

Ergänzung zum Jahresbericht 2016

Prüfung des Jahresabschlusses und des
Konzernabschlusses der Freien und Hansestadt
Hamburg zum 31. Dezember 2014

Hamburg, den 31. März 2016

Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg
Gänsemarkt 36 · 20354 Hamburg
Postfach 30 17 41 · 20306 Hamburg
Telefon: 040 42823-0
Fax: 040 4273-10570
E-Mail: rechnungshof@rh.hamburg.de
Internet: www.rechnungshof.hamburg.de

Inhaltsverzeichnis

	Seite
I. Zusammenfassung	7
II. Betriebswirtschaftliche Analyse	9
1. Derivate	9
1.1 Überblick	9
1.2 Schulden und Derivate der FHH	10
1.3 Funktionsweise des Finanzmarktes	11
1.4 Transaktionskosten	12
1.5 Fazit	13
2. Kontrollsystem	14
3. Konzern FHH	17
III. Jahres- und Konzernabschluss	22
1. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung	22
2. Arbeitshilfen für die Verwaltung	23
3. Ordnungsmäßigkeit beim Einsatz von IT-Verfahren	25
3.1 Buchführung (SAP)	25
3.2 Personal (PAISY)	25
3.3 Kindertagesbetreuung (ProCAB)	27
3.4 Sozialleistungen (PROSA)	28
4. Jahresabschluss der Kernverwaltung	29
4.1 Sachanlagen	29
4.1.1 Zugänge, Abgänge und Umbuchungen	29
4.1.2 Sanierungsbedürftige Brücken	30
4.2 Finanzanlagen	31
4.2.1 Gründungsdarlehen Sondervermögen Schulimmobilien	31
4.2.2 Landesbetrieb Immobilienmanagement und Grundvermögen	32
4.2.3 Hamburger Friedhöfe AöR	33
4.2.4 Wertpapiere des Anlagevermögens	34
4.2.5 Sonstige Feststellungen	35
4.3 Rückstellungen	36
5. Konzernabschluss	37
6. Lage- und Konzernlagebericht	40
6.1 Finanzlage	40
6.2 Investitionstätigkeit	40
6.3 Risiko- und Chancenbericht	41
Anlage: Bericht über die Prüfung „Bilanzanalyse Dataport AöR“	42
Bilanzanalyse Dataport AöR	43

Abkürzungen

a. F.	alte Fassung
AöR	Anstalt öffentlichen Rechts
BASFI	Behörde für Arbeit, Soziales, Familie und Integration
BestHKR	Bestimmungen für IT-Verfahren mit Bezug zum Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilR	Bilanzierungsrichtlinie der FHH in der Fassung vom Oktober 2013 (Version 1.5)
BWFG	Behörde für Wissenschaft, Forschung und Gleichstellung
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
FHH	Freie und Hansestadt Hamburg
GKL	Gemeinsame Klassenlotterie der Länder AöR
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
HDB	Hamburger Dienstleister Buchhaltung
Herakles	Projekt Herakles, Optimierung der Organisation des Rechnungswesens
HF	Hamburger Friedhöfe AöR
HFG	Gesetz zur Errichtung der Hamburger Friedhöfe
HGB	Handelsgesetzbuch
HGV	HGV Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH
HKR-Verfahren	IT-Verfahren mit Relevanz für Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IKS	Internes Kontrollsystem
IT	Informationstechnik
JUS-IT	HKR-Verfahren „Jugendhilfe, Sozialhilfe und Wohngeld“
Kasse.Hamburg	Landesbetrieb Kasse.Hamburg
KoPers	HKR-Verfahren „Kooperation Personaldienste“
KonzernR	Konzernrichtlinie der FHH in der Fassung vom 1. Juni 2013 (Version 4.3)

LBV	Landesbetrieb Verkehr
LHO	Haushaltsordnung der FHH (Landeshaushaltsordnung) in der Fassung vom 17. Dezember 2013 (anzuwenden ab dem Haushaltsjahr 2015)
LHO a. F.	Haushaltsordnung der FHH (Landeshaushaltsordnung) alte Fassung, in der Fassung vom 23. Dezember 1971, zuletzt geändert am 18. Dezember 2012 (anzuwenden bis zum Haushaltsjahr 2014)
LIG	Landesbetrieb Immobilienmanagement und Grundvermögen
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
PAISY	HKR-Verfahren „Personal- Abrechnungs- und Informationssystem“
ProCAB	HKR-Verfahren „Projekt Controlling, Abrechnung und Bewilligung von Leistungen der Kindertagesbetreuung“
PROSA	Fachverfahren Projekt Sozialhilfe-Automation
PS	Prüfungsstandard
RMS	Risikomanagementsystem
SAP-ERP	Enterprise Ressource Planning; Hauptprodukt des deutschen Software-Unternehmens SAP
SAP P01	Kamerale Systemausprägung des SAP-ERP
SAP RVP	Doppik-Variante des SAP-ERP
SNH	Strategische Neuausrichtung des Haushaltswesens
Standards Doppik	Standards für die staatliche doppelte Buchführung
VV	Verwaltungsvorschrift(en)
VV Bilanzierung	Verwaltungsvorschriften zu § 4 Absatz 1 Sätze 1 und 2, Satz 3, Nummern 3 und 4, Satz 4 sowie Absatz 2, § 77 Absätze 1 und 4 sowie § 79 Absätze 1 bis 3 LHO, Artikel 40 § 5 Absätze 3 bis 6 SNH Gesetz (gültig ab 2015)
VV Konzern	Verwaltungsvorschriften zu § 4 Absatz 1 Sätze 1 und 2, Satz 3 Nummern 3 und 4, Satz 4 sowie Absatz 2, § 76 Absatz 2 und § 78 LHO
VV-ZBR	Verwaltungsvorschriften für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung
ZPD	Zentrum für Personaldienste

I. Zusammenfassung

1. Zum 1. Januar 2015 hat Hamburg als erstes Bundesland eine am Ressourcenverbrauch orientierte, kaufmännisch rechnende und nach Verwaltungsprodukten orientierte Haushaltswirtschaft vollständig umgesetzt. Die Stadt hat damit ein konzeptionell, haushaltsrechtlich und IT-technisch modernes Fundament für eine auf Nachhaltigkeit und finanzwirtschaftliche Stabilität ausgerichtete Haushaltssteuerung geschaffen.

Eine weitere Voraussetzung für eine gelingende Haushaltssteuerung sind richtige Zahlenwerke. Ordnungsmäßige Systeme und Prozesse im Haushalts- und Rechnungswesen müssen diese sicherstellen. Trotz der Modernisierungserfolge bleibt noch vieles aufzuarbeiten, was schon aus der Kameralistik mangelbehaftet übernommen wurde oder trotz Erneuerung bisher noch nicht fehlerfrei funktioniert.

2. Die Prüfung des Jahres- und des Konzernabschlusses 2014 hat ergeben, dass weiterhin organisatorische Mängel bei den eingesetzten Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesenverfahren zu einer Gefährdung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung führen, was u. a. folgende Prüfungsfeststellungen zeigen:

- Sowohl kritische System-Einstellungen und -Funktionen sowie kritische Berechtigungseinstellungen als auch mangelhafte interne Kontrollen bei der Datenübernahme von vorgelagerten HKR-Verfahren gefährden die Sicherheit des SAP-Systems (Tz. 39).
- Das Fachverfahren „Personal-, Abrechnungs- und Informationssystem zur Personalabrechnung“ (PAISY) entspricht nicht den Verwaltungsvorschriften für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung (VV-ZBR) (Tz. 41 ff.). Gleiches trifft auf das Fachverfahren „Projekt Controlling, Abrechnung und Bewilligung von Leistungen der Kindertagesbetreuung“ (ProCAB) zur buchungs- und zahlungstechnischen Abwicklung von Aufwendungen für die Kindertagesbetreuung zu (Tz. 44 ff.).

