RECHNUNGSHOF
FREIE UND HANSESTADT HAMBURG

Ergänzung zum Jahresbericht 2009

Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses

der Freien und Hansestadt Hamburg
auf den 31. Dezember 2007

Hamburg, den 20. April 2009

Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg
Gänsemarkt 36, 20354 Hamburg
Postfach 301741, 20306 Hamburg
Telefon: 040 / 428 23 - 0
Fax: 040 / 428 23 - 1538
E-Mail: rechnungshof@rh.hamburg.de
Internet: http://www.rechnungshof.hamburg.de

Inhaltsverzeichnis

Seite

I Einleitung 5
II Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung 8
III Betriebswirtschaftliche Analyse des Jahresabschlusses 10
IV Prüfung des Jahresabschlusses 19
V Betriebswirtschaftliche Analyse des Konzernabschlusses 23
VI Prüfung des Konzernabschlusses 28

Anlage I: Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2007 34
1 System der Buchführung 34
1.1 Überleitung des kameralen Buchungsstoffs 34
1.2 Ermittlungssystem der Bank- und Kassenbestände 36
1.3 System der dezentralen Datenerhebung 39
1.4 System der Datenübernahme aus Fachverfahren 41
1.5 System der Anlagenbuchhaltung 43
2 Sonstige Feststellungen 50
2.1 Grundstücke für eigene Zwecke 50
2.2 Bauten für eigene Zwecke / Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau 51
2.3 Finanzanlagen 54
2.4 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 60

Anlage II: Bericht über die Prüfung des Konzernabschlusses der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2007 64
1 Zielsetzung der Konzernrechnungslegung 64
2 Referenzmodelle für das Regelwerk zur Konzernrechnungslegung 64
2.1 Aufgabe des Regelwerks und Prüfungsfragen 64
2.2 Referenzmodelle 65
2.3 Berücksichtigung der Bilanzrechtsmodernisierung 69
3 Konsolidierungskreis 70
3.1 Definition nach dem HGB und der Konzernrichtlinie 70
3.2 Wesentlichkeitsgrenzen und Stufenkonzept 72
3.3 Konsolidierungskreis im Konzernabschluss 2007 73
4 Vereinheitlichung von Ansatz, Ausweis und Bewertung 78
5 Vollkonsolidierung 79
5.1 Kapitalkonsolidierung 79
5.2 Konsolidierung der Forderungen und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge 83
5.3 Zwischenergebniseliminierung 85
6 At-Equity-Konsolidierung 86
6.1 Anforderungen nach dem HGB und der Konzernrichtlinie 86
6.2 Umsetzung im Konzernabschluss 2007 86
7 Konzernanhang 87
7.1 Anforderungen nach dem HGB und der Konzernrichtlinie 87
7.2 Umsetzung im Konzernabschluss 2007 89

Abkürzungen

AktG	Aktiengesetz
AöR	Anstalt öffentlichen Rechts
BfI	Behörde für Inneres
BG	Bürgschaftsgemeinschaft
BKSM	Behörde für Kultur, Sport und Medien
BNI	Bernhard-Nocht-Institut für Tropenmedizin
BSB	Behörde für Schule und Berufsbildung; vormals: Behörde für Bildung und Sport (BBS)
BSU	Behörde für Stadtentwicklung und Umwelt
BWA	Behörde für Wirtschaft und Arbeit
BWF	Behörde für Wissenschaft und Forschung; vormals: Behörde für Wissenschaft und Gesundheit (BWG)
FHG	Flughafen Hamburg GmbH
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GWG	Gesellschaft für Wohnen und Bauen mbh Hamburg
HB II	Handelsbilanz II
HGB	Handelsgesetzbuch
HGV	Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH
HHLA AG	Hamburger Hafen und Logistik Aktiengesellschaft
HIBB	Hamburger Institut für Berufliche Bildung
HPA	Hamburg Port Authority AöR
HSE	Hamburger Stadtentwässerung AöR
HSH Nordbank	HSH Nordbank AG
HVF	Hamburgischer Versorgungsfonds AöR
HWW	Hamburger Wasserwerke GmbH
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IT	Informationstechnik
KBK	Kernbilanzierungskreis
KöR	Körperschaft öffentlichen Rechts
LHO	Haushaltsordnung der Freien und Hansestadt Hamburg (Landeshaushaltsordnung)
LSBG	Landesbetrieb Straßen, Brücken und Gewässer
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
NHH	Neues Haushaltswesen Hamburg
SAGA	SAGA Siedlungs-Aktiengesellschaft Hamburg
SpriAG	Sprinkenhof AG
TUHH	Technische Universität Hamburg-Harburg
Tz(n.)	Textzahl(en)
UKE	Universitätsklinikum Hamburg-Eppendorf
VGH	Verwaltung Hamburgischer Gebäude GmbH & Co KG
WK	Hamburgische Wohnungsbaukreditanstalt AöR

I Einleitung

1. Der Rechnungshof hat die in Anlehnung an kaufmännische Grundsätze erstellten Abschlüsse (Jahresabschluss der Stadt als Einzelabschluss und Konzernabschluss) auf den 31. Dezember 2007 der Freien und Hansestadt Hamburg im Sinne einer Qualitätssicherung geprüft. Sie werden freiwillig und zusätzlich zu der für die Entlastung des Senats noch relevanten kameralen Jahresrechnung vorgelegt und bestehen erstmals aus einem Jahresabschluss und einem Konzernabschluss. Neben den Prüfungsergebnissen legt der Rechnungshof eine betriebswirtschaftliche Analyse der Abschlüsse vor.

2. Mit der erstmaligen Vorlage eines Konzernabschlusses für eine öffentliche Gebietskörperschaft hat Hamburg einen weiteren Schritt zur transparenten Darstellung seiner Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Einbeziehung der Tochterorganisationen der Stadt getan. Der Einführungsprozess der zusätzlichen doppischen Rechnungslegung ist im Hinblick auf schnelle Erkenntnisgewinne und einen vergleichsweise geringen Anfangsaufwand vom Senat als mehrjähriger Lern- und Entwicklungsprozess angelegt worden. Die Prüfung des Jahres- und des Konzernabschlusses hat gezeigt, dass auf dem Weg zu einem führenden doppischen Haushalts- und Rechnungswesen die Organisation, die Verwaltungsprozesse, die IT-Systeme und die Aus- und Fortbildung weiter zu entwickeln sind, um die Verlässlichkeit und Aussagekraft der Rechnungslegung zu erhöhen. Es spricht dabei für den vom Senat gewählten Einführungsprozess, dass durch die gegenwärtig praktizierte vorgeschaltete Phase einer zusätzlichen und noch nicht entlastungsrelevanten Doppik in der Verwaltungspraxis und in den Prüfungen Mängel erkannt werden und ein intensiver Lernprozess stattfinden kann.

   Jahres- und Konzernabschluss sind schon vor der geplanten vollständigen Umstellung des Rechnungswesens eine sinnvolle Ergänzung zur kameralen Haushaltsrechnung und erhöhen die Transparenz über die Vermögens- und Ertragslage der Stadt. Der Rechnungshof sieht in dem vom Senat angestrebten System eines ressourcenverbrauchsorientierten Rechnungswesens den richtigen Weg zu einer verbesserten Steuerung des Verwaltungshandelns, auch im Interesse intergenerativer Gerechtigkeit. Er sollte mit nochmals verstärkten Anstrengungen zur Steigerung der Verlässlichkeit der Abschlüsse fortgesetzt werden.

3. Die Analyse des Jahresabschlusses der Stadt (Abschnitt III) zeigt, dass die Verbesserung des Jahresergebnisses gegenüber dem Vorjahr von rund 670 Mio. Euro stark durch Effekte im Zusammenhang mit der Bildung und Auflösung von Rückstellungen beeinflusst ist.

   Das Eigenkapital hat sich gegenüber dem für das Vorjahr veröffentlichten Stand (2,7 Mrd. Euro) durch rückwirkende Korrekturen verringert und liegt zum 31. Dezember 2007 bei 2,3 Mrd. Euro.

4. Die Prüfung des Jahresabschlusses hat ergeben, dass das System der Buchführung Mängel aufweist (vgl. Tz. 32 ff.):

   - IT-Systeme haben fehlerhafte kamerale Daten erzeugt, die in den doppischen Jahresabschluss übernommen worden sind.
   - Eine Ermittlung des Kassen- und Bankbestands der Stadt aus dem SAP ERP-System ist nicht vollständig möglich.
   - Die Verwaltungsprozesse sind noch nicht auf die Erfordernisse der kaufmännischen Buchführung ausgerichtet.

   Ferner gibt es Bilanzansätze, die der Korrektur bedürfen (vgl. Tz. 33 ff.): So sind einzelne Finanzanlagen nicht zutreffend bewertet worden.

5. Die betriebswirtschaftliche Analyse des Konzernabschlusses (Abschnitt V) hat ergeben, dass Einmaleffekte zu dem Jahresüberschuss von rund 800 Mio. Euro geführt haben. Das negative Ergebnis der Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit nach Zinsen (-141 Mio. Euro) wird insbesondere durch einen Veräußerungsgewinn und eine Rückstellungsauflösung zu einem Konzernüberschuss.

6. Da der Konzernabschluss erstmals vorgelegt wurde, hat der Rechnungshof zunächst die von der Finanzbehörde hierfür aufgestellten Regeln geprüft. Das Regelwerk sieht bedeutende Vereinfachungen gegenüber den Vorschriften des Handelsrechts vor (vgl. Tz. 45 ff.), deren sinngemäße Anwendung sich die Finanzbehörde zum Ziel gesetzt hatte.

   Der Rechnungshof hat in diesem Zusammenhang gefordert, dass die Vereinfachungen im Anhang transparent dargestellt werden. Er empfiehlt der Finanzbehörde ferner, die nicht sachgerechten Vereinfachungen in der Konzernrichtlinie nach einem festzulegenden Stufenplan zügig abzubauen, um die Darstellung zu verbessern und mögliche Verzerrungen der Vermögens- und Ertragslage zu vermeiden. Einzelne Vereinfachungen – insbesondere der Verzicht auf die Eliminierung von sogenannten „Scheingewinnen“ bei Veräußerungsgeschäften innerhalb des Konzerns – sollten zumindest für bedeutende Einzelfälle rückwirkend korrigiert werden (vgl. Tz. 48).

7. Die Stadt hat mit ihren Tochterorganisationen im Zuge der Aufstellung der Konzernbilanz erstmals ein Saldenbestätigungsverfahren durchgeführt. Dabei hat sich ergeben, dass zwischen den Konzernunternehmen keine Klarheit über die wechselseitig bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten besteht (vgl. Tz. 196). Der Rechnungshof empfiehlt aufgrund der dabei zutage getretenen Mängel, die erforderlichen zentralen organisatorischen und prozessualen Voraussetzungen für die Konzernrechnungslegung zügig zu schaffen. Dies sollte bereits vor Einführung des Neuen Haushaltswesens erfolgen.

   Der Wert von Anteilen an der HSH Nordbank AG (HSH Nordbank) ist im Konzernabschluss 2007 nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend berechnet worden, wodurch das

Eigenkapital im Konzernabschluss um rund 660 Mio. Euro zu hoch ausgewiesen worden ist (vgl. Tz. 53).

Bei der Behandlung des Erlöses aus der Veräußerung von Anteilen einer Beteiligung der Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH (HGV) hat die Finanzbehörde ein Verfahren gewählt, das zwar für Regelfälle einer ganzheitlichen Unternehmensbewertung als zulässig vertreten wird. Im gegebenen Fall, bei dem der Firmenwert der HGV als einer Holding zuvor in einem besonderen Verfahren mit Bezug zu einzelnen Töchtern ermittelt worden war, führt es aber im Konzern wirtschaftlich zu dem Ergebnis , dass der Firmenwert der HGV trotz dieser Veräußerung nicht sinkt, obwohl wirtschaftlich zurechenbare stille Reserven abgegangen sind (vgl. Tz. 192 ff.). In der von der Finanzbehörde gewählten Bilanzierungsart sieht der Rechnungshof eine eher chancen- als risikoorientierte Bewertung.

Ausführlich sind die Feststellungen zum Jahres- und Konzernabschluss in den Anlagen I und II (blaue Seiten) dargestellt.

II Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

8. In diesem Bericht fasst der Rechnungshof das Ergebnis seiner Prüfung der Abschlüsse der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2007 zusammen. Sie bestehen aus

- dem Jahresabschluss 2007 mit der Bilanz auf den 31. Dezember 2007 und der Ergebnisrechnung 2007 sowie dem Anhang für den Kernhaushalt und
- dem Konzernabschluss 2007, bestehend aus der Konzernbilanz auf den 31. Dezember 2007 und der Konzern-Ergebnisrechnung 2007 sowie dem Anhang, ergänzt um die Eröffnungsbilanzwerte auf den 1. Januar 2007.

Den Abschlüssen beigefügt ist ein zusammengefasster „Lagebericht und Konzernlagebericht“ für das Jahr 2007.

Die Abschlüsse sind am 18. November 2008 von der Finanzbehörde veröffentlicht worden. Sie sind freiwillig und zusätzlich zu der für die Entlastung des Senats durch die Bürgerschaft maßgeblichen kameralen Haushaltsrechnung aufgestellt worden.

9. Der Rechnungshof hat – wie schon die Eröffnungsbilanz[1] und den Jahresabschluss 2006[2] – die Abschlüsse 2007 im Sinne einer Qualitätssicherung geprüft.

Für eine begrenzte Anzahl von Einzelfällen sind substanzielle Prüfungshandlungen durchgeführt worden. Eine Prüfung des Internen Kontrollsystems sowie eine umfassende IT-Systemprüfung der verwendeten Systeme, insbesondere der eingesetzten SAP ERP-Module[3], der rechnungswesenrelevanten Vorsysteme und deren Schnittstellen, sind nicht durchgeführt worden.

10. Übergeordneter Prüfungsmaßstab war das vom Senat selbst gesetzte Ziel, sich mit der Einführung eines doppischen Rechnungswesens „einen vollständigen Überblick zur Vermögenslage und zur Ertragsentwicklung aller Aufgabenbereiche der Stadt zu verschaffen.“[4]

Grundlage für die gegenwärtig zusätzliche und fakultativ durchgeführte kaufmännische Rechnungslegung sind §§ 33a Haushaltsgrundsätzegesetz und 71a Landeshaushaltsordnung (LHO), nach denen eine Buchführung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) zusätzlich zur kameralen Buchführung erfolgen kann. Weitere für die Stadt verbindliche Rechtsgrundlagen bestehen in diesem Zusammenhang gegenwärtig nicht. Die noch durch den Bund-Länder-Arbeitskreis „Kosten-Leistungsrechnung / Doppik“ zu entwickeln-

1 Jahresbericht 2007, Tzn. 18 bis 32.
2 Jahresbericht 2008, Tzn. 22 bis 29.
3 ERP = Enterprise Ressource Planning (IT-System zur Planung des Einsatzes / der Verwendung der Unternehmensressourcen).
4 Bürgerschaftsdrucksache 17/3161 vom 5. August 2003.

den Standards für die staatliche doppelte Buchführung und Konzernrechnungslegung liegen derzeit erst im Entwurf vor.

11. Konkreter Maßstab für die Erstellung der Abschlüsse waren daher die Regelungen, die die Finanzbehörde in Ausfüllung der oben genannten Vorschriften aufgestellt hat. Die Finanzbehörde hat erklärt, dass dies für den Jahresabschluss

- das Betriebswirtschaftliche Fachkonzept (Stand Oktober 2005[5] und Stand Juli 2007[6]) und
- die Bilanzierungsrichtlinie (Stand November 2008[7]),

gewesen seien. Letztere habe bereits im Jahr 2007 – zumindest in Entwurfsfassungen – allen Anwenderinnen und Anwendern vorgelegen.

Die Erstellung der Regelwerke wurde von einem intensiven Austausch zwischen Finanzbehörde und Rechnungshof auf Arbeitsebene begleitet. Außerdem wurden bei der Fortschreibung der Konzepte Hinweise des Rechnungshofs aus vergangenen Prüfungen berücksichtigt.

Der Rechnungshof hat diese Regelungen als Maßstab in der qualitätssichernden Prüfung angelegt und weist im Folgenden gesondert darauf hin, wenn sich nach dem Betriebswirtschaftlichen Fachkonzept und der Bilanzierungsrichtlinie in bedeutenden Fällen abweichende Bewertungen ergeben.

12. Für den Konzernabschluss hat die Finanzbehörde mit der Konzernrichtlinie vom 1. Oktober 2008, verwaltungsintern veröffentlicht im November 2008, ein gesondertes Regelwerk aufgestellt, das in der Prüfung als Maßstab angelegt wurde.

Gleichzeitig hat der Rechnungshof geprüft, ob die Konzernrichtlinie dem übergeordneten Transparenzziel entspricht und für die künftige Konzernrechnungslegung geeignet ist.

13. Der Rechnungshof hat ferner die von der Finanzbehörde vorgelegten Abschlüsse auf ihre Aussagen über die Vermögens- und Ertragslage der Stadt hin analysiert.

[5] Erstmals vollständig veröffentlicht im Intranet der Stadt im Oktober 2005.
[6] Erstmals vollständig veröffentlicht im Intranet der Stadt im November 2008.
[7] Erstmals vollständig veröffentlicht im Intranet der Stadt im November 2008.

III Betriebswirtschaftliche Analyse des Jahresabschlusses

Vergleich der Ertragslage

Die Vergleichbarkeit der Ertragslage der Jahre 2006 und 2007 wird u. a. durch eine veränderte Buchungspraxis erschwert.

Im Jahr 2006 wurde ein Fehlbetrag von rund 570 Mio. Euro ausgewiesen, 2007 ein Überschuss von rund 100 Mio. Euro. Im Rahmen einer vereinfachenden Analyse lässt sich die Veränderung des Ergebnisses u. a. auf folgende Effekte zurückführen:

- **Die Erträge aus Verwaltungstätigkeit haben sich 2007 im Vergleich zum Vorjahr um rund 160 Mio. Euro erhöht (vgl. Tz. 15)**	**+ 160**
- **Das Ergebnis 2007 wird nach einer Bereinigung um wirtschaftlich verbundene Aufwendungen durch höhere Sonstige Erträge von rund 630 Mio. Euro verbessert (vgl. Tz. 17).**	**+ 630**
- **Der Geschäftsbericht 2007 weist in der Ergebnisrechnung zwar eine Steigerung der Zuführungen zu Pensions- und Beihilferückstellungen von rund 490 Mio. Euro im Jahr 2006 auf rund 1.000 Mio. Euro im Jahr 2007 aus.** **Werden die Zuführungen jedoch um mit ihnen wirtschaftlich verbundene Erträge bereinigt, ergibt sich im Jahr 2007 gegenüber 2006 eine Entlastung. So hat die Veränderung der Pensions- und Beihilferückstellungen in 2007 bereinigt zu rund 480 Mio. Euro niedrigeren Personalaufwendungen geführt als in 2006 (vgl. Tz. 22).**	**+ 480**
- **Der Saldo aus Transfererträgen und bereinigten Transferaufwendungen hat sich hingegen um rund 540 Mio. Euro verschlechtert (vgl. Tz. 24).**	**- 540**
- **Die Aufwendungen für den Länderfinanzausgleich sind um rund 270 Mio. Euro zurückgegangen (vgl. Tz. 25).**	**+ 270**
- **Übrige Veränderungen in den Erträgen und Aufwendungen haben das Ergebnis 2007 im Saldo um rund 330 Mio. Euro höher belastet als im Vorjahr.**	**- 330**
Im Saldo hat sich das Ergebnis 2007 gegenüber dem Vorjahr um rund 670 Mio. Euro verbessert.	**= + 670**

14. In der Übersicht sind die Zahlen der Ergebnisrechnung 2007 aggregiert und den Vorjahreszahlen gegenübergestellt.

	2007		2006		Verände-rung
	Mio. Euro	%	Mio. Euro	%	Mio. Euro
Erträge aus Verwaltungstätigkeit	9.347	68,8	9.188	88,2	159
Erträge aus Transferleistungen	812	6,0	682	6,6	130
Sonstige Erträge	3.422	25,2	541	5,2	2.881
Verwaltungsleistung	**13.581**	**100,0**	**10.411**	**100,0**	**3.170**
Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit	-1.065	-7,8	-1.004	-9,6	-61
Personalaufwendungen	-4.242	-31,2	-3.851	-37,0	-391
Aufwendungen für Transferleistungen	-4.259	-31,4	-3.461	-33,2	-798
Aufwendungen Länderfinanzausgleich	-367	-2,7	-636	-6,1	269
Abschreibungen	-565	-4,2	-611	-5,9	46
Sonstige Aufwendungen	-2.152	-15,8	-549	-5,3	-1.603
Verwaltungsaufwand	**-12.650**	**-93,1**	**-10.112**	**-97,1**	**-2.538**
Verwaltungsergebnis	**931**	**6,9**	**299**	**2,9**	**632**
Finanzerträge	159	1,3	81	0,8	78
Finanzaufwendungen	-988	-7,3	-947	-9,1	-41
Finanzergebnis	**-829**	**-6,0**	**-866**	**-8,3**	**37**
Jahresergebnis	**102**	**0,9**	**-567**	**-5,4**	**669**

Erträge aus Verwaltungstätigkeit

15. Die Erträge aus Verwaltungstätigkeit unterlagen im Berichtsjahr einer Zunahme von 159 Mio. auf 9.347 Mio. Euro (Vorjahr: 9.188 Mio. Euro). 90 Prozent der hier ausgewiesenen Erträge entfallen auf Steuererträge und steuerähnliche Erträge; mit 8.474 Mio. Euro entsprechen diese Erträge 2007 in der Summe nahezu den Erträgen der Vorperiode (Vorjahr: 8.466 Mio. Euro). Die Erträge aus Gebühren, Beiträgen und Aufwendungsersatz (Auslagen) sind um 117 Mio. Euro auf 699 Mio. Euro gestiegen (Vorjahr: 582 Mio. Euro). Die privatrechtlichen Entgelte betragen 2007 118 Mio. Euro (Vorjahr: 87 Mio. Euro).

Sonstige Erträge und Sonstige Aufwendungen

16. Die vom Betrag her größten Veränderungen in der Ergebnisrechnung betreffen die Sonstigen Erträge und Sonstigen Aufwendungen:

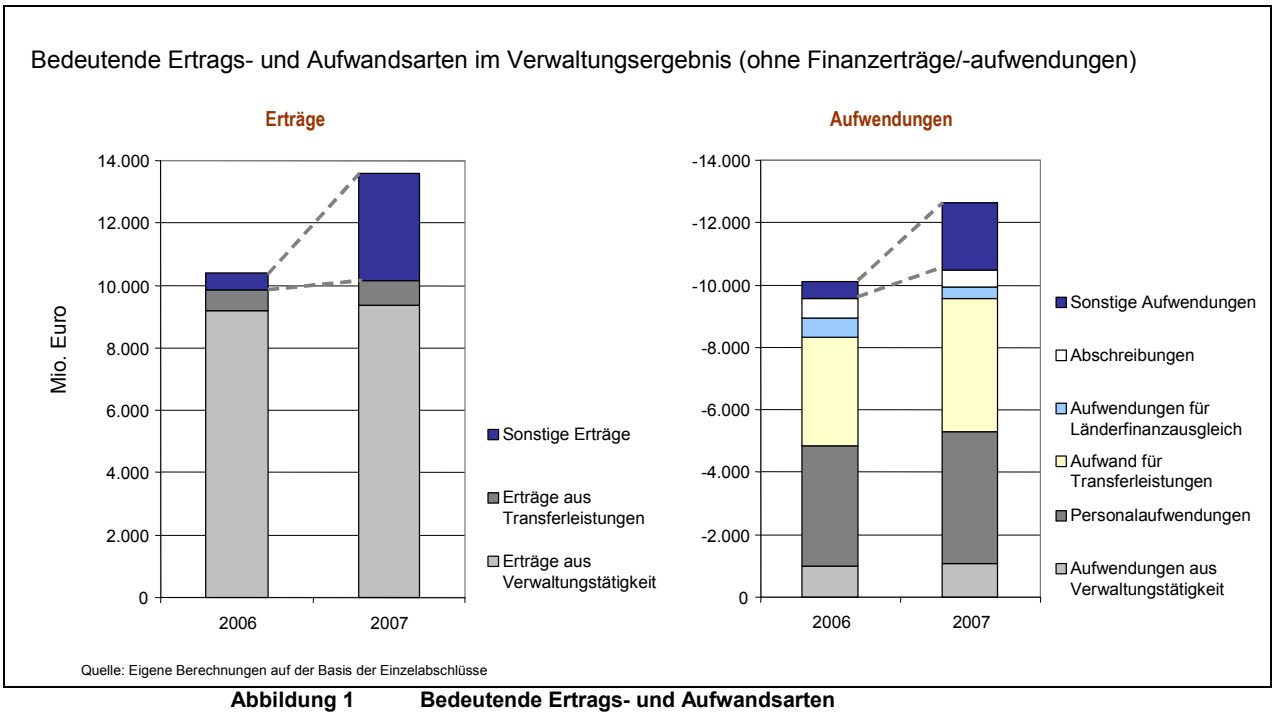


Abbildung 1 Bedeutende Ertrags- und Aufwandsarten

17. Die Vergleichbarkeit der in der Ergebnisrechnung 2007 ausgewiesenen Beträge mit den entsprechenden Vorjahreswerten wird durch eine veränderte Buchungspraxis im Bereich der Sozial- und Versorgungsverpflichtungen erschwert. Umgliederungen von Pensions- und Beihilferückstellungen sind über die Ergebnisrechnung gebucht worden und haben dadurch zu Sonstigen Erträgen sowie Aufwendungen in verschiedenen Posten geführt. Diese Vorgänge betreffen u. a. eine in 2007 vorgenommene buchungskreisgenaue Anpassung der Pensionsrückstellungen sowie eine veränderte Zuordnung von Versorgungsverpflichtungen gegenüber Landesbetrieben. Für Vergleichszwecke werden im Folgenden ökonomisch zusammenhängende Erträge und Aufwendungen im Bereich der Sozial- und Versorgungsverpflichtungen saldiert.

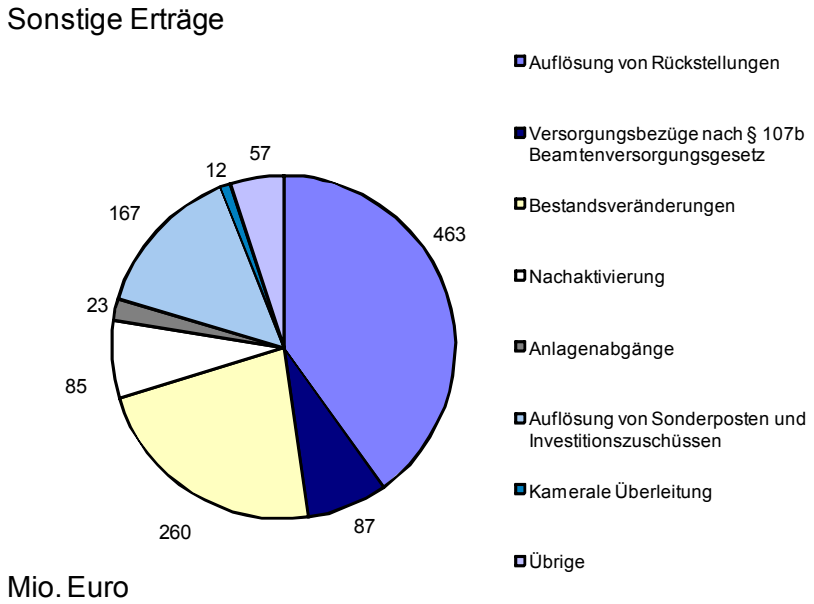
18. Die im Jahr 2007 ausgewiesenen Sonstigen Erträge in Höhe von 3.422 Mio. Euro beinhalten 2.268 Mio. Euro aus der Auflösung von Rückstellungen für Sozial- und Versorgungsverpflichtungen. Diesen Rückstellungsauflösungen sind nach Auskunft der Finanzbehörde folgende wirtschaftlich verbundene Aufwendungen gegenzurechnen:

- Personalaufwendungen aus der Zuführung zu Pensionsrückstellungen (907 Mio. Euro),
- Personalaufwendungen aus der Zuführung zu Beihilferückstellungen (92 Mio. Euro),
- Sonstige Aufwendungen (1.128 Mio. Euro) sowie
- Aufwendungen für Transferleistungen (126 Mio. Euro).

In der Ergebnisrechnung 2007 verbleibt ein positiver Saldo von 15 Mio. Euro, der für Zwecke dieser Analyse vereinfachend den Personalaufwendungen zugerechnet wird. Im wirtschaftlichen Er-

gebnis betragen die Sonstigen Erträge somit 1.154 Mio. Euro. Die in diesem Sinne vergleichbaren Sonstigen Erträge des Vorjahres betragen 521 Mio. Euro.[8] Es verbleibt mithin für 2007 eine bereinigte Ergebnisverbesserung von 633 Mio. Euro.

Die bereinigten Sonstigen Erträge im Jahr 2007 in Höhe von 1.154 Mio. Euro verteilen sich wie folgt:



Quelle: Eigene Berechnungen auf der Basis des Einzelabschlusses

Abbildung 2 Sonstige Erträge

19. Die Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen betreffen in Höhe von 356 Mio. Euro Bürgschaften und Gewährleistungsverpflichtungen für die f & w fördern und wohnen AöR. Es handelt sich hierbei um einen Einmaleffekt, dem keine Zahlungen zugrunde liegen. Die Stadt hat in der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2006 für das negative Eigenkapital der f & w fördern und wohnen AöR eine Rückstellung passiviert. Diese Rückstellung wurde wegen der negativen Eigenkapitalentwicklung bei der betreffenden Anstalt im Jahr 2006 um 217 Mio. Euro ergebniswirksam erhöht. Infolge der bilanziellen Entschuldung der f & w fördern und wohnen AöR auf den 31. Dezember 2007 hat die Stadt die Gewährleistungsrückstellung im Berichtsjahr vollständig aufgelöst.[9]

20. Im Berichtsjahr weist die Stadt Sonstige Aufwendungen in Höhe von 2.152 Mio. Euro aus. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten sind diese Aufwendungen um Sonstige Erträge in Höhe von 1.128 Mio. Euro zu kürzen, die aus der Auflösung von Rückstel-

[8] Die im Geschäftsbericht 2007 ausgewiesenen Sonstigen Erträge des Vorjahres in Höhe von 541 Mio. Euro sind um 20 Mio. Euro zu bereinigen, die wirtschaftlich betrachtet die Personalaufwendungen aus der Zuführung von Pensionsrückstellungen vermindern.

[9] Diesen Erträgen stehen wirtschaftlich zusammenhängende Aufwendungen in Höhe von 146 Mio. Euro gegenüber (vgl. Tz. 20).

lungen für Sozial- und Versorgungsverpflichtungen resultieren (vgl. Tz. 18). Es verbleiben Belastungen in Höhe von 1.024 Mio. Euro. Im Vergleich zum Vorjahr (549 Mio. Euro) haben sich die bereinigten Sonstigen Aufwendungen somit um 475 Mio. Euro erhöht. Ursächlich für die Steigerung sind insbesondere höhere Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Forderungen. Diese Aufwendungen betragen im Berichtsjahr 431 Mio. Euro (Vorjahr: 15 Mio. Euro). Als Verluste aus Anlagenabgängen werden 161 Mio. Euro (Vorjahr: 177 Mio. Euro) ausgewiesen. Hiervon stehen 146 Mio. Euro im Zusammenhang mit der Sanierung der f & w fördern und wohnen AöR.

