capital). Als Begründung hatte er angeführt, dass die Working Capital Ratio zum 31. Dezember 2014 nur 0,11 (empfohlen: mindestens 1) betrug (vgl. Tabelle 1, Beträge in EUR):

Tabelle 1: Entwicklung des Nettoumlaufvermögens sowie der Working Capital Ratio für die Geschäftsjahre 2011 bis 2014

	31.12.2011	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014
Kurzfristige Vermögen	108.421,37	47.123,68	42.436,56	39.946,63
Kurzfristige Schulden	187.432,62	217.633,91	297.138,47	374.003,73
Nettoumlaufvermögen = Working Capital = Liquiditätslücke	-79.011,25	-170.510,23	-254.701,91	-334.057,10
Working Capital Ratio	0,58	0,22	0,14	0,11

Quelle: Jahresabschlüsse der Tierfriedhof Wien GmbH, eigene Berechnungen des Stadtrechnungshofes Wien

Wenngleich die Verbindlichkeiten fast ausschließlich gegenüber der Wiener Stadtwerke Finanzierungs-Services GmbH im Rahmen des effektiven Poolings bestanden und dadurch eine Fälligkeit nicht wahrscheinlich war, konnte das Eintreten dieses Worst-Case-Szenarios nicht explizit ausgeschlossen werden.

Der Stadtrechnungshof Wien hatte daher empfohlen, zur Sicherung des Fortbestandes sowie zur Erlangung einer höheren Rechtssicherheit eine Garantie- bzw. sonstige Haftungserklärung einzuholen und/oder in Abstimmung mit den Eigentümerinnen geeignete Maßnahmen für eine ausreichende Kapitalbedeckung zu setzen.

Im Rahmen der Maßnahmenbekanntgabe hatte die Tierfriedhof Wien GmbH mitgeteilt, dass die Umsetzung der Empfehlung nicht geplant wäre. In den im Zuge der Nachprüfung mit der Tierfriedhof Wien GmbH geführten Gesprächen hielt die Geschäftsführung an dieser Entscheidung fest. Sie begründete dies damit, dass die Teilnahme am Cashpooling des Wiener Stadtwerke-Konzerns für die Tierfriedhof Wien GmbH vorteilhaft wäre und jede andere Art der Fremdfinanzierung zu höheren Finanzierungsaufwendungen führen würde. Die Sicherung des Fortbestandes wäre gegeben, die Einholung einer Garantie- bzw. Haftungserklärung nicht erforderlich. Hinsichtlich der Fristigkeiten der Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen gab die Geschäftsführung weiters an, dass deren Einstufung als "kurzfristig" auf vertragstechnische Bestimmungen des zugrunde liegenden konzerninternen Cashpooling-Rahmenvertrages zurückzuführen ist.

Der Stadtrechnungshof Wien anerkannte die Vorteilhaftigkeit der Teilnahme am Cashpooling gegenüber einer Fremdfinanzierung, schloss sich jedoch der Argumentation hinsichtlich der Sicherstellung des Fortbestehens des Unternehmens nur bedingt an.

Zu diesem Zweck errechnete der Stadtrechnungshof Wien als Indikator für die Beurteilung der Liquidität der Tierfriedhof Wien GmbH die Entwicklung des Nettoumlaufvermögens sowie der Working Capital Ratio für den Nachprüfungszeitraum 2015 bis 2017 in der unten stehenden Tabelle (Beträge in EUR):

Tabelle 2: Entwicklung des Nettoumlaufvermögens sowie der Working Capital Ratio für die Geschäftsjahre 2015 bis 2017

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Kurzfristige Vermögen	38.451,49	42.057,36	44.884,06
Kurzfristige Schulden	376.329,99	383.275,57	374.560,44
Nettoumlaufvermögen = Working Capital = Liquiditätslücke	-337.878,50	-341.218,21	-329.676,38
Working Capital Ratio	0,10	0,11	0,12

Quelle: Jahresabschlüsse der Tierfriedhof Wien GmbH, eigene Berechnungen des Stadtrechnungshofes Wien

Nach den Berechnungen des Stadtrechnungshofes Wien erreichte die Working Capital Ratio in den Geschäftsjahren 2015 bis 2017 einen vergleichsweise niedrigen Wert von 0,10 bis 0,12 und bewegte sich damit nahezu unverändert auf dem Niveau des Jahres 2014.

Die Entwicklung der Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen zeigte, dass sich diese von 185.956,38 EUR im Jahr 2012 sukzessive auf 318.913,43 EUR im Jahr 2017 erhöhten und innerhalb dieses Betrachtungszeitraumes um 132.957,05 EUR anwuchsen. Sie blieben im Nachprüfungszeitraum nahezu unverändert auf dem Stand des Jahres 2014 mit rd. 0,33 Mio. EUR, woraus ableitbar ist, dass die Gesellschaft nur unwesentliche Tilgungen leistete. Darüber hinaus war deren vollständige Tilgung aus eigenen Mitteln der Gesellschaft mangels ausreichender Liquidität am Zahlungsmittelkonto auch gar nicht möglich. Die Einschau zeigte weiters, dass die Gläubigerin ihre Forderungen gegenüber der Tierfriedhof Wien GmbH im gesamten Betrachtungszeitraum nicht kurzfristig fällig stellte, sich jedoch aufgrund deren Einstufung die vom Stadtrechnungshof Wien aufgezeigte nicht fristenkongruente Finanzierung der Gesellschaft ergab. Weiters wurden die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen im Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2015 als langfristig eingestuft. So wurden die zuvor für das Geschäftsjahr 2015 mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr eingestufteten Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen in der Bilanz des Folgejahres als kurzfristig (Restlaufzeit bis zu einem Jahr) qualifiziert.

Der vertragliche Rechtsanspruch zur kurzfristigen Fälligkeit der Forderungen durch die Gläubigerin gegenüber der Gesellschaft bestand auch nach Berücksichtigung der im

Zuge der Nachprüfung eingebrachten Angaben. Der Stadtrechnungshof Wien empfahl, in Abstimmung mit der Mehrheitseigentümerin geeignete Maßnahmen in Form der rechtzeitigen Zurverfügungstellung von weiteren finanziellen Mitteln zu setzen, damit die Gesellschaft ihren Zahlungsverpflichtungen bei Eintreten des Worst-Case-Szenarios ordnungsgemäß nachkommen kann.

## **2.5 Einhaltung der gesetzlichen und gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen sowie der Sorgfaltspflichten, Sanierung der mangelhaft gefassten Gesellschafterinnenbeschlüsse**

2.5.1 Im Bericht 2015 hatte der Stadtrechnungshof Wien festgestellt, dass die gemäß GmbHG zu fassenden Gesellschafterinnenbeschlüsse hinsichtlich der Feststellung des Jahresabschlusses, der Ergebnisverwendung sowie der Entlastung der Geschäftsführung von der B&F Wien - Bestattung und Friedhöfe GmbH für die Geschäftsjahre 2011 bis 2014 ohne Einbindung der Minderheitsgesellschafterinnen gefasst worden waren. Weitere Feststellungen hatten den Umstand betroffen, dass den Beschlussfassungen zur Feststellung des Jahresabschlusses für die Geschäftsjahre 2011 und 2012 kein Einverständnis sämtlicher Gesellschafterinnen zur schriftlichen Abstimmung zugrunde lag.

