

STEIERMÄRKISCHER LANDTAG

LANDESRECHNUNGSHOF

GZ.: LRH 51 G 1 - 1989/17

BERICHT

betreffend die Überprüfung der
Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz

I N H A L T S V E R Z E I C H N I S

	Seite
I. PRÜFUNGSauftrag	1
II. ALLGEMEINES	8
III. DERZEITIGE VEREINSRECHTLICHE STRUKTUR DER GESELLSCHAFT	16
1. Ideelle und materielle Mittel des Vereines	17
2. Organe des Vereines	20
IV. TÄTIGKEIT DER GESELLSCHAFT	28
V. BETRIEBLICHES RECHNUNGSWESEN	43
1. Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht	43
2. Art und Standard der Aufschreibungen	47
3. Abschließende Beurteilung	79
VI. FINANZIERUNG DER GESELLSCHAFT	89
1. Finanzielles Engagement des Landes Steiermark	110
2. Finanzielles Engagement des Bundes	126
3. Mitgliedsbeiträge	132
VII. MITARBEITERORGANISATION	136
1. Dienstnehmer	137
2. Freie Mitarbeiter	155
3. Honorarverrechnung - Dr. Kalnoky	165
4. Abgrenzung Dienstvertrag zum Werkvertrag	173

VIII. REISEKOSTENVERRECHNUNG	182
IX. FAHRBETRIEBSMITTEL, VERSICHERUNGEN	222
X. BUDGETIERUNG	229
XI. ABRECHNUNG "GESUNDE GEMEINDE"	237
XII. SCHLUSSBEMERKUNGEN	247

I. PRÜFUNGS-AUFTRAG

Auf Grund eines von Herrn Landeshauptmannstellvertreter Prof. Kurt Jungwirth gemäß § 26 Abs. 2 Z. 4 LRH-VG gestellten Antrages vom 24. Jänner 1989, hat der Landesrechnungshof den Verein

"Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz"

überprüft.

Dem Antrag des Herrn Landeshauptmannstellvertreters Prof. Kurt Jungwirth entsprechend, wurde die Prüfung bereits am 26. Jänner 1989 durch eine Teilnahme an einer Arbeitsausschußsitzung der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz begonnen.

Überdies hat die Präsidialkanzlei des Steiermärkischen Landtages am 6. Februar 1989 dem Landesrechnungshof nachstehenden Antrag der sozialistischen Abgeordneten Dr. Ficzko, Freitag, Gennaro, Gottlieb, Hammer, Herrmann, Kohlhammer, Meyer, Minder, Ofner Franz, Ofner Günther, Rainer, Reicher, Schoiswohl, Schrittwieser, Ussar, Vollmann, Präs. Zdarsky und Zellnig auf Gebarungskontrolle der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz übermittelt.

"Laut Voranschlag des Landes Steiermark für 1988 wurde bei der Haushaltsstelle 1/512134-7670 ein Betrag des Landes von S 2.360.000,-- an die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz veranschlagt. Angesichts dieses relativ hohen Förderungsbeitrages erscheint eine Gebarungskontrolle durch den Landesrechnungshof im Sinne des § 26 Abs. 1 Landesrechnungshof-Verfassungsgesetz wünschenswert.

Die unterzeichneten Abgeordneten stellen daher im Sinne des § 26 Abs. 2 Z. 2 LRH-VG den

Antrag:

Der Steiermärkische Landesrechnungshof wird ersucht, eine Gebarungskontrolle bei der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz durchzuführen."

Gemäß § 6 leg. cit. ist der Landesrechnungshof befugt, die Gebarung aller physischen Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und aller juristischen Personen des privaten und des öffentlichen Rechtes zu prüfen, sofern das Land diesen finanzielle Zuwendungen, insbesondere Subventionen, Darlehen, Zinszuschüsse gewährt oder für die das Land eine Ausfallhaftung übernommen hat, wenn sich das Land vertraglich eine solche Kontrolle vorbehalten hat.

Hiezu wird ausgeführt, daß der Verein "Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz"

- * beginnend seit 1974 jährlich vom Land Steiermark finanzielle Zuwendungen im Sinne obiger Bestimmungen erhalten hat und
- * am 24. Jänner 1989 die verbindliche Erklärung abgegeben hat, einer Gebarungskontrolle durch den Landesrechnungshof zuzustimmen (Beilage 1).

Mit der Durchführung der Prüfung war die Gruppe 2 des Landesrechnungshofes beauftragt. Unter dem verantwortlichen Gruppenleiter Hofrat Dipl.Ing. Werner

SCHWARZL haben die Einzelprüfungen im besonderen prov.Reg.Kom. Mag. Anton TACKNER und OAR Harald KRONEGGER durchgeführt.

Im Prüfungsantrag des zuständigen politischen Referenten, Landeshauptmannstellvertreter Prof. Kurt Jungwirth, vom 24. Jänner 1989 wurde ersucht, vorrangig die konkreten Fragen und Punkte, die LAbg. Gennaro geklärt haben will, zu prüfen.

In der Arbeitsausschußsitzung am 26. Jänner 1989 hat Herr LAbg. Gennaro u.a. den Wunsch geäußert, die Gebarung der Gesellschaft einschließlich des Jahres 1980 zurückzuprüfen, da ab diesem Zeitpunkt die Geschäftsführung von Frau Dr. Kalnoky übernommen wurde.

Des weiteren wurden von LAbg. Gennaro anlässlich dieser Arbeitsausschußsitzung noch folgende wesentliche Punkte vorgebracht:

- Frau Dr. Kalnoky hätte Kilometergelder verrechnet, welche ihr nicht zuständen
- Ein Betrag von S 625.000,-- - offenkundig das Honorar von Frau Dr. Kalnoky - hätten mittels Nachbedeckung finanziert werden müssen
- Für Auslandsdienstreisen gäbe es keine beschlußmäßige bzw. auftragsmäßige Deckung
- Im Voranschlag 1989 werden noch Personalkosten für ~~Frau Tropper~~ geführt, obwohl Frau Tropper

diese

bereits mit März 1988 aus der Gesellschaft ausgeschieden ist

- Frau Dr. Kalnoky hätte Gefälligkeitsanstellungen durchgeführt
- Frau Dr. Kalnoky hätte sowohl das Büro der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz als auch deren Briefpapier mißbräuchlich verwendet, dies für andere Zwecke als die Zwecke der Gesellschaft gebraucht
- Die von MR Dr. Kiendler, der im Jahre 1984 Rechnungsprüfer war, vorgebrachten Anschuldigungen müßten aufgeklärt werden.

In dieser Sitzung hat weiters der Arbeitsausschuß aufgrund der massiven Einwände von LAbg. Gennaro gegen den bestehenden Werkvertrag mit Frau Dr. Kalnoky den Landesrechnungshof auch ersucht, den Werkvertrag zu untersuchen.

Mit Schreiben vom 27. Jänner 1989 wurde Herr LAbg. Gennaro auf Grund des Prüfungsantrages und der von ihm in der Presse und auch in der Arbeitsausschußsitzung erhobenen Vorwürfe vom Landesrechnungshof ersucht, alle in seiner Verfügungsmacht befindlichen für die Prüfung zweckdienlichen Unterlagen dem Landesrechnungshof zugänglich zu machen und die erhobenen Vorwürfe dem Landesrechnungshof gegenüber zu konkretisieren. Dieses Schreiben des Landesrechnungshofes hat Herr LAbg. Gennaro nicht beantwortet.

Erst am 22. Februar 1989 hat LAbg. Gennaro in einem Telefonanruf dem Landesrechnungshofdirektorstellvertreter gegenüber erklärt, daß er die ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen nicht herausgeben könne, da er sie für seine Verteidigung im Falle einer ange drohten Klage gegen ihn benötigt. Darüberhinaus hat Herr LAbg. Gennaro in diesem Telefongespräch einige ihm zugekommene Informationen weitergegeben, die der Landesrechnungshof in seine Prüfung miteinbezo gen hat.

Der Landesrechnungshof stellt jedenfalls fest, daß Herr LAbg. Gennaro dem Landesrechnungshof keine Unter lagen zur Verfügung gestellt hat, wodurch die Prüfung über einen derart langen Zeitraum - von 1980 beginnend - sicher nicht erleichtert und beschleunigt wurde.

Als Prüfungsgrundlagen dienten die von der Fachabtei lung für Gesundheitswesen zur Verfügung gestellten Förderungsakten und das gesamte Rechnungswesen bzw. der Schriftverkehr der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz sowie die von den Funktionären und Bediensteten der Gesellschaft erteilten Auskünfte, wobei der Landesrechnungshof die bereitwillige Aus kunftserteilung insbesondere der Geschäftsführerin hervorheben möchte. Weiters wurden auch Erhebungen in der Abteilung für gewerbliche Berufsschulen und der Abteilung für Wissenschaft und Forschung durchge-

führt, über die ebenfalls finanzielle Mittel für Aktivitäten der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz bereitgestellt wurden.

In dem bereits erwähnten Telefongespräch hat LABg. Gennaro dem Landesrechnungshof Informationen übermittelt, daß

- * ^{ein} die ehemalige Bedienstete ~~Frau Tropper~~ auch nach ihrem Ausscheiden auf der Lohnliste geführt wurde,
- * etwa 50 Belege aus der Buchführung verschwunden sein sollen,
- * es bei der Abrechnung für das "Gesunde Dorf" nicht stimme, daß der Kontorahmen genau geprüft werden müsse, da Mehrfachauszahlungen vorliegen sollen,
- * die Abrechnung für Benzin, Diesel nicht korrekt durchgeführt sei bzw. die Fahrtenbücher nicht korrekt geführt werden,
- * Versicherungen zu hoch abgeschlossen worden seien,
- * Dr. Kiendler bereit sei, Unterlagen dem Landesrechnungshof zu übermitteln.

Diese Punkte wurden - wie bereits erwähnt - mündlich in der Arbeitsausschußsitzung am 26. Jänner 1989 vorgebracht, wobei auch hier keine Details, die eine Überprüfung erleichtert hätten, wie etwa das Jahr in dem die Belege fehlen, bekanntgegeben wurden. Der Landesrechnungshof hat diese Punkte und nach Gesprächen mit ~~Frau Tropper~~ und MR.Dr. Kiendler

auch deren Informationen vorrangig in die Prüfung einbezogen. MR Dr. Kiendler hat diese Informationen als Rechnungsprüfer bei der seinerzeit im Jahre 1984 begonnenen und nicht zum Abschluß gebrachten Rechnungsprüfung gesammelt. Hierbei wurde von MR.Dr.Kiendler insbesondere die Vermutung geäußert, daß Subventionszahlungen in den Jahren vor 1980 vom Land Steiermark an die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz von der Ärztekammer für Steiermark vereinnahmt wurden. Der Landesrechnungshof ist - soweit Unterlagen noch zur Verfügung gestanden sind - der Frage nachgegangen und hat sie aufgeklärt.

Bis zum Jahr 1980 wurde die Buchhaltung der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz von der Ärztekammer für Steiermark abgewickelt. Per 1. Jänner 1980 wurde die buchhalterische Erfassung der Geschäftsfälle aus der Buchhaltung der Ärztekammer für Steiermark herausgelöst und wird diese seither von der Gesellschaft selbst geführt. Lediglich die Lohnverrechnung ist noch im Jahre 1981 in der Ärztekammer für Steiermark abgewickelt worden und wurde mit Stichtag 1. Jänner 1982 ebenfalls der Gesellschaft übertragen.

Somit wurde vom Landesrechnungshof das Hauptschwergewicht der Gebarungsprüfung auf die Geschäftsjahre 1982 bis einschließlich 1988 gelegt, zumal auch die abgabenrechtliche Aufbewahrungspflicht für Belege und Unterlagen mit sieben Jahren begrenzt ist, und dem genannten Prüfungszeitraum entspricht.

II. ALLGEMEINES

Der Verein "Steirische Gesellschaft für Gesundheitschutz" wurde im Jahre 1972 gegründet. Dieser hielt am 11. Dezember 1972 seine konstituierende Hauptversammlung ab, in der auch die dem Nichtuntersagungsbescheid der Sicherheitsdirektion für Steiermark, Zl.: (6) Vr Ge 109/2 - 1982, zugrunde gelegten ursprünglichen Satzungen beschlossen wurden.

Die Vereinsgründung stand unter der Schirmherrschaft der Ärztekammer für Steiermark. Dies kommt auch dadurch zum Ausdruck, daß nach den Statuten der Präsident der Ärztekammer auch der Präsident des Vereines sein soll. Des weiteren sorgte die Ärztekammer für Steiermark durch das Vorstrecken von finanziellen Mitteln und durch die Erbringung von Sachleistungen, wie Beistellung von Räumlichkeiten, Einrichtungsgegenständen und Büromaterial, Abwicklung der Buchhaltung usw. dafür, daß der Betrieb unverzüglich aufgenommen werden konnte.

Nach Durchführung der entsprechenden Vorarbeiten und Schaffung der organisatorischen Voraussetzungen wurden in den ersten Jahren des Bestehens des Vereines eine Reihe von Vorsorgeprogrammen in Angriff genommen, von denen folgende beispielhaft zu erwähnen sind:

- * Schwangerschaftsvorsorgeuntersuchung
- * Säuglingsvorsorgeuntersuchung

- * Erwachsenenvorsorgeuntersuchung
- * Blutgruppenaktion
- * Bestimmung des Blutfettspiegels
- * Atem-Kreislauf-Leistungstest (AKL-Test)
- * Aktion Zahnprophylaxe
- * Speicherung der Daten aus dem Mutter-Kind-Paß (MKP)
- * Einrichtung einer genetischen Beratungsstelle
- * Untersuchung über die Übertragung von Infektionskrankheiten

Die Finanzierung der daraus resultierenden Aufwendungen erfolgte durch

- * Subventionen des Landes Steiermark,
- * Subventionen des Bundesministeriums für Gesundheit und Umweltschutz,
- * Mitgliedsbeiträge,
- * Sponsorengelder,
- * Selbstbehalte der Probanden sowie durch
- * Ertragszinsen aus Finanzanlagen.

Diesbezüglich wird auf den **Bericht der seinerzeitigen Kontrollabteilung** vom 14. Juli 1977 über die Prüfung der Gebarung des Vereines "Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz" verwiesen.

Während in den ersten Jahren der Tätigkeit des Vereines die laufend vereinnahmten Finanzmittel inklusive Subventionen des Landes ausreichend waren, um die jährlich aus der Tätigkeit resultierenden Kosten zur Gänze abdecken zu können, war dies in der zweiten Hälfte der siebziger Jahre nicht mehr der Fall.

Laut Prüfprotokoll der Landesbuchhaltung vom 21. August 1981 zeigte die Gebarung der Gesellschaft im Jahre 1977 zusammengefaßt folgendes Bild (Beilage 2):

Verbindlichkeiten gegenüber der Ärzttekammer Stmk. per 31.12.1976	S 4,538.534,56
<hr/>	
Ausgaben 1977 (Kto.Nr.1550)	S 6,215.184,80
Einnahmen 1977 (Kto.Nr. 1551)	S 2,609.705,60
<hr/>	
Verbindlichkeiten gegenüber der Ärzttekammer Stmk. per 31.12.1977	S 8,144.013,76
=====	

Wie die vorangegangene Aufstellung zeigt, sind infolge der Vorfinanzierung der Ausgaben durch die Ärztekammer für Steiermark Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber der Ärztekammer für Steiermark per 31. Dezember 1977 im Ausmaß von über 8 Mio. Schilling entstanden. Die vom Land Steiermark gewährte Subvention (abgewickelt über die Fachabteilung für das Gesundheitswesen) in Höhe von S 1,666.667,-- zuzüglich

der eigenen Einnahmen der Gesellschaft waren im Jahre 1977 bei weitem nicht ausreichend, um sämtliche Ausgaben abdecken zu können.

Ein ähnliches Bild zeigte das Gebarungsergebnis des Geschäftsjahres 1978:

Ausgaben 1978 (Kto.Nr.1550)	S 6,106.834,54
Einnahmen 1978 (Kto.Nr.1551)	S 2,339.763,62

Verbindlichkeiten gegenüber der Ärzttekammer Stmk. per 31.12.1978	S 3,767.070,92
--	----------------

=====

Auch im Geschäftsjahr 1978 war die vom Land Steiermark gewährte Subvention (abgewickelt über die Fachabteilung für das Gesundheitswesen) im Ausmaß von 1,4 Mio. Schilling zuzüglich der eigenen Einnahmen der Gesellschaft nicht ausreichend, um eine ausgeglichene Gebarung zu gewährleisten. Die Vorfinanzierung der Ausgaben erfolgte ebenfalls über die Ärztekammer für Steiermark. Eine detaillierte materielle Überprüfung der Gebarung der Geschäftsjahre 1977 und 1978 war nicht mehr möglich, zumal die Buchführung der Gesellschaft bis einschließlich 1980 von der Ärztekammer für Steiermark abgewickelt wurde und die entsprechenden Belege nicht mehr existieren.

Laut den Protokollen der Hauptversammlung vom 7. Mai 1979 und der Vorstandssitzung vom 30. Juni 1980 (Beilage 3) erfolgte die Abdeckung der Schuld der Gesell-

schaft gegenüber der Ärztekammer für Steiermark per 31. Dezember 1977 in Höhe von S 8,144.013,76 durch das Land Steiermark über die Kammer der gewerblichen Wirtschaft für Steiermark. Der gegenständlichen Schuldabdeckung gingen intensive und monatelange Verhandlungen voraus.

Nach Auskunft der ~~Frau Direktor H. Reisinger von~~ der Ärztekammer für Steiermark bzw. nach den noch vorhandenen Kontoblättern sind im November des Jahres 1978 folgende Beträge auf dem Girokonto der Gesellschaft bei der Steiermärkischen Sparkasse (Konto Nr. 75.663) eingelangt:

21. November 1978	S 2,444.013,76
22. November 1978	S 3,000.000,--
23. November 1978	S 2,700.000,--
<hr/>	
S u m m e	S 8,144.013,76

Die dazugehörigen Belege sind, wie schon erwähnt, in der Ärztekammer für Steiermark nicht mehr existent.

Laut Schreiben der Ärztekammer für Steiermark vom 8. Mai 1989 (Beilage 4) ist der gegenständliche Schuldbetrag am 4. Dezember 1978 durch Banküberweisung bei der Ärztekammer für Steiermark zur Schuldabdeckung eingelangt.

Auch die Abdeckung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber der Ärztekammer für Steiermark per 31. Dezember 1978 in der Höhe von S 3,767.070,92 erfolgte ebenfalls mit Hilfe des Landes Steiermark (Beilage 5).

Im Wege der Kammer der gewerblichen Wirtschaft wurden S 3,800.000,-- auf das Girokonto der Gesellschaft bei der Raiffeisenkassa Frohnleiten am 11. November 1980 überwiesen (Beilage 6). Die Abdeckung des Schuldsaldos bei der Ärztekammer für Steiermark in Höhe von S 3,767.070,92 durch die Gesellschaft erfolgte mittels Schecks laut Kontoauszug vom 11. Dezember 1980 (Beilage 7).

Bedingt durch die ständig steigende **Ungewißheit** hinsichtlich einer kostendeckenden Gebarung der Gesellschaft, auf die bereits die Kontrollabteilung 1977 hingewiesen hat, war die Ärztekammer für Steiermark mit Ende des Jahres 1978 nicht mehr bereit, weitere Vorfinanzierungen zu übernehmen. Da dieser Sachverhalt eine effiziente Weiterarbeit der Gesellschaft wesentlich beeinträchtigte, war die Schaffung einer neuen grundlegenden organisatorischen und finanziellen Basis für die zukünftige Vereinsgebarung erforderlich, um eine gezielte Durchführung von Aktionen der Vorsorgemedizin längerfristig sicherzustellen.

In der Sitzung des Steiermärkischen Landtages vom 5. Dezember 1979 wurde ein Antrag gemäß § 29 Abs. 2 der Geschäftsordnung des Steiermärkischen Landtages

der Steiermärkischen Landesregierung zugewiesen, in dem diese u.a. aufgefordert wurde, für eine ausreichende Teilfinanzierung der Steiermärkischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz im ordentlichen Landesbudget Vorsorge zu treffen.

Im Rahmen der Verhandlungen bezüglich der zukünftigen Gestaltung und Abwicklung der Subventionen des Landes Steiermark an die Gesellschaft ergab sich die **Notwendigkeit einer Vereinsstatutenänderung**. Diese wurde in der Mitgliederversammlung vom 15. September 1980 einstimmig beschlossen und dem Umbildungsbescheid vom 7. Oktober 1980 zugrunde gelegt. Inhaltlich handelte es sich bei der vorhin genannten Statutenänderung im wesentlichen um die Schaffung eines zusätzlichen Vereinsorganes, nämlich des Arbeitsausschusses gemäß § 11a der Vereinsstatuten. Hinsichtlich der Struktur und der Aufgaben des Arbeitsausschusses wird auf die Ausführungen im Abschnitt "Derzeitige vereinsrechtliche Struktur der Gesellschaft" verwiesen.

In der Konsolidierungsphase wurden gemäß einstimmigen Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung vom 17. November 1980 in weiterer Folge der Gesellschaft für die Jahre 1979 und 1980 vom Land Steiermark nachträglich Subventionen von je 2,4 Mio. Schilling insgesamt also 4,8 Mio. Schilling gewährt. Im Prüfbericht der Landesbuchhaltung vom 21. August 1981 wurde nach rechnungsmäßiger Prüfung die ordnungsgemäße Verwendung sämtlicher vom Land Steiermark ab dem Jahre 1977 bis einschließlich 1980 gewährten Subventionen anerkannt bzw. bestätigt.

Bei den vorhin angeführten Zahlungen von S 8,144.013,76 und S 3,767.070,92 an die Steirische Ärztekammer handelt es sich somit um Schuldabdeckungen, die durch die Tätigkeit der Gesellschaft für Gesundheitsschutz entstanden sind. Die von MR.Dr. Kiendler geäußerte Vermutung, daß Subventionszahlungen des Landes Steiermark an die Gesellschaft für Gesundheitsschutz im Ausmaß von über 10 Mio. Schilling ungerechtfertigt der Ärztekammer für Steiermark zugegangen sind, hat sich daher nicht bestätigt.

III. DERZEITIGE VEREINSRECHTLICHE STRUKTUR DER GESELLSCHAFT

Die nunmehr gültige Fassung der Satzungen des Vereines (Beilage 8) wurde in der Hauptversammlung vom 12. November 1987 beschlossen und bildete diese die Grundlage für den Umbildungsbescheid der Sicherheitsdirektion für Steiermark vom 11. Dezember 1987.

Gemäß § 2 der vorhin genannten Satzungen ist als **Zweck des Vereines** die Vorbereitung, Unterstützung, Förderung und Durchführung umfassender wissenschaftlicher und praktischer Aktivitäten des gesamten Komplexes, sowohl der Vorsorge-Sozialmedizin wie auch des Umweltschutzes definiert, wobei sich die derzeitige Aktivität des Vereines in erster Linie auf die **Vorsorgemedizin** konzentriert. Die **Tätigkeit des Vereines** ist nicht auf Gewinn gerichtet.

1. Ideelle und materielle Mittel des Vereines

Laut den Satzungen soll der Vereinszweck u.a. durch folgende **ideelle bzw. materielle Mittel** erreicht werden:

Ideelle Mittel

- * Durchführung von Maßnahmen auf den Gebieten der Vorsorge- und Sozialmedizin bzw. des Umweltschutzes
- * Ausbildung der auf diesen Gebieten tätigen Personen
- * Vermittlung neuester Erkenntnisse auf diesen Gebieten
- * Arbeitstagungen und Fachvorträge
- * Öffentlichkeitsarbeit
- * Förderung und Veröffentlichung wissenschaftlicher Arbeiten
- * Unterstützung der Behörden bei der Lösung von Aufgaben der Vorsorge- und Sozialmedizin bzw. des Umweltschutzes

- * Epidemiologische und statistische Erfassung aller Daten und deren Speicherung und Auswertung mit Hilfe der elektronischen Datenverarbeitung

- * Koordinierung aller Maßnahmen im Bereich der Vorsorge- und Sozialmedizin und des Umweltschutzes

Materielle Mittel

Die materiellen Mittel sollen durch

- * Mitgliedsbeiträge,
- * Subventionen,
- * Spenden,
- * Veranstaltungen,
- * Publikationen,
- * allfällige Einnahmen und sonstige Zuwendungen

aufgebracht werden.

Um den Vereinszweck zu erreichen, ist in den Satzungen die Bildung je eines Fachausschusses für Vorsorge- und Sozialmedizin und für den Umweltschutz vorgesehen. Diese Ausschüsse sollen laut den Satzungen in fachlich beigeordnete Sektionen gegliedert werden.

Derzeit existieren folgende aktive Sektionen, in denen die fachliche Konzeption der einzelnen Aktivitäten der Gesellschaft erfolgt:

<u>S e k t i o n</u>	<u>Sektionsobmann</u>
* AKL (Atmung, Kreislauf, Leistung)	Prim.Univ.Prof. Dr. Karl Harnoncourt
* ARGE SPORTMEDIZIN	Prim.Univ.Prof. Dr. Reinhard Graf
* ARBEITSMEDIZIN	Dr. Josef Ziervogel
* ERNÄHRUNG	Univ.Prof.Dr.Josef Möse
* KARIESPROPHYLAXE	Univ.Doiz.Dr.Peter Petrin
* GESUNDE GEMEINDE	Dr. Eduard Schriebl

Die Kommunikation zwischen den jeweiligen Sektionen und dem Vorstand erfolgt direkt, zumal die Fachausschüsse als satzungsmäßig vorgesehene Bindeglieder zwischen dem Vorstand und den Sektionen nicht installiert sind.

2. Organe des Vereines

Laut Statuten des Vereines sind folgende Vereinsorgane vorgesehen:

- * Hauptversammlung
- * Arbeitsausschuß gemäß § 11a
- * Vorstand
- * Ausschüsseleitungen
- * Rechnungsprüfer
- * Schiedsgericht

Hauptversammlung

Die Hauptversammlung (Mitgliederversammlung) ist das oberste Organ des Vereines. Die ordentliche Hauptversammlung findet jedes Kalenderjahr innerhalb der ersten sechs Kalendermonate statt. Der Aufgabenkreis der Hauptversammlung umfaßt im wesentlichen

- * die Bestellung und Enthebung des Präsidenten und der drei Vizepräsidenten, des Schriftführers, des Kassiers und der Rechnungsprüfer,
- * die Bestellung von sechs Mitgliedern des Arbeitsausschusses,
- * die Festsetzung von Beiträgen,

- * die Beschlußfassung über Statutenänderung und freiwillige Auflösung des Vereines,
- * die Beratung und Beschlußfassung über sonstige auf der Tagesordnung stehende Punkte, sofern sie nicht in die Zuständigkeit eines anderen Organs fallen sowie
- * die **Entgegennahme des Rechenschaftsberichtes.**

Mitglieder des Vereines können physische oder juristische Personen sein. Nach den derzeit geltenden Statuten sind folgende **Arten von Mitgliedschaften** vorgesehen:

- * Ordentliche Mitglieder
- * Außerordentliche Mitglieder
- * Ehrenmitglieder
- * Fördernde Mitglieder

Ordentliche Mitglieder können alle Personen werden, die in einer Sektion mitarbeiten. **Außerordentliche Mitglieder** können alle Personen sein, die an der Arbeit des Vereines und an regelmäßigen Informationen interessiert sind und einen Mitgliedsbeitrag mindestens in der Höhe wie ein ordentliches Mitglied leisten. Personen, die sich um den Verein und seine Zwecke besondere Verdienste erworben haben, können von der Hauptversammlung über Antrag des Vorstandes zu **Ehrenmitgliedern** ernannt werden.

Infolge der angespannten Budgetsituation können seit der Statutenänderung in der Hauptversammlung vom 12. November 1987 zusätzlich **fördernde Mitglieder** der Gesellschaft beitreten. Fördernde Mitglieder sind solche, die die Vereinstätigkeit in tatkräftiger Weise - insbesondere durch Zahlung eines erhöhten Mitgliedsbeitrages - fördern, jedoch kein Stimmrecht besitzen.

Bis einschließlich 1987 betrug der Mitgliedsbeitrag S 150,--. In der Hauptversammlung vom 12. November 1987 wurde mit einstimmigem Beschluß der jährliche Mitgliedsbeitrag der ordentlichen bzw. außerordentlichen Mitglieder ab dem Jahre 1988 auf S 200,-- angehoben.

Bewerber um Aufnahme haben die Beitrittserklärung an den Vorstand zu richten. Erfolgt seitens des Vorstandes kein Einspruch dagegen, so ist die Mitgliedschaft begründet. Die Aufnahme kann ohne Angabe von Gründen verweigert werden.

Per Ende 1988 verfügte die Gesellschaft über einen Mitgliederstand von insgesamt **162 Mitgliedern**. Dieser Stand setzt sich aus **135 ordentlichen bzw. außerordentlichen Mitgliedern** sowie **27 fördernden Mitgliedern** zusammen. Im Jahre 1988 konnten im Rahmen der Aktion "Gesunde Gaststätte" 22 Gastronomiebetriebe sowie weitere fünf Firmen und Institutionen als **fördernde Mitglieder** der Gesellschaft gewonnen werden.

Arbeitsausschuß gemäß § 11a

Wie bereits erwähnt, wurde der Arbeitsausschuß im Rahmen der Statutenänderung in der Hauptversammlung vom 15. September 1987 als zusätzliches Vereinsorgan geschaffen. Der Arbeitsausschuß besteht aus sieben Mitgliedern, sechs davon werden von der Hauptversammlung gewählt. Für drei Mitglieder des genannten Ausschusses kommt das ausschließliche Vorschlagsrecht der Steiermärkischen Landesregierung zu, drei Mitglieder werden von der Ärztekammer für Steiermark nominiert. Hinsichtlich der vom Land Steiermark entsandten Mitglieder ist festzustellen, daß für die Nominierung kein Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung vorliegt. Der Kassier des Vereines gehört kraft seiner Funktion diesem Ausschuß an. Der Arbeitsausschuß wurde gemäß den Statuten u.a. mit folgenden Kompetenzen ausgestattet:

- * Wahl des Obmannes
- * Beschlußfassung über die Geschäftsordnung des Arbeitsausschusses
- * Beschlußfassung über den Jahresvoranschlag
- * Beschlußfassung über das Jahresarbeitsprogramm, das vom Vorstand in Zusammenarbeit mit den Fachausschüssen zu erstellen ist
- * Genehmigung des Rechnungsabschlusses

- * Entscheidung über die Aufnahme von zusätzlichen Mitarbeitern
- * Zustimmung zur Aufnahme von Krediten und Darlehen
- * Angelegenheiten, die auf Grund ihrer besonderen Bedeutung von mindestens drei Vorstandsmitgliedern an den Arbeitsausschuß zur Beratung und Beschlußfassung herangetragen werden.

Zu einem Beschluß in den vorhin genannten Angelegenheiten ist die Anwesenheit aller und die Zustimmung von zwei Drittel der Mitglieder des Arbeitsausschusses erforderlich.

In der Hauptversammlung vom 16. Mai 1988 wurde nach dem Ausscheiden des LAbg. Josef Loidl LAbg. Kurt Gennaro neu in den Arbeitsausschuß gewählt. Somit setzt sich dieses Vereinsorgan derzeit aus folgenden Personen zusammen:

Obmann: Prim.Univ.Prof. Dr. Karl Harnoncourt
OMR Dr. Hellmuth Hammer
Prim. Dr. Manfred Klima
Prim. Dr. Helmuth Staudacher
Dr. Helmut Wippel
Dr. Winfried Muhri
LAbg. Kurt Gennaro

Vorstand

Der Vorstand setzt sich aus dem jeweiligen Präsidenten der Ärztekammer für Steiermark, der solange seine Funktion als Ärztekammerpräsident andauert, gleichzeitig auch Präsident des Vereines sein soll, aus den drei Vizepräsidenten, dem Schriftführer und dem Kassier zusammen. Die Funktionsdauer des Vorstandes beträgt vier Jahre. Der Vorstand wird vom Präsidenten schriftlich oder mündlich einberufen.

Bei der letzten am 16. Mai 1988 durchgeführten ordentlichen Hauptversammlung der Gesellschaft wurden folgende Vorstandsmitglieder gewählt:

Präsident:	Prim. Dr. Richard Piaty
1. Vizepräsident:	Prim.Univ.Prof.Dr.Karl Harnoncourt
2. Vizepräsident:	Univ.Prof. Dr. J. R. Möse
3. Vizepräsident:	OMR Dr. Alfred Chizzola
Kassier:	OMR Dr. Helmuth Hammer
Schriftführer:	OA Dr. Winfried Muhri

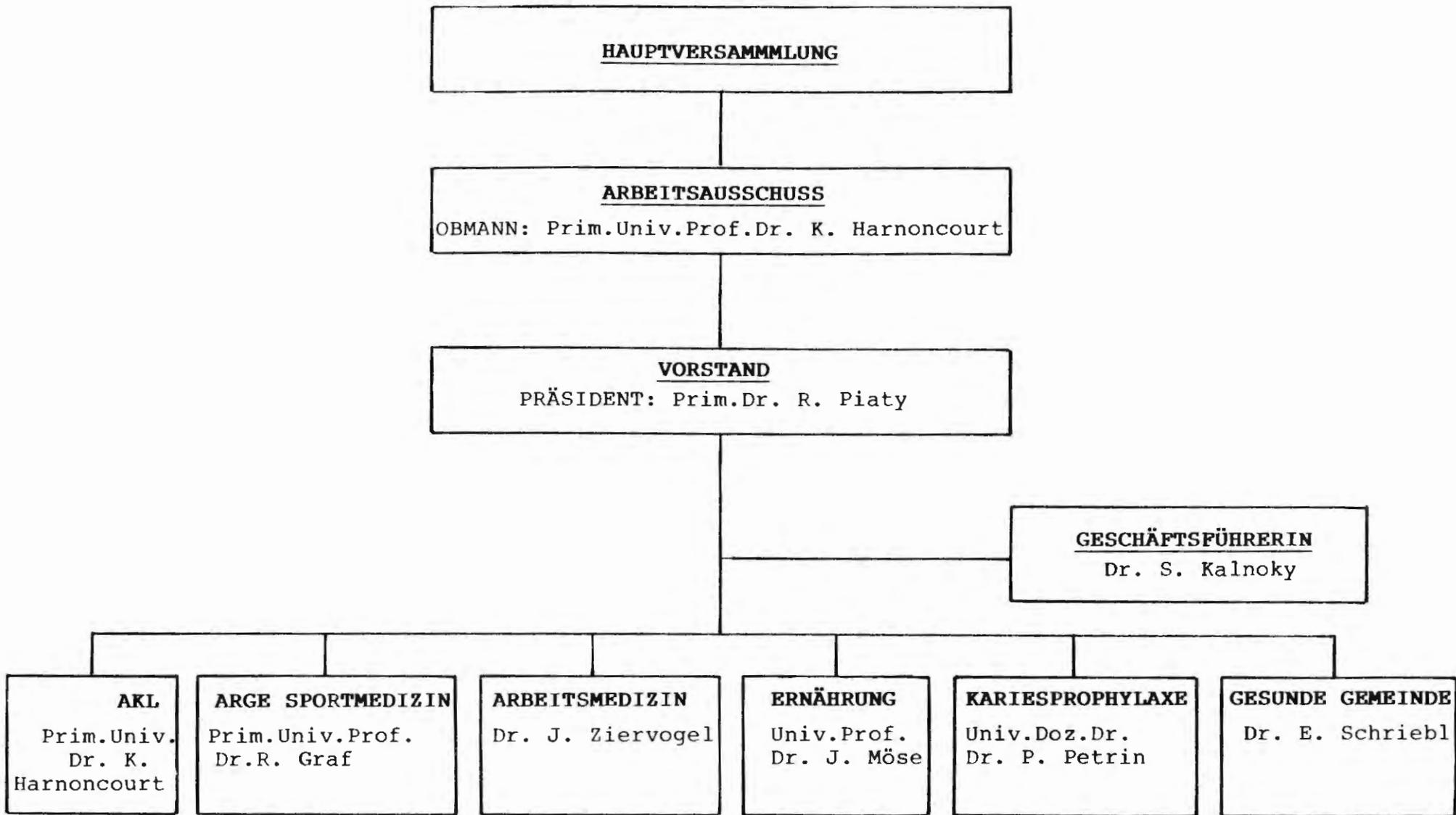
Soweit die Agenden nicht ausdrücklich der Hauptversammlung oder dem Arbeitsausschuß gemäß § 11a vorbehalten sind, hat sie der Vorstand wahrzunehmen.

Der Vorstand hat laut § 15 der Vereinsstatuten das Recht, einen Geschäftsführer zur administrativen Unterstützung aller den Verein betreffenden Angelegen-

heiten heranzuziehen. Es obliegt dem Geschäftsführer eine Koordinierung zwischen den einzelnen Vorstandsmitgliedern, sowie die Koordinierung der gesamten Organisation. Der Geschäftsführer hat in Übereinstimmung mit dem Vorstand und den Statuten sowie in Übereinstimmung mit den Beschlüssen der Sektionen diese Willensbildung zu exekutieren und neue Aktionen zu konzipieren bzw. diese Konzepte den zuständigen Vereinsgremien zuzuleiten. Der Geschäftsführer ist berechtigt, dem Arbeitsausschuß gemäß § 11a die Heranziehung notwendiger Mitarbeiter vorzuschlagen, welche dem Geschäftsführer nachgeordnet sind. Der Vorstand gründet und löst sämtliche Dienstverhältnisse, wobei es in seinem Ermessen liegt, den rechtlichen Rahmen jedes einzelnen Vertrages festzulegen (Dienstverträge, Werkverträge und ähnliches). Jeder Vertragsabschluß bzw. jede Vertragsauflösung bedarf der Zustimmung des Arbeitsausschusses gemäß § 11a.

Mit Werkvertrag vom 15. September 1980 übt derzeit Frau Dr. Kalnoky in der Gesellschaft die Funktion einer Geschäftsführerin aus (Beilage 9). Im gegenständlichen Vertrag wurden ihr die im § 15 der Vereinsstatuten genannten Aufgaben übertragen. In dieser Funktion obliegt ihr neben der Überwachung der laufenden Geschäfte, die Vorbereitung, Planung und Koordinierung der konkreten Programme und die wissenschaftliche Ausarbeitung von Ergebnissen. Sie ist weiter berechtigt, dem Arbeitsausschuß die Heranziehung notwendiger Mitarbeiter vorzuschlagen. Diese sind der Geschäftsführerin nachgeordnet.

In der nachfolgenden Graphik ist die derzeitige vereinsrechtliche Struktur der Gesellschaft dargestellt.



IV. TÄTIGKEIT DER GESELLSCHAFT

Die Gesundheitsvorsorge hat drei Schwerpunkte:

- * Die Krankheitsverhütung

- * Die frühzeitige Entdeckung von Krankheiten

- * Die Rehabilitation.

Während die beiden letztgenannten Punkte im ASVG verankert sind, d.h. die Kassen honorieren die dafür erbrachten Leistungen, ist die Finanzierung der Krankheitsverhütung ohne gesetzlichen Anspruch und somit auf freiwillige Leistungen der Kassen angewiesen. Zum Beispiel liegt der Gesamtaufwand aus dem Budget der Gebietskrankenkasse für Gesundheitsförderung und Krankheitsverhütung bzw. Jugendlichen- und Gesundenuntersuchungen bei rund 1,1 %.

Wie bereits erwähnt, erfolgte die Gründung der Gesellschaft für Gesundheitsschutz aus dem Bestreben, diese Lücke in der Gesundheitsvorsorge der Steirischen Bevölkerung zu schließen, nämlich Krankheitsverhütung durch den **Aufbau einer gezielten Vorsorgemedizin.**

Hiebei handelt es sich zweifelsfrei um eine der wichtigsten Gebiete der Gesundheitsvorsorge, die dazu beitragen soll, daß der Gesundheitszustand der Bevölkerung verbessert und auch im Bereich der sogenannten Zivilisationserkrankungen eine Reduktion erreicht wird. Während die Gesundheitsförde-

rung nach dem ASVG erst bei der Gesundenuntersuchung beginnt, versteht die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz unter Gesundheitsvorsorge mehr als ein Herausfiltern beginnender Krankheitssymptome, und zwar die Veränderung der Lebensumstände allgemein, die oft die Ursache einer späteren Erkrankung sind. Dabei versucht die Gesellschaft für Gesundheitsschutz in ihren Programmen die von der Weltgesundheitsorganisation (WHO) festgelegten Ziele zu erreichen. Ein Ziel liegt auch im Abbau der sozialen Unterschiede, da das Stadt-Landgefälle sich im Gesundheitszustand der Bevölkerung wesentlich niederschlägt. Die Landbevölkerung schneidet bei verschiedensten Untersuchungen wesentlich schlechter ab als die Stadtbevölkerung.

Zum Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführung von Frau Dr. Kalnoky im Jahre 1980 war als förderungswürdiges Programm der AKL-Bus (Atmungs- Kreislauf- Leistungstest) und ein brauchbares Programm im Bereich der Sportmedizin vorhanden, wobei diese beiden Aktionen bereits von Frau Dr. Kalnoky initiiert wurden.

Im Jahre 1981 wurde mit der Aktion "Kariesprophylaxe" in den gewerblichen Berufsschulen begonnen, die im Jahre 1986 dann auch auf die Pflichtschulen und Kindergärten ausgedehnt wurde. Zusätzlichen Aktivitäten, die in weiterer Folge noch dargestellt werden, folgte letztlich im Jahre 1987 die Aktion "Gesundes Dorf", die dann im Jahre 1988 auf die Aktion "Gesunde Gemeinden" ausgedehnt wurde.

In der Folge werden nun diese Programme und Aktionen in aller Kürze nach dem Stand 31.12.1988 dargestellt:

Atmungs- Kreislauf- Leistungstest (AKL)

Der AKL-Bus ist eine mobile Untersuchungseinrichtung, die den Ärzten zur Verfügung gestellt wird, um dezentral im Land Steiermark Leistungsuntersuchungen durchzuführen und Risikofaktoren des Herz- Kreislauf- Atmungssystems festzustellen.

Als Nebenprodukt ergibt sich eine epidemiologische Datenerfassung, die für wissenschaftliche Zwecke ausgewertet werden kann.

Ziel des AKL-Testes ist es primär, sich gesundühlende Personen zu untersuchen, wobei die Untersuchungseinrichtung grundsätzlich jedem zur Verfügung steht.

Schwerpunktmäßig werden Personen, die

- * im öffentlichen Interesse schwere körperliche Arbeit verrichten müssen (z.B. Feuerwehr) oder

- * berufsmäßig oder durch Sport schwer belastet sind

untersucht.

Daher wird der AKL-Bus auch in der Sektion Sportmedizin eingesetzt.

In diesem Untersuchungsbus können im Abstand von ca. 15 bis 20 Minuten Probanden getestet werden, wobei folgende Untersuchungen durchgeführt werden:

- Test der Atemreserve
- Belastungstest auf Fahrradergometer
- Blutgasbestimmung
- EKG und Blutdruckmessung
- Messung der Pulsfrequenz.

Seit der Inbetriebnahme dieses Busses im Jahre 1975 wurden bereits mehr als 45.000 Untersuchungen durchgeführt.

Der Landesrechnungshof kann eine medizinische Wertung des AKL-Testes nicht vornehmen. Diesbezüglich wird auf die fachliche Führung des Herrn Univ.Prof. Dr. Karl Harnoncourt hingewiesen. Der Landesrechnungshof ist jedoch der Auffassung, daß diese Aktion mit großer Initiative durchgeführt wird, die eine doch beträchtliche Anzahl von Untersuchungen ermöglichte. Hierzu kann auch das Ergebnis von Untersuchungen im Zeitraum 1985 bis 1989 mit einer Gesamtanzahl von 10.779 untersuchten Personen angeführt werden, wobei immerhin bei 3.406 Personen (31,61 %) auffällige Befunde konstatiert wurden. Hier zeigt sich doch deutlich die Bedeutung dieser Einrichtung, die die Früherkennung von Krankheitssymptomen bzw. Risikofaktoren ermöglichte.

Sportmedizin

Seit 1978 wird in der Steiermark im Rahmen der Gesellschaft für Gesundheitsschutz ein sportmedizinisches Untersuchungs-

programm durchgeführt. Mit diesem Untersuchungsprogramm soll einerseits bereits vor Aufnahme der sportlichen Tätigkeit die Sparteignung festgestellt werden, andererseits während der sportlichen Betätigung die medizinische Überwachung gewährleistet werden. Pro Jahr werden rund 700 Leistungssportler im Rahmen dieses Programmes untersucht und statistisch erfaßt.

Die sportmedizinischen Untersuchungen bestehen dabei aus einer allgemeinen ärztlichen Untersuchung durch den Vereins- oder Schularzt, einer fachorthopädischen und einer internen Untersuchung (AKL-Test). Für den AKL-Test wird auch der AKL-Bus als mobile Untersuchungseinrichtung eingesetzt.

Untersucht werden primär Leistungssportler und sogenannte Sportschüler. Dabei handelt es sich um Schüler, die auf Grund ihrer besonderen sportlichen Eignung zu ihrem normalen Schulpensum einem verstärkten leistungssportlichen Training unterzogen werden. Mit diesem Untersuchungsprogramm ist es möglich, die Sporttauglichkeit aus orthopädischer Sicht festzustellen bzw. eine orthopädische Überwachung während der Sportausübung zu gewährleisten. Diese Aktion läuft unter der medizinischen Leitung von Univ.-Prof. Dr. Reinhard Graf, ärztlicher Direktor des Landes-Sonderkrankenhauses Stolzalpe. Durch diese Organisationsform ist es möglich, Leistungssportler medizinisch zu betreuen, die aufgrund ihrer räumlichen Entfernung zu den Untersuchungszentren nicht in der Lage wären, sich einer geeigneten sportmedizinischen Untersuchung zu unterziehen.

Eine Auswertung der Untersuchungsergebnisse von rund 3000 Sportlern über vier Jahre zeigte, daß 3,6 % der Sportler für die jeweilige betriebene Sportart völlig ungeeignet waren, 13,3 % einer laufenden orthopädischen Kontrolle bedürfen und 5,5 % eine sofortige Behandlung angeraten werden mußte.

Im Rahmen der Sportmedizin wurden auch fachorthopädische Untersuchungen an Schülern zweier Hauptschulen in Weiz (Modell Weiz) durchgeführt, die keinem verstärkten leistungssportlichen Training unterzogen werden. Der Zweck dieser Untersuchungen war die Erhebung eines orthopädischen Ausgangsbefundes, um rechtzeitig ernste kontroll- oder behandlungsbedürftige orthopädische Störungen erkennen zu können. Die Bedeutung dieses Untersuchungsprogrammes wird dadurch deutlich, daß bei rund 50 % der Schüler kontroll- bzw. behandlungsbedürftige orthopädische Störungen festgestellt wurden.