Auch die Bewertung einzelner Vermögens- und Schuldpositionen ist nicht ausreichend dokumentiert und nachprüfbar:

- Zugänge bei den Gebäudeherstellungskosten und Abgänge an Grundstücken waren aufgrund unvollständiger oder fehlender Unterlagen nicht oder nur schwer nachvollziehbar und mitunter fehlerhaft. Anlagen im Bau wurden bei Nutzungsbeginn nicht in die endgültige Anlagenklasse umgebucht; dadurch sind notwendige Abschreibungen unterblieben (Tz. 49 ff.).
- Die Darlehensforderung der Freien und Hansestadt Hamburg (FHH) gegenüber dem Sondervermögen Schulimmobilien

(Gründungsdarlehen) im Zusammenhang mit der Übertragung von Schulimmobilien ist nicht wie gesetzlich geboten angepasst worden (Tz. 54 ff.).

- Für einige wesentliche Beteiligungen der FHH, wie beispielsweise den Landesbetrieb Immobilienmanagement und Grundvermögen (LIG) oder die Hamburger Friedhöfe AöR (HF), lagen keine testierten Jahresabschlüsse vor (Tz. 59 ff). In der Folge können sich zwischen den von den Tochterorganisationen gemeldeten Abschlussdaten und deren testierten Jahresabschlüssen Abweichungen ergeben, die zu wesentlichen Korrekturbuchungen im folgenden Konzernabschluss führen (Tz. 73 ff.).

3. Diese Feststellungen erlauben noch keine abschließende Gesamtbeurteilung von Jahres- und Konzernabschluss, Buchführung und Bestätigungsvermerk, da 2014 noch nicht alle Verwaltungseinheiten auf die doppische Rechnungslegung umgestellt waren. Im Übrigen wären mit Blick auf einen künftig zu erteilenden Bestätigungsvermerk weitere, bereits in den vorhergehenden Prüfungen der Jahresabschlüsse aufgezeigte Handlungsfelder wie zum Beispiel

- der buchungstechnisch noch nicht geschlossene Geldkreislauf,
- die noch ausstehende Inventarisierung von Straßenvermögen und Kunstgegenständen sowie
- ein fehlendes zentrales Vertragskataster

in eine Gesamtbewertung einzubeziehen.

4. Zugleich ist festzustellen, dass es im letzten Jahr weitere Fortschritte bei der Umsetzung der Doppik, wie

- die durchgehende Anwendung der Eigenkapitalspiegelbildmethode bei der Bewertung der direkten Finanzanlagen,
- die Berücksichtigung von Zulagen sowie Dienstherrenwechsel bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen und
- die erstmalige Bildung einer Drohverlustrückstellung für derivative Finanzinstrumente,

gab.

5. Mit Blick auf den anstehenden Abschluss für das Haushaltsjahr 2015 weist der Rechnungshof ferner darauf hin, dass die Aussagekraft des Lageberichts weiter verbessert werden muss, um den dann geltenden Maßstäben zu genügen (vgl. Tz. 76 ff.).

II. Betriebswirtschaftliche Analyse

1. Derivate

1.1 Überblick

6. Die FHH hat in der Bilanz für 2014 erstmalig Rückstellungen in Höhe von rund 390 Mio. Euro für Drohverluste aus Derivategeschäften gebildet. Zusätzlich mussten für zwei Optionen auf Zinsswaps sonstige Rückstellungen in Höhe von rund 80 Mio. Euro gebildet werden. Damit stellt die FHH das zum Stichtag bestehende Risiko aus dem Derivatportfolio durch den kaufmännischen Jahresabschluss erstmals transparent dar. Die Höhe der Drohverlustrückstellungen ist erheblich, wobei zu beachten ist, dass dies eine Momentaufnahme zum Abschlussstichtag darstellt. Zu berücksichtigen ist zudem, dass vorhandene positive Marktwerte von Derivaten aufgrund des geltenden Realisationsprinzips nicht gezeigt werden.

Die Bilanzierung von Derivaten ist methodisch anspruchsvoll.¹ Die Finanzbehörde hat zur Bewertung der Höhe der Drohverlustrückstellung für den Jahresabschluss 2014 einen Gutachter beauftragt. Auch künftig müssen Derivate weiterhin jedes Jahr bewertet und bilanziert werden.

*Derivategeschäfte
mit ungewissem
Ausgang*

An einer weiteren Stelle steigt der Aufwand aufgrund neuer Anforderungen: Nach den sogenannten Basel III-Vorschriften² muss die Stadt ein „Collateral Management“ einrichten, das dafür sorgt, dass mit den Banken, mit denen Derivategeschäfte bestehen, täglich neu zu ermittelnde Barwertsalden als Sicherheit hin- und herüberwiesen werden. Für die Ermittlung dieser Barwertsalden will sich die Finanzbehörde dauerhaft eines externen Finanzdienstleisters bedienen.

Wie schon im Vorjahr weist der Rechnungshof darauf hin, dass sich durch Derivategeschäfte nur Geld sparen lässt, wenn man dauerhaft „schlauer ist als der (Finanz-)Markt“. Der Rechnungshof geht davon aus, dass dies weder gelingen kann noch eine „Wette“ darauf sinnvoll ist. Er kommt daher zu dem Schluss: Bedeutende Risiken und steigender – offenbar nur mit Hilfe von Dritten zu erbringender – Verwaltungsaufwand machen deutlich, dass jetzt der

¹ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2015, Tzn. 27 und 28.

² Basel III bezeichnet eine Empfehlung für neue Eigenkapital- und Liquiditätsstandards für internationale Kreditinstitute des Basler Ausschusses der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (BIZ) zur Regulierung von Banken. Der Inhalt von Basel III wurde zuvor von den Staats- und Regierungschefs auf dem G-20-Gipfel gebilligt. Die Umsetzung in Europa erfolgt durch zwei Rechtsakte: Verordnung (EU) 575/2013 und Richtlinie 2013/36/EU; zu beiden sind schon Änderungen ergangen.

richtige Zeitpunkt gekommen ist, um die Entscheidung zu treffen, künftig auf Derivatgeschäfte zu verzichten. Die Ausführungen im Folgenden stellen diese Zusammenhänge detaillierter dar.

1.2 Schulden und Derivate der FHH

7. Die FHH weist in der Bilanz unter den Verbindlichkeiten Schulden aus Krediten und Anleihen³ von rund 23 Mrd. Euro aus. Die FHH ist Dauerschuldnerin, d. h. auslaufende Kredite werden in der Regel durch neue ersetzt. Bezüglich des Zeitpunktes einer Neuaufnahme ist die FHH somit nicht frei: Sie muss das Volumen an jährlich fällig werdenden Krediten in Höhe von derzeit rund 3 Mrd. Euro umschulden.

Der zu zahlende Zins ergibt sich zum jeweiligen Zeitpunkt am Finanzmarkt. Die Höhe der Zinsen kann lediglich über die Wahl der Laufzeit beeinflusst werden. Ob die Entscheidung für eine bestimmte Laufzeit richtig war, kann dabei immer erst im Nachhinein beurteilt werden.

Die FHH darf gegenwärtig Derivate gemäß Haushaltsbeschluss⁴ zur Steuerung von Zinsänderungsrisiken und zur Optimierung von Kreditkonditionen für bereits bestehende Schulden einsetzen. Seit Ende 2011 hat die FHH keine neuen Derivategeschäfte abgeschlossen. Zum Bilanzstichtag bestanden 51 Derivategeschäfte.

Aus diesem Portfolio konnten lediglich 18 Derivate für die Bilanzierung mit einem Kredit zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst werden. Für eine Zusammenfassung ist der Nachweis einer funktionierenden Sicherungsbeziehung zwischen Grundgeschäft und Derivat erforderlich. Die geringe Quote verdeutlicht, dass die vorhandenen Derivate überwiegend nicht direkt auf bestehende Kredite bezogen sind. Folglich wurden in der Vergangenheit Derivate nicht ausschließlich zu konkreten Sicherungszwecken eingesetzt.

Bereits in der Ergänzung zum Jahresbericht 2015⁵ hatte der Rechnungshof geraten, zukünftig auf den Einsatz von Derivaten zur Optimierung zu verzichten. Der Unterausschuss „Prüfung der Haushaltsrechnung“ hatte daraufhin die Finanzbehörde aufgefordert, dies zu prüfen.

Im Rahmen einer Schriftlichen Kleinen Anfrage⁶ führte die Finanzbehörde im Oktober 2015 hierzu aus, dass gegenwärtig geprüft werde, ob und gegebenenfalls in welcher Form das Derivatege-

³ Im Weiteren wird der Begriff Kredit synonym verwendet.