Im Zuge der Nachprüfung legte die Gesellschaft zum Nachweis der nachträglichen Sanierung der o.a. mangelhaft gefassten Gesellschafterinnenbeschlüsse einen Umlaufbeschluss vom 17. Februar 2016 der Tierfriedhof Wien GmbH vor. In diesem wurde die B&F Wien - Bestattung und Friedhöfe GmbH einstimmig dazu ermächtigt, als Mehrheitseigentümerin die Geltung von Konzernrichtlinien der damaligen Wiener Stadtwerke Holding AG (nunmehrigen Wiener Stadtwerke GmbH) für die Gesellschaft alleine zu beschließen. Nach Ansicht des Stadtrechnungshofes Wien war dieser Umlaufbeschluss allerdings nicht dazu geeignet, entsprechend Nachweis für eine ordnungsgemäße Umsetzung der Empfehlung zu führen. Somit fand eine nachträgliche Sanierung der o.a. mangelhaft gefassten Gesellschafterinnenbeschlüsse durch die Generalversammlung nicht statt.

Die Überprüfung der diesbezüglichen Gesellschafterinnenbeschlüsse für die Geschäftsjahre 2015 bis 2017 zeigte demgegenüber, dass diese unter Einbindung der Minderheitsgesellschafterinnen ordnungsgemäß gefasst wurden.

2.5.2 Im Fall der Bestellung eines Prokuristen mit Wirksamkeit vom 1. August 2013 hatte das Einverständnis sämtlicher zu diesem Zeitpunkt beteiligten Minderheitsgesellschafterinnen zur schriftlichen Beschlussfassung gefehlt.

Die Einschau ergab, dass das für die Beschlussfassung im schriftlichen Weg erforderliche Einverständnis der Minderheitsgesellschafterinnen mit Umlaufbeschluss vom 17. Februar 2016 nachträglich eingeholt wurde. In weiterer Folge beschlossen die Gesellschafterinnen einstimmig die rückwirkende Bestellung des Prokuristen per 1. August 2013, womit ordnungsgemäße Rechtsgrundlagen für die Erteilung der Prokura geschaffen wurden.

2.5.3 Bezüglich der Wirtschaftspläne der Gesellschaft für die Geschäftsjahre 2012 bis 2014 hatte der Stadtrechnungshof Wien festgestellt, dass lediglich eine Berichterstattung im Rahmen der bereits erwähnten "Quartals-Meetings" erfolgte. Eine explizite Beschlussfassung durch die Generalversammlung unterblieb.

Die Überprüfung für die Geschäftsjahre 2015 bis 2017 zeigte, dass für die Wirtschaftspläne 2016 bis 2018 die erforderlichen Beschlussfassungen im schriftlichen Weg ordnungsgemäß gefasst wurden. Hinsichtlich der fehlenden Beschlussfassungen für die Geschäftsjahre 2012 bis 2014 wies der Stadtrechnungshof Wien darauf hin, dass eine nachträgliche Sanierung von Wirtschaftsplänen durch die Generalversammlung für bereits abgeschlossene Planungszeiträume als nicht zweckmäßig beurteilt wurde.

## **2.6 Einhaltung der unternehmensrechtlichen Bestimmungen über die Aufstellung des Jahresabschlusses**

Gemäß § 194 UGB ist der Jahresabschluss von der Unternehmerin bzw. vom Unternehmer unter Beisetzung des Datums zu unterzeichnen. Im Tätigkeitsbericht 2015 stellte der Stadtrechnungshof Wien fest, dass für die Geschäftsjahre 2010 bis 2013 dem

gemäß § 194 UGB normierten Erfordernis nicht entsprochen wurde, da den Jahresabschlüssen das Datum nicht beigefügt war.

Die Überprüfung der Umsetzung der Empfehlung zeigte, dass die Jahresabschlüsse der Tierfriedhof Wien GmbH für die Geschäftsjahre 2015 bis 2017 den Anforderungen gemäß § 194 UGB entsprachen, weswegen die Empfehlung als umgesetzt zu beurteilen war.

## **2.7 Übermittlung einer Sachverhaltsdarstellung an das Firmenbuchgericht**

In der Generalversammlung der Tierfriedhof Wien GmbH vom 11. März 2015 wurde auf Antrag des damaligen Geschäftsführers der Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2014 festgestellt. Im Rahmen dieser Generalversammlung wurde dem damaligen Geschäftsführer die Entlastung erteilt.

Nach dem Wechsel der Geschäftsführung mit 1. Juni 2015 wurde der Jahresabschluss vom nunmehrigen Geschäftsführer unter Beisetzung des Datums vom 24. August 2015 unterzeichnet und beim Firmenbuchgericht eingereicht. Als rechtliche Konsequenz ergab sich damit, dass der beim Firmenbuchgericht eingereichte Jahresabschluss formalrechtlich nicht mit jenem ident ist, der im Rahmen der Generalversammlung festgestellt wurde.

Der Empfehlung des Stadtrechnungshofes Wien, eine Sachverhaltsdarstellung an das Firmenbuchgericht zu übermitteln und die daraus resultierenden Rechtsfolgen zu beachten, kam die Tierfriedhof Wien GmbH unter Verweis auf die im Februar 2016 und Juni 2018 geführten mündlichen Erörterungen mit der steuerlichen Vertretung nicht nach. Diese hätten nach Angaben der Geschäftsführung der Tierfriedhof Wien GmbH eine rechtliche Notwendigkeit für diesen Schritt nicht erkennen lassen.

Als Nachweis legte die Gesellschaft im Rahmen der Nachprüfung einen von ihr am 27. Juni 2018 ausgefertigten Aktenvermerk über das Ergebnis der mündlichen Erörterung mit der steuerlichen Vertretung vor. Darin war lediglich festgehalten, dass aus den jeweiligen Rücksprachen mit der steuerlichen Vertretung keine Maßnahmen abzuleiten

waren. Schriftliche Nachweise über die Aussagen und inhaltliche Begründungen der steuerlichen Vertretung legte die geprüfte Stelle nicht vor. Nach Ansicht des Stadtrechnungshofes Wien wäre die Einholung einer schriftlichen Stellungnahme der steuerlichen Vertretung mit einer inhaltlichen Begründung deren Sichtweise zweckmäßig gewesen.

## **2.8 Einhaltung der unternehmensrechtlichen Bestimmungen über die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung**

Im Bericht 2015 stellte der Stadtrechnungshof Wien fest, dass die nach dem UGB-Mindestgliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnungen üblichen Bezeichnungen teilweise fehlerhaft waren.

Die Einschau zeigte, dass die Gewinn- und Verlustrechnungen - von einem Fall im Geschäftsjahr 2015 abgesehen - keine fehlerhaften Bezeichnungen aufwiesen. Der Stadtrechnungshof Wien qualifizierte die Empfehlung daher als umgesetzt.

## **2.9 Prüfung und Erörterung der im Geschäftsjahr 2011 unterbliebenen Verrechnung diverser Aufwandspositionen auf die Jahresabschlüsse 2011 und 2012 mit der steuerlichen Vertretung**

Im Bericht 2015 führte der Stadtrechnungshof Wien aus, dass die Verrechnung diverser Aufwandspositionen im Geschäftsjahr 2011 unterblieb, diese aber nach Angaben der Geschäftsführung im Folgejahr nachverrechnet wurden.

Die Umsetzung der Empfehlung des Stadtrechnungshofes Wien, die Auswirkungen auf die Jahresabschlüsse 2011 und 2012 mit der steuerlichen Vertretung zu erörtern und die sich daraus ergebenden Schlussfolgerungen zu beachten, erfolgte nach Angaben der Geschäftsführung mündlich. Demnach wären keine bilanzändernden Maßnahmen erforderlich gewesen.