In der Sektion Sportmedizin wurde im Jahre 1983 auch ein Film über das Problem der "Haltung" mit einem Kostenaufwand von S 300.000,-- hergestellt. Dabei handelt es sich um einen zweiteiligen Film von je 25 Minuten, der im ersten Abschnitt die Grundbegriffe der normalen guten Haltung erläutert und im zweiten Abschnitt die Grundprinzipien jeglicher haltungsverbessernder Übungen erklärt.

Der Film soll vor allem jenen Personenkreis ansprechen, der sich mit der Erziehung unserer Jugend befaßt, d.s. neben den Eltern, die Kindergärtnerinnen, die Lehrer, um diese

in der Erkennung von Haltungsfehlern und deren möglichen Beseitigung zu unterweisen. Der Grund für die Produktion dieses Filmes lag daher vor allem darin, daß Problem der Haltung einem möglichst breiten Publikum näher zu bringen.

Dieser Film wurde seit 1984 bereits 52mal verliehen und 56mal verkauft. So zum Beispiel an den ORF, der diesen Film bereits zweimal gesendet hat. Der Film wurde unter anderem auch in die Bundesrepublik Deutschland und zwar an die Deutsche Verwaltungs- und Berufsgenossenschaft in Hamburg zu einem Preis von S 79.238,56 verkauft, wodurch ein Teil der Produktionskosten abgedeckt werden konnte. Insgesamt konnten durch den Verkauf und Verleih des Filmes bis 1988 S 279.372,14 erzielt werden. Damit konnten die Produktionskosten für den Film beinahe zur Gänze abgedeckt werden. Dieser Hinweis erscheint auch deswegen erforderlich, da im Zusammenhang mit dem Verkauf des Filmes, insbesondere ins Ausland Kritik angeklungen ist.

Weiters wird noch jährlich auf der Stolzalpe ein **"Haltungssymposium"** abgehalten, zu dem alle Turn- und Sportlehrer eingeladen werden. Auch hier geht es darum, die Turn- und Sportlehrer über Haltungsschäden und deren möglichen Beseitigung aufzuklären.

Der Landesrechnungshof kann auch hier eine medizinische Wertung der einzelnen Aktionen nicht vornehmen und wird diesbezüglich auf die fachliche Führung von Univ.-Prof. Dr. Graf hingewiesen. Es kann jedoch festgestellt werden, daß auch im Bereich der Sportmedizin wertvolle Initiativen

gesetzt wurden, wobei insbesondere auf die Erkennung und Beseitigung von Haltungsschäden bei Kindern hingewiesen wird.

Kariesprophylaxe

Wie bereits erwähnt, wurde mit der Zahngesundheitsvorsorge im Jahre 1981 in den gewerblichen Berufsschulen begonnen. In diesem Bereich werden jährlich zwei- bis dreitausend Jugendliche untersucht. Das Programm erstreckt sich auf die drei Turnusse während der Berufsschulausbildung. Auch hier kann auf Untersuchungsergebnisse hingewiesen werden, wonach 98 % der Lehrlinge bereits Zahnschäden aufweisen und 76 % der Lehrlinge unmittelbar eine zahnärztliche Behandlung brauchen.

Da die Zahngesundheitsvorsorge ebenfalls frühzeitig einsetzen soll, wurden die Untersuchungen unter Leitung von Univ.-Doz. Dr. Petrin im Jahr 1986 auch auf die Kindergärten und Pflichtschulen ausgedehnt. Die Bedeutung dieser Aktion wird dadurch unterstrichen, daß aufgrund von Untersuchungsergebnissen 6-jährige Kinder bereits rund 70 % und 10-jährige rund 90% Karies haben. Bei der Landbevölkerung ist der Zustand der Zähne bei den Kindern noch schlechter und wurde Karies praktisch zu 100 % festgestellt.

Bisher wurden rund 6500 Kindergartenkinder und rund 3000 - Pflichtschüler im Rahmen dieses Untersuchungsprogrammes erfaßt.

Auch hier kann der Landesrechnungshof feststellen, daß bedeutende Aktionen zur Verbesserung des Gesundheitszustandes der Kinder gesetzt wurden.

Arbeitsmedizin

Die Sektion Arbeitsmedizin steht unter Leitung von Dr. Ziervogel. Das Programm für diesen Bereich ist erst in Ansätzen vorhanden und soll weiter ausgebaut und intensiviert werden. Bisher wurden Lärmmessungen und eine Studie ebenfalls im Zusammenhang mit der Auswirkung von Lärm auf die Gesundheit der Menschen ausgearbeitet.

Ernährung

Mit der Tätigkeit im Bereich der Sektion Ernährung hat die Gesellschaft für Gesundheitsschutz im Jahre 1983 unter der ärztlichen Führung von Univ.-Prof. Dr. Möse begonnen. Die Gesellschaft verfügt in diesem Bereich in Frau Hollomey-Gärner über eine besonders ausgebildete Fachkraft. Über die Gesunde Ernährung wurden verschiedene Aktionen wie z.B. - Gesunde Zähne

- Gesunde Gaststätten und
- Kurse zur Umstellung der Ernährung

gestartet.

Weiters werden noch zu Fragen der Ernährung Veröffentlichungen, persönliche Beratungen, Kurse und Vorträge in Schulen und verschiedenen Institutionen durchgeführt.

Auch hier vertritt der Landesrechnungshof die Auffassung, ohne eine medizinische Wertung dieser Aktion vornehmen zu wollen, daß hier bedeutende Initiativen gesetzt wurden, um das Gesundheitsbewußtsein der Bevölkerung zu heben. Besonders von Bedeutung erscheint, daß bereits frühzeitig im Kindergarten und in der Schule durch Aufklärung der Eltern auf das Essenverhalten der Kinder eingewirkt wird.

Gesundes Dorf - Gesunde Gemeinde

Im Jahre 1987 wurde die Aktion "Gesundes Dorf" in Angriff genommen, welche Mitte des Jahres 1988 in "Gesunde Gemeinde" umbenannt wurde, wodurch die flächendeckende Aufgabe dieses Projektes verdeutlicht werden sollte.

Konkret werden im Rahmen dieser Aktion folgende Ziele verfolgt:

- Verbesserung der Zahngesundheit
- Senkung des Nikotin- bzw. Alkoholgenusses
- Reduktion des Übergewichtes bzw. des Bluthochdruckes
- Früherkennung des Krebsrisikos
- Verbesserte Körperhaltung
- Kontrolle des Cholesterinwertes
- Gesunde Ernährung
- Steigerung der Inanspruchnahme von Vorsorgeuntersuchungen.

Daraus ist ersichtlich, daß es sich dabei um eine umfassende Aktion der Gesundheitsvorsorge handelt, in der sämtliche bisher von der Gesellschaft aktivierten Programme integriert werden können. Organisatorisch gliedert sich die gegenständliche Aktion in drei Abschnitte:

1. Statistische Erfassung des Gesundheitszustandes bzw. der Lebensgewohnheiten der Bevölkerung (Befragungsaktion)
2. Durchführung von Aktionen (Cholesterintests, Blutdruckmessungen), Informations- bzw. Motivationsveranstaltungen
3. Vergleich des Gesundheitszustandes nach einigen Jahren.

Diese Aktion wird von einem Ärzteteam (4-6 Jungärzte) unter der fachlichen Leitung von Dr. Schriebl durchgeführt, wobei rund 20 % der Bevölkerung der jeweiligen Gemeinde besucht werden.

Mit Stand 31. Dezember 1988 wurde dieses Programm in 8 Gemeinden begonnen und bereits rund 3.000 Befragungen durchgeführt. Daß hierfür in der Bevölkerung ein besonderes Interesse besteht, wird auch daran ersichtlich, daß bis April 1989 bereits weitere 7 Gemeinden hinsichtlich der Durchführung der Aktion "Gesunde Gemeinde" einen diesbezüglichen Gemeinde-ratsbeschluß gefaßt haben.

Der Landesrechnungshof erachtet - ohne eine medizinische Wertung vorzunehmen - die Konzeption und Abwicklung des gegenständlichen, umfassenden Gesundheitsvorsorgeprogrammes ebenfalls als wertvollen Beitrag zur Verbesserung des Gesundheitszustandes der Bevölkerung.

Darüberhinaus hat die Gesellschaft für Gesundheitsschutz noch weitere Aktionen durchgeführt, wie

- * die Vitalographie in den Berufsschulen,
- * die AHS-Biologieinformation und
- * im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit eine Reihe von Aktionen wie das Gesundheitssymposium, Gesundheitstreff auf der Grazer Herbstmesse und die Nichtraucherkampagne.

Das Projekt **Vitalographie** in den Berufsschulen wurde primär als Einstieg in die Gesundheitserziehung für die heranwachsenden Jugendlichen der Steiermark konzipiert. Der erzieherische Prozeß ist dadurch gegeben, daß der Lehrling Aufschluß über seine persönliche Atemreserve und somit eigene Vitalkapazität erhält. Im Unterricht erhält dann der Lehrling die Information, wie man dieses Potential erhalten bzw. verbessern kann. Im Rahmen dieses Projektes wurden bereits 120.000 Lehrlinge ein bis dreimal angesprochen, wobei gleichzeitig auch andere gesundheitserzieherische Maßnahmen wie Kariesprophylaxe, Ernährungsfragen, Nicht-rauchervorträge durchgeführt wurden.

Das Projekt **AHS-Biologieinformation** sieht eine Ergänzung zu den Biologielehrbüchern der 6. Klassen AHS vor, die Kenntnisse über die Erhaltung der Gesundheit vermitteln. Von dieser Broschüre wurden bis 31. Dezember 1988 bereits 10.500 Stück aufgelegt und den Schülern zur Verfügung gestellt.

Die **Öffentlichkeit** ist gerade bei Gesundheitsfragen von großer Wichtigkeit, da nur durch breite Information und Aufklärung Erfolge erzielt werden können.

Um die Forschungsergebnisse entsprechend auswerten zu können, erfolgt eine enge Zusammenarbeit mit der Forschungsgesellschaft Joanneum und der Aufbau eines EDV-Programmes. EDV-Programme zur Datenverarbeitung sowie zur statistischen Auswertung wurden für folgende Projekte der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz erstellt:

- AKL
- Sportmedizinischer Untersuchungsbogen
- Kariesprophylaxe in Volksschulen
- Kariesprophylaxe in Berufsschulen
- Gesunde Gemeinde
- Vitalographie in Berufsschulen
- Raucherfragebogen in Berufsschulen

Aus dieser Darstellung ist zu ersehen, daß die Gesellschaft für Gesundheitsschutz im Rahmen ihrer finanziellen und personellen Möglichkeiten seit 1980 eine Reihe von Aktivi-

täten initiiert und auch realisiert hat. Der Landesrechnungshof stellt daher fest, daß einzelne Funktionäre und Mitarbeiter der Gesellschaft, allen voran **die Geschäftsführerin, mit großem persönlichen Einsatz und Engagement für die Gesundheitsvorsorge in der Steiermark** tätig sind. Nicht zuletzt deswegen wurde Frau Dr. Kalnoky auch zur stellvertretenden Kuratoriumsvorsitzenden im Fonds "Gesundes Österreich" bestellt. Auch seitens der Weltgesundheitsorganisation wird Interesse für die Arbeit der Gesellschaft für Gesundheitsschutz bekundet. So zeigt sich dieses Interesse vor allem für die Aktion "Gesunde Gemeinden", die von der Weltgesundheitsorganisation als beispielhaft und nachahmenswert angesehen wird. Der Landesrechnungshof kann auch feststellen, daß die Geschäftsführung äußerst bemüht ist, die ihr zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel sparsam einzusetzen und ein Höchstmaß für die Gesellschaft und damit für die Gesundheitsvorsorge zu erreichen.

Die nachfolgenden Kritikpunkte und Anregungen beziehen sich auf den administrativen Bereich, wobei jedoch keine nachteiligen materiellen Auswirkungen in größerem Ausmaß auf die Gebarung der Gesellschaft festgestellt werden konnten. Der Landesrechnungshof sah sich jedoch veranlaßt, insbesondere hinsichtlich der Buchführung verschiedene Anregungen zu erstatten, da die Buchhaltung mehr als eine reine Aufzeichnung von Geschäftsfällen und insbesondere auch ein Instrument für die Kontrolle, für wirtschaftliche Entscheidungen und Planungen sein soll. Eine Ursache für die Kritik zum Rechnungswesen liegt wohl darin, daß dieses mit der Erweiterung der Aktivitäten am Gesundheitssektor nicht schritthalten konnte und nicht entsprechend weiterentwickelt wurde. Derartige Schwachstellen sind aber letzt-

lich auch die Ursache für die von verschiedener Seite geübte Kritik.

Auch bezüglich der Handhabung des Umsatzsteuerrechtes sah sich der Landesrechnungshof veranlaßt, einzelne Empfehlungen zu erstatten, da bei der bisherigen Vorgangsweise Nachteile für die Gesellschaft nicht auszuschließen sind.

Hiebei ist positiv anzumerken, daß die Vorschläge des Landesrechnungshofes unmittelbar aufgegriffen und zum Anlaß für Änderungen, insbesondere im Rechnungswesen genommen wurden.

V. BETRIEBLICHES RECHNUNGSWESEN

1. Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht

Das **Vereinsgesetz** selbst enthält keine Vorschrift, wonach Vereine verpflichtet sind, Aufzeichnungen über Geld- oder Vermögensbewegungen zu führen. Das Vereinsrecht überläßt die Thematik, ob und in welcher Form Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben zu führen sind, dem Belieben des Vereinsgründers bzw. einer Regelung in den Satzungen. Da die Vereinsmitglieder in der Regel ein Interesse daran haben, zu erfahren, was mit ihren Beiträgen geschieht und wie die Vermögenslage des Vereines steht, werden üblicherweise Aufzeichnungen geführt bzw. Jahresabschlüsse erstellt, wird von Rechnungsprüfern die Gebarung und der Jahresabschluß geprüft und in der Mitgliederversammlung darüber berichtet. Soweit diese vereinsmäßigen Aufzeichnungen und Abschlüsse ein Bild über die steuerlich maßgebenden Tatbestände vermitteln, sind sie auch für steuerliche Zwecke verwendbar.

Eine handelsrechtliche **Buchführungspflicht** ist nur bei einer vollkaufmännischen Tätigkeit gegeben. In Ermangelung der Kaufmannseigenschaft sind für die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz die diesbezüglichen Vorschriften nicht verbindlich. Die Bestimmungen des § 124 Bundesabgabenordnung, der zufolge nach handelsrechtlichen oder andersgesetzlichen Vorschriften bestehende Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auch im Interesse der Abgabenerhebung verbindlich sind, ist demnach nicht anwendbar. Auch trifft die aus der Überschreitung festgelegter Wertgrenzen (wie

z.B. Umsatz oder Gewinn) resultierende abgabenrechtliche Buchführungspflicht im Sinne des § 125 Bundesabgabenordnung auf die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz nicht zu, da die Buchführungsgrenzen bis dato nicht erreicht worden sind.

Gemäß § 126 Bundesabgabenordnung sind jedenfalls **Aufzeichnungen zu führen, die zur Erfassung der abgabenrechtlichen Tatbestände dienen.** Die Tatsache, daß infolge fortdauernd anerkannter Gemeinnützigkeit Steuerfreiheit besteht, entbindet die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz nicht von der Verpflichtung, steuerliche Normen anzuwenden, läßt aber in der Praxis grundsätzlich kaum Konsequenzen der Finanzverwaltung gewärtigen.

Vereine, die Abgabenbegünstigungen wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke (§§ 34 bis 47 Bundesabgabenordnung) in Anspruch nehmen, müssen diese Voraussetzungen nachweisen können. Zu den Nachweismitteln zählen alle Unterlagen, die die Tätigkeit des Vereines dokumentieren, insbesondere Gebarungsaufzeichnungen, da ohne diese die Zweckverwirklichung nicht bewiesen werden kann. Für den Fall einer Überprüfung muß sich die Abgabenbehörde jedenfalls "über die für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände" ein Bild machen können.

Sobald ein Verein neben den Mitgliedsbeiträgen auch Entgelte für erbrachte Leistungen einhebt, wird der Nachweis der Übereinstimmung der statutarisch festgelegten begünstigten

Zwecke mit der tatsächlichen Geschäftsführung allerdings kaum anders als durch Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben erbracht werden können, wobei eine Aufzeichnungspflicht für umsatzsteuerliche Zwecke ausdrücklich verankert ist (§ 18 Umsatzsteuergesetz) und sich die Gewinnermittlung durch eine **Einnahmen - Ausgaben - Rechnung** nach § 4 Abs. 3 Einkommenssteuergesetz ergibt. Je umfangreicher die wirtschaftlichen Betätigungen des Vereines werden, umso mehr wird eine geordnete Darstellung der Gebarung, erforderlichenfalls getrennt nach Sachbereichen bzw. Vereinsaktivitäten zweckmäßig sein. Der Standard des Rechnungswesens sollte den gestellten Anforderungen gerecht werden.

Wenn auch Art und Form des Buchführungssystems frei wählbar sind, ergeben sich zwingend einige Anforderungen an den Inhalt und die Aussagekraft:

- ° Dem **Grundsatz der materiellen Ordnungsmäßigkeit** entspricht die Buchhaltung, wenn die Aufzeichnungen vollständig und richtig sind.
- ° Dem **Grundsatz der formellen Ordnungsmäßigkeit** entspricht die Buchhaltung, wenn die Aufzeichnungen klar und übersichtlich erfolgen.
- ° Ein weiteres Erfordernis stellt die **Überprüfbarkeit** dar. Diese wird dann gegeben sein, wenn eine fachkundige Person die formelle und materielle Richtigkeit von Aufzeichnungen mit einem vertretbaren Zeitaufwand überprüfen kann.

° Darüberhinaus besteht das unabdingbare Erfordernis, daß die gewählte Form der Darstellung, also z.B. die doppelte Buchhaltung auch dann ohne Einschränkung den für sie **geltenden Regeln** entspricht, wenn die Führung auf freiwilliger Basis erfolgt.

Die Verpflichtung, ordnungsmäßige Aufschreibungen zu führen, wird zumindest in der Literatur neben der Dokumentation und Rechenschaftslegung auch aus dem Überwachungsrecht der Behörde zur Wahrung öffentlicher Interessen abgeleitet.

Für den Landesrechnungshof sind nicht allein abgabenrechtlich verankerte Verpflichtungen zur Anwendung der **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** bzw. der **Grundsätze ordnungsmäßiger Aufzeichnungen** von Belang. Gerade für ein Unternehmen von der Art der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz, das im überwiegenden Ausmaß mit öffentlichen Mitteln arbeitet, muß in der Buchführung ein hoher Standard und die Anwendung einer ganz besonderen Sorgfalt gewährleistet sein.

Abschließend kann daher zusammengefaßt werden, daß für die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz die Führung einer Einnahmen - Ausgaben - Rechnung den zulässigen Mindeststandard aus abgabenrechtlicher Perspektive darstellen würde, aufgrund der gewachsenen differenzierten Aktivitäten und des hohen Einsatzes von öffentlichen Mitteln, aber eine **kaufmännische Buchführung unumgänglich** notwendig erscheint.

2. Art und Standard der Aufschreibungen

Unter Buchführung schlechthin versteht man eine **planmäßige und lückenlose Aufschreibung aller Geschäftsfälle** unter Angabe ihrer wesentlichen Inhalte und finanziellen Konsequenzen. Sie sammelt, ordnet und gruppiert dieses Zahlenwerk und entwickelt daraus in periodischen Abständen einen **Abschluß**. Die wesentlichen Funktionen der Buchführungsorganisation sind:

- Dokumentation,
- Rechenschaftslegung und
- Dispositionsinformation.

Zur Beurteilung von **Art und Qualität** der angelegten Organisation des finanziellen Rechnungswesens wurde das Jahr 1987, also die letzte mittels eines Rechnungsabschlusses abgeschlossene Rechnungsperiode, herausgegriffen. Der Rechnungsabschluß des Jahres 1988 hat zum damaligen Zeitpunkt noch nicht vorgelegen.

Dem Landesrechnungshof wurden für den Prüfungszeitraum, der in etwa der siebenjährigen Belegaufbewahrungsverpflichtung angeglichen wurde, die Sachkonten samt den zugehörigen Belegen und Grundaufzeichnungen, Bank- und Kassabücher, diverse Sonder- und Hilfsaufschreibungen sowie die Rechnungsabschlüsse zur Einsicht vorgelegt.

Die Kontendokumentation erfolgt per EDV und ist als **Fernbuchhaltung** angelegt. Die Kontierung erfolgt jeweils im Unternehmen, während die Verbuchung außer Haus durchgeführt wird.

Kontendokumentation

Die vorliegende Kontendokumentation des Jahres 1987 ist augenscheinlich nach der Kontenlogik einer doppelten Buchhaltung angelegt; es gibt Bestandskonten und Erfolgskonten. Die sachliche Gliederung der Konten folgt jedoch nicht dem österreichischen Kontenrahmen, sondern einem eigenen von der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz entwickelten Kontenplan.

Bei Durchsicht der Sachkonten wurden folgende Besonderheiten festgestellt:

- Die über das Eröffnungsbilanzkonto eröffneten Bestandskonten beschränken sich auf die reinen Geldkonten (Kassa und diverse Bankkonten).
- Konten des Anlagevermögens bestehen nicht und es erfolgt auch keine Abschreibung für Abnutzung.
- Forderungs- und Verbindlichkeitskonten sind eingerichtet, weisen zwar keine Eröffnungsbestände aber Zugänge und Saldierungen auf.

- Am aktiven Rechnungsabgrenzungskonto scheinen ebenfalls keine Vorträge auf, sondern nur Zugänge.
- Die Buchungen auf den Aufwands- und Ertragskonten erfolgen exklusive Umsatzsteuer. Die Vorsteuer wird am aktiven Bestandskonto (Vorsteuer 290) und die Umsatzsteuer am passiven Bestandskonto (Mehrwertsteuer 390) gegengebucht.
- Verrechnungskonten mit dem Finanzamt (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe, Familienbeihilfe, Umsatzsteuer) sind nicht eingerichtet.
- Ein GuV-Konto, ein Abschlußbilanzkonto und ein Kapitalkonto existieren nicht, weswegen auch alle Sachkonten jeweils unabgeschlossen bleiben.

Nachdem ein herkömmlicher Kontenabschluß nicht durchgeführt wird, besteht **keine Gewähr für die Vollständigkeit und Geschlossenheit der Sachkonten** bzw. der einzelnen Kontoblätter. Eine Formalkontrolle über die Vollständigkeit und Zusammengehörigkeit ist anhand der Summengleichheit aller Soll- und Habensalden möglich. Hiezu bedarf es allerdings einer Saldenbilanz.

Mit Ausnahme des Jahres 1981 lagen für die Prüfungsjahre keine Saldenbilanzen vor. Es konnte nicht geklärt werden, ob solche je vorgelegen haben. Sofern sie erstellt worden sind, bestand offensichtlich kein Interesse an einer länger-

fristigen Ablage. Lediglich für das Jahr 1988 war über Verlangen des Landesrechnungshofes noch ein Ausdruck der Saldenbilanz möglich. Für alle Vorjahre waren die Datenträger bereits gelöscht. Für das Jahr 1987, das - wie schon erwähnt - für eine Analyse des Qualitätsstandards der Buchhaltung gedient hat, wurde die Saldenbilanz über Ersuchen des Landesrechnungshofes während der Prüfung von ~~der~~ Steuerberaterkanzlei ~~Mag. Cordula Frieser~~ erstellt. Die Saldenbilanzen für 1987 und 1988 ergaben die Summengleichheit von Soll und Haben, sodaß davon ausgegangen werden konnte, daß alle Sachkonten bzw. die endsaldentragenden Kontoblätter für dieses Jahr existent waren.

Wenngleich der Kontenplan in den einzelnen Jahren divergiert, erfolgte für Zwecke der Erstellung eines Jahresabschlusses in keinem der Prüfungsjahre ein konventioneller Kontenabschluß. **Die Jahresabschlüsse** der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz im Prüfungszeitraum **sind** insgesamt **außerbücherlich** erstellt.

Damit der Jahresabschluß ordnungsgemäß ist, müssen die Bücher oder Aufzeichnungen als seine Grundlage ordnungsgemäß sein. Diese Grundregel trifft auf jeden Abschluß zu, egal, ob er als unmittelbares Ergebnis der Aufschreibungen zu verstehen ist, oder davon abgesondert erstellt wird. Stellt die Geschlossenheit zwischen Aufschreibung und Abschluß keine Bedingung dar, liegt ein sogenanntes offenes Rechnungssystem vor. Es liegt auf der Hand, daß ein solches System eher fehleranfällig ist als ein geschlossener Verrechnungskreis, der allein schon den Vorteil der Formalkontrolle von Soll-und Haben-Gleichheit aufweist.

Aus den vorliegenden Sachkonten kann unmittelbar **keine Vermögensbilanz** erstellt werden, da

- nicht für alle Aktiva und Passiva Konten geführt werden (z.B. Anlagen, Vorräte usw.) und
- diverse Aktiva und Passiva (z.B. Forderungen und Verbindlichkeiten) auf den Konten losgelöst von ihrem Zusammenhang mit der Vorperiode (es besteht kein sogenannter Bilanzenzusammenhang) aufscheinen.

Aus den vorliegenden Sachkonten kann unter Berücksichtigung von Um- und Nachbuchungen jederzeit eine **ordnungsmäßige Erfolgsrechnung** erstellt werden. Aus fachtechnischer Sicht besteht daher keine Notwendigkeit, den Jahresabschluß außerbücherlich zu erstellen. Dies umsomehr, als die vorliegende Buchhaltung über EDV erstellt wird und diesbezügliche Software grundsätzlich auf den Prinzipien der Doppik aufbaut.

Die Jahresabschlüsse der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz sind auf eine aus der Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen beschränkte Erfolgsdarstellung ausgerichtet. Auf die aus dem generellen Zusammenhang von Bestandsgrößen und Flußgrößen sich ergebende zweite Möglichkeit, den Erfolg auch aus der Gegenüberstellung von Bestandsgrößen zu bestimmten Stichtagen zu errechnen, wird verzichtet. Eine solche sogenannte **"Doppelte Erfolgsrechnung"** kann das Auftreten von Fehlern verhindern. Der Wegfall bedeutet aber auch - und dies erscheint bedeutsamer - daß

über das Betriebsvermögen und seine Entwicklung mangels Dokumentation in den Rechnungsabschlüssen keine geschlossene Information gegeben wird. Beispielsweise ist aus den Jahresabschlüssen unmittelbar nicht ersichtlich, daß die Gesellschaft über diverse Fahrzeuge oder diverse Büroeinrichtung verfügt.

Die auf den Sachkonten aufbauende Erfolgsdarstellung beinhaltet alle Geschäftsfälle dieser Periode, und zwar

- **zahlungswirksamer Art** (Ausgabenauszahlungen und Einnahmeneinzahlungen) und
- **zahlungsunwirksamer Art** (Zuwächse an Verbindlichkeiten und Forderungen).

Das Ergebnis der erfolgswirtschaftlichen Rechnung ist die Gegenüberstellung der periodisierten Ausgaben (=Aufwendungen) und der periodisierten Einnahmen (=Erträge). Differenzgröße der Aufwand - und Ertrags - Rechnung ist der Gewinn bzw. Verlust.

Da von der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz selbst der Jahresabschluß wiederholt als kameralistische Einnahmen - Ausgaben - Rechnung bezeichnet wurde, sei angemerkt, daß die Einnahmen - Ausgaben - Rechnung ihrem Charakter nach eine reine Geldflußrechnung ist. Die Zahlungsströme der Einnahmen und Ausgaben können nur in dem Jahr ihren Niederschlag finden, in dem sie angefallen sind. Die über

die Einnahmen hinaus erwirtschafteten Erträge - die zum Jahresende erst als Forderungen bestehen, deren Zahlung somit frühestens im folgenden Jahr erfolgt - und die über die bereits bezahlten Ausgaben hinaus eingesetzten Betriebsmittel - die erst im nächsten Jahr bezahlt werden und zum Jahresende Verbindlichkeiten darstellen - finden darin keine Berücksichtigung. Aufgrund des Charakters der Einnahmen - Ausgaben - Rechnung werden auch Rücklagen, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen grundsätzlich nicht berücksichtigt. Da die Rechnungsabschlüsse der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz, wie bereits erwähnt, Forderungen und Verbindlichkeiten, letztere nicht offen und daher auf Anhieb nicht ersichtlich, inkludieren, liegt **typologisch keine Einnahmen - Ausgaben - Organisation** vor. Diese Erkenntnis ist für die Ergebnisbeurteilung und Überprüfung, wie in weiterer Folge noch dargestellt wird, sehr wesentlich.

Forderungen und Verbindlichkeiten

Forderungen und Verbindlichkeitskonten sind notwendigerweise in der doppisch orientierten Kontenbuchhaltung angelegt. Die Konten "Sonstige Forderungen (2400)" sowie "Sonstige Verbindlichkeiten (3500)" weisen keine Eröffnungssalden, wohl aber Verbuchungen von unterjährigen Zahlungen und Neuzugängen auf. Der Endsaldo kann daher nicht, wie ansonsten üblich, Auskunft über den Endbestand an Forderungen bzw. Verbindlichkeiten zum Abschlußstichtag geben. Diese unkonventionelle Vorgangsweise resultiert daraus, daß die Erstellung einer Vermögensbilanz keine Anforderung an die gegenständliche Buchhaltung darstellte.

Eine stichtagsbezogene geordnete Aufstellung der vorhandenen Besitz- und Schuldposten besteht nicht. Die vielleicht für kleinere Vereine akzeptable Argumentation, daß sich das Vermögen in Geringfügigkeitsgrenzen hält und sich im wesentlichen im Kassenbestand erschöpft, trifft auf die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz keineswegs zu.

Der Stand der beispielsweise im Anhang zum Rechnungsab-schluß 1987 aufgegliederten Forderungen und Verbindlichkeiten erscheint auf den bezughabenden Sachkonten nicht als Saldo, sondern als Gesamtzugangssumme und zwar auf der Sollseite hinsichtlich der Forderungen und auf der Habenseite bezüglich der Verbindlichkeiten. Vom Inhalt her betrachtet, handelt es sich ausschließlich um im Jahre 1987 entstandene neue Ansprüche.

Aus Vorperioden allenfalls noch offene - der Höhe und Fällig-keit nach feststehende - Forderungen bzw. Schulden sind darin nicht enthalten. Diese könnten nur in einem allfälligen Eröffnungssaldo zum Ausdruck kommen.

Die von der Gesellschaft für Gesundheitsschutz gewählte Darstellung entspricht dann der Realität, wenn zum Bilanz-termin alle Forderungen und Verbindlichkeiten glattgestellt sind. Dieser ideale Zustand stellt aber in der Praxis eher die Ausnahme als die Regel dar. Der Landesrechnungshof hat daher im Zusammenwirken mit der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz auf einige Jahre zurück den offenen

Forderungen die effektiven Zahlungseingänge gegenübergestellt (Beilage 10). Der aus den Jahren 1983 bis 1988 noch offene Forderungsrest setzt sich folgend zusammen und beträgt:

Aus 1982	S	11.700,--
Aus 1983	S	3.550,--
Aus 1984	S	10.930,--
Aus 1985	S	6.850,--
	S	3.000,--
Aus 1986	S	39.087,--
	S	3.000,--
Aus 1987	S	17.260,40
	S	6.000,--
<u>Aus 1988</u>	<u>S</u>	<u>3.000,--</u>
Forderungsrest/ Vorperioden per 31.12.1988	S	104.377,40
=====		

Da keine von Anfangsbeständen ausgehende Bestandsverrechnung in der Kontendokumentation eingerichtet ist, fällt es nicht auf, wenn Forderungen nicht oder mit wesentlicher Verspätung eingehen. Die außerbücherliche Evidenthaltung und Abstimmung bzw. Mahnung und Setzung von Eintreibungsschritten entspricht nicht immer den Erfordernissen. Ansonsten wäre es nicht möglich, daß Eingänge zu verzeichnen sind, die gar nie in Rechnung gestellt worden sind, oder daß ein und derselbe Vorgang einmal per 31. Dezember 1985, beispielsweise mit S 16.000,-- als Forderung ausgewiesen ist, und der Zahlungs-eingang im folgenden Jahr 1986 ein weiteres Mal als Ertrag mit S 16.479,64 erfaßt wird.

Andererseits sind eine Reihe von Zahlungseingängen zu verzeichnen, denen keine Rechnungserfassung vorangegangen ist. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Handhabung bei den Inseratenfakturen im Berichtteil VI Finanzierung wiesen. Nicht nur bei der Evidenthaltung an sich erfaßter Fakturen, sondern auch hinsichtlich der Ersterfassung von Rechnungen sind Mängel festzustellen.

Die Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten im Jahresabschluß entspricht eindeutig den Wesensmerkmalen einer Aufwands- und Ertragsrechnung. Wenn diese Systematik gewählt wird, müssen auch ihre Kriterien verbindlich sein; d.h. die Erhebungen der Forderungen und Verbindlichkeiten müssen exakt auf den Stichtag bezogen werden. Das dem nicht so ist, läßt sich an einer Reihe von Beispielen erhärten.

Hiezu wird als Beispiel die Abrechnung Werkvertrag "Programm zur Verbesserung der Zahngesundheit in Landesberufsschulen" vom 15. Dezember 1987 angeführt. In dieser an das Bundeskanzleramt gerichteten Rechnung werden S 51.856,74 als Entgelt ausgewiesen. Die Prüfung und Anweisung des Rechnungsbetrages erfolgte mit S 43.860,34 im Verlaufe des Jänner 1988. Stichtagskonform hätten daher im Rechnungsabschluß per 31.12.1987 S 51.856,74 und nicht der später korrigierte Betrag von S 43.860,34 ausgewiesen werden müssen. Die später eingetretenen Gründe für die Korrektur stellen einen als Aufwand zu erfassenden Abschreibungsvorgang dar, der zum Stichtag 31.12.1987 noch unbeachtlich war.

Verrechnungskreis Finanzamt

In der Kontenbuchhaltung scheint der **Verrechnungskreis mit dem Finanzamt** überhaupt nicht auf. Die Ursache ist offensichtlich darin zu sehen, daß die Verrechnung mit dem Finanzamt im gegenständlichen Fall grundsätzlich zahlungsunwirksam abläuft, was nichts anderes heißt, als daß die Forderungen gegenüber dem Finanzamt in der Regel höher sind als die gegenzuverrechnenden Steuerverbindlichkeiten. Der Grund hierfür liegt im wesentlichen in den alljährlichen Vorsteuerüberhängen und der auf Rechnung der Abgabenbehörde ausbezahlten Familienbeihilfe. Aus diesen Aspekten entstehen alljährlich Guthaben (Größenordnung 1987: etwas über S 400.000,--), die ungleich höher sind, als die gegenzuverrechnende Lohnsteuer und der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen.

Abgabenzahlungen an das Finanzamt werden insoferne nicht erforderlich, weil die anfallenden Steuern einfach aufgrund einer Meldung an die Finanzkasse abgebucht werden. Der einzige effektiv anfallende und in der Kontenbuchhaltung sich niederschlagende Zahlungsvorgang reduziert sich auf fallweise Teilrückzahlungen des am Finanzamtskonto aufscheinenden Guthabens. Dann nämlich, wenn an Hand der künftigen Entwicklung von Lastschriften und Gutschriften abschätzbar wird, daß eine Deckungsvorsorge entbehrlich und insoferne rückforderbar wird.

Für das Jahr 1987 war eine Rückzahlung vom Abgabekonto der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz in Höhe

von S 100.000,-- feststellbar. Dieser Betrag ist im Jahresabschluß ausgewiesen.

Nicht ausgewiesen hingegen ist der unbare Überrechnungsvorgang (~~Beilage 11~~) in Höhe von S 145.599,--. Ausgangsbasis bildete eine Umsatzsteuernachverrechnung der Jahre 1982 bis 1985 von Frau Dr. Kalnoky an die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz, und zwar als Folge einer bei Frau Dr. Kalnoky stattgefundenen Betriebsprüfung. Mit diesem nachträglich begründeten Schuldverhältnis war automatisch die Begründung einer Forderung gegenüber dem Finanzamt verbunden. Der Vorgang war daher für die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz kostenneutral abzuwickeln. Dies erfolgte durch eine Überrechnung von S 145.599,-- vom Abgabekonto der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz auf das Abgabekonto von Frau Dr. Kalnoky. Der sohin unbar abgewickelte Vorgang wurde im Jahresabschluß weder als Aufwand noch als Ertrag ausgewiesen.

Ein ähnlicher Vorgang in Höhe von S 5.500,-- war im Jahre 1985 feststellbar. Hierbei wurde ein Honorar der Steuerberaterin ~~Mag. Frieser~~ für geleistete Berufungsarbeiten - ohne Ersichtlichmachung in der Buchhaltung - vom Abgabekonto der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz auf das Abgabekonto von ~~Mag. Frieser~~ überrechnet.

Derartige Saldierungen entsprechen nicht den Ordnungsmäßigkeitskriterien, da damit die erforderliche Transparenz verloren geht. In diesem Zusammenhang ist **nicht die sachliche**

Wirkung, sondern der Weg der Abwicklung zu beanstanden.

In beiden Fällen wurden obwohl die Vorgänge dem Grunde und der Höhe nach vollkommen in Ordnung sind, keine Rechnungen bei der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz vorgefunden.

Folge des nicht in die Kontenbuchhaltung integrierten Finanzamtsverrechnungskreises (Beilage 12) ist, daß für Zwecke der Erstellung des Jahresabschlusses die bezughabenden aufwands- bzw. ertragswirksamen Vorgänge am Abgabekonto - ~~Steuernummer 975/31614~~ - des Finanzamtes Graz - Stadt, außerbücherlich aufgestellt und zugerechnet werden müssen.

Das betrifft in erster Linie die Lohnsteuer - die Bezüge werden netto verbucht - und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, die 1987 außerbücherlich erfaßt wurden. Die Familienbeihilfe wird vom Familienlastenausgleichsfonds, zu dessen Speisung der vorgenannte Dienstgeberbeitrag dient, getragen, und wird demnach genauso wie die Umsatzsteuer für die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz nicht kostenwirksam. Der in den Jahresabschlüssen der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz ausgewiesene Personalaufwand wurde bislang um die Familienbeihilfe nicht bereinigt und ist insoferne überhöht dargestellt.

Wie aus der Beilage 13 zu ersehen ist, bestehen nennenswerte Divergenzen in der Darstellung laut Kontenbuchhaltung, Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahresumsatzsteuererklärungen.

Bei konformer Erfassung der Verrechnungsvorgänge dürften zwischen Kontenbuchhaltung und Umsatzsteuervoranmeldungen keine Abweichungen bestehen. Daß diese bestehen, ist damit erklärlich, daß einzelne im Zuge der Jahresabschlußarbeiten hervorkommende Berichtigungserfordernisse nicht mehr buchmäßig durchgezogen werden. Die kostenwirksamen Veränderungen auf Grund der zumeist erst Jahre später - die Jahresumsatzsteuererklärung des Jahres 1987 wurde im Zuge der Prüfung erst erstellt - abgegebenen Jahreserklärung bleiben bei der dargestellten Vorgangsweise völlig unberücksichtigt.

Erstellung der Rechnungsabschlüsse

Die Rechnungsabschlüsse der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz basieren zwar auf der Kontenbuchhaltung (Sachkonten), das Resultat ist jedoch nicht unmittelbar und zwangsläufig darauf zurückzuführen.

Hiezu ist anzuführen:

- Die erfolgswirksamen Kontensalden werden außerbücherlich durch Wiederhinzurechnung der abgezogenen Umsatzsteuer von Nettoansätzen auf Bruttowerte umgeformt.
- Der verbuchte Nettopersonalaufwand wird eliminiert und durch die außerbücherlich aufgestellte Jahressumme der Bruttogehälter ersetzt.
- Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe wird außerbücherlich als Aufwand geführt.
- Der in der Kontenbuchhaltung nicht inkludierte Verrechnungskreis mit dem Finanzamt fließt - soweit überhaupt - außerbücherlich ein; insoweit nämlich, als Guthaben über Rückzahlungen aufgelöst werden.

Auf den Aufwands- und Ertragskonten wird netto gebucht, d.h. die Vorsteuer bzw. die Mehrwertsteuer werden für Zwecke der Umsatzsteuererklärung aus den Eingangs- bzw. Ausgangsfakturen eliminiert. Die Umsatzbesteuerung erfolgt nach verein-

barten Entgelten (sogenannte Sollbesteuerung). Hierbei ist unabhängig vom Zeitpunkt der Vereinnahmung der Entgelte von den ausgeführten steuerbaren Lieferungen und sonstigen Leistungen des Kalenderjahres auszugehen. Die vorliegende Kontendokumentation entspricht den umsatzsteuerlichen Aufzeichnungserfordernissen (Sollprinzip), woran nochmals deutlich wird, daß keine Einnahmen - Ausgaben - Rechnung, sondern eine Art Aufwands- und Ertrags- Rechnung gegeben ist. Aus welchen Gründen die Nettoverbuchungen mühevoll wieder auf Bruttowerte gebracht werden, konnte dem Landesrechnungshof nicht plausibel gemacht werden. Daß hierfür Vorgaben des Landes Steiermark bestimmend gewesen sind, überzeugt nicht, zumal das Land Steiermark in seinen unternehmerischen Bereichen nur exklusive Umsatzsteuer budgetiert und Rechenschaft legt. Es ist eher anzunehmen, daß anlässlich der Anerkennung der Gesellschaft als Unternehmer durch die Abgabenbehörde im Jahr 1981 - dies war infolge der zu gewärtigenden Vorsteuerüberhänge für den Verein finanziell vorteilhaft - man aus Gründen einer vermeintlichen Praktikabilität an der Bruttodarstellungsform festhielt, ohne ausreichend die Konsequenzen dieser Vorgangsweise zu bedenken.

Eine Erfolgsrechnung auf der Grundlage von Bruttowerten muß letztendlich zum selben Ergebnis führen wie eine Erfolgsrechnung auf Basis von Nettowerten. Nicht das Saldoergebnis wird durch die Bruttodarstellung beeinflusst, sondern die unsaldierten Detailansätze aller Aufwendungen und Erträge. Die Verzerrungen sind dabei durch die Umsatzsteuer

beachtlich. Auf den Jahresabschluß 1987 bezogen sind durch diese Darstellungsform beispielsweise die Aufwendungen um rund S 500.000,-- und die Erträge um rund S 170.000,-- überhöht ausgewiesen. Hierzu ist festzustellen, daß Brutto-rechnungsbeträge als Verwendungsnachweis für die erhaltenen Subventionen unzulässig sind, da die enthaltene Umsatzsteuer bekanntlich in der unternehmerischen Sphäre kostenneutral wirkt. Gerade dieser Effekt war für die zu Anfang der 70-Jahre in Österreich erfolgte Einführung des bestehenden Umsatzsteuersystems entscheidend. Seitdem steht es im Wirtschaftsleben außer Frage, ausschließlich auf Basis von Nettowerten zu denken und zu handeln.

Der Landesrechnungshof stellt hierzu auch fest, daß die Umsatzsteuer keine Finanzierungsfunktion für diverse Vereinsaktivitäten, wie diese von der Gesellschaft angesehen wird, aufweisen kann.

Wie bereits ausgeführt worden ist, ist eine erhöhte Fehleranfälligkeit bei außerbücherlich erstellten Abschlüssen gegeben, da ansonst bestehende Kontrollmechanismen formaler Art ausgeschaltet sind. Es hat daher der Übergang vom geschlossenen Verrechnungskreis zum außerbücherlichen Abschluß ausreichend klar dokumentiert zu sein, sodaß ein Nachvollzug ohne große Mühe und fremde Anleitung erfolgen und vollständige Gewißheit über alle Vorgänge erlangt werden kann. Eine solche Dokumentation hat

- von den nicht strittigen Salden der Erfolgskonten auszugehen,

- durch Hinzurechnung der anteiligen Umsatzsteuer (Vorsteuer) pro berührter Aufwands- bzw. Ertragsposition die Richtigkeit der Bruttoansätze im Abschluß zu belegen und
- erforderlichenfalls anhand von Um- und Nachbuchungen weitergehende Maßnahmen der Abschlußgestaltung festzuhalten. Die Umbuchungslisten haben Belegcharakter im Sinne des Grundsatzes von: "Keine Buchung ohne Beleg".

Daß Dokumentationen mit diesen vorgenannten Anforderungen nicht vorliegen, liegt wohl daran, daß der Verein die bisherige Vorgangsweise als zielführend erachtet hat und die Prämisse der Prüfbarkeit durch externe Institutionen bislang nicht von Bedeutung war. Erst die zeitintensiven Recherchen auf einfache Fragen des Landesrechnungshofs haben den Mitarbeitern der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz vor Augen geführt, was alles ohne Dokumentation im Laufe von Jahren in Vergessenheit gerät.

Die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz selbst stellt den **Konnex zwischen Abschluß und Kontenbuchhaltung** über ein zwischengeschaltetes Journal folgendermaßen her:

- Pro Buchungszeile wird zur EDV-mäßig ausgedruckten Buchung der sich aus dem Beleg ergebende Bruttowert handschriftlich ergänzt.

- Die Durchführung erfolgt monatsweise, sobald die EDV - ausgedruckten Kontoblätter vorliegen. Hernach erfolgt die monatsweise Aufsummierung.
- Die Monatsbruttowerte werden in eine nach der Systematik des Kontenplanes gegliederte Aufschreibung (Tell-Journal)übernommen;
- Viertel-, halb- bzw. ganzjährlich, aber auch zu anderen Terminen - erfolgt eine Kumulierung der Monatssummen, wodurch ein Soll- Ist-Vergleich pro Kostenart bzw. Kostenstelle ermöglicht wird, da in der ersten Journalspalte die Sollwerte laut den Rahmenbudgets ausgewiesen werden. Dieser Soll- Ist-Vergleich stellt ein wesentliches - wenn auch nicht ganz zeitnahes - Dispositionsinstrument dar.

Für den Landesrechnungshof war vorerst der Wertzusammenhang zwischen Kontenbuchhaltung und Rechnungsabschluß auch unter Zwischenschaltung des erwähnten Hilfsjournals mit zu vielen Unsicherheiten behaftet. Allein die Eintragung der Bruttowerte auf den Kontoblättern mit Bleistift stellt einen Verstoß gegen die Regeln der Buchhaltung und damit ein Unsicherheitselement dar. Darüberhinaus ist der Jahresabschluß in neun Kosten- bzw. Subkostenstellen gegliedert, und folgt damit einer völlig anderen Systematik als die Kontenbuchhaltung. Die Zusammenführung der Aufwandsarten zur jeweiligen Kostenstelle wurde vom Landesrechnungshof durch Einrichtung des Kontenplanes (Beilage 14) erläutert.