⁴ Bürgerschaftsdrucksache 20/13000 vom 23. Juni 2014, Artikel 2 Nr. 2.

⁵ Ergänzung zum Jahresbericht 2015, Tz. 18 ff.

⁶ Bürgerschaftsdrucksache 21/1920 vom 13. Oktober 2015, Anlage 5.

schäft wieder aufgenommen werden solle.⁷ Im Januar 2016 gab die Finanzbehörde – ebenfalls im Rahmen einer Kleinen Anfrage – an, derzeit würden durch den Aufbau eines sogenannten „Collateral Managements“ die notwendigen Voraussetzungen geschaffen, um künftig grundsätzlich wieder Derivategeschäfte abschließen zu können.⁸

1.3 Funktionsweise des Finanzmarktes

8. Der Einsatz von Derivaten führt nicht zu einer mit hinreichender Sicherheit vorhersehbaren, dauerhaften Reduzierung des Zinsaufwands.⁹ Aufgrund der Arbitragefreiheit¹⁰ auf dem Finanzmarkt sind sogenannte Opportunitätsgewinne allenfalls in Einzelfällen, aber dauerhaft nicht möglich. Für Geschäfte mit dem gleichen Risiko bildet sich am Finanzmarkt grundsätzlich der gleiche Preis. Werden heute – gegenüber dem Grundgeschäft ohne Derivat – Zinsen erspart, geht dies mit einem zusätzlichen Risiko einher, sodass auf lange Sicht auch ein höherer Zinsaufwand entstehen kann.
9. Beim (hypothetischen) Vergleich eines „klassischen“ Kredits und einer vergleichbaren Finanzierung mit Hilfe eines einfachen Derivats¹¹ ergibt sich in der Regel eine geringfügige Zinsdifferenz¹² zugunsten der Finanzierung mit Hilfe des Derivats.

Bei der Zinsdifferenz handelt es sich jedoch nicht primär um einen echten Gewinn. Vielmehr bildet die Zinsdifferenz auch höhere Transaktionskosten und geringfügige Unterschiede in der Risikostruktur preislich ab. Erst eine danach noch verbleibende Differenz wäre ein tatsächlicher Zinsvorteil.

Bei der konkreten Entscheidung für eine Finanzierung besteht die Schwierigkeit darin, zu ermitteln, wie sich die oben beschriebene geringe Zinsdifferenz im Einzelfall tatsächlich zusammensetzt. Dafür müssten alle Risiken identifiziert und bewertet sein und die Transaktionskosten vollständig einbezogen werden. Dies ist in der Praxis so schwierig, dass der tatsächliche Zinsvorteil – so er tatsächlich bestehen würde – kaum zu belegen ist.

⁷ Bürgerschaftsdrucksache 21/1855 vom 13. Oktober 2015.

⁸ Bürgerschaftsdrucksache 21/2715 vom 12. Januar 2016.

⁹ Ergänzung zum Jahresbericht 2015, Tz. 18 ff, vgl. auch Schweitzer, in: Böhrmer/Kegelman/Kientz, Rechnungswesen und Controlling - Das Steuerungs-handbuch für Kommunen, Gruppe 5, S. 33 ff.

¹⁰ Die moderne Finanzmathematik geht von der Arbitragefreiheit der Finanzmärkte aus: Insbesondere durch die hohe Geschwindigkeit und Globalität des elektronischen Handels von Finanzprodukten werden Preise schnell aneinander angepasst und damit der Markt ins Gleichgewicht gebracht, sodass keine Gewinne aus Preis-, Kurs- oder Zinsunterschieden zwischen verschiedenen Märkten (zum Beispiel Börsenplätzen) erzielt werden können.

¹¹ Ein sogenannter „plain vanilla“- Swap, wobei die Bezeichnung an die einfachste denkbare Eissorte angelehnt ist. Die im Portfolio der FHH befindlichen Derivate weisen teilweise eine wesentlich größere Komplexität auf.

¹² Es ist von einer Zinsdifferenz von wenigen Basispunkten (100 Basispunkte entsprechen einem Prozentpunkt) auszugehen.

Zudem gehen mit Derivategeschäften wie oben dargelegt immer zusätzliche Risiken einher, wobei darauf spekuliert werden muss, dass diese nicht eintreten.¹³

Die Vergangenheit zeigt, dass eine vollständige Beurteilung der Risiken von Derivaten kaum möglich ist. Beispielsweise ist zurzeit der Referenzzinssatz, der sogenannte 3-Monats-Euribor¹⁴, negativ. Bis vor kurzer Zeit hat praktisch niemand dieses Risiko gesehen. Entsprechend wurden in der Vergangenheit bei Vertragsschluss die Regelungen für den Fall eines negativen Euribor nicht geprüft und bewertet. Dies zeigt, dass praktisch niemals sämtliche mögliche Risiken berücksichtigt werden können.

Neben der vermeintlichen Zinsoptimierung wird als Begründung für Derivate angeführt, dass sich mit ihnen die gebildete Zinsmeinung differenzierter darstellen bzw. das Portfolio im Hinblick auf feste und variabel verzinsten Geschäfte differenzierter steuern ließe. Dem ist zu entgegnen, dass sich angesichts des jährlichen Umschuldungsvolumens der Stadt hierfür auch ohne den Einsatz von Derivaten durch den hohen laufenden Refinanzierungsbedarf entsprechende Gelegenheiten ergeben.

1.4 Transaktionskosten

10. Mit dem Abschluss von Derivaten sind höhere Transaktionskosten als bei klassischen Kreditverträgen verbunden. Diese ergeben sich aus
 - der Notwendigkeit zum Abschluss von sogenannten Rahmenvereinbarungen sowie mehreren transaktionsbezogenen Verträgen mit den einzelnen Banken und
 - den gegenüber Krediten deutlich höheren Anforderungen an die Bilanzierung von Derivategeschäften (Beurteilung von Bewertungseinheiten, Bildung von Drohverlustrückstellungen, Anhangsangaben).
11. Zukünftig werden sich, wie oben bereits beschrieben, die Transaktionskosten weiter erhöhen. Als Folge der Finanzkrise und in Umsetzung der Vorschriften zu Basel III ergibt sich die Notwendigkeit der Barwertbesicherung von derivativen Finanzinstrumenten. Dies bedeutet, dass zwischen den Banken und der FHH ein saldierter Austausch der Barwerte¹⁵ stattfindet. Im Zielszenario soll dies täglich erfolgen, sodass auch täglich die Barwerte zu ermitteln sind. Hierdurch wird zwar das Bonitätsrisiko des Swap-

¹³ Ergänzung zum Jahresbericht 2015, Tzn. 21 und 22.

¹⁴ Euro InterBank Offered Rate.

¹⁵ Barwert entspricht bei Derivaten dem beizulegenden Zeitwert und ist damit der Preis, der gezahlt werden muss bzw. der Erlöst werden kann, wenn das Derivat verkauft würde.

Partners minimiert, gleichzeitig steigen aber die Transaktionskosten.

Dazu trägt bei, dass die genannten Aufgaben besonders qualifiziertes Personal erfordern bzw. zusätzlich den Einsatz von Beratern und Gutachtern notwendig machen.

1.5 Fazit

12. Der Rechnungshof kommt zu der Einschätzung, dass mögliche Vorteile aus dem Einsatz von Derivaten mit hoher Wahrscheinlichkeit durch steigende Kosten und sich realisierende Risiken aufgezehrt oder sogar Mehrkosten verursacht werden, weil
- der Finanzmarkt keine dauerhaften Opportunitätsgewinne zulässt,
 - die Notwendigkeit zum Barwertaustausch durch das „Collateral Management“ Kosten auslöst,
 - die Rückstellungsbedarfe von rund 470 Mio. Euro im Abschluss 2014 zeigen, dass das Derivategeschäft der Vergangenheit nicht risikolos war,
 - die praktisch kaum abwendbare Gefahr besteht, dass auch künftig höhere bzw. unbekannte Risiken eingegangen werden.

Der Rechnungshof empfiehlt der Finanzbehörde daher, künftig auf Derivategeschäfte zu verzichten und den Haushaltsbeschluss 2017/2018 entsprechend vorzubereiten.

13. Die Finanzbehörde teilt die Einschätzung des Rechnungshofs zum Derivateeinsatz nicht und möchte der Empfehlung des Rechnungshofs, zukünftig auf deren Einsatz zu verzichten, nicht folgen.