21. Die bereinigten Sonstigen Aufwendungen in Höhe von 1.024 Mio. Euro setzen sich 2007 wie folgt zusammen:

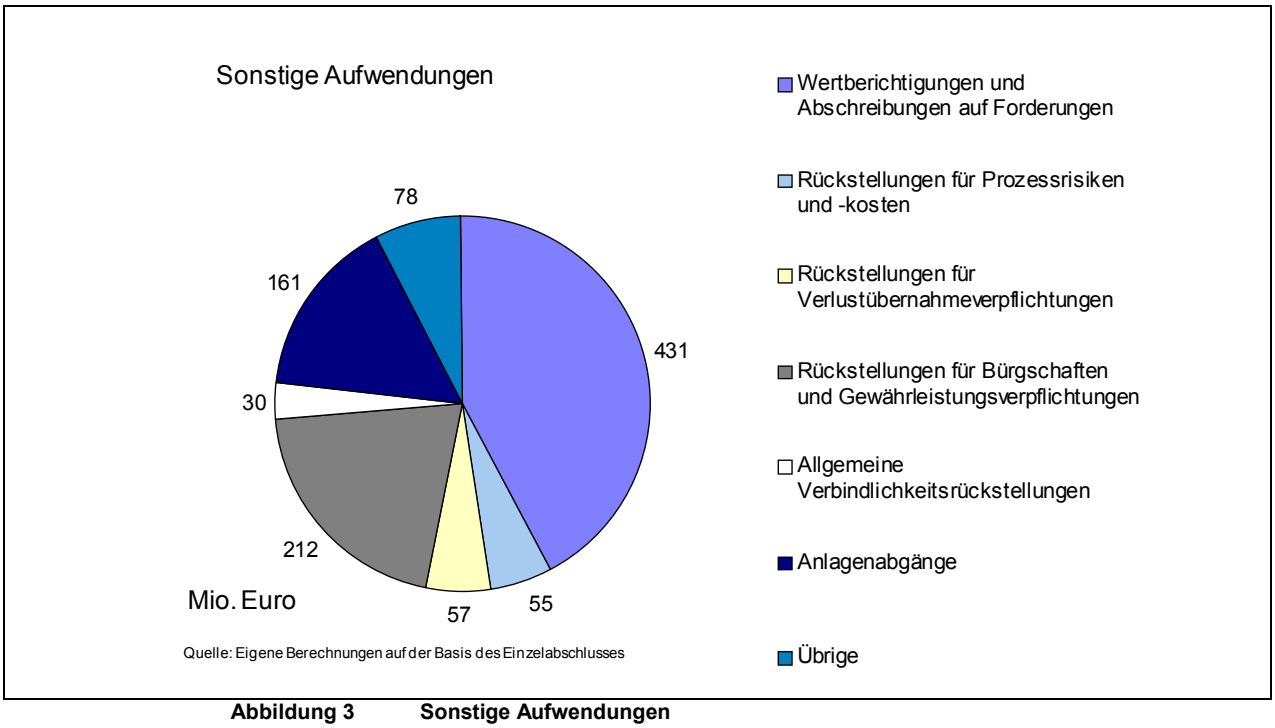


Abbildung 3 Sonstige Aufwendungen

Personalaufwendungen

22. Den in der Ergebnisrechnung 2007 ausgewiesenen Personalaufwendungen (4.242 Mio. Euro) stehen bei den Sozialen Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung aus wirtschaftlicher Sicht gegenzurechnende Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen in Höhe von 1.014 Mio. Euro gegenüber (vgl. Tz. 18). Die bereinigten Personalaufwendungen betragen 2007 mithin 3.228 Mio. Euro. Im Jahr 2006 waren die Personalaufwendungen von 3.852 Mio. Euro in diesem Sinne lediglich um 20 Mio. Euro aus Rückstellungsauflösungen zu kürzen. Im Vergleich zum Vorjahr reduzieren sich die betreffenden Aufwendungen folglich um 604 Mio. Euro.

	2007 Mio. Euro	**2006** Mio. Euro	**Veränderung** Mio. Euro
Löhne und Gehälter	588	620	-32
Beamtenbezüge	1.385	1.507	-122
Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung	1.255	1.705	-450
	3.228	3.832	-604

Für laufende Löhne und Gehälter sowie für Beamtenbezüge wurden – u. a. aufgrund von Ausgliederungen – im Kernbilanzierungskreis in der Summe 154 Mio. Euro weniger aufgewendet als im Vorjahr.

Die bereinigten Sozialen Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung setzen sich wie folgt zusammen:

	2007 Mio. Euro	**2006** Mio. Euro	**Veränderung** Mio. Euro
Sozial- und Versorgungsleistungen	1.270	1.239	31
Auflösung/Zuführung Pensions- und Beihilferückstellungen	-15	466	-481
	1.255	1.705	-450

23. Die Personalaufwendungen aus der Zuführung zu Pensions- und Beihilferückstellungen haben im Vorjahr das Ergebnis noch mit fast einer halben Milliarde Euro belastet. Im Jahr 2007 haben die entsprechenden Buchungen das Ergebnis wirtschaftlich erhöht. Nach Auskunft der Finanzbehörde hat der höhere Zuführungsbetrag im Jahr 2006 vornehmlich aus der Berücksichtigung der ab dem 1. Januar 2008 geltenden linearen Erhöhungen für Beamte und Versorgungsempfänger in Höhe von 1,9 Prozent bzw. 2,9 Prozent für den tariflichen Bereich resultiert.

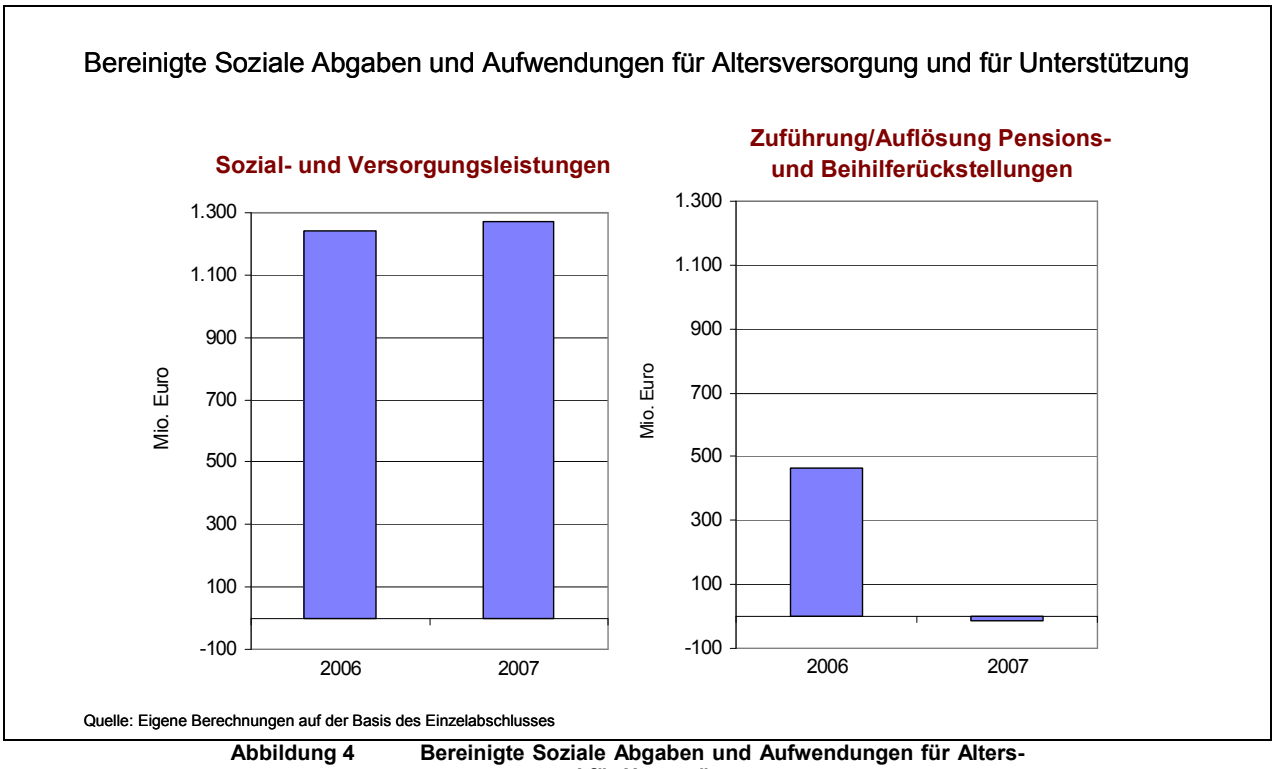


Abbildung 4 **Bereinigte Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung**

Transferleistungen und Länderfinanzausgleich

24. Die Erträge aus Transferleistungen sind 2007 im Vergleich zum Vorjahr um 130 Mio. Euro gestiegen. Die Veränderung ist u. a. auf höhere zweckgebundene Zuweisungen des Bundes zurückzuführen. Die um 126 Mio. Euro bereinigten Aufwendungen für Transferleistungen betragen im Berichtsjahr 4.133 Mio. Euro (Vorjahr: 3.461 Mio. Euro). Die Zunahme beruht vornehmlich auf höheren Leistungen an Tochterorganisationen. Aus dem Saldo von Transfererträgen und bereinigten Transferaufwendungen ergibt sich im Vergleich zum Vorjahr damit eine um 542 Mio. Euro höhere Belastung.

25. Die Aufwendungen für den Länderfinanzausgleich sind um 269 Mio. Euro bzw. 42 Prozent gesunken. Sie betragen im Berichtsjahr 367 Mio. Euro (Vorjahr: 636 Mio. Euro).

Entwicklung des Eigenkapitals

26. Das von der Stadt mit Erstellung der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2006 ausgewiesene Eigenkapital ist zwischenzeitlich mehrfach korrigiert worden. Die Berichtigungen haben sich sowohl aus Hinweisen des Rechnungshofs als auch aus von der Finanzbehörde selbst erkannten Korrekturbedarfen ergeben.

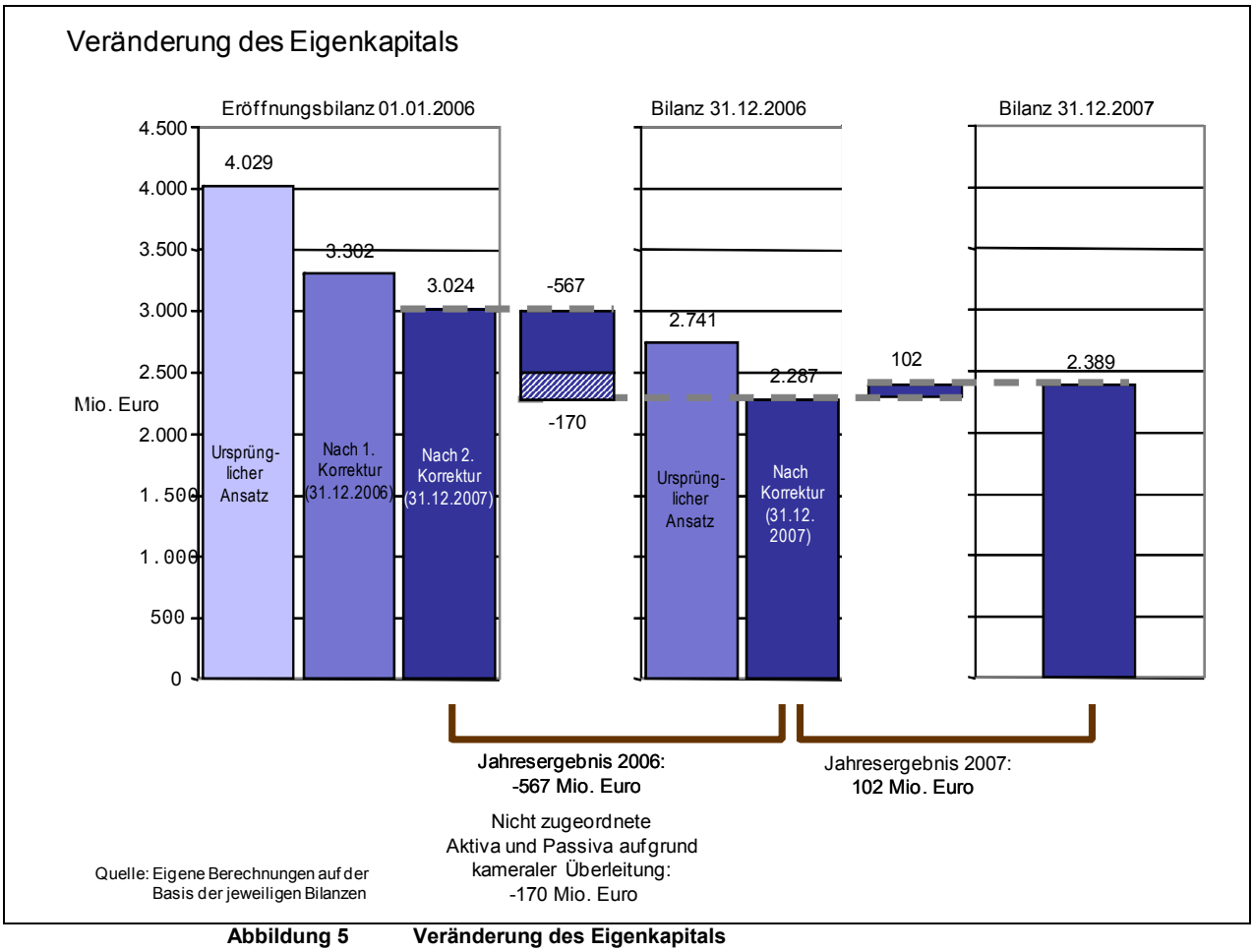


Abbildung 5 Veränderung des Eigenkapitals

27. Durch eine erstmalige Korrektur der Eröffnungsbilanz im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2006 verringerte sich das Eigenkapital im Saldo zunächst von 4.029 Mio. Euro um 727 Mio. Euro auf 3.302 Mio. Euro. Die Korrekturen betrafen unterschiedliche Bilanzposten (vgl. Geschäftsbericht 2006, S. 39); eine wesentliche Rolle spielte die Absenkung des Bestandes an Immateriellen Vermögensgegenständen für vergebene Investitionszuschüsse der Stadt in Höhe von -764 Mio. Euro.

Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2007 verringerte sich im Rahmen einer zweiten Korrektur rückwirkend das Eigenkapital der Stadt im Saldo um weitere 454 Mio. Euro, wovon 278 Mio. Euro ebenfalls eine Korrektur der Eröffnungsbilanz betrafen (vgl. Geschäftsbericht 2007, S. 109 und 111). Wesentliche Korrekturen der Eröffnungsbilanz waren dabei u. a.:

- Berichtigung der Bankbestände: -721 Mio. Euro
- Ausbuchung von bei der Hamburg Port Authority bilanzierten Grundstücken: -1.128 Mio. Euro
- Werterhöhung HGV: +900 Mio. Euro
- Wertanpassung Finanzanlage „Stadt und Hafen“ +181 Mio. Euro

28. Bei wesentlichen Korrekturen zum Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2006 handelte es sich u. a. um eine Korrektur der Bankbestände sowie eine Erhöhung der Rückstellungen für Bürgschaften und Gewährleistungsverpflichtungen.

29. Als Ergebnis der Korrekturen betrug das ausgewiesene Eigenkapital der Stadt (vgl. Abbildung 5):

- per 1. Januar 2006 = 3.024 Mio. Euro
- per 31. Dezember 2006 = 2.287 Mio. Euro
- per 31. Dezember 2007 = 2.389 Mio. Euro

Unter Berücksichtigung der jeweiligen Jahresergebnisse im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2006 (-567 Mio. Euro) und 31. Dezember 2007 (102 Mio. Euro) ergibt sich zwischen der Eröffnungsbilanz und dem Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2006 bei der Eigenkapitalentwicklung eine Abweichung von rund 170 Mio. Euro. Sie resultiert aus nach Angaben der Finanzbehörde mit verhältnismäßigen Mitteln nicht mehr eindeutig zuzuordnenden Aktiva und Passiva (bzw. Aufwendungen und Erträgen) aufgrund der kameralen Überleitung (vgl. auch Ausführungen im folgenden Abschnitt IV, Tz. 30 ff.). Die Abweichung schreibt sich fort und wirkt sich auch auf den Abschluss 2007 aus.

IV Prüfung des Jahresabschlusses

Im Jahresabschluss hat sich aufgrund des gewählten „minimalinvasiven“ Einführungsprozesses ausgewirkt, dass doppische Daten aus dem kameralen Haushaltswesen abgeleitet werden. Im System der Buchführung bestehen Mängel hinsichtlich der eingesetzten IT-Systeme, der jederzeitigen Nachvollziehbarkeit der Kassen- und Bankbestände sowie der für die Buchführung erforderlichen Verwaltungsprozesse.

Der Jahresabschluss ist hinsichtlich der Bewertung der Beteiligung an der Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH nicht sachgerecht und hinsichtlich des Sondervermögens „Stadt und Hafen“ ergänzungsbedürftig.

Auswirkungen des Projektansatzes

30. Nach dem vom Senat gewählten sogenannten „minimalinvasiven“ Ansatz bei der Einführung der kaufmännischen Buchführung sollen die kamerale Haushaltsplanung und Bewirtschaftung als führende Elemente des Rechnungswesens zunächst bestehen bleiben und in ihren Grundstrukturen nicht verändert werden. Die doppischen Daten sollen mit möglichst wenig Zusatzaufwand abgeleitet werden. Die Daten für den kaufmännischen Jahresabschluss werden daher zu großen Teilen noch aus dem kameralen System abgeleitet und sind nicht originär doppisch gebucht worden (vgl. hierzu im Einzelnen Anlage I ab Tz. 57ff).

Im Rahmen dieses Projektansatzes hatte für die Eröffnungsbilanz sowie den ersten Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2006 noch kein geschlossenes kaufmännisches Buchführungssystem vorgelegen, da nicht alle Konten des Sachkontenplans der Buchführung für die Bilanz und die Ergebnisrechnung verwendet worden waren. Primär kameral verwendete Konten waren bei der Überleitung des Buchungsstoffs für Zwecke des Jahresabschlusses unberücksichtigt gelassen worden. Dies hatte im Saldo zu Abweichungen bei dem Jahresergebnis nach der Bilanz gegenüber dem Jahresergebnis nach der Ergebnisrechnung in Höhe von zunächst 135 Mio. Euro geführt.[10]

31. Mit dem Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2007 hat die Finanzbehörde die Überleitungssystematik geändert. Die zur Eröffnungsbilanz unberücksichtigt gelassenen Konten werden nunmehr ganz überwiegend in die Ermittlung des Eigenkapitals einbezogen bzw. in der Ergebnisrechnung verrechnet. Hierdurch ist – nach einer ergebniserhöhenden Bereinigung von nicht aufzuklärendem Buchungsstoff im Umfang von 11 Mio. Euro – eine Abweichung von 170 Mio. Euro durch nicht zugeordnete Aktiva und Passiva aufgrund kameraler Überleitung entstanden.

[10] Vgl. Geschäftsbericht 2006, S. 37, sowie Jahresbericht 2008, Tz. 25.

Zudem bleibt das System anfällig für Fehler, da eine systematische Abstimmung des Ergebnisses nach der Bilanz mit dem nach der Ergebnisrechnung weiterhin kaum möglich ist.

System der Buchführung

32. Die qualitätssichernde Prüfung des Jahresabschlusses 2007 hat ergeben, dass Mängel im System der Buchführung bestehen:

- Bei Daten aus Fachverfahren ist es zu fehlerhaften Fortschreibungen von Buchungen gekommen, u. a. durch eine Übertragung von Werten mit falschen Vorzeichen (vgl. Tz. 78).[11]

- Die Bilanzierung von Kassen- und Bankbeständen weist systematische Mängel auf.

  Eine Ermittlung des Kassen- und Bankbestands der Stadt aus der laufenden Buchführung bzw. aus dem SAP ERP System[12] heraus ist nicht vollständig möglich. Hilfsweise werden Excel-Lösungen eingesetzt (vgl. Tz. 62 ff.).

  Wie die Finanzbehörde im Verlauf des Jahres 2008 festgestellt hat, war der Bestand an liquiden Mitteln in der Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2006 um rund 721 Mio. Euro sowie im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2006 um rund 995 Mio. Euro zu hoch ausgewiesen. Die Finanzbehörde hat die Werte rückwirkend mit dem Jahresabschluss 2007 korrigiert (vgl. Tz. 70). Sie hat ferner erklärt, sie habe Schritte eingeleitet, um die erkannten Defizite abzustellen.

- Zahlreiche Verwaltungsprozesse sind noch nicht darauf ausgerichtet, die für die Anlagenbuchhaltungen und Inventurbeauftragten für eine kaufmännische Buchführung erforderlichen buchungsbegründenden Informationen und Belege zu liefern:

  Eine ordnungsmäßige Bilanzierung des (Verkehrs-)Infrastrukturvermögens erfordert eine Einzelerfassung der Straßen, Wege und Plätze, die im gegenwärtigen Verfahren nicht möglich ist. Eine Wegedatenbank, mit der Daten zur baulichen Bewirtschaftung von Straßen erfasst und verwaltet werden sollen, wird von der Behörde für Stadtentwicklung und Umwelt (BSU) bisher nur an den baufachlichen Anforderungen ausgerichtet. Die Erfordernisse der Anlagenbuchhaltung sind nicht eingeflossen (vgl. Tz. 91 ff.).

  Beschäftigten in Fachämtern fehlt zum Teil noch das Wissen zur Beurteilung von Geschäftsvorfällen nach doppischen Gesichtspunkten. So wurden beispielsweise in der Behörde für Schule und Berufsbildung (BSB) Rechnungen von Dataport AöR für IT-Leistungen über insgesamt 0,7 Mio. Euro, deren Bezahlung aufgrund von noch offenen Einzelfragen zurückgestellt worden war, nicht als zu bilanzierende Verpflichtung erkannt (vgl. Tz. 72).

---

[11] Vgl. Jahresbericht 2009, Tzn. 274 bis 285.
[12] SAP Enterprise Ressource Planning.

Eine ordnungsmäßige bilanzielle Behandlung von Baumaßnahmen an Schulgebäuden ist zurzeit im Hinblick auf die Aktivierbarkeit der Aufwendungen und den Zeitpunkt der Fertigstellung nicht gewährleistet (vgl. Tz. 116 ff.).

Korrekturbedarfe im Jahresabschluss

33. Die Verwaltung hat zum Teil schon während des Prüfungsverfahrens Korrekturen vorgenommen. Beispielweise sind durch eine in der Prüfung festgestellte unzureichende Berechnung von Wertberichtigungen auf Steuerforderungen Abschreibungen in Höhe von 126 Mio. Euro nachgeholt worden (vgl. Tz. 141 ff.).

34. Der Abschluss auf den 31. Dezember 2007 steht in folgenden Punkten nicht im Einklang mit den von der Finanzbehörde aufgestellten Regeln:

- Der Wertansatz der Beteiligung „Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH (HGV)“ ist rückwirkend auf den 1. Januar 2006 korrigiert und um 900 Mio. Euro erhöht worden. Der Rechnungshof hat keinen Bilanzierungsfehler in der Eröffnungsbilanz erkennen können, der eine Korrektur gerechtfertigt hätte. (vgl. Tz. 123 ff.).
- Der Wertansatz des Sondervermögens „Stadt und Hafen“ hatte in der Eröffnungsbilanz aufgrund eines Rechenfehlers zunächst -93 Mio. Euro betragen, wurde dann auf 0 Euro berichtigt und ist nunmehr auf +181 Mio. Euro erneut korrigiert worden. Die letztgenannte Korrektur entsprach nicht den Bilanzierungsregeln. Die Finanzbehörde will das Regelwerk entsprechend ändern. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, mögliche Abschreibungs- oder Rückstellungsbedarfe aus einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung des Vorhabens zu prüfen. Die Finanzbehörde hat dies zugesagt. (vgl. Tz. 130 ff.).
- Weitere teilweise nicht quantifizierte oder von den Beträgen her kleinere Korrekturbedarfe sind in der Anlage I ab Tz. 136 aufgeführt.

Stellungnahme der Verwaltung

35. Die Finanzbehörde stimmt der Aussage des Rechnungshofs, die Berichtigung des Bilanzansatzes der Finanzanlage HGV in der Eröffnungsbilanz entspreche nicht den von der Finanzbehörde aufgestellten Regeln für die Bilanzierung, nicht zu. Das Betriebswirtschaftliche Fachkonzept und die Bilanzierungsrichtlinie sähen diese Möglichkeit der Änderung ausdrücklich vor.

Der Wert der Finanzanlage HGV habe geändert werden dürfen, und zwar sowohl unter der Annahme, dass der Eröffnungsbilanzwert fehlerfrei als auch unter der Prämisse, dass der Bilanzwert fehlerhaft gewesen sei (vgl. hierzu ausführlich Tzn. 126 und 127).

Die Finanzbehörde hält den im Jahresabschluss 2007 auf den 1. Januar 2006 berichtigten Unternehmenswert der HGV deshalb für zutreffend.

Bewertung durch den Rechnungshof

36. Die Sichtweise der Finanzbehörde wird dem handelsrechtlichen Stichtagsprinzip nicht ausreichend gerecht. Danach sind einem Bilanzansatz diejenigen Umstände zugrunde zu legen, die bis zum Bilanzstichtag eingetreten und bis zur Bilanzaufstellung erkennbar waren.

    Rückwirkende werterhöhende – insbesondere wiederholte – Korrekturen aufgrund späterer Erkenntnisse sind grundsätzlich auszuschließen. Dies ist – auch unter den Bedingungen einer noch im Aufbau befindlichen Doppik – im Interesse einer verlässlichen Bilanzierung notwendig.

37. Die Finanzbehörde hat sich bereiterklärt, die Berücksichtigung wertbildender Anteile einer Tochter für den Ansatz der HGV zu überprüfen. Die Überprüfung soll in enger Abstimmung mit dem Rechnungshof erfolgen, gegebenenfalls durch eine neue ergänzende gutachterliche Bewertung.

V Betriebswirtschaftliche Analyse des Konzernabschlusses

Ertragslage

Das Konzernergebnis ist aufgrund von Einmaleffekten aus Veräußerungsgeschäften positiv.

38. In der Konzernergebnisrechnung des Jahres 2007 werden neben den wiederkehrenden Ertrags- und Aufwandspositionen auch größere Einmal- und Sondereffekte wirksam. Die folgende Grafik fasst die einzelnen Positionen der Ergebnisrechnung im Hinblick auf ihre Verursachung in Gruppen zusammen.

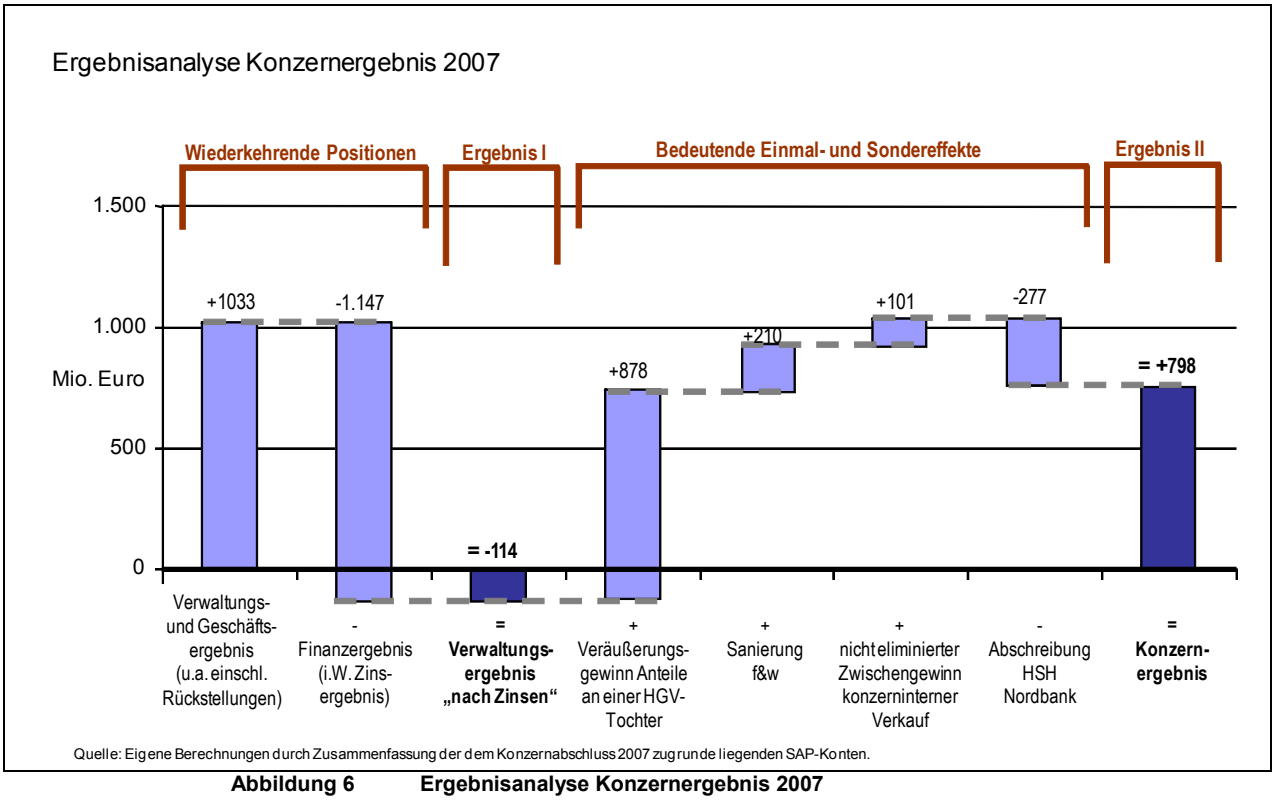


Abbildung 6 Ergebnisanalyse Konzernergebnis 2007

Das „Verwaltungs- und Geschäftsergebnis“ umfasst die auch in Zukunft zu erwartenden laufenden Erträge und Aufwendungen[13] aus der Verwaltungstätigkeit des Kernbilanzierungskreises und den Geschäftstätigkeiten der Tochterorganisationen.

Die zweite in der Abbildung 6 dargestellte Säule zeigt das „Finanzergebnis“. Es beinhaltet im Wesentlichen die laufenden Zinserträge und -aufwendungen sowie laufende Beteiligungserträge und -aufwendungen.

[13] Zum Beispiel: Einnahmen aus Steuern, Transferleistungen, Gebühren, Mieten, Krankenhausleistungen, Zinsen sowie Aufwendungen für Transferleistungen, Länderfinanzausgleich, Personal, Material und sonstige Leistungen, Abschreibungen, Hausbewirtschaftungsaufwendungen von Wohnungsbauunternehmen und Mieten.

Verwaltungs- und Geschäftsergebnis sowie Finanzergebnis ergeben eine Summe von -114 Mio. Euro.

39. Im Weiteren sind einzelne bedeutende „Sonder- und Einmaleffekte“ dargestellt, die im Jahr 2007 aufgetreten sind. Einmaleffekte sind insbesondere Erlöse aus dem Verkauf von Sach- oder Finanzanlagen, Sonderabschreibungen auf Sach- oder Finanzanlagen, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen und Teile der Aufwendungen aus der Zuführung zu Rückstellungen. In der Ergebnisrechnung 2007 haben sich in diesem Zusammenhang insbesondere ausgewirkt:

- 878 Mio. Euro resultieren aus einem Gewinn aus dem Verkauf von Anteilen einer Beteiligung der HGV über dem Buchwert.
- 356 Mio. Euro stammen aus der Auflösung einer im Jahresabschluss des Kernbilanzierungskreises (Einzelabschluss) gebildeten Rückstellung für das negative Eigenkapital der f & w fördern und wohnen AöR. Damit im Zusammenhang stehen auch 146 Mio. Euro Aufwendungen aus Anlagenabgängen, sodass der Gesamteffekt aus der Sanierung der Organisation 210 Mio. Euro beträgt (vgl. Tz. 20 f.).
- Ein einmaliger Belastungseffekt von 277 Mio. Euro resultiert im Konzern aus einer Abschreibung auf die Beteiligung an der HSH Nordbank wegen voraussichtlich dauerhafter Wertminderung.

Zu Sondereffekten mit Ergebnisauswirkung führen die Vereinfachungen der Konzernbilanzierungsregeln der Stadt (vgl. Tz. 48). 101 Mio. Euro entfallen auf einen einmaligen Zwischengewinn aus dem konzerninternen Verkauf von Aktien der HHLA AG sowie Anteilen an der Gesellschaft für Wohnen und Bauen mbH (GWG). Hierbei handelt es sich aus Konzernsicht um einen zu bereinigenden „Scheingewinn“, da er durch einen Verkauf innerhalb des Konzerns entstanden ist. Aufgrund der bei der Erstellung des Konzernabschlusses festgelegten Vereinfachungen wurden diese Zwischenergebnisse jedoch generell nicht eliminiert.