Um ein umfassendes Bild von der Vollständigkeit und den materiellen Inhalten der Jahresabschlüsse zu erlangen, hat der Landesrechnungshof

* jeden einzelnen Buchungsvorgang und sohin die insgesamt pro Konto gesammelten Geschäftsfälle aus ihrer Nettodarstellung auf Bruttowerte transformiert und

* weiters den Wert- und Sachzusammenhang zwischen den so errechneten Kontensalden und der Darstellungssystematik des Rechnungsabschlusses hergestellt und auf Abweichungen hin analysiert.

Das Ergebnis der Überführung der Aufwendungen und Erträge des Jahres 1987 auf Bruttowerte ist als Beilage 15 angeschlossen und hat im Detail **Gewißheit darüber gebracht**, daß

- die Umformung zumindest rechnerisch nachvollziehbar ist,
- alle Geschäftsfälle der Kontenbuchhaltung auch in den Abschluß eingeflossen sind, entweder einheitlich oder gesondert nach diversen Umlagequoten,
- in der Kontenbuchhaltung nicht aufscheinende Aufwendungen nachträglich außerbücherlich erfaßt wurden und
- den Anforderungen an die Bruttoverrechnung unvollständig entsprochen wurde und insoferne materielle Abweichungen feststellbar sind.

Materielle Abweichanalyse

Wie bereits ausgeführt wurde, muß der Jahreserfolg per saldo von der gewählten Darstellungsform (brutto bzw. netto) unabhängig sein. Wendet man diesen Grundsatz auf den Jahresabschluß 1987 der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz an, so sind jedoch Divergenzen größeren Ausmaßes feststellbar. In der folgenden Darstellung hat der Landesrechnungshof den offiziellen Werten laut Rechnungsabschluß des Jahres 1987 der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz das Analyseergebnis des Landesrechnungshofes gegenübergestellt, um so die Abweichungen im Detail und insgesamt aufzuzeigen:

	Ges.f.Gesundheitsschutz	Landesrechnungshof	D i f f e r e n z
1	2	3	4
* E R T R A G			
1. <u>Lt. Kontenbuchhaltung</u>	4,810.110,74	4,810.110,74	
Rückzahlung - Finanz	-	- 100.000,--	- 100.000,-- 1)
2. <u>Außerbüch. Ergänzung</u>			
Nicht erfaßte Forderungen		+ 16.530,--	+ 16.530,--
Nicht erfaßte Zinsen		+ 50.652,88	+ 50.652,88
Umsatzsteuer			
<u>Erträge (Nettowert)</u>	4,810.110,74	4,777.293,62 *)	
<u>Verrechnung-Finanz:</u>			
Umsatzsteuer/1987	173.781,96	+ 173.780,55	- 1,41
Lohnsteuer			
DB.z.Ausgleich.F.f.FB	171.471,23	+ 172.185,--	+ 713,77 2)
Säumniszuschlag		-	
Ust. lt. Bescheid/1985		+ 545,--	+ 545,-- 3)
Überrechnung (Dr.Kalnoky)		+ 145.599,--	+ 145.599,-- 4)
Rückzahlung		+ 100.000,--	+ 100.000,-- 1)
Verbleib./Guthaben		+ 17.762,--	+ 17.762,--
<u>Rechnungsabschluß (brutto)</u>	5,155.363,93	5,387.165,17	+ 231.801,24
=====	=====	=====	=====
* A U F W A N D			
1. <u>Lt. Kontenbuchhaltung</u>	4,222.355,90	4,222.355,90	
2. <u>Außerbüch. Ergänzung</u>			
Nicht erfaßter Aufwand		+ 145.599,--	+ 145.599,-- 4)
Prämien			
Lohnsteuer			
DB.z.Ausgl.F.f.FB	171.471,23	+ 172.185,--	+ 713,77 2)
Auflösg. ARAP/1986	101.576,--	+ 101.576,--	
Ausbez. Fam.Beih.		- 64.900,--	- 64.900,-- 5)
Säumniszuschlag			
UST-Nachbelastung/1985		+ 545,--	+ 545,-- 3)
<u>Aufwand (Nettowert)</u>	4,495.403,13	4,577.360,90 *)	
<u>Verrechnung-Finanz:</u>			
Steuerabfuhr			
Vorsteuer	538.862,55	538.862,55	-
Groschenausgleich			
Jahresausgleich	6.109,30	+ 6.109,--	- ,30
Familienbeihilfe		+ 64.900,--	+ 64.900,-- 5)
Ust/Vorperioden			
<u>Rechnungsabschluß (brutto)</u>	5,040.374,98	5,187.232,45	+ 146.857,47
=====	=====	=====	=====
* G E W I N N	+ 114.988,95	199.932,72	+ 84.943,77

*) Probe auf Basis von Nettowerten:

Ertrag lt. Landesrechnungshof S 4,777.293,62
Aufwand lt. Landesrechnungshof S 4,577.360,90
GEWINN S 199.932,72

=====

Die mit Indexziffern versehenen Werte wirken sich im Ergebnis nicht aus.

Die materielle Abweichung zwischen den von der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz in ihrem offiziellen Jahresabschluß ausgewiesenen Unternehmenserfolg und dem Ergebnis, daß sich anhand der vom Landesrechnungshof durchgeführten buchtechnischen Beurteilung (Differenz laut Spalte 4) ergibt, läuft per saldo hinaus auf eine

Gewinnerhöhung von S 84.943,77.

Der erhöhte Gewinn erscheint, für sich betrachtet, nicht besonders auffällig. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß eine insgesamt ordnungsmäßige Buchführung überhaupt keine Abweichungen zulassen dürfte. Ausschlaggebend sind nämlich im vorliegenden Fall nicht Ermessens- oder Bewertungsfragen, bei denen es zwangsläufig Auffassungsunterschiede geben kann, sondern systembedingte Erfordernisse der buchmäßigen Dokumentation.

Die Differenzen traten dabei ausschließlich in Bereichen auf, die nicht über die Kontenbuchhaltung geführt werden, sondern extern im Wege außerbüchlicher Erfassung in den Jahresabschluß einfließen. Damit wird die eingangs generell vom Landesrechnungshof vertretene Auffassung, daß bei außerbüchlichen Abschlüssen mit einer erhöhten Fehleranfälligkeit zu rechnen ist, am praktischen Beispiel bestätigt. Da nicht auszuschließen war, daß auch in den Vorjahren ähnliche Mängel aufgetreten sind, hat sich der Landesrechnungshof auch mit den Rechnungsabschlüssen der Jahre vor 1987 kritisch auseinandergesetzt.

Zu diesem Zweck hat der Landesrechnungshof das nicht in der Kontenbuchhaltung der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz geführte Steuerkonto 975/3614 periodisiert, d.h. auf die Erfolgsrechnungsperioden zugerechnet, um auf diese Weise eine Vergleichbarkeit mit den Jahresabschlüssen zu erreichen. Die diesbezügliche Übersicht ist in der Beilage 12 zu ersehen.

Auffällig war, daß verschiedene steuerliche Vorgänge überhaupt keinen Eingang in den Jahresabschluß gefunden haben und daß die umsatzsteuerlichen Ergebnisse laut den Umsatzsteuervoranmeldungen in allen Jahren von den Buchergebnissen abweichen. Dies weist darauf hin, daß diverse Berichtigungen zwar steuerwirksam durchgeführt, aber gar nicht mehr in die Kontenbuchhaltung aufgenommen wurden.

Bei der Durchsicht der Jahresabschlüsse wurde bei der außerbücherlichen Erfassung des Personalaufwandes eine unterschiedliche Vorgangsweise festgestellt, sodaß es notwendig war, diesen Bereich im Detail zu analysieren. Das Ergebnis ist in der Beilage 16 dargestellt und zeigt, daß

- der Personalaufwand des Jahres 1987 - sieht man von der überhöhten Darstellung infolge der Hinzurechnung der Familienbeihilfe ab - vollständig erfaßt worden ist und
- die Vermutung zutreffend war, daß in den Jahren vor 1987 verschiedene Positionen (Abgrenzungsauflösung, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, Jahresausgleich) nicht erfaßt wurden.

Die Werte der von der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz nicht berücksichtigten Positionen bzw. die Divergenzen zwischen den vom Landesrechnungshof festgestellten effektiven und den in den Rechnungsabschlüssen dargestellten Personalkosten weisen eine Bandbreite von S 42.000,-- bis S 203.000,-- auf und sind aus der Beilage 16 zu entnehmen.

Aufgrund der vom Landesrechnungshof laut den Beilagen 12 und 16 durchgeführten Vorarbeiten konnte die Auswirkung der außerbücherlichen Abschlußerstellung auch für die Jahre vor 1987 transparent gemacht werden. Die Detailanalysen der Jahre 1982 bis 1986 - nach dem Vorlagemuster des Jahres 1987 erstellt - sind aus den Beilagen 17 bis 21 nachvollziehbar. Eine zusammenfassende Darstellung über die Auswirkungen der unvollständigen Erfassung von Geschäftsfällen in den einzelnen Prüfungsjahren wird im folgenden gegeben. Die nicht saldowirksamen Positionen, die auf der Aufwandseite gleichermaßen wie auf der Ertragsseite zu berücksichtigen sind, wurden bereits außer Betracht gelassen. Die in der letzten Zeile der anschließenden Übersicht ausgewiesene Erfolgsauswirkung ist als die letztendlich verbleibende positive bzw. negative Ergebniswertabweichung (auf Basis von Bruttowerten) zu den offiziellen von den bezughabenden Vereinsorganen geprüften und genehmigten Rechnungsabschlußwerten der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz zu verstehen. Bezüglich des Jahres 1988 ist anzumerken, daß ursprünglich gegenüber dem vorläufigen Jahresabschluß Abweichungen bestanden haben, diese jedoch durch vollständige Berücksichtigung seitens der Gesellschaft für Gesundheitsschutz im endgültigen Jahresabschluß 1988 weggefallen sind. Die in der folgenden Übersicht für 1988 enthaltenen Werte sind daher in Klammer gesetzt.

Auswirkung der außerbüchherlichen Zurechnungshandhabung auf den ausgewiesenen Erfolg

	1988	1987	1986	1985	1984	1983	1982
Nichterfassung div. Positionen							
1. <u>Personalbereich:</u> Jänner Gehälter			-57.357,--	-45.141,20		-37.330,70	-33.639,--
2. <u>Verrechnung - Finanz</u>							
Restlastschrift	(- 113.418,--)	+17.762,--	+11.461,--	+90.837,--	-77.843,10	+49.376,10	-111.208,--
Restgutschrift		+ ,30				-16.671,10	+ 4.441,--
Jahresausgleich	(- 1.867,--)	- 1,41	+ 6.683,94	+ 531,97	+ 1.657,29	+ 4.314,09	- 6.662,92
UST-Voranmeldungen						- 6.682,--	
Steuerabfuhr			- 2.400,--				
Familienbeihilfe							
3. <u>Nichterfaßte Forderungen</u>	(+ 6.000,--)	+16.530,--	- 7.000,--	+10.169,64	+ 193,49	+ 7.500,--	+ 490,--
4. <u>Nicht durchgef. Abgrenzung</u>	(+ 45.753,94)	+50.652,88	+47.588,77	+19.411,67			+ 37.330,70
Erfolgsauswirkung	(+ 63.531,06)	+84.943,77	- 1.023,29	+75.809,08	-75.992,32	+ 506,39	-109.248,22

Rückführung der Jahresabschlüsse auf die reinen Geldbewegungen

Jahresabschlüsse, die auf Grund einer herkömmlichen kaufmännischen Buchführung erstellt werden, geben in der **Vermögensbilanz** die Vermögens- und Kapitallage des Unternehmens zum Bilanzstichtag und in der **Erfolgsbilanz** den Erfolg der Abrechnungsperiode wieder. Wie bereits ausgeführt wurde, ist das Gegenstück zur Erfolgsbilanz die Vermögensbilanz in der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz nicht existent. Ein Bilanzenzusammenhang, also die bestandsmäßige Verknüpfung einer Rechnungsperiode mit den vor- und nachgelagerten Perioden, ist damit nicht herstellbar. Die ansonsten bestehende zweite Möglichkeit der Gewinnermittlung anhand des sogenannten Betriebsvermögensvergleiches ist gleichfalls nicht gewährleistet. Dem Landesrechnungshof blieben daher für eine Ergebniskontrolle zwei Möglichkeiten, und zwar eine Vermögensbilanz selbst aufzustellen oder auf einen anderen Verrechnungskreis auszuweichen. Der Landesrechnungshof hat sich für die letztere Möglichkeit entschieden.

Das System der Periodenabgrenzung, auf welcher grundsätzlich auch die Erfolgsbilanz der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz aufbaut, bringt es mit sich, daß der in der Aufwands- und Ertrags-Rechnung ausgewiesene Erfolg nicht mit den Einzahlungs- bzw. Auszahlungsüberschüssen ident ist und nebenbei auch keine Information bezüglich der Entwicklung der Liquidität vermittelt.

Im allgemeinen spielt in diesem Zusammenhang auch die in den beiden genannten Systemen gegenläufige Behandlung der Umsatzsteuer eine nicht unwesentliche Rolle, sodaß selbst bei Eliminierung der maßgeblichen Periodisierungselemente (Ansprüche, Abgrenzungen usw.) die Geldgebarung (Einnahmen und Ausgaben) aus der Gewinn- und Verlustrechnung nicht direkt ableitbar ist. Da aber in den Erfolgsbilanzen der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz die Ansätze inklusive Umsatzsteuer aufscheinen, war eine **Rückführung der Jahresabschlüsse auf die Zahlungsströme der Einnahmen und Ausgaben** möglich.

Eine derartige **Geldbewegungsrechnung** verfolgt den Zweck, durch Gegenüberstellung von Mittelherkunft und Mittelverwendung die Vermögens- und Finanzentwicklung einer Periode aufzuzeigen. Mit dieser Methode kann Gewißheit darüber erlangt werden, ob alle in der Kontenbuchhaltung erfaßten Geschäftsfälle - soweit sie in der Betrachtungsperiode einnahmen- bzw. ausgabenwirksam waren - auch über die Geldkonten der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz abgewickelt worden sind. Die Gesamtheit der Geldkonten stellen somit das Bindeglied zwischen den einzelnen Perioden dar, da die Bestände zum Ende einer Periode mit den Anfangsbeständen der Folgeperiode ident sein müssen.

Unter Einnahmen- bzw. Ausgaben versteht man in der Betriebswirtschaftslehre ganz allgemein den in einer Periode festgestellten Zufluß bzw. Abfluß finanzieller Mittel. Einnahmen

und Ausgaben werden daher als Fluß- oder Stromgrößen bezeichnet. Da sich jede Flußgröße auf eine korrespondierende Bestandsgröße beziehen läßt, kann eine Größe aus der anderen Größe berechnet werden.

* Die Bestandsgröße am Periodenende ergibt sich aus der Bestandsgröße am Periodenanfang, vermehrt um den Zufluß und vermindert um den Abfluß in der Periode:

$$\begin{array}{l}
 \text{Periodenanfangsbestand (=Bestandsrechnung)} \\
 + \\
 - \text{ Periodenzu- und Abgänge (=Stromrechnung)} \\
 \hline
 = \text{ Periodenendbestand (=Bestandsrechnung)} \\
 \hline
 \hline
 \end{array}$$

* Umgekehrt läßt sich selbstverständlich aus dem Vergleich der Bestandsgrößen am Periodenanfang und am Periodenende die saldierte Flußgröße errechnen.

Der angeführte generelle Zusammenhang zwischen Bestands- und Stromgrößen ist als Kontrollinstrument von größter Bedeutung. Durch die Rückführung der Aufwands- und Ertrags-Rechnung auf die zahlungsstromorientierte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kommt es wieder zum Aufbau eines geschlossenen Verrechnungskreises, der den bekannten Prinzipien der Doppik entspricht.

Die praktische Anwendung dieser Überlegungen wird an Hand der nachfolgend aufgestellten Geldbewegungsrechnung für das Jahr 1987 verdeutlicht:

1. AB - Fonds der baren Mittel

		S
* Raika Frohnl. 6422794 (Giro)		159.147,68
* VB-Sparbuch 4235142		24.230,60
* VB-Spb. Proj. St. 425726		408.793,92
* Raika Graz 4424214 (Giro)		22.953,35
* Kassa		<u>19.991,60</u>
		635.117,15

2. EINNAHMEN 1987

* Realisierte Ford. 1986	970.293,03	
* Einnahmen 1987 lt. RA	4,082.039,66	1)
* Wertpapier-Verkauf 1987	-	
		<u>5,052.332,69</u>

3. AUSGABEN 1987

* Realisierte Verb. 1986	<u>321.030,80</u>	
* Ausgaben 1987 lt. RA	5,040.374,98	
-Gehälteverauszhlg. (1986 für 1987)	101.576,--	
+Ausgaben Juni 1988	116.190,--	
-Offene Verb. 1987	<u>407.785,42</u>	
	4,647.203,56	
* Wertpapier-Kauf	-	
		<u>4,968.234,36</u>
		719.215,48

4. EB-Fonds der baren Mittel

* Raika Frohnl. 6422794	104.586,48	
* HG Bank 4235142	46.285,31	
* HG Bank, Proj. St. 4257626	514.201,59	
* Raika Graz 4424214	32.825,40	
* Kassa	<u>21.316,70</u>	
		<u>719.215,48</u>

5. Differenz

Ø

Die Ausgangsbasis dieser Geldstromrechnung bilden die Werte des offiziellen Jahresabschlusses 1987. Diese wurden von den enthaltenen Periodisierungselementen befreit, d.h. die zum 31.12.1987 bestehenden und insoweit noch nicht zahlungswirksam gewordenen Forderungen und Verbindlichkeiten wurden aus den Erträgen bzw. Aufwendungen herausgelöst und umgekehrt für 1987 zahlungswirksam gewordenen Forderungen und Verbindlichkeiten der Vorperioden wieder hinzugerechnet. Die nicht zahlungswirksame Verrechnung mit dem Finanzamt ist bei diesem System ohne Belang.

Das **prüftechnische Ergebnis** dieser Rechnung hat die **Gewißheit** erbracht, daß **keine Gelddifferenzen aufgetreten sind**. Das heißt, daß das auf die Zahlungsströme der Einnahmen-Einzahlungen und Ausgaben-Auszahlungen zurückgeführte außerbücherialich erstellte Jahresergebnis 1987 per saldo mit dem Veränderungswert der Geldkontengegenüberstellung (Girokonten, Sparbücher und Kassa zu Beginn und am Ende des Betrachtungsjahres 1987) übereinstimmt:

STROMRECHNUNG/1987		BESTANDSRECHNUNG/1987	
Einnahmen 1987 S	5,052.332,69	Fonds-AB 1987 S	635.117,15
-Ausgaben 1987 S	4,968.234,36	Fonds-EB 1987 S	719.215,48
<u>ÜBERSCHUSS</u>	<u>S + 84.098,33</u>	<u>ZUNAHME</u>	<u>S + 84.098,33</u>

1) Inklusive S 120.000,-- Wertpapierverlosung!

Der Landesrechnungshof hat auch die Jahresabschlüsse der Jahre 1982 bis 1986 und 1988 auf ihre zahlungswirksamen Einnahmen und Ausgaben zurückgeführt. Das Arbeitsergebnis - nämlich die Darstellung der Geldbewegung der Jahre 1982 bis 1986 und 1988 - ist in den Beilagen 22 bis 26 und 47 dokumentiert.

Mit Ausnahme einer unmaßgeblichen Differenz von --,20 g im Jahre 1982 war nur im Jahre 1983 noch eine Differenz von S 5.000,-- feststellbar. Bei dieser Differenz handelt es sich um eine vorübergehende Kassenbestandsverstärkung, die vom Sparbuch "Projektstudie" genommen wurde und die der bislang geübten Praxis entsprechend bis zum 31.12.1983 hätte wieder ausgeglichen werden sollen, um eine Auswirkung auf den Abschluß zu vermeiden. Das Sparbuch war zum damaligen Zeitpunkt als abgesondertes Sondervermögen gehandhabt worden, das nicht im "Fonds der baren Mittel" mitgeführt wurde. Umschichtungen vom Sparbuch haben sich daher nicht vermögensumschichtend sondern erfolgswirksam ausgewirkt. Der Ausgleich ist unterblieben, weswegen der Kassabestand rechnerisch um S 5.000,-- höher war, als die den Einnahmen und Ausgaben entsprechende Geldbewegung. Um den buchtechnischen Ausgleich zum Abschlußtermin 31.12.1983 herzustellen, wurde einfach der außerbücherliche Ansatz "Finanzamt, Vorsteuer-Verrechnungskonto" um S 5.000,-- hinaufgesetzt, um so eine dem Geldzugang entsprechende Einnahme vorzugeben, anstelle den Kassenbestand fiktiv zu korrigieren und die Korrektur zu erklären.

3. Abschließende Beurteilung

Während die vereinsrechtlichen und auch handelsrechtlichen Bestimmungen kein bestimmtes Buchführungsverfahren verlangen, ist aus der Sicht des Steuerrechts je nach Qualifikation des Steuerpflichtigen eine spezielle Systematik verbindlich. Grundsätzlich sind nach dem Steuerrecht zwei Formen der Organisation zu unterscheiden:

- Betriebsvermögensvergleich (Doppik)
- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Dementsprechend ist im steuerrechtlichen Sinn - und nur in diesem - zwischen der Verpflichtung zur **Führung von Büchern** und der Verpflichtung zur **Führung von Aufzeichnungen** zu differenzieren. Im einen Fall sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, im anderen Fall die Grundsätze ordnungsmäßiger Aufzeichnungen zu beachten.

Aus fiskalischer Perspektive stellt die zahlungsstromorientierte Führung von Aufzeichnungen - auszugehen ist von den Zu- und Abflüssen und nicht von der Entstehung, von Ansprüchen - den erforderlichen **Mindeststandard** dar. Wird hingegen - was auf die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz durchaus zutreffen kann - eine doppelte Buchhaltung freiwillig geführt, so sind ohne Einschränkung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung relevant.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung stellen allgemeine Verfahrensregeln dar, wie das Rechnungswesen bei kaufmännischer Orientierung zu organisieren ist. Die Verfahrensregeln sind nicht immer eindeutig bestimmt und lassen insofern einen gewissen Spielraum offen. Der Landesrechnungshof hat den Eindruck gewonnen, daß das finanzielle Rechnungswesen der Gesellschaft für Gesundheitsschutz ursprünglich den Kriterien der kaufmännischen Buchführung angeglichen werden sollte.

Die bestehende Form des finanziellen Rechnungswesens, die teils auf der Kontendokumentation und teils auf außerbüchlicher Aufzeichnung beruht, stellt keine konventionelle Form der Buchführung dar.

Jedenfalls kann das Rechnungswesen der Gesellschaft nicht als **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** bezeichnet werden. Ausschließungsgrund hierfür ist der Ansatz von Forderungen und Verbindlichkeiten, Rücklagen sowie aktiven bzw. passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Eine durch Einbindung von Forderungen und Verbindlichkeiten qualitativ aufgewertete Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist schon aus der Systematik heraus undenkbar. Eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geht allein von der **finanzwirtschaftlichen Betrachtung** aus, also von der Zahlungswirksamkeit der einzelnen Positionen. Da ein Vergleich von Einnahmen und Ausgaben im Rechnungsabschluß der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz nicht gegeben wird, ist es auch unzulässig von einem kameraleen Abschluß zu sprechen.

Der Landesrechnungshof hat im Zuge der Prüfung das vorliegende Rechnungswesen auf eine Einnahmen- Ausgaben- Rechnung zurückgeführt. Dem vom Landesrechnungshof erstellten **Gebärungsvergleich der Jahre 1982 bis 1988** ist auch eine **Vermögensdarstellung** der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz angeschlossen:

GEBARUNGSEREBNIS (Steir. Gesellschaft für Gesundheitsschutz)

	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	S	S	S	S	S	S	S	S
EINNAHMEN		4,861.133,70	4,719.288,52	4,734.225,75	4,687.029,57	4,986.227,38	5,052.332,69	7,372.892,79
AUSGABEN		3,930.042,45	5,249.271,83	4,066.801,69	5,400.177,59	5,273.101,63	4,968.234,36	7,312.913,88
Überschuß/Abgang Veränderung/ Wertpapierdepot		+ 931.091,25	- 534.983,31	+ 667.424,06	- 713.148,02	- 286.874,25	+ 84.098,33	+ 59.978,91
		- 510.000,--	+ 980.000,--	- 600,--	+ 699.411,67	+ 227.838,77	- 69.346,92	+ 165.263,94
GEWINN VERLUST		421.091,25	445.016,69	666.824,06	- 13.736,35	- 59.035,48	- 14.751,41	225.242,85
Geldkontenbestand 31.12.	571.607,42	1,502.698,67	967.715,36	1,635.139,40	921.991,40	635.117,15	719.215,48	779.194,39
Wertpapierdepot 31.12. (Nominalwert)	2,400.000,--	1,890.000,--	2,870.000,--	2,869.400,--	3,568.811,67	3,796.650,44	3,727.303,32	3,892.567,26
Steuerguthaben 31.12.	-	64.034,--	65.941,10	53.552,--	113.707,--	134.937,--	165.008,--	46.476,--
Kom. Forderungen 31.12.		507.030,--	756.966,11	799.640,50	1,045.382,38	1,201.248,86	1,204.880,10	1,260.310,85
Verbindlichkeiten 31.12.		- 128.706,08	- 547.500,17	- 460.705,14	- 279.300,97	- 420.470,80	- 407.785,42	- 608.004,14
Vorräte 31.12.								
Sachanlagen: 31.12.								
- Büroausstattung								
- Fuhrpark								
- Med. techn. Geräte								
- Sonstiges								
		WERTE NICHT BEKANNT: ERFORDERNIS d. AUFNAHME u. BEWERTUNG d.d. GESELLSCHAFT f. GESUNDHEITSSCHUTZ						
VERMÖGEN		3,835.056,59	4,113.122,40	4,897.026,78	5,370.591,48	5,347.482,65	5,408.421,48	5,370.544,36

Aus dieser Gebarungübersicht ist zu ersehen, daß die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz auf Basis eines Einnahmen-Ausgaben-Vergleiches in den Jahren 1982 bis 1984 und 1988 Gewinne erzielt hat, denen in den Jahren 1985 bis 1987 eher geringfügige Verluste gegenüberstehen, sodaß insgesamt im Betrachtungszeitraum ein positives Ergebnis und folglich ein Vermögenszuwachs erreicht wurde. Das Vermögen der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz beläuft sich per 31. 12. 1988 auf rund 5 bis 6 Mio. Schilling. Eine genauere Darstellung ist nicht möglich, da keine Bewertung der Sachanlagen vorliegt.

Die Kontenbuchhaltung der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz hat bildhafte Ähnlichkeit und nachstehende Wesensmerkmale einer Doppik:

- Verwendung der Kontenlogik einer Doppik, allerdings ohne Nutzung der Möglichkeit einer zweifachen Gewinnermittlung
 - Jeder Geschäftsfall wird zweifach verbucht, woraus sich eine Soll- Haben-Gleichheit ergibt
 - Auf die Periodisierung von Forderungen und Verbindlichkeiten wurde bereits hingewiesen.
- Es sind aber auch kamerale Wesenselemente vorhanden, die insbesondere im Jahresabschluss offensichtlich werden:
- Abschreibung der Anlagen im Jahr der Anschaffung.

- Vollständiger Entfall von mengen- und wertmäßigen Inventuren (Vorräte).
- Teilweiser Entfall von periodengerechter Erfolgs- und Aufwandsabgrenzung.
- Nichtansatz von Abfertigungsvorsorgen

Die von der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz praktizierte Form der Aufschreibung kann daher am ehesten als **Aufwands- und Ertrags-Rechnung** eingestuft werden, wenn- gleich dann die Prinzipien der Ordnungsmäßigkeit

- Vollständigkeit
- Bewertung und
- Periodisierung

nicht ausreichend beachtet wurden. Die bestehende Systematik weist eine Reihe von Besonderheiten auf, die einen Nachvollzug erschweren. Hier ist vor allem die nachträgliche Transformation netto verbuchter Werte auf Bruttowerte für Zwecke des Rechnungsabschlusses zu nennen.

Trotz dieser aufgezeigten Mängel muß das Rechenwerk nicht insgesamt verworfen werden sondern kann als bedingt brauchbar bezeichnet werden. Der Landesrechnungshof konnte sich im Zuge der Prüfung unter großem Zeitaufwand jedenfalls davon überzeugen, daß die gesamte geldwirksame Gebarung belegt ist.

Die derzeitige Organisation des Rechnungswesens ist jedoch kein Garant für ein optimales Informationssystem. Dies wurde auch von der Geschäftsführung empfunden und mehrfach im Verlaufe der Prüfung zum Ausdruck gebracht. Die bestehende Organisation ist schwerfällig und entspricht in ihren Zielsetzungen nicht mehr den notwendigen Anforderungen, die an ein Rechnungswesen zu stellen sind. Es ist nicht klar, ob eine Finanzbuchhaltung, eine Betriebsbuchhaltung oder beides angestrebt wird. Die Trennung von externer Finanzbuchhaltung und interner außerbüchlicher Dokumentation, hat sich nicht als effizient und wirtschaftlich erwiesen. Als Ziel ist ein praktikables, aussagekräftiges und dispositives Führungsinstrument anzustreben, d.h. die Vorgaben für das Rechnungswesen sollen sich auf

- die Speicherung und Verarbeitung von Informationen über das gesamte Betriebsvermögen,
- die Soll- Ist- Vergleichbarkeit zwischen Voranschlag und Stand laut Rechnungsperiode und
- die Kosten- Erlös- Darstellung (Kostenstellenrechnung) der einzelnen Sektionen bzw. Projekte

erstrecken.

Die Belegerfassung und Ablage ist bereichsweise - z.B. bezüglich der Ausgangsfakturen und der offenen Verbindlichkeiten - verbesserungswürdig. Die Belegqualität ist, soweit

es sich um Urbelege handelt, im großen und ganzen in Ordnung. Soweit es sich um selbsterstellte Belege und Hilfsbelege im Umbuchungsbereich dreht, läßt die Aussagekraft oftmals zu wünschen übrig.

Teilweise sind anstelle der Originalbelege Fotokopien abgelegt. Regelmäßig handelt es sich hierbei um Werkvertragsbereiche mit dem Bund, weil dieser als Verwendungsnachweis nur Originale akzeptiert. Sofern diese Originale beim Bund auf Dauer verbleiben, sollte ein anderer Modus angestrebt werden.

Daß Belege überhaupt gefehlt haben, war vom Landesrechnungshof nicht festzustellen ! Bezüglich des erhobenen Vorwurfes, daß Belege mit den Nummern 451 bis 499 nicht existieren, hat der Landesrechnungshof folgendes erhoben:

Nachdem von vornherein nicht festgestanden ist, um welche Periode und um welche Art von Belegen es sich handelt, war der Landesrechnungshof gezwungen, alle Jahre bzw. Möglichkeiten durchzusehen. Im Jahre 1984 wurde der Landesrechnungshof schließlich fündig. Am 5. September 1984 ist im Kassabuch feststellbar, daß dem Kassabeleg Nr. 449 der Beleg mit Nr. 500 (Beilage 27) folgt. Am linken unteren Rand der Kassabuchseite ist vermerkt, daß die Belegnummern 450 bis 499 nicht vergeben wurden. Solche Irrtümer sind nicht auszuschließen, daraus jedoch abzuleiten, daß 50 Kassabelege fehlen, stellt eine sachliche Fehleinschätzung dar.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes ist für die Gesellschaft für Gesundheitsschutz die **kaufmännische Buchführung** (Doppik) eine unbedingte Notwendigkeit, da zur unverzichtbaren Bilanzierung in der Praxis nahezu ausschließlich die doppelte Buchhaltung Verwendung findet und diese nach allgemeiner Auffassung zu den weit aussagekräftigeren Rechenwerken führt. Der Landesrechnungshof empfiehlt daher der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz in planlich angelegten Schritten

- die bislang externen Rechnungskreise in die Finanzbuchhaltung und diese selbst aus Gründen besserer Arbeitsökonomie und Zugriffsmöglichkeit in das Unternehmen zu integrieren,
- eine Aufnahme und Bewertung des Anlage- und Finanzanlagevermögens durchzuführen und ein Anlageverzeichnis zu erstellen,
- spätestens auf Basis einer Eröffnungsbilanz per 1.1.1990 auf eine doppelte Buchführung (Betriebsvermögensvergleich) umzustellen und
- die Betriebsbuchhaltung zu modifizieren und auf einen den bestehenden Sektionen bzw. Projekten entsprechenden Stand zu bringen, wobei eine Koppelung mit der Finanzbuchhaltung und eine EDV-Unterstützung überlegenswert erscheint.

Der Landesrechnungshof möchte in diesem Zusammenhang positiv hervorheben, daß die Gesellschaft für Gesundheitsschutz die Empfehlungen des Landesrechnungshofes unmittelbar zum Anlaß genommen haben, das Rechnungswesen entsprechend zu adaptieren.

VI. FINANZIERUNG DER GESELLSCHAFT

Für die Durchführung der Programme bzw. Aktionen der Gesellschaft und zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes standen im Betrachtungszeitraum 1982 bis 1988 laut den vorliegenden Rechnungsabschlüssen im wesentlichen Finanzierungsmittel

- * vom Land Steiermark,
- * vom Bund,
- * aus Selbstkostenbeiträgen der Probanden bei einzelnen Aktionen (Leistungserträge),
- * aus Erträgen des Finanzvermögens bzw.
- * aus Spenden und sonstigen Einnahmen

zur Verfügung.

Entwicklung der Erträge der Gesellschaft 1982-1988 lt. Rechnungsabschlüsse

E R T R Ä G E	1 9 8 2		1 9 8 3		1 9 8 4		1 9 8 5		1 9 8 6		1 9 8 7		1 9 8 8	
	in TS	%												
* LAND STEIERMARK	2.560,0	0,0	2.560,0	57,2	2.620,0	55,2	2.696,0	54,9	2.460,0	47,8	2.510,0	48,7	3.060,0	40,4
- Subventionen	-		28,7	0,6	-	0,0	53,5	1,1	35,6	0,7	65,2	1,3	221,9	2,9
- Leistungsentgelt	120,0	3,0	100,0	2,2	-	0,0	93,2	1,9	31,4	0,6	-	0,0	92,9	1,2
* BUND	-		71,9	1,6	234,9	4,9	292,4	6,0	284,7	5,5	254,7	4,9	-	0,0
- Subventionen 1)	-		11,7	0,3	12,3	0,3	20,2	0,4	13,7	0,3	18,7	0,4	46,5	0,6
- Leistungsentgelt	-													
* MITGLIEDSBEITRÄGE	665,1	16,4	653,2	14,6	698,8	14,7	614,6	12,5	757,8	14,7	645,6	12,5	622,8	8,2
- AKL 2)	73,8	1,8	141,4	3,2	110,7	2,3	105,1	2,1	107,3	2,1	100,9	2,0	166,0	2,2
- Sportmedizin	21,3	0,5	41,2	0,9	52,4	1,1	72,5	1,5	78,6	1,5	151,0	2,9	170,6	2,2
- Kariesprophylaxe	269,8	6,7	335,8	7,5	412,8	8,7	415,2	8,5	396,6	7,7	375,0	7,3	1.430,8	18,9
* ERTRÄGE AUS FINANZANLAGEN 3)	334,4	8,4	530,5	11,9	604,9	12,8	545,3	11,1	982,3	19,1	1.034,2	20,1	1.770,0	23,4
* SPENDEN UND SONSTIGE ERTRÄGE 4) 5) 6)	4.044,4	100,0	4.474,4	100,0	4.746,8	100,0	4.908,0	100,0	5.148,0	100,0	5.155,3	100,0	7.581,5	100,0
S U M M E	-		-		-		93,2		31,4		-		92,9	
1) hv. Arbeitsmarktförder.	405,2		500,8		441,7		516,8		485,6		545,9		483,8	
2) hv. FF Stmk.	-		120,0		120,0		120,0		120,0		120,0		1.200,0	
3) hv. Gutschrift Wertpapierverlosung	-		159,4		126,5		-		270,1		271,5		189,2	
4) hv. Überweisung Vst., Verr.Lohnsteuer	77,2		82,4		94,8		98,8		93,6		99,7		149,4	
5) hv. innerbetr. Leistungsverrechnung	-		92,0		177,4		219,2		226,6		203,7		169,8	
6) hv. Erträge Messe, Symposium bzw. Symposiumsbericht	-		-		-		-		-		-		-	

Wie aus der vorangegangenen Aufstellung ersichtlich ist, stammten im Betrachtungszeitraum rund die Hälfte der von der Gesellschaft aufgebrauchten Finanzierungsmittel vom Land Steiermark, welche im wesentlichen in Form echter Subventionen gewährt wurden.

Weiters war die Geschäftsführung bemüht, zusätzliche Finanzmittel vom Bund zu erhalten, wobei der wesentliche Teil der Finanzierung des Bundes in Form von Werkverträgen abgewickelt wurde.

Durch Mitgliedsbeiträge wurde im Betrachtungszeitraum nur ein sehr geringer Teil der notwendigen Finanzmittel aufgebracht.

Weiters ist anzumerken, daß vom insgesamt jährlich aufgebrauchten Finanzierungsvolumen durchschnittlich rund 17 % in Form von Leistungserträgen (Selbstbehalte der Probanden) erwirtschaftet wurden. In erster Linie stammten diese Erträge aus den Einsätzen des AKL-Busses, aus sportmedizinischen Untersuchungen sowie aus der Karies-Prophylaxe in Kindergärten, Volks-, Haupt- und Landesberufsschulen. Sonstige Leistungserträge aus der Vitalographie bzw. aus Cholesterintests usw. wurden in der vorangegangenen Aufstellung bei den sonstigen Erträgen berücksichtigt.

Mit Abstand kommt bei den Leistungserträgen den Einnahmen aus den AKL-Untersuchungen die größte Bedeutung zu. Bei Untersuchungen von Privatpersonen, Firmenbeleg-

schaften usw. wird von der Gesellschaft pro Proband ein Selbstbehalt von S 300,-- inkl. USt. verrechnet. Nur für den Fall, daß ein Vereinsarzt oder Betriebsarzt die Überwachung des AKL-Tests kostenlos übernimmt, reduziert sich der verrechnete Selbstbehalt auf S 260,--. Bei Einsätzen des AKL-Busses in Landesberufsschulen wird ein ermäßigter Selbstkostenbeitrag von S 100,-- inkl. USt. pro Proband in Rechnung gestellt. Bezüglich AKL-Einsätze im Rahmen von Untersuchungen von Feuerwehrmitgliedern wird grundsätzlich ein Selbstbehalt von S 247,-- pro Untersuchungseinheit verrechnet. Sofern ein Einsatz des AKL-Busses an Samstagen oder Sonntagen gewünscht wird, erhöht sich der Selbstkostenbeitrag auf S 270,-- pro Proband. Bei AKL-Tests von Feuerwehrmitgliedern außerhalb der Landesgrenzen der Steiermark (z.B. Salzburg), wird ein Selbstbehalt pro Proband von S 500,-- inklusive sämtlicher Nebenkosten, wie Kilometergeld und Nächtigungskosten in Rechnung gestellt.

Laut den internen Aufzeichnungen der AKL-Einsätze wurden im Zeitraum 1983 bis einschließlich 1988 jährlich folgende Untersuchungen durchgeführt:

PERIODE	1 9 8 3	1 9 8 4	1 9 8 5	1 9 8 6	1 9 8 7	1 9 8 8
Anzahl d. Untersuch.	3.101	2.829	2.909	3.302	2.786	2.716
hv. Feuerwehrmitgl.	2.044	1.803	2.041	1.916	2.150	1.898

Wie die vorangegangene Aufstellung zeigt, wurden in den betrachteten Geschäftsperioden ohne Berücksichtigung der von der Gesellschaft durchgeführten AKL-Tests im Rahmen der sportmedizinischen Untersuchungen durchschnittlich knapp 3.000 Probanden pro Jahr untersucht. Rund zwei Drittel der Tests entfielen auf Feuerwehrmitglieder, sodaß ein wesentlicher Teil der Kapazität des AKL-Busses von den steirischen Feuerwehren in Anspruch genommen wird und diese somit erheblich zur Auslastung des AKL-Busses beitragen.

Bei der stichprobenartigen Durchsicht der AKL-Abrechnungen ist aufgefallen, daß in den Jahren 1983 und 1984 um 75 bzw. 10 AKL-Tests weniger verrechnet als laut AKL-Buch tatsächlich durchgeführt wurden. Es erfolgte beispielsweise bei einem AKL-Einsatz im Auftrag der ~~Prinz Liechtenstein'schen~~ Forstverwaltung am 6. Juni und 7. Juni 1983 für die Untersuchung von 40 Probanden irrtümlich keine Rechnungslegung. Weiters wurde der AKL-Bus im Rahmen von Ärztesymposien in Bad Aussee am 30. April und 1. Mai 1983 bzw. am 30. Juni 1984 für die AKL-Untersuchung von insgesamt 30 Probanden kostenlos zur Verfügung gestellt. Die restlichen Nichtverrechnungen betrafen im wesentlichen diverse AKL-Tests von Privatpersonen sowie vereinzelte kostenlose Untersuchungen auf der Grazer Messe. Wenn auch in weiterer Folge im Rahmen der stichprobenartigen Überprüfung keine Nichtverrechnungen von AKL-Tests festgestellt werden konnte, so erachtet der Landes-

rechnungshof auch für die weitere Zukunft die **generelle Einhaltung des Prinzips der Einhebung eines Selbstkostenbehaltes pro Proband** für äußerst zweckmäßig, zumal dadurch ein nicht unbeachtlicher Deckungsbeitrag für die Abdeckung der variablen Kosten der AKL-Einsätze erzielt werden kann. Auch in den Bereichen "sportmedizinische Untersuchungen" und "Kariesprophylaxe" werden, wenn auch nur zu einem geringen Teil, die daraus resultierenden Kosten durch Selbstbehalte der Probanden abgedeckt. Bis einschließlich 1988 wurde im Rahmen von sportmedizinischen Untersuchungen ein Selbstkostenbehalt von S 150,-- in Rechnung gestellt. Dieser wurde ab 1. Jänner 1989 auf S 200,-- erhöht. Insgesamt wurden laut den Rechnungsabschlüssen von der Gesellschaft bzw. von den Außenstellen ASKÖ-Untersuchungsstelle Graz, Ordination Dr. Pavek und dem physiologischen Institut der Universität Graz, mit denen seitens der Gesellschaft eine enge Kooperation besteht, sportmedizinische Untersuchungen im folgenden Ausmaß durchgeführt:

PERIODE	1 9 8 3	1 9 8 4	1 9 8 5	1 9 8 6	1 9 8 7	1 9 8 8
Anzahl d. Untersuch.	688	682	701	716	673	1.292
hv. Untersuchungen AKL-Bus	458	527	549	520	554	830

Wie aus der vorangegangenen Aufstellung ersichtlich ist, wurden in den einzelnen Jahren durchschnittlich 700 sportmedizinische Untersuchungen pro Periode, bestehend aus

- * Allgemeinanamnese,
- * orthopädische Untersuchung und
- * AKL-Test

durchgeführt. Im Jahre 1988 war eine bemerkenswerte Steigerung der Untersuchungsanzahl gegenüber den Vorjahren festzustellen. Neben der verstärkten Nachfrage von Sporthauptschulen bzw. Schulen mit Sportklassen war für den Anstieg der Anzahl der Untersuchungen im Jahre 1988 auch die Durchführung der "Weizer Studie" ausschlaggebend. Zweck dieser einmaligen fachorthopädischen Untersuchung war die Erhebung eines orthopädischen Ausgangsbefundes von Schülern zweier Hauptschulen in Weiz mit durchschnittlich normalem Schulpensum, die keinem verstärkten leistungssportlichen Training unterzogen werden. Das Ziel war die rechtzeitige Erkennung von kontroll- und behandlungsbedürftigen orthopädischen Störungen, von Haltungsfehlern und Haltungsschwächen bzw. die rechtzeitige Einleitung entsprechender Behandlungen. Insgesamt wurden im Rahmen dieser Studie laut Rechnungsabschluß 322 Schüler orthopädisch untersucht.

Dabei wurde ein ermäßigter Selbstbehalt pro Proband von S 60,-- verrechnet, wobei von den untersuchenden Ärzten auch nur ein ermäßigtes Sonderhonorar von S 57,-- pro Untersuchungseinheit in Rechnung gestellt wurde.

In der Kariesprophylaxe zeigten die Leistungserträge steigende Tendenz. Ursprünglich wurde die Kariesprophylaxe ausschließlich in Landesberufsschulen durchgeführt. Ab dem Jahre 1986 wurde das Zahngesundheitsprogramm auch intensiv auf den Kindergartenbereich bzw. auf Volks- und Hauptschulen ausgedehnt. In den Berufsschulen bzw. Kindergärten und Volksschulen wird ein Selbstkostenbehalt von S 30,-- inkl. USt. pro Proband in Rechnung gestellt (Hauptschulen S 40,--). Dieser Selbstkostenbehalt beinhaltet auch die einmalige Ausstattung des Probanden mit Zahnputzzubehör. Nachbestellungen von Zahnputzzubehör wurden im Betrachtungszeitraum zum Selbstkostenpreis verrechnet.