Als Nachweis legte die Gesellschaft im Rahmen der Nachprüfung einen von ihr am 27. Juni 2018 ausgefertigten Aktenvermerk über das Ergebnis der mündlichen Erörterung mit der steuerlichen Vertretung vor. Darin war lediglich festgehalten, dass aus den jeweiligen Rücksprachen mit der steuerlichen Vertretung keine Maßnahmen abzuleiten

waren. Schriftliche Nachweise über die Aussagen und inhaltliche Begründungen der steuerlichen Vertretung legte die geprüfte Stelle nicht vor. Nach Ansicht des Stadtrechnungshofes Wien wäre auch in diesem Fall die Einholung einer schriftlichen Stellungnahme der steuerlichen Vertretung mit einer inhaltlichen Begründung deren Sichtweise zweckmäßig gewesen.

## **2.10 Einhaltung des Grundsatzes der Vollständigkeit bei der Aufstellung des Jahresabschlusses**

Im Bericht 2015 hatte der Stadtrechnungshof Wien empfohlen, künftig eine vollständige Abbildung der Jahresabschlusspositionen zu gewährleisten, damit das der Generalnorm des UGB immanente möglichst getreue Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gewährleistet wird. Der Stadtrechnungshof Wien kam bei seiner stichprobenweisen Einschau zu dem Ergebnis, dass im Nachprüfungszeitraum die von der Einschau umfassten Jahresabschlusspositionen erfasst waren. Im Hinblick auf die unternehmensrechtlichen Bestimmungen hinsichtlich der Bestandteile von Jahresabschlüssen von Kapitalgesellschaften sowie der Gliederung des Jahresabschlusses und der Erläuterungen im Anhang verwies er auf seine unter Punkt 5. festgehaltenen Ausführungen.

## **3. Darstellung des Auslastungsgrades von Grabstellen sowie der Entwicklung der Anzahl von Tierbeisetzungen in Erdgräbern samt den dabei verwendeten Sargbehältnissen für den Zeitraum 2015 bis 2017**

Im Rahmen ihrer operativen Geschäftstätigkeit führte die Tierfriedhof Wien GmbH Beisetzungen von Tierkörpern und Tiersaschen in Erdgräbern sowie von Tierurnen in Urnennischen durch. Neben der engen Kooperation im Bereich der Tierkremierung mit der Wiener Tierkrematorium GmbH zählte zu ihrem weiteren Leistungsgebiet die Abholung von Tierkadavern (s.a. Tätigkeitsbericht Tierfriedhof Wien GmbH, Prüfung der Gebahrung, StRH IV - GU 243-1/15). Im gesamten Nachprüfungszeitraum erfolgte keine Erhöhung der Grabstellenentgelte. Diese entsprachen dem Preisniveau vom April 2014.

Die folgende Tabelle zeigte den von der Tierfriedhof Wien GmbH für die Jahre 2015 bis 2017 erzielten Auslastungsgrad anhand der belegten Grabstellen, gegliedert nach Erdgräbern und Urnennischen:

Tabelle 3: Auslastungsgrad der Erdgräber und der Urnennischen im Zeitraum 2015 bis 2017

	Erdgräber		Auslastungsgrad in %	Urnennischen		Auslastungsgrad in %
	Gesamt	Belegt		Gesamt	Belegt	
31.12.2015	410	297	72,4	56	5	8,9
31.12.2016	410	371	90,5	56	6	10,7
31.12.2017	453	445	98,2	56	6	10,7

Quelle: Tierfriedhof Wien GmbH

Zum Stichtag 31. Dezember 2015 hatte die Gesellschaft 410 Erdgräber im Bestand, wovon 297 belegt waren, was einem Auslastungsgrad von 72,4 % entsprach. Bei unveränderter Kapazität erhöhte sich der Auslastungsgrad bis 31. Dezember 2016 auf rd. 90,5 %. Trotz einer im Jahr 2017 erfolgten Kapazitätserweiterung auf insgesamt 453 Erdgräber lag der Auslastungsgrad zum 31. Dezember 2017 bei 98,2 %, wodurch nahezu eine Vollauslastung erreicht werden konnte.

Seit der Eröffnung des Tierfriedhofes im November 2011 konnte die Anzahl an Erdgräbern aufgrund des besseren Bekanntheitsgrades sowie der erhöhten Kundinnen- bzw. Kundenakzeptanz um mehr als das Doppelte gesteigert werden. So verfügte die Gesellschaft im Jahr 2011 noch über 222 Erdgräber und erhöhte ihren Bestand zum Stichtag 31. Dezember 2017 auf insgesamt 453 Erdgräber. Während die größten Kapazitätserweiterungen im Erstprüfungszeitraum 2011 bis 2014 mit rd. 85 % zu verzeichnen waren, lagen diese im Nachprüfungszeitraum 2015 bis 2017 bei rd. 10,5 %. Der durchschnittliche Auslastungsgrad der Erdgräber betrug im Erstprüfungszeitraum rd. 37 % und konnte im Nachprüfungszeitraum auf rd. 87 % gesteigert werden.

Als weitere Grabstellen verfügte die Gesellschaft über eine Urnenwand mit unverändert insgesamt 56 Urnennischen. Hievon waren zum Stichtag 31. Dezember 2017 sechs belegt, womit der Auslastungsgrad 10,7 % betrug. Im Vergleich zum Erstprüfungszeitraum mit einem maximalen Auslastungsgrad von 7,1 % im Jahr 2014 stieg der Auslastungsgrad der Urnennischen auch im Nachprüfungszeitraum nur unwesentlich an. Dies war auf das bereits im Erstprüfungszeitraum festgestellte Kundinnen- bzw. Kundenverhalten zurückzuführen und lag darin begründet, dass Tierbesitzende der Aufbewahrung der Tierurnen im eigenen Zuhause weiterhin den Vorzug geben würden.

In der folgenden Tabelle stellte der Stadtrechnungshof Wien die Anzahl der von der Tierfriedhof Wien GmbH im Zeitraum 2015 bis 2017 durchgeführten Tierbeisetzungen in Erdgräbern sowie die Anzahl der von den Tierbesitzerinnen bzw. Tierbesitzern gewählten Tiersargbehältnisse dar:

Tabelle 4: Entwicklung der Anzahl der Tierbeisetzungen in Erdgräbern sowie der Sargbehältnisse im Zeitraum 2015 bis 2017

Jahr	Tierbeisetzungen			Tiersargbehältnisse		Gesamt
	Hunde	Katzen	Andere	Urne	Sarg	
01.01. bis 31.12.2015	46	44	19	7	102	109
01.01. bis 31.12.2016	56	43	8	5	102	107
01.01. bis 31.12.2017	56	63	11	6	124	130

Quelle: Tierfriedhof Wien GmbH

Im Jahr 2015 führte die Tierfriedhof Wien GmbH 109 Tierbeisetzungen in Erdgräbern durch. Diese erhöhten sich - mit einer geringen Schwankung im Jahr 2016 - auf 130 Tierbeisetzungen im Jahr 2017. Im Vergleich zum Erstprüfungszeitraum mit einer maximalen Anzahl an 85 Tierbeisetzungen in Erdgräbern im Jahr 2013 war im Nachprüfungszeitraum eine Steigerung dieses Wertes um rd. 53 % zu verzeichnen. Bei den dabei verwendeten Tiersargbehältnissen überwogen auch im Nachprüfungszeitraum mit durchschnittlich rd. 95 % die Sargbeisetzungen. Diese Behältnisse sind in Form eines Kartonsarges im Preis einer Tierkörperbeisetzung inbegriffen.