Die Finanzbehörde bestreitet nicht den allgemein anerkannten Grundsatz der Arbitragefreiheit auf dem Finanzmarkt. Sie geht aber von temporär auftretenden, d. h. zeitlich begrenzten Ungleichgewichten am Finanzmarkt aus und möchte diese zur Erzielung von Arbitragegewinnen nutzen. Des Weiteren geht die Finanzbehörde davon aus, dass ein möglicher Arbitragegewinn bei Abschluss des Geschäfts feststeht und berechnet werden kann. Nach Auffassung der Finanzbehörde reicht ein Arbitragegewinn von wenigen Basispunkten aus, sämtliche Transaktionskosten zu kompensieren.

14. Den Rechnungshof überzeugen die Argumente der Finanzbehörde nicht: Wie in Tz. 9 dargelegt, sind die vermeintlichen Arbitragegewinne eher Risikounterschieden geschuldet. Entgegen der Auffassung der Finanzbehörde ist es kaum möglich, alle Risiken

im Vorhinein zu erkennen und zu bewerten, sodass sich der gegebenenfalls erreichbare Gewinn kaum sicher berechnen lässt.

Der Rechnungshof hat aufgezeigt, dass die Transaktionskosten aufgrund des notwendigen Aufbaus des „Collateral Managements“ steigen. Diesen tatsächlich anfallenden Kosten werden seitens der Finanzbehörde mögliche, nicht verlässlich berechenbare Gewinne gegenübergestellt. Aus diesen Gründen hält der Rechnungshof an seiner Empfehlung fest, zukünftig auf den Einsatz von Derivaten zu verzichten.

2. Kontrollsystem

15. Durch die Umstellung auf die kaufmännische Buchführung sind Ordnungsmäßigkeitsmängel im Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Stadt zutage getreten. Zwar besteht die Grundannahme, dass in der Verwaltung viel kontrolliert wird und formale Anforderungen einen hohen Stellenwert haben. Die Prüfungsergebnisse des Rechnungshofs zu den Jahresabschlüssen der letzten Jahre haben aber gezeigt, dass insbesondere die internen Kontrollsysteme vielfach bürokratisch, aber wenig effektiv sind und dass ein hoher Grad der Dezentralisierung zu heterogenen und damit schwer zu kontrollierenden Prozessen führt.

Vor diesem Hintergrund misst der Rechnungshof den unter dem Begriff „Internes Kontrollsystem“ (IKS) zusammengefassten Anforderungen hohes Gewicht bei: Durch ein kluges, wirksames System von internen Kontrollen muss das oben beschriebene Defizit in den nächsten Jahren behoben werden.

16. Ein IKS bezieht sich auf die operativen Prozesse, die finanzielle Auswirkungen haben. Es ist Teil eines Risikomanagementsystems (RMS), das sich mit den Risiken auf Gesamtorganisationsebene befasst. Beide Systeme sind zur zielgerichteten Aufgabenerfüllung in großen Organisationen von Bedeutung.

Während sich das RMS den strategischen Risiken widmet (zum Beispiel gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Steuereinnahmen, Entwicklung von Transferleistungen, Großveranstaltungen), ist ein IKS integrativer Bestandteil insbesondere von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und orientiert sich an den Positionen in Bilanz und Ergebnisrechnung (zum Beispiel Flüssige Mittel, Einkäufe / Kreditoren, Erlöse / Debitoren, Anlagevermögen, Personalaufwand usw.).¹⁶ Es ist u. a. notwendig, um die Zuverlässigkeit und Vollständigkeit finanzieller Informationen und damit die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu gewährleisten. Dazu gehören auch die Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften sowie

¹⁶ Allgemein anerkanntes Rahmenkonzept für IKS und RMS ist COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).

die dem Schutz öffentlicher Mittel dienende Sicherstellung von Effektivität und Effizienz von Geschäftsprozessen.

17. Die Einrichtung eines Kontrollsystems ist für die FHH rechtlich vorgegeben. Nach § 71 LHO trägt die Finanzbehörde die Verantwortung für die Verwaltungsverfahren und das Kontrollsystem. Nach dem Deutschen Rechnungslegungsstandard DRS 20.135¹⁷ muss im Lagebericht eine Beschreibung des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess erfolgen. Aufgrund der für die Verwaltung anzuwendenden Regelungen in den VV Bilanzierung (Nr. 7) und den VV Konzern (Nr. 4.6) gilt dies ab 2015 auch für die FHH.

Zudem fordert der Hamburger Corporate Governance Kodex die Geschäftsführungen der hamburgischen öffentlichen Unternehmen auf, dort für ein angemessenes und wirksames Risikomanagement zu sorgen, und verpflichtet die Aufsichtsräte zur Überwachung des RMS und des IKS.

18. Der Kernhaushalt der FHH beschäftigt in elf Behörden, sieben Bezirksämtern und weiteren Einrichtungen ca. 60.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Durch den dezentralen Organisationsaufbau werden von verschiedenen Dienststellen gleiche Aufgaben bearbeitet und deren Ergebnisse oft an zentrale Weiterverarbeitungsstellen geliefert (zum Beispiel im Bereich der Anlagenbuchhaltung an den Hamburger Dienstleister Buchhaltung [HDB] oder im Bereich der Personalabrechnung an das Zentrum für Personaldienste [ZPD]). Nur ein gleichförmiger Prozessablauf mit integrierten Kontrollen kann hier den zentralen und rechnungslegenden Stellen die Verlässlichkeit der Daten in der Finanzberichterstattung der FHH gewährleisten.

Die Finanzberichterstattung der Stadt umfasst neben den Jahres- und Konzernabschlüssen und Lageberichten auch die Haushaltsplanungen und -abrechnungen sowie statistische Meldungen zum Beispiel für den Bund und im weiteren Sinne auch Antworten auf Kleine und Große Anfragen. Nur einheitliche Datengrundlagen und -abrufe ermöglichen hier eine verlässliche Auskunftsfähigkeit und damit Transparenz.

19. Der Rechnungshof hat für den Jahresabschluss 2014 die Prozesse der Personalabrechnung, der Anlagenbuchhaltung und des Fachverfahrens ProCAB geprüft. Dabei wurden die Buchungssystematik sowie die IKS-Prinzipien Transparenz, Vier-Augen-Prinzip, Funktionstrennung und Informationsfluss sowie das Kosten-Nutzen-Verhältnis der Kontrollen betrachtet.

¹⁷ Standards des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. sind Empfehlungen zur Anwendung der Konzernrechnungslegung. Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz hat dem Gremium nach § 342 Handelsgesetzbuch (HGB) die Aufgabe, Empfehlungen zu erarbeiten, übertragen.

Das rechnungslegungsbezogene Kontrollsystem der FHH ist aus der Kameralistik gewachsen und vorwiegend auszahlungsorientiert. Als wesentliche zurzeit gültige IKS-bezogene Vorschrift ist das Kassenrecht anzusehen. Mit den VV-ZBR hat sich die FHH einen Maßstab für die Ordnungsmäßigkeit ihrer Geschäftsprozesse gegeben. Für Geschäftsprozesse, die von HKR-Verfahren wie beispielsweise PAISY oder ProCAB unterstützt werden, gelten insbesondere die Vorschriften der Bestimmungen für IT-Verfahren mit Bezug zum Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen (Best-HKR). Diese Regelungen dienen der Gewährleistung der Kassen- und Revisionssicherheit der IT-Verfahren und der Konkretisierung der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) bzw. der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD). Dabei gibt die VV-ZBR nur Rahmenanforderungen vor, die in den einzelnen Bereichen individuell durch Dienstvorschriften umgesetzt werden können.