Wie aus der Darstellung der Entwicklung der Erträge der Gesellschaft ersichtlich ist, erreichten die Finanzierungserträge aus Kapitalveranlagungen (Wertpapiere, Sparbücher, Girokonten) inklusive Wertpapierverlusten in den einzelnen Betrachtungsperioden ein Ausmaß von durchschnittlich 7 % des insgesamten Ertragsvolumens. Lediglich im Jahre 1988 fiel der Anteil der Finanzierungserträge am insgesamten Ertragsvolumen mit knapp 19 % wesentlich höher aus, zumal darin

Wertpapierverlusten im Ausmaß von 1,2 Mio. Schilling enthalten waren. Das verzinsliche Finanzvermögen setzte sich in den Jahren 1981 bis einschließlich 1988 zu den jeweiligen Rechnungsabschlußstichtagen per 31. Dezember (Anschaffungswerte) wie folgt zusammen:

VERANLAGUNGSFORMEN (ANSCHAFFUNGSW.)	1 9 8 1	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
A) WERTPAPIERE (31.12.)								
-8,75 % Pfandbriefe d.Pfandbst. Oe LHB R 34/82-97	1.800.000,--	1.800.000,--	1.680.000,--	1.560.000,--	1.440.000,--	1.320.000,--	1.200.000,--	-
-10 % Fund.Raiffeisanleihe 1981-89/1	600.000,--	-	-	-	-	-	-	-
-10 % Fund.Raiffeisanleihe 1982-90/1	-	90.000,--	90.000,--	90.000,--	90.000,--	90.000,--	90.000,--	90.000,--
-8 % STEWEAG-Anleihe 1983-95	-	-	500.000,--	500.000,--	500.000,--	500.000,--	500.000,--	500.000,--
-8,25 % Investitionsanleihe 1983-98/3	-	-	600.000,--	600.000,--	600.000,--	600.000,--	600.000,--	600.000,--
-8,5 % Investitionsanleihe 1984-92/7	-	-	-	119.400,--	119.400,--	119.400,--	119.400,--	119.400,--
-6 % Raiffeisanleihe 1986-94/1	-	-	-	-	-	100.250,--	100.250,--	100.250,--
-Abfertigungsr.Fonds (STEBA)	-	-	-	-	-	100.250,--	100.250,--	1.319.510,--
ZWISCHENSUMME	2.400.000,--	1.890.000,--	2.870.000,--	2.869.400,--	2.749.400,--	2.729.650,--	2.609.650,--	2.729.160,--
B) SPARBÜCHER (31.12.)								
Kn. 004235142 (Volksbank/ HG-Bank)	86.568,22	32.838,89	850,50	57.581,42	103.586,71	24.230,60	46.285,31	101.602,78
Kn. 004257626 (Volksbank/ HG-Bank)	270.805,58	322.567,76	398.387,39	335.221,50	526.296,23	408.793,92	514.201,59	415.141,78
Kn. 46.305.231 (RAIKA)	-	-	-	-	819.411,67	1.067.000,41	1.117.653,32	1.163.407,26
ZWISCHENSUMME	357.373,80	355.406,65	399.247,89	392.802,92	1.449.284,61	1.500.024,96	1.678.140,22	1.680.151,82
C) GIROKONTEN (31.12.)								
Kn. 6.422.794 (RAIKA)	205.677,02	1.141.342,01	553.812,13	1.241.440,10	274.700,23	159.147,68	104.586,48	189.806,92
Kn. 4.424.214 (RAIKA)	-	-	-	-	16.952,65	22.953,35	32.825,40	49.553,40
Kn. 200.105 (STEBA)	-	-	-	-	-	-	-	670,--
ZWISCHENSUMME	205.677,02	1.141.342,01	553.812,13	1.241.444,10	291.652,88	182.101,03	137.411,88	240.030,32
GESAMTSUMME	2.963.050,82	3.386.748,66	3.823.060,02	4.503.647,02	4.490.337,49	4.411.775,99	4.425.202,10	4.649.342,14

ERZIELTE DURCHSCHNITTSVERZINSUNG DES FINANZVERMÖGENS 1984 - 1988

PERIODE	1 9 8 4	1 9 8 5	1 9 8 6	1 9 8 7	1 9 8 8
durchschn.veranl. Kapitalbestand	4.163.353,52	4.496.992,26	4.451.056,74	4.418.489,05	4.537.202,40
Zins- u. Finanzie- rungserträge lt. Rechnungsabschlüsse	412.872,05	415.174,69	396.633,96	375.076,38	1.430.777,66
zuzüglich außer- bücherl.Zinserträge	-	19.411,67	47.588,77	50.652,88	45.753,94
abzüglich Wertpapier- verlosung	120.000,--	120.000,--	120.000,--	120.000,--	1.200.000,--
tatsächl.Zins- u. Finanzierungserträge	292.872,05	314.586,36	324.222,73	305.729,26	276.531,60
Durchschnittsver- zinsung in %	7,0	7,0	7,3	6,9	6,1

Wie die vorangegangene Aufstellung zeigt, hat die Gesellschaft in den Perioden 1984 bis einschließlich 1988 im Rahmen der Veranlagung von Finanzmitteln in Form von Wertpapieren, Sparbüchern sowie auf Girokonten eine durchschnittliche Verzinsung von rund 6,9 % p.a. erzielt, was nach Auffassung des Landesrechnungshofes einen durchaus zufriedenstellenden Wert darstellt und für eine ausgewogene Veranlagungsstruktur spricht.

Wenn auch das Ausmaß der veranlagten Finanzmittel vorerst als außergewöhnlich hoch erscheinen mag, so stellt der Landesrechnungshof dazu folgendes fest:

Während die Sparbuchguthaben bei der HG-Bank in Graz bzw. die Guthaben auf den Girokonten der laufenden Betriebsmittelfinanzierung zuzuordnen sind, dient das Wertpapierdepot in Höhe von S 2.729.160,-- (Anschaffungswert) und das Sparbuchguthaben bei der Raiffeisen-Landesbank Steiermark in Höhe von S 1.163.407,26 per 31. Dezember 1988 der längerfristigen finanziellen Vorsorge. Dazu ist zu bemerken, daß der AKL-Bus seit dem Jahre 1975 ständig im Einsatz steht und nach den Angaben der Geschäftsführung auf Grund des besorgniserregenden Zustandes (Rost) in absehbarer Zeit ersetzt werden muß, wodurch ein Finanzmittelbedarf für die Anschaffung von rund 3 bis 3,5 Mio. Schilling gegeben ist. Außerdem ist eine Vorsorge für zukünftige Abfertigungen unumgänglich,

sodaß nach Auffassung des Landesrechnungshofes die im Betrachtungszeitraum eingeschlagene Vorsorgestrategie als angemessen zu beurteilen ist und dem **Prinzip der kaufmännischen Vorsicht entspricht.**

Herr Med.Rat Dr. Kiendler hat in der Funktion eines Rechnungsprüfers der Gesellschaft im Zuge seiner begonnenen Prüfung des Jahresabschlusses 1984 u.a. festgestellt, daß

- * beim Sparbuch der Volksbank (Kto.Nr. 004235142) der Endsaldo per 11. Mai 1983 und der Saldoübertrag auf ein neues Sparbuch per 25. Mai 1983 um S 21,61 differiert und
- * zwischen dem Guthabenstand laut Sparbuch der Volksbank (Kto.Nr. 004257626) per 31. Dezember 1983 und dem korrespondierenden Saldo im Jahresabschluß per 31. Dezember 1983 eine Differenz von S 64.663,20 gegeben ist.

Eine Überprüfung der von Herrn Med.Rat Dr. Kiendler getroffenen Feststellungen durch den Landesrechnungshof ergab, daß bezüglich des Sparbuches der Volksbank (Kto.Nr. 004235142) der Saldo per 11. Mai 1983 und der Salvovortrag auf ein neues Sparbuch per 25. Mai 1983 mit S 838,89 ident ist, und somit keine Abweichung vorliegt (Beilage 28).

Zwischen dem Guthabenstand laut Sparbuch der Volksbank (Kto.Nr. 004257626) per 31. Dezember 1983 und dem korrespondierenden Saldo im Jahresabschluß per 31. Dezember 1983 liegt tatsächlich eine Differenz im vorhin genannten Ausmaß vor (Beilage 29). Die Ursache dieser Abweichung war darin begründet, daß vom Girokonto der Gesellschaft (Raika, Kto.Nr. 6.422.794) am 30. Dezember 1983 noch ein Betrag in Höhe von S 64.663,20 auf das gegenständliche Sparbuchkonto bei der Volksbank überwiesen wurde, und diese Überweisung erst am 2. Jänner 1984 bei der Volksbank eingelangt ist. Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses wurde dieser Vorgang korrekterweise bereits per 31. Dezember 1983 berücksichtigt.

Die sonstigen Erträge der Gesellschaft beinhalten im wesentlichen Erträge aus dem **Verkauf bzw. Verleih des Haltungsfilmes**, aus der **Ernährungsberatung** der Frau Mag. Hollomey Gärner, aus der jährlichen Veranstaltung eines **Gesundheitssymposiums** und eines **Gesundheitstreffs auf der Grazer Messe**, aus der jährlichen Herausgabe eines **Symposiumsberichtes**, aus **Vorsteuergutachten** sowie aus **Vergütungen vom Fonds "Gesundes Österreich"**. Im Jahre 1988 erhielt die Gesellschaft Vergütungen vom Fonds "Gesundes Österreich" im Ausmaß von rund S 850.000,--, wodurch sich die sonstigen Erträge im Vergleich zu den Vorperioden wesentlich erhöhten. Diese Vergütungen resultierten einerseits aus der Kostenrefundierung für eine Zahnstatuserhebung

bei Schulkindern sowie für die Durchführung der Kariesprophylaxe in Kindergärten und andererseits im Zusammenhang mit der Übernahme der Funktion einer stellvertretenden Kuratoriumsvorsitzenden im Fonds "Gesundes Österreich" durch die Geschäftsführerin der Gesellschaft. Diesbezüglich wird im Abschnitt "Reisekostenverrechnung" noch detailliert eingegangen.

In den sonstigen Erträgen ist in den einzelnen Geschäftsperioden auch eine Position "Innerbetriebliche Leistungsverrechnung" von jeweils rund S 100.000,-- enthalten. Entsprechend der Feststellung von Herrn Med.Rat Dr. Kiendler im Zuge seiner begonnenen Prüfung des Jahresabschlusses 1984 liegt für die gegenständliche Verrechnung **kein Buchungsbeleg** vor.

Hiezu wird ausgeführt:

Wie bereits in den Ausführungen über die sportmedizinischen Untersuchungen erörtert wurde, sind ein Großteil der AKL-Tests im sportmedizinischen Untersuchungsprogramm vom gesellschaftseigenen AKL-Bus durchgeführt worden. Sämtliche Kosten der AKL-Einsätze wurden vorerst in der Kostenstelle "AKL" erfaßt und somit zur Gänze der Sektion AKL zugeordnet. Um eine richtige Darstellung der Kosten pro Sektion und Kostenstelle zu erreichen, wurden im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung von der Kostenstelle "AKL" an die Kostenstelle "ARGE-Sportmedizin" pro AKL-Test

im Rahmen des sportmedizinischen Untersuchungsprogrammes Kosten in Höhe von S 180,-- pro Untersuchungseinheit verrechnet, wobei für die richtige Jahresergebnisdarstellung die Kompensation naturgemäß über die sonstigen Erträge erfolgte. Obwohl es sich dabei um keine Verrechnung gegenüber einem Dritten handelt, empfiehlt der Landesrechnungshof bei derartigen Verrechnungsmodalitäten unbedingt einen Hilfsbeleg zu erstellen, um einerseits dem Grundsatz "keine Buchung ohne Beleg" zu entsprechen und andererseits die erforderliche Transparenz zu gewährleisten.

Seit dem Jahre 1983 fanden alljährlich auf der Grazer Herbstmesse (Messehaus) Symposien zum Thema Gesundheitsvorsorge statt. Als gemeinsame Veranstalter traten

- * das Institut für Vorsorgemedizin der Forschungsgesellschaft Joanneum und
- * die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz auf,

wobei die Kosten dieser Veranstaltungen von den vorhin genannten Institutionen je zur Hälfte getragen wurden. Über die Referate, Inhalte und Schwerpunkte dieser Symposien wurden jeweils im darauf folgenden Jahr zusammenfassende Broschüren (Symposiumsberichte) herausgegeben. Zur teilweisen Finanzierung der Druck-

kosten dienten Erlöse aus Inserateneinschaltungen werbeinteressierter Firmen. Folgende Erlöse aus der Inseratenakquisition wurden in den Jahren 1984 bis 1988 erzielt.

PERIODE	1 9 8 4	1 9 8 5	1 9 8 6	1 9 8 7	1 9 8 8
vereinbarte Nettoentgelte	40.230,-	72.525,-	65.725,-	71.025,-	52.725,-

Die diesbezüglichen Ausgangsrechnungen wurden, wie alle sonstigen Ausgangsfakturen, grundsätzlich erst bei der Bezahlung erfaßt. Bei der Jahresabschlußerstellung erfolgte die Erfassung der noch offenen Außenstände. Eine fortlaufende Numerierung der Ausgangsrechnungen existiert nicht, sodaß ein Überblick über die ausgeschriebenen Rechnungen erschwert wird. Eine zentrale Evidenz der offenen Posten ist nicht eingerichtet, sodaß es vorkam, daß Ausgangsrechnungen, die nicht in der laufenden Periode bezahlt wurden, nicht im jeweiligen Rechnungsabschluß der Gesellschaft erfaßt worden sind. Im Zusammenhang mit den Inseraterlösen (Symposiumsberichte) waren nach den Feststellungen des Landesrechnungshofes zu den einzelnen Jahresabschlußterminen folgende Forderungen noch offen bzw. buchmäßig nicht erfaßt:

INSERATE	31.12.1984	31.12.1985	31.12.1986	31.12.1987	31.12.1988
Fa. AVL/1985	-	5.000,--	5.000,--	-	-
Fa. AVL/1986	-	-	5.000,--	-	-
Fa. AVL/1987	-	-	-	5.000,--	5.000,--
Fa. Barth/1985	-	2.500,--	2.500,--	2.500,--	2.500,--
Fa. Trummer/1986	-	-	2.500,--	2.500,--	2.500,--
Fa. PSD GmbH/1988	-	-	-	-	2.500,--
Offene Forderungen per 31.12. (netto)	-	7.500,--	15.000,--	10.000,--	12.500,--

Die Forderung an die Firma Barth ist dem Vernehmen nach mittlerweile uneinbringlich geworden. Bezüglich der übrigen Forderungen wurde noch im Zuge der Prüfung mit den betreffenden Schuldnern Kontakt aufgenommen.

In diesem Zusammenhang erachtet es der Landesrechnungshof im vorliegenden Buchungssystem unbedingt zweckmäßig, die Ausgangsfakturen sofort nach deren Erstellung zu erfassen, und eine zentrale Evidenz der offenen Posten einzurichten. Dadurch kann nicht nur dem Grundsatz der vollständigen Erfassung entsprochen werden, sondern eine derartige Vorgangsweise bildet auch die Basis für ein gezieltes Mahnwesen.

Auf Grund des Steiermärkischen Anzeigenabgabegesetzes bzw. der Durchführungsverordnung der Steiermärkischen Landesregierung ist für Anzeigen, die in Druckwerken gegen Entgelt aufgenommen oder mit solchen ausgesendet oder verbreitet werden und in der Steiermark erscheinen, eine Abgabe zu entrichten. Die Abgabe beträgt 10 % des gesamten Entgeltes, das seitens des die Anzeige oder Verbreitung besorgenden Unternehmens aus Anlaß der Vornahme oder Verbreitung der Anzeige vereinnahmt wird.

LANDESANZEIGENABGABE 1984 - 1988

	1 9 8 4	1 9 8 5	1 9 8 6	1 9 8 7	1 9 8 8
Vereinbarte Entgelte abzüglich Nichteingänge zuzüglich Eingänge Vorjahre	40.230,- - -	72.525,- - 7.500,- -	65.725,- - 7.500,- -	71.025,- - 5.000,- +10.000,-	52.725,- - -
Vereinnahmte Entgelte	40.230,-	65.225,-	58.225,-	76.025,-	50.225,-
Landesanzeigenabgabe 10%	4.023,-	6.523,-	5.823,-	7.603,-	5.023,-

Nach den Feststellungen des Landesrechnungshofes wurde in keinem der dargestellten Jahre von der Gesellschaft für Gesundheitsschutz der Abgabepflicht durch Entrichtung der Landesanzeigenabgabe entsprochen. Der Landesrechnungshof regt daher entsprechende Maßnahmen seitens der Gesellschaft bzw. der für die Landesfinanzen zuständigen Abteilung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung an (§ 10 Steiermärkisches Anzeigenabgabegesetz 1980).

1. Finanzielles Engagement des Landes Steiermark

Über Antrag der Gesellschaft, eingebracht bei der Fachabteilung für Gesundheitswesen beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung, hat das Land Steiermark im Zeitraum 1981 - 1988 folgende Förderungen in Form von Subventionen gewährt, die, wie schon erwähnt, die Basis der Finanzierung der Gesellschaft darstellen.

PERIODE	Geschäftszeichen/Datum	Subvention des Landes	
1981	GW-170 Ste 2/7 - 1981 / 9. 5.1981		2,400.000,--
1982	GW-170 Ste 1/3 - 1982 / 1. 3.1982	426.666,--	
	GW-170 Ste 1/8 - 1982 /20. 9.1982	426.666,--	
	GW-170 Ste 1/12- 1982 /20. 9.1982	426.666,--	
	GW-170 Ste 1/13- 1982 /18.10.1982	426.666,--	
	GW-170 Ste 1/14- 1982 / 6.10.1982	853.336,--	2,560.000,--
1983	GW-170 Ste 1/15- 1983 /21. 2.1983	426.666,--	
	GW-170 Ste 1/23- 1983 /30. 5.1983	2,133.334,--	2,560.000,--
1984	GW-170 Ste 1/27- 1984 /20. 2.1984		2,360.000,--
1985	GW-170 Ste 1/34- 1985 /14. 1.1985	2,360.000,--	
	GW-170 Ste 1/37- 1985 /25.11.1985	336.000,--	2,696.000,--
1986	GW-170 Ste 1/40- 1986 /20. 1.1986	2,360.000,--	
	GW-170 Ste 1/44- 1986 /15.12.1986	100.000,--	2,460.000,--
1987	GW-170 Ste 1/45- 1987 /19. 1.1987	2,360.000,--	
	GW-170 Ste 1/50- 1987 /21.12.1987	150.000,--	2,510.000,--
1988	GW-170 Ste 1/51- 1988 /11. 1.1988	2,360.000,--	
	GW-170 Ste 1/65- 1988 /28.11.1988	700.000,--	3,060.000,--
G E S A M T S U M M E			20,606.000,--

Wie die vorangegangene Aufstellung zeigt, wurden vom Land Steiermark der Gesellschaft im Zeitraum 1981 bis 1988 direkte Subventionen im Ausmaß von insgesamt 20,6 Mio. Schilling gewährt. Zuständiger politischer Referent für den gegenständlichen Bereich in der Fachabteilung für Gesundheitswesen ist Landeshauptmannstellvertreter Prof. Kurt Jungwirth. Beim Vergleich der gegenständlichen Subventionsauszahlungen des Landes Steiermark laut Auszahlungsanordnungen und der korrespondierenden Mittelzuflüsse in der Gesellschaft konnte Deckungsgleichheit festgestellt werden, wobei noch zu erwähnen ist, daß die mit den Regierungssitzungsbeschlüssen vom 15. Dezember 1986 und 21. Dezember 1987 gewährten Subventionsbeträge von S 100.000,-- bzw. S 150.000,-- in den jeweiligen Jahresabschlüssen per 31. Dezember als offene Forderungen ausgewiesen waren und diese von der Landesbuchhaltung jeweils erst im Folgejahr überwiesen wurden und somit in der Gesellschaft ebenfalls einnahmenwirksam geworden sind. Zum Zeitpunkt der Prüfung war die widmungsgemäße Verwendung der vorhin dargestellten Subventionsbeträge von der Prüfstelle der Landesbuchhaltung bis einschließlich 1987 anhand des Belegmaterials in der Gesellschaft überprüft worden (Beilage 30), wobei in den gegenständlichen Prüfprotokollen keine Beanstandungen festgestellt werden konnten.

Gewährung eines Förderungsbeitrages des Landes Steiermark für die Durchführung wissenschaftlicher Untersuchungen auf dem Gebiet der Zahngesundheitsvorsorge.

Um die Kariesprophylaxe auf eine breite bzw. wissenschaftlich fundierte Basis zu stellen, hat die Gesellschaft am 2. Jänner 1984 einen Antrag auf Gewährung eines Förderungsbeitrages aus dem **Steiermärkischen Wissenschafts- und Forschungs-Landes-Fonds in Höhe von S 260.000,--** zur teilweisen Finanzierung der Durchführung eines wissenschaftlichen Untersuchungsprogrammes auf dem Gebiet der Zahnvorsorge in steirischen Berufsschulen gestellt. Die Entwicklung eines Untersuchungsprogrammes als Grundkonzept eines zukünftigen Untersuchungsmodells war die grundsätzliche Voraussetzung, reproduzierbare Ergebnisse sowie wissenschaftliche Erkenntnisse mit daraus folgenden Konsequenzen zu erhalten. Das gegenständliche Programm setzte sich im wesentlichen aus der Erstuntersuchung (Feststellung des Zahnstatus), aus der Prophylaxe und Aufklärung in den einzelnen Klassen und einer Enduntersuchung sowie der EDV-mäßigen Erfassung und Auswertung der Ergebnisse zusammen. Wie noch in weiterer Folge näher auszuführen sein wird, beteiligte sich u.a. auch das Bundesministerium für Gesundheit- und Umweltschutz in finanzieller Hinsicht an diesem Projekt. Die angesprochene Förderung von S 260.000,-- wurde mit einstimmigem Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung vom 25. Juni 1984 gewährt und mit Auszahlungsanordnung vom 27. Juni 1984 an die Gesellschaft überwiesen. Eine Überprüfung der diesbezüglichen

widmungsgemäßen Verwendung durch die Landesbuchhaltung ergab, daß im Geschäftsjahr 1984 im Rahmen der Durchführung des gegenständlichen wissenschaftlichen Untersuchungsprogrammes auf dem Gebiet der Zahnvorsorge tatsächlich Förderungsmittel in Form von Untersuchungsmaterial, Reisekosten, Honorare usw. im Ausmaß von S 117.325,62 verbraucht wurden und somit noch ein Subventionsrest von S 142.674,38 verblieb. Begründet wurde dieser Umstand damit, daß beim gegenständlichen Projekt im Förderungszeitraum mit geringeren Kosten als ursprünglich angenommen das Auslangen gefunden werden konnte, und ein erheblicher Teil der Kosten des Projekts vom Bund getragen wurde.

Im Jahre 1984 verfolgte die Gesellschaft bereits das Ziel, die Verbesserung des Gesundheitszustandes der Zähne der Bevölkerung durch Einführung einer gezielten Zahngesundheitserziehung in Kindergärten mit besonderem Schwerpunkt "Zahngesundheit und Ernährung" zu erreichen.

Mit Schreiben vom 25. Juli 1985 wurde von der Gesellschaft an das Amt der Steiermärkischen Landesregierung, Abteilung für Wissenschaft und Forschung, in diesem Zusammenhang der Antrag gestellt, die eingesparten Förderungsmittel in Höhe von rund S 142.000,-- für eine Pilotstudie bezüglich der Frage, inwieweit durch bessere Information, Motivation und Anleitung zur Zahnhygiene in steirischen Kindergärten der Zahnzustand der Kinder verbessert werden kann, umzuwidmen. Die gesammelten empirischen Erfahrungen dienten dann

als Basis für ein flächendeckendes steirisches Programm einer Kindergartengesundheitserziehung mit besonderem Schwerpunkt "Zahngesundheit und Ernährung". Der diesbezügliche Beschluß wurde sodann von der Steiermärkischen Landesregierung in ihrer Sitzung vom 2. Dezember 1985 einstimmig gefaßt, sodaß der Subventionsrest in Höhe von rund S 142.000,-- zur Teilfinanzierung der genannten Pilotstudie herangezogen werden konnte.

Refundierung von Kosten der Gesellschaft für die vorsorgemedizinische Betreuung in Landesberufsschulen durch das Land Steiermark

In den Anfängen der Durchführung eines Kariesprophylaxeprogrammes durch die Gesellschaft in steirischen Berufsschulen im Jahre 1981 hat sich herausgestellt, daß der Gesundheitszustand der Zähne der Berufsschüler äußerst besorgniserregend einzustufen war. In weiterer Folge zeigte sich, daß bei neuerlichen Untersuchungen derselben Schüler im Rahmen des konzipierten Prophylaxeprogrammes die persönliche Gesundheitsverantwortung (bessere Mundhygiene) deutlich anstieg.

Gemäß § 23 des Berufsschulorganisationsgesetzes gehören die Kosten für Schulärzte in Berufsschulen zum ordentlichen Schulaufwand, welcher vom gesetzlichen Schulerhalter (Land Steiermark) zu tragen ist. Im Untervoran-

schlag 22008 "Berufsschulen, allgemeiner Aufwand" ist auch im Ansatz 220089 eine Post "Honorare und Entgelte für Schulärzte" vorgesehen. Gemäß § 66 des Schulunterrichtsgesetzes haben Schulärzte die Aufgabe, die Lehrer in gesundheitlichen Fragen der Schüler, soweit sie den Unterricht und den Schulbesuch betreffen, zu beraten und die hierfür erforderlichen Untersuchungen der Schüler durchzuführen. Da einerseits der zuständige Landesrat die Auffassung vertrat, daß im Bereich der Berufsschulen für die Gesundheitsvorsorge der Lehrlinge verstärkt Maßnahmen gesetzt werden sollten, und andererseits die bisherigen Maßnahmen der Gesellschaft in den Berufsschulen ein positives Echo fanden, wurde zwischen dem damals zuständigen Landesrat für das Berufsschulwesen Dipl.-Ing. Hans Georg FUCHS und der Gesellschaft vereinbart, daß Aufwendungen der Gesellschaft für die Gesundheitsvorsorge in Berufsschulen nach Vorlage von Rechnungen vom Land Steiermark refundiert werden.

Im Betrachtungszeitraum 1983 bis 1988 wurden vom Land Steiermark im Wege der Abteilung für gewerbliche Berufsschulen für **Leistungen der Gesellschaft in den Bereichen Kariesprophylaxe und Spirometrie** in Berufsschulen folgende Beträge nach Vorlage der Rechnungen refundiert:

PERIODE	ANSATZ	BETRAG
1983	1/220089/7271	28.707,58
1984	1/220089/7271	-
1985	1/220089/7271	43.673,30
	1/220089/4590	9.864,--
1986	1/220089/7271	35.596,90
1987	1/220089/7271	64.926,60
	1/220089/4590	292,--
1988	1/220089/7271	44.446,40
	1/220089/7271	75.208,30
	1/220089/7271	33.058,42
	1/220089/7271	69.210,23
G E S A M T S U M M E		221.923,35
		404.983,73

Wie die vorangegangene Aufstellung zeigt, hat die Abteilung für gewerbliche Berufsschulen im Betrachtungszeitraum für Leistungen der Gesellschaft im Rahmen der Gesundheitsvorsorge in Berufsschulen einen Betrag von insgesamt S 404.983,73 nach Vorlage von Rechnungen refundiert, wovon nur ein geringer Teil von S 10.156,-- Untersuchungsmaterial betraf, und der wesentliche Teil von S 394.827,73 auf Honorare bzw. Reisekosten im Zusammenhang mit der Kariesprophylaxe und der Spirometrie und Gesundheitserziehung in Berufsschulen entfallen ist. Besonders auffallend war der erhebliche Anstieg des Ausmasses der Refundierung im Jahre 1988. Während sich die Tätigkeit der Frau ~~Dr. Bergthaler~~ in den Jahren 1986 und 1987 noch ausschließlich auf die Betreuung des Spirometrieprojektes in Berufsschulen konzentrierte, wurde speziell im Jahre 1988 von ihr zusätzlich ein Programm "Gesundheitserziehung in Berufsschulen" mit auf Schulen abgestimmten Schwerpunktbereichen, wie z.B. Lärm, gesunde Ernährung, Arbeitshygiene, Bekleidung usw. übernommen, wodurch sich der Arbeitseinsatz naturgemäß gegenüber den Vorjahren wesentlich erhöhte. Zusätzlich hat sich der Abschluß von neuen Werkverträgen zwischen der Gesellschaft und ~~Frau Dr. Bergthaler~~ mit einem Pauschalhonorar von S 14.000,-- inkl. USt. pro Monat per 1. Februar 1988 bzw. S 17.500,-- inkl. USt. pro Monat per 1. September 1988 ebenfalls auf das Ausmaß der Refundierung ausgewirkt. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen im Abschnitt "Personalwesen" verwiesen.

Hinsichtlich der Abrechnung der Gesellschaft mit dem Land Steiermark (Abteilung für gewerbliche Berufsschulen) stellt der Landesrechnungshof folgendes fest:

Die Abrechnung vom 16. Dezember 1985 in Höhe von S 43.643,30 beinhaltete sowohl Honorare und Reisekosten von Zahnärzten im Zusammenhang mit der Kariesprophylaxe im Ausmaß von S 16.606,60 als auch Honorare und Reisekosten im Zusammenhang mit der Spirometrie in Berufsschulen in Höhe von S 27.066,70. Wie in späterer Folge noch näher ausgeführt wird, wurde mit dem Bund (Bundesministerium für Gesundheit und Umweltschutz) für das Schuljahr 1985/86 am 11. September 1985 ein Werkvertrag bezüglich des Programmes zur Verbesserung der Zahngesundheit bei Lehrlingen abgeschlossen. Der Leistungsauftrag des Bundes umfaßte

- * die Information der Lehrlinge über Zahnhygiene,
- * die zahnärztlichen Untersuchungen,
- * das Training und die Überprüfung der zahnhygienisch notwendigen Maßnahmen sowie
- * die Dokumentation und Auswertung der Ergebnisse,

wobei vereinbart wurde, daß der Bund die hiebei anfallenden Kosten im Ausmaß von maximal S 259.244,-- inkl. USt. vergütet. Im gegenständlichen Fall wurden

Honorare bzw. Reisekosten für Zahnärzte im Rahmen der Kariesprophylaxe in Berufsschulen im Ausmaß von rund S 16.000,-- dem Land Steiermark verrechnet, obwohl diese Kosten der Gesellschaft zur Gänze in dem vom Bund im betreffenden Werkvertrag definierten Höchstbetrag bei der ersten Teilrechnung unterzubringen gewesen wären.

Ebenso war bei der Abrechnung mit dem Land Steiermark vom 3. Dezember 1987 im Ausmaß von S 64.926,60 bezüglich Leistungen der Gesellschaft auf dem Gebiet der Gesundheitsvorsorge in Berufsschulen zu beobachten, daß dabei auch Reisekosten eines Zahnarztes im Zusammenhang mit der Kariesprophylaxe bei Lehrlingen in Höhe von S 3.308,80 enthalten waren.

Auch in diesem Fall wären die gegenständlichen Reisekosten in der Abrechnung des Werkvertrages mit dem Bund vom 16. August 1986 "Programm zur Verbesserung der Zahngesundheit bei Lehrlingen - Fortführung im Schuljahr 1986/87" unterzubringen gewesen. Die Ursache der Nichtverrechnung an den Bund lag darin, daß die Leistung des betreffenden Zahnarztes zwar in den Monaten Mai bzw. Juni des Jahres 1987 erbracht wurden, jedoch diese Kosten in die Endabrechnung des Werkvertrages mit dem Bund, welche bis spätestens 15. Juli 1987 zu erfolgen hatte, nicht aufgenommen wurden, zumal die Reisekostenabrechnung durch den betreffenden Zahnarzt mit der Gesellschaft erst sehr spät am 15. September 1987 durchgeführt wurde.

Der Landesrechnungshof erachtet es für die Zukunft als notwendig, vorerst sämtliche gebotenen Kostenverrechnungsmöglichkeiten (z.B. Werkverträge) mit dem Bund auszuschöpfen, und erst in zweiter Linie subsidiär das Land Steiermark im Rahmen des Leistungsauftrages zur Durchführung der Gesundheitsvorsorge in steirischen Berufsschulen mit jenen Kosten zu belasten, die beim Bund nicht unterzubringen sind. Die vorhin erwähnten Honorare und Reisekosten von Zahnärzten im Zusammenhang mit der Kariesprophylaxe in Berufsschulen, die dem Land Steiermark verrechnet wurden, hätten aufgrund der bestehenden Werkverträge dem Bund angelastet werden können. Im Gegensatz dazu wurden wieder Honorare und Reisekosten von ~~Frau Dr. Bergthaler~~ im Zusammenhang mit der Durchführung der Spirometrie in Berufsschulen in den Jahren 1986 und 1987 im Ausmaß von S 10.220,-- bzw. S 8.458,30 überhaupt nicht weiterverrechnet.

Die Abrechnung der betreffenden Honorarnoten und Reisekosten mit dem Land Steiermark erfolgte in allen Betrachtungsperioden inklusive der von der Gesellschaft beim Finanzamt geltend gemachten Vorsteuerbeträge. Dies bedeutet, daß die der Gesellschaft in den Honorar- und Reisekostenabrechnungen im Zusammenhang mit der Kariesprophylaxe und der Spirometrie in Berufsschulen in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge der Gesellschaft einmal in Form des Vorsteuerabzuges vom Finanzamt und ein zweites Mal durch die gewählte und von der Abteilung für gewerbliche Berufsschulen

akzeptierte Art der Weiterverrechnung an das Land Steiermark refundiert wurden. Dazu stellt der Landesrechnungshof grundsätzlich fest:

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes liegt bezüglich der Durchführung der Gesundheitsvorsorge in Berufsschulen zwischen dem Land Steiermark und der Gesellschaft ein Leistungsaustausch in umsatzsteuerlichem Sinne vor. Wie noch im Abschnitt "Reisekostenverrechnung" ausgeführt wird, kommt der Gesellschaft mit ihrem unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO Unternehmereigenschaft nach dem UStG 1972 zu. Daher unterliegen auch sämtliche von der Gesellschaft erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen gemäß § 1 UStG 1972 der Umsatzsteuer. Von wesentlicher Bedeutung ist dabei, daß Umsätze der Gesellschaft gemäß § 10 Abs. 12 UStG 1972 (Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen Zwecken dienen) nicht dem Normalsteuersatz von 20 %, sondern dem **ermäßigten Steuersatz von 10 %** unterliegen. Wie schon erwähnt, erfolgte die tatsächliche Abrechnung der mit der Gesundheitsvorsorge in Berufsschulen zusammenhängenden Kosten der Gesellschaft mit dem Land Steiermark inklusive der jeweils von der Gesellschaft geltend gemachten Vorsteuerbeträge, was von der Abteilung für gewerbliche Berufsschulen ohne Beanstandung akzeptiert wurde. Dabei ist zu erwähnen, daß in den verrechneten Honoraren der ~~Frau Dr. Bergthaler~~ betreffend die Jahre

die Mitarbeiter

1986 bis einschließlich 1988 Vorsteuer in Höhe von 20 % des Nettobetrages enthalten waren, während die Kilometergelder keine Vorsteuer beinhalteten, zumal von Frau ~~Dr. Bergthaler~~ der Gesellschaft in den betreffenden Abrechnungen auch keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde.

Die Rechnungslegung gegenüber dem Land Steiermark entsprach somit nicht den Formvorschriften des § 11 UStG 1972, die u.a. den Ausweis des Entgeltes für die erbrachte Leistung und des darauf entfallenden Umsatzsteuerbetrages (ermäßigter Steuersatz von einheitlich 10 %) verlangen.

Eine Gegenüberstellung der tatsächlichen Abrechnung der Gesellschaft mit dem Land Steiermark und einer den Formvorschriften des Umsatzsteuergesetzes entsprechende Abrechnung zeigte für die Jahre 1986 bis einschließlich 1988 folgendes Bild:

Wie die vorangegangene Aufstellung zeigt, hat die Abteilung für gewerbliche Berufsschulen in den Perioden 1986 bis einschließlich 1988 aufgrund der nicht formgerechten Rechnungslegung in Zusammenhang mit der vorsorgemedizinischen Betreuung der Berufsschulen durch die Gesellschaft um insgesamt rund S 13.500,-- mehr geleistet, als dies bei einer ordnungsgemäßen Abrechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes der Fall gewesen wäre. Diese Auswirkungen zeigten sich in den Jahren 1986 und 1987 nicht so deutlich, als dies im Jahre 1988 der Fall war. Während sich der Honoraranteil und der Kilometergeldanteil in den Jahren 1986 und 1987 in etwa die Waage hielten, nahm der Honoraranteil in den Abrechnungen des Jahres 1988 auf Grund der neuen Werkverträge mit Frau Dr. Bergthaler erheblich zu, wodurch sich die darin enthaltene 20 %ige Vorsteuer in der vorhin dargestellten Vergleichsrechnung verstärkt zum Nachteil des Landes niederschlug. Der Landesrechnungshof erachtet es für zweckmäßig, in Zukunft bei derartigen Kostenrefundierungen bzw. Abrechnungen auf die Formvorschriften des Umsatzsteuergesetzes in der Rechnungslegung besonders zu achten, um im Sinne der Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit den in der Gesellschaft gegebenen Vorteil des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 10 % ausnützen zu können.

Periode	1 9 8 6	1 9 8 7	1 9 8 8
a) Abrechnung nach den Formvorschriften des Umsatzsteuergesetzes Jahresentgelt (netto) + 10 % USt.	31.681,02 3.168,11	58.344,94 5.834,49	191.097,65 19.109,77
S U M M E	34.849,13	64.179,43	210.207,42
b) tatsächliche Abrechnung zwischen Land Steiermark und der Gesellschaft	35.596,90	65.218,60	221.923,35
D I F F E R E N Z	+ 747,77	+ 1.039,17	+ 11.715,93

2. Finanzielles Engagement des Bundes

Wie die Durchsicht der Einnahmenseite der jeweiligen Jahresabschlüsse im Betrachtungszeitraum 1982 bis einschließlich 1988 ergab, war die Gesellschaft stets bemüht, neben den Subventionen des Landes, die die Finanzierungsbasis der Gesellschaft darstellten, auch zusätzlich Finanzmittel vom Bund zur Durchführung von neuen Aktionen zu erhalten, was vom Landesrechnungshof positiv beurteilt wird. Dabei waren im wesentlichen **echte Subventionen** und Leistungsverhältnisse im Rahmen von **Werkverträgen** mit der Gesellschaft zu unterscheiden.

SUBVENTIONEN

Periode	Grund	Förderungsbetrag
1982	Zahnprophylaxe für Lehrlinge an Berufsschulen	120.000,--
1983	Produktion Haltungsfilm	100.000,--
Summe		220.000,--

WERKVERTRÄGE

Periode	Leistungsgegenstand	Leistungsentgelt
1983/84	Programm zur Verbesserung der Zahngesundheit für Lehrlinge (1983/84) (Werkvertrag vom 29.7.1983, limitiert mit S 260.000,-- inkl. USt.)	238.224,52
1984/85	Programm zur Verbesserung der Zahngesundheit bei Lehrlingen 1984/85 (Werkvertrag vom 7.8.1984, limitiert mit S 260.019,81 inkl. USt.)	237.083,53
	Ernährungsverhalten und -wissen in der Steiermark, ein Modell zur Reduktion von Übergewicht durch Verhaltensänderung und Aufklärung (Werkvertrag vom 17.5.1984, limitiert mit S 66.207,-- inkl. USt.)	63.705,--
1985/86	Programm zur Verbesserung der Zahngesundheit bei Lehrlingen 1985/86 (Werkvertrag vom 11.9.1985, limitiert mit S 259.244,-- inkl. USt.)	191.797,65
	Programm für Zahnhygiene in Kindergärten 1985/86 (Werkvertrag vom 15.9.1985, limitiert mit S 166.678,25 inkl. USt.)	121.648,99
1986/87	Programm zur Verbesserung der Zahngesundheit bei Lehrlingen 1986/87 (Werkvertrag vom 13.8.1986, limitiert mit S 259.244,-- inkl. USt.)	207.149,71
	Programm zur Verbesserung der Zahngesundheit bei Lehrlingen 1987 (Werkvertrag vom 30.11.1987, limitiert mit S 69.000,-- inkl. USt.)	43.860,34
Übertrag		1.103.469,74

Periode	Leistungsgegenstand	Leistungsentgelt
ÜBERTRAG		1,103.469,74
	Programm für Kariesprophylaxe in Kindergärten (Werkvertrag vom 30.11.1987, limitiert mit S 42.000,-- inkl. USt.)	35.158,18
SUMME		1,138.627,92

Ohne Berücksichtigung der Arbeitsmarktförderung des Sozialministeriums war der Bund inklusive der echten Subventionen an der Finanzierung der vorsorgemedizinischen Aktionen der Gesellschaft im Betrachtungszeitraum 1982 bis 1988 mit insgesamt S 1,358.627,92 beteiligt. Der größte Teil der Finanzierungsbeteiligung des Bundes wurde in Form von Werkverträgen abgewickelt. Gegenstand der einzelnen Werkverträge waren im wesentlichen die Verbesserung der Zahngesundheit bei Lehrlingen bzw. die Kariesprophylaxe in Kindergärten. Lediglich der Werkvertrag vom 17. Mai 1984 hatte ein Projekt zur Reduktion von Übergewicht durch Verhaltensänderung und Aufklärung zum Gegenstand. In den einzelnen Werkverträgen wurde der geforderte Leistungsumfang genau definiert. Somit war zwischen der Gesellschaft und dem Bund ein eindeutiger Leistungsaustausch in umsatzsteuerlichem Sinne gegeben.

Hinsichtlich der Abrechnung wurde in den gegenständlichen Verträgen einerseits eine Höchstgrenze der vom Bund zu leistenden Entgelte inklusive USt. und andererseits ein genauer Zahlungsplan für die vorgesehenen Abrechnungstermine festgelegt. Die jeweiligen Abrechnungen der Gesellschaft mit dem Bund wurden, wie die Überprüfung durch den Landesrechnungshof ergab, in gleicher Weise durchgeführt, wie dies mit dem Land Steiermark bezüglich der vorsorgemedizinischen Betreuung in Berufsschulen erfolgte. In Rechnung gestellt wurden die durch die Leistungserbringung

der Gesellschaft verursachten Kosten zuzüglich der von ihr geltend gemachten Vorsteuerbeträge. Im Gegensatz zum Land Steiermark (Abteilung für gewerbliche Berufsschulen) wurden vom Bund folgerichtig bei allen Abrechnungen nur die Nettobeträge refundiert bzw. bezahlt, zumal von der Gesellschaft die Umsatzsteuer (ermäßigter Steuersatz von einheitlich 10 % des Nettoentgeltes) nicht in Rechnung gestellt und somit dem Bund auch keine Abrechnung unter Einhaltung der Formvorschriften des § 11 UStG 1972 vorgelegt wurde (Beilage 31).

Es ist dem Landesrechnungshof unverständlich, daß trotz eines ausdrücklichen Hinweises im § 4 der jeweiligen Werkverträge, daß die Leistungsvergütung inklusive Umsatzsteuer erfolgt, nicht auf eine ordnungsgemäße Rechnungslegung geachtet wurde. Die materiellen Auswirkungen der Nichtbeachtung von gesetzlichen Formvorschriften traten speziell bei der gegenständlichen Abrechnung der Werkverträge mit dem Bund deutlich zutage. Im Rahmen der Umsatzsteuerprüfung durch die zuständige Finanzbehörde des Zeitraumes 1983 bis 1985 bzw. der laufenden Periode I bis VIII/1987 im Jahre 1987 wurden u.a. die von der Gesellschaft im Prüfungszeitraum vereinnahmten Entgelte aus den Werkverträgen nachträglich der Umsatzsteuer mit dem jeweils gültigen ermäßigten Steuersatz unterworfen. Daraus resultierte in diesem Zusammenhang für die Gesellschaft eine Umsatzsteuernachzahlung in Höhe von rund

S 64.500,--, der keine entsprechenden Einnahmen vom Leistungsempfänger gegenüberstanden, was bedeutet, daß dadurch der Nettoertrag aus den Werkvertragsverhältnissen mit dem Bund im vorhin genannten Ausmaß zum Nachteil der Gesellschaft geschmälert wurde. In diesem Zusammenhang wäre es überlegenswert, daß die Gesellschaft gemeinsam mit der Steuerberaterin mit dem zuständigen Ministerium die Möglichkeit einer Legung von "berichtigten Rechnungen" innerhalb der Verjährungsgrenzen abklärt, um finanzielle Nachteile zu verhindern.

3. Mitgliedsbeiträge

Wie anhand der Aufstellung der Erträge der Gesellschaft 1982 bis 1988 zu entnehmen ist, wurde aufgrund der verhältnismäßig geringen Mitgliederzahl nur ein äußerst bescheidener Teil des jährlichen Finanzierungsvolumens in Form von Mitgliedsbeiträgen aufgebracht. Lediglich im Jahre 1988 ist dieser Anteil auf Grund der Akquisition von fördernden Mitgliedern (Gastronomiebetriebe bzw. sonstige Firmen und Institutionen) leicht angestiegen.

Grundsätzlich werden die Mitglieder im Rahmen der Zusendung des jährlichen Tätigkeitsberichtes bzw. der schriftlichen Einladung zur Hauptversammlung mit beiliegendem Erlagschein aufgefordert, den jeweiligen Mitgliedsbeitrag einzuzahlen. Bei der Durchsicht der Mitgliederkartei ist aufgefallen, daß rund 30 % der ordentlichen sowie außerordentlichen Mitglieder Rückstände von einem bzw. mehreren Jahren aufweisen. Im Geschäftsjahr 1982 wurde gänzlich auf die Einhebung von Mitgliedsbeiträgen verzichtet. Weiters war festzustellen, daß bei mehreren Mitgliedern im Betrachtungszeitraum 1982 bis 1988 die Leistung von Mitgliedsbeiträgen lückenhaft erfolgte. Nach den Angaben der zuständigen Sachbearbeiterin wurde lediglich im Jahre 1985 einmalig den betreffenden Mitgliedern eine schriftliche Zahlungserinnerung zur Kenntnis gebracht. Ansonsten werden die Rückstände nur auf den jährlich

zugewandten Erlagscheinen vermerkt. In diesem Zusammenhang erachtet es der Landesrechnungshof für zweckmäßig, die jährlich eingehenden Mitgliedsbeiträge ständig evident zu halten und nach Ablauf einer angemessenen Frist im Falle eines Rückstandes dem betreffenden Mitglied eine schriftliche Zahlungserinnerung zukommen zu lassen.

Im Zuge des Gespräches mit Herrn Med.Rat Dr. Kiendler hat dieser festgestellt, daß die Herren

- * Dr. Schindlbacher Klaus-Werner,
- * Dr. Niernberger Werner,
- * Dr. Wehle Franz,
- * Dr. Krebic Harald

im Jahre 1985 die ordentliche Mitgliedschaft beantragten und gleichzeitig auch den jeweiligen Mitgliedsbeitrag zur Einzahlung brachten. Nach seinen Angaben wurden den vorhin genannten Personen nach vorläufiger Ablehnung der Mitgliedschaft durch den Vorstand der Gesellschaft die betreffenden Mitgliedsbeiträge bis dato nicht rückerstattet. Dazu stellt der Landesrechnungshof folgendes fest:

Die gegenständlichen Beitrittserklärungen wurden in der Vorstandssitzung vom 27. März 1985 behandelt. Zum Tagesordnungspunkt 3 wurde laut Protokoll folgender Beschluß gefaßt:

1. Alle vorliegenden Ansuchen um Mitgliedschaft, welche in einem Arbeitskreis aktiv mitarbeiten, wurden positiv erledigt.
2. Bei jenen Mitgliedswerbern, welche nicht aktiv in der Gesellschaft tätig sind, werden die Ansuchen noch zurückgestellt.

Gleichzeitig wurde die Geschäftsleitung beauftragt, entsprechende Briefe zu verfassen. Dieser Vorstandsbeschluß wurde den betreffenden Mitgliedswerbern am 28. März 1985 schriftlich mitgeteilt. Da die Gesellschaft bis einschließlich 19. Juni 1985 diesbezüglich keine Rückantwort erhielt, wurden die eingezahlten Mitgliedsbeiträge der vorhin genannten Anwärter auf eine ordentliche Mitgliedschaft mittels Zahlungsanweisungen rückerstattet (Beilage 32).