Während im Erstprüfungszeitraum insgesamt 250 Tierbeisetzungen in Erdgräbern stattfanden, steigerte sich die Anzahl im Nachprüfungszeitraum auf insgesamt 346 Tierbeisetzungen, womit seit dem Bestehen der Tierfriedhof Wien GmbH die Gesamtanzahl bei 596 Tierbeisetzungen in Erdgräbern lag. Die Abweichung zwischen der Gesamtanzahl der durchgeführten Tierbeisetzungen in Erdgräbern und der zum Stichtag 31. Dezember 2017 vorliegenden Belegung von 445 Erdgräbern (s. Tabelle 3) resultierte daraus, dass in Abhängigkeit vom jeweiligen Graberwerb die Möglichkeit besteht, mehrere Tierkörper bzw. Tierurnen gemeinsam in Erdgräbern beizusetzen.

#### Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

In der Periode seit der Erstprüfung der Tierfriedhof Wien GmbH durch den Stadtrechnungshof Wien im Jahr 2015 ist es gelungen,

die Leistungen des Tierfriedhofes für seine Kundinnen bzw. Kunden in einem erheblichen Ausmaß zu steigern. Eindrucksvoll ist das erkennbar an dem steten Zuwachs an Grabstellen und der damit einhergehenden Auslastung, wobei im Bericht nahezu Vollauslastung attestiert wird. 100 % Auslastung wird nicht angestrebt, würde das doch bedeuten, dass der Nachfrage von Kundinnen bzw. Kunden nicht mehr entsprochen werden könnte. Aus diesem Grund ist die Tierfriedhof Wien GmbH bemüht, mit dem Angebot immer einen Schritt vor der Nachfrage zu sein.

#### 4. Wirtschaftliche Verhältnisse: Entwicklung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

##### 4.1 Veränderungen in der Ertragslage

Für die Beurteilung der Entwicklung der Ertragslage wählte der Stadtrechnungshof Wien die Gewinn- und Verlustrechnung aus und stellte diese entsprechend den Jahresabschlüssen der Tierfriedhof Wien GmbH für den Zeitraum 2015 bis 2017 dar:

Tabelle 5: Entwicklung der Ertragslage von 2015 bis 2017

	01.01. bis 31.12.2015 in EUR	01.01. bis 31.12.2016 in EUR	01.01. bis 31.12.2017 in EUR	Veränderungen 2015 auf 2017 in %
1. Umsatzerlöse	83.342,95	88.285,16	116.252,18	39,5
2. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen	-6.064,05	-8.576,91	-14.728,65	142,9
a) Materialaufwand	-6.064,05	-8.576,91	-14.728,65	142,9
3. Abschreibungen	-30.132,28	-28.873,46	-29.268,48	-2,9
a) Auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	-30.132,28	-28.873,46	-29.268,48	-2,9
4. Sonstige betriebliche Aufwendungen, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Steuern, soweit sie nicht unter Steuern vom Einkommen und vom Ertrag fallen, gesondert ausweisen müssen	-84.014,62	-77.860,38	-69.207,06	-17,6
5. Zwischensumme aus Z. 1 bis 4 (Betriebserfolg)	-36.868,00	-27.025,59	3.047,99	-108,3
6. Zinsen u.ä. Aufwendungen = Zwischensumme (Finanzerfolg)	-954,40	-300,12	-42,16	-95,6
davon betreffend verbundene Unternehmen	-954,40	-300,12	-42,16	-95,6
7. Ergebnis vor Steuern	-37.822,40	-27.325,71	3.005,83	-107,9
8. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	-1.750,00	-1.750,00	-1.750,00	-
9. Ergebnis nach Steuern = Jahresfehlbetrag/Jahresüberschuss	-39.572,40	-29.075,71	1.255,83	-103,2
10. Verlustvortrag aus dem Vorjahr	-263.595,10	-303.167,50	-332.243,21	26,0
11. Bilanzverlust	-303.167,50	-332.243,21	-330.987,38	9,2

Quelle: Jahresabschlüsse der Tierfriedhof Wien GmbH

#### Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Zentral ist für die Tierfriedhof Wien GmbH die Feststellung, dass der ursprüngliche - vor Gründung der Gesellschaft erstellte - Business Plan im Wesentlichen eingehalten werden konnte und die Gesellschaft nunmehr positive Ergebnisse liefert.

Weiterhin gilt jedoch, dass es großer Anstrengungen bedarf, den Aufwand für Abschreibungen bereits in den ersten zehn Jahren des Bestehens zu verdienen. Schließlich handelt es sich bei einem Friedhof um eine Einrichtung für die "Ewigkeit". Wirtschaftlich richtig interessant wird das Unternehmen erst werden, wenn die Grabanlagen einmal abgeschrieben sind und naturgemäß jedoch weiter genutzt werden können.

4.1.1 Die Umsatzerlöse betrafen im Wesentlichen Einnahmen aus Sarg- und Urnenbeisetzungen, aus der Grabpflege und Grabschmückung, aus dem Grabrechtserwerb und aus dem Verkauf von Trauerwaren.

4.1.2 Unter dem Posten "Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen" waren überwiegend die Aufwendungen für die Fremderzeugung von Särgen und der Handelswarenverbrauch zusammengefasst. Im Detail enthielt der Handelswarenverbrauch z.B. die Herstellung von Porzellan- und Kristallfotos, Lieferungen und Leistungen von Gärtnereien usw. sowie sonstiges Material, wie z.B. Erdrechen, Gartenspaten usw.

4.1.3 Für die Analyse der Entwicklung der "Sonstigen betrieblichen Aufwendungen" wählte der Stadtrechnungshof Wien die vier größten Aufwandspositionen aus und stellte diese in der unten angeführten Tabelle für die Geschäftsjahre 2015 bis 2017 dar:

Tabelle 6: Entwicklung der "Sonstigen betrieblichen Aufwendungen"

	01.01. bis 31.12.2015	01.01. bis 31.12.2016	01.01. bis 31.12.2017
"Sonstige betriebliche Aufwendungen" gesamt lt. Gewinn- und Verlustrechnung (in EUR)	84.014,62	77.860,38	69.207,06
davon Aufwand Personalbereitstellung (in EUR)	51.000,00	51.000,00	46.500,00
davon Mietaufwand Grundstücke und Gebäude (in EUR)	6.000,00	6.534,00	6.457,00
davon Verwaltungskostenbeitrag Bestattungsgruppe (in EUR)	6.000,00	6.000,00	6.000,00
davon diverse Aufwendungen einschließlich Rechts- und Beratungsaufwand (in EUR)	10.343,64	4.143,43	2.997,20
Gesamtsumme der vier größten Positionen an den "Sonstigen betrieblichen Aufwendungen" (in EUR)	73.343,64	67.677,43	61.954,20
Anteil der vier größten Positionen an den "Sonstigen betrieblichen Aufwendungen" (in %)	87,3	86,9	89,5

Quelle: Jahresabschlüsse der Tierfriedhof Wien GmbH, eigene Berechnungen des Stadtrechnungshofes Wien

Die Einschau ergab, dass die "Sonstigen betrieblichen Aufwendungen" in erster Linie Aufwendungen für die Personalbereitstellung, Mietaufwendungen, Verwaltungskostenbeiträge an die B&F Wien - Bestattung und Friedhöfe GmbH und diverse weitere betriebliche Aufwendungen betrafen. Auf diese entfielen bis nahezu neun Zehntel der gesamten "Sonstigen betrieblichen Aufwendungen".