Die genannten Einmal- und Sondereffekte ergeben im Saldo eine Ergebnisverbesserung von 912 Mio. Euro.

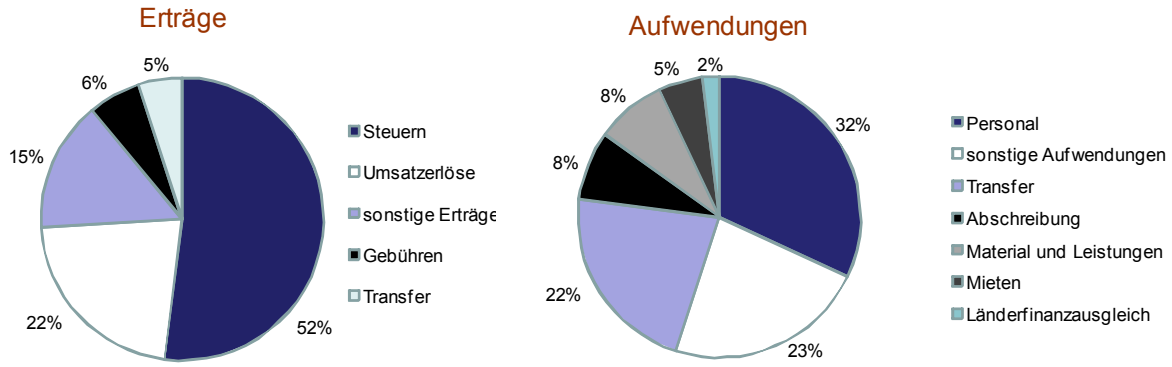
40. Es wird deutlich, dass das positive Konzernergebnis in 2007 sehr stark von den in der Summe positiven Einmaleffekten geprägt ist. Insbesondere der Gewinn aus dem Verkauf von Anteilen einer Beteiligung der HGV bewirkt, dass ein Konzerngewinn von 798 Mio. Euro gezeigt werden kann.

Bedeutende Aufwands- und Ertragsarten im Verwaltungs- und Geschäftsergebnis

Auch im Konzern prägen die Steuereinnahmen des Kernbilanzierungskreises die Ertragsseite.

41. Obgleich im Konzern neben dem Kernbilanzierungskreis insgesamt über 300 Tochterorganisationen zusammengefasst sind (von denen 70 vollkonsolidiert wurden), dominiert der „Kernhaushalt“ das wirtschaftliche Geschehen hinsichtlich der wiederkehrenden Positionen im Verwaltungs- und Geschäftsergebnis. Die Steuererträge machen auch im Konzern noch 52 Prozent der Erträge, der Personalaufwand auf Konzernebene 32 Prozent der im Verwaltungs- und Geschäftsergebnis zusammengefassten Aufwendungen aus.

Bedeutende Ertrags- und Aufwandsarten im Verwaltungs- und Geschäftsergebnis des Konzerns 2007



Quelle: Eigene Berechnungen durch Zusammenfassung der dem Konzernabschluss 2007 zugrunde liegenden SAP-Konten

Abbildung 7 Bedeutende Ertrags- und Aufwandsarten

Konzernergebnis nach verbundenen Organisationen

Im Saldo fließen 1,1 Mrd. Euro aus dem Kernbilanzierungskreis an die Töchter.

42. Zwischen der Mutter und den Töchtern sowie unter den Töchtern des Konzerns fließen hohe Beträge. Bei der Erstellung des Konzernabschlusses werden diese Aufwendungen und Erträge („Binnenumsätze“) sowie Kapitaltransaktionen (zum Beispiel Kapitaleinlagen der Stadt bei einer Tochter) eliminiert. Anschließend zeigt sich, wie die jeweiligen Organisationen ohne die Verflechtungen innerhalb des Konzerns abschließen würden. Der Kernbilanzierungskreis weist nach dieser Aufwands- und Ertragseliminierung einen um rund 1.100 Mio. Euro höheren Jahresüberschuss aus, während beispielsweise das konsolidierungsbereinigte Jahresergebnis der HPA um rund 250 Mio. Euro oder das des UKE um rund 160 Mio. Euro geringer wären.

Vermögenslage

Die Bilanzveränderungen im Jahr 2007 sind im Wesentlichen durch Beteiligungsverkäufe verursacht. Die Verkäufe haben zu einer Erhöhung der liquiden Mittel im Kernbilanzierungskreis, bei der HHLA AG sowie dem Hamburgischen Versorgungsfonds AöR (HVF) geführt; zudem hat die HGV Schuldscheindarlehen erworben.

43. Die Veränderung in der Bilanzsumme vom 1. Januar 2007 auf den 31. Dezember 2007 von 1.100 Mio. Euro wird von wenigen großen Effekten geprägt.

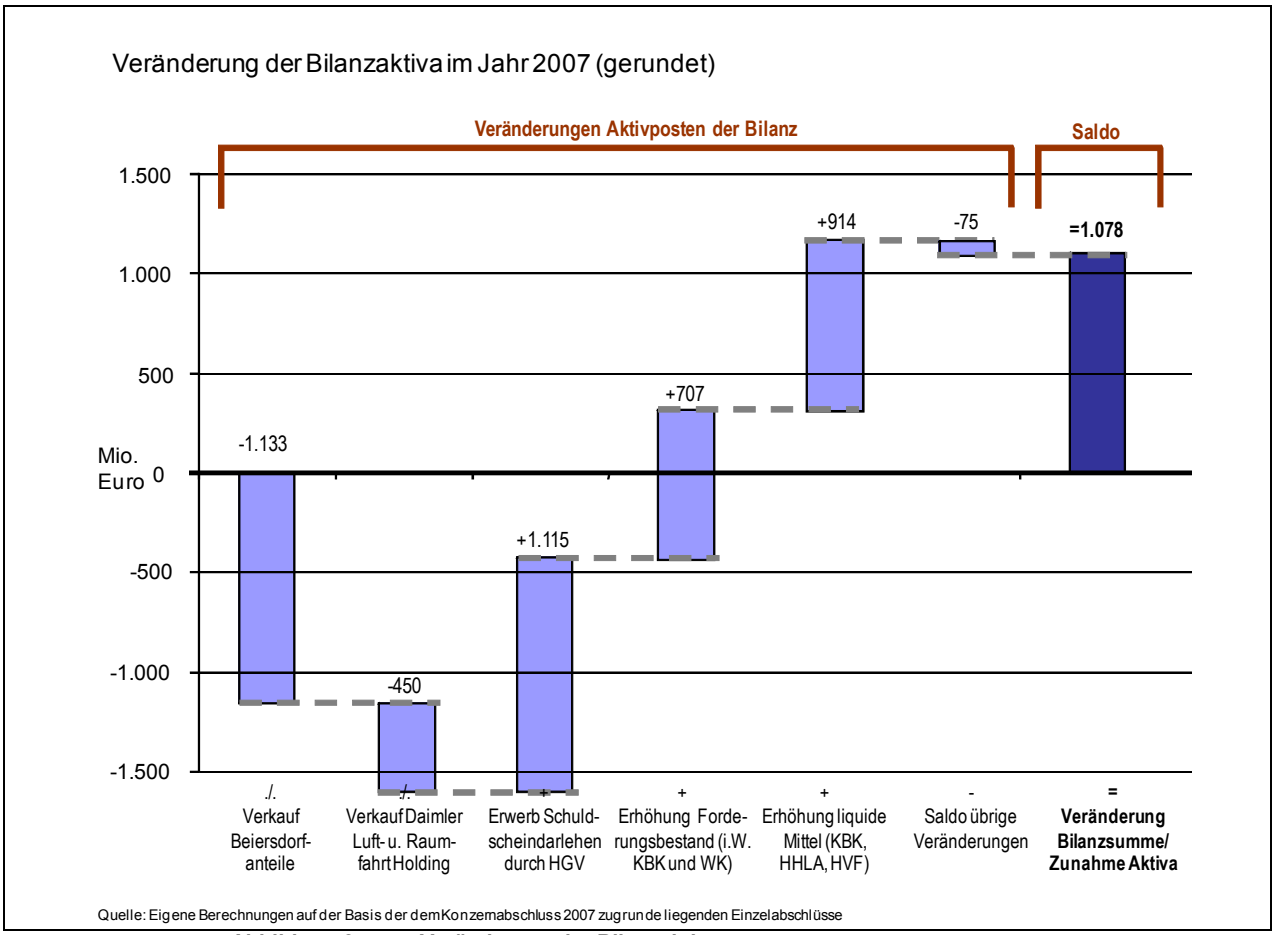


Abbildung 8 Veränderung der Bilanzaktiva

Die Erhöhung der Passiva in gleicher Höhe hat sich im Wesentlichen in einer Erhöhung der Rücklagen niedergeschlagen.

Es wird deutlich, dass die wesentlichen Veränderungen in 2007 auf Transaktionen im Bereich der Beteiligungen bzw. auf Vermögensveräußerungen zurückzuführen sind.

Durch die von der Finanzbehörde zugesagte Korrektur des Jahresabschlusses hinsichtlich des Beteiligungsansatzes der HSH Nordbank (vgl. Tz. 53) würde sich das Eigenkapital im Konzernabschluss um 656 Mio. Euro reduzieren.

Herkunft der Unterschiedsbeträge aus der Konsolidierung und Verteilung auf Bilanzpositionen

Wie auch beim Einzelabschluss der Stadt beinhaltet das Vermögen des Konzerns 4.865 Mio. Euro aus der Bewertung von Unternehmensbeteiligungen zu gutachterlich ermittelten Zeitwerten. Dies entspricht rund 8 Prozent des Gesamtvermögens.

44. Im Vermögensausweis des Konzerns sind Unterschiedsbeträge aus der Kapitalerstkonsolidierung enthalten. Diese Unterschiedsbeträge repräsentieren die im Einzelabschluss vorgenommenen Bewertungen von Tochterorganisationen zu Zeitwerten, also über deren anteiliges Eigenkapital hinaus.

Zum Erstkonsolidierungszeitpunkt 1. Januar 2006 betrugen die Unterschiedsbeträge 5.341 Mio. Euro. Durch Zu- und Abgänge sowie Abschreibungen bis zum 31. Dezember 2007 sind sie auf einen Betrag von 4.865 Mio. Euro (rund 8 Prozent der Konzernbilanzsumme zum 31. Dezember 2007) weiterentwickelt worden.

Von den 4.865 Mio. Euro entfallen 2.035 Mio. Euro auf stille Reserven in Grundstücken und Gebäuden. Die übrigen 2.830 Mio. Euro sind dem Posten Geschäfts- und Firmenwert zugeordnet.

VI Prüfung des Konzernabschlusses

Mit dem erstmals vorgelegten Konzernabschluss verfolgt der Senat das Ziel, Transparenz über die tatsächliche wirtschaftliche Lage im „Konzern Freie und Hansestadt Hamburg“ herbeizuführen.

Der Konzernabschluss stellt einen wichtigen Schritt auf dem richtigen Weg hin zu einer transparenten Rechenschaftslegung über den Konzern dar. Er liefert erstmals konsolidierte Informationen über die wirtschaftliche Lage, die insbesondere bei der Globalsteuerung und der Beurteilung von Chancen und Risiken helfen.

Aufgrund umfangreicher Vereinfachungen, die im gewählten pragmatischen Projektvorgehen begründet sind, kann der Konzernabschluss in Teilen noch nicht als in sinngemäßer Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufgestellt gelten. Aufgrund der Vereinfachungen kann insbesondere in den Folgebilanzen eine verzerrte Darstellung der Vermögens- und Ertragslage zumindest nicht ausgeschlossen werden.

Um künftig die wirtschaftliche Lage des Konzerns verlässlicher abbilden zu können, bedarf es weiterer Anstrengungen bei der Erstellung einer den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Konzernbilanzierung.

Der Anhang des Konzernabschlusses 2007 wird dem Anspruch, die wirtschaftliche Lage und die Informationen des Zahlenwerks transparent darzustellen und zu erläutern, noch nicht in vollem Umfang gerecht.

Regelungsgrundlage Konzernrichtlinie

45. Der Rechnungshof hat zunächst die der Konzernrechnungslegung zugrunde liegende Konzernrichtlinie der Finanzbehörde geprüft. Da die Stadt für die freiwillige und nicht entlastungsrelevante Konzernrechnungslegung keiner gesetzlichen Vorgabe folgen muss, stellt sie die gegenwärtige Regelungsgrundlage dar.

Prüfungsmaßstab für die Konzernrichtlinie waren die von der Finanzbehörde formulierten Ziele, die u. a. im Geschäftsbericht 2007 wiedergegeben sind:

- „Transparenz über die gesamte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“[14] zu schaffen und
- „die Bewertung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Regelungen des deutschen Handelsrechts sowie nach

[14] Geschäftsbericht 2007, S. 14.

den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“[15] (GoB) vorzunehmen.

Die Konzernrichtlinie nennt als Referenzmodelle für die einzelnen Regelungen das HGB ebenso wie internationale Rechnungslegungsstandards. Kriterien, wann welches Referenzmodell angewandt sein soll, sind nicht benannt.

46. Das HGB und internationale Standards folgen – beispielsweise bei der Bewertung von Vermögen und Schulden – unterschiedlichen Grundsätzen. Indem die Richtlinie es zulässt, bei einzelnen Regelungen zwischen den beiden Referenzmodellen zu wählen, ergeben sich Bilanzierungsspielräume. Auch wenn die Prüfung der vorliegenden Konzernabschlüsse keine Hinweise auf die Anwendung internationaler Standards ergeben hat, ist dies doch ein konzeptioneller Mangel. Die Finanzbehörde will diesen Hinweis zum Anlass nehmen, die Regelungen anzupassen.

47. Ferner bemängelt der Rechnungshof, dass in der Umsetzung einzelne konkrete Regelungen dem Ziel, Transparenz über die Vermögens- und Ertragslage zu schaffen, nicht gerecht werden. So sieht die Konzernrichtlinie als Ausnahme von dem aufgestellten Grundsatz der Erstkonsolidierung der Finanzanlagen nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode vor, dass bei Organisationen mit mutmaßlich hohen stillen Reserven durch eine gutachterliche Bewertung diese aufgedeckt werden können.

48. Im Rahmen des von der Stadt gewählten pragmatischen Projektvorgehens sind in der Konzernrichtlinie zahlreiche Vereinfachungen gegenüber dem HGB vorgesehen worden. Sie sollen die Erstellung eines Konzernabschlusses ermöglichen, obwohl noch kein führendes doppisches Rechnungswesen bei der Konzernmutter vorhanden ist und obwohl die Prozesse zur Konzernrechnungslegung bei der Konzernmutter und den Tochterorganisationen noch nicht vollständig etabliert sind. So wurde auf eine Vereinheitlichung der Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden sowie auf die vollständige Abstimmung von konzerninternen Salden verzichtet. Diese beiden Vereinfachungen hält der Rechnungshof unter Praktikabilitätsaspekten bis auf Weiteres für vertretbar.

Zudem wurde eine pauschale Wertgrenze für die in die Konsolidierung einzubeziehenden Töchter festgelegt sowie auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen aus Geschäften innerhalb des Konzerns gänzlich verzichtet. Letzteres führt dazu, dass bei Binnengeschäften im Konzern, wie dem Verkauf von Grundstücken oder Finanzanlagen (Unternehmensbeteiligungen), konzerninterne Gewinne oder Verluste erzielt werden können, die das Konzernergebnis in wirtschaftlich unzutreffender Weise verbessern oder verschlechtern.

49. Hierzu hat die Finanzbehörde erklärt, ihr lägen keine Hinweise darüber vor, dass sich aus der Anwendung der Wertgrenze Informationsverluste für den Konzernabschluss ergeben hätten. Auch

[15] Geschäftsbericht 2007, S. 58.

stehe die Unterlassung der Zwischengewinneliminierung im Einklang mit den gesetzlichen Regelungen (§ 304 Absatz 2 HGB), wenn diese Eliminierung für die Vermittlung eines zutreffenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sei. Gleichwohl werde die Finanzbehörde im Sinne einer weiteren Optimierung prüfen, ob die Eliminierung von Zwischenergebnissen größer als 20 Mio. Euro bei großen konzerninternen Verkäufen von Finanzanlagen zukünftig umsetzbar sei.

50. Der Rechnungshof begrüßt dies und regt an, diese Überlegungen auch auf wesentliche Verkäufe von Sachanlagevermögen, insbesondere Grundstücke, auszuweiten.

51. Insgesamt können die Vereinfachungen zu einer (gegebenenfalls stetig zunehmenden) Verzerrung der Darstellung der Vermögens- und Ertragslage in den Konzernabschlüssen führen.

Im Ergebnis kann die Konzernrichtlinie in ihren Regelungen noch nicht in allen Bereichen als mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung übereinstimmend gelten. Vielmehr ist das Regelwerk – wie die Konzernrichtlinie zutreffend formuliert – eine erste Stufe auf dem Weg hin zu einem vollständig GoB-konformen Konzernabschluss unter Einbeziehung künftiger bundesweiter Standards für die Konzernrechnungslegung im öffentlichen Sektor.

Die Vereinfachungen sollen nach den Planungen der Finanzbehörde sukzessive verringert werden. Erste Anpassungen sollen zum Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2009 gelten, in einer zweiten Stufe nach flächendeckender Einführung des Neuen Haushaltswesens Hamburg (NHH) ab 2014 sollen die Vereinfachungen abgebaut sein.

Feststellungen zum Konzernabschluss 2007

52. Die Erstkonsolidierung für den im Abschluss 2007 zugrunde gelegten Konsolidierungskreis des Konzerns hat ganz überwiegend auf den Stichtag 1. Januar 2006 stattgefunden. Die Ergebnisse der Erstkonsolidierung sowie der erste probehalber erstellte Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2006, dessen Werte im Konzernabschluss 2007 als Konzerneröffnungsbilanz angegeben sind, wurden von der Finanzbehörde mit dem Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2007 veröffentlicht. Eine Durchsicht hat der Rechnungshof im Rahmen der Prüfung des Konzernabschlusses auf den 31. Dezember 2007 vorgenommen.

53. Die Prüfung des Konzernabschlusses auf den 31. Dezember 2007 hat zu folgenden wesentlichen Feststellungen geführt:

- Aufgrund der oben genannten Vereinfachungen in der Richtlinie kann der Konzernabschluss noch nicht vollständig als nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufgestellt gelten (vgl. Tz. 154 ff.).

- Die Veräußerung von Anteilen einer Beteiligung der HGV ist im Konzernabschluss in einer Weise bilanziert worden, bei der der Firmenwert der HGV trotz des Abgangs der oben genannten Anteile nicht abgesenkt worden ist. Die Finanzbehörde hat damit eine eher chancen- als risikoorientierte Bewertung gewählt, durch die das Jahresergebnis und das Konzerneigenkapital höher dargestellt werden (vgl. Tz. 193).
- Das der Stadt zuzurechnende Eigenkapital der HSH Nordbank ist aufgrund einer in diesem Fall wirtschaftlich nicht angemessenen Berechnungsmethode um rund 656 Mio. Euro zu hoch angesetzt; die Finanzbehörde hat zugesagt, dies zu korrigieren (vgl. Tz. 204 ff.).
- Im Konzernabschluss 2007 hat sich das Ergebnis im Umfang von mindestens 101 Mio. Euro durch Zwischenergebnisse verbessert, die aufgrund der konzeptionellen Vereinfachung nicht eliminiert worden sind (vgl. Tz. 199 ff.).
- Das Sondervermögen „Stadt und Hafen“ ist aufgrund der Vorgabe der Konzernrichtlinie, die noch kameral Rechnung legenden Organisationen nicht in den Konzernabschluss einzubeziehen, nicht vollkonsolidiert worden. Dies verzerrt die Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage (vgl. Tz. 175).
- Aufgrund der besonderen Umstände eines seit 2001 noch im Aufbau befindlichen kaufmännischen Rechnungswesens sind mit der Universität Hamburg und der Technischen Universität Hamburg-Harburg (TUHH) zwei bedeutende Töchter nicht vollkonsolidiert worden. Auch dies beeinträchtigt den Konzernabschluss (vgl. Tz. 177).
- Der Konzernabschluss enthält ferner zwangsläufig alle Mängel, die im Jahresabschluss des Kernbilanzierungskreises vorhanden sind.

54. Um im Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2008 die tatsächliche wirtschaftliche Situation vollständig zutreffend darzustellen, bedarf es u. a. folgender rückwirkender Korrekturen.

Prüfungsergebnis	**Konzernabschluss**	
	Jahresergebnis	**Eigenkapital**
1. Korrektur Equity-Konsolidierung HSH-Anteile	0	-656
2. Zwischenergebniseliminierung in einem bedeutenden Einzelfall	-101	-101
Summe	**-101**	**-757**
Quelle: Eigene Berechnungen; alle Angaben in Mio. Euro		

55. Der Konzernanhang zeichnet insgesamt ein Bild, in dem die Beschränkungen und Besonderheiten des vorliegenden Konzernabschlusses zwar genannt sind, aber in ihren Auswirkungen nicht immer hinreichend deutlich zutage treten (vgl. Tz. 209 ff.). So ist nicht ohne Weiteres erkennbar, dass

- das positive Konzernergebnis 2007 wie auch die Eigenkapitalerhöhung im Vergleich zum Vorjahr wesentlich vom Einmaleffekt der Veräußerung von Beteiligungsvermögen geprägt sind. Eine über die Fortschreibung des Eigenkapitals Transparenz schaffende und bei kaufmännischen Konzernabschlüssen übliche Eigenkapitalentwicklungsrechnung fehlt;
- in einigen Fällen die Bewertung der Finanzanlagen im Einzelabschluss der Stadt nicht nach der im Konzernanhang benannten Eigenkapitalspiegelbildmethode, sondern in der Eröffnungsbilanz zu gutachterlich ermittelten Zeitwerten erfolgte und dies zu einer Aufdeckung stiller Reserven führte. Deren fortgeschriebener Wert auf den 31. Dezember 2007 beträgt 4.865 Mio. Euro;
- es sich bei den nicht in die Konsolidierung einbezogenen, weil kameral Rechnung legenden Töchtern im Einzelnen um das Sondervermögen „Stadt und Hafen“, die Universität Hamburg und die TUHH mit jeweils für den Konzernabschluss wesentlichen Bilanzkennzahlen handelt.

56. Des Weiteren werden im Anhang die Posten von Bilanz und Ergebnisrechnung nicht immer schlüssig nach Herkunft und Entwicklung erläutert. Im Rückstellungsspiegel wird nicht, wie üblich, zwischen der ergebniswirksamen Auflösung und dem nicht ergebniswirksamen Verbrauch von Rückstellungen unterschieden. Hierzu hat die Finanzbehörde zugesagt zu prüfen, wie die Übersichtlichkeit des Rückstellungsspiegels verbessert werden kann, und dies gegebenenfalls im nächsten Geschäftsbericht umzusetzen.

Mit Blick auf das vom Senat vorgegebene Ziel, mit dem Konzernabschluss ein hohes Maß an Transparenz zu schaffen, ist der gebotenen Klarheit, Übersichtlichkeit und Verständlichkeit künftig stärker Rechnung zu tragen. Die wesentlichen Sachverhalte der die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage betreffenden Informationen müssen im Geschäftsbericht klarer formuliert und an exponierter Stelle dargestellt werden, um Bürgerschaft und Öffentlichkeit als Adressaten des Konzernabschlusses einen schnellen, zutreffenden und verständlichen Überblick über die wirtschaftliche Situation der Stadt zu geben.

Es ist als Erfolg der frühzeitigen Einführung einer Konzernrechnungslegung zu werten, dass im Prozess der Erstellung Probleme wie die unzureichende zentrale Datenlage oder die Differenzen zwischen einzelnen Konzernorganisationen über die wechselseitig bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten zu Tage getreten sind.

Ungeachtet der noch bestehenden Verbesserungsbedarfe stellt der erste Konzernabschluss bereits heute einen wichtigen Schritt auf dem richtigen Weg hin zu einer transparenten Rechenschaftslegung über die wirtschaftliche Einheit des „Konzerns Freie und Hansestadt Hamburg“ dar. Er erhöht die Transparenz über die Vermögens- und Ertragslage der Stadt. Er liefert erstmals konsolidierte Informationen über die wirtschaftliche Lage, die insbesondere bei der Globalsteuerung und der Beurteilung von Chancen und Risiken helfen.

Hamburg, den 20. April 2009

Dr. Jann Meyer-Abich Michael Otto-Abeken Elisabeth Seeler-Kling

Olde Friedrichsen Joachim Mose Philipp Häfner

Anlage I: Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2007

1 System der Buchführung

1.1 Überleitung des kameralen Buchungsstoffs

Aus der Überleitung von kameralem Buchungsstoff in das kaufmännische Rechnungswesen im Rahmen des sogenannten „minimalinvasiven“ Ansatzes haben sich Mängel ergeben.

57. Nach dem vom Senat gewählten sogenannten „minimalinvasiven“ Ansatz bei der Einführung der kaufmännischen Buchführung sollen die kamerale Haushaltsplanung und Bewirtschaftung als führende Elemente des Rechnungswesens zunächst bestehen bleiben, in ihren Grundstrukturen nicht verändert und die doppischen Daten mit möglichst wenig Zusatzaufwand aus dem vorhandenen Datenmaterial abgeleitet werden.

Dieser Ansatz ist dadurch gekennzeichnet, dass die Daten für den kaufmännischen Abschluss aus dem kameralen System ermittelt werden. Hieraus resultieren u. a. die folgenden Besonderheiten:

- Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz existierten bereits bebuchte doppische Sachkonten mit Beständen aus der Zeit vor Einführung der kaufmännischen Buchführung im Buchführungssystem.
- Rund 1.100 Sachkonten blieben zunächst für die Doppik unberücksichtigt; sie werden für kamerale Bewirtschaftungsprozesse zumindest teilweise weiterhin bebucht.
- Die technische Aussteuerung der Sachkonten orientiert sich an den Erfordernissen des kameralen Haushalts und kann für Zwecke der Doppik häufig nicht verändert werden, weil eine Änderung der technischen Aussteuerung den kameralen Jahresabschluss verfälschen würde.
- Eine eindeutige Zuordnung der Konten wird erschwert, weil der den auf Konten enthaltene (kameral begründete) Buchungsstoff sich nicht eindeutig einem Posten der Bilanz bzw. der Ergebnisrechnung zurechnen lässt oder die Konten teilweise ungeklärten Buchungsstoff aus der Zeit vor der Einführung der Doppik enthalten.
- Einzelne Posten der kaufmännischen Rechnungslegung lassen sich – wegen der Vielzahl der systematischen und betriebswirtschaftlichen Unterschiede – nicht unmittelbar aus dem führenden kameralen System herleiten. Dieser doppische Buchungsstoff muss über gesonderte Erhebungen ermittelt und manuell eingebucht werden (zum Beispiel große Teile der Forderungen und Verbindlichkeiten).

- Aufgrund der noch kameral geprägten Prozesse ist eine periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen am Jahresende nicht immer möglich. So kann die Buchung von Zahlungsanordnungen im alten Haushaltsjahr von tatsächlich erst im neuen Haushaltsjahr ausgeführten Zahlungen zu falschen Bilanzausweisen führen.

58. Bereits in seinem Jahresbericht 2008 hatte der Rechnungshof darauf hingewiesen, dass der Projektansatz zu Problemen führt. So hatte der Jahresabschluss 2006 eine Abweichung zwischen dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis und dem Ergebnis nach der Bilanz in Höhe von 135 Mio. Euro ausgewiesen (Abweichung in der Nettoposition).[16]

59. Mit dem Jahresabschluss 2007 hat die Finanzbehörde die Systematik der Überleitung des kameralen Buchungsstoffs verändert. Die vormals außerhalb der Bilanz und Ergebnisrechnung geführten Sachkonten sind zur Herstellung eines rechnerisch geschlossenen Buchungssystems nunmehr in den Jahresabschluss einbezogen worden. Die Sachkonten werden in zwei Gruppen als Kontengruppen „Kamerale Überleitung“ einbezogen: eine Gruppe direkt unter das Eigenkapital, eine zweite Gruppe in die Ergebnisrechnung.

60. Die Veränderung des Berechnungssystems von 2006 auf 2007 hat im Ergebnis zu einer Abweichung von 170 Mio. Euro geführt (vgl. Tz. 26 ff.). Es ist zudem möglich, dass sich größere einzelne Beträge zu dieser Abweichung saldiert haben. Im Jahr 2007 hat sich darüber hinaus unaufgeklärter Buchungsstoff in Höhe von 11 Mio. Euro ergeben, der ergebniserhöhend berücksichtigt wurde.

61. Die Vorgehensweise ist im Rahmen des gewählten „minimalinvasiven“ Projektansatzes für die freiwillige, nicht-entlastungsrelevante Doppik plausibel und gegenwärtig hinnehmbar.

Durchgeführte Stichproben zu einzelnen Buchungsvorgängen haben ergeben, dass diese jeweils nachvollziehbar und begründet waren.

Problematisch bleibt, dass die im Eigenkapital (unter Nettoposition) berücksichtigten Konten der kameralen Überleitung teilweise

- unklaren Buchungsstoff aus der Zeit vor der kaufmännischen Buchführung enthalten;
- auch weiterhin kameral bebucht und ihre Salden somit unterjährig zunächst automatisch verändert werden. Die Finanzbehörde hat erklärt, sie werde diesen Buchungsstoff im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten sachgerecht aufklären und umbuchen.

[16] Vgl. Jahresbericht 2008, Anlage zu Tzn. 22 bis 29, dort Tzn. 27 bis 31.

1.2 Ermittlungssystem der Bank- und Kassenbestände

Die in der Bilanz ausgewiesenen Bank- und Kassenbestände ergeben sich nicht aus dem Buchführungssystem. Eine Aussage über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist insoweit nicht möglich.

Die per 1. Januar 2006 in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Kassen- und Bankbestände waren nach Angaben der Finanzbehörde um 721 Mio. Euro und die per 31. Dezember 2006 im Jahresabschluss 2006 um 995 Mio. Euro zu hoch ausgewiesen. Beide Fehler sind mit dem Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2007 von der Finanzbehörde rückwirkend korrigiert worden.

1.2.1 Ermittlung der Bestände

62. Bestände der Stadt bei Kreditinstituten werden auf diversen Konten bei der Bundesbank sowie auf verschiedenen Konten bei der HSH Nordbank und der Postbank geführt.

Der in der Bilanz ausgewiesene Bank- und Kassenbestand ergibt sich – mit Ausnahme des Postbankbestandes – nicht aus der laufenden Buchführung. Nach Angaben der Finanzbehörde wird eine Ableitung der Bestände aus dem automatisierten Buchführungssystem verhindert durch

- auf den SAP-Sachkonten befindlichem „Alt-Buchungsbestand“, der im Wesentlichen aus den Einführungsjahren des SAP ERP-Systems resultiere,
- die zurzeit noch andauernde parallele Führung verschiedener Kassenverfahren,
- die Tatsache, dass Zahlungsprozesse bisher nicht vollständig auf den Bankverrechnungskonten ausgewiesen würden,
- die ursprünglich ausschließlich für kamerale Zwecke vorgenommene SAP-Aussteuerung, die keine Abstimmung der einzelnen Salden der Bankkonten mit den jeweiligen SAP-Sachkonten vorsah; dies sei bis zur Umstellung auf eine rein kaufmännische Buchführung oder zu einer völligen Neuinstallation programmtechnisch nicht leistbar.

Stattdessen werden Bestände bei der Bundesbank und der HSH Nordbank, angelegte Termingelder, Zahlstellenbestände und aufgenommene Kassenkredite am Jahresende auf der Basis von mit Erhebungsbögen und Kontoauszügen ermittelten Werten manuell eingebucht. Gemäß den Vorgaben der Finanzbehörde wurden die entsprechenden Daten für die Eröffnungsbilanz und den Jahresabschluss 2006 zunächst aus dem bei der Kasse.Hamburg kameral geführten Tagesabschlussbuch ermittelt.

63. Die Finanzbehörde hat erklärt, diese Art der Erhebung habe sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch im Jahresabschluss 2006

zu falschen Bilanzausweisen geführt, da der kamerale Tagesabschluss lediglich den Saldo von Ein- und Auszahlungen abbilde. Die in der Bilanz auszuweisenden Bestände fänden sich hingegen derzeit ausschließlich in den Bankkontoauszügen und Saldenbestätigungen der Banken. Sie erhebe aus diesem Grund die Bank- und Kassenbestände nunmehr grundsätzlich auf Basis von Bankkontensalden, Zahlstellenabfragen sowie Saldenbestätigungen, sodass diese rechnerisch abstimmbar seien.