Wie bereits bekannt, wurden in der Hauptversammlung vom 12. November 1987 die Statuten der Gesellschaft hinsichtlich der Arten der Mitgliedschaft um den Typus eines fördernden Mitgliedes erweitert. Nach Auffassung des Landesrechnungshofes wurde damit u.a. auch eine breitere Basis für die Mittelaufbringung in Form von Mitgliedsbeiträgen geschaffen. Neben einer strengeren Kontrolle und Überwachung der fristgerechten Eingänge von Mitgliedsbeiträgen erachtet der Landesrechnungshof für die Zukunft die Durchführung von Mitgliederwerbemaßnahmen speziell im Bereich der fördernden Mitglieder für durchaus zweckmäßig, zumal

dadurch einerseits das merkbar zunehmende Interesse an einer gezielten Gesundheitsvorsorge zusätzlich geweckt und andererseits eine bisher eher vernachlässigte Einnahmequelle in Form von Mitgliedsbeiträgen zusätzlich aktiviert werden kann.

VII. MITARBEITERORGANISATION

Die Leistungsbeziehungen eines Vereines zu den im Verein tätigen Personen sind oftmals vielschichtig. Die Bandbreite kann vom Dienstvertrag über Werkverträge, vorübergehende Beschäftigungen, Funktionärstätigkeit und ehrenamtliche Mitarbeit reichen.

Der Kreis der ständigen Mitarbeiter mit Leistungsverpflichtung im Bereich der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz umfaßt nicht nur das **eigentliche Personal**, sondern auch den Stab der ständigen **freien Mitarbeiter**. Die Zahl der Dienstverhältnisse ist vergleichsweise zu den Auftragsverhältnissen wesentlich geringer. Auf die erwähnten beiden Formen der Leistungsbeziehungen wird im folgenden noch näher eingegangen, da der unbestimmte Vorwurf erhoben wurde, daß auf "Lohnlisten" Mitarbeiter geführt werden, die keine entsprechende Leistung erbringen bzw. nicht mehr im Leistungsverhältnis stehen. Das Überprüfungsergebnis vorwegnehmend sei vermerkt, daß vom Landesrechnungshof reine Versorgungs- oder Gefälligkeitsanstellungen nicht konstatiert werden konnten.

1. Dienstnehmer

Ein Dienstverhältnis liegt definitionsgemäß vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn eine Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu befolgen verpflichtet ist. Neben dem Element der **Weisungsgebundenheit** lassen folgende **Merkmale** auf ein **Dienstverhältnis** schließen:

- Feste Dienstzeit und fester Dienort
- Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung
- Fehlendes Unternehmerwagnis (keine Gewährleistung)

Von besonderer Bedeutung für die Beschäftigung von Dienstnehmern durch Vereine ist neben diversen arbeitsrechtlichen Sondergesetzen, das **Angestelltengesetz** und das **Allgemeine Sozialversicherungsgesetz**. Im abgabenrechtlichen Sinn treffen den Verein sämtliche Arbeitgeberverpflichtungen, wie Führung von Lohnkonten, Berechnung, Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer.

Das Stammpersonal der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz blieb bis zum Jahre 1984 so gut wie unverändert. Erst mit der Einstellung einer Ganztageskraft im

Dezember 1984 hat sich der Personalstand im Verwaltungsbereich erstmals echt erhöht. Im Jahre 1986 ist eine weitere Halbtagskraft für den Sektor Ernährungsberatung hinzugekommen. Im Jahre 1987 wurde desweiteren eine Karenzurlaubvertretung, eine teilzeitbeschäftigte Pressereferentin und eine geringfügig beschäftigte Juristin aufgenommen. Im Jahre 1988 wurde ein bislang auf Werkvertragsbasis bestehendes Konsulentenverhältnis bezüglich der EDV-Beratung auf eine Teilzeitbeschäftigung abgeändert. Die Personalveränderungen erfolgten jeweils mit Kenntnis und Zustimmung der bezughabenden Vereinsorgane. Der Personalstand bzw. seine Veränderungen sind in der nachfolgenden Übersicht für den Zeitbereich 1982 bis 1988 dargestellt:

1 ENTWICKLUNG des PERSONALSTANDES der STEIRISCHEN GESELLSCHAFT für GESUNDHEITSSCHUTZ (1981-1988):

N A M E	GEB.- DATUM	ART der BESCHÄFTIGUNG	EIN- STUFUNG	BRUTTO BEZUG (1988)	EINTRITT - AUSTRITT	WOCHEN- STUNDEN	STAND							
							1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
STEINBAUER Evelyn	170757	Büroleitung	C I 7	261.846,-	1.08.1973	40	x	x	x	x	x	x	x	x
STEINER Karin	301243	Bürokräft	C I 3	137.748,-	12.05.1975	22,5	x	x	x	x	x	x	x	x
GRILL Erika	300939	Organisation	C II	276.337,-	20.10.1979	40	x	x	x	x	x	x	x	x
LARISEGGER Johann	250447	Busfahrer	B I 12	268.167,-	7.01.1981	40	x	x	x	x	x	x	x	x
STAUTZ Barbara	040459	Aushilfe		-	1.01.1982 - 31.03.1982	40		x						
BOCK Eva	251252	Ordinationsh.		-	15.09.1983 - 31.03.1984	20			x	x				
PAAR Doris	060966	Sekretärin	C I	80.947,-	1.12.1984	40				x	x	x	x	x
HOLLOMEY-GÄRNER Sabine	031056	Ernährungsber.	P I 2	155.968,-	1.07.1985	20				x	x	x	x	x
TROPPER Doris	311258	Presseref.		23.483,-	2.03.1987 - 31.03.1988	20						x	x	x
RUMPL Elisabeth	151168	Karenzvertr.		82.141,-	1.09.1987 - 30.06.1988	40						x	x	x
Dr. TIEFENGRABNER Margaretha	220259	Assistenz d.GP		91.758,-	1.08.1988	40								x
Dr. UNTERLUGGAUER Ernst	170156	EDV-Beratung		95.200,-	1.01.1988	20								x
							3,6	3,8	3,7	3,8	4,8	5	5,5	5,9
							Durchschnittl. Personalstand							

2 ENTWICKLUNG des PERSONALAUFWANDES (1982-1988):

1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
859.008,-	987.752,-	1.051.925,-	1.263.010,-	1.386.602,-	1.544.973,-	1.833.382,-

Neben den Bruttobezügen erhält die Belegschaft der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz in Anerkennung ihrer Dienstleistung für das jeweils abgelaufene Kalenderjahr seit Anbeginn eine **Leistungsprämie**, die sich betragsmäßig grundsätzlich an 80 % der laufenden Monatsbezüge orientiert. Vom Dienstgeber wird diese Leistung als freiwillig bezeichnet, von seiten der Belegschaft wird sie hingegen als wohlverworbenes Recht, nämlich eine Art 15. Bezug, aufgefaßt.

Bezüglich des erhobenen Vorwurfes, daß das Personal der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz von Dr. Kalnoky auch für **private Dienstleistungen** herangezogen wird, hat der Landesrechnungshof festgestellt:

Es trifft zu, daß das Schreibpersonal der Gesellschaft nach Bedarf von der Geschäftsführerin für Schreibarbeiten herangezogen wird, die nicht im Zusammenhang mit der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz stehen. Diese Schreibarbeiten werden nach Anfall zumeist während der Dienstzeit von Frau Paar bzw. Frau Steiner erledigt.

Über die zeitliche Belastung werden Kalenderaufzeichnungen geführt, die das Stundenausmaß erfassen, das zum Ausgleich über die Normalarbeitszeit hinaus für Zwecke der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz nachgearbeitet werden muß. Für das Kalenderjahr 1988 wurden beispielsweise laut Kalenderaufzeichnung 69 Stunden zuzüglich eines Vortrages von 6 Stunden aus dem Jahre 1987, insgesamt somit 75 Stunden, ausgewiesen. Die erbrachten Stundenleistungen verteilen sich in unterschiedlicher Höhe auf die einzelnen Kalendermonate.

Da Frau Paar an Mehrleistungen über ihre Normalarbeitszeit von 40 Stunden pro Woche aus privaten Gründen kein Interesse hat, erbringt Frau Steiner, die mit 22,5 Wochenstunden teilzeitbeschäftigt ist, zum Ausgleich regelmäßig Mehrleistungen im Ausmaß von 10 Stunden pro Monat, wobei die zeitliche Anlage zur besseren Übersicht auf zwei Montage im Monat in der Zeit von 12 Uhr bis 17 Uhr fixiert ist. Um eine Kollision in sozialversicherungsrechtlicher bzw. steuerrechtlicher Hinsicht mit dem bestehenden Teilzeitbeschäftigungsverhältnis hintanzuhalten, wurde ein Auftragsverhältnis auf Basis eines mündlichen Werkvertrages zwischen Frau Steiner und Frau Dr. Kalnoky begründet. Aus den diesbezüglichen für das Jahr 1988 dem Landesrechnungshof zur Einsicht überlassenen Rechnungen geht hervor, daß 75 Stunden á S 100,--, also insgesamt S 7.500,--, von Frau Steiner abgerechnet und von Frau Dr. Kalnoky privat beglichen wurden. Der Vorgang stellt sich somit übers Jahr gesehen ausgeglichen dar und läßt **keine merklichen Nachteilsfolgen** für die Gesellschaft für Gesundheitsschutz erkennen.

Schriftlich ausgefertigte **Dienstverträge** bestehen in der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz überhaupt nicht. Die mündlichen Dienstverträge orientieren sich an den Bestimmungen der Dienstordnung der Ärztekammer für Steiermark, wobei sich die Bezugsansätze nach den jeweiligen Gehaltsschemen der Verwaltungsangestellten bei den Sozialversicherungsträgern richten.

Im folgenden wird auf die einzelnen **Arbeitsplatzbeschreibungen** bzw. die **Stelleninhaber** in der Chronologie ihrer

Eintritte in die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz eingegangen:

Steinbauer Evelyn

Frau Steinbauer steht von allen Angestellten am längsten - nämlich ununterbrochen seit 1. August 1973 - im Dienste der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz. Wohl auch aus diesem Grunde wurde sie 1989 mit der Büroleitung betraut. Neben dieser Koordinierungsaufgabe obliegt ihr am Sektor der Kariesprophylaxe die Organisation und Einsatzplanung der Zahnarzhelferinnen in den Kindergärten, Volksschulen, Hauptschulen und Berufsschulen. Weiters ist sie zusammen mit Frau Hollomey-Gärner für die Organisation der Elternabende sowie den Einkauf und die Verteilung der erforderlichen Behelfe bzw. Materialien sowie für die Honorarabrechnungen der Assistentinnen und Ärzte zuständig. Desweiteren ist sie für die Honorarabrechnungen der überwachenden und befundenden Ärzte im AKL-Bereich, sowie für die EDV-Eingabe der Befunde (AKL und Sportmedizin) und Fragebogen (Zahnprophylaxe) verantwortlich. Am Sektor des Rechnungswesens gehören zu den Aufgaben von Frau Steinbauer:

- Führung der Handkasse (Auszahlungen MTAs und Sonstiges)
- Führung des Kassabuches und der Bankbücher
- Kontierung für die EDV-Buchhaltung
- Mitwirkung an der Erstellung des Rechnungsabschlusses, Rahmenbudgets und der Voranschläge

- Subventionsabrechnungen mit dem Land Steiermark und dem Bundesministerium für Gesundheit und Umweltschutz

- Monatliche Soll- Ist-Vergleiche

Steiner Karin

Auch Frau Steiner gehört zum Stammpersonal. Sie ist seit dem 12. Mai 1975 für die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz im Rahmen eines Teilzeitbeschäftigungsverhältnisses (22,5 Wochenstunden) tätig. Ihre Funktion ist ergänzend bzw. unterstützend zur Tätigkeit von Frau Steinbauer zu sehen. Hiezu gehören:

EDV-Eingabe (Zahnprophylaxe, AKL und Sportmedizin).

Mitwirkung an der Erstellung des Rechnungsabschlusses, des Rahmenbudgets und des Voranschlags sowie der Soll-Ist-Vergleiche. Darüberhinaus obliegt Frau Steiner die Terminplanung und Terminevidenz, die Ausschreibung von Einladungen, die Korrespondenzabwicklung, Ablagearbeiten und die Archivführung bezüglich von Veröffentlichungen und Beiträgen über die einzelnen Sektionen.

Grill Erika

Frau Grill ist ununterbrochen seit dem 20. Oktober 1979 bei der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz angestellt. Ihr obliegen in erster Linie organisatorische Belange und zwar die Organisation im Bereich AKL, Sportmedizin, Arbeitsmedizin, Filmverleih, Messen und Symposien. Im Detail gehören hiezu:

AKL-Bereich:

- Kontaktherstellung mit Firmen, Feuerwehren und sonstigen Institutionen (Gespräche, Briefe)
- Einsatzplanung für den AKL-Bus
- Abklärung mit den überwachenden Ärzten
- Befundtransport zum Zweitbefunder
- Befundversand und Rechnungserstellung
- Besprechungen (EDV, Befunde, Protokolle, Arbeitsanleitungen)
- EKG-Kurs mit MTAs
- Einkauf Untersuchungsmaterial

Bereich Sportmedizin:

- Kontakte herstellen mit Schulen, Vereinen, privaten Dachorganisationen
- Terminplanung für Untersuchungen (überwachender Arzt, Orthopäde, AKL und Schlußbesprechung)
- Befunde eintragen, Code-Eingabe EDV
- Honorarabrechnung Ärzte, Rechnungen schreiben

- Messe und Symposium
- Besprechungen, Einladungen
- Organisation der kompletten Standeinrichtung, Organisation (Terminplanung, Filme, Geräte)
- Arbeit am Messestand
- Abrechnung der Ein- und Ausgaben am Messestand
- Verrechnung, Inseratenwerbung und Schriftverkehr
- Allgemeine Organisation und Kommunikation und Protokollführung am Sektor Arbeitsmedizin und Schulspirometrie. Einkauf von Untersuchungsmaterialien und Versand
- Haltungsfilmverleih mit Informationen und Broschürenverrechnung (Versand, Verkauf, Verrechnung)

Larisegger Johann

Herr Larisegger gehört seit Anfang Jänner 1981 zu den angestellten Mitarbeitern der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz. Herr Larisegger ist der Fahrer des AKL-Busses. Neben der Fahrzeugkontrolle, Wartung, Durchführung kleinerer Reparaturen am Bus und an den technischen

Einrichtungen obliegt ihm die Erhebung der persönlichen Daten der Probanden und Durchführung der kleinen Spirometrie sowie das Inkasso im Bus und die Verrechnung mit der Gesellschaft.

Paar Doris

Frau Paar (geborene Schafzahl) ist seit 1. Dezember 1984 für die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz tätig. Im Rahmen dieses Angestelltenverhältnisses ist sie in die EDV-Auswertung der Kariesprophylaxe, Sportmedizin und schwerpunktmäßig in den AKL-Bereich eingebunden und zwar mit:

- Namen- und Nummernzuordnung für die EDV-Erfassung
- Kontrolle der befundenden AKL-Teste auf Vollständigkeit
- Probandenliste nach Standorten und Teilnehmergruppen
- Fertigstellung und Versand der AKL-Befunde bzw. Ablage.

Desweiteren obliegt Frau Paar die Besorgung allgemeiner Büroarbeiten, Erledigung des Postein- und ausgangs, Schreibarbeiten, Telefondienste usw.

In der Zeit vom 1. April 1987 bis zum 21. 6. 1988 hat sich Frau Paar auf Mutterschutz- und Karenzurlaub befunden. Als Vertretung war im Zeitbereich 1.9.1987 bis 30.6.1988 Frau Elisabeth Rumpel vorübergehend beschäftigt.

Dipl.oec.troph. Sabine Hollomey-Gärner

Die Zusammenarbeit mit der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz am Sektor der Ernährungsberatung hat im Jahre 1983 begonnen. Zu Anfang hat Frau Hollomey-Gärner S 3.300,-- erhalten, die derart finanziert wurden, daß Frau Dr. Kalnoky im Jahre 1983 auf ein aliquotes Monats-honorar von S 38.517,-- verzichtet hat. Im Jahre 1984 wurde ein erster Werkvertrag auf Basis von 8 Wochenstunden und einem Monatshonorar von S 4.400,-- abgeschlossen.

Über Beschluß des Vorstandes des Arbeitsausschusses der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz wurde Frau Hollomey-Gärner mit 1. Juli 1985 halbtägig in der Gehaltsstufe F/I angestellt.

Frau Hollomey-Gärner ist im Rahmen dieses Angestelltenverhältnisses in der Ernährungsberatung tätig, wobei die Verpflichtung bis zum September 1987 inkludiert war, zwei bis dreimal wöchentlich im Rahmen von Elternabenden in den steirischen Kindergärten über Ernährung zu sprechen. Desweiteren war die entgeltliche Durchführung von Kursen und Beratungen sowie die Veröffentlichung fachbezogener Artikel in diversen Printmedien vorgesehen, wobei nach ursprünglicher Intention 80 % des Lohnaufwandes bzw. nach Festlegung und Information des Vorstandes (laut Protokoll vom 23. Mai 1985) ein Anteil von S 50.000,-- aus den Selbstkostenbeiträgen von Kursteilnehmern bzw. sonstigen Honoraren abgedeckt werden sollte, während ein darüberhinausgehender

Rest wiederum Frau Hollomey zukommen sollte. Diese Regelung wurde bis zum April 1988 beibehalten.

Über diese Verrechnungsart liegen keine exakten Abrechnungen vor. Überschlägige Nachrechnungen des Landesrechnungshofes haben jedoch ergeben, daß zwar nicht genau pro Jahr aber pauschal über den zeitlichen Bestand dieser Regelung der bedungene finanzielle Ausgleich hergestellt wurde. Nachdem die organisatorische Unzweckmäßigkeit von der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz erkannt worden war, wurde diese Verrechnungsart abgestellt.

Nachdem offenbar ein Konkurrenzverbot für dieses Dienstverhältnis nicht ausbedungen ist und Frau Hollomey-Gärner sohin neben ihrer unselbständigen Tätigkeit es gestattet ist, auf eigene Rechnung eine selbständige Tätigkeit unter Verwendung diverser Büroeinrichtungen der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz zu entfalten, empfiehlt der Landesrechnungshof, hierfür einen pauschalen Spesenersatz festzulegen.

Mit September 1987 wurde die ursprünglich im Dienstvertrag inkludierte Verpflichtung, im Rahmen von Elternabenden in Kindergärten über Ernährungsfragen zu sprechen, im Rahmen des Werkvertrages vom 5. August 1987 verselbständigt. Ab diesem Zeitpunkt erfolgt eine Extrahonorierung in Höhe von S 1.000,--, zuzüglich des Ersatzes von Reisespesen pro absolvierten Elternabend. Dieser für ein Jahr abgeschlossene Vertrag wurde mündlich um ein weiteres Jahr verlängert.

Zu den von Frau Hollomey-Gärner bearbeiteten Aufgabenbereichen der Sektion Ernährung zählen:

- **Kurse zur Gewichtsreduktion:**
Ziel durch Ernährungsumstellung das erreichte Normalgewicht zu halten.
- **Aktion "Gesunde Zähne":**
Abhaltung von Elternabenden gemeinsam mit Zahnarzt-helferinnen zum Thema zahn- und körpergesunde Ernährung.
- **Aktion "Gesunde Gaststätte" und "Gesunde Gemeinde":**
Verfassung von Richtlinien für ein gesundes Speisenangebot in der Gastronomie sowie Kontrollen und Beratungen.
- **Vorträge, Seminare und Anfragebeantwortungen** am Sektor Ernährungsberatung.

Tropper Doris

Zur Betreuung des Bereiches "Öffentlichkeitsarbeit-Dokumentation ausgewählter Aktionen" war Frau Tropper in der Zeit vom März 1987 bis März 1988 halbtätig für die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz als Pressereferentin tätig. Die Teilzeitbeschäftigung wurde per 31. März 1988 einvernehmlich aufgelöst und die finanziellen Ansprüche abgerechnet.

Zur Sicherstellung der erforderlichen Bearbeitungskontinuität des vorgenannten Aufgabensektors wurde in der Folge mit

Wirksamkeitsbeginn vom 11. April 1988 ein Werkvertragsverhältnis mit Frau Karin Klingspiegl eingegangen. Ab dem Wechsel wurden Honorarzahungen an Frau Klingspiegl entsprechend den vertraglichen Festlegungen geleistet. Allerdings scheinen im Rahmenbudget 1989 (vom 25. März 1988) der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz präliminierte Personalkosten inklusive Familienbeihilfe von S 117.900,-- für Frau Tropper auf. Dieser Umstand in Verbindung mit der Tatsache, daß Frau Tropper am 31. März 1988 aus der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz ausgeschieden ist, wird in einem Zeitungsartikel als Indiz für ungeordnete Verhältnisse dargestellt. Wörtliches Zitat:

"Wie geordnet die Verhältnisse in der Gesellschaft sind, zeigt ein weiteres Detail: So sind in der Budgetvorschau 1989 noch S 117.900,-- für eine Mitarbeiterin enthalten, die bereits Ende März 1988 die Gesellschaft verlassen hat".

Der Landesrechnungshof kann in der Tatsache, daß im Rahmenbudget der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz richtigerweise ein Ansatz für die Funktion der Pressereferentin ausgewiesen ist, kein Anzeichen für "ungeordnete Verhältnisse" ersehen. Im umgekehrten Fall, dann nämlich, wenn kein Ansatz enthalten wäre, müßte sachliche Kritik angebracht werden. Der Landesrechnungshof kann in diesem Zusammenhang nur empfehlen, daß in künftigen Budgets in der verbalen Erläuterung keine namentliche Verbindung zum jeweiligen Stelleninhaber hergestellt sondern eine allgemeine Funktionsbezeichnung verwendet wird. Das heißt, anstelle

Frau "Tropper" sollte die Bezeichnung "Pressereferentin" gewählt werden, um so die innerbetriebliche Stellenkontinuität losgelöst vom jeweiligen Arbeitsplatzinhaber zum Ausdruck zu bringen.

Dr. jur. Tiefengrabner Margaretha

Im Zuge der "praktischen Berufsvorbereitung", einer Maßnahme der Arbeitsmarktverwaltung zur Schaffung von Praktikantenstellen, hat die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz sich bereit erklärt, Frau Dr. Tiefengrabner in der Zeit vom 1. Juni 1987 bis 30. November 1987 auf Basis von 40 Wochenstunden zu beschäftigen. Im Rahmen dieser auf 6 Monate limitierten Ausbildung wurden die Mittel hierfür von der Arbeitsmarktverwaltung bereitgestellt, sodaß der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz keine Kosten erwachsen sind.

Ab Dezember 1987 wurde Frau Dr. Tiefengrabner im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses, das für den Bezug der Arbeitslosenunterstützung ohne Auswirkung war, weiter beschäftigt und bezog hierbei S 2.400,-- pro Monat.

Mit August 1988 wurde ein auf ein Jahr befristeter Arbeitsvertrag unter der Bedingung abgeschlossen, daß die Arbeitsmarktverwaltung zwei Drittel der Lohnkosten trägt und der Anteil der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz den Betrag von S 75.000,-- (Höhe des PHARMIG-Preises) nicht

übersteigt (Beilage 33). Die Intention dabei war, daß dadurch keine zusätzliche Budgetbelastung für die Gesellschaft eintreten darf, was auch eingehalten wurde.

Der Tätigkeitsbereich von Frau Dr. Tiefengrabner wurde folgend umschrieben:

Beratung des Vereines, Kontakt mit anderen Vereinen und Behörden, Dokumentationen und allgemeine Büroarbeiten.

PHARMIG-PREIS

Mit Ende 1987 hat die PHARMIG, Vereinigung pharmazeutischer Unternehmen, erstmals ihre neu gestifteten Preise für die Bereiche Gesundheitserziehung, Gesundheitsökonomie, soziale Anliegen sowie Gesundheitsjournalismus ausgeschrieben.

Entsprechend den Teilnahmebedingungen, die auf natürliche Personen abgestimmt waren, hat sich die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz mit ihrem Projekt "Gesundes Dorf" namens Frau Dr. Tiefengrabner im September 1987 beteiligt. Der PHARMIG-Fachausschuß für Öffentlichkeitsarbeit hat in der Folge die Arbeit beurteilt und den mit S 75.000,-- dotierten Preis (Beilage 34) Frau Dr. Tiefengrabner, als Einreicherin, zugesprochen. Die Preisverleihung mit Auszahlung an die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz (als Ideenspender) erfolgte Ende 1987, worüber der Vorstand der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz in der Sitzung vom 12. November 1987 informiert wurde.

Dipl.-Ing. Dr. techn. Unterluggauer Ernst

Dr. Unterluggauer übernahm mit 1. Jänner 1986 für alle EDV-Programme der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz (AKL, Sportmedizin, Vitalographie und Kariesprophylaxe) die Beratung, Betreuung und Wartung im Rahmen eines Werkvertrages. Als monatliches Entgelt wurden S 8.000,-- zuzüglich 10 % Umsatzsteuer vereinbart. Für neu zu erstellende oder vollständig umzubauende Programme wurden jeweils Sonderabsprachen vereinbart.

Mit zunehmender Ausweitung des EDV-Volumens wurde über Wunsch von Dr. Unterluggauer das Werkvertragsverhältnis per 1. Jänner 1988 in ein Dienstverhältnis mit einer Stundenverpflichtung von 20 Wochenstunden umgewandelt, wobei allerdings für neu zu erstellende bzw. umzuarbeitende Programme nunmehr kein Sonderhonorar mehr bezahlt wird. Als monatlicher Bruttobezug wurden S 6.800,-- (14mal) vereinbart und ausbezahlt. Die gegenüber dem Werkvertrag erhöhte Kostenbelastung entspricht der Erweiterung des Leistungsumfanges.

Im Jahre 1988 wurden von Dr. Unterluggauer folgende laufende Projekte EDV-mäßig betreut:

- AKL-Test
- Aktion Gesundes Dorf
- Aktion Gesunde Gemeinde

- Sportmedizinische Untersuchung
- Vitalographie
- Kariesprophylaxe in Volksschulen

Die Tätigkeit von Dr. Unterluggauer im Rahmen dieser Projekte umfaßt die Wartung sämtlicher EDV-Programme (Datenerfassung, Plausibilitätskontrolle und statistische Auswertung), die Durchführung der statistischen Auswertungen sowie die Sicherung des Datenmaterials.

Wie Dr. Unterluggauer dem Landesrechnungshof gegenüber zum Ausdruck gebracht hat, wird es die geringe Kapazität des im Jahre 1984 angeschafften Sirius-Personalcomputers und das immer größer werdende Datenmaterial (nicht zuletzt durch das Projekt "Gesunde Gemeinde") unerlässlich machen, einen zweiten Computer mit größerer Speicherkapazität anzuschaffen. Aus dieser Tatsache ergeben sich zusätzlich zu den oa. Tätigkeiten für die nächste Zeit folgende Aufgaben:

- Auswahl eines geeigneten Gerätes
- Modifikation und Transfer einiger der oa. Programme auf den neuen PC
- Datentransfer
- Einschulung der Mitarbeiter

- Erweiterung der statistischen Auswertung des Projektes "Gesunde Gemeinde"
- Erstellung eines modifizierten Auswertungsprogrammes im Rahmen des Projektes "Vitalographie"
- Datenerfassung und statistische Auswertung des "Raucherfragebogens" in den Berufsschulen
- Transfer der Rohdaten aus der Zahnstatushebung in den Volksschulen der übrigen Bundesländer
- Vergleich des Zahnzustandes steirischer Volksschüler mit anderen Bundesländern.

2. Freie Mitarbeiter

Die Rechtsgrundlage für die Tätigkeit als freier Mitarbeiter bildet der Werkvertrag gemäß § 1151 ABGB. Diese Form der Rechtsbeziehung hat im Vereinsbereich erhebliche Bedeutung,

- * da häufig kurzfristige Leistungen benötigt werden und
- * die finanziellen und administrativen Belastungen klar abgrenzbar sind.

Im Rahmen eines **Werkvertrages** werden Personen dann tätig, wenn sie ihrem Auftraggeber nicht - wie bei einem Dienstver-

hältnis - ihre Arbeitskraft, sondern lediglich die Erbringung eines bestimmten Erfolges (Werkes) schulden. Bei einem Werkvertrag hat der Arbeitgeber nur ein sachliches auf die Erbringung des Werkes (z.B. hinsichtlich dessen Qualität und Umfang) bezogenes Weisungsrecht. Ein persönliches Weisungsrecht (z.B. wann und wo eine Arbeitsleistung zu erbringen ist) steht dem Auftraggeber hingegen nicht zu. Dem Wesen des Werkvertrages entspricht es, daß keine fixe Arbeitszeit festgelegt ist. Auf der Basis von Werkverträgen tätige Personen sind mit den diesbezüglichen Einkünften nicht lohnsteuerpflichtig, sondern als Unternehmer im Wege der Veranlagung abgabepflichtig.

Innerhalb der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz sind Werkvertragsverhältnisse auf folgenden Sektoren feststellbar:

- EDV-Beratung
- Pressebetreuung
- Ernährungsberatung
- Spirometrie
- Kariesprophylaxe
- Atmung, Kreislauf, Leistung (AKL)
- Sportmedizin

- Gesunde Gemeinde

- Geschäftsführung.

Im folgenden wird auf die einzelnen Bereiche, Funktionen und auf die tätigen Personen eingegangen:

EDV - Betreuung:

Vertragsverhältnis mit Dr.techn.Ernst Unterluggauer

Dauer: 1.1.1986 bis 31.12.1987

Aufgaben: Wartung, Auswertung und Sicherung des Datenmaterials

Mit 1. Jänner 1988 wurde das Werkvertragsverhältnis in ein Dienstverhältnis abgeändert.

Entgelt: Monatliches Honorar von S 8.000,-- zuzüglich 10 % Umsatzsteuer, wobei Programmneuerarbeiten extra honoriert wurden.

Presse - Betreuung:

Vertragsverhältnis mit Frau Karin Klingspiegl

Dauer: 11.4.1988 bis auf unbestimmte Zeit

Aufgaben: Organisation der Öffentlichkeitsarbeit; d.h. im Detail Dokumentation ausgewählter Aktionen, Kontakte mit Redakteuren, Organisation von Fototerminen, Artikel verfassen usw.

Entgelt: Pauschalhonorar von S 3.680,--. Obwohl ein Spesenersatz nicht festgelegt ist, wird ein solcher in der Praxis gewährt. Pressekonferenzen werden gesondert honoriert.

Ernährungsberatung:

Vertragsverhältnis mit Frau Sabine ^FHollomey-Gärner
(Dipl.oec.troph.)

Dauer: 1. September 1987 bis 31. August 1988 bzw. mündlich bis auf weiteres verlängert.

Aufgaben: Referate über Ernährungsfragen im Rahmen von Elternabenden in Kindergärten.

Entgelt: S 1.000,-- pro Elternabend plus Spesenersatz.

Spirometrie:

Vertragsverhältnis mit Dr. phil. Ellen Bergthaller.

Dauer: Ursprünglich mündlicher Vertrag auf unbestimmte Zeit; ab Februar bzw. 1. September 1988 schriftlicher Vertrag auf unbestimmte Zeit.

Aufgaben: Gesundheitsvorsorge (z.B. Spirometrie) in allen Berufsschulen der Steiermark und im Berufsschulinternat Fürstenfeld.

Entgelt: Anfänglich Stundensatz (S 120,--) und Reisekosten. Ab 1.2.1988 Pauschalhonorar von S 14.000,-- brutto pro Monat plus Reisespesen. Ab 1.9.1988 Pauschalhonorar von S 17.500,-- brutto plus Reisespesen. Ab 1.1.1989 Umwandlung in ein Teilzeit-Dienstverhältnis.

Kariesprophylaxe:

Vertragsverhältnisse mit Prophylaxehelferinnen (Zahnarztassistentinnen).

Dauer: Zumeist Jahresverträge.

Aufgabe: Zahngesundheitsvorsorge (Kariesprophylaxe) in Kindergärten, Volks- Haupt- und Berufsschulen in Theorie und Praxis.

Entgelt: Pro Elternabend pauschal S 300,-- (inkl. 20 % Umsatzsteuer) bzw. für die Anweisung zur richtigen Mundhygiene pro Kind S 14,-- brutto (inkl. 20 % Umsatzsteuer) plus Fahrtkostenersatz auf Kilometerbasis und Tagesdiäten von S 100,-- bzw. bei Auswärtseinsätzen in der Dauer von mehr als 4 Stunden S 200,-- netto. Der Einsatz zur Zahnstatuserhebung in den ausgewählten Berufsschulen (Gleinstätten, Aigen, Mitterdorf und Knittelfeld) wird abweichend auf Stundenbasis mit S 70,-- brutto zuzüglich der genannten Reisespesen abgegolten.

Vertragsverhältnisse mit Zahnärzten.

Mit den in die Kariesprophylaxe und die Statuserhebung eingebundenen Zahnärzten bestehen mündliche Vertragsverhältnisse, wonach das Entgelt pro Stunde S 200,-- brutto und den Ersatz der Fahrtkosten auf Basis des amtlichen Kilometergeldes umfaßt.

Atmung - Kreislauf - Leistung (AKL):

Vertragsverhältnisse mit rund 14 MTAs (Medizinisch-technische Assistentinnen) nach dem Stand Ende 1988.

Dauer: Unbestimmte Dauerverträge

Aufgabe: Durchführung von fachlichen Untersuchungen (Ruhe- und Belastungs- EKG, Blutgasanalyse, Lungenfunktionstest)

Entgelt: Pro EKG-Messung, Blutgasanalyse und Lungenfunktionstest je S 20,-- brutto (inkl. 20 % Umsatzsteuer) je Proband. Wird ein Standortwechsel durchgeführt, gebührt für die Mithilfe beim Auf- bzw. Abbau des AKL-Busses ein Pauschalbetrag von S 70,--, desgleichen für die Instandhaltung der Geräte. Für Tätigkeiten außerhalb von Graz und Graz-Umgebung wird ein Mehraufwandszuschlag von S 200,-- brutto akzeptiert. Fahrtspesen werden auf Kilometergeldbasis abgegolten, sofern nicht der vereinseigene Opel-Kadett (Normalfall) zum Einsatz gelangt.

Vertragsverhältnisse mit den überwachenden bzw. befundenden Ärzten.

Die überwachenden Ärzte, die im Falle von Komplikationen abrufbar sein müssen, bekommen als Überwachungshonorar S 40,-- brutto pro Testperson. Die zentrale Befundung, die von einem Ärzteteam durchgeführt wird, wird gestaffelt honoriert. Dem Erstbefunder gebühren S 35,-- brutto, für die Zweitbefundung werden S 25,-- brutto dem befundenden Arzt bezahlt und S 5,-- gehen vereinbarungsgemäß an das Institut für Vorsorgemedizin der Forschungsgesellschaft Joanneum (Projekt AKL).

Diese S 5,-- pro Befundung stellen ein Entgelt für das Programmkonzept und die Programmkontrolle dar. Bezüglich der Abrechnungen, die zumeist quartalsmäßig erfolgen, fällt auf, daß keine Umsatzsteuer (Beilage 35) ausgewiesen ist. Zur Vermeidung der damit verbundenen finanziellen Nachteilsfolgen für die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz empfiehlt der Landesrechnungshof, künftig nur mehr umsatzsteuergerechte Rechnungen zu akzeptieren.

Für die Drittbefundung waren anfänglich S 20,-- bezahlt worden. Laut einem Aktenvermerk vom 27. April 1978 (Beilage 36) wurde mit Wirksamkeit vom 1.1.1978 von Univ.Prof.Dr. W. List auf diese S 20,-- verzichtet, und wurde dieses Geld auf ein Sparbuch der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz gelegt. Dieses Sparbuch erhielt die Bezeichnung "Projektstudie" und wurde in der Folge als eine

Art Sondervermögen angesehen, das außerhalb des ordentlichen Budgets zur Finanzierung von projektbezogenen Studien bzw. Projektexperimenten zur Verfügung stand. Je nach dem, ob sich ein Projekt als brauchbar oder unbrauchbar erwiesen hat, erfolgte jeweils eine Refundierung bzw. eine Abschreibung als Risikokapital.

Als stichprobenweiser Drittbefunder ist derzeit Univ.Prof.Dr. Karl Harnoncourt tätig, wobei er von vornherein keine Ansprüche auf diese S 20,-- pro AKL-Test erhoben hat und ihm die Zweckwidmung dieser Gelder für "Projektstudien" genehm war. In diesem Zusammenhang regt der Landesrechnungshof an, daß sich die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz um die Spendenbegünstigung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z. 5 Einkommenssteuergesetz beim Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung, das für die erforderliche bescheidmäßige Zurechnung zum begünstigten Empfängerkreis zuständig ist, bemüht.

Sportmedizin

Die **Vertragsverhältnisse** mit den **MTAs** im Bereich AKL wirken vollinhaltlich auch für den Bereich der Sportmedizin, da die AKL-Tests auch Bestandteil dieses Projektes sind.

Vertragsverhältnis mit den überwachenden und befundenden Ärzten und Sportwissenschaftlern:

Für die Allgemeinanamnese und AKL-Überwachung werden an den örtlichen Arzt bzw. Schularzt S 40,-- brutto bezahlt, handelt es sich um einen mitgebrachten Arzt oder Vereinsarzt beträgt das Honorar S 80,-- brutto.

Für die fachorthopädische Untersuchung gebühren S 120,-- brutto pro Untersuchung sowie der Ersatz der anfallenden Fahrtkosten (Kilometergeld). Wird ein Sportwissenschaftler nach der ab Herbst 1988 laufenden Pilot-Studie zur Erstellung eines Funktionsprofiles zugezogen, dann werden diese S 120,-- geteilt, und zwar in S 70,-- für den Orthopäden und S 50,-- für den Sportwissenschaftler. Der Sportwissenschaftler hat keinen Anspruch auf Kilometergeld. Für die Befundübergabe - im Rahmen der erwähnten Pilotstudie durch Orthopäden und Sportwissenschaftler, ansonsten allein durch den Orthopäden - gebühren dem Orthopäden wiederum S 40,-- pro Befund; allerdings erfolgt nunmehr kein Ersatz von Fahrtspesen. Der Sportwissenschaftler bekommt für die Befundübergabe kein weiteres Honorar bzw. keinen Spesenersatz. Für die AKL-Befundung gebühren dem Alleinbefunder S 35,-- pro Proband.

Gesundes Dorf / Gesunde Gemeinde:

Innerhalb dieser Aktivität, die u.a. eine funktionale Zusammenfassung mit allen übrigen Projekten der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz darstellt, wirken sich die vorgenannten Werkvertragsverhältnisse anteilig aus. Daneben bestehen spezielle Vertragsverhältnisse.

Vertragsverhältnisse mit den befragenden (vier bis sechs) Ärzten.

Dauer: Vertrag pro Werkerstellung

Aufgaben: Durchführung von Befragungen ausgewählter Personen in entsprechend vorgesehenen Gemeinden mittels Fragebogen; Führung von Gesprächen über Gesundheitsvorsorge und auf Wunsch Messung des Blutdruckes.

Entgelt: Für die Werkerstellung wird ein Honorar von S 500,-- pro Tag plus 20 % Umsatzsteuer bezahlt. Bei Fahrten mit dem eigenen PKW ist das amtliche Kilometergeld zuzüglich der Umsatzsteuer verrechenbar (wird jedoch von den Gemeinden ersetzt). Für die Werkerstellung außerhalb des Wohnortes der befragenden Ärzte werden zur Abgeltung des Mehraufwandes ab vier Stunden S 200,-- plus Umsatzsteuer bezahlt. Anfallende Nächtigungen und die Verpflegung der Interviewer gehen zu Lasten der jeweiligen Gemeinde.

Im Rahmen dieser Aktion werden auch Cholesterinschnelltests angeboten. Sinn dieser Tests ist es, Risikopatienten zum rechtzeitigen Arztbesuch bzw. zu einer Ernährungsumstellung zu bewegen. Die Gemeinde übernimmt die Fahrtkosten der med.techn. Assistentin, die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz bezahlt das Honorar, das Material und den Arzt.

Tragendes Element dieser Aktion sind auch schwerpunktmäßige Vorträge über spezielle Frauenprobleme, über das Rauchen, über gesunde Ernährung und sonstige Vorsorgethemen. Sofern hierbei überhaupt Honorar und Fahrtkosten angesprochen werden, erfolgt grundsätzlich eine Teilung der Kosten zwischen der Gemeinde und der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz.

3. Honorarverrechnung - Dr. Sieglinde Kalnoky

Maßgebend für die Honorarverrechnung zwischen Frau Dr. Kalnoky und der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz ist der schriftliche Werkvertrag vom 15. September 1980 (Beilage 9), worin die wesentlichen Grundlagen fixiert sind:

- * Vertragspartner
- * Leistungsumfang
- * Entgelt inkl. Valorisierung und Umsatzsteuer (Bruttobonorar)
- * Abrechnungsperiode und Anweisungstermine

Im folgenden wird der Punkt 2 des Werkvertrages vom 15. September 1980 wörtlich wiedergegeben:

"2. Frau Dr. Lindi Kalnoky erhält für diese Tätigkeit ein Pauschalhonorar von jährlich S 400.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer. Dieses Pauschalhonorar kann in Monatsbeträgen gegen Vorlage einer diesbezüglichen Rechnung abberufen werden.

Das vertraglich vereinbarte Honorar ist wertzusichern. Als Wertmaßstab wird der Verbraucherpreisindex 1976, herausgegeben vom österreichischen Statistischen Zentralamt oder einem entsprechenden Nachfolgeindex vereinbart. Ausgangsbasis für den Index ist die Indexziffer, die im Monat vorliegt, an welchem der Werkvertrag abgeschlossen wird. Das Honorar erhöht bzw. vermindert sich daher im gleichen Ausmaß, wie die Indexziffer steigt bzw. fällt. Indexänderungen bis 5 % zum Stand des Ausgangsindex bleiben unberücksichtigt. Änderungen darüberhinaus sind voll zu berücksichtigen."

Zieht man die Entwicklung der Verbraucherpreise auf Basis des Verbraucherpreisindex 1976 heran, ergeben sich die in der Beilage 37 aufbereiteten maximal verrechenbaren Bruttogehälter. Stellt man diesen die effektiven Auszahlungsbeträge gegenüber, zeigt sich ganz deutlich, daß die **ausbezählten Bruttogehälter wesentlich unter den vertragskonformen maximal verrechenbaren Bruttogehältern** liegen:

Bruttogehälter *)	Werkvertrag (SOLL)	Auszahlung (IST)
1980	157.333,--	94.500,--
1981	486.919,--	434.000,--
1982	517.057,--	462.204,--
1983	528.071,--	423.687,--
1984	571.835,--	462.204,--
1985	588.396,--	462.204,--
1986	588.396,--	462.204,--
Nachzahlung	-	77.160,--
1987	608.363,--	588.371,--
Nachzahlung 1986	-	42.018,--
Nachzahlung 1982-1985	-	145.599,--
1988	618.346,--	588.360,--
Summe 1980-1988	4,664.716,--	4,242.511,--

*) inkl. Umsatzsteuer (1980 bis 1983 = 18%,
1984 bis 1988 = 20%)

Eine um die Umsatzsteuer bereinigte Gegenüberstellung der maximalen zulässigen Entgelte und der tatsächlich zugeflossenen Honorare (netto) erscheint noch informativer und ist unter dem Vorbehalt rekonstruktiver Umsatzsteuer aus der Beilage 38 zu ersehen. Danach wurden von Frau Dr. Kalnoky S 290.201,-- in den Jahren 1980 bis 1988 der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz **nicht in Rechnung gestellt.**

Urkunden (Rechnungen) über die monatliche bzw. jährliche Abrechnung der Honorare von Frau Dr. Kalnoky gegenüber der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz liegen nicht auf. In der Belegablage des Vereines sind lediglich die Zahlungsbelege über die Durchführung des diesbezüglich erteilten Dauerauftrages durch das befaßte Geldinstitut enthalten. Um die Höhe des verrechneten Entgeltes (Honorare) und die wirksame Umsatzsteuer feststellen zu können, wäre daher auf die Buchhaltung auszuweichen. Dies erweist sich jedoch nicht als zielführend, weil durch das Finanzamt Graz-Umgebung anlässlich einer Betriebsprüfung der unternehmerischen Sphäre von Frau Dr. Kalnoky festgestellt worden ist, daß der ermäßigte Steuersatz im Sinne des § 10 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz nicht anwendbar ist und insoweit die Darstellung in den Büchern der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz in den Jahren 1982 bis 1986 nicht entspricht. Daraus resultierte eine Nachverrechnung, die sich aus der Differenz vom ermäßigten Steuersatz auf den Normalsteuersatz ergab. Für diese Nachverrechnung wurde

keine "berichtigte Rechnung" ausgestellt. Die Verbuchung erfolgte anhand eines Aktenvermerkes (BK 187 aus 1987) folgenden Inhaltes:

"1982 bis 1985 Mehrwertsteuer-Umbuchung erfolgte im Juli 1987 S 145.599,--".

Der Landesrechnungshof stellt fest, daß über die Honorarabrechnung keine Urkunden (Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes) vorliegen. Dies kann den Verlust des vorgenommenen Vorsteuerabzuges im Sinne des § 12 Abs. 1, Ziffer 1 UStG bedeuten, da die Pflicht zur Ausstellung einer umsatzsteuergerechten Rechnung (§ 11 Abs. 1 UStG) besteht und erst dadurch das Recht zum Vorsteuerabzug begründet wird. Hiezu ist auch festzustellen, daß im Werkvertrag ausdrücklich die Abberufung des Honorares nur gegen Vorlage einer Rechnung bedungen wurde.

Was aus der Buchhaltung mit Bestimmtheit ersehen werden kann, ist der effektive Auszahlungsbetrag. Aufgrund der Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette ist nicht der Auszahlungsbetrag (=Rechnungsbetrag) sondern allein das darin inkludierte Entgelt kostenwirksam. Die gleichfalls im Auszahlungsbetrag enthaltene **Umsatzsteuer** hat beim Rechnungsempfänger als Vorsteuer Durchlaufcharakter, also **keine Kostenfunktion**. Bis zur Betriebsprüfung bei Frau Dr. Kalnoky war zumindest aus der Buchhaltung der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz noch die Höhe des Entgeltes zu ersehen. Diese Möglichkeit ist durch

die ohne "berichtigte Rechnung" erfolgte Nachverrechnung verloren gegangen, sodaß weder seitens der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz noch von Frau Dr. Kalnoky klärende Angaben über die kostenwirksame Höhe der Honorare gemacht werden konnten.