#### Details:

- Die Aufwendungen für die kaufmännische Verwaltung und Personalbereitstellung betrafen die bereits erwähnten Weiterverrechnungen von Personalkapazitäten der Friedhöfe Wien GmbH.

Ungeachtet der rechtlichen Qualifikation der Tätigkeit des vorne erwähnten beamteten Mitarbeitenden für die Tierfriedhof Wien GmbH stellte der Stadtrechnungshof Wien fest, dass der Aufwand für die Personalbereitstellung bislang nicht valorisiert wurde und dieser im Geschäftsjahr 2017 46.500,-- EUR betrug. Damit lag der Aufwand der zugekauften Personalressourcen um 4.500,-- EUR unter den Vergleichswerten der Geschäftsjahre 2015, 2016 und des Erstprüfungszeitraumes. Unter Berücksichtigung einer Valorisierung (z.B. Ø VPI 2010 im Geschäftsjahr 2012: 105,8, Ø VPI 2010 im Geschäftsjahr 2017: 114) hätte der Aufwand für die Personalbereitstellung im Geschäftsjahr 2017 54.952,74 EUR betragen. In diesem Fall wäre das Betriebsergebnis

insgesamt um 8.452,74 EUR niedriger. Laut Auskunft der Geschäftsführung war eine Indexierung bei Überschreiten des Schwellenwertes in der Höhe von 51.000,-- EUR angedacht. Diese Bestimmung war allerdings aus der Vereinbarung zur Erstattung von Personalkosten nicht ersichtlich.

Auch in diesem Fall empfahl der Stadtrechnungshof Wien, generell bei vertraglichen Vereinbarungen sämtliche ausbedungenen Vertragseigenschaften auch schriftlich zum Vertragsinhalt zu machen, um deren Ordnungsmäßigkeit und Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten sowie Rechtssicherheit herzustellen.

Zum Rückgang des Aufwandes für die Personalbereitstellung in der Höhe von 4.500,-- EUR gab die Geschäftsführung an, dass die bzw. der zuständige Mitarbeitende im Frühjahr 2017 krankheitsbedingt etwa drei Monate abwesend war. Dies bedingte den Einsatz einer Ersatzkraft. Entsprechende Vereinbarungen für den Einsatz von Vertretungen bzw. Ersatzkräften zwischen der Tierfriedhof Wien GmbH und der Friedhöfe Wien GmbH lagen jedoch nicht vor. Nach Rückkehr der bzw. des Mitarbeitenden sei ihre bzw. seine Arbeitsleistung noch für mehrere Wochen eingeschränkt gewesen. Die Geschäftsführung führte weiter aus, dass die Vertretung nicht in der Lage gewesen wäre, die Aufgaben der bzw. des erkrankten Mitarbeitenden in gleicher Weise zu erfüllen. Dadurch konnten gewisse Leistungen nur eingeschränkt erbracht werden. Diese Leistungen betrafen im Wesentlichen Abholleistungen von Tierkörpern, welche in weiterer Folge für diesen Zeitraum von den Mitgesellschafterinnen mitbesorgt wurden. Aus diesem Grund kam die Tierfriedhof Wien GmbH mit der Friedhöfe Wien GmbH überein, den verrechneten Aufwand durch mehrere Gutschriften (dreimal 1.500,-- EUR = 4.500,-- EUR netto) zu reduzieren. Kritisch anzumerken war, dass die Geschäftsführung diese Maßnahme erst im Rahmen der Jahresabschlusserstellung setzte. Der Stadtrechnungshof Wien empfahl daher, Geschäftsvorfälle zeitnah zum Zeitpunkt des Entstehens des Rechtsgrundes in der Finanzbuchhaltung zu erfassen.

Im Hinblick auf die Sicherstellung einer vollumfänglichen Leistungserbringung durch die Tierfriedhof Wien GmbH empfahl der Stadtrechnungshof Wien in Abstimmung mit

- der Teilkonzernmuttergesellschaft, künftig im Rahmen des strategischen Personalmanagements die erforderlichen Personalressourcen bereitzustellen.
- Die Mietaufwendungen betrafen im Wesentlichen den Mietaufwand für die im fremden Eigentum befindlichen Grundstücks- bzw. Friedhofsflächen.
  - Der Verwaltungskostenbeitrag ergab sich aus der bereits genannten Weiterverrechnung der von der B&F Wien - Bestattung und Friedhöfe GmbH erbrachten Serviceleistungen.
  - Unter den diversen Aufwendungen erfasste die Gesellschaft im Wesentlichen Spesen des Geldverkehrs, Aufwendungen für die Schneeräumung, den Software-Serviceaufwand und Rechts- und Beratungsaufwendungen. Der vergleichsweise hohe Wert aus dem Geschäftsjahr 2015 ist auf die Ausbuchung einer abgegangenen Anlage in der Höhe von 6.117,47 EUR zurückzuführen.
  - Aufwendungen für die WienIT EDV Dienstleistungsgesellschaft mbH & Co KG u.a. für Serverhosting und für die Anwendungsbetreuung fielen lt. den dem Stadtrechnungshof Wien vorliegenden Jahresabschlussunterlagen lediglich in den Geschäftsjahren 2015 und 2016 an. Für das Geschäftsjahr 2017 wies die Tierfriedhof Wien GmbH keine diesbezüglichen Aufwendungen aus. Sie begründete dies damit, dass die von der B&F Wien - Bestattung und Friedhöfe GmbH weiterverrechneten Aufwendungen für die WienIT EDV Dienstleistungsgesellschaft mbH & Co KG in den vergangenen Jahren betragsmäßig schwankten (2013: 600,-- EUR; 2014: 600,-- EUR; 2015: 1.251,36 EUR; 2016: 2.099,40 EUR). Im Zuge einer Aufrollung wären nach Angaben der Geschäftsführung die B&F Wien - Bestattung und Friedhöfe GmbH und die Tierfriedhof Wien GmbH übereingekommen, den ursprünglich im Jahr 2017 verbuchten Betrag in der Höhe von 1.765,98 EUR durch eine Gutschrift auszugleichen. Auch in diesem Fall war kritisch anzumerken, dass die Geschäftsführung diese Maßnahme erst im Rahmen der Jahresabschlusserstellung setzte. Der Stadtrechnungshof Wien empfahl daher, Geschäftsvorfälle zeitnah zum Zeitpunkt des Entstehens des Rechtsgrundes in der Finanzbuchhaltung zu erfassen.

### Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Von Beginn an wurde die Führung des neuen Geschäftsfeldes in einer eigenen GmbH mit einer detaillierten Verrechnung der Leistungen - obwohl diese betragsmäßig nur in einem sehr geringen Umfang stattfinden - im Sinn der Transparenz und der Trennung von den Humanfriedhöfen umgesetzt, wobei darauf geachtet wurde, dass die Verrechnung von Leistungen zwischen Gesellschaften des Konzernbereiches aus Gründen der Einfachheit und Verwaltungsökonomie hauptsächlich in Form von Pauschalbeträgen erfolgt. Diese Vorgehensweise hat sich bisher bewährt und soll auch in dieser Form fortgesetzt werden.