64. Der Rechnungshof stimmt mit der Finanzbehörde darin überein, dass die Daten des kameral geführten Tagesabschlussbuches zu einem falschen Bilanzausweis geführt haben. So weicht der Ausweis des Tagesabschlussbuches per 28. Dezember 2007 (letzter Arbeitstag des Jahres 2007) von den durch Bankkontenauszüge belegten Beständen deutlich ab:

Bank- und Kassenbestände per 31. Dezember 2007:

- laut Tagesabschlussbuch 956 Mio. Euro
- laut Bankbestätigungen / Kontoauszügen 1.292 Mio. Euro

Das Tagesabschlussbuch ist als Grundlage für die Ermittlung der Bilanzwerte ungeeignet, da es keinen Bestandsabgleich, sondern nur einen Abgleich der gebuchten Geschäftsvorfälle (Zahlungsströme) enthält. Wie schon die Vorprüfungsstelle I der Finanzbehörde bei ihrer jährlichen Prüfung der Kasse.Hamburg festgestellt hat, bestehen bei dieser Abstimmung zudem erhebliche Unzulänglichkeiten. So werden in der SAP-Kasse die gemäß LHO zu führenden Kontogegenbücher[17] nicht geführt und stattdessen die Ist-Bestände über einen selbst erstellten SAP-Report aus den gebuchten Geschäftsvorfällen selektiert.

1.2.2 Abstimmung von Bankverrechnungskonten

65. Die laufend anfallenden Zahlungsprozesse werden in der Buchführung auf diversen Bankverrechnungskonten abgebildet. Die üblicherweise notwendige Abstimmung der Salden der Bankverrechnungskonten mit den manuell erhobenen Daten, die ebenfalls auf einem Verrechnungskonto gebucht werden, erfolgt nicht.

66. Nach Auskunft der Finanzbehörde kann eine derartige Abstimmung nicht erfolgen, weil die Zahlungsprozesse nicht vollständig auf den Bankverrechnungskonten ausgewiesen würden.

1.2.3 Bestandsnachweise 2007

67. Die Bankbestände im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2007 wurden entsprechend dem geänderten Vorgehen (vgl. Tz.

[17] Gemäß VV Nr. 15.1 zu § 71 LHO ist zum Nachweis des Bestandes und der Veränderungen auf den Konten der Kasse bei den Kreditinstituten für jedes Konto ein Kontogegenbuch zu führen.

59) überwiegend auf der Basis von Kontoauszügen gebucht[18], wobei

- zwei Kontoauszüge nicht im Erhebungsbogen erfasst waren;
- in zwei Fällen von der Kasse erstellte SAP-Reports zum Nachweis des Bestandes herangezogen wurden;
- der per Kontoauszug nachgewiesene Postbankbestand um rund 13.000 Euro niedriger als der automatisiert ermittelte Bestand war.

1.2.4 Zusammenfassende Bewertung des Ermittlungssystems der Bank- und Kassenbestände

68. Die im Jahresabschluss ausgewiesenen Bank- und Kassenbestände der Stadt ergeben sich nicht als Salden der laufenden Buchführung. Die Bank- und Kassenbestände lassen sich auch nicht aus dem Buchungsstoff der kameralen Buchführung ableiten. Die notwendige Abstimmung des Saldos der gebuchten Kassen- und Bankbestände mit Kontoauszügen oder Bestätigungen der Banken kann nicht durchgeführt werden. Eine systemgestützte Beurteilung, ob die manuell erhobenen Bankbestände richtig sind, ist daher nicht möglich, wie auch die fehlerhaften Meldungen zur Eröffnungsbilanz sowie zum Jahresabschluss 2006 (vgl. Tz. 63) zeigen.

Die Tatsache, dass die auf den Kontoauszügen der Banken ausgewiesenen Kontostände weder mit den kameral noch mit den doppisch gebuchten Zahlungen abstimmbar sind, weist auf Mängel in der internen Organisation der Kassenprozesse hin und beeinträchtigt die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.

69. Die Finanzbehörde hat erklärt, die Schwierigkeiten bei der Überprüfung der Bank- und Kassenbestände seien ihr bekannt. Sie arbeite derzeit daran, die Nachvollziehbarkeit der über SAP abgebildeten Geschäftsprozesse sukzessive zu verbessern und strebe an, zukünftig alle relevanten Bankbuchungen ausschließlich in SAP vorzunehmen und alle Bankunterkonten so auszusteuern, dass der Bankbestand automatisiert ermittelt werden könne.

Solange dies nicht geschehen ist, muss der Bestand weiterhin manuell ermittelt und rechnerisch abgestimmt werden. Um zu einem richtigen Ausweis von Bank- und Kassenbeständen zu kommen, empfiehlt der Rechnungshof, die derzeitigen Buchführungsprozesse in der Kasse.Hamburg zu überprüfen und anzupassen. Es muss sichergestellt sein, dass der Bankbestand der Stadt sich jederzeit aus der Buchführung ermitteln und mit den Kontoauszügen und Saldenbestätigungen der Kreditinstitute abstimmen lässt. Dies erfordert bereits die derzeit noch verbindliche kamerale Rechnungslegung.

[18] Die Geldbestände der Zahlstellen (per 31. Dezember 2007 in Höhe von 2.895.828,44 Euro) werden nach Angaben der Finanzbehörde nicht (mehr) in SAP abgebildet und konnten daher nur über eine direkte Abfrage der Zahlstellen ermittelt werden.

1.2.5 Korrektur der Bank- und Kassenbestände in der Eröffnungsbilanz und im Jahresabschluss 2006

70. Nach Angaben der Finanzbehörde waren die in der Eröffnungsbilanz sowie im Jahresabschluss 2006 – auf Basis des kameralen Tagesabschlussbuches – ausgewiesenen Kassen- und Bankbestände in erheblicher Größenordnung falsch. Die Kasse.Hamburg hat im März 2008 ihre ursprünglichen Meldungen zur Eröffnungsbilanz und zum Jahresabschluss 2006 durch erneute Meldungen mit geänderten Datenbeständen korrigiert. Die korrigierten Meldungen sind nach Angaben der Finanzbehörde entsprechend dem geänderten Verfahren auf der Basis von Saldenbestätigungen, Kontogegenbüchern und Bankkontoauszügen erfolgt.

Die Guthaben der Stadt haben sich nach den veröffentlichten Bilanzen wie folgt entwickelt:

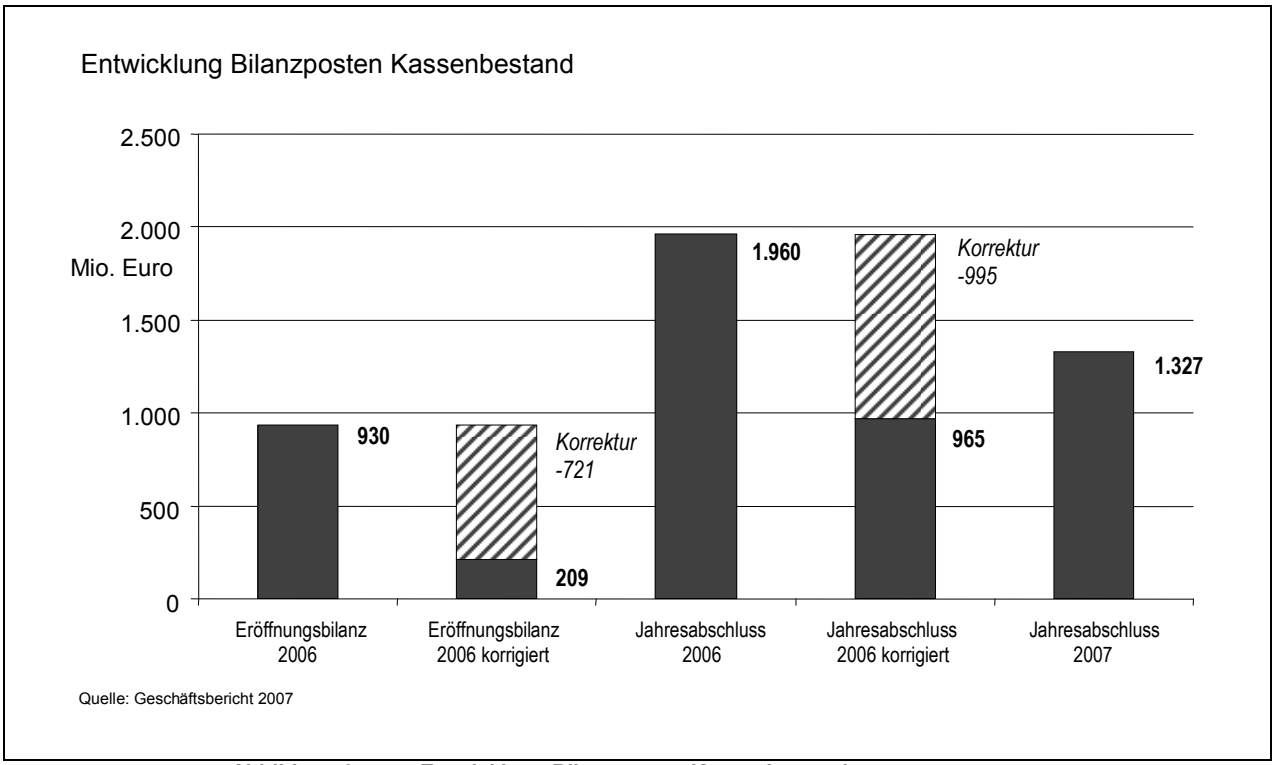


Abbildung 9 Entwicklung Bilanzposten Kassenbestand

1.3 System der dezentralen Datenerhebung

Der Prozess der dezentralen Datenerhebung in den Fachbehörden ist verbesserungsbedürftig, der Ablauf der Erhebung für den Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2007 gewährleistete nicht in allen Fällen die Meldung zutreffender und vollständiger Daten an die Finanzbehörde.

71. Ein Teil des Buchungsstoffs kann nicht direkt aus dem SAP ERP-System abgeleitet werden. Die Fachbehörden werten stattdessen Daten über mit Dritten geschlossene Verträge, Ausleihungen und Rückstellungstatbestände aus und melden diese auf dafür vorbe-

reiteten Erhebungsbögen[19] an die Finanzbehörde. Die Finanzbehörde bucht die zu bilanzierenden Geschäftsvorfälle – nach einer Qualitätssicherung – zentral in das SAP ERP-System ein.

72. Der Rechnungshof hat die der Finanzbehörde von der BSB, BSU und Behörde für Inneres (BfI) gemeldeten Daten geprüft.

Einzelne Erhebungsbögen waren fehlerhaft oder missverständlich aufgebaut, die Erläuterungen waren unter Berücksichtigung des Kenntnisstands der Beschäftigten in den Fachbehörden teilweise nicht ausreichend; dies hat zu fehlerhaften Meldungen geführt. So sah der Erhebungsbogen für Rückstellungen für Prozesskosten und -risiken beispielsweise eine vom Handelsrecht abweichende Vorgehensweise bei der Ermittlung und Bemessung der Rückstellungsbeträge vor. Der Erhebungsbogen für Rückstellungen für Altlastensanierung enthielt eine fehlerhafte Berechnungsformel.

Unabhängig davon haben die Fachbehörden der zentralen Bilanzbuchhaltung der Finanzbehörde zum Teil auch in solchen Fällen, in denen die Erhebungsbögen korrekt vorgegeben waren, unvollständige oder fehlerhafte Daten gemeldet. In der BSB waren beispielsweise Rechnungen von Dataport AöR für IT-Leistungen über insgesamt 0,7 Mio. Euro nicht als zu bilanzierende Verpflichtung erkannt worden.

Die Inventurbeauftragten der Behörden haben sich die Daten von Fachämtern zuliefern lassen und teilweise ohne Qualitätssicherung an die Finanzbehörde weitergeleitet. Die Erhebung der Daten war – insbesondere wenn diese zu Fehlanzeigen geführt hat – unvollständig dokumentiert. Die Meldungen waren damit nur bedingt prüfbar.

73. Als Ursache für die Meldung unvollständiger und fehlerhafter Daten haben die Behörden angeführt, dass die quantitative und qualitative Ressourcenausstattung in den Fachbehörden auf die nach wie vor führenden kameralen Prozesse ausgerichtet sei. Vielen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern fehlten Fachkenntnisse, um den Prozess der Umstellung auf die Doppik mitvollziehen zu können. Die Vorgaben und Erläuterungen der Finanzbehörde zur Beantwortung der Erhebungsbögen seien nicht ausreichend. Es fehlten Hintergrundinformationen, um die abgefragten Daten in den Gesamtzusammenhang der Doppik einordnen zu können, sowie Hinweise auf Auswertungsmöglichkeiten aus dem SAP ERP-System und – in Einzelfällen – Zugriffsrechte in SAP. Das derzeitige Schulungsangebot reiche nicht aus, um die erforderlichen Fach- und Methodenkenntnisse sicherzustellen.

74. Die Finanzbehörde hat die Feststellungen zu den Erhebungsbögen bereits bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2007 berücksich-

[19] Über die Erhebungsbögen werden u. a. Daten über Rückstellungen für Schadstoff- und Gefahrgutentsorgung, Altlastensanierungen, Ausgleichsmaßnahmen, Rückbauverpflichtungen, Bürgschaften und Gewährleistungsverpflichtungen, Prozesskosten und -risiken, Schadensersatz, ausstehende Rechnungen, Verträge mit Finanzierungsleasing und Ratenkauf, Rechnungsabgrenzungsposten, Lagerbestände sowie Forderungen und Verbindlichkeiten erfasst.

tigt. Sie hat die Erhebungsbögen für den Jahresabschluss 2008 nochmals unter Einbeziehung der Fachbehörden und des Rechnungshofs überarbeitet, einen Workshop über die dezentrale Datenerhebung durchgeführt und Handreichungen mit Erläuterungen zur Datenerhebung sowie Informationen über Auswertungsmöglichkeiten aus dem SAP ERP-System zur Verfügung gestellt. Das für die Erstellung des Einzel- und Konzernabschlusses zuständige Referat wurde personell verstärkt.

75. Der Rechnungshof empfiehlt der Finanzbehörde, Verantwortlichkeiten – insbesondere für die Vollständigkeit und Richtigkeit der gemeldeten Daten – klar zu beschreiben und Mindeststandards für die Einhaltung von Dokumentations- und Archivierungspflichten festzulegen.

1.4 System der Datenübernahme aus Fachverfahren

Forderungen sind unzutreffend bilanziert worden, u. a. weil kamerale Kasseneinnahmereste in SAP PS/CD fehlerhaft ausgewiesen waren.

76. Die Stadt nutzt für die Rechnungslegung ein SAP ERP-System. Für den Kernbilanzierungskreis kommen die SAP-Module FI, FI-AA, PSM und CO inkl. EC-PCA und CATS zum Einsatz.[20]

Das die kamerale Buchführung und Rechnungslegung prägende Kassenverfahren besteht aus drei wesentlichen Komponenten:

- einer in das SAP ERP-System integrierten Kasse aus FI- und PSM-Funktionalitäten,
- einer abgesetzten Kassenlösung mit PSCD[21], einem SAP-Modul zur Bearbeitung von Massenkontokorrentdaten, das bei der Stadt als eigenes System läuft und über Schnittstellenkommunikation an das SAP ERP-System (Modul PSM) angebunden ist, sowie
- der Kasse Classic (Eigenentwicklung).

Daneben werden 24 buchhaltungsrelevante Fachverfahren eingesetzt, die Zahlungsinformationen teilweise automatisiert, teilweise manuell an das SAP ERP-System übergeben.

77. Die Bilanzierungsrichtlinie sieht – wie zuvor im Grundsatz auch das Betriebswirtschaftliche Fachkonzept – vor, dass Forderungen aus Steuern und ähnlichen Abgaben anhand der eingesetzten Fachverfahren abgeleitet und manuell in das SAP ERP System eingebucht bzw. aufgeteilt werden. Dies ist gegenwärtig noch nicht für alle Fachverfahren möglich, sodass die Finanzbehörde für die Ermittlung der manuell einzubuchenden Forderungen teilweise auf

[20] FI = Finanzwesen; FI-AA = Anlagenbuchhaltung; PSM = Public Sector Management / Haushaltsmanagement; CO = Controlling; EC-PCA = Profit-Center-Rechnung; CATS = Cross Application Time Sheet / Zeitmanagement und Kostenrechnung).

[21] PSCD = Public Sector Collection and Disbursement / Kassenmodul.

hilfsweise aus PSCD ermittelte Kasseneinnahmereste zurückgegriffen hat.

78. Nach dem Buchungsschluss für den Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2007 hat die Finanzbehörde festgestellt, dass es in Einzelfällen zwischen PSCD und dem SAP ERP-System zu fehlerhaften Fortschreibungen von Buchungen gekommen ist. Kamerale Kasseneinnahmereste wurden zu hoch ausgewiesen in Höhe von

03.1.3070.111.11 (Unterrichtsgebühren der Jugendmusikschule)	437.398,30 Euro
08.1.8550.111.02 (Verwaltungsgebühren des Rettungsdienstes)	1.231.834,54 Euro
08.1.8000.119.95 (Verwaltungsgebühren des Rettungsdienstes, Nebenkosten)	3.626,72 Euro
08.1.8010.112.01 (Einnahmen aus Verkehrsordnungswidrigkeiten)	4.039,60 Euro
08.1.8010.119.95 (Einnahmen aus Verkehrsordnungswidrigkeiten, Nebenforderungen)	41.808,00 Euro
Insgesamt	**1.718.707,16 Euro.**

Die Auswertung offener Sollstellungen aus PSCD war darüber hinaus in Bezug auf das Fachverfahren „iMikel“ nicht geeignet, den Forderungsbestand zutreffend zu ermitteln, weil aufgrund der Buchungspraxis in der Staatlichen Jugendmusikschule zum Stichtag 31. Dezember 2007 nicht alle in iMikel zum Soll gestellten Gebührenforderungen der Staatlichen Jugendmusikschule nach PSCD übermittelt worden waren.

Der doppische Ausweis von Forderungen zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 war daher nicht zutreffend.

79. Die Finanzbehörde hat mitgeteilt, die Ursache für den fehlerhaften Ausweis von Kasseneinnahmeresten in PSCD sei im Februar 2007 festgestellt und der Fehler behoben worden; bei Buchungen ab März 2007 sei der Fehler nicht mehr aufgetreten. Die Finanzbehörde hat die erforderlichen kameralen Korrekturbuchungen inzwischen vorgenommen und zugesagt, den Ausweis von Forderungen im Einzelabschluss 2008 zu korrigieren.

80. Auch die fehlerfreie Überleitung von Aufwendungen und Erträgen aus Fachverfahren über eingesetzte Kassenverfahren in das SAP ERP System ist zum Teil nicht gewährleistet bzw. nicht prüfbar. Die Ergebnisrechnung weist für das Jahr 2007 beispielsweise Aufwendungen aus Transferleistungen in Höhe von rund 16,9 Mio. Euro für die Auszahlung von Wohngeld aus. Das Fachverfahren Digitales Wohngeld (DIWOGE), mit dem die Wohngeldzahlungen festgesetzt werden, weist jedoch einen anderen Betrag aus. Es ist nicht möglich, die Daten vom Fachverfahren DIWOGE über das

eingesetzte Kassenverfahren Kasse Classic bis in das SAP ERP System eindeutig nachzuvollziehen.

81. Die Schnittstelle von DIWOGE zu Kasse Classic ist Ende 2008 entfallen, DIWOGE im Dezember 2008 über PSCD an das SAP ERP-System angebunden worden.

Die im Jahresabschluss enthaltenen Erträge aus Gebühreneinnahmen der Staatlichen Jugendmusikschule aus iMikel in Höhe von rund 2,9 Mio. Euro enthalten – in derzeit nicht zuverlässig ermittelbarer Höhe – auch periodenfremde Erträge.

82. Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Auszahlungen im Zusammenhang mit DIWOGE zu überprüfen, um festzustellen, ob die Transferleistungen zutreffend abgebildet wurden. Sie hat ferner darauf hingewiesen, dass die Fachverfahren ihre Forderungen und Verbindlichkeiten zahlungsstromorientiert an das SAP ERP-System lieferten, sodass periodenfremde Erträge gegenwärtig nur in Ausnahmefällen identifiziert werden könnten.

83. Der Rechnungshof empfiehlt, spätestens bis zur Umstellung auf die Doppik als führendes Rechnungslegungssystem für eine automatisierte und prüfbare Überleitung aller für die Erstellung kaufmännischer Jahresabschlüsse erforderlicher Daten aus Fachverfahren – unbeschadet einzelner Ausnahmen wie bei bundeseinheitlichen Steuerfachverfahren – in das Rechnungslegungssystem zu sorgen.

1.5 System der Anlagenbuchhaltung

Die Behörden haben die Bildung von Festwerten für die Eröffnungsbilanz nicht immer nachvollziehbar dokumentiert und sind teilweise von den Vorgaben der Finanzbehörde abgewichen.

Gegen die Bildung von Sammelanlagen bestehen Bedenken.

Die Posten „Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände“ und „Anlagen im Bau“ der Behörde für Kultur, Sport und Medien enthalten unzutreffenderweise Maßnahmen, die bereits fertiggestellt worden sind. Wegen des fehlerhaften Ausweises sind Abschreibungen unterblieben.

Die Dokumentation der Sachverhalte der Anlagenbuchhaltung ist nicht in ausreichendem Umfang gegeben.

1.5.1 Bewertung des Anlagevermögens

84. In Anlehnung an den haushaltsrechtlichen Investitionsbegriff werden bewegliche und immaterielle Vermögensgegenstände in der Stadt grundsätzlich nur dann aktiviert, wenn ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindestens 5.000 Euro brutto bezogen auf den einzelnen Vermögensgegenstand betragen. Dabei gilt der

Grundsatz der Einzelbewertung. Einzelne Bereiche des beweglichen Vermögens wie beispielsweise IT-, Schul- und Standard-Büroausstattung sowie Bibliotheken, die auch bisher schon haushalterisch einer speziellen Handhabung unterlagen, sind hiervon ausgenommen. In diesen Bereichen werden behördenbezogen entweder Fest- oder Pauschalwerte gebildet.

1.5.1.1 Einzelbewertung

85. Die Anlagenbuchhaltung der Behörde für Kultur, Sport und Medien (BKSM) hat Vermögensgegenstände nicht nach einheitlichen Kriterien und den Vorgaben des Betriebswirtschaftlichen Fachkonzepts wie auch der Bilanzierungsrichtlinie abgebildet. U. a. wurden

- mehrere – keine wirtschaftliche Einheit bildende – Vermögensgegenstände zu einer Anlage zusammengefasst,
- eine wirtschaftlich einheitliche Maßnahme auf mehrere Anlagen verteilt,
- jeweils gemeinsam zu aktivierende Anlagen verschiedenen Anlagenklassen zugeordnet oder auch
- Teilzahlungen von Zuwendungen – ohne Bezug zu Vermögensgegenständen – als Anlage gebucht.

86. Ursächlich für die fehlerhaften Buchungen und Bilanzausweise ist ein unzureichender Informationsfluss zwischen der jeweils für die Maßnahme fachlich zuständigen Dienststelle und der Anlagenbuchhaltung. Dieser Informationsaustausch sollte durch geeignete Maßnahmen der Behörde gewährleistet werden.

87. Der Rechnungshof hatte der Finanzbehörde bereits im Jahresbericht 2008[22] empfohlen, den erforderlichen Informationsfluss sicher zu stellen. Dazu ist es insbesondere notwendig, in den Regelwerken klare Verantwortlichkeiten für (Teil-) Aufgaben festzulegen.

1.5.1.2 Festwerte

88. Nach § 240 Absatz 3 HGB können Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert (Festwert) angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringfügigen Veränderungen unterliegt.

Die von der Finanzbehörde aufgestellten Regeln beschränken die Bildung von Festwerten in der Freien und Hansestadt Hamburg dabei auf Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von weniger als 5.000 Euro brutto pro Stück. Die

[22] Vgl. Jahresbericht 2008, Anlage zu Tzn. 22 bis 29, Tz. 23.

Festwerte sind alle drei Jahre zu überprüfen. Wird eine Abweichung von mehr als 10 Prozent nach oben oder unten festgestellt, ist der Festwert neu zu berechnen.

Im Rahmen der Ersterfassung und Bewertung für die Eröffnungsbilanz haben die Behörden Festwerte u. a. für Standard-Büroausstattung, Bibliotheken, Sammlungen und Lehrmittel gebildet.

89. Die Behörden haben die Bildung von Festwerten für die Eröffnungsbilanz nicht immer nachvollziehbar dokumentiert und sind teilweise von den Vorgaben der Finanzbehörde abgewichen.

Im Rahmen der Prüfung war beispielsweise nicht mehr feststellbar, von welchen Annahmen die BSB (vormals BBS) bei der Bildung von Festwerten für die Eröffnungsbilanz ausgegangen war.

Die BSU hat auch für Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 5.000 Euro pro Stück Festwerte gebildet, beispielsweise für Sonderanlagen zur Verkehrssteuerung (Parkleitsysteme) und Verkehrsrechner.

BSU und Finanzbehörde haben die Hinweise des Rechnungshofs im Verlauf der Prüfung aufgegriffen. Die BSU hat Sonderanlagen zur Verkehrssteuerung und Verkehrsrechner zwischenzeitlich einzeln aktiviert.

90. Der Rechnungshof bittet die Finanzbehörde, künftig dafür Sorge zu tragen, dass die im Rahmen der Inventur getroffenen Entscheidungen über Festwerte nachvollziehbar begründet und dokumentiert werden.

1.5.1.3 Pauschalwerte / Sammelanlagen

91. Die vorläufige Richtlinie zur Erfassung des Vermögens und der Schulden der Freien und Hansestadt Hamburg (Vorläufige Inventurrichtlinie, Stand 20. Oktober 2004) sieht – in Anlehnung an § 240 Absatz 4 HGB (Gruppenbewertung) – für die Bereiche IT-Ausstattung (Hardware), Schulausstattung sowie Innere Sicherheit (Polizei- und Feuerwehrgeräte) die Bildung von Pauschalwerten vor, sofern die Anschaffungs-/Herstellungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände weniger als 5.000 Euro brutto betragen.

Daneben können weitere behördenspezifische Pauschalwerte in Absprache mit der zentralen Inventurleitung der Finanzbehörde gebildet werden. Die jeweiligen Pauschalwerte sollen über eine durchschnittliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Die Behörden haben u. a. für IT- und Schulausstattung, Bauten der Straßen, Wege und Plätze sowie Parkanlagen, Spielplätze, Kleingärten und Friedhöfe Pauschalwerte in Form von jährlichen Sammelanlagen gebildet, in denen sie Zugänge von Vermögensgegenständen erfassen und die sie über ihre durchschnittliche Nutzungsdauer abschreiben.

92. Bei der Bildung von Sammelanlagen bestehen hinsichtlich dreier Fallgruppen Bedenken:

(1) Unkontrollierte Buchung auf Sammelanlagen (Pauschalwerte);

(2) Sammelanlagen in der BSU als Regelfall statt als Ausnahme;

(3) Erfassung von Straßenneubauten und Grundinstandsetzungen entgegen ersten Konzepten in Sammelanlagen.

93. Fallgruppe (1): § 240 Absatz 4 HGB eröffnet zwar grundsätzlich die Möglichkeit der Gruppenbewertung, beschränkt diese jedoch auf das Vorratsvermögen sowie bewegliche Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens.

Die Gruppenbewertung hat gemäß § 240 Absatz 4 HGB zu einem gewogenen Durchschnittswert zu erfolgen. Die Behörden leiten demgegenüber alle innerhalb eines Jahres für bestimmte Zwecke geleisteten Zahlungen – teils sogar unabhängig von ihrer Höhe – auf sogenannte Investitionssammler über und aktivieren diese dann in Sammelanlagen, quasi als Jahressammelposten.

Die BSB hat im Jahre 2007 beispielsweise für jede der über 400 Schulen gesonderte Sammelanlagen für Unterrichtsräume, Schulverwaltung, IT- und Sportausstattungen gebildet und darauf insgesamt mehrere zehntausend Einzelbeträge gebucht, ohne dass die Anlagenbuchhaltung überprüfen konnte, ob es sich dabei tatsächlich um aktivierungsfähige Anschaffungskosten oder um Aufwand handelte. Anlagenabgänge, beispielsweise aufgrund von Diebstählen oder Vandalismusschäden, wurden nicht gebucht.

94. Die BSB und die Finanzbehörde haben die im Verlauf der Prüfung gegebenen Hinweise aufgenommen und mitgeteilt, in Zukunft von der Bildung dieser Sammelanlagen abzusehen. Vermögensgegenstände mit Anschaffungskosten ab 5.000 Euro brutto sollen künftig einzeln aktiviert werden, die übrigen Beträge auf Aufwandskonten übergeleitet werden. Eine entsprechende Regelung ist in die Bilanzierungsrichtlinie aufgenommen worden.

95. Fallgruppe (2): Während § 240 Absatz 4 HGB grundsätzlich die Möglichkeit der Gruppenbewertung für das Vorratsvermögen sowie bewegliche Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens schafft, hat die Stadt in der Eröffnungsbilanz zur Vermeidung eines unverhältnismäßig hohen Aufwands bei der Erfassung und Bewertung der Vermögensgegenstände mit den Infrastrukturbauten auch unbewegliche Vermögensgegenstände in Sammelanlagen zusammengefasst. Der Anlagenbestand der BSU weist bezogen auf den 31. Dezember 2007 Infrastrukturbauten der Straßen, Wege, Plätze, Parkanlagen, Spielplätze, Kleingärten und Friedhöfe mit einer Höhe von rund 2 Mrd. Euro in jahresbezogenen, sogenannten typisierten Sammelanlagen aus.

96. Ein Bezug zwischen diesen Sammelanlagen und den tatsächlichen Gegenständen des Infrastrukturvermögens kann nicht hergestellt, der Wert einzelner Vermögensgegenstände kann nicht aus der An-

lagenbuchhaltung abgelesen und außerplanmäßige Abschreibungen können nicht bei den jeweils betroffenen Anlagen gebucht werden.

97. Ein wesentlicher Teil des Anlagevermögens der Stadt ist damit derzeit abweichend vom Grundsatz der Einzelbewertung erfasst. Die mit der Einführung der Doppik angestrebten Ziele „Schaffung von Transparenz“ und „Darstellung des Werteverzehrs“ sind in Bezug auf ein wichtiges Anlagegut der Stadt, das Infrastrukturvermögen, noch nicht erfüllt.

98. Die BSU und die Finanzbehörde haben die Hinweise des Rechnungshofs im Verlauf der Prüfung aufgenommen. Die BSU hat zwischenzeitlich Daten für eine Einzelaktivierung der Parkanlagen und Kleingärten bei den Bezirksämtern angefordert; die Friedhöfe wurden zwischenzeitlich einzeln aktiviert.

99. Fallgruppe (3): Die Vorgaben des Betriebswirtschaftlichen Fachkonzepts sehen – ebenso wie die später veröffentlichte Bilanzierungsrichtlinie – vor, dass im laufenden Geschäft bei Neubauten von Straßen (anders als zur Eröffnungsbilanz) Einzelanlagen gebildet werden. Bei Grundinstandsetzungen von Straßen sollen die Zugänge als Einzelanlage gebucht werden bei gleichzeitigem Teilabgang aus der ältesten Pauschalanlage des gleichen Typs („first in – first out“).

Mit einem solchen Vorgehen würde der bisherige ungenaue Ausweis des Anlagenbestands über jahresbezogene, typisierte Sammelanlagen sukzessive abgelöst durch einen Einzelausweis. Der Bilanzausweis würde so über die Jahre genauer. Die Verwaltung hat dies jedoch bisher nicht umgesetzt:

100. Der Rechnungshof hatte die Finanzbehörde bereits im Jahr 2007 gebeten, dafür Sorge zu tragen, dass die Voraussetzungen für eine Einzelerfassung der Straßen, Wege und Plätze zügig geschaffen werden.[23] Die Finanzbehörde hatte daraufhin mitgeteilt, nach Auskunft der BSU solle die für eine Einzelaktivierung erforderliche Wegedatenbank kontinuierlich erweitert werden. Es bedürfe aber noch der Lösung einer Reihe fachlicher Fragen. Ein konkreter Zeitpunkt für die Fertigstellung der Datenbank könne nicht genannt werden.