Der rechnerische Zusammenhang von Entgelt, Umsatzsteuer und Auszahlungsbetrag (=Preis) läßt sich mathematisch mit zwei Gleichungen ausdrücken:

1. Gleichung:

$$\text{Entgelt} + \text{Umsatzsteuer} = \text{Preis}$$

2. Gleichung:

a) bis einschließlich 1983

$$\text{Entgelt} : \text{Umsatzsteuer} = 5,5 : 1$$

b) ab 1984

$$\text{Entgelt} : \text{Umsatzsteuer} = 5 : 1$$

Mit Hilfe dieser beiden Gleichungen können jeweils aus einer bekannten Größe die beiden übrigen Größen errechnet werden. Ist daher, wie bereits erwähnt, der Preis (=Auszahlungswert an Frau Dr. Kalnoky) bekannt, so kann daraus das Entgelt (=Aufwand) und die Umsatzsteuer (=Vorsteuerguthaben) errechnet werden. Die auf diese Art und Weise ableitbare Struktur des Auszahlungsbetrages stimmt in den von

der Nachverrechnung betroffenen Jahren 1982 bis 1985 nicht, wie die retrograde Ermittlung laut Beilage 39 zeigt, mit dem Buchstabe und dem gegenüber dem Finanzamt abgegebenen Erklärungen überein. Diese Handhabung war für die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz mit S 17.244,-- nachteilig.

Die Betriebsprüfung hat richtigerweise festgestellt, daß die Honorare von Frau Dr. Kalnoky nicht dem ermäßigten, sondern den Normalsteuersatz unterliegen. Folglich müßte für die Nachverrechnung allein die rechnerische Differenz aus den beiden Steuersätzen (1982 bis 1983: 9 % zu 18 % und ab 1984: 10 % zu 20 %) maßgebend gewesen sein. Dieser Vorgang dürfte sich naturgemäß auf das Entgelt (=Nettohonorar) überhaupt nicht ausgewirkt haben.

Diese Folgerung geht aber mit den faktischen Verhältnissen, wie die Berechnung ~~laut Beilage 40~~ zeigt, nicht konform. Nach dieser Berechnung wären für die Jahre 1982 bis 1986 insgesamt S 215.085,-- an Umsatzsteuer nachzuverrechnen gewesen. Tatsächlich wurden von Frau Dr. Kalnoky nur S 187.617,-- also um S 27.468,-- weniger geltend gemacht. Dieser Vorgang wäre von der Gesellschaft völlig kostenneutral abzuwickeln gewesen, da der Schuld an Frau Dr. Kalnoky eine Forderung (Vorsteuer) in gleicher Höhe an das Finanzamt gegenübergestanden hatte. Nachdem mittlerweile Verjährung eingetreten ist, kann weder eine Nachverrechnung noch ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

In diesem Zusammenhang ist auch aufgefallen, daß die in der für 1985 nachverrechneten Wertsicherung enthaltene

Umsatzsteuer (S 7.015,--) überhaupt nicht als Vorsteuer geltend gemacht worden ist. Da das bezughabende Jahr veranlagt, d.h. bescheidmäßig abgeschlossen ist, ist dieser Betrag grundsätzlich verloren. Vom Landesrechnungshof wurde weiters festgestellt, daß von der nachverrechneten Umsatzsteuer für das Jahr 1986 in Höhe von S 42.018,-- lediglich S 7.003,-- in der Umsatzsteuervoranmeldung als Vorsteuer erklärt wurden. Über Veranlassung des Landesrechnungshofes erfolgte in diesem Fall noch eine Berichtigung im Zuge der Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung 1987, wodurch ein finanzieller Nachteil von S 35.015,-- für die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz hintangehalten werden konnte.

Auslösendes Moment hierfür war, daß die Umsatzsteuerdifferenz anstelle auf Basis der Periodenansprüche (Honoraransprüche laut Werkvertrag) auf der Grundlage der Zuflußbeträge an Frau Dr. Kalnoky nachverrechnet wurde. Es wurden zwei nicht kompatible Systeme vermischt. Frau Dr. Kalnoky versteuert nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Versteuerung), während die Gesellschaft für Gesundheitsschutz nach vereinbarten Entgelten (Soll-Versteuerung) die Umsatzsteuer abführt.

4. Abgrenzung Dienstvertrag zum Werkvertrag

Ob ein Dienstvertrag oder ein Werkvertrag vorliegt, ist im Einzelfall anhand der überwiegend vorherrschenden Merkmale zu beurteilen. Zur Abgrenzung Dienstvertrag - Werkvertrag hat die Rechtssprechung wesentliche Merkmale hervorgehoben, die in der folgenden Übersicht gegenübergestellt sind:

ABGRENZUNGSMERKMALE

DIENSTVERTRAG

- * Der Arbeitnehmer schuldet seine Arbeitskraft
- * Weisungsgebundenheit
- * Organisatorische Eingliederung
- * kein Unternehmerrisiko
- * Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten
- * Fester Arbeitsort
- * Konkurrenzverbot
- * Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung
- * Laufende Bezüge
- * Lohnsteuerabzug, Krankenkassenanmeldung
- * Urlaubseinteilung

WERKVERTRAG

- * Der Auftragnehmer schuldet ein Werk (Leistung)
- * Weisungsrecht zur Klarstellung des Auftrages
- * Organisatorische Selbständigkeit
- * Unternehmerrisiko
- * Eigenständige Zeit- und Arbeitseinteilung
- * Eigenständige Wahl des Arbeitsortes
- * Gewährleistungsverpflichtung
- * Delegationsrecht bzw. Pflicht zur Stellung eines Vertreters
- * Entgeltzahlung nach Leistungserbringung
- * Selbststeuerungspflicht

Die Frage, ob der Dienstvertrag oder der Werkvertrag "günstiger" sei, läßt sich nicht allgemein gültig mit einer klaren Präferenz für die eine oder andere Vertragsform beantworten. Wie bei jedem Vertragsverhältnis kommt es auch hier sehr wesentlich auf die Interessenslage der Vertragspartner an, die oftmals von sehr subjektiven Momenten getragen wird. Für den Werkvertrag wird beispielsweise auf der Auftraggeberseite meist die zeitliche, leistungsmäßige und finanzielle Abgrenzung bedeutsam sein, während auf der Auftragnehmerseite für diese Vertragsform der Charakter einer Zweitbeschäftigung den Ausschlag geben kann.

Einvernehmliche Interessenslagen können dabei Vorteile für beide Vertragspartner bringen. Die rein finanziellen Vorteile des Werkvertrages können beispielsweise im Entfall von

- Sonderzahlungen (13. und 14. Bezug),
- Überstunden,
- Lohnnebenkosten (Dienstgeberanteile),
- Abfertigungsansprüchen,
- unproduktiven Zeiten (wie Urlaub, Krankheit und sonstige Abwesenheit) und
- Sozialversicherungsansprüchen

gesehen werden.

Die gerade bei Vereinen immer wieder feststellbare übereinstimmende Interessenslage zwischen den Vertragspartnern erklärt sich damit, daß die Realisierung von Zielen sowie die budgetären Möglichkeiten Dauerdienstverhältnisse oftmals nur begrenzt zulassen. Um eine optimale Kosten- Leistungs-Relation sicherzustellen, wird daher gerne auf Werkvertragsverhältnisse zurückgegriffen, weil auf dieser Basis auch qualifizierte Mitarbeiter für spezielle Aufgaben gewonnen werden können, deren Existenzgrundlage und sozialversicherungsmäßige Absicherung bereits anderweitig ausreichend sichergestellt sind.

Die Erfüllung eines Werkvertrages zielt also auf die Herstellung eines bestimmten Werkes und damit auf die Erbringung eines **vertraglich ausbedungenen Erfolges ab**.

Eine Geschäftsführung auf Werkvertragsbasis kann nach Ansicht des Landesrechnungshofes dann zielführend sein, wenn die Art der Leistung, ihr Umfang und der Erfolg in dieser Weise eindeutig festgelegt sind. Entsprechend dem Werkvertrag vom 15. September 1980 (Beilage 9) überträgt die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz Frau Dr. Kalnoky folgende Aufgaben bzw. Tätigkeiten:

* "Die im § 15 der Satzungen der vorgenannten Gesellschaft genannten Aufgaben".

* Weiters: "In dieser Funktion obliegt ihr die Überwachung der Sekretariatsgeschäfte, die Vorbereitung, Planung und Koordinierung der konkreten Programme, sowie die wissenschaftliche Ausarbeitung von Ergebnissen".

Der genannte § 15 der Satzungen beruft u.a. den Geschäftsführer zur administrativen Unterstützung des Vorstandes in **allen den Verein betreffenden Angelegenheiten**. Das Betätigungsfeld wird also **allgemein umschrieben**. Vor allem aber wird im § 15 Z. 5 der Satzungen nachstehendes bestimmt:

"Der (die) Geschäftsführer und die Mitarbeiter der Geschäftsführung unterstehen in dienstrechtlicher Beziehung ausschließlich dem Vorstand. Sie empfangen durch ihn oder in seinem Auftrag durch ein einzelnes Vorstandsmitglied entweder eine generelle Instruktion oder fallweise ihre Dienstweisungen bzw. Dienstaufträge."

Dieser statutarisch festgelegte Zustand der **dienstrechtlichen Weisungsgebundenheit** und damit verbunden das Fehlen eines bestimmten zu erbringenden Werkerfolges lassen nach Ansicht des Landesrechnungshofes im Falle der Geschäftsführerin eher auf das Bestehen eines Dienstvertrages und nicht eines Werkvertraghältnisses schließen. Der Landesrechnungshof empfiehlt daher, sofern an die Beibehaltung des Werkvertragsverhältnisses für die Geschäftsführung gedacht ist, die rechtlichen Voraussetzungen hierfür klarzustellen.

Von diesen Feststellungen abgesehen ist auch ein Vergleich in kostenmäßiger Hinsicht zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag nur bedingt möglich, da im ersteren Fall die Arbeitskraft und im zweiten Fall ein bestimmtes Arbeitsergebnis geschuldet wird.

Unterschiedliche Ausgangs- und Risikolagen - das Erfolgsrisiko liegt beim Dienstvertrag beim Arbeitgeber und beim

Werkvertrag auf Seiten des Arbeitnehmers - rechtfertigen unterschiedliche Kalkulationen, wobei Dienstvertrags- und Werkvertragsverhältnisse immer wechselweise im Sinne marktwirtschaftlichen Konkurrenzdenkens als Regulativ wirken.

Die nachfolgend dargestellte näherungsweise Umwertung der Kostenbelastung laut Werkvertrag von Frau Dr. Kalnoky auf Basis 1988/89 auf die Bruttobezugshöhe eines Dienstverhältnisses mit 14 Gehältern zeigt, daß dem werkvertragskonformen Jahreshonorar von S 515.288,-- netto ein monatlicher Bruttobezug von rund S 30.000,-- (14mal) inkl. einer Höchstversicherung in allen Zweigen der Sozialversicherung entspricht:

	<u>WERKVERTRAG</u>	<u>DIENSTVERTRAG</u>
	S	S
Bruttajahreshonorar/1988	618.346,-	-
- Umsatzsteuer (20 %)	103.058,-	-
Gesamt jahresentgelt	515.288,-	515.288,-
- <u>Arbeitgeberanteile:</u>		
Sozialversicherung	Ø	- 75.210,-
Familienlastenausgleich	Ø	- 19.025,-
Jahresbruttobezug		421.000,-
Aliquotierung (14x):	TEILHONORAR	BRUTTOBEZUG
	rd S 36.000,-	= rd S 30.000,-

In den obigen Bruttobeträgen sind die steuerlichen Auswirkungen nicht berücksichtigt, wobei zu bemerken wäre, daß bei Vorliegen eines Dienstvertrages der 13. und 14. Monatsgehalt steuerlich begünstigt ist.

Hinsichtlich des Vorwurfes, daß die Geschäftsführerin Personal und Einrichtungen der Gesellschaft für Zwecke einsetzt, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit der Gesellschaft stehen, ist folgendes festzustellen:

Die Prüfung hat ergeben und dies wird von Frau Dr. Kalnoky auch bestätigt, daß sie fallweise Mittel des Vereines auch für private Zwecke einsetzt. Betroffen sind hievon Personalleistungen und diverse Sachmittel (z.B. Briefmarken, Vereins-PKW).

Auf die Handhabung und insbesondere die Refundierungspraxis bei den Schreibleistungen und den Einsatz des Vereinsautos wird auf die entsprechenden Ausführungen im jeweiligen Berichtskapitel verwiesen. Schreibpapier der Gesellschaft gelangt nach Angabe von Frau Dr. Kalnoky nicht für ihren privaten Schriftverkehr zum Einsatz, da ausschließlich persönliches Kopfpapier hiezu verwendet wird. Der in den Vorwürfen erwähnte Brief an die Austrian Airlines (Beilage 41) ist nicht als Privatpost, sondern als Anliegen bzw. Vorbringen der Geschäftsführerin der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz aufzufassen.

Bezüglich der Verwendung von Briefmarken hat der Landesrechnungshof eine unterschiedliche Vorgangsweise bis zum April 1985 bzw. ab diesem Zeitpunkt festgestellt. Bis zum genannten Termin wurde der gesamte Postausgang über ein Postbuch abgewickelt, in dem je Vorgang Datum, Adressat

und Frankierung erfaßt wurden. Die Privatpost wurde besonders gekennzeichnet und wurden die hierfür verwendeten Briefmarken in unregelmäßigen Intervallen nachgekauft und refundiert. Ab dem April 1985, offenbar als Folge von Beanstandungen durch die Rechnungsprüfer (Vereinsorgane) wurde zusätzlich ein eigenes "Postbuch-Dr. Kalnoky" angelegt, in welches der private Postexpedit eingetragen wird. Dem Landesrechnungshof wurde diese Aufzeichnung zur Überprüfung zur Verfügung gestellt. Danach werden pro Jahr Briefmarken im Wert um die S 2.000,-- für rund 400 Postbewegungen privater Natur von Frau Dr. Kalnoky selbst bezahlt.

Daß über die aufgezählten Bereiche hinaus Mittel und Einrichtungen der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz im erheblichen Maße für private Zwecke Verwendung finden, wurde verneint, und wurden vom Landesrechnungshof hiezu keine gegenteiligen Feststellungen gemacht.

VIII. REISEKOSTENVERRECHNUNG

Wie bereits im Abschnitt "Personalwesen" hingewiesen wurde, sind bei der steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz Angestellte, die mittels **Dienstvertrag** mit der Gesellschaft in rechtlicher Beziehung stehen, und freie Mitarbeiter auf **Werkvertragsbasis** beschäftigt. In diesem Abschnitt wurde auch bereits auf die Unterscheidungsmerkmale ausführlich hingewiesen.

Diese wesentliche rechtliche Unterscheidung zwischen Dienstnehmer im Angestelltenverhältnis zur Gesellschaft und freien Mitarbeitern auf Werkvertragsbasis ist für die Reisekostenabrechnung mit der Gesellschaft von besonderer Bedeutung, zumal es sich bei Reisekostenvergütungen an Dienstnehmer der Gesellschaft um einen **Kostenersatz** handelt, während die Reisekostenvergütung an freie Mitarbeiter **Bestandteil ihres Honorares** ist, und somit unterschiedliche umsatzsteuerliche Bestimmungen gelten, auf die in den nun folgenden Abschnitten noch näher eingegangen wird.

Reisekostenverrechnung mit Dienstnehmern der Gesellschaft

Die Abrechnung der bei Dienstreisen von Angestellten der Gesellschaft angefallenen Reisekosten (Taggelder, Nächtigungskosten usw.) erfolgte nach den geltenden Sätzen der Dienstordnung der Ärztekammer für Steiermark. Aufgrund des äußerst geringen Anfalles von Dienst-

reisen durch Angestellte der Gesellschaft spielte dieser Bereich im Betrachtungszeitraum eine untergeordnete Rolle. Wie die stichprobenartige Überprüfung ergab, bildete der Fahrer des AKL-Busses (Herr Larisegger) davon eine Ausnahme, der bei den häufigen AKL-Einsätzen entsprechend den Bestimmungen des § 26 Abs. 7 Einkommenssteuergesetz ein pauschales Taggeld von S 320,-- (Stand 1988) erhielt.

Bei etwaigen Nächtigungen wurden die Kosten laut Beleg abgerechnet. Soferne bei den Dienstreisen von Angestellten der Gesellschaft der private PKW zum Einsatz kam, erfolgte die Abrechnung der Fahrtkosten von Dienstnehmern nach den jeweils gültigen amtlichen Kilometersätzen (zum Prüfungszeitpunkt S 3,70 pro gefahrenem Kilometer). Für Fahrten außerhalb der Landesgrenzen der Steiermark werden unabhängig von der Art des eingesetzten Verkehrsmittels prinzipiell die Kosten einer Bahnfahrt berechnet.

Im Zusammenhang mit der Verrechnung von Reiseaufwendungen von Dienstnehmern wurde nach den allgemeinen Bestimmungen des § 12 UStG 1972 der Vorsteuerabzug durchgeführt, zumal die Gesellschaft mit ihrem unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist und somit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Bei Anwendung pauschalierter Reisekostensätze (Taggelder, Nächtigungsgelder, amtliche Kilometergelder usw.) war bis einschließlich 1988 bei Reisekostenabrechnungen mit Dienstnehmern

mit Ausnahme der Kilometergelder gemäß § 13 UStG 1972 der Vorsteuerabzug ohne gesonderten Steuerausweis von 10 % des Rechnungsbetrages (von 100) zulässig. Wie die stichprobenartige Überprüfung ergab, wurde bei Reisekostenabrechnungen von Angestellten der Gesellschaft bei Anwendung der pauschalen Reisekostensätze nach den Grundsätzen des Einkommenssteuerrechtes in einigen Fällen zum Nachteil der Gesellschaft überhaupt kein Vorsteuerabzug berücksichtigt. Sofern ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, wurden die pauschalen Reisekostensätze als Bruttobeträge angesehen und davon 10 % Vorsteuer (auf 100) herausgerechnet, was ebenfalls zu einem, wenn auch geringen Nachteil für die Gesellschaft führte. Der Landesrechnungshof erachtet es auch im Sinne der Sparsamkeit in Zukunft für notwendig, bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der Reisekostenabrechnungen von Angestellten auf die jeweils gültigen Bestimmungen des § 13 UStG besonders zu achten.

Reisekostenverrechnung mit freien Mitarbeitern auf Werkvertragsbasis.

Derzeit stehen mit der Gesellschaft folgende Personen bzw. Personengruppen mittels Werkvertrag in Beziehung:

- * Geschäftsführer

- * Ärzte

- * Medizinisch-technische Assistenten im Bereich der AKL - Einsätze

- * Zahnassistentinnen im Bereich der Kariesprophylaxe
- * sonstige Mitarbeiter der Gesellschaft auf Werkvertragsbasis

Die Überprüfung der Reisekostenverrechnung mit freien Mitarbeitern konzentrierte sich aus Aktualitätsgründen in erster Linie auf die Geschäftsführerin der Gesellschaft Frau Dr. Kalnoky für den Zeitraum 1986 bis einschließlich 1988, zumal die Reisekosten der Geschäftsführerin in den Vorjahren eher unbedeutende Ausmaße erreichten. Die übrigen Bereiche wurden ebenfalls einer stichprobenartigen Überprüfung unterzogen.

Reisekostenverrechnung der Gesellschaft mit der Geschäftsführerin Frau Dr. Kalnoky

Die verrechneten Reisekosten der Geschäftsführerin an die Gesellschaft wurden im Betrachtungszeitraum auf den Buchhaltungskonten 4091 "Reisekosten Dr. Kalnoky" bzw. 5058 "Fonds Gesundes Österreich" erfaßt und an Hand der Belege überprüft. Dabei stellte der Landesrechnungshof fest, daß oftmals

- * der genaue Zweck bzw. der genaue Grund der Reise,
- * das eingesetzte Reisemittel sowie
- * die Darstellung der Reisebewegung

aus den in der Belegsammlung vorliegenden Reisekostenabrechnungen der Geschäftsführerin nicht zu entnehmen waren (Beilage 42). Die Überprüfung der Reisekostenabrechnung war jedoch, wie noch ausgeführt wird, anhand geführter Terminkalender und im Zusammenwirken mit der Geschäftsführerin möglich.

In der nun folgenden Aufstellung wird die Entwicklung der im Zusammenhang mit Dienstreisen der Geschäftsführerin von ihr an die Gesellschaft verrechneten Reisekosten im Zeitraum 1986 bis einschließlich 1988 dargestellt, welche an Hand der Abrechnungsbelege ermittelt wurden und brutto zu verstehen sind.

REISEKOSTENENTWICKLUNG FR. DR. KALNOKY / 1986 - 1988

PERIODE	1986	1987	1988
TAGGELDER	8.388,--	12.902,--	19.150,--
NÄCHTIGUNGEN	1.792,--	3.926,50	7.163,40
BAHNFAHRTEN	3.468,--	7.408,20	5.356,84
FLUGKOSTEN	28.840,--	13.150,--	15.040,--
TAXIKOSTEN	1.924,--	1.437,--	3.384,73
SONSTIGES (KM-Gelder, Parkgebühren)	1.073,--	466,80	51,--
SUMME	45.485,--	39.290,50	50.145,97

Wie aus der vorangegangenen Aufstellung ersichtlich ist, sind im Jahre 1986 im Zusammenhang mit Dienstreisen der Frau Dr. Kalnoky im Interesse der Gesellschaft Reisekosten im Ausmaß von S 45.485,-- an die Gesellschaft verrechnet worden. Während diese im Jahre 1987 bei S 39.290,50 zu liegen kamen, erreichten die gegenständlichen Reisekosten der Geschäftsführerin, welche an die Gesellschaft verrechnet worden sind, im Geschäftsjahr 1988 ein Ausmaß von S 50.145,97.

Hinsichtlich der von Frau Dr. Kalnoky im Interesse der Gesellschaft durchgeführten Reisebewegungen war im Zuge der Überprüfung zu beobachten, daß die Dienstreisen nach Wien (Besprechungen im Gesundheitsministerium, Pressegespräche, ORF, Fonds "Gesundes Österreich" usw.) bei weitem überwogen. An größeren Auslandsdienstreisen waren im Betrachtungszeitraum 1986 bis 1988 im wesentlichen folgende festzustellen:

<u>REISEZIEL</u>	<u>REISEGRUND</u>
<u>1986</u>	
* Zürich 2.3.-5.3.	Besuch der Züricher Schulzahnklinik bzw. Universitätsklinik
	Besuch von Kindergärten im Zusammenhang mit der Erhebung des Gesundheitszustandes der Zähne
* Turku (Finnland) 6.10.-10.10.	Teilnahme am Workshop "Formulierung der globalen und nationalen Ziele für Zahngesundheit"
<u>1987</u>	
* Düsseldorf 14.6.-18.6.	Teilnahme am Kongreß "Healthy Cities"
* London 13.8.-14.8.	Besuch des Gesundheitsministeriums bezüglich Übernahme von Schulungsfilmen in der Kariesprophylaxe
* Friedrichshafen 22.9.-23.9.	Teilnahme an der Arbeitstagung "Gesundheit und Schule"
<u>1988</u>	
* Köln/Bonn 9.2.-11.2.	Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung, Gesundheitsministerium (Deutsches Konzept für gesundheitliche Aufklärung)
* Bern, Genf, Zürich 7.6.-10.6.	Besuch der Universitätszahnklinik, Teilnahme an einem Einführungskurs für Schulzahnpflegerinnen, Präsentation des Projektes "Gesundes Dorf"

Im **Werkvertrag der Geschäftsführerin** Frau Dr. Kalnoky mit der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz vom 15. September 1980 ist bezüglich **Reisekostenvergütung** im Punkt 5 des gegenständlichen Vertrages folgendes festgehalten:

"Im Falle von Reisen im Interesse der Gesellschaft gebühren Frau Dr. Sieglinde Kalnoky die Reisekostensätze der Ärztekammer für Steiermark. Übersteigen die tatsächlichen Übernachtungen die Sätze der Ärztekammer für Steiermark, so können die tatsächlichen Kosten laut Beleg abgerechnet werden. Bei Fahrten mit dem eigenen PKW sind die amtlichen Kilometergelder verrechenbar. Die vorgenannten Kosten sind neben dem Pauschalbetrag einschließlich Umsatzsteuer verrechenbar."

Von der Österreichischen Ärztekammer wurden auf Grund des Kammertagsbeschlusses mit Rundschreiben vom 22. Jänner 1988 an alle Ärztekammern die pauschalen Tag- bzw. Nächtigungssätze für Sitzungen, die im Auftrag und auf Kosten der Österreichischen Ärztekammer abgehalten werden, differenziert nach Funktionären und Kammeramtsdirektoren bzw. hauptamtlichen Mitarbeitern für das Jahr 1988 bekanntgegeben.

Reisekostensätze 1988

FUNKTIONÄRE	1 TAG	1/2 TAG
Taggeld	2.860,--	1.430,--
Nächtigung	590,--	
Ausland	5.070,--	2.535,--

KAMMERAMTSDIREKTOREN UND HAUPTAMTLICHE MITARBEITER

Taggeld	1.355,--	680,--
Nächtigung	385,--	
Ausland	3.560,--	1.780,--

Laut mündlicher Auskunft der Ärztekammer für Steiermark finden die vorhin genannten Reisekostensätze in der Steiermark nur im Bereich der Funktionäre Anwendung. Für Kammeramtsdirektoren und hauptamtliche Mitarbeiter gelten in der Steiermark die Reisekostensätze der Dienstordnung der Ärztekammer für Steiermark, die darin wie folgt definiert sind (Stand 1988):

Taggeld: 1/30 des Bruttomonatsbezuges, mindestens jedoch S 639,-- pro Tag.

Nächtigung: Abrechnung nach Beleg, höchstens jedoch S 479,-- pro Nacht.

Aus der Vereinbarung im Werkvertrag vom 15. September 1980 ist nicht eindeutig zu entnehmen, welche der vorhin dargestellten pauschalen Reisekostensätze theoretisch anzuwenden sind. In rechtlicher Hinsicht steht Frau Dr. Kalnoky nicht in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft (Werkvertrag), jedoch ist ihre Funktion am ehesten mit jener eines Kammeramtsdirektors bzw. eines hauptamtlichen Mitarbeiters vergleichbar. Die Regelung im Werkvertrag, daß im Falle des Übersteigens der tatsächlichen Nächtigungskosten über die Sätze

der Ärztekammer für Steiermark die tatsächlichen Kosten laut Beleg verrechnet werden können, deutet eher darauf hin, daß damit die Reisekostensätze nach der Dienstordnung der Ärztekammer für Steiermark gemeint waren. In analoger Anwendung der Regelung der Reisekostensätze in der gegenständlichen Dienstordnung würde sich auf Grund des derzeitigen Jahreshonorares (netto) der Geschäftsführerin (Stand 1988) ein Taggeldsatz von S 1.167,41 exklusive Umsatzsteuer ergeben.

Wie die Überprüfung der Reisekostenbelege der Frau Dr. Kalnoky ergab, hat sie bezüglich der Verrechnung von Taggeldern im Betrachtungszeitraum 1986 bis einschließlich 1988 zum Vorteil der Gesellschaft nie von der werkvertraglichen Regelung Gebrauch gemacht. Tatsächlich wurden entsprechend ihrer eigenen unternehmerischen Entscheidung bei Dienstreisen der Taggeldsatz nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechtes von S 380,-- (S 486,-- bei Auslandsdienstreisen) an die Gesellschaft verrechnet, welcher somit wesentlich unter dem vertraglich bedungenen Taggeldsatz liegt. Begründet wurde dieser Umstand damit, daß es das persönliche Anliegen der Geschäftsführerin war, auf die ständig angespannte finanzielle Situation der Gesellschaft Rücksicht zu nehmen. Bezüglich der Verrechnung von Nächtigungskosten wurde im Zuge der Prüfung festgestellt, daß entweder ein pauschales Nächtigungsgeld nach den Grundsätzen des Einkommenssteuerrechtes von S 200,-- (S 384,-- bei Auslandsdienstreisen) zur Verrechnung kam, oder die Nächtigungskosten entsprechend

den Bestimmungen des Werkvertrages laut Beleg abgerechnet wurden. Bei Dienstreisen mit der Bahn wurden von der Geschäftsführerin an die Gesellschaft die Kosten der Bahnfahrt 2. Klasse verrechnet. Bei den wenigen Dienstreisen mit dem eigenen PKW gelangten die amtlichen Kilometergelder von S 3,70 zur Verrechnung. Flugkosten bzw. Taxifahrten wurden im Betrachtungszeitraum laut den Belegen abgerechnet.

Einsatz von Dienstautos des Landes Steiermark bei Dienstreisen der Geschäftsführerin im Interesse der Gesellschaft

Wie die Überprüfung ergab, wurden bei Dienstreisen der Geschäftsführerin im Interesse der Gesellschaft neben der Bahn und dem eigenen PKW auch **Dienstautos des Landes Steiermark** in Anspruch genommen. Die Entscheidungsfreiheit hierüber steht der Geschäftsführerin aufgrund des Werkvertrages zu. Die Ermittlung der Anzahl der Einsätze eines Dienstwagens des Landes Steiermark für Dienstreisen der Geschäftsführerin im Interesse der Gesellschaft war allein anhand der Reiseabrechnungsbelege nur zum Teil möglich. Eine umfassende Zusammenstellung (Beilage 43) der für die Gesellschaft von Frau Dr. Kalnoky durchgeführten Reisebewegungen im Zeitraum 1986 bis 1988 bzw. die Anzahl der Dienstwageneinsätze und der an die Gesellschaft verrechneten Reisekosten konnte jedoch mit Hilfe von **Aufzeichnungen in ihrem persönlichen Terminkalender**, weiteren **mündlichen Auskünften der Geschäftsführerin** und den **Informationen aus den Fahrtenbüchern der betreffenden Dienstautos des Landes** erstellt werden. In diesem Zusammenhang empfiehlt der Landesrechnungshof, wie noch in weiterer Folge ausgeführt wird, eine exaktere Dokumentation der Reisebewegungen in den Reiseabrechnungen.

Im Rahmen der Durchsicht der vorhin genannten Unterlagen stellte sich auch heraus, daß einzelne Reisebewegungen der Geschäftsführerin, die für die Gesellschaft durchgeführt wurden, nicht in der Buchhaltung aufschienen, zumal in den gegenständlichen Fällen von der Geschäftsführerin **keine Reisekosten an die Gesellschaft verrechnet wurden.**

**Anzahl der Reisebewegungen der Geschäftsführerin
bzw. Dienstwageneinsätze 1986 - 1988**

<u>Periode</u>	<u>1986</u>	<u>1987</u>	<u>1988</u>
Anzahl der insgesamt Reisebewegungen pro Jahr	26	33	45
hv. Dienstwageneinsätze des Landes	6	10	38
hv. Dienstreisen ohne Kostenverrechnung	10	11	4

Wie aus der angegangenen Aufstellung ersichtlich ist, hat die Anzahl der von der Geschäftsführerin für die Gesellschaft durchgeführten Reisebewegungen von 26 im Jahre 1986 auf 45 im Jahre 1988 kontinuierlich zugenommen. Während im Zusammenhang mit diesen Reisebewegungen die Anzahl der Dienstwageneinsätze des Landes Steiermark bei 6 im Jahre 1986 bzw. 10 im Jahre 1987 lag, nahmen diese im Vergleich zum Vorjahr im Jahre 1988 mit 38 Dienstwageneinsätzen erheblich zu. Dabei ist zu bemerken, daß die Dienstwageneinsätze nur für Hinfahrten zum Reiseziel bzw. nur für Rückfahrten vom Reiseziel in der vorangegangenen Darstellung der mengenmäßigen Dienstwageneinsätze ebenfalls in der Summe enthalten sind. Die Ursache der Zunahme von Dienstreisen, vorwiegend nach Wien, in den Jahren 1987 und 1988 war auf die Vorbereitung der Gründung bzw. die Übernahme der Funktion einer stellvertretenden Kuratoriumsvorsitzenden des Fonds "Gesundes Österreich"

durch Frau Dr. Kalnoky zurückzuführen. Die Übernahme dieser Funktion durch Frau Dr. Kalnoky ist sicherlich auch im Interesse des Landes Steiermark gelegen, da Frau Dr. Kalnoky im Rahmen der Tätigkeit im Fonds und im Zusammenwirken mit dem Gesundheitsministerium auch Belange der steirischen Gesundheitspolitik mitwahrnehmen kann.

Im Sinne des Werkvertrages ist die Geschäftsführerin berechtigt, bei Dienstreisen, die nicht mit dem eigenen PKW durchgeführt werden, die tatsächlich anfallenden Fahrtkosten laut Beleg zu verrechnen. Da bei Dienstreisen mit einem Dienstwagen des Landes Steiermark ihr unmittelbar keine Fahrtkosten erwachsen, war somit zu prüfen, ob in den gegenständlichen Fällen von Frau Dr. Kalnoky Fahrtkosten an die Gesellschaft verrechnet wurden. Dabei stellte der Landesrechnungshof fest, daß dies im Betrachtungszeitraum 1986 bis einschließlich 1988 mit vier Ausnahmen nicht der Fall war.

Bei der Dienstreise vom 10.9.-11.9.1986 nach Wien (ORF, Pressegespräch) wurde von der Geschäftsführerin zur Hinfahrt ein Dienstwagen des Landes in Anspruch genommen.

Die Rückfahrt erfolgte am 11. September 1986 mit der Bahn. Laut Kassabeleg wurde jedoch eine **Hin- und Rückfahrkarte** mit der Bahn 2. Klasse von S 480,-- verrechnet. Im gegenständlichen Fall ist jedoch zu bemerken, daß nur ein Taggeldsatz von S 380,-- zur Verrechnung

kam, obwohl die Geschäftsführerin zur Verrechnung von zwei Taggeldsätzen berechtigt gewesen wäre.

Im Jahre 1987 wurden bei Dienstreisen vom 11. März 1987 bzw. 13. März 1987 nach Wien (Gesundheitsministerium, ORF) bei den Hin- und Rückfahrten jeweils Dienstautos des Landes Steiermark von der Geschäftsführerin in Anspruch genommen. In beiden Fällen mußte der Landesrechnungshof im Rahmen seiner Überprüfung feststellen, daß jeweils Bahnfahrten 2. Klasse (Hin- und Rückfahrt) von Frau Dr. Kalnoky der Gesellschaft in Höhe von S 480,-- verrechnet wurden.

Bei der Dienstreise vom 8.9. bis 9.9.1987 nach Wien (Gesundheitsministerium) wurde von der Geschäftsführerin zur Hinfahrt ein Dienstwagen des Landes Steiermark in Anspruch genommen. Die Rückfahrt am 9.9.1986 erfolgte mit dem Verkehrsmittel Bahn. Laut Kassabeleg wurde jedoch eine Hin- und Rückfahrt mit der Bahn 2. Klasse von S 480,-- verrechnet. Im Geschäftsjahr 1988 waren keine Fahrtkostenverrechnungen gegenüber der Gesellschaft bei Inanspruchnahme von Dienstautos des Landes im Zuge der Überprüfung zu beobachten. Insgesamt stellt der Landesrechnungshof fest, daß von der Geschäftsführerin im Betrachtungszeitraum 1986 bis 1988 bei Dienstreisen mit Dienstautos des Landes Steiermark der Gesellschaft Fahrtkosten (Bahnfahrten) im Ausmaß von insgesamt S 1.440,-- verrechnet wurden, obwohl ihr bei den vorhin genannten Reisebewegungen infolge

der Inanspruchnahme von Dienstautos des Landes Steiermark keine Fahrtkosten erwachsen sind.

Wie bereits aus der vorangegangenen Aufstellung zu entnehmen war, ist im Zusammenhang mit den vorhin aufgezeigten Verrechnungen von Bahnfahrten bei Einsätzen von Dienstwägen des Landes Steiermark auch zu erwähnen, daß 1986 bei 10, 1987 bei 11 bzw. 1988 bei 4 Dienstreisen im Interesse der Gesellschaft weder Taggeld noch Fahrtkosten bzw. sonstige Reiseaufwendungen von Frau Dr. Kalnoky der Gesellschaft verrechnet wurden. Beispielhaft können dazu folgende Dienstreisen angeführt werden:

1986

<u>Reiseziel</u>	<u>Reisedatum</u>	<u>Verkehrsmittel</u>
Wien	18.03.1986	Bahn
Knittelfeld	20.03.1986	Eigener PKW
Wien	5.05.1986	Dienstauto
Wien	26.09.1986	Bahn

1987

Wien	29.01.1987	Dienstauto
Wien	30.01.1987	Bahn
M.Hartmannsdorf	29.07.1987	Eigener PKW
Wien	5.11.1987	Bahn

1988

Wien	25.02.1988	Private Mitfahrt
Wien	29.02.-2.03.88	Dienstauto
Trieben	5.07.1988	Dienstauto
Eisenstadt	28.10.1988	Dienstauto

Des Weiteren wurde im Rahmen der Prüfung festgestellt, daß die Geschäftsführerin im Betrachtungszeitraum 1986 bis 1988 bei Dienstreisen mit der Bahn in einigen Fällen lediglich Taggelder verrechnete und die Kosten der Bahnfahrt der Gesellschaft nicht angelastet wurden. Bei der Dienstreise nach Wien vom 1.10.1987 mit der Bahn wurden hingegen nur die Kosten der Bahnfahrt der Gesellschaft angelastet, wobei das Taggeld unverrechnet blieb.

Besondere Zurückhaltung der Geschäftsführerin hinsichtlich der Verrechnung von Reisekosten war bei den Auslandsdienstreisen zu beobachten. So wurden beispielsweise bei der Dienstreise nach London (Besuch des Gesundheitsministeriums bezüglich Übernahme von Schulungsfilmen in der Kariesprophylaxe) vom 13.8. - 14.8.1987 der Gesellschaft weder Flugkosten noch Taggelder bzw. Nächtigungskosten verrechnet. (Kosten der Geschäftsführerin laut den Belegen S 6.360,--). Weiters war festzustellen, daß bei der Dienstreise nach Düsseldorf vom 14.6. - 18.6.1987 (Kongreß "Healthy Cities") nur Nächtigungsgelder nach den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes verrechnet wurden, obwohl die tatsächlichen Kosten laut Beleg höher waren. Bei

der Auslandsdienstreise nach Köln bzw. Bonn im Interesse der Gesellschaft im Jahre 1988 (Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung, Gesundheitsministerium) war ebenfalls zu beobachten, daß lediglich die Flugkosten München-Köln-Wien der Gesellschaft im Ausmaß von S 6.220,-- verrechnet wurden. Weder Taggelder noch Nächtigungsgelder bzw. die Kosten der Bahnfahrt Köln-Bonn-Köln wurden im gegenständlichen Fall der Gesellschaft angelastet. Wie in weiterer Folge noch zu erläutern sein wird, wurden die Flugkosten von der Gesellschaft nur zur Hälfte getragen, zumal davon S 3.110,-- dem Fonds "Gesundes Österreich" weiterverrechnet wurden.

Diese außergewöhnliche Vorgangsweise zum Vorteil der Gesellschaft, die ausschließlich auf dem persönlichen Willen der Geschäftsführerin basierte, wurde damit begründet, daß teilweise eine vollständige Abrechnung der Reisekosten irrtümlich vergessen, jedoch zum überwiegenden Teil der Fälle in Folge der finanziellen Engpässe in der Gesellschaft auf eine **Reisekostenabrechnung seitens der Geschäftsführerin bewußt verzichtet** wurde.

In zusammenfassender Betrachtung der Reisekostenverrechnung der Geschäftsführerin im Zeitraum 1986 bis 1988 stellt der Landesrechnungshof fest, daß die bereits dargestellte Verrechnung von Bahnfahrten bei Dienstreisen mit Dienstautos des Landes Steiermark im Ausmaß von insgesamt S 1.440,-- nicht gerechtfertigt war.

Durch die persönliche unternehmerische Entscheidung der Geschäftsführerin, nicht die werkvertraglich bedingenen Reisekostensätze der Ärztekammer für Steiermark in Anspruch zu nehmen, bzw. durch den gänzlichen Verzicht auf die Reisekostenverrechnung bei zahlreichen Dienstreisen im Interesse der Gesellschaft wurde die vorhin dargestellte Verrechnung der Kosten von Bahnfahrten im Ausmaß von S 1.440,-- weit mehr als kompensiert, sodaß von einer bewußten Absicht zur Erlangung eines finanziellen Vorteiles keineswegs gesprochen werden kann.

Effektive Belastung der Gesellschaft mit Reisekosten der Geschäftsführerin

Im Rahmen der Ermittlung der effektiven Belastung der Gesellschaft mit Reisekosten der Geschäftsführerin war zu untersuchen, inwieweit Teile der verrechneten Reisekosten von anderen Rechtsträgern bzw. Institutionen übernommen wurden. Wie die Überprüfung ergab, war dies im Zusammenhang mit der Auslandsdienstreise nach Turku (Finnland) vom 6.10. - 10.10.1986 (Teilnahme am Workshop "Formulierung der globalen und nationalen Ziele für Zahngesundheit") sowie bei Dienstreisen nach Wien im Zusammenhang mit der Übernahme der Funktion einer stellvertretenden Kuratoriumsvorsitzenden im Fonds "Gesundes Österreich" im Jahre 1988 der Fall.

Wie aus der Korrespondenz vom 29. Juli 1986 zu entnehmen war, wurde an Frau Dr. Kalnoky vom Bundesministerium für Gesundheit und Umweltschutz die Bitte herangetragen,

am WHO-Workshop in Turku (Finnland) als Vertreterin der Republik Österreich teilzunehmen. Dafür erklärte sich das Ministerium bereit, die Flugkosten zur Gänze zu übernehmen. Die insgesamt Flugkosten von S 21.540,-- wurden vom Ministerium am 5. Jänner 1987 auf das Geschäftskonto der Gesellschaft überwiesen, sodaß von den insgesamt verrechneten Reisekosten im Zusammenhang mit der gegenständlichen Auslandsdienstreise in Höhe von S 23.910,-- von der Gesellschaft nur S 2.370,-- aus dem eigenen Budget zu tragen waren.

Mit Ende des Jahres 1987 wurde der **Fonds "Gesundes Österreich"** zur Durchführung von Aktionen zur Gesundheitsförderung in Österreich gegründet. Zweck dieses Fonds ist u.a.

- * die Erstellung von gesundheitspolitischen Prioritäten für Gesundheitsförderung und Gesundheitserziehung in Österreich,
- * die Anregung und Durchführung von Aktionen und Projekten,
- * die öffentliche Bewußtseinsbildung, Medienarbeit sowie die Herstellung der Akzeptanz für Gesundheitsförderungsprogramme,
- * die Schaffung von Rahmenbedingungen für Aktionen und Maßnahmen zur Gesundheitsförderung und Gesundheitserziehung

- * die Aufbringung und Vergabe von finanziellen Mitteln,
- * die Setzung von konzeptiven Rahmenbedingungen für die Durchführung von Aktionen und Programmen bzw. ihre Erfolgskontrolle und Dokumentation,
- * die Durchführung von gesundheitspolitischen Arbeitstagungen und Symposien usw.

Den Vorsitz im Kuratorium des gegenständlichen Fonds führt laut den Statuten der Bundesminister für Gesundheit und öffentlicher Dienst. Die Fondsmittel werden zu gleichen Teilen vom Bund, vom Hauptverband der Sozialversicherungsträger und vom Krankenanstalten-Zusammenarbeitsfonds aufgebracht.

Da die Steirische Gesellschaft für Gesundheitsschutz gleiche oder ähnlich gelagerte Ziele verfolgt und in den Jahren ihres Bestehens Erfahrungen auf diesem Sektor gesammelt hat, wurde der Wunsch seitens des Fonds zur Übernahme der Funktion einer stellvertretenden Kuratoriumsvorsitzenden im Fonds bzw. der Betreuung des Bereiches Kariesprophylaxe an Frau Dr. Kalnoky herangetragen. Da die Übernahme der vorhin genannten Funktion auch im Interesse der Gesellschaft lag, stimmte der Vorstand der Gesellschaft in seiner Sitzung vom 12. November 1987 zur ehrenamtlichen Mitarbeit der Geschäftsführerin im Fonds "Gesundes Österreich" zu. Dies bedeutete, daß die Geschäftsführerin durchschnitt-

lich einen Tag pro Woche im Sekretariat des Fonds in Wien beschäftigt war bzw. ist und somit der Gesellschaft in dieser Zeit nicht zur Verfügung stand. Darin lag auch die Ursache, daß die Reisebewegungen der Frau Dr. Kalnoky speziell nach Wien in den Perioden 1987 und 1988 ständig zunahmen und die Summe der von ihr an die Gesellschaft verrechneten Reisekosten einen steigenden Trend verzeichneten.

Um einen Deckungsbeitrag für die Tätigkeit der Geschäftsführerin im Fonds "Gesundes Österreich" bzw. der daraus resultierenden Zusatzkosten für die Gesellschaft zu erzielen, wurde im Einvernehmen mit der Geschäftsführerin zwischen der Gesellschaft und dem Fonds über eine entsprechende **Entschädigung für die Gesellschaft** verhandelt. Während man über ein pauschales Entgelt vorerst kein Einvernehmen erzielen konnte, suchte man nach einem geeigneten objektivierenden Arbeitstitel und man einigte sich für das Jahr 1988 auf die Form einer **Spesenverrechnung an den Fonds durch die Gesellschaft**. Für 1989 ist laut Kuratoriumsbeschluß bereits eine Abgeltung für die Tätigkeit der Geschäftsführerin beim Fonds in Form eines Pauschalbetrages an die Gesellschaft fixiert.

Insgesamt wurden im Jahre 1988 von der Gesellschaft im Zusammenhang mit der Übernahme der Funktion einer stellvertretenden Kuratoriumsvorsitzenden durch die Geschäftsführerin Spesen in Form von Telefongebühren, Personalaufwand der Sekretärin, **Reisekosten Dr. Kalnoky**

bzw. sonstige Spesen von Referenten an den Fonds "Gesundes Österreich" im Ausmaß von insgesamt S 237.647,80 verrechnet, wovon per 31.12.1988 S 17.979,66 noch als Forderung aushaftend waren.

Hievon waren in den vorhin genannten Spesenabrechnungen mit dem Fonds kalkulierte Reisekosten der Frau Dr. Kalnoky für das Jahr 1988 im folgenden Ausmaß enthalten.

Taggelder	20.595,--
Nächtigungen	6.851,40
Taxirechnungen	2.899,74
Flugkosten	7.520,--
Km-Gelder	87.790,--

Summe	125.646,14
-------	------------

Bezüglich der Taggeldverrechnung gegenüber dem Fonds war festzustellen, daß unabhängig davon, ob seitens der Geschäftsführerin gegenüber der Gesellschaft eine diesbezügliche Kostenverrechnung erfolgte oder nicht, generell bei sämtlichen Dienstreisen im Zusammenhang mit der Tätigkeit beim Fonds "Gesundes Österreich" Taggelder nach den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes in der Höhe von S 380,-- (Ausland S 486,--) weiterverrechnet wurden. Dieselbe Vorgangsweise war bei der Verrechnung von Nächtigungsgeldern zu beobach-

ten. Sofern mit der Gesellschaft Nächtigungen gemäß Beleg abgerechnet wurden, erfolgte die Weiterverrechnung der Nächtigungskosten an den Fonds ebenfalls laut Beleg. Unabhängig davon, ob bei den gegenständlichen Dienstreisen zum Fonds die Bahn oder ein Dienstauto des Landes Steiermark oder eine private Mitfahrgelegenheit in Anspruch genommen wurde, und unabhängig davon, ob eine Fahrkostenverrechnung seitens der Geschäftsführerin mit der Gesellschaft durchgeführt wurde oder nicht, wurde dem Fonds von der Gesellschaft generell ein Satz von S 5,-- pro Kilometer in Rechnung gestellt, wobei die Strecke Graz-Wien-Graz einheitlich mit 380 Kilometer kalkuliert wurde. Speziell daraus ist ersichtlich, daß die bedungene Spesenverrechnung mit dem Fonds "Gesundes Österreich" keinen klassischen Ersatz der direkten Kosten, die der Gesellschaft aus der Tätigkeit der Geschäftsführerin beim Fonds erwachsen sind, darstellt, sondern es sich um eine kostenorientierte Kalkulation eines Entgeltes seitens der Gesellschaft für die Übernahme der Funktion einer stellvertretenden Kuratoriumsvorsitzenden handelt.