20. Die Prüfung des Rechnungshofs hat im Hinblick auf den aktuellen Stand des rechnungslegungsbezogenen IKS zu folgenden Feststellungen geführt:

- Geschäftsprozesse und Kontrollen sind oft nicht systematisiert und in den Dienststellen uneinheitlich ausgestaltet, weil verbindliche Vorgaben fehlen oder nicht durchgesetzt werden. Besonders deutlich wird das in Geschäftsprozessen, bei denen in mehreren Behörden buchungsvorbereitende Arbeiten stattfinden, die dem zentralen Buchhaltungsdienstleister HDB zugeliefert werden, wie es zum Beispiel in der Anlagenbuchhaltung der Fall ist (vgl. Tz. 49).
- Vorhandene Kontrollen setzen oft nicht an den entscheidenden Prozessschritten (beispielsweise vor der Auszahlung) an und greifen nicht auf die zur Kontrolle notwendigen buchungsbegründenden Unterlagen zu. So wurden in die Geschäftsprozesse zur Personalabrechnung und zur Abrechnung der Kinderbetreuungskosten zwar mehrere Kontrollen eingebaut, die aber entweder zu spät stattfinden (vgl. Tz. 42) oder mangels tatsächlicher Prüfbarkeit von Auszahlungsbeträgen weitgehend wirkungslos sind (vgl. Tzn. 42 und 45).

21. Das Projekt „Optimierung der Organisation des Rechnungswesens“ (Herakles) identifiziert für den Kernhaushalt gegenwärtig existierende Risiken und vorhandene Kontrollen. Erfasst werden hierbei Prozesse mit Rechnungslegungsbezug. Mithilfe von Checklisten sollen die Behörden und andere Dienststellen Risiken und Kontrollen erfassen.

*Wirksamer
Kontrollen
durchsetzen*

Die Durchsetzung eines wirksamen IKS erfordert eine zentrale, umsetzungsermächtigte Stelle. Als zentrale Stelle kommt aufgrund der Zuständigkeit für das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen

sen nur die Finanzbehörde infrage, Umsetzungsmacht in behördenübergreifenden Fragen kann ihr nur der Senat verleihen.

Der Rechnungshof fordert den Senat auf, hierzu einheitliche Vorgaben zu schaffen und für deren Durchsetzung zu sorgen.

3. Konzern FHH

22. Der Rechnungshof hat im Jahresbericht 2016¹⁸ zum Schwerpunktthema ausgeführt, dass sich die Zahl der hamburgischen Beteiligungen seit 1986 fast verdreifacht hat und damit die Risiken steigen und die Steuerung erschwert wird. Die Konzernabschlüsse der Stadt zeigen eine ähnliche Entwicklung.
23. In den Konzernabschluss der FHH wurden zum 31. Dezember 2014 insgesamt 364 Organisationen einbezogen. Hiervon werden 126 Organisationen voll- und eine Gesellschaft anteilmäßig konsolidiert.¹⁹ Vollkonsolidiert werden Tochterorganisationen grundsätzlich, wenn sie von der Stadt beherrscht werden, was typischerweise bei einer Mehrheitsbeteiligung der Stadt anzunehmen ist.

Im Geschäftsjahr 2010 umfasste der Konzern der FHH noch 340 Organisationen, von denen 102 voll- und eine Gesellschaft anteilmäßig²⁰ konsolidiert wurden.²¹ In einem Zeitraum von vier Jahren bedeutet dies einen Zuwachs von 7 % bzw. 24 % bezogen auf die (voll)konsolidierten²² Einheiten. Die nachstehende Übersicht differenziert die (voll)konsolidierten Einheiten hinsichtlich ihrer Rechtsformen.

¹⁸ Jahresbericht des Rechnungshofs 2016, Tz. 17 ff.

¹⁹ Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg 2014, S. 99. Wie die einzelnen Organisationen grundsätzlich in den Konzernabschluss einbezogen werden, richtet sich nach der Konzernrichtlinie der FHH bzw. ab dem Geschäftsjahr 2015 nach der VV Konzern.

²⁰ Hier werden die Abschlussposten der Tochterorganisation nicht in voller Höhe, sondern anteilig in Höhe der Beteiligungsquote des Konzerns in den Konzernabschluss einbezogen.

²¹ Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg 2010, S. 50 f.

²² Für die vollkonsolidierten Organisationen und die anteilmäßig in den Konzern der FHH einbezogene Organisation wird im Folgenden die Bezeichnung (voll)konsolidiert verwendet.

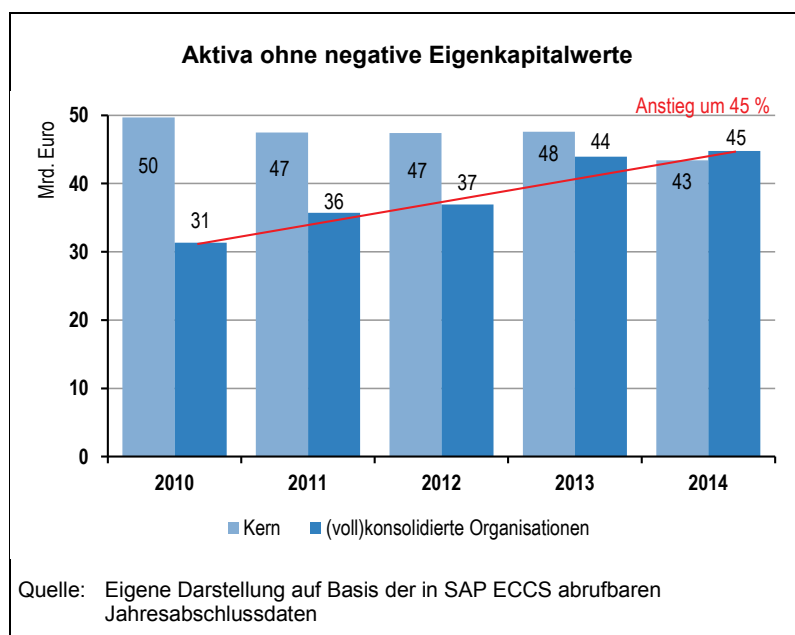
(Voll)konsolidierte Einheiten nach ihrer Rechtsform			
Rechtsform	2014	2010	Veränderung
§ 15 (2) LHO a.F. (Einrichtungen)	6	6	0
§ 26 (1) LHO a.F. (Landesbetriebe)	11	8	+3
§ 26 (2) LHO a.F. (Sondervermögen)	3	1	+2
AöR	7	7	0
KöR	1	1	0
Stiftung des öR	3	3	0
AG	5	6	-1
GmbH	69	61	+8
GmbH & Co. KG	15	8	+7
oHG	1	1	0
Ltd. (hier: „ukrainische GmbH“)	1	0	+1
a.s. (hier: „tschechische AG“)	2	0	+2
Sp.z o.o. („polnische GmbH“)	2	0	+2
Summe	126	102	+24
Quelle: Eigene Darstellung auf Basis der Angaben in den Geschäftsberichten			

Der Anstieg der (voll)konsolidierten Organisationen resultiert somit im Wesentlichen aus einem Anstieg bei den privatrechtlichen Einheiten.

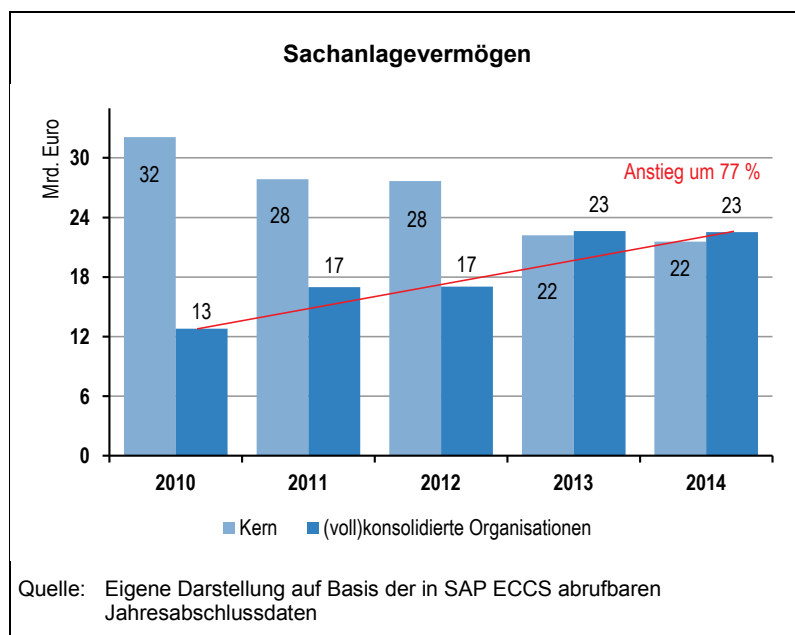
24. Die Entwicklung der Bilanzsumme²³ des Kernbilanzierungskreises²⁴ der FHH im Vergleich zur Entwicklung der Bilanzsumme aller (voll)konsolidierten Organisationen zeigt, dass das wirtschaftliche Gewicht der Töchter das der Mutter mittlerweile übertrifft.