Die Erhebungen haben ergeben, dass die BSU sich bisher beim Aufbau der Wegedatenbank an fachlichen Anforderungen des Amtes für Verkehr und Straßenwesen orientiert hat. Belange der Anlagenbuchhaltung haben bislang keine Rolle gespielt. Eine Einzelaktivierung des Verkehrsinfrastrukturvermögens orientiert an Bewirtschaftungsmaßstäben und Straßenabschnitten („Knotenpunkten“) wird auf Grundlage von Daten aus der Wegedatenbank der BSU in absehbarer Zeit – auch über den Start des Neue Ressourcenverfahren in der BSU am 1. Januar 2012 hinaus – nicht möglich sein. Vor dem Hintergrund der langen Nutzungsdauern der Ge-

[23] Vgl. Jahresbericht 2008, Anlage zu Tzn. 22 bis 29, Tz. 85.

genstände des Verkehrsinfrastrukturvermögens von 25 bis zu 80 Jahren wird der Bilanzposten damit noch über einen sehr langen Zeitraum ungenau dargestellt werden.[24]

Die Bilanzierungsrichtlinie sieht nunmehr vor, dass

- „die Lage von Einzelanlagen für Neubauten von Straßen zu beschreiben ist, solange Angaben über Knoten oder Koordinaten nicht vorliegen, und
- in Ausnahmefällen bei Grundinstandsetzungen von Straßen, wenn die für eine Einzelaktivierung erforderlichen Daten nicht vorliegen bzw. nicht mit vertretbarem Aufwand zu beschaffen sind, statt Einzelanlagen auch Pauschalanlagen gebildet werden dürfen; diese Ausnahmeregelung gilt längstens bis zur vollständigen Umstellung auf die Doppik."

101. Der Rechnungshof fordert die Finanzbehörde und die BSU auf, die Voraussetzungen für eine Einzelaktivierung der Straßen, Wege und Plätze gemeinsam zu schaffen. Er hält es angesichts der Bedeutung des Postens für das Vermögen der Stadt für erforderlich, dass die notwendigen Schritte zügig in Angriff genommen werden. Es ist mit Blick auf das ab 2010 in Auswahlbereichen einzuführende ausschließlich doppische Haushalts- und Rechnungswesen grundsätzlich nicht sinnvoll, für den Jahresabschluss neue Ausnahmen von den an ein GoB-konformes Rechnungswesen zu stellenden Anforderungen im gegenwärtigen System zuzulassen.

1.5.2 Aktivierungszeitpunkt und Abschreibungsbeginn

102. Im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2006 hatte der Rechnungshof darauf hingewiesen, dass Anschaffungs- und Herstellungskosten in verschiedenen Fällen verspätet und unvollständig unter den zutreffenden Posten ausgewiesen wurden. Er hatte die Finanzbehörde aufgefordert, dafür Sorge zu tragen, dass Anlagen künftig rechtzeitig von dem Posten „Anlagen im Bau" auf den zutreffenden Posten umgebucht und abgeschrieben werden.[25] Die Finanzbehörde hat die Vorgehensweise zwischenzeitlich in einem Anwenderhandbuch für die Anlagenbuchhaltung beschrieben.

Die Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände" und „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau" sind seit der Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2006 von rund 430 Mio. Euro über 822 Mio. Euro (31. Dezember 2006) auf 1.342 Mio. Euro (31. Dezember 2007) angewachsen.

Die Posten „Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände" und „Anlagen im Bau" enthalten nach wie vor Maß-

[24] Wenn die Verwaltung die Vorgaben des Betriebswirtschaftlichen Fachkonzepts umgesetzt hätte, wären die typisierten Sammelanlagen aufgrund der zur Eröffnungsbilanz angenommenen Restnutzungsdauern nur über 10 bis 32 Jahre (anstatt 25 bis 80 Jahre) mitgeführt worden.

[25] Vgl. Jahresbericht 2008, Anlage zu Tzn. 22 bis 29, Tzn. 87 bis 99 und 121 bis 124.

nahmen, die bereits fertig gestellt worden sind. Wegen des fehlenden Ausweises dieser Maßnahmen bei den zutreffenden Bilanzposten sind hierfür Abschreibungen unterblieben, die nachzuholen sind.

103. Die Anlagenbuchhaltungen haben im Verlauf der Prüfung mitgeteilt, dass sie nur zögerlich über die Fertigstellung von Anlagen informiert würden.

Insbesondere in der Anlagenbuchhaltung der Behörde für Wirtschaft und Arbeit (BWA) bestehen bei dem Posten „Anlagen im Bau“ Buchungsrückstände. Der „Investitionssammler BWA HPA“ weist am 31. Dezember 2007 einen Bestand von rund 178 Mio. Euro aus. Dieser Bestand des Investitionssammlers hat sich im Jahr 2008 weiter erhöht und hat am Stichtag 9. September 2008 insgesamt rund 297 Mio. Euro betragen. Einige der dort ausgewiesenen Anlagen sind fertiggestellt. Sie hätten auf die zutreffenden Posten des Anlagevermögens umgebucht und abgeschrieben werden müssen. Die Finanzbehörde hat darauf hingewiesen, dass die Buchungsrückstände auf dem "Investitionssammler BWA HPA" noch im Dezember 2008 auf der Basis der von der HPA als Ausführender der Maßnahmen zur Verfügung gestellten Informationen abgebaut werden konnten. Der Bestand zum 31. Dezember 2007 von 178 Mio. Euro habe bis einschließlich 31. Dezember 2008 auf 867 Tsd. Euro reduziert werden können.

104. Die Posten „Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände“ und „Anlagen im Bau“ der BKSM enthalten Maßnahmen, die bereits fertiggestellt worden sind. Sie sind umzubuchen und abzuschreiben.

105. Der Rechnungshof empfiehlt der Finanzbehörde, die dezentralen Anlagenbuchhaltungen beim Aufbau der für eine ordnungsmäßige Anlagenbuchhaltung erforderlichen Prozesse zu unterstützen.

1.5.3 Dokumentation

106. Die Anlagenbuchhaltung wird im hamburgischen SAP ERP-System über einen CO-integrierten Anlagenzugang abgebildet.

Dies hat zur Folge, dass es keine direkte Verknüpfung zwischen den in der Anlagenbuchhaltung (Modul FI-AA) geführten Anlagen und den diesen zugrunde liegenden Auszahlungsanordnungen gibt. Geschäftsvorfälle sind nur nachvollziehbar, wenn die Anlagenbuchhalter bei der Aktivierung von Anlagen manuell eine Referenz oder Zuordnung hinterlegen. Dies ist jedoch bei der Aktivierung

- von Anlagen in der BKSM,
- von Pauschalwerten für Sammelanlagen im Zuständigkeitsbereich der Anlagenbuchhaltung der BSB grundsätzlich und
- bei der Polizei in Einzelfällen

unterblieben. Es ist daher nicht mehr erkennbar und prüfbar, worauf sich die einzelnen Buchungen beziehen.

107. Der Rechnungshof bittet die Finanzbehörde sicherzustellen, dass die Behörden künftig bei der Aktivierung von Anlagen aussagekräftige Eintragungen in den Feldern Belegkopftext, Text, Referenz und Zuordnung vornehmen.

108. Im Rahmen der Prüfung der Anlagenbuchhaltung der BKSM durch den Rechnungshof konnten die den Buchungen zugrunde liegenden Sachverhalte teilweise nicht ausreichend erläutert werden. Ursächlich hierfür war insbesondere eine nicht ausreichende Dokumentation der Sachverhalte in der Anlagenbuchhaltung.

109. Da das Verwaltungshandeln – auch über den reinen Buchungsbeleg hinaus – hinreichend und zweifelsfrei zu dokumentieren ist, fordert der Rechnungshof die Behörde auf, diese Dokumentation zukünftig sicherzustellen.

2 Sonstige Feststellungen

2.1 Grundstücke für eigene Zwecke

Die Bewertung der Grundstücke in der Speicherstadt bedarf einer systematischen Überprüfung und gegebenenfalls Korrektur.

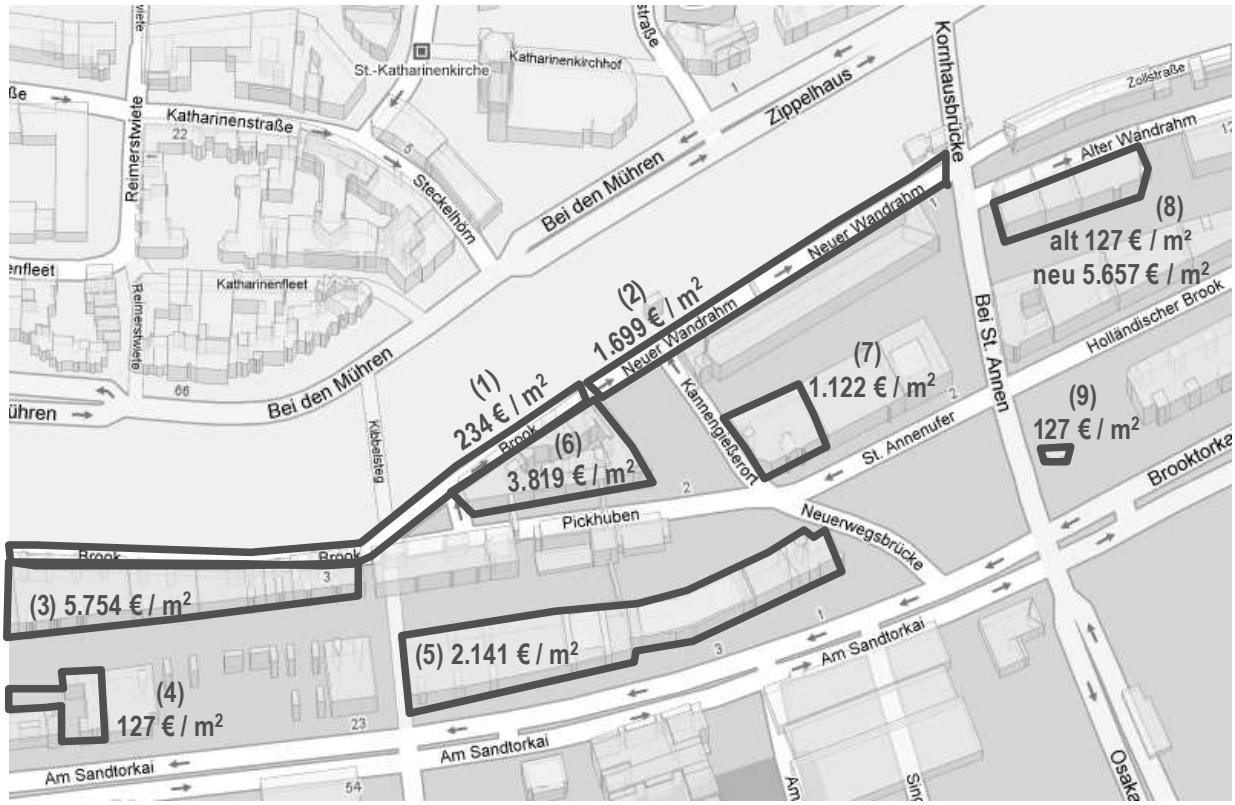
110. Die erstmalige Bewertung der Vermögensgegenstände der Stadt in der Eröffnungsbilanz erfolgte nach den Vorgaben der Finanzbehörde auf der Grundlage vorsichtig geschätzter Zeitwerte. Für die bebauten und unbebauten Grundstücke wurde festgelegt, den Zeitwertansatz im Rahmen eines Vergleichswertverfahrens aus den vom Gutachterausschuss der Stadt festgelegten Boden-/ Normrichtwerten abzuleiten.

111. Im Jahr 2008 hat die Finanzbehörde festgestellt, dass sie zur Eröffnungsbilanz der Stadt auf den 1. Januar 2006 nicht alle Grundstücke in der Speicherstadt erfasst und bewertet hatte. Sie hat 14 bisher fehlende Grundstücke mit einem Wert von insgesamt 123 Mio. Euro per 1. Januar 2007 nachaktiviert. Daneben hat die Finanzbehörde den Ansatz für sieben bereits zum Stichtag der Eröffnungsbilanz aktivierte Grundstücke um insgesamt 57 Mio. Euro erhöht.

112. Wie die nachfolgende Grafik verdeutlicht, werden direkt benachbarte Grundstücke mit stark abweichenden Werten bilanziert:

Werte von beispielhaft ausgewählten Grundstücken in der Speicherstadt

(Ausgangswert für die Bewertung in Euro pro m² vor gegebenenfalls im Einzelfall zu berücksichtigenden Abschlägen für Altlasten, aufgrund der Nutzung als Straße o. ä.)



(1) Straße, Flurstück 1052, Nr. 60200258, Ausgangswert vor einem Gemeinbedarfsabschlag von 70 Prozent und einem weiteren Abschlag von 50 Prozent wegen Altlasten
(2) Straße, Flurstück 1051, Nr. 60200257, Ausgangswert vor einem Gemeinbedarfsabschlag von 70 Prozent und einem weiteren Abschlag von 50 Prozent wegen Altlasten
(3) Flurstück 1056, Nr. 90219248, nachaktiviert
(4) Flurstück 1233, Nr. 90200036, Ausgangswert vor einem Abschlag von 50 Prozent wegen Altlasten
(5) Flurstück 1059, Nr. 90219236, nachaktiviert
(6) Flurstück 1053, Nr. 90219246, nachaktiviert
(7) Flurstück 1046, Nr. 90219250, nachaktiviert
(8) Flurstück 1120, Nr. 90200029, höher bewertet
(9) Flurstück 1040, Nr. 90200026, Ausgangswert vor einem Abschlag von 50 Prozent wegen Altlasten

Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis der Daten der Anlagenbuchhaltung, Karte Google Maps

Abbildung 10 Werte von Grundstücken in der Speicherstadt

113. Die Finanzbehörde hat hierzu erklärt, für die bereits zum Stichtag der Eröffnungsbilanz bilanzierten Grundstücke der Speicherstadt hätten seinerzeit keine Bodenrichtwerte vorgelegen. Für die Erstbilanzierung sei aus Vereinfachungsgründen ein durchschnittlicher Bodenrichtwert umliegender Flurstücke herangezogen worden. Dieser habe die Besonderheiten der zu bewertenden Flächen nicht berücksichtigt und gewährleiste keine realistische Abbildung der Vermögensverhältnisse. Durch diese Orientierung an nicht vergleichbaren Werten hätten sich fehlerhafte Wertansätze in der Eröffnungsbilanz ergeben, die hätten berichtigt werden müssen.

114. Der Rechnungshof folgt der Argumentation der Finanzbehörde insoweit, als die Grundstücke in der Speicherstadt einen Sonderfall

darstellen, da Bodenrichtwerte für diese Flächen nicht vorliegen. Das nach den Vorgaben der Finanzbehörde vorgesehene Vergleichswertverfahren kann insofern nicht unmittelbar angewendet werden. Die von der Finanzbehörde ermittelten Werte führen jedoch im Ergebnis zu einer uneinheitlichen Bewertung der Grundstücke in der Speicherstadt. Es ist daher – gegebenenfalls im Rahmen einer Korrektur der Eröffnungsbilanz – ein alternatives Verfahren zur sachgerechten Ermittlung vorsichtig geschätzter Zeitwerte zu entwickeln.

115. Der Rechnungshof fordert die Finanzbehörde auf, die Bewertung der stadteigenen Grundstücke in der Speicherstadt einer systematischen Überprüfung zu unterziehen und gegebenenfalls erforderliche Korrekturen vorzunehmen. Er bittet, das Bewertungsverfahren möglichst eng an die Regelungen des Betriebswirtschaftlichen Fachkonzepts anzulehnen und zur Gewährleistung eines einheitlichen Vorgehens bei der Bewertung von Grundstücken in der Speicherstadt auch in Folgejahren nachvollziehbar zu dokumentieren.

2.2 Bauten für eigene Zwecke / Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

Korrekturen des Jahresabschlusses 2006 sind nicht vollständig umgesetzt. Dadurch können Bilanzansätze zu hoch sein, der Prozess der Aufklärung von Einzelfällen ist fortzusetzen.

116. Der Rechnungshof hatte im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2006 festgestellt, dass bei der BSB unter dem Posten „Anlagen im Bau“

- bereits vor dem Stichtag 1. Januar 2006 fertiggestellte Baumaßnahmen an Schulgebäuden aktiviert waren, obwohl die Schulgebäude in der Eröffnungsbilanz mit dem Feuerkassenwert bewertet und unter dem Posten „Bauten für eigene Zwecke“ bilanziert wurden (Doppelbilanzierung), sowie
- nicht aktivierbare Bauunterhaltungsmaßnahmen und
- nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz fertiggestellte Baumaßnahmen geführt wurden.

Der Posten „Anlagen im Bau“ war um bis zu 179 Mio. Euro zu hoch ausgewiesen. Der Rechnungshof hatte die Finanzbehörde aufgefordert, für die notwendigen Korrekturen Sorge zu tragen. Ferner hatte er gebeten, in den Posten „Bauten für eigene Zwecke“ umgegliederte Maßnahmen in Bezug auf eine etwaige Doppelbilanzierung sowie ihre Aktivierungsfähigkeit zu überprüfen und gegebenenfalls zu korrigieren.

117. Die BSB hat in Absprache mit der Finanzbehörde im Wege eines vereinfachten Verfahrens bisher Korrekturen im Umfang von rund 91 Mio. Euro vorgenommen.

118. Die Bilanzposten „Anlagen im Bau“ und „Bauten für eigene Zwecke“ enthalten jedoch nach wie vor Baumaßnahmen an Schul-

gebäuden, die vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz fertiggestellt wurden. Nach den Vorgaben des Betriebswirtschaftlichen Fachkonzepts erfolgte die Bewertung der Vermögensgegenstände der Stadt in der Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten. Als Zeitwertansatz von Gebäuden wurde der aktuelle Feuerkassenwert festgelegt. Nach dem Konzept wird davon ausgegangen, dass alle den Wert verändernden Maßnahmen von den Dienststellen an die Feuerkasse gemeldet wurden und somit zum Zeitpunkt der Erstbewertung aktuelle Feuerkassenwerte der Gebäude vorlagen.[26]

Die Finanzbehörde hat darauf hingewiesen, dass die für die Eröffnungsbilanz angesetzten Werte der „Bauten für eigene Zwecke" zum Teil nicht auf aktuellen Feuerkassenwerten begründet gewesen und Gebäude teilweise mit Feuerkassenwerten aus den Jahren 1970 und 1984 bewertet worden seien. Alle nach diesen genannten Zeitpunkten angefallenen Herstellungskosten müssten daher grundsätzlich zu nachträglichen Herstellungskosten führen, da sie nicht in den der Eröffnungsbilanz zugrunde gelegten Feuerkassenwerten enthalten seien. Darüber hinaus könne es auch vorkommen, dass Maßnahmen bereits vor dem 1. Januar 2006 bilanziell fertiggestellt gewesen, aber noch nicht der Feuerkasse gemeldet worden seien. Eine weitere Ausbuchung erfolge daher nicht.

119. Die Bilanzposten „Anlagen im Bau" und „Bauten für eigene Zwecke" enthalten daneben nach wie vor grundsätzlich nicht aktivierbare Bauunterhaltungsmaßnahmen. Diese unzutreffende Aktivierung von Bauunterhaltungsmaßnahmen führt dazu, dass das Jahresergebnis der Stadt zu hoch ausgewiesen wird.

Die Finanzbehörde hat mitgeteilt, die nach wie vor auf den Anlagen im Bau gebuchten Maßnahmen würden im Rahmen der Inventur oder spätestens bei Umbuchung der Maßnahmen auf den Posten „Bauten für eigene Zwecke" erneut daraufhin überprüft, ob es sich hierbei um Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand handle.

120. Der Rechnungshof hat außerdem festgestellt, dass weiterhin nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz fertiggestellte Maßnahmen auf dem Posten „Anlagen im Bau" geführt werden. Dies hat zur Folge, dass die erforderlichen Abschreibungen unterblieben sind.

121. Die Finanzbehörde hat hierzu mitgeteilt, die Behörden würden regelmäßig darauf hingewiesen, dass „Anlagen im Bau" auf deren Aktivierbarkeit und zum Fertigstellungszeitpunkt zu überprüfen seien. Die Finanzbehörde werde den Bericht des Rechnungshofs zum Anlass nehmen, die dezentralen Anlagenbuchhaltungen nochmals auf das richtige Vorgehen hinzuweisen und das Thema Aktivierungszeitpunkt in Schulungen weiter zu vertiefen.

[26] Vgl. Betriebswirtschaftliches Fachkonzept vom 20. Oktober 2005, Ziffer 2.1.1.3.1; Betriebswirtschaftliches Fachkonzept vom 20. Juli 2007, Ziffer 3.1.1.2.13; Bilanzierungsrichtlinie vom 17. November 2008, Ziffer 3.1.1.2.10.

122. Der Rechnungshof bittet die Finanzbehörde, die noch ausstehenden Korrekturen zu veranlassen und dafür Sorge zu tragen, dass in den Fällen, in denen die Prüfung der nach wie vor auf den „Anlagen im Bau“ gebuchten Maßnahmen ergibt, dass es sich um (nachträgliche) Herstellungskosten handelt, vor einer Umbuchung auf den Posten „Bauten für eigene Zwecke“ jeweils im Einzelfall geklärt wird, ob die Maßnahme gegebenenfalls bereits durch den Feuerkassenwert abgegolten ist.

2.3 Finanzanlagen

2.3.1 Verbundene Unternehmen in privater Rechtsform

Die Berichtigung des Bilanzansatzes der Finanzanlage HGV in der Eröffnungsbilanz entsprach nicht den von der Finanzbehörde aufgestellten Regeln für die Bilanzierung.

123. Die Finanzbehörde hat im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2007 den bereits vor der Veröffentlichung der Eröffnungsbilanz einmal korrigierten Wert der Beteiligung der HGV abermals rückwirkend auf den 1. Januar 2006 um 900 Mio. Euro erhöht.

124. Die Berichtigung des Bilanzansatzes der Finanzanlage HGV in der Eröffnungsbilanz entspricht nicht den von der Finanzbehörde aufgestellten Regeln für die Bilanzierung. Der Bilanzansatz bedarf der Korrektur.

Entsprechend der bereits geübten Praxis der Finanzbehörde sieht die das Betriebswirtschaftliche Fachkonzept ablösende Bilanzierungsrichtlinie der Stadt vor, dass die Eröffnungsbilanz noch bis zum Jahresabschluss des Jahres 2009 berichtigt werden kann. Eine Berichtigung des Ansatzes der Eröffnungsbilanz kommt nach diesen Regeln allerdings nur in Betracht, wenn Vermögensgegenstände nicht oder mit einem fehlerhaften Wert angesetzt worden sind.

125. Nach herrschender Meinung ist ein Bilanzansatz „fehlerhaft“, wenn er objektiv gegen handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften verstößt (hier entsprechend anzuwenden, d.h. gegen das Regelwerk verstößt, das die Finanzbehörde für die Bilanzierung aufgestellt hat) und der Bilanzierende bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung nach den im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die zum Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse diesen Verstoß erkennen konnte.[27]

Gemessen an den Maßstäben eines pflichtgemäß und gewissenhaft Bilanzierenden durfte die Stadt zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz von der Richtigkeit der ursprünglichen Bewertung der Finanzanlage HGV ausgehen. Sofern spätere Erkenntnisse den Wert der Finanzanlage nachträglich zum Eröffnungsbilanz-

[27] Vgl. Beck’scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, § 253, Tz. 805.

stichtag „erhellen“, führt dies nicht zur Fehlerhaftigkeit des Bilanzansatzes. Die Möglichkeit der Änderung eines fehlerfreien Bilanzansatzes eröffnet das der Bilanzierung zugrunde zu legende Regelwerk nicht. Die Stadt ist deshalb an die Aufrechterhaltung von fehlerfreien Wertansätzen in der Eröffnungsbilanz gebunden.

Der Rechnungshof fordert die Finanzbehörde auf, die Werterhöhung in Höhe von 900 Mio. Euro zurückzunehmen.

Stellungnahme der Verwaltung

Änderung des fehlerhaften Bilanzansatzes

126. Die Finanzbehörde hat hierzu erklärt, nach dem Betriebswirtschaftlichen Fachkonzept und der Bilanzierungsrichtline sei eine Korrektur der Eröffnungsbilanz bis zum Jahresabschluss 2009 möglich, wenn sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse ergebe, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten fehlerhaft angesetzt worden seien. In diesen Fällen sei die Fehlerbeseitigung selbst ausreichender Grund, den Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen, wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt (vgl. Kapitel 2.4 der Bilanzierungsrichtlinie).

Die Finanzbehörde hält den ursprünglich angesetzten Bilanzwert der HGV für fehlerhaft:

Ein Bilanzansatz sei fehlerhaft, wenn er gegen das Regelwerk für die Bilanzierung verstoße und der Bilanzierende den Verstoß spätestens zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung hätte erkennen können.

Zur Ermittlung des Zeitwertes einer Finanzanlage sei in der Stadt grundsätzlich „at equity“ (sogenannte Eigenkapital-Spiegelbildmethode) zu bewerten. Sofern eine Bewertung „at equity“ aufgrund wesentlicher stiller Reserven im Einzelabschluss der Tochterorganisationen zu einer wesentlichen Verfälschung des Zeitwertes führen würde, sei der Bilanzansatz auf der Grundlage gutachterlicher Bewertungen zu ermitteln. Als bedeutende und wesentliche Verfälschung wurde in diesem Zusammenhang eine vermutete stille Reserve von mindestens 250 Mio. Euro je Tochterorganisation festgelegt (vgl. Abschnitt 3.1.1.4.2 Grundsätze der Bewertung von Finanzanlagen, Betriebswirtschaftliches Fachkonzept vom 20. Juli 2007).

So verhielte es sich im vorliegenden Fall, weil die vermutete stille Reserve deutlich 250 Mio. Euro überstiegen habe. Zur Bewertung sei daher ein Gutachten auf den 1. Januar 2006 herangezogen worden. Die entscheidende Voraussetzung für eine Korrektur dieser gutachterlichen Bewertung, nämlich, dass der Verstoß zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung hätte erkannt werden können, habe vorgelegen. Denn zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz sei erkennbar gewesen, dass die gutachterliche Bewertung nicht alle wesentlichen Wert bildenden Umstände berücksichtigt habe. Das Gutachten enthielte den ausdrücklichen Hinweis, dass

bedeutsame Informationen zum Zeitpunkt der Erstellung nicht vorgelegen hätten. So hätten insbesondere Jahresabschlüsse des Geschäftsjahres 2005 der Tochterorganisation und ihrer Enkel sowie Konsortialverträge mit Gesellschaftspartnern gefehlt. Darüber hinaus seien Beteiligungserträge einer neuen Tochterorganisation nicht berücksichtigt worden, da zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens keine Werte zum Ergebnisbeitrag vorgelegen hätten. Dies habe im Ergebnis dazu geführt, dass der Unternehmenswert deutlich zu niedrig angesetzt und die vermutete stille Reserve nicht vollständig aufgedeckt worden sei.

Die Finanzbehörde habe deshalb eine ergänzende gutachterliche Bewertung (Wertindikation) in Auftrag gegeben, um die im Ursprungsgutachten fehlenden wertaufhellenden Sachverhalte ergänzend mit einzubeziehen. Dabei sei ausdrücklich auf die im Ursprungsgutachten gemachten Annahmen und Berechnungsmethoden aufgesetzt und der methodische Ansatz nicht verändert worden. Denn die Fehlerhaftigkeit des ursprünglichen Wertansatzes liege nicht in der methodischen Fehlerhaftigkeit des Gutachtens begründet, sondern in der Unvollständigkeit der Wertermittlung, auf die der Gutachter ausdrücklich hingewiesen habe. Das neue Gutachten beziehe somit die wertaufhellenden Umstände mit ein, die der ursprüngliche Gutachter, wären ihm die Erkenntnisse zum Zeitpunkt der Erstellung zugänglich gemacht worden, bereits berücksichtigt hätte. Zu diesem Zweck sei eine indikative Unternehmensbewertung ausreichend und – auch unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten – angemessen gewesen

Änderung des fehlerfreien Bilanzansatzes

127. Die Finanzbehörde hat weiter ausgeführt, auch wenn man sich – wie der Rechnungshof – auf den Standpunkt stelle, dass kein fehlerhafter Bilanzansatz vorgelegen habe, ließen die Regelungen des HGB unter bestimmten Voraussetzungen eine nachträgliche Änderung eines fehlerfreien Bilanzansatzes ausdrücklich zu. Dem stehe nicht entgegen, dass die Bilanzierungsrichtlinie der Stadt hierzu keine ausdrücklichen Regelungen enthält. In diesen Fällen gelte – selbstverständlich – das HGB.

Handelsrechtlich sei die Änderung eines fehlerfreien Bilanzansatzes möglich, wenn gewichtige rechtliche, wirtschaftliche oder steuerrechtliche Gründe vorlägen. Dies gelte auch für erst nach Feststellung erlangte wertaufhellende Erkenntnisse (vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen, IDW RS HFA 6). Ob sich eine Verpflichtung zur Änderung ergebe, sei eine Frage der Organverantwortung. Zeitliche Grenzen für eine Änderung bestünden nicht, sofern die genannten sachlichen Voraussetzungen erfüllt seien.

Ein fehlerfreier Bilanzansatz sei zu ändern, wenn es gewichtige Gründe gebe, dass er die bestehenden Verhältnisse unzutreffend wiedergebe. Der gewichtige Grund liege hier in der Nichtberücksichtigung von erheblichen wertaufhellenden Erkenntnissen im ursprünglichen Gutachten. Wie oben ausgeführt, basiere das ergän-

zende Gutachten auf Methoden und Annahmen sowie Berechnungen des ursprünglichen Gutachtens. Es würden lediglich solche wesentlichen wertaufhellenden Erkenntnisse berücksichtigt, deren Ursprünge bereits zum Bewertungsstichtag angelegt gewesen seien (Wurzeltheorie), die jedoch mangels besserer Information zu einem früheren Zeitpunkt nicht hätten herangezogen werden können.

Auch unter der Voraussetzung eines fehlerfreien Bilanzansatzes seien also die Bedingungen für die Änderung des Eröffnungsbilanzwertes der HGV erfüllt gewesen und die Rückwärtsänderung geboten gewesen. Auch sei in diesem Falle eine Wertindikation ausreichend gewesen, um den Bilanzansatz zu bestimmen.

Bewertung durch den Rechnungshof

128. Die Finanzbehörde verkennt, dass für die Fehlerhaftigkeit des Wertansatzes in der Eröffnungsbilanz die Erkenntnismöglichkeiten zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung maßgeblich sind. Maßgeblich für die Fehlerhaftigkeit ist, ob alle Umstände, die zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung erkennbar waren, berücksichtigt wurden. Die Finanzbehörde selbst führt aus, dass Umstände unberücksichtigt geblieben seien, die zum Zeitpunkt der Erstbewertung nicht vorlagen. Die rückwirkende Korrektur der Erstbewertung beruht damit auf werterhellenden Erkenntnissen nach Aufstellung der Eröffnungsbilanz, die nicht zur Fehlerhaftigkeit des ursprünglichen Bilanzansatzes führen können. Schließlich war es der Stadt nicht möglich, diese Erkenntnisse zum maßgeblichen Zeitpunkt subjektiv (d.h. aus Sicht des Handelnden zum Zeitpunkt der Aufstellung) zu berücksichtigen.[28] Die Eröffnungsbilanz entsprach deshalb den im Zeitpunkt ihrer Aufstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die objektiven Verhältnisse am Bilanzstichtag.

Rückwirkende werterhöhende – insbesondere wiederholte – Korrekturen aufgrund späterer Erkenntnisse sind grundsätzlich auszuschließen. Dies ist – auch unter den Bedingungen einer noch im Aufbau befindlichen Doppik – im Interesse einer verlässlichen Bilanzierung notwendig.