## **4.2 Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage**

4.2.1 Für die Beurteilung der Entwicklung der Vermögens- und Finanzlage wählte der Stadtrechnungshof Wien die nach den gesetzlichen Mindestanforderungen für Kapitalgesellschaften vorgesehenen Bilanzposten aus. In der unten stehenden Tabelle stellte er diese in kumulierter Form entsprechend den Jahresabschlüssen der Tierfriedhof Wien GmbH für den Zeitraum 2015 bis 2017 dar:

Tabelle 7: Entwicklung der Vermögens- und Finanzlage von 2015 bis 2017

	31.12.2015 in EUR	31.12.2016 in EUR	31.12.2017 in EUR	Veränderungen 2015 auf 2017 relativ in %
A. Anlagevermögen	666.290,00	640.554,00	630.268,00	-5,4
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	-	2.250,00	1.500,00	n.a.
II. Sachanlagen	666.290,00	638.304,00	628.768,00	-5,6
B. Umlaufvermögen	38.330,34	42.057,36	44.560,42	16,3
I. Vorräte	6.468,17	4.416,74	5.408,09	-16,4
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	30.700,25	34.589,16	38.180,15	24,4
III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	1.161,92	3.051,46	972,18	-16,3
C. Rechnungsabgrenzungsposten	121,15	-	323,64	167,1
Bilanzsumme Aktiva	704.741,49	682.611,36	675.152,06	-4,2
A. Eigenkapital	328.411,50	299.335,79	300.591,62	-8,5
I. Eingefordertes Stammkapital	72.000,00	72.000,00	72.000,00	-
II. Kapitalrücklagen	559.579,00	559.579,00	559.579,00	-
III. Bilanzverlust	-303.167,50	-332.243,21	-330.987,38	9,2
B. Verbindlichkeiten	327.182,18	332.578,25	319.473,21	-2,4
1. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	2.364,27	3.409,41	559,78	-76,3

	31.12.2015 in EUR	31.12.2016 in EUR	31.12.2017 in EUR	Veränderungen 2015 auf 2017 relativ in %
2. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	324.817,91	329.168,84	318.913,43	-1,8
C. Rechnungsabgrenzungsposten	49.147,81	50.697,32	55.087,23	12,1
Bilanzsumme Passiva	704.741,49	682.611,36	675.152,06	-4,2

Quelle: Jahresabschlüsse der Tierfriedhof Wien GmbH

Die Einschau zeigte, dass die Bilanzsumme der Tierfriedhof Wien GmbH von rd. 704.741,-- EUR im Geschäftsjahr 2015 auf rd. 675.152,-- EUR im Geschäftsjahr 2017 bzw. um rd. 4 % abnahm. Dies war im Wesentlichen auf das Abschmelzen des Eigenkapitalpolsters zurückzuführen, welcher sich infolge der in den Jahren 2015 und 2016 erwirtschafteten Jahresfehlbeträge von rd. 328.412,-- EUR auf rd. 300.592,-- EUR bzw. um rd. 9 % reduzierte. Die passivseitig ausgewiesenen, dem Eigenkapital zuzurechnenden Kapitalrücklagen betrafen den im Jahr 2011 geleisteten Großmutterzuschuss durch die damalige Wiener Stadtwerke Holding AG (nunmehrige Wiener Stadtwerke GmbH) an die Tierfriedhof Wien GmbH. Der hierzu korrespondierende Aktivposten ist das Sachanlagevermögen, welches Investitionen für das Betriebsgebäude und für weitere bauliche Maßnahmen im Wesentlichen in Form der Errichtung von Gräberfeldern auf der gemieteten Grundstücks- bzw. Friedhofsfläche betraf.

#### Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Die Tierfriedhof Wien GmbH erlaubt sich darauf hinzuweisen, dass sich die positive Entwicklung der Verbindlichkeit gegenüber dem Cashpooling, wie in der Tabelle 7 dargestellt, auch im Jahr 2018 fortgesetzt hat (und unter 300.000,-- EUR liegt). Dadurch verbessert sich auch die im Bericht angeführte Fremdkapitalquote. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die von den Kundinnen bzw. Kunden bereits im Voraus bezahlten Grabstellenentgelte in der Bilanz als passive Rechnungsabgrenzung abgebildet werden, diese Position dem Fremdkapital zugerechnet wird und es sich dabei um künftige Erträge handelt, die erst in den Folgejahren verbucht werden.

4.2.2 Der Stadtrechnungshof Wien stellte für eine Analyse der Kapitalstruktur in unten stehender Tabelle die Entwicklung des Fremdkapitals jener des Gesamtkapitals gegenüber und errechnete daraus die Fremdkapitalquote:

Tabelle 8: Fremdkapitalquote der Tierfriedhof Wien GmbH zu den Bilanzstichtagen für die Geschäftsjahre 2014 bis 2017

	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Entwicklung des Fremdkapitals (in EUR)	374.003,73	376.329,99	383.275,57	374.560,44
Entwicklung des Gesamtkapitals = Bilanzsumme (in EUR)	741.987,63	704.741,49	682.611,36	675.152,06
Fremdkapitalquote (Anteil Fremdkapital am Gesamtkapital) (in %)	50,4	53,4	56,1	55,5

Quelle: Jahresabschlüsse der Tierfriedhof Wien GmbH, eigene Berechnungen des Stadtrechnungshofes Wien

Die Darstellung zeigte, dass die Fremdkapitalquote, d.i. der Anteil des Fremdkapitals gemessen an der Bilanzsumme bzw. dem Gesamtkapital, von ursprünglich rd. 50,4 % im Geschäftsjahr 2014 auf rd. 56,1 % im Geschäftsjahr 2016 weiter zunahm. Im Geschäftsjahr 2017 war ein leichter Rückgang der Fremdkapitalquote zu verzeichnen.

## **5. Weitere Feststellungen und Empfehlungen zu den Jahresabschlüssen der Geschäftsjahre 2015 bis 2017**

### **5.1 Bestandteile von "erweiterten" Jahresabschlüssen der Kapitalgesellschaften: Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang**

5.1.1 Im Rahmen der Nachprüfung unterzog der Stadtrechnungshof Wien die von der Tierfriedhof Wien GmbH vorgelegten Jahresabschlüsse für die Geschäftsjahre 2015 bis 2017 einer Prüfung hinsichtlich deren Vollständigkeit und Bestandteile. Gemäß § 193 Abs. 2 UGB müssen Unternehmerinnen bzw. Unternehmer für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen Jahresabschluss aufstellen, der gemäß § 193 Abs. 4 UGB aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung zu bestehen hat. Weiters bestimmt § 222 Abs. 1 UGB, dass für Kapitalgesellschaften der Jahresabschluss um den Anhang zu erweitern ist.

Der erweiterte Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften besteht demnach aus drei eigenständigen und gleichwertigen Bestandteilen, nämlich aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang, die zusammen eine Einheit bilden. Der

Anhang ist gemäß § 222 Abs. 1 UGB zwingender Bestandteil des Jahresabschlusses der Kapitalgesellschaft und dient der zusätzlichen Information durch Erläuterungen von Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bereitstellung von darüber hinausgehenden Angaben.

Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft dient dabei vor allem der Rechenschaftslegung und der Selbstinformation bzw. Selbstkontrolle des Vorstandes bzw. der Geschäftsführung, der Information des Aufsichtsrates und seiner Ausschüsse sowie gegebenenfalls sonstiger Aufsichtsorgane. Ferner dient dieser den Anteilseignern der AG und den Gesellschafterinnen der GmbH sowie der Allgemeinheit bzw. Öffentlichkeit, der Ermittlung des Gewinnausschüttungspotenzials und dem Gläubigerschutz. Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips ist der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft auch als Basis für die sogenannte "Steuerbilanz" heranzuziehen.