²³ In die Betrachtung einbezogen wurde die um das negative Eigenkapital bereinigte Bilanzsumme des Kernbilanzierungskreises. Auch die Bilanzsummen der (voll)konsolidierten Tochterorganisationen wurden um gegebenenfalls vorhandene negative Eigenkapitalwerte bereinigt.

²⁴ Der Kernbilanzierungskreis umfasst die Behörden und Ämter sowie Sonderbereiche (Selbstbewirtschaftungsfonds, Sondervermögen nach § 26 Absatz 2 LHO ohne eigenes Rechnungswesen).



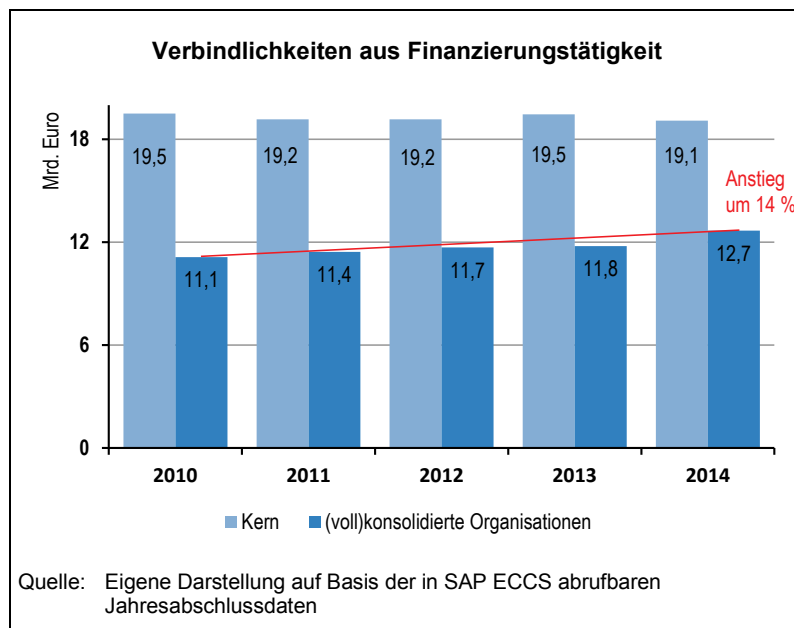
25. Diese Entwicklung lässt sich auch bei Betrachtung einzelner Bilanzpositionen erkennen. Die nachfolgende Grafik veranschaulicht dies anhand des Sachanlagevermögens.



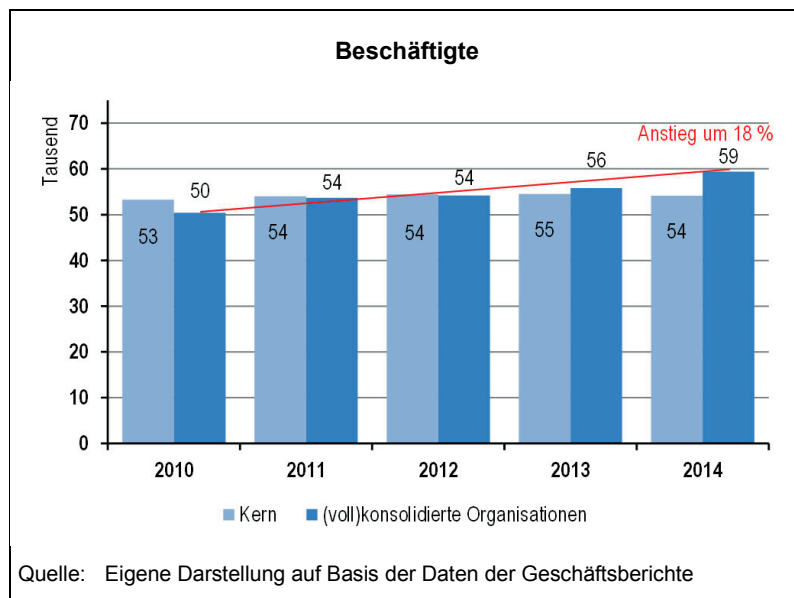
In dieser Entwicklung sind zwei Sprünge deutlich zu erkennen. Beide sind auf die Ausgliederung immobilienlastiger Teilbereiche aus dem Kernhaushalt zurückzuführen. Im Jahr 2011 erfolgte die Ausgliederung des Sondervermögens Schulimmobilien, im Jahr 2013 die des LIG.

26. Eine ähnliche Entwicklung zeigt sich bei den Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeit. Den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und den Verbindlichkeiten aus Anleihen und Obligationen

des Kernbilanzierungskreises wurden in der folgenden Abbildung die entsprechenden Summen dieser Positionen der (voll)konsolidierten Organisationen gegenübergestellt.



27. Unter Beibehaltung der Vergleichssystematik zeigt die folgende Abbildung die Entwicklung der durchschnittlichen Beschäftigtenzahlen.²⁵ Auch hier überholen die (voll)konsolidierten Organisationen den Kernbilanzierungskreis im Jahr 2013 zahlenmäßig.



²⁵ Die Beschäftigtenzahlen sind den jeweiligen Geschäftsberichten der FHH entnommen. In den Werten nicht enthalten sind Auszubildende, Beurlaubte sowie Beschäftigte in der Freistellungsphase der Altersteilzeit und des Sabbatmodells.

28. Mit der Konzernrechnungslegung ist der FHH ein Instrument erwachsen, um den beschriebenen Risiken und der erschwerten Steuerung des Beteiligungsportfolios zumindest teilweise entgegenzuwirken:

*Konzernrechnungslegung wirkt
Fragmentierung des
Haushalts entgegen*

- Die Verschuldung außerhalb des Kernhaushalts wird aggregiert dargestellt (Konzernbilanz),
- gleichzeitig lassen sich auch die Entwicklung der Investitionen und des Vermögens in den Tochterorganisationen insgesamt erkennen,
- zudem werden wirtschaftliche Schieflagen in Tochterunternehmen durch die Bilanzierungsprozesse frühzeitig haushalts- bzw. rechnungslegungsrelevant (wie bei HF, vgl. Tz. 62),
- punktuell werden im Rahmen der Konzernrechnungslegung auch Steuerungsdefizite im Beteiligungsportfolio wie fehlende Jahresabschlüsse (Tz. 59) oder Abstimmungsdifferenzen zwischen Mutter und Tochter (Tz. 73) sichtbar.

Die Konzernrechnungslegung kann für Senat und Bürgerschaft ein Instrument werden, um der mit dem Wachstum des Beteiligungsportfolios einhergehenden Gefahr einer Untersteuerung der Konzernsphäre entgegenzuwirken.

III. Jahres- und Konzernabschluss

1. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

Der Jahres- und Konzernabschluss der FHH mit dem zusammengefassten Lage- und Konzernlagebericht sind am 17. November 2015 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.

29. Die Prüfung des Abschlusses des Kernbilanzierungskreises durch den Rechnungshof umfasste u. a. die folgenden Bereiche:

- Systemsicherheit der rechnungslegungsbezogenen Datenverarbeitungssysteme und der damit in Zusammenhang stehenden Geschäftsprozesse,
- Sachanlagen,
- Finanzanlagen,
- Rückstellungen,
- Personalaufwendungen,
- Aufwendungen für die Kindertagesbetreuung.

Die Prüfung des Konzernabschlusses konzentrierte sich u. a. auf:

- Vollständigkeit des Konsolidierungskreises,
- Qualität der Datengrundlage,
- Konzernanhang sowie Konzernlagebericht.

30. Grundlage für die im Jahr 2014 noch fakultativ durchgeführte kaufmännische Rechnungslegung ist § 71a LHO a. F., nach dem eine Buchführung nach den GoB in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des HGB zusätzlich zur kameralen Buchführung erfolgen kann.

Konkreter Maßstab für die Erstellung der Abschlüsse waren die Regelungen, die die Finanzbehörde in Ausfüllung der oben genannten Vorschrift aufgestellt hat.