129. Der fehlerfreie Wertansatz kann auch nicht im Rahmen einer „Änderung“ rückwirkend erhöht werden. Handelsrechtlich ist nicht zwischen der „Berichtigung“ eines fehlerhaften Bilanzansatzes und der „Änderung“ eines fehlerfreien Ansatzes zu unterscheiden. Begrifflich unterliegen sowohl fehlerhafte als auch fehlerfreie Bilanzen der „Änderung“.[29] Wenn das für die Bilanzierung der Stadt maßgebliche Regelwerk der Finanzbehörde die „Wertberichtigung“ unter den Vorbehalt eines fehlerhaften Wertansatzes stellt, so folgt daraus, dass die Änderung eines fehlerfreien Bilanzansatzes unzulässig ist. Dieses Ergebnis ist im Übrigen auch insoweit konsequent, als die rückwirkende bilanzpolitische Änderung eines fehler-

[28] Sogenannte „subjektive Richtigkeit“, vgl. Beck´scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, § 253, Tz. 805.
[29] Vgl. IDW, WP-Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, E 471.

freien Ansatzes nicht dem Interesse der Bilanzadressaten an verlässlichen Informationen entspricht; derartige Änderungen tragen überdies den Anforderungen an eine transparente Darstellung der Vermögenslage der Stadt nur unzureichend Rechnung.

Zudem weist der Rechnungshof darauf hin, dass das Betriebswirtschaftliche Fachkonzept ursprünglich für die Bewertung der Finanzanlagen der Stadt ausnahmslos die Anwendung der Eigenkapital-Spiegelbildmethode vorsah.[30] Von dem Grundsatz der Erstbewertung zu Zeitwerten sollte insofern bewusst abgewichen werden. Gleichwohl wurden in der Eröffnungsbilanz u. a. die Anteile an der HGV auf der Grundlage gutachterlicher Bewertungen aktiviert. Im Vergleich zu einer At-Equity-Bewertung hat dies zu einem um 1.364 Mio. Euro höheren Ansatz geführt. Auch aufgrund von Prüfungsfeststellungen des Rechnungshofs[31] hat die Finanzbehörde die entsprechenden Regelungen nach Veröffentlichung der Eröffnungsbilanz angepasst.

In der nunmehr erfolgten abermaligen Höherbewertung der Finanzanlage HGV in der Eröffnungsbilanz kann der Rechnungshof keine maßstabskonsistente Bewertung erkennen.

2.3.2 Anteile an verbundenen Unternehmen

Die Anteile an dem Sondervermögen nach § 26 Absatz 2 LHO „Stadt und Hafen“ waren zunächst mit -93 Mio. Euro, anschließend mit 0 Euro bewertet und sind dann auf +181 Mio. Euro korrigiert worden. Die letztgenannte Korrektur entsprach nicht den Regeln für die Bilanzierung.

130. Der Rechnungshof hatte im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz festgestellt, dass die Anteile der Stadt am Sondervermögen „Stadt und Hafen“ zu niedrig ausgewiesen waren. Die Eröffnungsbilanz wies für dieses Sondervermögen unzutreffend einen negativen Ansatz unter den „Rückstellungen für Bürgschaften und Gewährleistungsverpflichtungen“ in Höhe von 93 Mio. Euro aus.

Dieser Rückstellung lag eine von der HafenCity Hamburg GmbH erstellte Werthaltigkeitsberechnung für das Sondervermögen zugrunde. Die Werthaltigkeitsberechnung wies allerdings einen positiven Barwert von 93 Mio. Euro aus, der aufgrund eines verkehrten Vorzeichens als Rückstellung eingebucht wurde.[32]

Bei der danach folgenden Korrektur entschied sich die Finanzbehörde, für das Sondervermögen einen vorsichtig geschätzten Zeitwert von 0 Euro auf den Stichtag der Eröffnungsbilanz anzusetzen. Diesen Ansatz behielt sie auf den Stichtag 31. Dezember 2006 bei. Dem Rechnungshof gegenüber begründete sie ihren Ansatz damit, dass die Werthaltigkeitsberechnung der HafenCity Hamburg GmbH u. a. deshalb nicht als Buchungsbeleg für ein zugrunde zu

[30] Vgl. Betriebswirtschaftliches Fachkonzept vom 5. Oktober 2005, Ziffer 2.1.1.5.2.
[31] Vgl. Jahresbericht 2007, Anlage zu Tzn. 18 bis 32, Tz. 41.
[32] Vgl. Jahresbericht 2007, Anlage zu Tzn. 18 bis 32, Tz. 40.

legendes Eigenkapital des Sondervermögens dienen könne, weil die Barwerte derartig starke jährliche Schwankungen aufwiesen, dass von einer sicheren Prognose bezüglich zu erwartender Überschüsse aufgrund dieser Berechnung nicht ausgegangen werden könne. Insofern werde das Sondervermögen zukünftig mit einem Wert von 0 Euro als Finanzanlage bilanziert.

Die Aussagen in der Antwort des Senats auf die Große Anfrage zu den „Hafeninvestitionen 2007 – 2015 und deren Finanzierung" stützen diese Bewertung. Dort heißt es u. a.: „Es ist nicht zu erwarten, dass die Erlöse aus der Veräußerung der städtischen Grundstücke neben den Erschließungskosten der HafenCity auch den ursprünglich festgelegten Beitrag zu den Erschließungskosten der Hafenerweiterung Altenwerder erbringen werden."[33]

131. Der auf den 31. Dezember 2007 gebuchten Korrektur des Ansatzes für das Sondervermögen „Stadt und Hafen" mit dem Hinweis „Einbuchung des Equity-Wertes für die Eröffnungsbilanz" liegt nunmehr eine von der HafenCity Hamburg GmbH erstellte Wertermittlung des kameral buchenden Sondervermögens auf den 31. Dezember 2005 zugrunde. Diese Wertermittlung in Form einer Gegenüberstellung weist Grundstücke und Bauten in Höhe von rund 579 Mio. Euro sowie Kreditverbindlichkeiten in Höhe von rund 398 Mio. Euro aus. Die Differenz in Höhe von rund 181 Mio. Euro hat die Finanzbehörde als Equity-Wert des Sondervermögens gegen das Korrekturkonto „Eröffnungsbilanz" gebucht.

132. Die Finanzbehörde begründet die Korrektur damit, dass die ursprünglich zur Eröffnungsbilanz herangezogene Bewertung des Sondervermögens nach Ansatz und Methode fehlerhaft gewesen sei. Bei der Frage der Neuermittlung und Korrektur seien lediglich die Eigenkapital-Spiegelbildmethode (At-Equity) als Substitut für den Zeitwert oder gutachterliche Unternehmensbewertungen zulässig. Die Finanzbehörde habe daher die für die ursprüngliche Bilanzierung des Sondervermögens „Stadt und Hafen" in der Eröffnungsbilanz der Stadt und für die Korrektur im Jahresabschluss 2006 herangezogene Berechnung durch eine At-Equity-Bewertung korrigiert. Um den Ansatz gemäß einer Bewertung At-Equity zur korrigieren, sei von der Finanzbehörde eine Auflistung von Vermögen und Schulden zum 31. Dezember 2005 zugrunde gelegt worden. Der daraus resultierende Vermögenswert stelle den Eigenkapitalwert auf diesen Stichtag dar. In diesem Sinne sei der ursprüngliche Wertansatz fehlerhaft zu niedrig angesetzt worden.

133. Der Rechnungshof hat darauf verwiesen, dass die maßgebliche Grundlage für den anzusetzenden Wert in der Eröffnungsbilanz das Betriebswirtschaftliche Fachkonzept bzw. die Bilanzierungsrichtlinie ist. Nach den dort aufgestellten Regeln stellt für das Sondervermögen „Stadt und Hafen" – in Abweichung zu den allgemeinen Regeln – ausdrücklich die Werthaltigkeitsberechnung „die

[33] Vgl. Bürgerschaftsrucksache 18/6227 vom 5. Juni 2007, S. 6 f.

Grundlage der Aktivierung des Sondermögens als Finanzanlage“ dar.[34]

134. Die Finanzbehörde hat erklärt, die genannte Regelung ändern zu wollen. Die Einzelfallregelung zur Bewertung des Sondervermögens „Stadt und Hafen“ solle entfallen, sodass die ansonsten vorgesehene at-equity Bewertung einschlägig werde. In der Folge sei das für die Korrektur angewendete Bewertungsverfahren beizubehalten.

135. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde in diesem Zusammenhang aufgefordert, mögliche Abschreibungs- oder Rückstellungsbedarfe aus einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung des Vorhabens zu prüfen. Die Finanzbehörde hat dies zugesagt.

2.4. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

2.4.1 Forderungen gegen den sonstigen öffentlichen Bereich

Forderungen sind unzutreffend ausgewiesen.

136. Die Freie und Hansestadt Hamburg hat das Bernhard-Nocht-Institut für Tropenmedizin (BNI), eine Einrichtung nach § 15 Absatz 2 LHO, zum 1. Januar 2008 in eine rechtsfähige Stiftung öffentlichen Rechts umgewandelt und die Betriebs- und Geschäftsausstattung der bisherigen nettoveranschlagten Einrichtung BNI unentgeltlich auf die Stiftung übertragen.[35]

Auf den Stichtag 31. Dezember 2007 gehörte das BNI als kameral buchende Einrichtung nach § 15 Absatz 2 LHO noch zum Kernbilanzierungskreis der Stadt.

Ungeachtet dessen hat die Finanzbehörde bereits auf diesen Stichtag für die Behörde für Wissenschaft und Forschung (BWF/ vormals Behörde für Wissenschaft und Gesundheit - BWG) einen Teil der Vermögensgegenstände mit dem Buchungstext „Ausbuchung BNI" in Höhe von rund 1,9 Mio. Euro ausgebucht und in gleicher Höhe eine Forderung an sich selbst gebucht. Im Zusammenhang mit der Ausbuchung von Vermögensgegenständen sind Erträge aus der Auflösung von Sonderposten in Höhe von 0,3 Mio. Euro entstanden.

137. Die Finanzbehörde hat im Dezember 2007 mitgeteilt, dass das Institut für Hygiene und Umwelt (Einrichtung nach § 15 Absatz 2 LHO) sowie das Hamburger Institut für Berufliche Bildung (Landesbetrieb nach § 26 Absatz 1 LHO mit kameraler Buchführung in 2007) ab dem Wirtschaftsjahr 2008 die kaufmännische Buchführung einführen wollen.

---

[34] Vgl. Betriebswirtschaftliches Fachkonzept vom 5. Oktober 2005, Ziffer 2.1.1.2.2, sowie Betriebswirtschaftliches Fachkonzept vom 20. Juli 2007, Ziffer 3.1.1.2.6.

[35] Vgl. Bürgerschaftsdrucksache 18/7195 vom 16. Oktober 2007.

Die Finanzbehörde hat bereits auf den Stichtag 31. Dezember 2007 für die BWF Vermögensgegenstände mit dem Buchungstext „Ausgliederung Institut für Hygiene und Umwelt" in Höhe von 8.111.263,28 Euro und für die BSB mit dem Text „Ausgliederung HIBB" in Höhe von 13.783.857,85 Euro ausgebucht. In jeweils gleicher Höhe sind Forderungen der Stadt gegen sich selbst ausgewiesen.

138. Nach dem Stichtagsprinzip gemäß § 252 Absatz 1 Nr. 3 HGB (das auch durch die Bilanzierungsrichtlinie der Stadt nicht modifiziert wird) sind die objektiven Verhältnisse des Stichtags beim Ansatz und der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden zu beachten. Es sind die Geschäftsvorfälle im Jahresabschluss zu berücksichtigen, die bis zum Bilanzstichtag angefallen sind.

Die Veränderungen bei den drei genannten Instituten und der Zusammensetzung des Kernbilanzierungskreises der Stadt werden auf den Stichtag 1. Januar 2008 wirksam. Danach gehören die Vermögensgegenstände dieser Institute auf den Stichtag des Jahresabschlusses 2007 noch zum Vermögen der Stadt. Sie hätten nicht ausgebucht werden dürfen. Der Ausweis von Forderungen gegen sich selbst (von der Stadt gegen die Stadt) ist unzulässig.

Das Vermögen der Stadt ist dadurch auf den Stichtag 31. Dezember 2007 in seiner Zusammensetzung nicht richtig dargestellt.

139. Die Finanzbehörde räumt ein, dass die fraglichen Vermögensgegenstände zum 31. Dezember 2007 noch im Vermögen der Stadt gestanden hätten und die Ausgliederungen erst zum 1. Januar 2008 erfolgt seien. Systembedingt habe gleichwohl eine Ausbuchung der Vermögensgegenstände auf den Stichtag 31. Dezember 2007 erfolgen müssen. Um diesen Vorgang zu neutralisieren und bilanztechnisch richtig zu stellen, seien hilfsweise sonstige Vermögensgegenstände eingebucht worden. Dadurch komme es zu keinen Verwerfungen in der Bilanz.

140. Um eine nach den Regeln, die sich die Finanzbehörde für die Bilanzierung gegeben hat, zutreffende Bilanzierung herbeizuführen sind die Geschäftsvorfälle künftig in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem sie anfallen. Die in anderen Fällen zutreffend erfolgte periodengerechte Ausbuchung legt nahe, dass technisch eine Zuordnung möglich ist.

2.4.2 Wertberichtigung auf Forderungen

Die Wertberichtigung auf Steuerforderungen wurde durch die Finanzbehörde nicht schlüssig ermittelt. Sie wurde daher um rund 126 Mio. Euro zu gering ausgewiesen. Der Bilanzansatz bedurfte der Korrektur.

141. Forderungen sind grundsätzlich mit dem Nennwert anzusetzen. Sofern eine Wertminderung eingetreten ist, muss diese im Wege einer Wertberichtigung berücksichtigt werden. Faktisch oder wirt-

schaftlich uneinbringliche Forderungen werden nicht bilanziert. Zweifelhafte Forderungen sind unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen, wobei eingeräumte Sicherheiten zu berücksichtigen sind (pauschalierte Einzelwertberichtigung). Für die einzelwertberichtigten Forderungen besteht jedoch weiterhin ein Ausfallrisiko (zum Beispiel bei denjenigen Forderungen, die sich bereits im Mahnverfahren befinden, oder in eintretenden Insolvenzfällen). Diesem Risiko soll dadurch Rechnung getragen werden, dass der Anteil an Forderungen der Stadt, der üblicherweise pro Jahr neu in die Beitreibung übergeht, in Höhe der Nichtbeitreibungsquote als Pauschalwertberichtigung bilanziert wird.

2.4.2.1 Wertberichtigung auf Steuerforderungen

142. Die Steuerkasse hatte anhand der Niederschlagungen und der durchschnittlich in Vollstreckung befindlichen Forderungen des Jahres 2007 einen Anteil an uneinbringlichen Forderungen in Höhe von 21,6 Prozent ermittelt. Diese Werte wurden durch die Steuerkasse nicht schlüssig ermittelt, weil

- die laufenden Tilgungen auf diese Forderungen nicht berücksichtigt wurden. Bei Einbeziehung der Tilgungen vermindern sich die durchschnittlich in Vollstreckung befindlichen Forderungen (auf rund 498 Mio. Euro);
- der Forderungsausfall von 21,6 Prozent lediglich auf der Grundlage des Jahres 2007 ermittelt und die Erfahrungen der Vorjahre nicht berücksichtigt wurden. Der durchschnittliche Forderungsausfall der Vorjahre beträgt rund 235 Mio. Euro.

Der Anteil an uneinbringlichen Forderungen errechnet sich demnach aus den gesamten Forderungen der Stadt in Beitreibung (zum 31. Dezember 2007 nach Erhebungen der Steuerkasse rund 498 Mio. Euro) im Verhältnis zum durchschnittlichen Forderungsausfall (rund 235 Mio. Euro). Die zu berücksichtigende Nichtbeitreibungsquote der in Vollstreckung befindlichen Forderungen beträgt somit rund 47 Prozent.

Die Nichtbeitreibungsquote von 47 Prozent ist auch als Pauschalwertberichtigung auf jene 63 Prozent der Steuerforderungen anzuwenden, die nach Erfahrungen der Steuerverwaltung voraussichtlich in Beitreibung geraten. Zu diesen Forderungen gehören auch die Steuerforderungen, die von der Vollziehung[36] ausgesetzt wurden.

143. Nach Berechnungen des Rechnungshofs war die Wertberichtigung auf die Steuerforderungen um rund 126 Mio. Euro auf rund 455 Mio. Euro zu erhöhen. Die Finanzbehörde ist den Hinweisen des Rechnungshofs gefolgt und hat die Wertberichtigung auf Forderungen zum Jahresabschluss 2007 erhöht.

[36] § 361 Abgabenordnung; insbesondere Absatz 2 S. 2 „…soll eine Aussetzung erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen…“.

2.4.2.2 Wertberichtigung auf Regressforderungen

144. Die Stadt weist zum 31. Dezember 2007 Regressforderungen in Höhe von rund 25,9 Mio. Euro, davon rund 25,3 Mio. Euro gegenüber der Bürgschaftsgemeinschaft (BG), aus. Regressforderungen sind Forderungen, für die eine Bürgschaftsverpflichtung der BG eingetreten ist und hieraus eine Rückbürgschafts- und Rückgarantieerklärung der Stadt durch die BG eingefordert wurde. Die BG verwaltet diese Regressforderungen. Diese Forderungen werden auf Grundlage von Berechnungen der Finanzbehörde zu 98,5 Prozent wertberichtigt (insgesamt: rund 25,5 Mio. Euro), sodass rund 0,4 Mio. Euro werthaltige Forderungen als Bilanzansatz verbleiben.

Pro Jahr wird rund 1 bis 2,5 Prozent der gesamten Forderungssumme durch Ratenzahlungen getilgt (2007 rund 663.000 Euro). Nach Aussage der Finanzbehörde durchlaufen etwa zehn Schuldner ein Insolvenzverfahren; diese Forderungen fallen endgültig aus.

145. Die auf den 31. Dezember 2007 bisher gebildete Wertberichtigung in Höhe von 98,5 Prozent ist zu hoch. Eine Wertberichtigung der Forderungen ist in der Höhe vorzunehmen, in der sie wahrscheinlich ausfallen, nicht, in welcher Höhe sie jährlich getilgt werden. Hierzu ist der durchschnittliche jährliche Ausfall der Regressforderungen (weit überwiegend die vorgenannten Insolvenzfälle) der Vorjahre zu ermitteln und dieser auf die Forderungen zum Bilanzstichtag anzuwenden.

Die Finanzbehörde will die Hinweise des Rechnungshofs künftig umsetzen.

Anlage II: Bericht über die Prüfung des Konzernabschlusses der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2007

1 Zielsetzung der Konzernrechnungslegung

146. Die Konzernrechnung erfolgt freiwillig und zusätzlich zu der vorhandenen und durch die LHO bzw. Zusagen des Senats formalisierten Berichterstattung über den „Konzern Freie und Hansestadt Hamburg".[37]

Das Ziel des neuen Instruments der Konzernrechnungslegung ist vom Senat erstmals anlässlich der Einführung eines kaufmännischen Rechnungswesens benannt worden. Es besteht darin, „sich einen vollständigen Überblick zur Vermögenslage und zur Ertragsentwicklung aller Aufgabenbereiche der Stadt zu verschaffen".[38]

Der im November 2008 von der Finanzbehörde veröffentlichte Geschäftsbericht 2007 fasst zusammen, dass „nur ein konsolidierter Konzernabschluss Transparenz über die gesamte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Gebietskörperschaft schafft".[39]

147. Die von der Finanzbehörde erstellte und für die Aufstellung des Konzernabschlusses maßgebliche Konzernrichtlinie legt fest, dass der Konzernabschluss „ein zutreffendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns" zu vermitteln habe.[40] Das Ziel der Konzernrechnungslegung sei es, die „Steuerungslücke" aus der Fragmentierung der Haushaltslandschaft zu schließen und „ein zutreffendes Bild der tatsächlichen wirtschaftlichen Situation der ‚Budgetgemeinschaft' zu vermitteln".

Daneben formuliert der Geschäftsbericht 2007, dass „die Bewertung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Regelungen des deutschen Handelsrechts sowie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung"[41] vorzunehmen sei.

2 Referenzmodelle für das Regelwerk zur Konzernrechnungslegung

2.1 Aufgabe des Regelwerks und Prüfungsfragen

148. Für deutsche Unternehmen ist die Pflicht zur und die Ausgestaltung der Konzernrechnungslegung grundsätzlich in den §§ 290 bis 315 HGB geregelt. In § 315a HGB ist ergänzend für alle kapitalmarktorientierten Unternehmen die Pflicht und für alle anderen Un-

[37] Im Zentrum der bisherigen Berichterstattung steht dabei der Beteiligungsbericht. Zu den weiteren Berichtszusagen des Senats an die Bürgerschaft (über den Konzern bzw. die Konzernunternehmen) vgl. Jahresbericht 2008, Tzn. 492 bis 498.
[38] Bürgerschaftsdrucksache 17/3161 vom 5. August 2003.
[39] Geschäftsbericht 2007, S. 14.
[40] Konzernrichtlinie der Freien und Hansestadt Hamburg, S. 7.
[41] Geschäftsbericht 2007, S. 58.

ternehmen ein Wahlrecht zur Aufstellung des Konzernabschlusses nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) vorgesehen.

Für die Freie und Hansestadt Hamburg gibt es gegenwärtig hinsichtlich der Konzernrechnungslegung keine gesetzlichen oder anderweitigen Vorgaben, die eine Pflicht zur Konzernrechnungslegung vorsehen.

Bei der Ausgestaltung oblag es der Verwaltung im Einführungsprozess, Regeln für die Konzernrechnungslegung der Stadt aufzustellen. Die direkte Übernahme der Rechtsvorschriften des HGB (bzw. anderer Rechnungslegungsnormen wie den IFRS oder den daran angelehnten International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)) erschien der Verwaltung nicht möglich bzw. nicht zweckmäßig.

Die Verwaltung hat daher eine Konzernrichtlinie als Regelungsgrundlage für die Aufstellung des Konzernabschlusses erstellt. Mit dieser gibt sie sich selbst Vorgaben, wie in den nächsten Jahren – bis nach der Einführung des Neuen Haushaltswesens Hamburg (NHH) – die Konzernrechnungslegung zu erfolgen hat.

149. Der Rechnungshof hat anlässlich der erstmaligen Veröffentlichung eines Konzernabschlusses die Konzernrichtlinie daraufhin untersucht, ob sie

- das Ziel des Senats, Transparenz über die tatsächliche wirtschaftliche Lage im Konzern herbeizuführen, angemessen umsetzt sowie
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung berücksichtigt und damit grundsätzlich auch geeignet ist, als Basis für künftige verbindliche Regelungen zu dienen.

2.2 Referenzmodelle

Die Konzernrichtlinie ist nicht konsequent am HGB ausgerichtet. Sie eröffnet dadurch zusätzliche Bilanzierungsspielräume, deren Ausgestaltung im Geschäftsbericht auf den 31. Dezember 2007 nicht ausreichend transparent gemacht wurde.

150. Mit dem Verweis auf die Freiwilligkeit des Konzernabschlusses wird in der Konzernrichtlinie ausgeführt, dass dessen Erstellung „angelehnt an handelsrechtliche Regeln“ erfolge, er aber „nicht 100prozentig HGB-konform“ sei, allerdings „mittelfristig eine Angleichung an das HGB“ ebenso angestrebt werde wie „eine Annäherung an internationale Rechnungslegungsstandards“. Zusammenfassend führt die Konzernrichtlinie zu den zugrunde gelegten Rechnungslegungsstandards aus:

> „Das HGB ist maßgeblich, IFRS und IPSAS sind zu beobachten und punktuell einzubeziehen. Zusätzlich werden die Regelungen im Rahmen gegebenenfalls notwendiger

weiterer Anpassungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz überprüft."

151. Voraussetzungen oder Bedingungen für die Auswahl eines Referenzmodells im Einzelfall sind nicht formuliert. Die Konzernrichtlinie eröffnet somit die Möglichkeit, für die Regelung eines Sachverhalts zur Konzernrechnungslegung fallweise zwischen den beiden Referenzmodellen (HGB und IFRS/IPSAS) zu wählen.

Das HGB und die internationalen Rechnungslegungsstandards unterscheiden sich hinsichtlich der ihnen zugrunde liegenden Prinzipien und dementsprechend auch hinsichtlich der Abbildung eines konkreten Sachverhalts in der Rechnungslegung voneinander. Während im HGB die Zielsetzung des Gläubigerschutzes und der Kapitalerhaltung zu einer eher risikobewussten, vorsichtigen Bilanzierung führt, stehen in den IFRS die Informationsbedürfnisse des Kapitalmarkts und damit der Investoren stärker im Mittelpunkt. Dementsprechend ist das Prinzip der „fair presentation" maßgeblich, das neben den Risiken stärker auf die Chancen künftiger Entwicklungen abstellt. So gibt es in einem nach dem HGB erstellten Rechenwerk eher stille Reserven aus einer niedrigeren Bewertung von Vermögen bzw. einer höheren Bewertung von Schulden, als es bei einer Bilanzierung nach internationalen Rechnungslegungsstandards der Fall wäre. Eine Bilanzierung nach IFRS führt damit tendenziell zu einem höheren Eigenkapital als eine Bilanzierung nach HGB.

152. Deutsche Wirtschaftsunternehmen erstellen ihre Konzernabschlüsse entweder nach HGB oder nach IFRS. Die Kombination der Standards in einem Abschluss entspräche nicht § 315a HGB und ist deshalb nicht zulässig.

Durch die Möglichkeit der Auswahl zwischen den Rechnungslegungsstandards können Bilanzierungsspielräume entstehen, die die Aussagekraft im Hinblick auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigen. Dies wäre immer dann der Fall, wenn bei Sachverhalten, bei denen eher stille Reserven bzw. Chancen zu vermuten sind, die internationalen Standards für Regelungen herangezogen würden, während die übrige Bilanzierung dem HGB folgte. Aus der Prüfung des Konzernabschlusses auf den 31. Dezember 2007 haben sich keine Hinweise auf solche Sachverhalte ergeben.

Ferner wird durch die Auswahl zwischen den beiden Referenzmodellen die Transparenz für externe Adressaten der Rechnungslegung eingeschränkt. Sie ließe sich durch eine umfassende und detailbezogene Information im Anhang weitgehend wieder herstellen. Der veröffentlichte Anhang zum Konzernabschluss 2007 leistet dies jedoch nicht. So findet sich dort beispielsweise zur Herkunft des hohen aus der Kapitalkonsolidierung entstandenen Firmenwerts aufgrund der Aufdeckung stiller Reserven in den Beteiligungsansätzen einiger Tochterorganisationen kein Hinweis. Lediglich der Anhang des Einzelabschlusses führt die Aufdeckung we-

sentlicher stiller Reserven in den Finanzanlagen des Kernbilanzierungskreises durch gutachterliche Zeitwertermittlung an.

Auch die Vergleichbarkeit mit anderen Abschlüssen, die nach einem der beiden Referenzmodelle erstellt sind, wird erschwert.

153. Der Rechnungshof bemängelt, dass sich die Finanzbehörde für die Konzernrechnungslegung nicht auf ein Referenzmodell für die aufzustellenden Regeln festgelegt hat und dadurch Bilanzierungsspielräume entstehen können, wenngleich die Prüfung keine Anhaltspunkte für die Ausnutzung dieser Spielräume ergeben hat. Die Finanzbehörde will diesen Hinweis zum Anlass nehmen, die Regelungen anzupassen.

154. Ungeachtet des jeweiligen Referenzmodells für die Regelungen in der Konzernrichtlinie sind vielfach Vereinfachungen definiert worden, die sich allerdings mittelfristig abbauen sollen. Die Vereinfachungen wurden von der Finanzbehörde in die Konzernrichtlinie eingeführt, um

- trotz des Fehlens eines voll-doppischen Rechnungswesens im Kernhaushalt sowie
- angesichts bisher fehlender Prozesse für und Erfahrungen bei der Konzernrechnungslegung sowie noch nicht vorhandener zentraler Datengrundlagen
- mit vertretbarem Aufwand und nach einer begrenzten Vorlaufzeit

einen ersten Konzernabschluss vorlegen zu können.

155. Die Vereinfachungen erstrecken sich auf alle Komponenten der Konzernrechnungslegung und werden im Folgenden auch unter den Einzelfeststellungen erörtert, sofern die Abweichungen vom HGB sowie von der allgemein anerkannten Konsolidierungspraxis wesentlich sind. Als Beispiel für solche Vereinfachungen sind hervorzuheben:

- Für die Bestimmung des Konsolidierungskreises sind feste Wertgrenzen von 20 Mio. Euro Bilanzsumme bzw. 15 Mio. Euro Umsatzerlöse für die Tochterorganisationen definiert worden. Zudem wurden bei der Anwendung der Wertgrenzen mit den Abschlusszahlen zum 31. Dezember 2005 veraltete Zahlen zugrunde gelegt.
- Die Ansatz- und Bewertungsmethoden, wie beispielsweise Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden, wurden nicht vereinheitlicht.
- Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Aufwendungen und Erträge wurden ab einer Wertgrenze von 1 Mio. Euro abgestimmt.
- Eine Eliminierung von Zwischenergebnissen ist nicht vorgesehen worden. Dies ist nach § 304 Absatz 2 HGB aber nur dann zulässig, wenn die Zwischengewinne für die Vermittlung

eines zutreffenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von untergeordneter Bedeutung sind.

- Auf eine Kapitalflussrechnung, eine Eigenkapitalentwicklungsrechnung sowie eine Segmentberichterstattung ist verzichtet worden.

156. Es ist nicht erkennbar, inwieweit im Vorfeld auf den tatsächlichen Gegebenheiten des „Wirtschaftsgebildes Stadt Hamburg“ beruhende Analysen zu den möglichen materiellen Auswirkungen dieser Vereinfachungen erfolgt sind und ob beispielsweise geprüft wurde, ob die sich ergebenden Abweichungen wesentlich sein könnten.

Bei Vorgängen, die lediglich einer Verlängerung von Bilanz und Ergebnisrechnung entgegenwirken, wie die Konsolidierung der Forderungen und Verbindlichkeiten sowie der Aufwendungen und Erträge, wurde vergleichsweise wenig vereinfacht, weil relativ niedrige Wertgrenzen für zu Vernachlässigendes angesetzt wurden. Demgegenüber sind bei Vorgängen, die eine Ergebnis- bzw. Eigenkapitalauswirkung haben, wie die Klassifizierung der Töchter hinsichtlich der Art der Darstellung im Konzernabschluss, der Kapitalkonsolidierung und Zwischenergebniseliminierung, sehr hohe Wertgrenzen definiert worden, die zu einer starken Vereinfachung führen.

157. Der Geschäftsbericht 2007 weist zutreffend auf die Mehrzahl der konzeptionellen Vereinfachungen hin und schlussfolgert hinsichtlich des Konzernabschlusses:

> „Die Bilanzierung und Bewertung erfolgte in sinngemäßer Anwendung der Regelungen des deutschen Handelsrechts sowie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“.[42]

Da der Konzernabschluss freiwillig und ergänzend zu dem fortbestehenden sonstigen Rechenschaftslegungs- und Berichtsinstrumentarium vorgelegt wird, ist nicht zu bemängeln, dass pragmatisch konzeptionelle Vereinfachungen bei der Erstellung des Konzernabschlusses festgelegt wurden.

Insgesamt kommt der Rechnungshof zu dem Ergebnis, dass die Summe der Vereinfachungen (vgl. Tz. 155) zur Folge hat, dass die Richtlinie noch nicht in allen Bereichen als unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erstellt angesehen werden kann.

Dazu hat die Finanzbehörde erklärt, aus ihrer Sicht seien die von ihr gewählten Vereinfachungen hinsichtlich bestehender gesetzlicher Regelungen, der üblichen Praxis der Konzernrechnungslegung und ihrer tatsächlichen Auswirkungen für den Konzernabschluss nicht zu beanstanden. Die Vereinfachungen seien aus Gründen der Aufwandsminimierung notwendig, jedoch insoweit

[42] Geschäftsbericht S. 58.

nicht wesentlich, als sie das zentrale Ziel, ein zutreffendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns Hamburg zu vermitteln, nicht beeinträchtigten. Die mit der Konzernrichtlinie festgelegten Bilanzierungskriterien entsprächen einer Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung des HGB.