Die von Frau Dr. Kalnoky der Gesellschaft verrechneten Reisekosten bezüglich der beiden Auslandsdienstreisen Bern-Genf-Zürich bzw. Köln-Bonn wurden je zur Hälfte dem Fonds bzw. der Gesellschaft angelastet, zumal im Rahmen dieser Dienstreisen sowohl Fondsangelegenheiten als auch Angelegenheiten der Gesellschaft betreffend gleichzeitig erledigt wurden. Bei der Durchsicht der gegenständlichen Spesenverrechnung ist auch

aufgefallen, daß fünf Dienstreisen nach Wien im Zusammenhang mit der Fondstätigkeit sowohl hinsichtlich der KM-Gelder als auch der Taggelder zum Vorteil der Gesellschaft doppelt verrechnet wurden, ohne daß es seitens des Fonds "Gesundes Österreich" zu Reklamationen kam. Im Gegensatz dazu ist aufgefallen, daß bei der letzten Spesenabrechnung mit dem Fonds vom 7. April 1989 bezüglich der Dienstreisen vom 1. Dezember bzw. 20. Dezember 1988 nach Wien keine Kilometergeldverrechnung erfolgte.

Eine Gegenüberstellung der im Jahre 1988 im Rahmen der Spesenverrechnung mit dem Fonds "Gesundes Österreich" in Rechnung gestellten Reisekosten im Zusammenhang mit Dienstreisen der Frau Dr. Kalnoky zum Fonds und der korrespondierenden Kosten, die von der Geschäftsführerin der Gesellschaft in Rechnung gestellt wurden, zeigte folgendes Bild:

Verrechnung "Reisekosten Dr. Kalnoky" an den Fonds Gesundes Österreich	125.646,14
Verrechnung "Reisekosten Dr. Kalnoky" an die Ge- sellschaft	37.289,13
<hr/>	
Deckungsbeitrag	+ 88.357,01

Wie die vorangegangene Aufstellung zeigt, wurde von der Gesellschaft im Rahmen der Spesenabrechnung ein positiver Deckungsbeitrag für die Tätigkeit der Ge-

geschäftsführerin beim Fonds "Gesundes Österreich" von rund S 90.000,-- erwirtschaftet, zumal davon auszugehen war, daß die Weiterverrechnung von Telefongebühren, des Personalaufwandes der Sekretärin und der sonstigen Spesen der Referenten gewinnneutral erfolgte.

Die Höhe des erzielten Deckungsbeitrages von rund S 90.000,-- wurde von verschiedenen Komponenten beeinflusst:

* Kalkulation mit einem Kilometersatz von S 5,--

* Doppelverrechnungen von Dienstreisen an den Fonds

* Nichtverrechnung von Taggeldern durch Frau Dr. Kalnoky an die Gesellschaft

* Nichtverrechnung von Bahnfahrten durch Frau Dr. Kalnoky an die Gesellschaft bei Benutzung des Verkehrsmittels Bahn

* Nichtverrechnung von Reisekosten durch Frau Dr. Kalnoky an die Gesellschaft bei Benutzung eines Dienstwagens des Landes Steiermark

Daraus ist ersichtlich, daß der Einsatz von Dienstwagen des Landes für Dienstreisen der Geschäftsführerin in Fondsangelegenheiten hinsichtlich der Erzielung eines positiven Deckungsbeitrages nur eine unter vielen

Komponenten darstellt, sodaß nicht davon ausgegangen werden kann, daß der von der Gesellschaft erzielte positive Deckungsbeitrag im Rahmen der Spesenverrechnung mit dem Fonds ausschließlich auf die Dienstwageneinsätze zurückzuführen war. Der Einsatz von Dienstwagen brachte nach Auffassung des Landesrechnungshofes der Gesellschaft insoferne einen Vorteil, als bei Dienstreisen mit Dienstautos des Landes der Gesellschaft im Jahre 1988 seitens der Geschäftsführerin keine Fahrtkosten verrechnet wurden, zumal ihr persönlich und unmittelbar auch diesbezüglich keine Kosten erwachsen sind. Geht man davon aus, daß es in der Gesellschaft üblich ist, bei Dienstfahrten außerhalb der Landesgrenzen der Steiermark unabhängig vom verwendeten Verkehrsmittel generell Bahnfahrten zweiter Klasse zu verrechnen, und diese auch bei Verwendung anderer Verkehrsmittel von der Geschäftsführerin der Gesellschaft angelastet worden wären, so kann der echte Vorteil der Gesellschaft im Zusammenhang mit Einsätzen von Dienstwagen des Landes bei Dienstreisen der Frau Dr. Kalnoky im Interesse der Gesellschaft im Jahre 1988 mit rund S 16.600,-- beziffert werden. Da hinsichtlich der Inanspruchnahme von Dienstautos des Landes Steiermark zwischen dem Land Steiermark und der Gesellschaft keine rechtliche Beziehung besteht, sondern auf Grund des Werkvertragsverhältnisses das diesbezügliche Entscheidungsermessen bei der Geschäftsführerin liegt, kann nach Auffassung des Landesrechnungshofes seitens des Landes kein Rechtsanspruch auf Rückforderung des durch Dienstwageneinsätze des Landes erlangten Vorteils der Gesellschaft oder der dem Land dadurch entstandenen Kosten gegenüber der Gesellschaft abgeleitet werden.

Im Zusammenhang mit der Benützung von Dienstwagen des Landes Steiermark durch Frau Dr. Kalnoky ist nochmals hinzuweisen, daß Frau Dr. Kalnoky auch die Interessen des Landes in der Gesundheitspolitik vertritt. Hierzu hat Frau Dr. Kalnoky dem Landesrechnungshof gegenüber erklärt, daß sie neben ihrer Tätigkeit bei der Gesellschaft für Gesundheitsschutz, insbesondere bei Fahrten nach Wien zum Fonds "Gesundes Österreich" auch die Interessen des Landes in der Gesundheitspolitik wahrnimmt und für das Ressort Gesundheitswesen tätig ist. Diesbezüglich wurde auch ein Schreiben des zuständigen politischen Referenten, Landeshauptmannstellvertreter Prof. Kurt Jungwirth, dem Landesrechnungshof übermittelt (Beilage 44).

Wie aus den vorangegangenen Ausführungen zu entnehmen war, wurden Teile der von der Geschäftsführerin an die Gesellschaft verrechneten Reisekosten im Betrachtungszeitraum vom Bundesministerium für Gesundheit und Umweltschutz im Jahre 1986 bzw. vom Fonds "Gesundes Österreich" im Jahre 1988 getragen, sodaß sich die effektive Belastung der Gesellschaft im Zusammenhang mit der Verrechnung von Reisekosten der Geschäftsführerin wie folgt darstellt:

Effektive Belastung der Gesellschaft mit Reisekosten der Geschäftsführerin 1986 - 1988

Periode	1986	1987	1988
Reisekostenverr. an die Gesellschaft laut Belege	45.485,--	39.290,50	50.145,97
Abzügl. Refundierung Flugkosten Turku (Gesundheitsministerium)	21.540,--		
Abzügl. Weiterverrechnung Reisekosten (Fonds "Gesundes Österreich)			37.289,13
Effektive Reisekostenbelastung für die Gesellschaft	23.945,--	39.290,50	12.856,84

Eine Gegenüberstellung der budgetierten Reisekosten und der tatsächlichen Belastung der Gesellschaft mit Reisekosten der Geschäftsführerin zeigte im Betrachtungszeitraum 1986 bis einschließlich 1988 folgendes Bild:

Periode	1986	1987	1988
Reisekosten lt. Rahmenbudget	30.000,--	32.100,--	34.400,--
Effektive Belastung der Gesellschaft	23.945,--	39.290,50	12.856,84
Abweichung	- 6.055,--	+ 7.190,50	- 21.543,16

Wie aus der vorangegangenen Aufstellung ersichtlich ist, wurde das Reisekostenbudget der Jahre 1986 und 1988 von der Geschäftsführerin nicht zur Gänze ausgeschöpft. 1988 kam es zu einer deutlichen Unterschreitung, zumal der größte Teil der von der Geschäftsführerin der Gesellschaft angelasteten Reisekosten an den Fonds "Gesundes Österreich" weiterverrechnet wurde. Lediglich im Geschäftsjahr 1987 kam es zur Überziehung der budgetierten Reisekosten im Ausmaß von rund S 7.000,-- die u.a. mit vermehrten Dienstreisen nach Wien in Verbindung mit der Vorbereitung und Gründung des Fonds "Gesundes Österreich" im Zusammenhang steht. Grundsätzlich ist zu bemerken, daß laut Auskunft des Vizepräsidenten der Gesellschaft die interne organisatorische Regelung besteht, daß die Geschäftsführerin über den budgetierten Reisekostenrahmen selbständig disponieren kann, wobei bei größeren Reisebewegungen prinzipiell das mündliche Einverständnis mit dem Vizepräsidenten hergestellt wird. Der Landesrechnungshof steht dieser Vorgangsweise aus Gründen der Flexibilität durchaus positiv gegenüber, jedoch sollten in Zukunft bei Budgetüberschreitungen der Vorstand bzw. der Arbeitsausschuß bezüglich der Begründung und des geplanten Ausmaßes der Überziehung im vorhinein befaßt werden, was laut den diesbezüglichen Sitzungsprotokollen im Jahre 1987 nicht geschehen ist.

Form der Reisekostenabrechnung

Wie bereits in der Einleitung dieses Abschnittes hingewiesen wurde, sind Reisekostenabrechnungen mit Ange-

stellten der Gesellschaft bzw. mit freien Mitarbeitern und auf Werkvertragsbasis aus umsatzsteuerlicher Sicht unterschiedlich zu behandeln.

Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist gemäß § 2 Abs. 1, wer eine **gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt**. Gewerblich oder beruflich ist jede **nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen**, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt. Da sämtliche vorhin genannten Merkmale auf **den freien Mitarbeiter auf Werkvertragsbasis** zutreffen, ist dieser im Gegensatz zum Dienstnehmer im Angestelltenverhältnis als **Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes** einzustufen. Zwischen dem freien Mitarbeiter und der Gesellschaft liegt ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch vor. Da das Umsatzsteuerrecht dem Grundsatz der einheitlichen Leistung folgt, kann die einzelne Leistung des freien Mitarbeiters nicht in ihre Bestandteile zerlegt werden. Dies bedeutet, daß sämtliche verrechneten Leistungen eines freien Mitarbeiters an die Gesellschaft bei diesem derzeit der 20 %igen Umsatzsteuer unterliegen. Unabhängig davon, ob eine getrennte Rechnungslegung durch den freien Mitarbeiter erfolgt oder nicht, gilt dies somit auch für unselbständige Nebenleistungen (z.B. Taggelder, Nächtigungsgelder, Kilometergelder usw.)

Entsprechend der Systematik der Umsatzsteuer kann die Gesellschaft gemäß § 12 UStG 1972 die von anderen Unternehmern (z.B. freie Mitarbeiter) an sie verrechnete

Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die für ihr Unternehmen im Inland ausgeführt worden sind, als Vorsteuer geltend machen. Voraussetzung dafür ist u.a. eine den Formvorschriften des § 11 UStG 1972 entsprechende Rechnungslegung des Leistungserbringers. Anstelle von Rechnungen des leistenden Unternehmers können auch Gutschriften des Leistungsempfängers treten. Sie berechtigen den Unternehmer als Leistungsempfänger ebenfalls zum Vorsteuerabzug, wenn sie die den Formvorschriften für Rechnungen entsprechenden Angaben enthalten und Einverständnis zwischen den Unternehmern über die Abrechnung mittels Gutschrift besteht.

Rechnungen bzw. Gutschriften müssen gemäß § 11 UStG 1972 folgende Angaben enthalten, damit ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann:

- * Name und Anschrift des leistenden Unternehmers
- * Name und Anschrift des Leistungsempfängers
- * Art und Umfang der Leistung
- * Tag oder Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt
- * Entgelt
- * Steuerbetrag, der auf das Entgelt entfällt.

Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag S 2.000,-- nicht übersteigt (sogenannte Kleinbetragsrechnungen), genügt anstelle eines getrennten Ausweises des Entgeltes und Steuerbetrages die Angabe des Steuersatzes zum Bruttobetrag, der Name und die Anschrift des Leistungsempfängers sind ebenfalls entbehrlich.

Nur eine Rechnung, die den vorhin genannten Formvorschriften gerecht wird, berechtigt zum Vorsteuerabzug. Daher ist auch der Unternehmer (z.B. freie Mitarbeiter), der umsatzsteuerpflichtige Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, die den Formvorschriften des § 11 UStG 1972 entsprechen.

Infolge des im Umsatzsteuerrecht vorherrschenden Grundsatzes der einheitlichen Leistung unterliegt somit nicht nur das bedungene Pauschalhonorar, sondern auch die Reisekostenvergütung der Gesellschaft an die Geschäftsführerin in ihrer Unternehmenssphäre dem einheitlichen 20 %igen Umsatzsteuersatz und der entsprechende Steuerbetrag kann bei Einhaltung der Formvorschriften bei der Reiserechnungslegung in der Gesellschaft als Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Wie die Überprüfung der Reisekostenbelege der Geschäftsführerin hinsichtlich Formalkriterien ergab, wurden die Reisekostenabrechnungen aus umsatzsteuerlicher Sicht in Anlehnung an die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1972 über die Behandlung von Reisekostenabrech-

nungen mit Dienstnehmern im Angestelltenverhältnis gehandhabt. Generell wurden im Zuge der Verrechnung die in der Gesellschaft aufliegenden Reisekostenabrechnungsformulare für Angestellte verwendet. Auf keiner Reisekostenabrechnung der Geschäftsführerin war ein getrennter Ausweis des auf das Entgelt entfallenden Umsatzsteuerbetrages bzw. die Angabe des Steuersatzes zum Bruttobetrag festzustellen. Dies bedeutet, daß die Reisekostenabrechnungen der Geschäftsführerin nicht den Rechnungslegungsvorschriften des § 11 UStG 1972 entsprechen und somit die Gesellschaft auch gemäß den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes grundsätzlich nicht berechtigt ist, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen.

Folgerichtig wurden im Betrachtungszeitraum 1986 bis 1988 bei Kilometergeldverrechnungen der Geschäftsführerin keine Vorsteuerbeträge berücksichtigt. Dies hat jedoch keine materiellen Auswirkungen, zumal die verrechneten Kilometersätze zur Zeit der Prüfung von S 3,70 pro Kilometer netto zu verstehen sind, und somit in dieser Höhe aufwandswirksam in die Gebarung der Gesellschaft einfließen. Bei Verrechnungen von pauschalierten Taggeldern bzw. Nächtigungsgeldern nach den Grundsätzen des Einkommenssteuergesetzes wurden im Gegensatz dazu 10 % Umsatzsteuer herausgerechnet und als Vorsteuer geltend gemacht, obwohl die Rechnungslegung nicht den Formvorschriften des Umsatzsteuergesetzes entsprach. Durch diese nicht gesetzeskonforme Vorgangsweise machte die Gesellschaft die gegebenen Formmängel in der Reiserechnungslegung von sich aus rückgängig und verhindert dadurch materielle Auswir-

kungen, zumal damit nur die Nettobeträge in die Gebarung der Gesellschaft aufwandswirksam wurden.

Eine differenzierte Vorgangsweise aus umsatzsteuerlicher Sicht war bei der Verrechnung der Kosten von Bahnfahrten der Geschäftsführerin zu beobachten. Teilweise wurden 10 % Umsatzsteuer herausgerechnet und als Vorsteuer geltend gemacht, teilweise war dies wiederum nicht der Fall. Eine Begründung für diese unterschiedliche Vorgangsweise konnte nicht gegeben werden.

Die Unterlassung des Vorsteuerabzuges entspricht zwar auf Grund der Formmängel der Reiserechnungslegung den Intentionen des Umsatzsteuergesetzes, jedoch sind auf Grund der Nichtbeachtung der Formvorschriften des § 11 UStG 1972 materielle Auswirkungen gegeben, zumal in den gegenständlichen Fällen die Bruttobeträge zur Gänze aufwandswirksam in die Gebarung der Gesellschaft einfließen.

Wie die stichprobenartige Überprüfung ergab, erfolgten die Reisekostenabrechnungen der med.-techn. Assistentinnen im Rahmen der AKL-Einsätze der Zahnassistentinnen im Rahmen der Kariesprophylaxe sowie der sonstigen Mitarbeiter auf Werkvertragsbasis bei Verwendung des privaten PKW's bei Dienstreisen auf der Basis des amtlichen Kilometergeldsatzes (zum Prüfungszeitpunkt S 3,70 pro Kilometer) ebenfalls ohne Ausweis der darauf entfallenden Umsatzsteuer, obwohl es sich dabei um

einen Leistungsaustausch zwischen zwei Unternehmern im umsatzsteuerlichen Sinne handelt. Auch in diesen Fällen wurden folgerichtig keine Vorsteuerbeträge berücksichtigt, zumal ein Vorsteuerabzug eine den Rechnungslegungsvorschriften des § 11 UStG 1972 entsprechende Reisekostenabrechnung bedingt. Materielle Auswirkungen waren dadurch insofern nicht gegeben, als die bedungenen Kilometersätze netto zu verstehen sind, und in dieser Höhe auch aufwandswirksam in die Gebarung der Gesellschaft einfließen.

Medizinisch-technische Assistentinnen auf Werkvertragsbasis erhielten im Rahmen des AKL-Projektes bei Auswärtseinsätzen neben dem bedungenen Honorar ein Taggeld in Höhe von S 200,--. Ebenso war dies bei Einsätzen der Zahnassistentinnen im Rahmen der Kariesprophylaxe der Fall. Wie die stichprobenartige Überprüfung zeigte, wurden in den Jahren 1986 und 1987 die gegenständlichen Taggelder gemeinsam mit den Honorarnoten abgerechnet und richtigerweise einheitlich der 20 %igen Umsatzsteuer unterworfen bzw. der entsprechende Steuerbetrag auch als Vorsteuer in der Gesellschaft geltend gemacht. Unverständlicherweise wurde bei Taggeldverrechnungen von Zahnassistentinnen im Jahre 1988 vom im Umsatzsteuerrecht vorherrschenden Grundsatz der einheitlichen Leistung abgegangen. So war bei einigen Fällen in der Periode 1988 festzustellen, daß aus dem Honorarbestandteil der Abrechnung 20 % Umsatzsteuer herausgerechnet wurden, während beim Taggeldanteil nur 10 % Umsatzsteuer berücksichtigt und als Vorsteuer geltend gemacht wurden.

Eine ähnliche Vorgangsweise war auch im Rahmen der stichprobenartigen Überprüfung bei der Reisekostenabrechnung von Frau Dr. Bergthaler hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung zu beobachten. In den Jahren 1986 und 1987 wurde das bedungene Taggeld in Höhe von S 200,-- gemeinsam mit den Honorarnoten abgerechnet und richtigerweise der 20 %igen Umsatzsteuer unterworfen bzw. der entsprechende Steuerbetrag als Vorsteuer in der Gesellschaft geltend gemacht.

Mit dem Abschluß eines neuen Werkvertrages per 1. Februar 1988, in dem ein monatliches Pauschalhonorar von S 14.000,-- (brutto) vereinbart wurde, erfolgte in weiterer Folge die Taggeldverrechnung im Rahmen der Kilometergeldabrechnung der Frau Dr. Bergthaler. Ab diesem Zeitpunkt wurden von den Taggeldbeträgen nur mehr 10 % Umsatzsteuer berücksichtigt und als Vorsteuer von der Gesellschaft geltend gemacht.

Abgesehen davon, daß diese Vorgangsweise keineswegs den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1972 entsprach, sind dadurch auch materielle Auswirkungen gegeben, zumal in den gegenständlichen Fällen ein um 10 % höherer Taggeldanteil in der Gebarung der Gesellschaft aufwandswirksam wurde.

Hinsichtlich der Form der Reisekostenabrechnung mit der Gesellschaft stellt der Landesrechnungshof zusammenfassend folgendes fest:

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes ist die **Dokumentation einer durchgeführten Dienstreise** auf dem Reiseabrechnungsformular in den meisten Fällen unzureichend, um eine materielle Überprüfung der Reisekostenabrechnung durch Prüfungsorgane innerhalb angemessener Frist anhand der Belege bzw. ohne weitere Hilfsaufzeichnungen und mündliche Zusatzinformationen gewährleisten zu können. Der Landesrechnungshof empfiehlt in Zukunft bei Reisen im Interesse der Gesellschaft auf dem Reiseabrechnungsformular des jeweiligen Rechnungslegers neben dem Namen und der Anschrift und dem Ziel der Reise auch

- * den Zweck der Reise,
- * eine stichwortartige Darstellung der Dienstreise bei umfangreichen Reisebewegungen,
- * den Zeitraum der Reise bzw.
- * das eingesetzte Verkehrsmittel

generell anzuführen, was nicht nur die nachträgliche Überprüfung durch Prüfungsorgane, sondern auch durch den Rechnungsleger selbst wesentlich erleichtert.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Reisekostenabrechnungen erachtet es der Landesrechnungshof in Zukunft als unbedingt erforderlich, zwischen einer Reiserechnungslegung von Angestellten der Gesell-

schaft und einer Reiserechnungslegung von freien Mitarbeitern streng zu unterscheiden. Während die diesbezügliche Handhabung bei Angestellten unter Anwendung der jeweils gültigen Bestimmungen des § 13 UStG 1972 zu erfolgen hat, wird in Zukunft von der Gesellschaft darauf zu achten sein, daß die Reisekostenabrechnungen der freien Mitarbeiter, die umfangmäßig eine wesentlich größere Bedeutung aufweisen, den Formvorschriften des § 11 UStG 1972 entsprechen um eventuell zukünftige negative materielle Auswirkungen im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug vermeiden zu können. Dabei wird ein besonderes Augenmerk darauf zu legen sein, daß in den Abrechnungen die Reisekostenvergütungen (Taggelder, Nächtigungsgelder, Kilometergelder usw.) mit den **bedungenen Nettobeträgen** angeführt sind, und die darauf entfallende 20%-ige Umsatzsteuer explizit in Summe ausgewiesen ist, die sodann von der Gesellschaft als Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Da die Gesellschaft zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist für diese die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer aufkommensneutral, und es entsteht somit keine Zusatzbelastung für die Gesellschaft. Der Landesrechnungshof erachtet es für sinnvoll, ein den vorhin dargestellten Grundsätzen entsprechendes Reisekostenabrechnungsformular zu entwickeln, um einerseits in Zukunft eine ordnungsgemäße Reisekostenrechnungslegung sicherzustellen und andererseits gleichzeitig den Verwaltungsaufwand zu verringern. Dazu ist positiv zu erwähnen, daß die Neukonzeption der Reisekostenabrechnungsformulare entsprechend den Bestimmungen der Formvorschriften des § 11 UStG 1972 in Angriff genommen wurde.

IX. FAHRBETRIEBSMITTEL, VERSICHERUNGEN

Die Gesellschaft für Gesundheitsschutz verfügt über zwei Kraftfahrzeuge, und zwar

- * einen PKW, Type Opel Kadett-Kombi und
- * den AKL-Bus, Type Mercedes

Bis zum November 1980 stand als Dienstwagen ein Citroen GX im Einsatz, der dann durch einen Opel Kadett-Kombi ersetzt wurde. Die letzte Neuanschaffung des Dienstwagens, wieder ein Opel Kadett-Kombi, erfolgte im Juli 1986. Der AKL-Bus steht seit 1975 im Einsatz.

Bei der im Jahre 1984 begonnenen und nicht zum Abschluß gebrachten Rechnungsprüfung durch Med.Rat Dr. Kiendler bestanden Unklarheiten hinsichtlich der Bezahlung des Opel Kadetts, der im Jahre 1980 angeschafft wurde. Hierbei wurde auf ein Schreiben der Gesellschaft für Gesundheitsschutz an die Firma ~~Salis & Braunstein~~^M vom 31. August 1984 hingewiesen, in dem um bargeldlose Abwicklung von Autorechnungen ersucht wurde und hiemit der Eindruck entstand, als ob Zahlungen an die Firma ~~Salis & Braunstein~~ noch zu leisten wären, obwohl das Auto bereits im Jahre 1980 zur Gänze bar ausbezahlt wurde.

Der Landesrechnungshof hat dieses Schreiben vom 31. August 1984 an die Firma ~~Salis & Braunstein~~ bei der Gesellschaft für Gesundheitsschutz überprüft, und dabei festgestellt, daß sich dieses Ersuchen

um bargeldlose Abwicklung nicht auf den Ankauf des Opel Kadett, sondern eindeutig auf allfällige Reparaturechnungen für den Opel Kadett bezieht (Beilage 45).

Hinsichtlich der Verwendung des Dienstkraftwagens ist festzustellen, daß dieser zu einem wesentlichen Teil als Begleitfahrzeug für den AKL-Bus eingesetzt wird, um das für die Untersuchung notwendige Personal zum Einsatzort zu bringen.

Der Landesrechnungshof hat in die Fahrtenbücher des Dienstkraftwagens und des AKL-Busses Einsicht genommen, wobei festgestellt werden mußte, daß diese nicht ordnungsgemäß geführt werden. Für den Dienstkraftwagen Opel Kadett-Kombi konnte für das Jahr 1985 und die erste Hälfte 1986 kein Fahrtenbuch vorgelegt werden. Für den AKL-Bus liegt für das Jahr 1983 das Fahrtenbuch nur bis zum Monat April vor. Die Fahrtenbücher werden nicht vollständig geführt, da an einzelnen Tagen Eintragungen fehlen bzw. Kilometerangaben mit den Fahrzielen nicht immer übereinstimmen. Anhand der Fahrtenbücher allein ist daher der tatsächliche Einsatz der beiden Kraftfahrzeuge nicht zur Gänze nachzuziehen.

Der Landesrechnungshof empfiehlt dringend eine genauere Führung der Fahrtenbücher, die neben dem Einsatztag, dem Einsatzort, dem Kilometerstand am Beginn und Ende der Dienstreise, auch die jeweiligen Benützer des Fahrzeuges und die jeweilige Tankmenge enthalten sollen.

Der Landesrechnungshof hat, da hinsichtlich des Treibstoffverbrauches Kritik angeklungen ist, anhand der Kassenbelege und Banküberweisungen für die beiden eingesetzten Kraftfahrzeuge den Treibstoffverbrauch überprüft.

Hiezu ist festzuhalten, daß der AKL-Bus im Winter ständig beheizt werden muß, wobei der Treibstoffverbrauch rund 10 bis 12 Liter Diesel pro Tag beträgt. Die Zuordnung des Treibstoffverbrauches auf die Kilometerleistung ist daher nur bedingt möglich, da z.B. in den Wintermonaten kaum eine Kilometerleistung vorliegt und trotzdem ein relativ hoher Treibstoffverbrauch gegeben ist. Die stichprobenweise Überprüfung des Treibstoffverbrauches unter Zuhilfenahme der Fahrtenbücher und der Einsatzpläne ergab plausible Werte zwischen 26 und 30 Liter pro 100 km.

Der Landesrechnungshof hat auch den durchschnittlichen Treibstoffverbrauch pro Jahr für den Dienstkraftwagen Opel Kadett-Kombi ermittelt. Dabei zeigten sich in der Regel Werte zwischen 8 und 9 Liter. Nur in den Jahren 1987 und 1988 lag der Verbrauch jedoch darunter und zwar zwischen 6 und 7 Liter pro 100 km.

Auf Grund des ermittelten durchschnittlichen Treibstoffverbrauches und der stichprobenartigen Prüfung einzelner Fahrten kann die Verwendung von Treibstoff für private Zwecke wohl ausgeschlossen werden. Der geringere Treibstoffverbrauch in den Jahren 1987 und 1988 ist zum Teil auf die Neuanschaffung des

Dienstautos zurückzuführen, läßt jedoch auch vermuten, daß der Dienstwagen für private Fahrten verwendet wurde, wobei der Treibstoff vom jeweiligen Benutzer selbst bezahlt wurde. Dies wurde auch von der Geschäftsführerin bestätigt, da sie zeitweise den Dienstwagen in den Sommermonaten für Fahrten von ihrem Wohnort in Frohnleiten zur Dienststelle benützt, wobei die Treibstoffkosten von ihr selbst privat beglichen werden. Aber auch von Angestellten der Gesellschaft wurde in einzelnen besonders begründeten Fällen der Dienstwagen unter Selbsttragung der Treibstoffkosten für Privatfahrten benützt. Wenn dies auch nur in geringem Umfang der Fall war, so ist hiezu festzustellen, daß mit den Benzinkosten allein die Kosten für das Kraftfahrzeug nicht abgedeckt sind. Der Landesrechnungshof empfiehlt hier eine genauere Regelung zu treffen.

Bei der Überprüfung der Treibstoffrechnungen hat der Landesrechnungshof auch festgestellt, daß auf einzelnen Rechnungen weder der Rechnungsadressat noch das Kraftfahrzeug, für das der Treibstoff benötigt wird, vermerkt ist. Auf eine genauere Kennzeichnung bei der Rechnungslegung sollte unbedingt geachtet werden.

Der Landesrechnungshof hat auch eine **Überprüfung der einzelnen bestehenden Kraftfahrzeug-Haftpflicht- und Unfallversicherungen** durchgeführt, da bei der seinerzeit begonnen Prüfung im Jahr 1984 durch Med.Rat Dr. Kiendler Unklarheiten bestanden haben und die für Versicherungen aufgewendeten Summen ihm viel zu hoch erschienen sind.

Für den **Opel Kadett-Kombi** besteht eine gesetzliche Haftpflicht und Kasko-Versicherung bei der Grazer Wechselseitigen Versicherungsanstalt. Die Jahresprämie hierfür betrug im Jahr 1988 S 12.905,--.

Für den **AKL-Bus** besteht bei der ~~Bundesländer~~versicherung

- * die notwendige gesetzliche Haftpflichtversicherung mit einer jährlichen Prämie von S 8.820,90 und
- * eine kombinierte Personen-Kasko- und Unfallversicherung mit einer jährlichen Prämie von S 38.412,30.

Die Personenhaftpflicht- und Unfallversicherung wurde zugunsten der im AKL-Bus tätigen Bediensteten abgeschlossen. Die Kasko-Versicherung beinhaltet neben dem eigentlichen Bus auch die darin enthaltenen technischen Geräte.

Des weiteren existieren bei der ~~Bundesländer~~versicherung noch sogenannte Dienstnehmer-Kasko-Versicherungen für die Bediensteten

- Hollomey-Gärner
- Dr. Unterluggauer
- Dr. Bergthaler

Es handelt sich dabei um eine Kilometerkasko-Versicherung für die privaten Autos der genannten Bediensteten, soweit diese für Dienstfahrten eingesetzt sind. Die Kosten für diese Versicherung betragen pro Kraftfahrzeug und einer versicherten Kilometerleistung von 5.000 pro Jahr jährlich S 2.000,--. Für jeden weiteren zusätzlichen gefahrenen Kilometer sind S 0,40 zu entrichten. Die Versicherungsleistung ist mit S 200.000,-- begrenzt, wobei der Selbstbehalt S 5.000,-- beträgt.

Die gleiche Kilometerkasko-Versicherung wurde auch für die bei der Aktion "Gesundes Gemeinde" tätigen Ärzte

- Dr. Eichinger
- Dr. Pokorn
- Dr. Schriebl

abgeschlossen.

Des weiteren besteht noch eine Unfallversicherung für sechs im Rahmen der Aktion "Gesunde Gemeinde" tätige Jungärzte mit einer Jahresprämie pro Mann von S 2.039,--. Diese Versicherung wurde deswegen notwendig, da diese Jungärzte, die im Rahmen dieser Aktion in der ganzen Steiermark unterwegs sind, über sonst keinen Versicherungsschutz verfügen. Ebenso wurde für die im Rahmen dieser Aktion tätigen Ärzte eine Personenhaftpflichtversicherung mit einer Gesamt-

jahresprämie von S 2.712,-- abgeschlossen, wobei die Versicherungssumme 5 Mio. Schilling beträgt.

Der Landesrechnungshof ist dabei zur Auffassung gekommen, daß die abgeschlossenen Versicherungen durchaus angemessen sind und konnte bei seiner Prüfung jedenfalls keine Unklarheiten oder Versicherungen, die nicht im Zusammenhang mit der Gesellschaft stehen, feststellen.

X. BUDGETIERUNG

Aufgabe der Budgetierung ist, den erforderlichen Kapitalbedarf planmäßig zu ermitteln, die Mittelaufbringung zu ergründen und planend festzulegen.

Bei richtiger Handhabung der Budgetierung stellt diese

- ein **Informationsinstrument**, hinsichtlich der Realisierbarkeit der angestrebten Ziele,
- ein **Anweisungsinstrument** der Organe der Gesellschaft an die Geschäftsführung bezüglich der zukünftigen Zahlungsströme dar und dient gleichzeitig als
- **Kontrollinstrument** für den tatsächlichen Ablauf des Zahlungsgeschehens.

Statutengemäßer vorgesehener Ablauf der Programm- und Budgeterstellung in der Gesellschaft

Die von der Gesellschaft für das nächstfolgende Jahr geplanten Aktionen bzw. Vorhaben werden in den jeweiligen Sektionen projektiert, wobei gleichzeitig der voraussichtliche Finanzbedarf festgelegt wird. Gemäß § 11 Z. 12 der Statuten wird sodann bis Mitte Mai eines jeden Jahres der Vorstand vom jeweiligen Sektionsobmann von den im Folgejahr geplanten Aktivitäten in der Sektion bzw. vom voraussichtlichen Finanzbedarf informiert. Der Vorstand hat alle geplanten Projekte lediglich inhaltlich zu prüfen bzw. zu beschließen,

wobei dieser aber keinen Einfluß auf die finanzielle Zuweisung im Rahmen der Budgetierung hat.

Der prinzipiell vom Vorstand inhaltlich genehmigte Voranschlag wird sodann dem Arbeitsausschuß vorgelegt, der sich mit der Finanzierung der einzelnen Programme auseinanderzusetzen hat und den Voranschlag beschließt (Jahresvoranschlag).

Dieser vom Arbeitsausschuß genehmigte Voranschlag bildet in weiterer Folge die Grundlage zur Antragstellung beim Land Steiermark hinsichtlich der Basissubvention für das nächstfolgende Jahr.

Nachdem das tatsächliche Subventionsausmaß des Landes feststeht, werden vom Vorstand in Abhängigkeit von der Subventionshöhe gegebenenfalls Prioritäten der einzelnen Aktionen im betreffenden Geschäftsjahr inhaltlich festgelegt, und sodann dem Arbeitsausschuß zur endgültigen Beschlußfassung vorgelegt (Rahmenbudget), zumal die beim Land Steiermark beantragte Basis-subvention meist höher ist, als sie letztendlich vom Land bewilligt wird.

Nach Erstellung des **Rechnungsabschlusses** wird dieser von den Rechnungsprüfern stichprobenartig überprüft und sodann dem Arbeitsausschuß zur Genehmigung vorgelegt. Im Gegensatz zu der bei Vereinen üblichen Vorgangsweise wird somit der Jahresabschluß nicht von der Hauptversammlung, sondern vom Arbeitsausschuß

beschlossen. Laut § 10 der Statuten nimmt die Hauptversammlung lediglich den Rechenschaftsbericht der Rechnungsprüfer entgegen und sofern keine Einwände bestehen, erteilt sie die Entlastung der betreffenden Organe.

Wie aus den vorangegangenen Ausführungen zu entnehmen ist, kommt hinsichtlich der Budgeterstellung und der Beschlußfassung des Jahresabschlusses dem Arbeitsausschuß eine bedeutende Rolle zu. Laut den Protokollen der Arbeitsausschußsitzungen wird in der betreffenden Sitzung Mitte des jeweiligen Geschäftsjahres

- * der Jahresabschluß des vorangegangenen Geschäftsjahres,
- * das Rahmenbudget des laufenden Geschäftsjahres und
- * der Jahresvoranschlag für das Folgejahr

gleichzeitig behandelt und beschlossen.

Die vom Arbeitsausschuß genehmigten Jahresvoranschläge der Perioden 1985 - 1988, welche der Antragstellung bezüglich der Subvention des Landes zugrunde gelegt wurden, stellten sich wie folgt dar:

Jahresvoranschläge 1985 - 1988

Periode	1985	1986	1987	1988
Ausgaben insg. (INTS)	4950,7	5194,2	5591,1	6121,2
Einnahmen insg. (INTS)	978,6	1303,3	1407,9	1433,7
Erforderl. Subvention	3972,1	3890,9	4183,2	4687,5
Zugesagte Subvention laut Landesvoranschlag (INTS)	2360,0	2360,0	2360,0	2360,0

Wie aus der vorangegangenen Aufstellung ersichtlich ist, lag die vom Land Steiermark laut Landesvoranschlag zugesagte Subvention in allen Betrachtungsperioden wesentlich unter dem beantragten Subventionsausmaß.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes liegt der Sinn eines Rahmenbudgets darin, unter den gegebenen Bedingungen (d.h. nach Bekanntwerden des Subventionsausmaßes des Landes) eine nochmalige detaillierte Planung der voraussichtlichen Ausgaben und Einnahmen durchzuführen. Dieses Rahmenbudget stellt dann eine Vorgabe für die Abwicklung der Aktionen in der laufenden Geschäftsperiode dar und kann gleichzeitig als Kontrollinstrument im Rahmen des Soll-Ist-Vergleiches am Ende einer Periode eingesetzt werden. Somit kommt der Erstellung und Beschlußfassung der Rahmenbudgets eine wesentliche Bedeutung zu.

Die vom Arbeitsausschuß beschlossenen Rahmenbudgets stellten sich in den Geschäftsjahren 1985 - 1988 zusammengefaßt wie folgt dar:

Rahmenbudgets 1985 - 1988

Periode	1985	1986	1987	1988
Ausgaben insg. (INTS)	5242,5	5630,9	6073,4	6560,5
Einnahmen insg. (INTS)	1308,4	1438,3	1424,1	1462,7
abz. Budget (Ges.Dorf)	-	-	-	221,6
Ausgabenunterdeckung	3934,1	4192,6	4649,3	4876,2
Zugesagte Subvention laut Landesvoranschlag (INTS)	2360	2360	2360	2360
offene Differenz (INTS)	1574,1	1832,6	2299,3	2516,2

Wie die vorangegangene Aufstellung zeigt, erfolgt bei der Erstellung der Rahmenbudgets eine offene Budgetierung, d.h., daß dem Budgetierungsgrundsatz der vollständigen Deckung der vorgesehenen Ausgaben mit geplanten Einnahmen nicht entsprochen wird. In den oben betrachteten Geschäftsperioden wird in den jährlichen Rahmenbudgets von einer Ausgabenunterdeckung in Millionenhöhe ausgegangen.

Dies bedeutet, daß von vornherein zumindest planmäßig keineswegs feststeht, wie die Finanzierung der budgetierten Ausgaben erfolgen soll.

Bei der Durchsicht der erstellten Jahresbudgets wurde festgestellt, daß auf der Einnahmenseite im wesentlichen nur die voraussichtlichen Leistungserträge aus den Bereichen AKL, Sportmedizin und Kariesprophylaxe bzw. die geplanten Mitgliedsbeiträge budgetiert werden. Z.B. werden jährlich fließende Finanzierungserträge aus dem vorhandenen Finanzvermögen, Einnahmen aus den Auflagen von Symposiumsberichten sowie die jährlichen Einnahmen aus dem Verleih bzw. dem Verkauf des Haltungsfilmes im Zuge der Rahmenbudgeterstellung einnahmenseitig nicht berücksichtigt. Laut Angaben der Geschäftsführung werden bei der Rahmenbudgeterstellung abgesehen von geringfügigen Korrekturen im wesentlichen die Ansätze des Jahresvoranschlages übernommen, wobei bezüglich der jeweils budgetierten Ausgabenunterdeckung in den Rahmenbudgets davon ausgegangen wird, daß die fehlenden Finanzmittel im Laufe des jeweiligen

Geschäftsjahres aufgebracht werden können. Wie anhand der Darstellung der Gebarungsentwicklung im Abschnitt "betriebliches Rechnungswesen" zu entnehmen ist, ist dies der Geschäftsführung auch ständig gelungen, ohne dabei auf gesellschaftseigene Finanzmittelreserven zurückgreifen zu müssen.

Im Zusammenhang mit den diesbezüglichen Bemühungen der Geschäftsführung sind auch die vom Land Steiermark ab dem Geschäftsjahr 1985 gewährten Zusatzsubventionen zu sehen.

1985:	S 336.000,--
1986:	S 110.000,--
1987:	S 150.000,--
1988:	S 700.000,--

Der Landesrechnungshof vertritt hiezu jedoch die Auffassung, daß neben der Kostenschätzung für die geplanten Aktionen am Beginn der Periode die primäre Aufgabe der Rahmenbudgetierung darin liegt, die Frage der Finanzierbarkeit der Vorhaben gezielt zu erörtern und planlich festzulegen. Grundvoraussetzung für diese Funktion ist die geschlossene bzw. ausgeglichene Budgetierung (Kapitalbedarf = Kapitalbeschaffung).

Wie jede Art von Planung ist auch die Budgetierung eine zukunftsorientierte Rechnung, sodaß naturgemäß auf der Einnahmenseite als auch auf der Ausgabenseite Unsicherheitsfaktoren gegeben sind. Der Landesrech-

nungshof erachtet es aber dennoch in Zukunft für notwendig, daß bei der Erstellung und Beschlußfassung des Rahmenbudgets für das laufende Geschäftsjahr dem Grundsatz der Vollständigkeit und dem Grundsatz der ausgeglichenen Budgetierung entsprochen wird. Dabei kann gezielt auf Erfahrungswerte in der Vergangenheit (z.B. Jahresabschlüsse der Vorjahre) zurückgegriffen werden und sind geplante Neuprojekte bzw. Veränderungen mit den daraus voraussichtlich resultierenden Geldströmen trotz gewisser Unsicherheitsfaktoren ausgaben- und einnahmenseitig in die Rahmenbudgetierung aufzunehmen. Dadurch ergibt sich die Möglichkeit, daß bereits bei der Budgeterstellung eventuelle Finanzierungslücken offenkundig werden und auf einnahmen- bzw. ausgabenseitige Abweichungen während der Periode gezielter reagiert werden kann. Um das Instrument der Rahmenbudgetierung zur nachträglichen Kontrolle in Form des Soll-Ist-Vergleiches sinnvoll einsetzen zu können, ist die vollständige und ausgeglichene Budgetierung am Beginn der Periode eine der Grundvoraussetzungen. Wie aus den jeweiligen Rechnungsabschlüssen zu entnehmen ist, wird am Ende der Periode ein Soll-Ist-Vergleich durchgeführt, jedoch geht nach Auffassung des Landesrechnungshofes infolge der offenen Rahmenbudgetierung die Aussagekraft dieses doch arbeitsintensiven Vergleiches weitgehend verloren.

Das Rahmenbudget soll eine detaillierte Vorgabe für die Geschäftsführung und für jeden Mitarbeiter darstellen, sodaß es nicht zweckmäßig ist, dieses erst Mitte jener Periode zu erstellen, für die das Rahmenbudget

gelten soll. Das Rahmenbudget stellt auch ein wichtiges Führungsinstrument dar, sodaß es nicht sinnvoll ist, dieses im Arbeitsausschuß gemeinsam mit dem Jahresabschluß der vorangegangenen Periode bzw. mit dem Jahresvoranschlag der Folgeperiode in einer Sitzung zu erörtern und zu beschließen. Keinesfalls zweckmäßig ist es, den Rechnungsabschluß, das Rahmenbudget und den Voranschlag sowohl vom Vorstand als auch vom Arbeitsausschuß in Form eines Umlaufbeschlusses beschließen zu lassen, wie dies beispielsweise im Jahre 1987 der Fall war.

XI. ABRECHNUNG "GESUNDE GEMEINDE"

Im Rahmenbudget des Geschäftsjahres 1988 (erstellt im März 1988) wurden für das Projekt "Gesunde Gemeinde" Ausgaben in der Höhe von S 227.600,-- vorgesehen. Abzüglich der budgetierten Einnahmen aus Cholesterintests (Selbstbehalt der Probanden) im Ausmaß von S 6.000,-- ergab sich somit ein für diesen Bereich notwendiges Subventionsausmaß von S 221.600,--.

Zum Zeitpunkt der Beschlußfassung des Rahmenbudgets stellte sich aufgrund des regen Interesses an der gegenständlichen Aktion heraus, daß mit dem budgetierten Rahmen (920 Befragungen, 600 Cholesterinschnelltests) keineswegs das Auslangen gefunden werden kann. In der Arbeitsausschußsitzung vom 12. Mai 1988 wurde beschlossen, das Projekt "Gesunde Gemeinde" aus dem Rahmenbudget gänzlich herauszunehmen und ein neues Detailbudget "Gesunde Gemeinde" zu erstellen bzw. einen eigenen Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung zu erwirken.

Als Basis für die gegenständliche Budgeterstellung wurde die bisherige Kostenentwicklung im Bereich "Gesunde Gemeinde" vom 1. Jänner bis 15. Juni 1988 laut Geschäftsbuchhaltung herangezogen. Darauf aufbauend wurden die noch zu erwartenden Kosten für die zweite Hälfte des Jahres 1988 geplant:

Tatsächliche Kosten der Gesellschaft 1.1.-15.6.1988	S 307.049,55
Erwartete Kosten der Gesellschaft 16.6.-31.12.1988	S 380.980,--
Summe	S 688.029,55 =====

Mit Schreiben vom 1. Juli 1988 wurde von der Gesellschaft der Antrag auf Nachbedeckung beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung, Fachabteilung für das Gesundheitswesen, im vorhin genannten Ausmaß eingebracht. Mit Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung vom 21. November 1988 wurde der Nachbedeckung in der Höhe von S 700.000,-- einstimmig zugestimmt.