Der von den gesetzlichen Vertreterinnen bzw. Vertretern gegebenenfalls aufzustellende Lagebericht, der Corporate-Governance-Bericht (§ 243c UGB) und der Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen (§ 243d UGB), auf die § 222 Abs. 1 Satz 1 UGB verweist, sind nicht Bestandteile des Jahresabschlusses der Kapitalgesellschaft; sie stehen eigenständig neben dem Jahresabschluss. Auch der Vorschlag für die Gewinnverwendung (§ 96 Abs. 1 AktG, § 30k Abs. 1 GmbHG) ist nicht Bestandteil des Jahresabschlusses.

Ein Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft im Sinn des § 222 Abs. 1 UGB liegt nur dann vor, wenn alle drei Bestandteile, nämlich die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung und der Anhang, vorhanden sind. Bei Fehlen auch nur eines der drei Bestandteile liegt kein Jahresabschluss vor. Dementsprechend gilt eine Verpflichtung zur Aufstellung sowie zur Feststellung des Jahresabschlusses erst dann als erfüllt, wenn die jeweilige Handlung bzgl. aller drei Bestandteile erfolgt ist (Mandl in Bertl/Mandl (Hrsg.), Handbuch RLG, 21. Lfg. (Dezember 2017) zu § 222 UGB).

5.1.2 Die Einschau ergab, dass die vorgelegten Jahresabschlüsse der Tierfriedhof Wien GmbH für die Geschäftsjahre 2015 bis 2017 aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlust-

rechnung und dem Anlagenspiegel bestanden und diese durch die Generalversammlung im Rahmen ihrer Beschlussfassung festgestellt worden sind. Dabei dient der Anlagenspiegel lediglich der Darstellung der Entwicklung der Posten des Anlagevermögens im Anhang und ist kein Bestandteil des Jahresabschlusses. Ein Anhang war diesen Jahresabschlüssen nicht beigelegt.

Der Stadtrechnungshof Wien stellte daher unter Bezugnahme auf die dargelegten Ausführungen fest, dass die Geschäftsführung für die Geschäftsjahre 2015 bis 2017 keine den unternehmensrechtlichen Bestimmungen entsprechenden Jahresabschlüsse aufstellte. In weiterer Folge konnten diese Jahresabschlüsse durch die Generalversammlung als zuständiges genehmigungspflichtiges Organ trotz entsprechender Beschlussfassung auch nicht ordnungsgemäß festgestellt werden.

Der Stadtrechnungshof Wien führte weiters aus, dass die o.a. unternehmensrechtlichen Bestimmungen sowohl auf große, mittelgroße und kleine Kapitalgesellschaften anzuwenden sind, wobei Letztere einen verkürzten Anhang zu erstellen haben. Mit dem RÄG 2014 wurde eine neue Größenklasse, nämlich jene der Kleinstkapitalgesellschaft (§ 221 Abs. 1a UGB in der Fassung RÄG 2014) eingeführt. Gemäß § 242 Abs. 1 UGB in Verbindung mit § 237 Abs. 1 Z 2 und 3 UGB haben Kleinstkapitalgesellschaften dann keinen Anhang aufzustellen, wenn sie die auch für sie geltenden Pflichtangaben (betreffend Haftungsverhältnisse, sonstige wesentliche finanzielle Verpflichtungen, Vorschüsse und Kredite an Vorstand und Aufsichtsrat) direkt unter der Bilanz anführen. Für die Anwendung der Rechtsfolgen der Größenklassen sind die Beobachtungszeiträume auch vor dem Jahr 2016 (d.h. 2014 und 2015) maßgeblich, womit die neuen Größenklassen sowie die unternehmensrechtlichen Erleichterungsbestimmungen für Kleinstkapitalgesellschaften bereits erstmals auf Jahresabschlüsse, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen (Vgl. Hochreiter in Jabornegg/Artmann (Hrsg.), UGB, Band 2, 2. Auflage, 2017, § 221 Rz. 1), anzuwenden sind.

Gemäß § 277 Abs. 4 UGB haben die gesetzlichen Vertreterinnen bzw. Vertreter der Kapitalgesellschaft spätestens im Zeitpunkt der Einreichung beim Firmenbuch auch eine Einordnung unter die für die Bilanzierung und Offenlegung maßgebliche Größen-

klasse vorzunehmen. Bei der Tierfriedhof Wien GmbH handelt es sich nach Angaben der Geschäftsführung auch im Nachprüfungszeitraum um eine kleine Kapitalgesellschaft.

Der Stadtrechnungshof Wien empfahl der Geschäftsführung zu überprüfen, ob die Tierfriedhof Wien GmbH künftig als Kleinstkapitalgesellschaft zu qualifizieren ist, um deren Erleichterungsbestimmungen in Anspruch nehmen zu können. Bei Vorliegen der Voraussetzungen wäre den Erfordernissen nach § 277 Abs. 4 UGB nachzukommen. Gleichzeitig wurde empfohlen, in Abstimmung mit der steuerlichen Vertretung zu überprüfen, ob für die Jahresabschlüsse der Tierfriedhof Wien GmbH der Geschäftsjahre 2015 bis 2017 eine neuerliche Aufstellung und Beschlussfassung durch die Generalversammlung vorzunehmen ist.

## **5.2 Gliederung des Jahresabschlusses, Erläuterungen im Anhang**

Der Stadtrechnungshof Wien stellte im Rahmen seiner Einschau fest, dass die Bilanzen und die nach dem UGB-Mindestgliederungsschema aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnungen gegenüber dem Erstprüfungszeitraum zwar verbessert waren, aber noch Mängel aufwiesen. So trugen beispielsweise die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 2015 irrtümlicherweise die Bezeichnung "Post". Die Gewinn- und Verlustrechnung 2015 enthielt einen weiteren Posten "Jahresverlust", die in der Praxis gängige Form des Weglassens leerer Posten unterblieb und Zwischensummen wurden auch für nur einen Posten eingezogen.

Durch das RÄG 2014 wurde das Wahlrecht zur Darstellung von Fristigkeiten von Verbindlichkeiten im Anhang gestrichen. Gemäß § 225 Abs. 6 UGB sind u.a. der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr sowie über einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten und für diesen Posten insgesamt in der Bilanz als "davon"-Vermerk anzugeben. Der Stadtrechnungshof Wien stellte fest, dass in der Bilanz für das Geschäftsjahr 2016 zwar die Restlaufzeiten für die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen jeweils gesondert ausgewiesen waren, jedoch deren summenmäßiger Aus-

weis fehlte. Weiters wichen die in den Geschäftsjahren 2015 und 2016 ausgewiesenen Beträge der Verbindlichkeiten in mehreren Fällen voneinander ab.

Demgegenüber entsprach die für das Geschäftsjahr 2017 aufgestellte Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung den diesbezüglichen Gliederungsvorschriften sowie den Ausweisvorschriften hinsichtlich der in der Bilanz angeführten Fristigkeiten.

## **6. Feststellungen**

Nach dem Wechsel der Geschäftsführung mit 1. Juni 2015 wurde der Jahresabschluss vom nunmehrigen Geschäftsführer unter Beisetzung des Datums vom 24. August 2015 unterzeichnet und beim Firmenbuchgericht eingereicht. Als rechtliche Konsequenz ergab sich damit, dass der beim Firmenbuchgericht eingereichte Jahresabschluss formalrechtlich nicht mit jenem ident ist, der im Rahmen der Generalversammlung festgestellt wurde. Weiters führte der Stadtrechnungshof Wien im Bericht 2015 aus, dass die Verrechnung diverser Aufwandspositionen im Geschäftsjahr 2011 unterblieb, diese aber nach Angaben der Geschäftsführung im Folgejahr nachverrechnet wurden.