158. Hinsichtlich der Fortentwicklung der Konzernrichtlinie ist vorgesehen, mittelfristig konsequent das HGB als Referenzmodell zugrunde zu legen. Ein konkreter Zeitplan hierfür ist nicht benannt, als Ziel ist auf die Zeit nach der Umsetzung des NHH verwiesen.

Die gegenwärtig auf der Ebene von Bund-/Länderarbeitsgruppen der Verwaltung entstehenden Regelungen für eine doppelte Buchführung und Bilanzierung in der Verwaltung deuten darauf hin, dass das HGB zum Referenzmodell für Regelungen zur Rechnungslegung von Gebietskörperschaften wird.

Sofern die Absicht einer durchgehenden Orientierung am HGB und den noch zu entwickelnden Standards für die staatliche doppelte Buchführung und Kostenrechnung des Bund-Länder-Arbeitskreises „Kosten-Leistungsrechnung / Doppik“ umgesetzt wird, kann die weiterentwickelte Konzernrichtlinie eine Grundlage für künftige gesetzliche oder untergesetzliche Regelungen werden.

159. Der Rechnungshof weist darauf hin, dass die Konzernbilanzen, die bis zu der oben genannten Neuregelung erstellt werden, mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht mit denen nach diesem Zeitpunkt vergleichbar sein werden. Es ist zu erwarten, dass der Wegfall der Vereinfachungen dazu führen wird, dass nicht unbedeutende Änderungen in vielen Positionen auftreten werden.

2.3 Berücksichtigung der Bilanzrechtsmodernisierung

160. Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz steht voraussichtlich zum 1. Januar 2010 eine Änderung des HGB an. In diesem Zusammenhang ist auch mit der Änderung einiger HGB-Vorschriften zur Konzernbilanzierung zum Beispiel im Hinblick auf die Festlegung des Konsolidierungskreises oder der Zulässigkeit von Konsolidierungsmethoden zu rechnen. Voraussichtlich werden bestehenden Wahlrechte zwischen verschiedenen Methoden eingeschränkt.

In der Richtlinie der Stadt ist für die Bestimmung des Konsolidierungskreises und für die Konsolidierungsmethode aus Praktikabilitätsgründen jeweils eine in Abschaffung begriffene Methode gewählt worden.

161. Um künftige Abweichungen vom (modernisierten) Referenzmodell HGB zu vermeiden, wäre spätestens nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes die Konzernrichtlinie entsprechend anzupassen. Der Rechnungshof empfiehlt der Finanzbehörde, im Bund-Länder-Arbeitskreis „Kosten-Leistungsrechnung / Doppik“ auf eine Klärung der Auswirkungen der durch das Bilanzrechtsmo-

dernisierungsgesetz veranlassten Änderungen im HGB auf die dort zu entwickelnden Standards der staatlichen Doppik hinzuwirken.

3 Konsolidierungskreis

3.1 Definition nach dem HGB und der Konzernrichtlinie

In der Definition des Konsolidierungskreises berücksichtigt die Konzernrichtlinie nicht alle im HGB aufgeführten Sachverhalte.

162. Das HGB beschreibt in § 290 die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses auf der Basis von zwei Konzepten:

- Absatz 1 beschreibt das Konzept der einheitlichen Leitung. Danach ist dann ein Konzernabschluss zu erstellen, wenn ein oder mehrere Unternehmen unter der einheitlichen Leitung eines Mutterunternehmens stehen und das Mutterunternehmen an dem/den Tochterunternehmen zu mehr als 20 Prozent beteiligt ist. Hier wird auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt.
- Absatz 2 definiert das Konzept des herrschenden Einflusses. Danach ist ein Tochterunternehmen dann in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn der Mutter die Mehrheit der Stimmrechte zustehen oder die Herrschaft der Mutter über einen Beherrschungsvertrag oder das satzungsmäßige Recht zur Beherrschung gesichert ist oder wenn die Mutter das Recht zur Berufung oder Abberufung von Mitgliedern der Verwaltungs-, Leitungs- der Aufsichtsorgane hat bzw. in den Sitzungen der Verwaltungs-, Leitungs- der Aufsichtsorgane Entscheidungen herbeiführen kann. Nach diesem als „Control-Konzept“ bezeichneten Ansatz kommt es auf die rechtliche Möglichkeit der Ausübung eines beherrschenden Einflusses an.

Das Bestehen eines Mutter-Tochter-Verhältnisses ist nach beiden Kriterien zu prüfen. Wird eines erfüllt, entsteht die Konzernrechnungslegungspflicht.

Die Tochter wird nach § 271 Absatz 1 HGB im Verhältnis zur Mutter als verbundenes Unternehmen bezeichnet. Grundsätzlich sind alle in § 290 HGB definierten Mutter-Tochter-Beziehungen voll zu konsolidieren. Das bedeutet, dass diese Unternehmen mit all ihrem Vermögen, ihren Schulden und ihrem Eigenkapital sowie allen Aufwendungen und Erträgen unter Eliminierung ihrer gegenseitigen Kapital- und Leistungsverflechtungen im Konzernabschluss darzustellen sind.

163. Der Kreis der Tochterorganisationen der Stadt Hamburg wird in der Konzernrichtlinie grundsätzlich über das Konzept des beherrschenden Einflusses festgelegt. Die Definition des Konsolidierungskreises wird hier insoweit vereinfacht, als dass nur auf eines

der in § 290 Absatz 2 HGB genannten Kriterien, nämlich die Mehrheit der Stimmrechte, ausgedrückt in einer durchgerechneten Beteiligungsquote von über 20 Prozent, abgestellt wird. Das Konzept sieht nicht vor, die anderen Kriterien des § 290 Absatz 2 HGB, also das Vorliegen eines Beherrschungsvertrags bzw. einer entsprechenden Satzungsbestimmung sowie die Möglichkeit der Besetzung der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane durch die Stadt, ebenfalls abzuprüfen.

Ebenso wenig sollen für Beteiligungen unter 20 Prozent Anhaltspunkte für das Vorliegen der in § 290 Absatz 1 HGB definierten einheitlichen Leitung abgeprüft werden. Anhaltspunkte wären zum Beispiel die wesentliche Einflussnahme auf die laufende Geschäftspolitik, das Besetzen von Führungsfunktionen oder die zentrale Steuerung grundlegender Funktionen wie Beschaffung und Finanzierung.

Nach der Konzernrichtlinie werden somit grundsätzlich nur Töchter als voll zu konsolidierende verbundene Organisationen in den Konzernabschluss einbezogen, bei denen das offensichtliche Kriterium eines Anteils der Stadt von über 50 Prozent erfüllt ist. Töchter mit einer Beteiligungsquote zwischen 20 und 50 Prozent werden grundsätzlich als assoziierte Organisationen angesehen.

164. Die Regelung birgt die Gefahr, dass von der Stadt faktisch gesteuerte Organisationen ohne direkte oder indirekte Beteiligung auch dann nicht in den Konsolidierungskreis einbezogen werden, wenn ihre Bedeutung für die Stadt wesentlich ist. Insofern dient diese Vereinfachung nicht dem angestrebten Ziel einer Transparenz über die tatsächliche wirtschaftliche Lage im Konzern.

Ein Beispiel für eine Organisation, die aufgrund des Fehlens einer direkten oder indirekten Beteiligung der Stadt nach heutiger Rechtslage keine Tochterorganisation ist, ist die Stiftung Hamburger Öffentliche Bücherhallen. Bei dieser wird vor dem Hintergrund der zu erwartenden Änderungen des HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz künftig der tatsächliche Einfluss der Stadt auf die Geschäftspolitik zu prüfen sein.

165. Dazu hat die Finanzbehörde ausgeführt, eine Auswertung aller bestehenden Verträge auf das Vorhandensein von Beherrschungsregeln sei zum Zeitpunkt der Definition des Konsolidierungskreises mit vertretbarem Aufwand nicht möglich gewesen und deshalb aus Wirtschaftlichkeitsgründen in der Konzernrichtlinie ausgeschlossen worden. Die Anwendung dieser gegenüber § 290 HGB vereinfachenden Regelung führe jedoch de facto zu keinem wesentlich anderen Ergebnis als eine strikte Anwendung des HGB. Die Gefahr wesentlicher Abweichungen lasse sich nach dem Kenntnisstand der Finanzbehörde ausschließen.

Die Finanzbehörde hat gleichwohl zugesagt, im Rahmen der stufenweisen Anpassungen der Konzernrichtlinie den Hinweis des Rechnungshofs zur Definition des Konsolidierungskreises zu berücksichtigen.

166. Der Rechnungshof hält es für erforderlich, in der Konzernrichtlinie künftig bei der Definition des Konsolidierungskreises zumindest auch auf das Vorliegen eines Beherrschungsvertrags bzw. einer entsprechenden Satzungsbestimmung sowie die Möglichkeit der Besetzung der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane durch die Stadt als grundsätzlich ermittelbare formale Voraussetzungen abzustellen.

3.2 Wesentlichkeitsgrenzen und Stufenkonzept

Die Konzernrichtlinie gibt für die Einbeziehung einer Organisation in den Konsolidierungskreis starre Wertuntergrenzen von 15 Mio. Euro Umsatz bzw. 20 Mio. Euro Bilanzsumme vor.

167. Als Erleichterung bei der Erstellung des Konzernabschlusses beschreibt § 296 Absatz 2 HGB die Möglichkeit des Verzichtes auf die Einbeziehung von Tochterunternehmen und § 311 Absatz 2 HGB die Möglichkeit des Verzichtes auf eine Equity-Bewertung bei assoziierten Unternehmen, wenn diese für das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung sind. Dabei kommt es nach herrschender Meinung nicht auf starre Verhältniszahlen, sondern auf die relative Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns an. Weiterhin müssen alle isoliert als unwesentlich klassifizierten Töchter auch in ihrer Gesamtheit von untergeordneter Bedeutung sein. Im Anhang ist anzugeben, wie die Wesentlichkeitseinschätzung erfolgt ist und welche Töchter davon betroffen sind.

Die Konzernrichtlinie bestimmt, dass alle Tochterorganisationen, die weniger als 15 Mio. Euro Umsatz und 20 Mio. Euro Bilanzsumme aufweisen, als unwesentlich anzusehen sind. Die genannten Wertgrenzen sollen in einer ersten Stufe bis zur Einführung des NHH gelten. In der Richtlinie ist vorgesehen, diese Wesentlichkeitsgrenze später nach einem Stufenplan abzusenken.

168. Ferner wird definiert, dass nicht nur alle verbundenen Organisationen, die unter diesen Wertgrenzen liegen, sondern auch alle in diesem Sinne unwesentlichen assoziierten Tochterorganisationen – die nach Maßgabe des HGB at equity, also mit ihrem um die Jahresergebnisse der Organisation fortgeschriebenen anteiligen Eigenkapital darzustellen wären – im Konzernabschluss der Stadt lediglich at cost, also nur mit ihrem im Kernbilanzierungskreis angesetzten Beteiligungsbuchwert angesetzt werden. Dieser wurde gemäß den Regeln für den Jahresabschluss der Stadt grundsätzlich nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode ermittelt. Daraus folgt, dass diese Töchter im Konzernabschluss ebenfalls als mit ihrem – nicht fortgeschriebenen – Eigenkapital bewertete assoziierte Organisationen im Konzernabschluss stehen.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, die fehlenden Ausführungen zu Differenzen bei der Equity-Konsolidierung in der Konzernrichtlinie zu ergänzen.

169. Im Hinblick darauf, dass die wirtschaftliche Tätigkeit des Konzerns eher in der Bereitstellung von Leistungen zur Daseinsvorsorge als in der Umsatzerzielung besteht, ist das Kriterium Umsatz als Maßstab zur Einbeziehung von Töchtern zweifelhaft. Töchter können wenig Vermögen, wenig Umsatzerlöse, aber hohe Aufwendungen und damit ein negatives Ergebnis haben (zum Beispiel Zentrum für Personaldienste: Umsatzerlöse 2006 unter 10 Mio. Euro, negatives Ergebnis von 20 Mio. Euro).

170. Aufgrund des besonderen Charakters der Aufgaben des „Konzerns Stadt“ sollte neben dem Umsatz und der Bilanzsumme auch der Jahreserfolg als Wesentlichkeitskriterium einbezogen werden. Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Ertragslage in Zukunft mit heranzuziehen.

3.3 Konsolidierungskreis im Konzernabschluss 2007

3.3.1 Datengrundlage

Es existiert für Zwecke der Konzernrechnungslegung noch kein vollständiges und aktuelles zentrales Verzeichnis über alle direkten und indirekten Beteiligungen der Stadt Hamburg. Die Definition des Konsolidierungskreises erfolgte auf Basis veralteter Zahlen aus dem Jahr 2005.

171. Die Bestimmung des Konsolidierungskreises sowie die Erstellung und Prüfung eines Konzernabschlusses erfordern zumindest hinsichtlich wichtiger Grunddaten zentral geführte (gegebenenfalls elektronische) Unterlagen.

Die Fachbehörden verantworten und verwalten Beteiligungen in ihrem Zuständigkeitsbereich selbst. Daher konnte nicht auf ein zentral geführtes Beteiligungs- bzw. Vertragskataster zurückgegriffen werden. Nur für direkte Beteiligungen im erweiterten Verantwortungsmodell[43] sowie für alle Töchter der HGV Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH liegt die Verantwortung bei der Finanzbehörde.

Eine 2007 in der Finanzbehörde auf Arbeitsebene der Konzernbuchhaltung erstellte und fortgeführte Beteiligungsübersicht kann als erste Gesamtübersicht der Beteiligungen der Stadt Hamburg angesehen werden. Die Vollständigkeit des Konsolidierungskreises im Konzernabschluss 2007 auf den 31. Dezember 2007 hat sich auf dieser Basis im gegebenen Zeitrahmen vom Rechnungshof nicht abschließend prüfen lassen.

172. Für die Konzernrechnungslegung bedeutsame Unterlagen wie Gesellschaftsverträge, Handelsregisterauszüge, Jahresabschlüsse, Gutachten zur Unternehmensbewertung, kamerale Jahresrechnungen der Tochterorganisationen, Finanzpläne sind prüffähig

[43] Im erweiterten Verantwortungsmodell tritt neben die ansonsten ausschließliche Zuständigkeit der Fachbehörde eine Zuständigkeit der Finanzbehörde.

vorzuhalten, und deren Vollständigkeit und Aktualität ist sicherzustellen.

173. Für die Bestimmung der in den Konsolidierungskreis des Konzernabschlusses aufzunehmenden Tochterorganisationen aus allen direkten und indirekten Töchtern öffentlicher und privater Rechtsform der Stadt sollte auf die Daten aktueller Jahresabschlüsse abgestellt werden.

Bei der Bestimmung des Konsolidierungskreises für die Konzerneröffnungsbilanz zum 1. Januar 2007 und für den Konzernabschluss zum 31. Dezember 2007, insbesondere bei der Anwendung der Wesentlichkeitskriterien, wurden aber die Abschlusszahlen für das Jahr 2005 herangezogen, auch wenn für viele Gesellschaften ab Mitte 2007 aktuellere Zahlen (zumindest aus 2006) verfügbar waren. Begründet wurde dies mit dem langen organisatorischen Vorlauf der Implementierung der Prozesse zum Konzernabschluss.

So wird zum Beispiel die HHLA Rosshafen Terminal GmbH mit einer Bilanzsumme von 53 Mio. Euro zum 31. Dezember 2006 nicht in den vorliegenden Konzernabschluss für 2007 einbezogen mit der Begründung, dass die Gesellschaft erst ab 2006 in den Konsolidierungskreis der HGV aufgenommen wurde. Die Daten zum 31. Dezember 2006 müssen aber bis spätestens zur Prüfung des Konzernabschlusses der HGV, die laut Wirtschaftsprüferbericht im Juni 2007 begonnen hatte, zumindest der HGV vorgelegen haben und waren damit ab Mitte 2007 auch der Stadt verfügbar.

Ähnliche Fälle sind die CLT Container Terminal Lübeck GmbH mit einer Bilanzsumme von 21 Mio. Euro zum 31. Dezember 2006 und die HHLA Rhenus Logistics GmbH mit Umsatzerlösen von 23 Mio. Euro in 2006, die ebenfalls nicht im 2007er Konzernabschluss der Stadt voll konsolidiert werden, wohl aber bei der HGV in 2006 und 2007.

Auch die AKK Altonaer Kinderkrankenhaus gGmbH, deren Bilanzsumme 2005 nur 0,2 Mio. Euro betragen hatte, aber in 2006 auf 38 Mio. Euro angestiegen ist, wurde nicht voll konsolidiert.

Dazu hat die Finanzbehörde ausgeführt, dass für das Jahr 2007 zur Bestimmung des Konsolidierungskreises der 31. Dezember 2005 habe gewählt werden müssen, da eine Einbeziehung weiterer Töchter erst in der zweiten Jahreshälfte 2007 zur Folge gehabt hätte, dass hinsichtlich der internen Konzernabstimmung ungeschulte Tochterorganisationen ohne hinreichenden Vorlauf sehr spät in den Abstimmungsprozess einbezogen worden wären. Die dadurch schlechtere Datenqualität hätte zu unverhältnismäßig hohen Aufwendungen und Kosten geführt. In diesem Zusammenhang sei zu berücksichtigen, dass einige Töchter selbst erst seit kurzem kaufmännische Abschlüsse erstellten.

174. Der Rechnungshof weist darauf hin, dass die Systeme und Prozesse zur Konzernabschlusserstellung bei Konzernmutter und

bei allen Tochterorganisationen so gestaltet sein müssen, dass die Definition des Konsolidierungskreises auf aktuelle Jahresabschlüsse abgestellt werden kann; entsprechende Prozesse sind dementsprechend zügig einzuführen.

3.3.2 Sonderfälle gemischt kameral/doppisch rechnender Töchter

Neben dem Sondervermögen „Stadt und Hafen“ wurden auch die Universität Hamburg und die Technische Universität Hamburg-Harburg nicht in den Konzernabschluss der Stadt einbezogen.

175. Die Konzernrichtlinie sieht vor, dass kameral rechnende Tochterorganisationen nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden.

Angewendet wurde diese Regelung u. a. auf das Sondervermögen „Stadt und Hafen“, welches gesetzlich zur kameralen Rechnungslegung verpflichtet ist. Der kamerale Abschluss wird jedoch aus einem kaufmännischen Rechnungslegungsystem abgeleitet. Dies zeigt sich in dem von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erstellten Bericht über die Prüfung des Lageberichtes und der Jahresrechnung für das Wirtschaftsjahr 2006 des Sondervermögens. In diesem Bericht wird festgestellt: „Die Buchführung erfolgt auf einer Datenverarbeitungsanlage der HHLA AG unter Verwendung der Standard-Software SAP, die Erstellung der Jahresrechnung erfolgt mithilfe des Tabellenkalkulationsprogramms Microsoft Excel.“

176. Die Nichteinbeziehung des kameralen Sondervermögens „Stadt und Hafen“ entspricht dem Wortlaut der Konzernrichtlinie. Dem Ziel der Konzernrechnungslegung, Transparenz über die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse herzustellen, trägt sie jedoch nicht Rechnung. Aufgrund der aus dem Verschuldungsstand zum 31. Dezember 2007 von 363 Mio. Euro abzuleitenden Wesentlichkeit des Sondervermögens für den Konzernabschluss bittet der Rechnungshof die Finanzbehörde zu prüfen, ob für die Zwecke der Konzernbilanzierung aus den vorhandenen Daten ein kaufmännischer Abschluss mit vertretbarem Aufwand ableitbar ist.

177. Tochterorganisationen, die sich zurzeit in der Umstellung von der kameralen zur doppischen Rechnungslegung befinden, sind nach der Konzernrichtlinie nur dann in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn die Datenqualität dies zulässt.

Aufgrund dieser Regelung wurden u. a. die Körperschaften öffentlichen Rechts Universität Hamburg und TUHH nicht einbezogen.

Die Hochschulen stellen seit 2001 ihre Rechnungslegung auf die kaufmännische Buchführung um. Für die Universität Hamburg und die TUHH lagen seit Juni 2008 von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüfte und testierte doppische Jahresabschlüsse auf den 31. Dezember 2006 und ab Herbst 2008 die tes-

tierten Abschlüsse auf den 31. Dezember 2007 vor, konnten aber aufgrund der späten Vorlagedaten nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden.

178. Die Nichteinbeziehung der Universität Hamburg und der TUHH als zwei bedeutende kaufmännisch Rechnung legende Tochterorganisationen aufgrund mangelhafter Datenqualität oder aufgrund der mangelnden Aktualität muss Anlass sein, auf die Abstellung der Mängel im Rechnungswesen dieser Hochschulen hinzuwirken.

Der Anhang nennt lediglich die gesamte Bilanzsumme aller nicht einbezogenen kameral buchenden Töchter ohne erläuternde Angaben dazu, um welche Organisationen es sich dabei handelt. Künftig sollte im Anhang Transparenz hinsichtlich nicht einbezogener Tochterorganisationen und der Gründe hierfür geschaffen werden.

3.3.3 Weitere Einschränkungen des Konsolidierungskreises

Mehrere wesentliche Organisationen wurden nicht in den Konzernabschluss einbezogen. Ausländische Töchter wurden ebenfalls nicht konsolidiert.

179. Nach der Konzernrichtlinie sind für sich genommen wesentliche Unternehmen (vgl. Tz. 167), deren Anteile indirekt gehalten werden, nicht in die Vollkonsolidierung einzubeziehen, wenn ihre Muttergesellschaften für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unwesentlich sind.

So wird zum Beispiel die HaGG Immobilienbeteiligungs GmbH & Co KG mit einer Bilanzsumme von 70 Mio. Euro und einem negativen Eigenkapital von 30 Mio. Euro zum 31. Dezember 2006 als 60prozentige indirekte Beteiligung der Stadt nicht voll konsolidiert. Ursache ist, dass deren Mütter, die HaGG Hamburger Gesellschaft für Gewerbebauförderung mbH als Kommanditistin und die HaGG Hamburger Gesellschaft für Grundstücksverwaltung und Projektplanung mbH als Komplementärin, mit ihren Bilanzsummen und Umsätzen unwesentlich im Sinne der Konzernrichtlinie sind.

Ebenfalls aufgrund der Nichteinbeziehung einer Mutter ist die TuTech Innovation GmbH mit einer Bilanzsumme von 23 Mio. Euro zum 31. Dezember 2006 nicht einbezogen worden. Gesellschafterinnen sind mit 51 Prozent die TUHH und mit 49 Prozent die Stadt Hamburg selbst.

Die Finanzbehörde hat dazu erklärt, Töchter, deren Gesellschafter aus anderen als aus Gründen der Wesentlichkeit nicht in den Konzernabschluss einbezogen worden seien, könnten nicht vollkonsolidiert werden. Für die Vollkonsolidierung einer Tochter sei es immer notwendig, die Finanzanlage des Gesellschafters im Rahmen der Kapitalkonsolidierung mit dem Eigenkapital der Tochter verrechnen zu können. Liege kein einbeziehbarer kaufmännischer

Abschluss des Gesellschafters vor, so sei es auch nicht möglich, die entsprechende Tochter einzubeziehen.

180. Mit Verweis auf § 296 Absatz 1 Nr. 2 HGB sieht die Konzernrichtlinie vor, alle ausländischen Töchter aufgrund unverhältnismäßig hoher Kosten oder Verzögerungen vorerst nicht in die Konsolidierung einzubeziehen. Das betrifft insbesondere die Töchter des HHLA Konzernverbundes in Osteuropa sowie die Töchter der HSH Nordbank in Luxemburg und auf den Cayman Islands.

Hierzu hat die Finanzbehörde erklärt, in den Konzernabschluss könnten nur Töchter einbezogen werden, deren Gesellschafter auch im Konzern vollkonsolidiert werden. Deshalb sei eine Einbeziehung der HSH-Nordbank-Töchter aufgrund deren Klassifizierung als assoziiertes Unternehmen nicht möglich. Nach § 312 Absatz 6 Satz 2 HGB sei bei der Konsolidierung der Beteiligung an der HSH Nordbank von deren Konzernabschluss auszugehen. Dieser Konzernabschluss enthalte die Vermögenswerte und Schulden der HSH-Nordbank-Töchter. Eine nochmalige gesonderte Erfassung der Töchter sei daher nicht erforderlich.

Der Rechnungshof weist darauf hin, dass der Equity-Konsolidierung der Stadt bislang nicht der Konzern- sondern der Einzelabschluss der HSH Nordbank zugrunde gelegen hat, und fordert die Finanzbehörde auf, den Konzernabschluss der HSH Nordbank in den Abschluss des „Konzerns Stadt“ einzubeziehen.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Konzernrichtlinie zu ergänzen und bei at equity einbezogenen Organisationen, die selbst Konzernabschlüsse erstellen, künftig die Konzernabschlüsse einzubeziehen.

181. Wesentliche Organisationen – auch solche unter für sich genommen unwesentlichen Mutterorganisationen – sollten aus Transparenzgründen in jedem Fall in den Konzernabschluss einbezogen werden. Die Finanzbehörde hat zugesagt, in den Fällen, in denen ein unwesentlicher Gesellschafter einer indirekten (wesentlichen) Tochter nicht einbezogen worden sei und dies zur Nichteinbeziehung der wesentlichen Tochter geführt hatte, den unwesentlichen Gesellschafter auch zur Vollkonsolidierung vorzusehen.

3.3.4 Abschätzung möglicher Auswirkungen aus der Nichteinbeziehung

182. Eine wesentliche Verringerung der Abweichung aus der Nichteinbeziehung von Konzernorganisationen könnte erreicht werden, wenn die gemischt kameral/doppisch buchenden Einheiten mit ihrer im Geschäftsbericht genannten Bilanzsumme von 577 Mio. Euro konsolidiert würden. Die damit mögliche Verringerung der Abweichung von 2 Prozent auf 1 Prozent erscheint relativ gering. In absoluten Beträgen ist sie erheblich: Die Abweichung wür-

de von rund 1.300 Mio. Euro auf rund 700 Mio. Euro (beide Werte vor gegebenenfalls vorzunehmenden Konsolidierungen) sinken.

4 Vereinheitlichung von Ansatz, Ausweis und Bewertung

Eine Vereinheitlichung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften für alle Konzernorganisationen war konzeptionell nicht vorgesehen und hat nicht stattgefunden.

Alle Mängel der Rechnungslegung des Kernbilanzierungskreises bei Ansatz, Ausweis und Bewertung schlagen sich auch im Konzernabschluss nieder.

183. §§ 298 und 308 HGB sehen vor, dass in Vorbereitung des Konzernabschlusses die Abschlüsse aller einbezogenen Unternehmen im Hinblick auf Ansatz, Ausweis und Bewertung aller Posten in Bilanz und Ergebnisrechnung gleichnamig zu machen sind. Dies kann erfolgen, indem bereits der Jahresabschluss eines einbezogenen Unternehmens nach den Konzernbilanzierungsregeln aufgestellt wird oder, wenn dem wichtige Gründe wie zum Beispiel branchenspezifische Vorschriften entgegenstehen, indem neben dem Jahresabschluss eine sogenannte Handelsbilanz II (HB II) als Grundlage für den Konzernabschluss erstellt wird. Dabei besteht die Möglichkeit, alle handelsrechtlichen Bilanzierungs-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften für den Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung im Jahresabschluss neu auszuüben.

184. Die Konzernrichtlinie der Stadt erlaubt aufgrund der tätigkeitsbedingten Unterschiedlichkeit der Jahresabschlüsse der Tochterunternehmen erhebliche Vereinfachungen in der Erstellung der HB II. Es ist vorgesehen, bis nach der Einführung des NHH nur die Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung auf eine einheitliche Abschlussgliederung überzuleiten. Auf einen einheitlichen Kontenrahmen und die Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung wird aus Praktikabilitätsgründen vorerst vollständig verzichtet.

Insgesamt ist damit festzustellen, dass zurzeit die HB II von Mutter und Tochtereinheiten als wesentliche Konsolidierungsgrundlagen lediglich eine Umgliederung der weiterhin auf unterschiedliche Arten ermittelten Posten der Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Jahresabschlüsse nach dem Gliederungsschema des Kernbilanzierungskreises darstellen.

185. Je größer die Interaktion zwischen Mutter und Töchtern ist, desto stärker kann der Konzernabschluss durch die Vereinfachungen, und zwar nicht nur im Hinblick auf Erfolgsrechnungs- und Bilanzverlängerung und Ungenauigkeiten in den einzelnen Posten, sondern auch im Ergebnis und damit in der Aussage über die Wirtschaftlichkeit des Konzerns, verzerrt werden.

Der aus Vereinfachungsgründen vorgenommene Verzicht auf die Vereinheitlichung von Ansatz- und Bewertungsregeln stellt eine

Abweichung zu nationalen und internationalen Rechnungslegungsnormen dar.

Zudem werden zwangsläufig durch die Übernahme des Einzelabschlusses alle Mängel in der Rechnungslegung hinsichtlich des Ansatzes, Ausweises und der Bewertung des Kernbilanzierungskreises in den Konzernabschluss übertragen.

186. Der Rechnungshof hat die Umgliederung der Posten zu den HB II stichprobenartig geprüft. Die Prüfung der Datenmeldung und der Intercompany-Abstimmung[44] ausgewählter Tochterorganisationen im Konzernabschluss 2007 hat ergeben, dass an einigen Stellen die Zuordnung der branchenspezifischen Aufwendungen und Erträge (wie Zinsaufwand und -ertrag der WK Hamburgischen Wohnungsbaukreditanstalt AöR oder Mieterträge und Aufwendungen für die Hausbewirtschaftung der SAGA Siedlungs-Aktiengesellschaft Hamburg und der GWG Gesellschaft für Wohnen und Bauen mbH) nicht immer sachgerecht vorgenommen wurde. Daneben hat sich gezeigt, dass zu konsolidierende Töchter mit Leistungsbeziehungen untereinander Geschäftsvorfälle nicht spiegelbildlich abgebildet haben, so zum Beispiel bei der Darstellung der Betriebskostenvorauszahlungen zwischen SAGA und GWG als Leistungsempfänger sowie der HSE Hamburger Stadtentwässerung AöR und der HWW Hamburger Wasserwerke GmbH als Leistungsträger. Gleiches gilt für Zuschüsse, die von der WK an die SAGA gezahlt wurden.

187. Bei der Umgliederung der Bilanzen nach dem Konzernabschlussschema sind Unklarheiten aufgetreten, die abzustellen sind.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, für die erkannten Probleme künftig ein besonderes Verfahren der Qualitätssicherung vorzusehen.

5 Vollkonsolidierung

5.1 Kapitalkonsolidierung

5.1.1 Definition nach dem HGB und der Konzernrichtlinie

Eine Sonderregelung in der Konzernrichtlinie ermöglicht die Höherbewertung von Konzernvermögen in Einzelfällen.

188. Die Konzernrichtlinie der Stadt schreibt bei der Kapitalkonsolidierung die Anwendung der Buchwertmethode nach § 301 Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 HGB vor. Für die Erstkonsolidierung zum 1. Januar 2006 war eine Arbeitsvereinfachung in der Form vorgesehen, dass, um den Arbeitsaufwand für die Aufdeckung und Verteilung stiller Reserven und Lasten zu vermeiden, die Beteiligungen im Jahresabschluss der Stadt mit dem jeweiligen anteiligen Eigenkapital der Töchter zum Zeitpunkt des ersten Konzernabschlussstich-

[44] Wechselseitige Abstimmung der Bilanzierung von Geschäftsvorfällen innerhalb des Konzerns, insbesondere von Forderungen und Verbindlichkeiten.

tages zu bewerten waren (Eigenkapitalspiegelbildmethode), sodass im Konzernabschluss keine Unterschiedsbeträge aus der erstmaligen Kapitalkonsolidierung auftreten.

In Abweichung hiervon schreibt die Konzernrichtlinie fest, dass beim Vorliegen von stillen Reserven, die saldiert mit stillen Lasten über einen Unterschiedsbetrag von mindestens 50 Mio. Euro hinausgehen, eine Neubewertung des anteiligen Eigenkapitals durch die Aufdeckung und Zurechnung aller stillen Reserven vorzunehmen ist. In Höhe des über den Unterschiedsbetrag hinausgehenden Teils der aufgedeckten stillen Reserven ist eine Erhöhung der Rücklage vorzunehmen.