Laut dem vorläufigen Rechnungsabschluß des Jahres 1988 zeigte die Gebarung des Projektes "Gesunde Gemeinde" folgendes Bild:

Aufwendungen

* Honorare	S 319.678,80
* Reisekosten	S 73.004,10
* Taggelder	S 13.603,41
* Untersuchungsmaterial	S 41.368,76
* Versicherungen	S 22.243,30
* Milchgebißpaß (2.100 St.)	S 46.671,--
* Gehälter	S 112.534,07
* EDV-Kosten	S 38.157,57
* Sonstiges	S 26.461,36
<hr/>	
Summe	S 693.722,37
=====	

Die Überprüfung der Aufwendungen gestaltete sich äußerst zeitaufwendig. Wie schon im Abschnitt "Betriebliches Rechnungswesen" dargestellt wurde, erfolgte die Erstellung des Jahresabschlusses außerbücherlich,

sodaß die Kontensalden in der Geschäftsbuchhaltung mit jenen im Jahresabschluß in den wenigsten Fällen identisch waren. Eine der Ursachen dieses Umstandes lag darin, daß in der Geschäftsbuchhaltung die Aufwendungen bzw. Erträge netto erfaßt und für die Erstellung des Jahresabschlusses in einem aufwendigen, händischen Verfahren auf Bruttobasis (inkl. USt) umgerechnet wurden. Desweiteren war auffallend, daß mehrmals das grundsätzliche Prinzip der materiellen Kontowahrheit nicht eingehalten wurde (Fehlbuchungen). Bei der stichprobenartigen Prüfung war festzustellen, daß beispielsweise auf dem Konto "Gesundes Dorf - Honorare (Konto-Nr. 5055)" Büromaterial, Untersuchungsmaterial, Aufwendungen für Autobahnmaut, Reisekosten, die dem Konto Fonds "Gesundes Österreich" (Konto-Nr. 5058) zuzuordnen waren, buchmäßig erfaßt wurden. Im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses wurden die gegenständlichen Fehlbuchungen zwar handschriftlich auf dem jeweiligen Konto korrigiert und in einem aufwendigen Verfahren außerbücherlich dem materiell richtigen Konto zugeordnet, eine maschinelle Korrekturbuchung in der Geschäftsbuchhaltung erfolgte jedoch nicht, was die Fehleranfälligkeit bei der Jahresabschlußerstellung wesentlich erhöht.

Dies bedeutet, daß eine exakte Zwischen- bzw. Jahresergebnisermittlung nur im Zusammenhang mit einer umfassenden und arbeitsintensiven Belegkontrolle möglich ist und eine externe Überprüfung der Daten des Jahresabschlusses nur mit Hilfe der mit der Jahresabschlußer-

stellung betrauten Personen erfolgen kann. Im Sinne der materiellen Kontowahrheit und einer Verringerung des Verwaltungsaufwandes erachtet es der Landesrechnungshof für die Zukunft als notwendig, bei Bekanntwerden von Fehlbuchungen sofort maschinelle Korrekturen auf den betreffenden Konten in die Wege zu leiten.

Der Landesrechnungshof hat insbesondere die Posten **Honorare, Reisekosten, Taggeld** überprüft. Die im Geschäftsjahr 1988 der Kostenstelle "Gesunde Gemeinde" zugeordneten Honorarnoten setzten sich in erster Linie aus den Honoraren der Ärzte im Zusammenhang mit den Befragungsaktionen und der medizinisch-technischen Assistentinnen im Rahmen der Cholesterinschnelltests zusammen. Desweiteren sind darin die aus den Werkverträgen mit Frau Dr. Bergthaler und Mag. Joachim Gärner (Organisation) resultierenden Honorarnoten enthalten.

Am Beginn der Befragungsaktionen Ende 1987 wurden mit den Ärzten projektbezogen (Markt Hartmannsdorf, Anger) noch schriftliche Werkverträge abgeschlossen. Dabei mußte festgestellt werden, daß einige Werkverträge nur von einem Vertragspartner unterfertigt wurden. Da es sich bei Werkverträgen um Konsensualkontrakte handelt, erachtet es der Landesrechnungshof für erforderlich, daß diese in Zukunft von beiden Vertragspartnern unterfertigt werden. Vertraglich wurden dabei für die Werkerfüllung S 500,-- inkl. USt pro Einsatztag zuzüglich Kilometergeld vereinbart.

Wie die stichprobenartige Überprüfung ergab, wurden die Befragungsaktionen in Markt Hartmannsdorf und Anger nach den vertraglich fixierten Bedingungen abgerechnet. In der Folge erachtete es die Gesellschaft offensichtlich als nicht mehr notwendig, für die weiteren Befragungsaktionen im Jahre 1988 schriftliche Werkverträge mit den Ärzten abzuschließen, zumal keine diesbezüglichen schriftlichen Vertragswerke vorgelegt werden konnten. Man beschränkte sich somit auf mündliche Vereinbarungen. Wie die Überprüfung ergab, wurden die Befragungsaktionen in Mureck, Wörtschach und Weißkirchen nach den ursprünglichen Vertragskonditionen (S 500,-- pro Tag inkl. USt + Kilometergeld) abgerechnet.

Bei der Befragungsaktion in der Gemeinde St. Radegund vom 4. Juli bis 8. Juli 1988 war gegenüber den ursprünglichen Honorarkonditionen insofern eine Abweichung festzustellen, als nunmehr ein Tagsatz von S 625,-- inkl. USt (10 Stunden á S 62,50) pro Einsatztag zur Verrechnung gelangte. Zusätzlich erhielt der designierte Leiter des Befragungsteams, Dr. Schriegl, dabei erstmals eine Leiterzulage von 10 % der Bemessungsgrundlage. Bei den weiteren Befragungsaktionen in Trieben und Gröbming wurde nunmehr generell nach diesen Abrechnungsmodalitäten vorgegangen. Ausnahmsweise wurden bei der Befragungsaktion in St. Radegund auch zusätzlich Taggelder im Ausmaß von S 220,-- pro Einsatztag verrechnet. Begründet

wurde dies damit, daß die Befragungsärzte täglich zwischen dem Wohnort und dem Einsatzort pendeln mußten, zumal die Gemeinde in diesem Fall die Nächtigungskosten des Ärzteteams nicht übernahm. Der Landesrechnungshof sieht diesbezüglich jedoch keine plausible Begründung für eine außerordentliche Taggeldverrechnung.

Bei der Abrechnung der Befragungsaktion in der Gemeinde Gröbming stellte der Landesrechnungshof fest, daß trotz der geänderten Abrechnungsmodalitäten noch die ursprünglichen Abrechnungsformulare (Tagessatz von S 500,--) verwendet wurden (Beilage 46). Dadurch entsteht für einen außenstehenden Dritten naturgemäß der Eindruck, daß die Honorarabrechnung fehlerhaft bzw. eine ungerechtfertigte Rechnungslegung erfolgt ist. Dies war letztlich auch die Ursache für die Kritik im Zusammenhang mit der Aktion "Gesunde Gemeinde". Bei Änderungen von Vertragskonditionen erachtet es der Landesrechnungshof grundsätzlich als notwendig, daß die Abrechnungsformulare an die geänderten Verhältnisse angepaßt werden, um nicht den vorhin erwähnten Eindruck zu erwecken.

Ab Mitte des Jahres 1988 wurden von den Herrn Dr. Schriebl und Dr. Pokorn für Tätigkeiten in den Räumen der Gesellschaft wie organisatorische Vorbereitungen von Befragungsaktionen, Berichterstellungen, Vorbereitungen von Pressekonferenzen usw. weitere Honorarnoten verrechnet. Bei der stichprobenartigen Überprüfung durch den Landesrechnungshof mußte festgestellt werden,

daß die rechnerische Zusammensetzung dieser gegenständlichen Honorarnoten nicht mehr nachvollziehbar war. Auf den gegenständlichen Abrechnungsbelegen war lediglich der Zeitraum, in dem die Tätigkeit der betreffenden Ärzte ausgeführt worden war bzw. die Art der Tätigkeit angeführt. Eine genaue Aufschlüsselung der Einsatzstunden bzw. der zur Verrechnung gelangten Stundensätze bzw. Pauschalhonorare, war auf keinem dieser Abrechnungsbelege vorzufinden. Laut mündlicher Auskunft des Sektionsobmannes für die Sektion "Gesunde Gemeinde" Dr. Schriebl gelangten dabei gemäß der mündlichen Vereinbarung mit der Geschäftsführerin folgende Verrechnungssätze zur Anwendung:

- * Stundensatz für Einsätze außerhalb der Gesellschaftsräumlichkeiten S 62,50 exkl. USt
- * Pauschalsatz für Tätigkeiten innerhalb der Gesellschaftsräumlichkeiten pro Tag S 500,-- exkl. USt

Im Gegensatz zur Honorarverrechnung der Ärzte bei Befragungseinsätzen, bei der ab der Aktion in St. Radeburg von S 62,50 inkl. USt zur Verrechnung gelangte, wurde hier wiederum ein Stundensatz von S 62,50 exkl. USt verrechnet. Eine Begründung für diese unterschiedliche Vorgangsweise wurde von der Geschäftsführung dahingehend gegeben, daß es sich dabei um eine koordinierende Tätigkeit handelte, welche besser honoriert werden sollte.

Im Sinne einer nachträglichen Überprüfbarkeit und einer effizienteren internen Kontrolle erachtet es der Landesrechnungshof für unbedingt erforderlich, auf den Abrechnungsbelegen zukünftig den Leistungsumfang und die rechnerische Zusammensetzung detailliert darzustellen. Hinsichtlich einer einheitlichen Vorgangsweise in der Honorarverrechnung wäre in Zukunft eine generelle schriftliche Fixierung der Vertragsbedingungen bzw. der Abrechnungsmodalitäten mit den betreffenden Ärzten besonders zu empfehlen. Wie der Landesrechnungshof feststellen konnte, wurden im Jahre 1989 wiederum projektbezogene Werkverträge in schriftlicher Form erstellt, wobei diese nur von einem Vertragspartner unterfertigt wurden. Im Sinne einer Verringerung des Verwaltungsaufwandes erachtet es der Landesrechnungshof für zweckmäßig, mit den Befragungsärzten Rahmenverträge zu fixieren, um nicht für jede neue Befragungsaktion einen eigenen Werkvertrag ausfertigen zu müssen. Weiters regt der Landesrechnungshof an, für zusätzliche Leistungen der Ärzte für die Gesellschaft, wie z.B. Organisationsvorbereitungen, Berichterstellungen usw., die Abgeltungsmodalitäten in den jeweiligen Werkverträgen schriftlich zu fixieren.

Hinsichtlich der Reisekostenabrechnung beim Projekt "Gesunde Gemeinde" war festzustellen, daß diese im wesentlichen ordnungsgemäß erfolgte. In zwei Fällen wurde allerdings in demselben Einsatzort eine Kilome-

terverrechnung von beiden im Einsatz gestandenen Ärzten bzw. Arzt und medizinisch-technischer Assistentin festgestellt. Der gleichzeitige Einsatz von zwei Kraftfahrzeugen wurde dabei mit organisatorischen Gegebenheiten (z.B. Abholung von Untersuchungsmaterial, unterschiedliche Einsatzzeiten usw.) begründet. Im Sinne der Sparsamkeit sollte jedoch in Zukunft auf die Koordination der Kraftfahrzeugeinsätze ein besonderes Augenmerk gelegt werden.

Insgesamt kann jedoch festgehalten werden, daß die vereinbarten Taggeldsätze und Stundensätze keineswegs überhöht sind.

Der Landesrechnungshof hat auch die Aufwendungen für das Untersuchungsmaterial überprüft, vor allem im Hinblick auf die Vermutung, daß Doppelverrechnungen stattgefunden haben. Hierbei wurde insbesondere auf Rechnungen der Firma Böhringer, die Cholesterinteststreifen geliefert hat, hingewiesen. Es handelt sich dabei um vier Rechnungen der Firma Böhringer und zwar:

vom 19. April 1988	S 6.019,60
vom 4. Mai 1988	S 6.998,51
vom 30. Mai 1988	S 6.998,51
vom 30. Mai 1988	S 6.927,23.

Die Überprüfung zeigte, daß jeder der vorhin genannten Rechnungen Lieferungen von Untersuchungsmaterial vorangegangen sind, und somit keine Doppelverrechnungen vorliegen.

Bei den Cholesterintests, die im Rahmen des Projektes "Gesunde Gemeinde" durchgeführt werden, hat der Proband einen Selbstkostenbeitrag zu entrichten. Dieser betrug anfänglich S 10,-- und wurde dann für den ersten

Test auf S 20,-- und den zweiten Test auf S 25,-- erhöht. Die Einnahmen aus diesem Selbstkostenbeitrag betragen im Jahre 1988 S 38.449,--.

Da die Vermutung geäußert wurde, daß bei verschiedenen Cholesterintests, wie z.B.

in Anger vom 11. bis 13. März 1988

in Mureck vom 22. bis 23. April 1988

in Mureck vom 24. bis 25. Juni 1988 und

in Wörschach am 16. Juni 1988

kein Selbstkostenbeitrag eingehoben wurde, hat der Landesrechnungshof auch diesbezüglich eine Überprüfung vorgenommen. Dabei hat sich diese Vermutung anhand der vorliegenden Aufzeichnungen nicht bestätigt. Es kann somit festgestellt werden, daß die Gesellschaft für Gesundheitsschutz den Selbstkostenbeitrag bei den Cholesterintests im Rahmen des Projektes "Gesunde Gemeinde" eingehoben hat.

XII. SCHLUSSBEMERKUNGEN

Der Landesrechnungshof hat eine Überprüfung der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz durchgeführt. Dieser Prüfung lagen Anträge des zuständigen politischen Referenten, Herrn Landeshauptmannstellvertreter Prof. Kurt Jungwirth vom 24. Jänner 1989 und der sozialistischen Abgeordneten im Steiermärkischen Landtag vom 6. Februar 1989 zugrunde. Im Prüfungsantrag von Landeshauptmannstellvertreter Prof. Kurt Jungwirth vom 24. Jänner 1989 wurde ersucht, vorrangig die konkreten Fragen und Punkte, die Landtagsabgeordneter Gennaro geklärt haben will, zu prüfen.

In der Arbeitsausschußsitzung der Gesellschaft für Gesundheitsschutz am 26. Jänner 1989 hat Landtagsabgeordneter Gennaro den Wunsch geäußert, neben der Aufklärung einer Reihe von Punkten, die im Bericht auf Seite 3 im wesentlichen aufgelistet sind, die Gebarung der Gesellschaft einschließlich des Jahres 1980 zurückzuprüfen, da ab diesem Zeitpunkt die Geschäftsführung von Frau Dr. Kalnoky übernommen wurde. Mit Schreiben vom 27. Jänner 1989 wurde Herr LAbg. Gennaro aufgrund des Prüfungsantrages und der in der Presse und auch in der Arbeitsausschußsitzung vom 26. Jänner 1989 erhobenen Vorwürfe vom Landesrechnungshof ersucht, alle in seiner Verfügungsmacht befindlichen, für die Prüfung zweckdienlichen Unterlagen dem Landesrechnungshof zugänglich zu machen, und die erhobenen Vorwürfe dem Landesrechnungshof

gegenüber zu konkretisieren. Dieses Schreiben des Landesrechnungshofes blieb von Herrn LAbg. Gennaro unbeantwortet. Erst am 22. Februar 1989 hat Herr LAbg. Gennaro in einem Telefonanruf dem Landesrechnungshofdirektorstellvertreter gegenüber erklärt, daß er die ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen nicht herausgeben könne, da er sie für seine Verteidigung im Falle einer angedrohten Klage gegen ihn benötigt. In diesem Telefongespräch hat Herr LAbg. Gennaro verschiedene ihm zugekommene Informationen dem Landesrechnungshof mitgeteilt, die auf Seite 5 des Berichtes dargestellt sind. Dadurch wurde die Prüfung weder erleichtert noch beschleunigt.

Zum gewünschten Prüfungszeitraum ist festzustellen, daß bis zum Jahr 1980 die Buchhaltung der Gesellschaft für Gesundheitsschutz von der Ärztekammer für Steiermark abgewickelt wurde. Per 1. Jänner 1980 wird die Buchhaltung von der Gesellschaft für Gesundheitsschutz selbst geführt. Lediglich die Lohnverrechnung ist noch im Jahre 1981 in der Ärztekammer für Steiermark abgewickelt worden und wurde mit Stichtag 1. Jänner 1982 ebenfalls der Gesellschaft übertragen. Somit wurde vom Landesrechnungshof das Hauptgewicht der Gebarungsprüfung auf die Geschäftsjahre 1982 bis einschließlich 1988 gelegt, zumal auch die abgabenrechtliche Aufbewahrungsfrist für Belege und Unterlagen mit 7 Jahren begrenzt ist und dem genannten Prüfungszeitraum entspricht. Stichprobenweise wurden aber auch bis zum Jahr 1980 und noch weiter zurück, soweit Unterlagen vorhanden waren, einzelne Punkte überprüft. Der Landesrechnungshof hat hiebei auch Gespräche mit der ehemaligen Angestellten, Frau ~~Tropfer~~ und dem Rechnungsprüfer aus dem Jahr 1984,

Med.Rat Dr. Kiendler, geführt und deren Informationen in die Prüfung einbezogen.

Hiebei wurde von Med.Rat Dr. Kiendler insbesondere die Vermutung geäußert, daß Subventionszahlungen in den Jahren vor 1980 vom Land Steiermark an die Gesellschaft für Gesundheitsschutz in der Höhe über 10 Mio. Schilling von der Ärztekammer für Steiermark vereinnahmt wurden. Der Landesrechnungshof stellt hiezuhin fest, daß sich diese Vermutung, daß Subventionszahlungen des Landes Steiermark ungerechtfertigt der Ärztekammer für Steiermark zugegangen sind, **nicht bestätigt hat**. Es handelt sich dabei um Schuldabdeckungen in den Jahren 1978 von S 8.144.013,76 und 1980 in der Höhe von S 3.767.070,92 an die Ärztekammer für Steiermark, die durch die Tätigkeit der Gesellschaft für Gesundheitsschutz in den Jahren von 1975 bis 1980 angefallen sind. Diese Schuld der Gesellschaft für Gesundheitsschutz an die Ärztekammer für Steiermark ist entstanden, da in der zweiten Hälfte der 70er Jahre die vereinnahmten Finanzmittel der Gesellschaft einschließlich der Subventionen des Landes in der Höhe von jährlich 1,4 Mio. Schilling nicht mehr ausreichend waren, um die aus der Tätigkeit der Gesellschaft resultierenden Kosten zur Gänze abdecken zu können. Für die fehlenden Finanzmittel ist die Ärztekammer für Steiermark in Vorlage getreten, die zurückbezahlt werden mußten. Dies war letztlich auch der Grund, daß der Steiermärkische Landtag in seinem Beschluß vom 5. Dezember 1979 die Landesregierung aufgefordert hat, für eine ausreichende Teilfinanzierung der Steiermärkischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz im ordentlichen Landesbudget Vorsorge zu treffen.

Die Gründung der Gesellschaft für Gesundheitsschutz erfolgte aus dem Bestreben, eine Lücke in der Gesundheitsvorsorge der Steirischen Bevölkerung zu schließen, nämlich Krankheitsverhütung durch den Aufbau einer gezielten Vorsorgemedizin.

Zum Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführung von Frau Dr. Kalnoky im Jahr 1980 war als förderungswürdiges Programm der Atmungs-, Kreislauf- Leistungstest mit dem AKL-Bus und ein brauchbares Programm im Bereich der Sportmedizin vorhanden, wobei diese beiden Aktionen bereits von Frau Dr. Kalnoky initiiert wurden. Heute sind nachstehende Sektionen tätig:

Sektion AKL	Prim.Univ.Prof. Dr. Harnoncourt
Sektion Sportmedizin	Prim.Univ. Dr. Graf
Sektion Arbeitsmedizin	Dr. Ziervogl
Sektion Ernährung	Univ.Prof. Dr. Möse
Sektion Kariesprophylaxe	Univ.Prof.Do. Dr. Petrin
Sektion Gesunde Gemeinde	Dr.Schriebl

Besonders hervorzuheben ist die Aktion "Gesunde Gemeinde", die im Jahr 1987 gestartet wurde, und in der sämtliche von der Gesellschaft aktivierten Programme integriert werden können. Der Landesrechnungshof stellt zur Tätigkeit der Gesellschaft für Gesundheitsschutz fest, ohne eine medizinische Wertung vorzunehmen, daß die Konzeption und Abwicklung dieser Gesundheitsvorsorgeprogramme einen wertvollen Beitrag zur Verbesserung des Gesundheitszustandes und Hebung des Gesundheitsbewußtseins der Bevölkerung darstellen.

Der Landesrechnungshof stellt aber auch fest, daß die seinerzeit eingerichtete Buchhaltungsform mit der Erweiterung

der Aktivitäten am Gesundheitssektor nicht schritthalten konnte und nicht entsprechend weiter entwickelt wurde. Hierbei ist auch auf die unterschiedlichen Anforderungen an das Rechnungswesen aus Anlaß des Einstieges in die Umsatzsteuerpflicht bzw. Systemumstellung von Ist-auf Sollbesteuerung hinzuweisen. Der Landesrechnungshof sah sich daher veranlaßt, verschiedene Anregungen zu erstatten, da die Buchhaltung mehr als eine reine Aufzeichnung von Geschäftsfällen und insbesondere auch ein Instrument für die Kontrolle, für wirtschaftliche Entscheidungen und Planungen sein soll. Auch bezüglich der Handhabung des Umsatzsteuerrechtes wurden einzelne Empfehlungen erstattet, da bei der bisherigen Vorgangsweise Nachteile für die Gesellschaft nicht auszuschließen sind. Hier geht es vor allem um die Rechnungslegung entsprechend den Formvorschriften des Umsatzsteuergesetzes 1972, die bislang nicht immer ordnungsgemäß erfolgte.

Trotz dieser Mängel im administrativen Bereich stellt der Landesrechnungshof auch klar fest, daß im Zuge der Prüfung **persönliche Bereicherungen in keinem Fall festgestellt werden konnten**. Im Zusammenhang mit den aufgezeigten Mängeln

ist positiv anzumerken, daß die Gesellschaft noch im Zuge der Prüfung die Anregungen und Empfehlungen des Landesrechnungshofes zum Anlaß für verschiedene Änderungen, insbesondere im Rechnungswesen und in der Handhabung des Umsatzsteuerrechtes genommen hat.

Die bestehende **Form des finanziellen Rechnungswesens**, die teils auf Kontendokumentation und teils auf außerbücherlicher Aufzeichnung beruht, stellt keine konventionelle Form der Buchführung dar. Die Kontenbuchhaltung zeigt Merkmale der doppelten Buchhaltung, aber auch kamerale Wesenselemente, die im Jahresabschluß deutlich werden. Folgende Merkmale sind hierfür charakteristisch:

- Abschreibung der Anlagen im Jahr der Anschaffung,
- vollständiger Entfall von mengen- und wertmäßigen Inventuren,
- teilweiser Entfall von periodengerechter Erfolgs- und Aufwandsabgrenzung,
- Nichtansatz von Abfertigungsvorsorgen.

Die Erstellung des Jahresabschlusses erfolgt außerbücherlich, sodaß die Kontensalden in der Geschäftsbuchhaltung mit jenen im Jahresabschluß in den wenigsten Fällen übereinstimmen. Eine der Ursachen dafür liegt darin, daß in der Geschäftsbuchhaltung die Aufwendungen bzw. Erträge netto erfaßt und für die Erstellung des Jahresabschlusses in einem aufwendigen, händischen Verfahren auf Bruttobasis umgerechnet werden. Desweiteren wurde festgestellt, daß mehrmals das grundsätzliche Prinzip der materiellen Konto-

wahrheit nicht eingehalten wurde. So wurden immer wieder Aufwendungen dem falschen Konto zugeordnet, was letztlich die Fehleranfälligkeit bei der Jahresabschlußerstellung erhöhte. Dies hat der Landesrechnungshof auch bei der Überprüfung der Jahresabschlüsse - wie im Berichtsteil Rechnungswesen ausführlich dargestellt - festgestellt.

Der Landesrechnungshof empfiehlt daher der Gesellschaft für Gesundheitsschutz die **kaufmännische Buchführung (Doppik)** einzuführen, und zwar in planlich angelegten Schritten

- die bislang externen Rechnungskreise in die Finanzbuchhaltung zu integrieren,
- eine Aufnahme und Bewertung des Anlage- und Finanzanlagevermögens durchzuführen und ein Anlageverzeichnis zu erstellen,
- spätestens auf Basis einer Eröffnungsbilanz per 1. Jänner 1990 auf eine doppelte Buchführung (Betriebsvermögensvergleich) umzustellen und
- die Betriebsbuchhaltung zu modifizieren und auf einen den bestehenden Sektionen bzw. Projekten entsprechenden Stand zu bringen, wobei eine Koppelung mit der Finanzbuchhaltung und eine EDV-Unterstützung überlegenswert ist.

Hinsichtlich des Vorwurfes, daß Belege mit den Nummern 451 bis 499 fehlen, hat der Landesrechnungshof eine Überprüfung durchgeführt. Hierbei wurde festgestellt, daß **keine Belege fehlen** sondern diese Belege nur irrtümlich nicht vergeben wurden, was im Kassabuch auch ausdrücklich vermerkt ist.

Zur Buchführung ist allerdings auch festzustellen, daß die **gesamte geldwirksame Gebarung belegt ist**. Die vom Landesrechnungshof durchgeführte Geldstromrechnung für die Jahre 1982 bis 1986 zeigte, daß **keine Gelddifferenzen** aufgetreten sind.

Für die Durchführung der Programme bzw. Aktionen der Gesellschaft und zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes standen im wesentlichen **Förderungsmittel**

- * vom Land Steiermark,
- * vom Bund,
- * aus Selbstkostenbeiträgen der Probanden bei einzelnen Aktionen (Leistungserträge),
- * aus Erträgen des Finanzvermögens bzw.
- * aus Spenden und sonstigen Einnahmen

zur Verfügung.

Rund **die Hälfte der Finanzierungsmittel** und zwar **von 1981 bis 1988 S 20.606.000,--** wurden **vom Land Steiermark** in Form von echten Subventionen aufgebracht. Das Land Steiermark hat weiters im Jahr 1984 der Gesellschaft aus dem Steiermärkischen Wissenschafts- und Forschungslandesfonds einen Förderungsbeitrag von S 260.000,-- zur Durchführung eines wissenschaftlichen Untersuchungsprogrammes auf dem Gebiet der Zahnvorsorge in Steirischen Berufsschulen zur Verfügung gestellt. Desweiteren erfolgt eine Refundierung

der Kosten der Gesellschaft für die vorsorgemedizinische Betreuung in Landesberufsschulen durch das Land Steiermark. Im Zeitraum von 1983 bis 1988 wurden vom Land Steiermark im Wege der Abteilung für gewerbliche Berufsschulen für Leistungen in den Bereichen Kariesprophylaxe und Spirometrie folgende Beträge nach Vorlage von Rechnungen refundiert:

1983	1984	1985	1986	1987	1988
S 28.707,58	-	S 53.537,30	S 35.596,90	S 65.218,60	S 221.923

Der höhere Betrag im Jahr 1988 resultiert daraus, daß die Tätigkeit auch auf andere Schwerpunktbereiche, wie z.B. Lärm, gesunde Ernährung, Arbeitshygiene, Bekleidung, ausgedehnt wurde.

Für den Bereich Zahnhygiene existiert auch ein Werkvertrag zwischen der Gesellschaft und dem Bundesministerium für Gesundheit und öffentlicher Dienst, wobei der Bund im Zeitraum 1982 bis 1988 S 1.358.627,92 beigetragen hat. In diesem Zusammenhang wurde festgestellt, daß im Jahr 1985 rund S 16.000,-- und im Jahr 1987 rund S 3.300,-- dem Land Steiermark verrechnet wurden, obwohl diese Kosten der Gesellschaft aufgrund des bestehenden Werkvertrages beim Bund unterzubringen gewesen wären. Der Landesrechnungshof erachtet es in diesem Zusammenhang als notwendig, vorerst sämtliche bestehende Kostenverrechnungsmöglichkeiten auszuschöpfen und erst dann das Land Steiermark mit den noch verbleibenden Kosten zu belasten. Die Rechnungslegung gegenüber dem Land Steiermark und dem Bundesministerium für Gesundheit und

öffentlicher Dienst entsprach nicht den Formvorschriften des Umsatzsteuergesetzes 1972, die unter anderem den Ausweis des Entgeltes für die erbrachte Leistung und des darauf entfallenden Umsatzsteuerbetrages (ermäßigter Steuersatz von einheitlich 10 %) verlangen. Von der Gesellschaft wurde zum Teil der Normalsteuersatz von 20 % in Rechnung gestellt, der von der Abteilung für gewerbliche Berufsschulen akzeptiert wurde. Dadurch hat das Land Steiermark im Zeitraum 1986 bis 1988 um insgesamt rund S 13.500,-- mehr geleistet, als dies bei einer ordnungsgemäßen Abrechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes der Fall gewesen wäre. Der Bund dagegen hat bei allen Abrechnungen nur die Nettobeträge refundiert bzw. bezahlt, da von der Gesellschaft die Umsatzsteuer nicht in Rechnung gestellt wurde. Durch diese Nichtbeachtung der gesetzlichen Formvorschriften trat bei der gegenständlichen Abrechnung der Werkverträge mit dem Bund ein finanzieller Nachteil durch eine Umsatzsteuernachzahlung in der Höhe von rund S 64.500,--, der keine entsprechenden Einnahmen vom Leistungsempfänger gegenüberstanden, auf. Dies bedeutet, daß dadurch der Nettoertrag aus den Werkvertragsverhältnissen mit dem Bund im vorhin genannten Ausmaß zum Nachteil der Gesellschaft geschmälert wurde. In diesem Zusammenhang regt der Landesrechnungshof an, daß die Gesellschaft beim zuständigen Ministerium die Möglichkeit einer Legung von berechtigten Rechnungen innerhalb der Verjährungsgrenzen abklärt, um diesen finanziellen Nachteil hintanzuhalten.

Durchschnittlich 17 % des Aufwandes werden jährlich in Form von **Leistungserträgen** (Selbstkostenbeiträge) erwirt-

schaftet. Hierbei wurde festgestellt, daß die Gesellschaft für Gesundheitsschutz **den Selbstkostenbeitrag auch immer generell eingehoben hat**. Dies wurde insbesondere auch im Bereich der Aktion "Gesunde Gemeinde", bei den Selbstkostenbeiträgen für den Cholesterin- st, festgestellt. Nur bei einem AKL-Einsatz vom 6. und 7. Juni 1983 erfolgte irrtümlich für die Untersuchung von 40 Probanden im Auftrag der Prinz Liechtenstein'schen Forstverwaltung keine Rechnungslegung. Der Landesrechnungshof empfiehlt in diesem Zusammenhang auch für die weitere Zukunft die **generelle Einhaltung des Prinzips der Einhebung eines Selbstkostenbeitrages**, da dadurch ein beachtlicher Deckungsbeitrag für die Abdeckung der variablen Kosten erzielt werden kann.

In Form von **Mitgliedsbeiträgen** wird nur ein äußerst bescheidener Teil des jährlichen Finanzierungsvolumens aufgebracht, da der Verein nur eine verhältnismäßig geringe Mitgliederanzahl aufweist. Im Jahr 1988 ist dieser Anteil aufgrund der Akquisition von fördernden Mitgliedern (Gastronomiebetriebe, sonstige Firmen) leicht angestiegen.

In der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz sind **Angestellte**, die mittels **Dienstvertrag** mit der Gesellschaft in rechtlicher Beziehung stehen, und **freie Mitarbeiter** auf **Werkvertragsbasis** beschäftigt. Das Hauptmerkmal beim Dienstverhältnis ist die Weisungsgebundenheit des Dienstnehmers gegenüber dem Dienstgeber. Im Gegensatz dazu schuldet der freie Mitarbeiter auf Werkvertragsbasis den durch seine Arbeit erzielten Erfolg. Der freie Mitarbeiter ist dem Auftraggeber gegenüber grundsätzlich weisungsungebunden

und gestaltet seine Auftragsabwicklung im wesentlichen nach eigenem Ermessen. Er ist somit Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und erhält nicht einen Lohn oder Gehalt bzw. eine Kostenvergütung sondern für seine sämtlichen erbrachten Leistungen ein vertraglich bedungenes Honorar.

Hinsichtlich der Frage "Dienstvertrag oder Werkvertrag" für die Geschäftsführung sind derzeit aufgrund der statutarisch festgelegten dienstrechtlichen Weisungsgebundenheit und damit verbunden des Fehlens eines bestimmten zu erbringenden Werkerfolges eher die Voraussetzungen für ein Dienstvertragsverhältnis gegeben. Der Landesrechnungshof empfiehlt daher, sofern an die Beibehaltung des Werkvertragsverhältnisses für die Geschäftsführung gedacht ist, die rechtlichen Voraussetzungen hiefür klarzustellen. Eine näherungsweise Umwertung der Kostenbelastung laut Werkvertrag von Frau Dr. Kalnoky auf Basis 1988/1989 auf die Bruttobezugshöhe eines Dienstverhältnisses mit 14 Gehältern zeigt, daß dem werkvertragskonformen Jahreshonorar von S 515.288,-- netto ein monatlicher Bruttobezug von rund S 30.000,-- (14 mal) inklusive einer Höchstversicherung in allen Zweigen der Sozialversicherung entsprechen würde.

Hinsichtlich der Honorarverrechnung von Dr. Kalnoky ist festzustellen, daß sie in den Jahren 1980 bis 1988 der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz S 290.201,-- nicht in Rechnung gestellt hat. Über die Honorarabrechnung liegen allerdings keine Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vor. Dies kann den Verlust des vorgenommenen Vorsteuerabzuges im Sinne des § 12 UStG 1972 bedeuten, da die Pflicht zur Ausstellung einer umsatzsteuergerechten Rechnung besteht und dadurch das Recht zum Vorsteuerabzug begründet wird. Der Personalstand (Dienstverhältnis) in

der Gesellschaft für Gesundheitsschutz ist von 1981 von 3,6 Beschäftigten auf 5,9 im Jahr 1988 gestiegen, was letztlich auf den gestiegenen Tätigkeitsbereich zurückzuführen ist. Des weiteren sind in der Gesellschaft noch freie Mitarbeiter auf Werkvertragsbasis beschäftigt. Der Landesrechnungshof konnte im Zuge der Prüfung jedenfalls keine reinen Versorgungs- und Gefälligkeitsanstellungen konstatieren.

Der Landesrechnungshof kann auch in der Tatsache, daß im Rahmenbudget der Gesellschaft ein Ansatz für die Funktion der Pressereferentin (Frau Tropper, die bereits aus der Gesellschaft ausgeschieden ist) ausgewiesen ist, kein Anzeichen für "ungeordnete Verhältnisse" ersehen. Im Rahmenbudget mußte ein Ansatz enthalten sein, da zur Sicherstellung der Bearbeitungskontinuität eine neue Mitarbeiterin mit dem Aufgabenkreis von Frau Tropper betraut wurde.

Hinsichtlich des Einsatzes von Personal für die Privatpost der Geschäftsführerin ist festzustellen, daß der daraus entstehende Aufwand (Lohn und Porti) von Frau Dr. Kalnoky privat beglichen wird. Der Landesrechnungshof hat insbesondere die Reisekostenabrechnung der Geschäftsführerin für den Zeitraum 1986 bis 1988 überprüft, zumal die Reisekosten in den Vorjahren eher unbedeutende Ausmaße erreichten. Aufgrund des Werkvertrages kann die Geschäftsführerin Reisekostensätze der Ärztekammer für Steiermark verrechnen. Das ergäbe einen Tagesgeldsatz von S 1.167,41 exklusive USt.

Hiezu ist festzuhalten, daß die Geschäftsführerin zum Vorteil der Gesellschaft nie von dieser werkvertraglichen Regelung Gebrauch machte, und entsprechend den Grundsätzen des Einkommenssteuerrechtes einen Taggeldsatz von S 380,-- (S 486,-- bei Auslandsdienstreisen) der Gesellschaft verrechnet hat. Bei Dienstreisen mit der Bahn wurden die Kosten der Bahnfahrt 2. Klasse verrechnet. Wie die Überprüfung ergab, wurden bei Dienstreisen der Geschäftsführerin neben der Bahn und dem eigenen PKW auch Dienstautos des Landes verwendet. Hiebei wurde festgestellt, daß bei vier Dienstreisen mit Dienstautos des Landes Steiermark der Gesellschaft Fahrtkosten (Bahnfahrten) im Ausmaß von S 1.440,-- verrechnet wurden, obwohl hiebei infolge der Inanspruchnahme von Dienstautos des Landes der Geschäftsführerin keine Fahrtkosten erwachsen sind. Gleichzeitig ist aber auch festzuhalten, daß 1986 bei 10, 1987 bei 11 bzw. 1988 bei 4 Dienstreisen im Interesse der Gesellschaft von der Geschäftsführerin weder Taggelder noch Fahrtkosten bzw. sonstige Reiseaufwendungen von der Geschäftsführerin in Rechnung gestellt wurden. Weiters hat die Geschäftsführerin bei einigen Dienstreisen mit der Bahn, die Kosten der Bahnfahrt der Gesellschaft nicht angelastet. Besondere Zurückhaltung der Geschäftsführerin war bei der Reiserechnungslegung bei Auslandsdienstreisen zu beobachten. So wurden z.B. bei einer Dienstreise nach London weder die Flugkosten, noch die Taggelder noch Nächtigungskosten verrechnet. Aber auch in anderen Fällen, die im Berichtteil "Reisekosten" dargestellt sind, wurden die tatsächlich angefallenen Kosten nicht weiter verrechnet.

Im Jahr 1987 hat Frau Dr. Kalnoky mit Zustimmung des Vorstandes der Gesellschaft das Amt einer stellvertretenden Kuratoriumsvorsitzenden im Fonds "Gesundes Österreich" übernommen. Dies bedeutete, daß Frau Dr. Kalnoky durchschnittlich einen Tag pro Woche im Sekretariat in Wien beschäftigt war und diese Zeit der Gesellschaft nicht zur Verfügung stand. Um einen Deckungsbeitrag für diese Tätigkeit der Geschäftsführerin bzw. der daraus resultierenden Zusatzkosten für die Gesellschaft zu erzielen, wurde im Einvernehmen mit dem Fonds eine Spesenverrechnung an den Fonds durch die Gesellschaft vereinbart. Für das Jahr 1989 ist anstelle dieser Spesenverrechnung bereits eine Abgeltung für die Tätigkeit der Geschäftsführerin beim Fonds in Form eines Pauschalbetrages an die Gesellschaft fixiert. Insgesamt wurden im Jahr 1988 S 237.647,80 dem Fonds "Gesundes Österreich" in Rechnung gestellt. Darin waren Reisekosten von Frau Dr. Kalnoky in Höhe von S 125.546,14 enthalten (davon S 87.780,-- Kilometergelder). Dazu ist zu bemerken, daß von der Geschäftsführerin unabhängig davon, ob eine Fahrtkostenverrechnung seitens der Geschäftsführerin mit der Gesellschaft durchgeführt wurde oder nicht, dem Fonds generell ein Satz von S 5,-- pro Kilometer in Rechnung gestellt wurde, ganz gleich, ob bei der gegenständlichen Dienstreise zum Fonds die Bahn, ein Dienstauto oder eine private Mitfahrmöglichkeit in Anspruch genommen wurde. Es handelte sich daher um keinen klassischen Ersatz der direkten Kosten, sondern um eine kostenorientierte Kalkulation eines Entgeltes für die Tätigkeit der Geschäftsführerin beim Fonds. Da hinsichtlich der Inanspruchnahme von Dienstautos des Landes

Steiermark zwischen dem Land Steiermark und der Gesellschaft keine rechtliche Beziehung besteht, sondern aufgrund des Werkvertragverhältnisses das diesbezügliche Entscheidungser-messen rechtlich ausschließlich der eigenen Unternehmens-sphäre der Geschäftsführerin zuzuordnen ist, kann nach Auffassung des Landesrechnungshofes seitens des Landes kein Rechtsanspruch auf Rückforderung des durch Dienstwagen-einsätze des Landes erlangten Vorteils der Gesellschaft oder der dem Land dadurch entstandenen Kosten gegenüber der Gesellschaft abgeleitet werden. Im Zusammenhang mit der Benützung von Dienstwagen des Landes Steiermark durch Frau Dr. Kalnoky wurde dargelegt, daß Frau Dr. Kalnoky insbesondere bei Fahrten nach Wien zum Fonds "Gesundes Österreich" auch die **Interessen des Landes in der Gesund-heitspolitik wahrnimmt** und für das Ressort Gesundheitswesen tätig ist. Dies geht aus einem Schreiben des Landeshaupt-mannstellvertreters Prof. Kurt Jungwirth hervor.

Die Überprüfung der Reisekostenbudgets für Dr. Kalnoky hat gezeigt, daß diese im Jahr 1986 um S 6.055,-- und 1988 um S 21.543,16 nicht ausgeschöpft und im Jahr 1987 um S 7.190,50 überschritten wurden. Diese Überschreitung ist mit den vermehrten Dienstreisen nach Wien in Verbindung mit der Vorbereitung und Gründung des Fonds "Gesundes Öster-reich" zu sehen. Der Landesrechnungshof empfiehlt bei Über-ziehungen des Reisebudgets den Arbeitsausschuß von vornherein zu befassen, was 1987 nicht der Fall war.

Im Zusammenhang mit den Reisekostenabrechnungen empfiehlt der Landesrechnungshof dringend diese entsprechend den Formvorschriften des Umsatzsteuergesetzes 1972 durchzuführen, um eventuell zukünftige, negative, materielle Auswirkungen im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug zu vermeiden. Außerdem sollten die **Reiseabrechnungsformulare** neben dem Namen und der Anschrift und dem Ziel der Reise auch

- * den Zweck der Reise,
- * die stichwortartige Darstellung der Dienstreise bei umfangreichen Reisebewegungen,
- * den Zeitraum der Reise bzw.
- * das eingesetzte Verkehrsmittel

enthalten.

Hiebei wird angeregt, um eine ordnungsgemäße Reisekosten-rechnungslegung sicherzustellen und den Verwaltungsaufwand zu verringern, ein diesen Grundsätzen entsprechendes Reise-rechnungsformular auszuarbeiten.

Der Landesrechnungshof hat die **Fahrtenbücher** und den **Treib-stoffverbrauch** der beiden Kraftfahrzeuge der Gesellschaft und zwar für den AKL-Bus und den PKW Opel Kadett Kombi überprüft. Hiezu ist festzustellen, daß die **Fahrtenbücher** für beide Kraftfahrzeuge **nicht ordnungsgemäß** geführt werden. Aufgrund des ermittelten durchschnittlichen Treibstoffver-brauches und der stichprobenartigen Prüfung einzelner Fahrten kann die vermutete **Verwendung von Treibstoff für private Zwecke** wohl ausgeschlossen werden.

Bei der Abrechnung der Aktion "Gesunde Gemeinde" hat der Landesrechnungshof keine Doppelverrechnungen festgestellt. Allerdings wurden bei Honorarabrechnungen teilweise alte Abrechnungsformulare verwendet, wodurch bei außenstehenden Dritten der Eindruck entstand, daß die Honorarabrechnung fehlerhaft bzw. eine ungerechtfertigte Rechnungslegung vorliegt. Hiezu folgendes Beispiel: Am Abrechnungsformular wird darauf hingewiesen, daß der Tagessatz S 500,-- beträgt. Tatsächlich wird jedoch aufgrund einer geänderten Vereinbarung nach Stunden zu einem Stundensatz von S 62,50 abgerechnet. Dadurch ist ein Nachvollzug für Außenstehende, der die geänderten Vertragsverhältnisse nicht kennt, schwer möglich.

Bei der Änderung der Vertragskonditionen müssen daher auch die Abrechnungsformulare entsprechend geändert werden. Der Landesrechnungshof schlägt in diesem Zusammenhang auch den Abschluß von Rahmenverträgen mit den Befragungsärzten vor, in denen die Vertragsbedingungen und Abrechnungsmodalitäten genau fixiert sind.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß in der Steirischen Gesellschaft für Gesundheitsschutz im Prüfungszeitraum beachtliche Aktivitäten im Bereich der Gesundheitsvorsorge gesetzt wurden. Dabei ist auch festzuhalten, daß einzelne Funktionäre und Mitarbeiter der Gesellschaft, allen voran die Geschäftsführerin, mit großem persönlichem Einsatz und Engagement für die Gesundheitsvorsorge in der Steiermark tätig sind. Die Geschäftsführung ist auch äußerst bemüht, die ihr zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel sparsam einzusetzen und ein Höchstmaß für die Gesellschaft und damit für die Gesundheitsvorsorge zu erreichen. Der Landesrechnungshof stellt als Prüfungsergebnis auch klar fest, daß persönliche Bereicherungen in keinem Fall festgestellt werden konnten. Auch die von verschiedener Seite erhobenen konkreten Vorwürfe haben sich nicht als stichhaltig erwiesen.

Im administrativen Bereich hat der Landesrechnungshof verschiedene Punkte aufgezeigt, die geändert bzw. verbessert werden müßten. Hiebei wird insbesondere auf das Rechnungswesen und die Umsatzsteuerproblematik hingewiesen. Positiv ist festzustellen, daß die Gesellschaft die Empfehlungen und Anregungen des Landesrechnungshofes unmittelbar zum Anlaß genommen haben, Verbesserungen im administrativen Bereich zu treffen.

Am 24. Juli 1988 fand im Büro des Landeshauptmannstellvertreters Prof. Kurt Jungwirth eine Schlußbesprechung statt, an der

der zuständige politische Referent

Landeshauptmannstellvertreter Prof. Kurt Jungwirth

von der Fachabteilung f.d. Gesundheitswesen

OSR Dr. Braun

von der Steirischen Gesellschaft f. Gesundheitsschutz

Vizepräsident Prim. Univ. Prof. Dr. Karl Harnoncourt
OMR Dr. Helmuth Hammer
Präs. Dr. Lindi Kalnoky

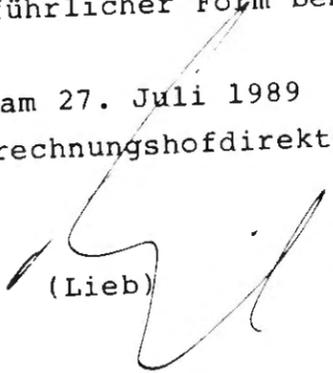
für den Landesrechnungshof

Landesrechnungshofdirektor
Wirkl. Hofrat Dr. Herbert Lieb
Landesrechnungshofdirektor-
stellvertreter Wirkl. Hofrat
Dr. Hans Leikauf
Hofrat Dipl.-Ing. Werner
Schwarzl
OAR Harald Kronegger

teilgenommen haben.

Bei dieser Schlußbesprechung wurden die wesentlichen Prüfungsergebnisse in ausführlicher Form behandelt.

Graz, am 27. Juli 1989
Der Landesrechnungshofdirektor:


(Lieb)