Die Empfehlung des Stadtrechnungshofes Wien, die Auswirkungen auf die Jahresabschlüsse 2011 und 2012 mit der steuerlichen Vertretung zu erörtern und die sich daraus ergebenden Schlussfolgerungen zu beachten, erfolgte nach Angaben der Geschäftsführung mündlich. Demnach wären keine bilanzändernden Maßnahmen erforderlich gewesen. Als Nachweis legte die Gesellschaft im Rahmen der Nachprüfung einen von ihr am 27. Juni 2018 ausgefertigten Aktenvermerk über das Ergebnis der mündlichen Erörterung mit der steuerlichen Vertretung vor. Darin war lediglich festgehalten, dass aus den jeweiligen Rücksprachen mit der steuerlichen Vertretung keine Maßnahmen abzuleiten waren. Schriftliche Nachweise über die Aussagen und inhaltliche Begründungen der steuerlichen Vertretung legte die geprüfte Stelle nicht vor. Nach Ansicht des Stadtrechnungshofes Wien wäre die Einholung einer schriftlichen Stellungnahme der steuerlichen Vertretung mit einer inhaltlichen Begründung deren Sichtweise zweckmäßig gewesen (s. Punkte 2.7 und 2.9).

## 7. Zusammenfassung der Empfehlungen

### Empfehlung Nr. 1:

Es wurde empfohlen, im Sinn der Kostenwahrheit und dem Verursacherprinzip entsprechend die diesbezügliche Leistungsverrechnung mit der B&F Wien - Bestattung und Friedhöfe GmbH herzustellen (s. Punkt 2.2).

#### Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Die Empfehlung wird umgesetzt. Der Anteil der Geschäftsführungstätigkeit an der Pauschalverrechnung wurde, wie im Bericht auf S. 11 dargelegt, ausgewiesen. Die Tierfriedhof Wien GmbH wird überprüfen, welche weiteren Klarstellungen in den Leistungsverrechnungen Sinn machen.

### Empfehlung Nr. 2:

Bei vertraglichen Vereinbarungen wären sämtliche ausbedungenen Vertragseigenschaften auch schriftlich zum Vertragsinhalt zu machen, um deren Ordnungsmäßigkeit und Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten sowie Rechtssicherheit herzustellen (s. Punkte 2.3.1 und 4.1.3).

#### Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Die Vereinbarung für die Personalbereitstellung wird gemäß der Empfehlung angepasst.

### Empfehlung Nr. 3:

Gemeinsam mit der Magistratsdirektion - Personalstelle Wiener Stadtwerke wäre der rechtliche Status des beamteten Mitarbeitenden abzuklären (s. Punkt 2.3.2).

#### Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Die Empfehlung wird ebenfalls umgesetzt. Die Magistratsdirektion - Personalstelle Wiener Stadtwerke wird um eine Beurteilung der rechtlichen Stellung des beamteten Mitarbeitenden ersucht. Die Geschäftsführung der Tierfriedhof Wien GmbH erlaubt sich darauf

hinzuweisen, dass die praktizierte Vorgehensweise der bei den Wiener Stadtwerken üblichen Praxis entspricht.

#### Empfehlung Nr. 4:

Der Stadtrechnungshof Wien empfahl, beim Einsatz von in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis bzw. durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis stehenden Beschäftigten der Gemeinde Wien künftig zeitgerecht die erforderliche Zustimmungserklärung des Magistrats der Stadt Wien zum Zuverdienst einzuholen (s. Punkt 2.3.3).

#### Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Sollte ein derartiger Fall künftig eintreten, wird selbstverständlich zeitgerecht die erforderliche Zustimmungserklärung des Magistrats der Stadt Wien eingeholt werden.

#### Empfehlung Nr. 5:

In Abstimmung mit der Mehrheitseigentümerin wären geeignete Maßnahmen in Form der rechtzeitigen Zurverfügungstellung von weiteren finanziellen Mitteln zu setzen, damit die Gesellschaft ihren Zahlungsverpflichtungen bei Eintreten des Worst-Case-Szenarios ordnungsgemäß nachkommen kann (s. Punkt 2.4).

#### Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Die Entscheidung liegt bei den Gesellschafterinnen. Die Tierfriedhof Wien GmbH erlaubt sich darauf hinzuweisen, dass die Eigenkapitalquote der Tierfriedhof Wien GmbH angemessen ist und bei ca. 45 % liegt. Die im Bericht auf S. 16 genannte Working Capital Ratio wird sich - wenn auch nur langsam - von Jahr zu Jahr verbessern.

#### Empfehlung Nr. 6:

Geschäftsvorfälle wären zeitnah zum Zeitpunkt des Entstehens des Rechtsgrundes in der Finanzbuchhaltung zu erfassen (s. Punkt 4.1.3).

Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Die Empfehlung wird umgesetzt.

Empfehlung Nr. 7:

Im Hinblick auf die Sicherstellung einer vollumfänglichen Leistungserbringung durch die Tierfriedhof Wien GmbH empfahl der Stadtrechnungshof Wien in Abstimmung mit der Teilkonzernmuttergesellschaft, künftig im Rahmen des strategischen Personalmanagements die erforderlichen Personalressourcen bereitzustellen (s. Punkt 4.1.3).

Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Die Empfehlung wird dahingehend umgesetzt, dass laufend beurteilt wird, welche Mitarbeitenden der Friedhöfe Wien GmbH als Personal bereitstellende Gesellschaft für eine Leistungserbringung in der Tierfriedhof Wien GmbH infrage kommen könnten. Die Vorhaltung von Ersatzkräften kann sich die Gesellschaft aus Gründen der Wirtschaftlichkeit nicht leisten. Aus diesem Grund wurde diese Form der flexiblen Personalbereitstellung durch die Friedhöfe Wien GmbH gewählt, die sich für beide Seiten bewährt hat.

Empfehlung Nr. 8:

Es wäre abzuklären, ob die Tierfriedhof Wien GmbH künftig als Kleinstkapitalgesellschaft zu qualifizieren ist, um deren Erleichterungsbestimmungen in Anspruch nehmen zu können. Bei Vorliegen der Voraussetzungen wäre den Erfordernissen nach § 277 Abs. 4 UGB nachzukommen (s. Punkt 5.1.2).

Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Der Empfehlung wird gefolgt. Der Sachverhalt wird mit der steuerlichen Vertretung erörtert werden. Ein bereits geführtes Gespräch hat erkennen lassen, dass eine Qualifizierung der Tierfriedhof Wien GmbH als Kleinstkapitalgesellschaft die Inanspruchnahme von Erleichterungsbestimmungen ermöglichen wird. Die Geschäftsführung der Tierfriedhof Wien GmbH betont, dass die Ver-

mittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage immer gegeben war.

Empfehlung Nr. 9:

In Abstimmung mit der steuerlichen Vertretung wäre zu überprüfen, ob für die Jahresabschlüsse der Tierfriedhof Wien GmbH der Geschäftsjahre 2015 bis 2017 eine neuerliche Aufstellung und Beschlussfassung durch die Generalversammlung vorzunehmen ist (s. Punkt 5.1.2).

Stellungnahme der Tierfriedhof Wien GmbH:

Der Empfehlung wird gefolgt. Der Sachverhalt wird mit der steuerlichen Vertretung erörtert werden, um die möglichen Schritte beurteilen zu können.

Der Stadtrechnungshofdirektor:

Dr. Peter Pollak, MBA

Wien, im März 2019