Gemäß § 4 Absatz 1 LHO ist das Rechnungswesen der FHH ab dem 1. Januar 2015 nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung zu gestalten. Für den doppelten Echtbetrieb sind in den Verwaltungsvorschriften (VV) für die Bilanzierung und

für den Konzern die Konkretisierungen und Abweichungen von den handelsrechtlichen Regelungen bzw. von den Standards Doppik geregelt. Da Forderungen des Rechnungshofs zum Abschluss 2014 frühestens im nachfolgenden Abschluss umgesetzt werden können (für den die benannten Vorschriften erstmals verbindlich sind), geht er in seinen Ausführungen auch auf diese künftig anzuwendenden Regelungen ein.

31. Die Aufstellung des Lageberichts und des Konzernlageberichts erfolgte für das Jahr 2014 gemäß den Vorgaben der Bilanzierungsrichtlinie und der Konzernrichtlinie der FHH in Anlehnung an die Vorgaben des HGB für große Kapitalgesellschaften. Entsprechend den Regelungen im Handelsrecht macht die FHH von der Möglichkeit Gebrauch, den Lagebericht der Kernverwaltung und den Konzernlagebericht zusammenzufassen.

Der Inhalt des Konzernlageberichts richtet sich gemäß der ab 2015 anzuwendenden VV Konzern nach § 315 HGB. Bei der Bewertung des Lageberichts berücksichtigt der Rechnungshof bereits den Deutschen Rechnungslegungsstandard (DRS) 20 „Konzernlagebericht“, der die anzuwendenden Vorschriften konkretisiert.

32. Die Finanzbehörde hat die in den Tzn. 33 bis 81 zusammengefassten Prüfungsfeststellungen des Rechnungshofs anerkannt und die Umsetzung seiner Forderungen und Hinweise zugesagt.

2. Arbeitshilfen für die Verwaltung

33. Die Einführung der Doppik ist auch eine Schulungs- und Fortbildungsanstrengung für die Verwaltung gewesen. Viele Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Stadt haben den Umgang mit einem doppischen System erst lernen müssen.

Auch im laufenden Echtbetrieb gibt es noch fachliche Unsicherheit bei den Anwendern. Dies betrifft nicht nur dezidiert die für die Buchführung eingesetzten Kräfte, auch in den Haushalts- oder Fachabteilungen von Behörden sind häufig Fachfragen zu Buchhaltung oder doppischer Planung und Abrechnung zu klären.

Der Rechnungshof hat geprüft, ob den Anwendern in der Verwaltung hierzu ausreichende und zutreffende Arbeitshilfen (Handbücher, Richtlinien usw.) zur Verfügung stehen. Die Prüfung hat ergeben, dass die vorhandenen Materialien im Wesentlichen zutreffend und widerspruchsfrei sind. Allerdings gibt es Lücken, und die Fortschreibung von vorhandenen Materialien ist noch ungeklärt.

34. Konkretisierungen und Abweichungen von den handelsrechtlichen Regelungen bzw. von den Standards Doppik sind in den VV Bilanzierung festgelegt (§ 4 Absatz 2 LHO). Neben den VV Bilanzie-

rung hat die Finanzbehörde Fach- und Modulkonzepte erstellt, die die Einführung der Strategischen Neuausrichtung des Haushaltswesens (SNH) begleitet haben und weiterhin auch als Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben genutzt werden können.

35. Die in diesem Sinne einschlägigen Fachkonzepte sollten stetig aktualisiert und mit dem Aufbau der VV Bilanzierung synchronisiert werden, damit sie als Konkretisierung der VV Bilanzierung weiterhin genutzt werden können.

Hierfür ist festzulegen, welcher Stelle nach der Beendigung des bislang zuständigen Projekts SNH künftig die Fortschreibung der Fachkonzepte obliegen soll. Der Rechnungshof sieht hierin eine Aufgabe ministerieller Tätigkeit, die im Sinne der Entflechtung von Verwaltungstätigkeiten in der Finanzbehörde und nicht (wie erwogen) von der ihr nachgeordneten Kasse.Hamburg wahrgenommen werden sollte.

36. Darüber hinaus werden den Anwendern von der Finanzbehörde Arbeitshilfen für ausgewählte Einzelthemen zur Verfügung gestellt, von denen bekannt ist, dass auf Anwenderseite Unsicherheiten bestehen oder die Notwendigkeit der Vereinheitlichung im Buchungsverhalten der Behörden und Ämter gesehen wird. Nach den Prüfungserkenntnissen des Rechnungshofs besteht jedoch beispielsweise zu folgenden Themen Bedarf an zusätzlichen Arbeitshilfen vonseiten der Finanzbehörde:

*Bedarf an weiteren
Arbeitshilfen*

- Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
- Bildung von Rückstellungen aus Gleitzeitüberhängen und Urlaubsrückständen, wobei zunächst eine verlässliche und datenschutzkonforme Datenbasis (flächendeckende elektronische Zeiterfassung) Voraussetzung sein wird,
- Umgang mit selbstständig zu aktivierenden Gebäudebestandteilen bzw. -einbauten (insbesondere Betriebsvorrichtungen und Scheinbestandteilen) in eigenen und gemieteten Gebäuden,
- Umgang mit Zuwendungen, hier insbesondere das Erwasen einer mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung als maßgeblicher Voraussetzung für die Aktivierung der Rechte aus geleisteten Zuweisungen und Zuschüssen.

37. Der Rechnungshof hat ferner angeregt, eine „Wissensdatenbank für Buchhaltung und Bilanzierung“ aufzubauen. Hier sollten – neben dem Verweis auf übergeordnete Regelungen – sämtliche relevanten Fachkonzepte, Handreichungen und Arbeitshilfen zentral vorgehalten, gepflegt und stetig ergänzt werden. Die entsprechende Nutzung des bereits bestehenden Haushaltsportals bleibt unbenommen.

38. Zudem hat der Rechnungshof die Finanzbehörde aufgefordert, kurzfristig einen Entwurf für bisher noch ausstehende Verwaltungsvorschriften zur Inventur und zum Inventar zu erarbeiten. Der Erlass dieser Verwaltungsvorschriften hat für den Rechnungshof – nicht zuletzt vor dem Hintergrund des ab dem Haushaltsjahr 2015 zu erteilenden Bestätigungsvermerks nach § 89 Absatz 3 LHO – Priorität.

3. Ordnungsmäßigkeit beim Einsatz von IT-Verfahren

3.1 Buchführung (SAP)

39. Das SAP-ERP wird von der FHH zur Abwicklung ihres Buchungs- und Zahlungsverkehrs genutzt. Hier werden pro Haushaltsjahr rund 13 Mio. Buchungen ausgeführt und dabei rund 11 Mrd. Euro Erträge und entsprechende Aufwendungen gebucht sowie in ähnlicher Größenordnung Ein- und Auszahlungen getätigt.

Bei seiner Prüfung des für den Jahresabschluss 2014 maßgeblichen SAP-Systems hat der Rechnungshof festgestellt:

- Die im Vorjahr vom Rechnungshof festgestellte Gefährdung der Sicherheit und Revisionsfähigkeit des SAP-Systems durch kritische System-Einstellungen und -Funktionen²⁶ konnte die Finanzbehörde bislang noch nicht vollständig abstellen.
 - Bei einigen Administratoren und Nutzern wurden kritische Berechtigungseinstellungen vorgefunden, beispielsweise solche mit zu umfangreichen Rechten und auch solche, die dem Vier-Augen-Prinzip widersprochen haben.
 - Bei der Datenübergabe von vorgelagerten HKR-Verfahren an das SAP-System finden nicht durchgehend interne Kontrollen durch automatisierte Saldenabgleiche statt.
40. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die benannten Mängel abzustellen.

3.2 Personal (PAISY)

41. Der Geschäftsprozess der Personalabrechnung in der FHH umfasst über 79.000 Beschäftigungsverhältnisse und löst Aufwandsbuchungen und Auszahlungen von rund 2,5 Mrd. Euro pro

²⁶ Ergänzung zum Jahresbericht 2015, Tzn. 44 bis 48.

Haushaltsjahr aus. Für Buchungen und Zahlungen im Personalbereich wird derzeit das Personalabrechnungssystem PAISY eingesetzt. Die Daten aus diesem HKR-Verfahren werden über eine Schnittstelle an das SAP-System übertragen.