Die Vorgehensweise wird in der Fachliteratur als zulässig angesehen. Dem Ziel des Senats einer transparenten Konzernbilanzierung wird sie dann nicht gerecht, wenn der durch diese Ausnahme von der Anwendung der Eigenkapitalspiegelbildmethode verursachte höhere Ausweis von Vermögen und Eigenkapital im Anhang nicht im Hinblick auf die zugrunde liegenden Sachverhalte, Werte und Bewertungsgrundlagen nachvollziehbar dargestellt ist. Dies ist im Anhang des Konzernabschlusses auf den 31. Dezember 2007 nicht erfolgt.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, sofern notwendige Anhangsangaben zu stillen Reserven unterblieben seien, diese künftig aufzunehmen.

189. Der gegebenenfalls bei der Konsolidierung entstehende Firmenwert soll nach den Vorgaben des Konzepts grundsätzlich pauschal über 20 Jahre abgeschrieben werden. Damit wird in Anlehnung an § 309 Absatz 1 Satz 2 HGB unterstellt, dass dies die voraussichtliche Nutzungsdauer ist. Eine Voraussetzung für diese Nutzungsdauer ist, dass die konsolidierte Tochterorganisation voraussichtlich noch mindestens 20 Jahre im Konsolidierungskreis verbleibt. Mit diesen Annahmen bewegt sich die Konzernrichtlinie an der Obergrenze der nach herrschender Meinung zulässigen Nutzungsdauern für den Firmenwert und verteilt die Belastung aus der Abschreibung des Firmenwertes über den längstmöglichen Zeitraum. Im Vergleich dazu schreibt die HGV als Tochterunternehmen der Stadt in ihrem Konzerabschluss die Firmenwerte ihrer Töchter – die gleichzeitig auch die „Enkel“ der Stadt sind – im Durchschnitt über zehn Jahre ab.

190. Bei der Kapitalkonsolidierung hat die Finanzbehörde in der Konzernrichtlinie durch eine nicht systematische Ausnahme die Aufdeckung stiller Reserven in Einzelfällen zugelassen, ohne dies dem Bilanzleser zur Kenntnis zu bringen. Durch die Festlegung der Abschreibung von Firmenwerten über 20 Jahre hat sie Bilanzierungsspielräume zur Reduzierung laufender Belastungen genutzt.

In der Behandlung eines möglichen passivischen Unterschiedsbetrages folgt das Konzept den Regelungen des § 309 Absatz 2 HGB.

191. Für künftige Konzernbilanzen ist zu beachten, dass mit der durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz zu erwartenden Änderung des HGB für die Kapitalkonsolidierung für neu in den Konsolidierungskreis aufzunehmende Tochterorganisationen bei der Erstkonsolidierung nur noch die Neubewertungsmethode und damit die zwingende Aufdeckung und Zurechnung aller stillen Reserven und Lasten grundsätzlich bis zur Höhe des Beteiligungsansatzes zulässig sein wird.

5.1.2 Umsetzung im Konzernabschluss 2007

Zum 31. Dezember 2007 ist das Konzernvermögen eher chancen- als risikoorientiert bewertet.

Der Konzernanhang klärt nicht über die Anwendung einer Sonderregel bei der Eröffnungsbilanz des Einzelabschlusses und die daraus resultierende Aufdeckung stiller Reserven auf, deren fortgeführter Wert im Konzernabschluss 4.856 Mio. Euro beträgt.

5.1.2.1 Kapitalkonsolidierung nach der Konzernrichtlinie

192. Die Prüfung der Kapitalkonsolidierung für den Konzernabschluss 2007 hat ergeben, dass der Konzernrichtlinie entsprechend nicht bei allen einbezogenen Organisationen der Beteiligungsbuchwert nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode zugrunde gelegt wurde. Für ausgewählte Töchter wurde eine Neubewertung zu Zeitwerten auf der Grundlage von Unternehmenswertgutachten vorgenommen. Diese Gutachten sind im Zuge der Übertragung von Anteilen der HGV Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH auf neu gegründete ebenfalls der HGV untergeordnete Beteiligungsunternehmen sowie zu Zwecken der Bilanzierung im Auftrag der Finanzbehörde erstellt worden.

Weiterhin sind die in 2008 im Jahresabschluss des Kernbilanzierungskreises vorgenommenen nachträglichen Erhöhungen der Werte einiger Finanzanlagen in der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2006 ebenfalls in den Konzernabschluss übernommen worden.

So sind bei der erstmaligen Kapitalkonsolidierung von SAGA, GWG, SpriAG, HHLA AG, FHG und HGV auf den 1. Januar 2006 über die Zuordnung zu Anlagevermögen und Firmenwert stille Reserven von insgesamt 5.341 Mio. Euro aufgedeckt worden. Davon gehen 165 Mio. Euro über die Unterschiedsbeträge von Beteiligungsbuchwerten und anteiligem Eigenkapital hinaus und sind auf der Passivseite entsprechend durch eine Erhöhung der Kapitalrücklage widergespiegelt.

Die dem Anlagevermögen zugeordneten stillen Reserven sind entweder nach Maßgabe der Wertgutachten oder nach den Angaben der Tochterorganisation auf Grundstücke und Gebäude verteilt worden. Sofern die Gutachten Ausführungen zur Restnutzungsdauer der Gebäude enthielten, sind diese in den Folgekonsolidie-

rungen zum 31. Dezember 2006 und 31. Dezember 2007 der Berechnung der Abschreibung zugrunde gelegt worden. Die Abschreibung der Firmenwerte erfolgt nach den Vorgaben der Konzernrichtlinie über 20 Jahre.

5.1.2.2 Behandlung der Teilveräußerung einer HGV-Tochter

Die Prüfung des Rechnungshofs hat ergeben, dass die Berechnung des Konzernveräußerungsgewinns aus dem Verkauf von Anteilen einer HGV-Tochter auf der Annahme beruht, dass die Werthaltigkeit der HGV trotz signifikanter Veräußerungen an Dritte nicht gemindert wurde. Der Firmenwert[45] der HGV in der Konzernbilanz wurde daher trotz der Veräußerung der Anteile nicht verringert.

193. Aufgrund der im Beteiligungsportfolio der HGV vermuteten stillen Reserven erfolgte die Erstbilanzierung der Finanzanlage HGV im Kernbilanzierungskreis nicht nach der Eigenkapitalspiegelmethode, sondern nach dem Zeitwert. Dazu wurde von der Finanzbehörde eine indikative Unternehmenswertermittlung vorgenommen, die im Wesentlichen auf Gutachten zu den Unternehmenswerten von HGV-Töchtern beruhte. Im Konzernabschluss findet diese Höherbewertung zur Eröffnungsbilanz des Einzelabschlusses durch den bei der Erstkonsolidierung der HGV entstandenen, der HGV-Tochter wirtschaftlich zuzurechnenden Firmenwert ihren Ausdruck.

In ihrer Darstellung des Konzernveräußerungsgewinns geht die Finanzbehörde davon aus, dass durch den Verkauf das aus der HGV abgegangene Ertragspotenzial der Anteile kompensiert werde durch Wertsteigerungen bzw. weitere stille Reserven der verbleibenden Beteiligungen, die ein Beibehalten des Wertansatzes der HGV trotz des Teilabgangs einer HGV-Tochter rechtfertigten.

Weiter hat die Finanzbehörde ausgeführt, dass sie es als methodisch problematisch ansähe, den Firmenwert der HGV einzelnen Beteiligungen zuzuordnen. Insofern betrachte sie den Firmenwert als nicht zurechenbar und dementsprechend sei dieser nicht durch Verrechnung mit dem Konzernveräußerungsgewinn im Zusammenhang mit dem Abgang von Anteilen einer HGV-Tochter zu mindern. Vielmehr würde gerade eine solche Minderung die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse verzerren, weil es zu bedeutenden, in der Bilanz nicht erkennbaren stillen Reserven hinsichtlich des Werts der HGV käme, die nach ihrer Auffassung im Veräußerungsfall wirtschaftlich nicht gerechtfertigte hohe Erträge nach sich zögen.

Der Rechnungshof erkennt an, dass eine Zurechnung von Firmenwerten methodisch problematisch ist, wenn – wie dies in der

[45] Firmenwert ist in diesem Zusammenhang nicht ein gegebenenfalls umgangssprachlich verstandener Gesamtwert der Firma, sondern der Teil des Wertansatzes in der Konzernbilanz, der über den Wert des Eigenkapitals der HGV hinausgeht. Er betrug in der Konzernbilanz auf den 31. Dezember 2007 4.856 Mio. Euro, vgl. § 309 Absatz 1 HGB.

Praxis häufig der Fall ist – keine Kriterien für die Aufteilung vorliegen. Durch die erst kurz zuvor durchgeführte Neubewertung von Anteilen, die die HGV hält, auf Basis einer indikativen Bewertung einzelner Töchter ist diese Zurechnung im gegebenen Fall jedoch wirtschaftlich zutreffend möglich. Eine Verrechnung des Konzernveräußerungsgewinns mit dem Firmenwert wäre insofern im Einklang mit sinngemäß angewendeten Konsolidierungsvorschriften möglich gewesen.[46]

Das Ziel, stille Reserven zu vermeiden und insofern eine den tatsächlichen Vermögensverhältnissen entsprechende Bilanzierung herbeizuführen, ist grundsätzlich richtig. Es findet jedoch seine Grenzen in dem Vorsichtsgedanken.

Mit der gewählten Bilanzierung hat die Finanzbehörde einen mit Blick auf anerkannte Regeln der Konsolidierung generell vertretbaren, in diesem konkreten Einzelfall aber eher chancen- als risikoorientierten Weg gewählt.

Eine chancenorientierte Bilanzierung birgt die Gefahr, Handlungsspielräume systematisch zu überschätzen und dadurch Steuerungssignale hinsichtlich der Ertrags- und Vermögenslage zu senden, die sich durch veränderte Bedingungen schnell als falsch herausstellen können. Maßstab einer Überprüfung durch die Finanzbehörde muss sein, ob dies mit einer an den Grundsätzen des vorsichten Kaufmanns orientierten Bilanzierung vereinbar ist.

Durch eine Verrechnung des Veräußerungsgewinns mit dem Firmenwert würde der Jahresüberschuss des Konzerns für 2007 um 430 Mio. Euro sinken. Der Betrag würde sich erhöhen, wenn die in Tz. 123 ff. vom Rechnungshof geforderte Rücknahme der Neubewertung der HGV nicht durchgeführt wird.

Die Finanzbehörde folgt dem Rechnungshof in der Beurteilung der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit des Firmenwertes nicht, weil im Konzernabschluss nicht ein Firmenwert der HGV-Tochter, sondern ein Firmenwert der HGV gebildet worden sei. Grundsätzlich sehe sie aber sehr wohl Anlass, den Firmenwert der HGV aufgrund des Teilabgangs einer Beteiligung der HGV zu überprüfen, nicht jedoch einen Anlass für einen automatischen Abwertungsbedarf dieses Firmenwertes durch den Teilabgang. Im Ergebnis dieser Überprüfung sei sie zu dem Schluss gekommen, dass der Firmenwert der HGV weiterhin werthaltig sei.

5.2 Konsolidierung der Forderungen und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge

Im Zuge der Konsolidierungsarbeiten sind bedeutende Unklarheiten über Forderungen und Verbindlichkeiten innerhalb des Konzerns zutage getreten und weitgehend bereinigt worden.

[46] Vgl. Deutsche Rechnungslegungsstandards 4.30 in Verbindung mit 4.45.

194. Das deutsche Handelsrecht sieht in den §§ 303 und 305 HGB grundsätzlich eine vollständige Verrechnung aller Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Aufwendungen und Erträge, die aus Leistungsbeziehungen zwischen den Konzernunternehmen resultieren, vor. Gleichzeitig sieht es für Positionen, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung sind, ein Konsolidierungswahlrecht vor.

Die Konzernrichtlinie nutzt dieses Wahlrecht in der Form, dass in der gegenwärtigen Stufe der Konzernrechnungslegung eine Wesentlichkeitsgrenze von 1 Mio. Euro stichtagsbezogen für die Summe aller Forderungen und Verbindlichkeiten und jahresbezogen für die Summe aller Aufwendungen und Erträge der Konzernorganisationen untereinander angesetzt wird. Alle Geschäftsvorfälle unterhalb dieser Wertgrenze werden nicht in die Saldenbestätigungen einbezogen, sondern auf Basis der Meldungen konsolidiert. Die dabei auftretenden Differenzen und deren Behandlung sind im Anhang erläutert.

195. Die Wertgrenze wird vom Rechnungshof als vertretbar angesehen, weil die nicht konsolidierten Posten zwar eine Verlängerung von Bilanz und Ergebnisrechnung und damit gegebenenfalls eine leichte Verzerrung bestimmter abgeleiteter Kennzahlen wie zum Beispiel des Verschuldungsgrades bewirken, dies aber die Aussagekraft des Konzernabschlusses voraussichtlich nicht wesentlich beeinträchtigt.

196. In der Prüfung der buchungsbegründenden Unterlagen zur Konsolidierung für den Abschluss zum 31. Dezember 2007 ist zutage getreten, dass zwischen der Stadt und den Tochterorganisationen bzw. zwischen den Töchtern zunächst bedeutende Unklarheiten über die Höhe von wechselseitig bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten vorhanden waren.

So sind in den (im Zuge der Konzernabschlussarbeiten erstmals strukturiert durchgeführten) Saldenbestätigungsverfahren Differenzen in bis zu zweistelliger Millionenhöhe aufgetreten. Betroffen waren u. a. die von der Stadt an WK und andere Organisationen gezahlten Betriebsmittelzuschüsse und von der SAGA an die HSE geleistete Betriebskostenvorauszahlungen. Die Abweichungen wurden für den Abschluss bereinigt. Die Anpassung erfolgte auf Konzernebene, in Einzelfällen gab es auch Auswirkungen im Jahresabschluss der Stadt.

197. Die stichprobenartige Prüfung der Durchführung der Konsolidierung hat ferner ergeben, dass in einem Fall, bei der HSE, der Ausweis von Verbindlichkeiten innerhalb des Konzerns in der Intercompany-Abstimmung und der Datenmeldung in Höhe von 27 Mio. Euro nicht mit den Aussagen des Berichts des Wirtschaftsprüfers zum 31. Dezember 2007 übereinstimmten, was eine Verlängerung der Konzernbilanz aufgrund nicht erfolgter Konsolidierungen in genannter Höhe bewirkt hat.

198. Die Finanzbehörde will diesen Fall in einer Nachschau zum Konzernabschluss aufarbeiten, um ähnliche Sachverhalte in künftigen Abschlüssen zu vermeiden.

5.3 Zwischenergebniseliminierung

Aufgrund des Verzichts auf die Zwischenergebniseliminierung ist das Konzernergebnis zum 31. Dezember 2007 um mindestens 101 Mio. Euro zu hoch ausgewiesen.

199. Während § 304 HGB eine grundsätzliche Pflicht zur Eliminierung von Gewinnen und Verlusten aus konzerninternen Geschäften, die in Buchwerte der Aktiva eingegangen sind, vorschreibt, sieht die Richtlinie vorerst keine Zwischenergebniseliminierung vor.

Damit kommt es bei allen mit Gewinnen oder Verlusten verbundenen Anlagentransfers zwischen den Konzernorganisationen zur Verzerrung der Periodenergebnisse. Im Fall des Transfers von abnutzbarem Vermögen ergibt sich eine Periodenverschiebung zwischen Erträgen und Aufwendungen. Im Zeitpunkt der Erstdarstellung erfolgt eine ungerechtfertigte Verbesserung des Konzernergebnisses, während die Ergebnisrechnungen der Folgeperioden durch die höhere Abschreibung, der dann keine Erträge gegenüberstehen, belastet werden. Beim Transfer von nicht abnutzbarem Anlagevermögen (zum Beispiel Grundstücke oder Beteiligungen) bleibt die Ergebnisverzerrung, wenn keine außerplanmäßige Abschreibung erfolgt, dauerhaft und wird ins Eigenkapital übernommen.

Insbesondere Gewinne und Verluste aus dem konzerninternen Transfer von Grund- und Beteiligungsvermögen können die Aussagekraft des Konzernabschlusses beeinträchtigen. Für die Beurteilung des Fehlerrisikos und damit der Angemessenheit dieser Regelung käme es auf den Umfang des Anlagentransfers zwischen allen Konzerneinheiten an.

200. Eine Datenanalyse, durch die sich die Auswirkungen aus dem Verzicht auf die Zwischenergebniseliminierung abschätzen ließen, liegt nicht vor.

Die Prüfung des Zahlenwerks für 2007 durch den Rechnungshof hat ergeben, dass durch den Verzicht auf die Zwischenergebniseliminierung das Konzernergebnis 2007 zumindest um die Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Anteilen der HHLA AG von der HHLA BG an die HGV in Höhe von 84 Mio. Euro und aus dem Verkauf der ersten Tranche der Anteile an der GWG von der GWG Beteiligungsgesellschaft mbH (GWG BG) an die SAGA von 17 Mio. Euro zu hoch ausgewiesen wurde.

201. Der Verkauf weiterer GWG-Anteile von der GWG BG an die SAGA wird über die nächsten vier Jahre fortgesetzt, sodass bei einem weiteren Verzicht auf die Zwischengewinneliminierung auch in Fol-

gejahren mit der Verzerrung der Konzernergebnisse zu rechnen ist.

Vor diesem Hintergrund sollte die Konzernrichtlinie überarbeitet werden, damit bedeutende Zwischengewinne ab einer festzulegenden Wertgrenze künftig eliminiert werden.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, im Sinne einer weiteren Optimierung zu prüfen, ob die Eliminierung von Zwischengewinnen größer als 20 Mio. Euro bei konzerninternen Verkäufen von Finanzanlagen künftig umsetzbar ist (vgl. Tz. 49 f.)

6 At-Equity-Konsolidierung

6.1 Anforderungen nach dem HGB und der Konzernrichtlinie

202. Für die Bewertung von Beteiligungen unter 50 Prozent (assoziierte Organisationen) sieht die Konzernrichtlinie die in § 312 Absatz 1 Satz 1 HGB definierte Buchwertmethode, also den Ansatz zu fortgeschriebenen Anschaffungskosten (erhöht oder vermindert um Gewinne bzw. Verluste und Ausschüttungen), vor.

Die Konzernrichtlinie definiert, dass nur Beteiligungen zwischen 20 und 50 Prozent mit einer Bilanzsumme von mehr als 20 Mio. Euro oder einem Umsatz von mehr als 15 Mio. Euro als wesentlich anzusehen sind und in dieser Weise dargestellt werden. Alle anderen, d.h. alle unwesentlichen Beteiligungen zwischen 20 und 50 Prozent sowie alle Beteiligungen unter 20 Prozent, werden At Cost, also nur mit ihren Anschaffungskosten und ohne Berücksichtigung zwischenzeitlich realisierter Gewinne, Verluste oder Ausschüttungen bewertet. Auch hier vereinfacht die Konzernrichtlinie die handelsrechtlich vorgesehene Einzelfallprüfung zu einer pauschal festgelegten Wesentlichkeitsgrenze.

203. Es ist nicht ersichtlich, inwieweit eine Analyse der Auswirkungen der At-Cost-Darstellung der im Sinne der Konzernrichtlinie unwesentlichen Beteiligungen erfolgt ist.

Bei der At-Equity-Darstellung macht die Richtlinie keine Ausführungen dazu, wie mit der Differenz von Beteiligungsbuchwert im Jahresabschluss des Kernbilanzierungskreises und dem anteiligen Eigenkapital der Tochterbilanzen zu verfahren ist und wie die Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes um die anteilige Eigenkapitaländerung erfolgen soll.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, entsprechende Regelungen in die Konzernrichtlinie aufzunehmen.

6.2 Umsetzung im Konzernabschluss 2007

Durch eine nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Equity-Konsolidierung der HSH

Nordbank sind Konzernbeteiligungsvermögen und -eigenkapital zum 31. Dezember 2007 um 656 Mio. Euro zu hoch ausgewiesen.

204. Die Beteiligungsquote der Stadt an der HSH Nordbank betrug zum Bilanzstichtag 35,4 Prozent. Diese Quote ist bei der Konzernbilanzierung nicht nur auf Grundkapital, Rücklagen und Bilanzgewinn, sondern auch auf alle stillen Beteiligungen der HSH Nordbank angewendet worden, obwohl die Stadt von den zum Bilanzstichtag vorhandenen stillen Beteiligungen selbst nur 435 Mio. Euro eingelegt hat.

Die Finanzbehörde hat erklärt, die Zurechnung von stillen Reserven auf Gesellschafter entsprechend der Quote am Nennkapital werde in der Literatur als übliche Verfahrensweise angesehen.[47] Gleichwohl stimmen Finanzbehörde und Rechnungshof darin überein, dass diese Verfahrensweise angesichts des Umfangs der stillen Beteiligungen bei der HSH Nordbank zu einem nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden Bild führt.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, den Ansatz zu überprüfen und neu zu berechnen sowie den Wertansatz der HSH Nordbank in der Konzern-Eröffnungsbilanz zu korrigieren.

7 Konzernanhang

7.1 Anforderungen nach dem HGB und der Konzernrichtlinie

205. Nach den Regelungen der §§ 313 und 314 sowie §§ 290 bis 312 HGB soll der Konzernanhang die abstrakten Zahlenangaben in Bilanz und Ergebnisrechnung ergänzen und einen verständlichen und sicheren Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns ermöglichen, indem er die quantitative Abschlussinformation aufschlüsselt, im Hinblick auf ihre Ursache analysiert, um qualitative Aussagen ergänzt, die Methoden zu deren Herleitung erläutert und bei Methodenänderung die Auswirkung auf die Vergleichbarkeit des Zahlenwerkes im Zeitablauf darstellt. Im Konzernabschluss gehören dazu Angaben zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises, zu den Konsolidierungsgrundsätzen sowie Erläuterungen zu Konzernbilanz und -ergebnisrechnung.

206. Die in der Konzernrichtlinie definierten Anhangspflichten in Bezug auf die Angaben zum Konsolidierungskreis folgen bei den verbundenen und assoziierten Organisationen weitgehend den HGB-Vorschriften.

Bei den sonstigen Beteiligungen fordert das HGB die Angabe von Name und Sitz, Anteil der Mutter am Kapital sowie Höhe des Ei-

[47] Vgl. Küting/Weber, Handbuch der Konzernrechnungslegung, 2. Auflage, § 301, Tz. 66; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, § 312 HGB, Tz. 29, § 246 HGB, Tz. 90.

genkapitals und Ergebnis des letzten Jahres, sofern diese Angaben nicht von untergeordneter Bedeutung für den Konzernabschluss sind. Die Konzernrichtlinie legt dies folgendermaßen aus:

> „Im Konzernanhang sind keine Angaben zu den sonstigen Beteiligungen erforderlich, da diese Organisationen für die Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung sind.“ [48]

207. Durch diese pauschale Regel fehlt die Transparenz über Chancen und Risiken aller indirekten Beteiligungen unter 20 Prozent ungeachtet deren Bedeutung – einzeln oder in ihrer Gesamtheit – im Konzern.

Die Finanzbehörde hat dazu ausgeführt, bei den indirekten Beteiligungen seien diese Angaben aufgrund der untergeordneten Bedeutung für den Konzern Stadt im Einklang mit § 313 Absatz 2 Nr. 4 HGB und Konzernrichtlinie nicht gemacht worden. Eine Intransparenz bei „indirekten Beteiligungen unter 20 Prozent“ sei nicht gegeben. Eine Nennung der indirekt gehaltenen Anteile unter 20 Prozent sei nicht vorgeschrieben und führe auch nicht zu Intransparenz im Konzernabschluss der Stadt.

Hier sieht der Rechnungshof im Interesse der bei einer Gebietskörperschaft erforderlichen Transparenz, zum Beispiel über besondere Risiken oder bedeutende spezifisch öffentliche Aufgaben, dass sich im Einzelfall die Notwendigkeit einer umfassenden, gegebenenfalls über die gesetzlichen Mindestvorgaben hinausgehenden Information von Senat und Bürgerschaft über alle Beteiligungsverhältnisse der Stadt. Die Anhangsangaben zu den Konsolidierungsgrundsätzen folgen im Wesentlichen den HGB-Vorgaben. Allerdings wird, was die Erläuterung der abweichenden Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze angeht, folgende Einschränkung gemacht:

> „Da vorerst von einer Angleichung der Bewertung im Konzern der Freien und Hansestadt Hamburg abgesehen wird, sollte hier eine Beschränkung auf wesentliche Abweichungen erfolgen, um Klarheit und Übersichtlichkeit des Anhangs zu gewährleisten.“ [49]

208. Zu den sonstigen Pflichtangaben nach § 314 HGB weist die Konzernrichtlinie gegenüber dem HGB einige Einschränkungen auf, die aus der Schwierigkeit der Datenermittlung resultieren. So steht zum Beispiel zur Angabe der Haftungsverhältnisse gegenüber den nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Töchtern die Aussage:

[48] Konzernrichtlinie der Freien und Hansestadt Hamburg, S. 38.
[49] Konzernrichtlinie der Freien und Hansestadt Hamburg, S. 37.

> „Der Kernbilanzierungskreis liefert diese Angaben in der ersten Stufe nur in lieferbarem Umfang.“ [50]

Zu den in § 314 Absatz 1 Nr. 7 bis 11 HGB definierten Pflichtangaben zu eigenen Anteilen, der Erklärung nach § 161 Aktiengesetz und den Angaben zu den Finanzinstrumenten macht die Konzernrichtlinie keine Vorgaben. Deshalb ist nicht klar, ob hier die Erläuterungspflichten des HGB gelten oder ob diese Angaben weggelassen werden sollen. Gleichwohl enthält der Geschäftsbericht Ausführungen zu Finanzinstrumenten.

Zur Gewährleistung einer hinreichenden Transparenz sind in Bezug auf die Darstellung des Konsolidierungskreises im Anhang in Erweiterung der in der Richtlinie dargestellten Daten folgende Angaben zu allen Töchtern wünschenswert:

- Name, Sitz und Rechtsform,
- Eigenkapital gesamt und anteiliges Eigenkapital des Kernbilanzierungskreises,
- Art der Konsolidierung (Vollkonsolidierung, Einbeziehung at equity oder at cost, keine Konsolidierung) bzw. Grund für Nichtkonsolidierung,
- Art der Bilanzierung, die in den Konzernabschluss übernommen wurde (zum Beispiel HGB, steuerrechtliche und branchenspezifische Vorschriften usw.),
- Bilanzsumme, Umsatz und Jahresergebnis zum letzten Bilanzstichtag,
- Verschuldungsgrad, Vermögen und Ein-/Auszahlungsüberschuss bei kameralen Töchtern,
- Datum des Bilanzstichtags, der der Konsolidierung zugrunde liegt,
- Hinweis auf die Haftung der Stadt für die Tochter, auch wenn diese in den Konzernabschluss einbezogen ist, sowie
- sonstige Angaben, die dem Verständnis der Behandlung im Konzernabschluss dienen.

Die Finanzbehörde hat darauf hingewiesen, dass sie alle Pflichtangaben nach dem HGB erfüllt habe. Die weiteren vom Rechnungshof geforderten Angaben seien keine Pflichtangaben. Sie hat zugesagt, die einzelnen Forderungen zu prüfen und, sofern sinnvoll, künftig Angaben im Anhang zu ergänzen.

7.2 Umsetzung im Konzernabschluss 2007

Der Konzernanhang auf den 31. Dezember 2007 erläutert die Besonderheiten und Einschränkungen im Zahlenwerk von Konzernbilanz- und -ergebnisrechnung nicht ausreichend.

[50] Konzernrichtlinie der Freien und Hansestadt Hamburg, S. 39.

209. Im Anhang zum Konzernabschluss zum 31. Dezember 2007 wird nicht ausreichend erläutert, dass der Konsolidierungskreis nach der Datenlage 2005 festgelegt wurde und dass zwischen Erstkonsolidierung zum 1. Januar 2006 und Konzerneröffnungsbilanz zum 1. Januar 2007 nicht publizierte erfolgs- und vermögenswirksame Fortschreibungen der Wertansätze der Erstkonsolidierung stattgefunden haben.

210. Die Entwicklung des Konzerneigenkapitals wird nicht abschließend im Hinblick auf dessen Herkunft und Entwicklung dargestellt. So wird beispielsweise nicht deutlich, dass die Kapitalrücklage zum 31. Dezember 2007 einen Betrag von 656 Mio. Euro aus der Equity-Konsolidierung der HSH Nordbank enthält. Die Finanzbehörde hat zugesagt, künftig die auf die Equity-Konsolidierung entfallenden Rücklagenanteile bzw. stillen Reserven oder Firmenwerte im Anhang zu benennen.

211. Nicht in die Konsolidierung einbezogene Organisationen mit indirekter Beteiligung der Stadt werden nicht transparent, da entsprechende Angaben mit Kennzahlen fehlen. Für nicht in die Konsolidierung einbezogene „kamerale“ Töchter fehlen diese Angaben ebenfalls. Die internationalen Töchter der HSH Nordbank sind in der Beteiligungsübersicht nicht aufgeführt.

212. Der Konzernanhang kann den Eindruck vermitteln, dass alle in die Konsolidierung einbezogenen Finanzanlagen nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode bewertet wurden. In einigen Fällen hat jedoch im Einzelabschluss des Kernbilanzierungskreises eine gutachterliche Zeitwertermittlung stattgefunden, die auch in der Konzerneröffnungsbilanz zu einer Aufdeckung von stillen Reserven geführt hat. Diese wurden auf einen Wert von 4.865 Mio. Euro zum 31. Dezember 2007 fortgeschrieben.

213. Durch eine unvollständige Nennung der Vereinfachungen der angewandten Bilanzierungsregeln im Konzern wird nicht vollständig transparent, dass – abgesehen von Vorschriften zum einheitlichen Ausweis in Form einer Einordnung der Konten in ein konzerneinheitliches Gliederungsschema – keine weitere Vereinheitlichung des Ansatzes und der Bewertung im Konzern stattgefunden hat.

214. Des Weiteren werden die Positionen von Bilanz und Ergebnisrechnung im Anhang nicht immer schlüssig nach Herkunft und Entwicklung erläutert und im Rückstellungsspiegel wird nicht, wie allgemein üblich, zwischen der ergebniswirksamen Auflösung und dem nicht ergebniswirksamen Verbrauch von Rückstellungen unterschieden. Beispielsweise ist weder in den Ausführungen zu den Finanzanlagen in der Bilanz, noch bei den Erläuterungen zu den Abschreibungen auf Finanzanlagen in der Ergebnisrechnung eindeutig benannt, dass die Abschreibung auf die Beteiligung an der HSH Nordbank 278 Mio. Euro betragen hat.

Hierzu hat die Finanzbehörde erklärt, der Rückstellungsspiegel sei keine Pflichtangabe für den Konzernanhang. Die außerplanmäßige

Abschreibung auf die Finanzanlagen in Höhe von 278 Mio. Euro werde im Konzernanhang des Geschäftsberichts 2007 auf Seite 70 unter dem Punkt der Finanzanlagen erwähnt. Der Bezug zur HSH Nordbank sei dort explizit dargestellt.

Die Finanzbehörde hat aber zugesagt, den Hinweis des Rechnungshofs zum Rückstellungsspiegel für den nächsten Geschäftsbericht aufzunehmen.

215. Der Konzernabschluss erhöht die Transparenz über die Vermögens- und Ertragslage der Stadt. Er vermittelt wichtige neue Informationen für die Steuerung. Allerdings kann der Geschäftsbericht den Eindruck erzeugen, der Abschluss sei bereits insgesamt im Einklang mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufgestellt worden (vgl. Tz. 157). Der im Rahmen eines pragmatischen Projektvorgehens erarbeitete erste konsolidierte Konzernabschluss einer Gebietskörperschaft erfüllt diese Anforderung in Teilen jedoch noch nicht.

Der Rechnungshof hält es daher für erforderlich, dass der Geschäftsbericht diese Besonderheiten klarer formuliert. Weiterhin müssen dort alle die wesentlichen Sachverhalte der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage betreffenden Informationen klarer formuliert und an prominenter Stelle platziert werden, um allen Adressaten des Konzernabschlusses einen schnellen und verständlichen Überblick über die positiven und negativen Aspekte der wirtschaftlichen Situation zu geben.