Der Prozess weist durch seine dezentrale Organisationsstruktur eine hohe Komplexität auf: Zwar ist die Abrechnung und Zahlungsbearbeitung beim ZPD zentralisiert und das Personalamt nimmt für den Senat Aufgaben der obersten Dienstbehörde im Sinne des Dienst- und Disziplinarrechts zentral wahr. Andererseits ist aber die für die ordnungsgemäße Personalabrechnung vor allem maßgebliche Pflege der Stamm- und Bewegungsdaten auf 27 Personalstellen dezentralisiert.

Die Prüfung des Geschäftsprozesses und der eingesetzten IT-Anwendung hat ergeben, dass weder das ZPD noch die dezentralen Personalstellen die Richtigkeit der Auszahlungsanordnung sinnvoll kontrollieren und bescheinigen können. Die dezentralen Stellen kennen die zugrunde liegenden Sachverhalte und Nachweise, sind aber nicht für die Auszahlung verantwortlich. Die auszahlende zentrale Stelle beim ZPD wiederum muss die Verantwortung für kassenmäßig korrekte Auszahlungsanordnungen übernehmen, ohne die zugrunde liegenden Sachverhalte und Nachweise zu kennen. Im Einzelnen:

42. Die Dateneingaben in PAISY sowie die Prüfung und Bestätigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit der Daten erfolgen durch die Personalstellen. In den dort verwalteten Personalakten befinden sich auch die zahlungsbegründenden Unterlagen.

Nach vorgelagerten Plausibilitätsprüfungen ordnet das ZPD die monatlichen Personalzahlungen mit dem Zahllauf an. Im Anschluss erfolgt eine Qualitätssicherung der Daten.

Gemäß der einschlägigen Verwaltungsvorschrift sind Zahlungen im Vier-Augen-Prinzip anzuordnen. Die anordnende Person übernimmt dabei die Verantwortung dafür, dass in der Zahlungsanordnung

- die Bescheinigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit von den dazu befugten Personen abgegeben wurde und diese keine offensichtlichen Fehler enthält und
- die Kontierungsdaten richtig und die erforderlichen Mittel verfügbar sind.

Die Prüfung dieser Sachverhalte ist nur durch die Einsicht in die zahlungsbegründenden Unterlagen möglich.

Auch für Buchungen und Zahlungen über HKR-Verfahren wie PAISY ist eine Funktionstrennung in Form des Vier-Augen-Prinzips vorgeschrieben. Dabei sind die erfassten Daten vor der Auszahlung von einer zweiten Person zu prüfen, die weder an der

Datenermittlung noch an der -erfassung beteiligt war. Für diese Prüfung müssen auch die zahlungsbegründenden Unterlagen vorliegen.

Die Zahlungsanordnung, die im ZPD nach der Datenerfassung vorgenommen wird, entspricht nicht den Verwaltungsvorschriften, weil keine sinnvolle Vier-Augen-Prüfung durchgeführt werden kann. Da dem ZPD bei der Anordnung keine zahlungsbegründenden Unterlagen vorliegen, kann dort letztlich auch keine wirksame Kontrolle ausgeübt werden.

*Personal-
abrechnung
nicht kassensicher*

Die vom ZPD nach Auszahlung vorgenommenen Kontrollen der Abrechnungs- und Zahlungsdaten erhöhen zwar die Prozesssicherheit, ohne jedoch den Anforderungen der VV-ZBR vollständig Genüge zu tun.

43. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, darauf hinzuwirken, den Anordnungsprozess im Hinblick auf die Anwendung des Vier-Augen-Prinzips so zu überarbeiten und auszuführen, dass die Kassensicherheit gewährleistet wird.

Dabei kann die Verwaltung statt routinemäßiger Vier-Augen-Prüfungen bei sämtlichen Vorgängen auch zu stichprobenbasierten Lösungen gelangen. Durch mathematisch-statistische Verfahren in Verbindung mit Systemen, die aus erkannten Fehlern lernen und sich so stetig verbessern, können wirksamere und effizientere Kontrollen gestaltet werden, die dann auch eine den Verwaltungsvorschriften entsprechende, sichere Auszahlungsanordnung ermöglichen.

3.3 Kindertagesbetreuung (ProCAB)

44. Der Geschäftsprozess zur Abrechnung der Kinderbetreuungsleistungen in der FHH umfasst die Bewilligung, Berechnung, Buchung und Zahlung von Leistungen in Höhe von rund 600 Mio. Euro je Haushaltsjahr an Kindertageseinrichtungen oder Tagespflegepersonen für die Betreuung von rund 70.000 Kindern.

Für Buchungen und Zahlungen in diesem Bereich wird derzeit das HKR-Verfahren ProCAB eingesetzt. Die verarbeiteten Daten werden über eine Schnittstelle an das SAP-System übertragen.

45. Die Buchungen und Zahlungen im Bereich der Abrechnung der Kinderbetreuungsaufwendungen sind nicht ordnungsgemäß im Sinne der VV-ZBR angeordnet, da das Vier-Augen-Prinzip nicht regelkonform angewendet wird:
- Die buchungs- und zahlungsbegründenden Unterlagen liegen nur den mit den ersten drei Teilschritten des Prozesses beauftragten Personen vor; diese stellen aber weder die sachliche und rechnerische Richtigkeit fest noch ordnen sie an.

- Dem Fachreferat liegen der Anordnung der Zahlungsvorschlagsliste die zahlungsbegründenden Unterlagen nicht vor.

*Abrechnung der
Kinderbetreuungs-
kosten nicht
kassensicher*

Der Mangel ähnelt dem zuvor hinsichtlich der Personalausgaben beschriebenen: Die vom Fachreferat durchgeführten Plausibilitätsprüfungen erhöhen zwar die Prozesssicherheit, können aber den wesentlichen Prozessmangel nicht beheben. Damit entsprechen die Geschäftsprozesse zur Abwicklung der Kinderbetreuungsleistungen nicht den kassenrechtlichen Vorschriften.

46. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, darauf hinzuwirken, dass ProCAB gemäß den kassenrechtlichen Vorschriften betrieben wird. Dazu ist es erforderlich, dass bei der Erfassung zahlungsrelevanter Daten das Vier-Augen-Prinzip sinnvoll umgesetzt wird.
47. Des Weiteren hat der Rechnungshof festgestellt, dass die Praxis der monatlichen Vorschussberechnungen, -zahlungen und -abrechnungen der Behörde für Arbeit, Soziales, Familie und Integration (BASFI) an die Betreuungseinrichtungen erheblichen Verwaltungsaufwand verursacht, ohne dass den Betreuungseinrichtungen hieraus nennenswerte Liquiditätsvorteile erwachsen.

Er hat die Finanzbehörde aufgefordert, bei der BASFI darauf hinzuwirken, diese Praxis einzustellen und Regelungen zu treffen, nach denen Vorschüsse künftig nur noch bei Nachweis der Notwendigkeit durch die Einrichtungen pauschaliert zu gewähren.

3.4 Sozialleistungen (PROSA)

48. Bei seiner Prüfung des Jahresabschlusses 2013 hatte der Rechnungshof festgestellt, dass die Geschäftsprozesse zur Gewährung der Sozialhilfeleistungen mit dem HKR-Verfahren PROSA u. a. aufgrund der Nichteinhaltung des Vier-Augen-Prinzips nicht den Vorschriften entsprachen und die Buchführung nicht ordnungsgemäß und revisionssicher war.²⁷

Im Hinblick auf die zum damaligen Zeitpunkt geplante kurzfristige Ablösung von PROSA durch JUS-IT hatte der Rechnungshof auf Forderungen zur Ertüchtigung von PROSA verzichtet.

*Abrechnung der
Sozialhilfe nicht
kassensicher*

Da die BASFI jedoch die Fortsetzung von Release 3 des Projekts JUS-IT im Mai 2015 gestoppt hat²⁸ und derzeit erst das Ausschreibungsverfahren für eine Nachfolgesoftware zur Ablösung von PROSA läuft²⁹, ist von dessen kurzfristiger Ablösung nicht mehr auszugehen. Der Rechnungshof weist darauf hin, dass damit seine Feststellungen aus dem Vorjahr weiterhin Relevanz haben.³⁰

²⁷ Ergänzung zum Jahresbericht 2015, Tz. 52 ff.

²⁸ Bürgerschaftsdrucksache 21/501 vom 22. Mai 2015.

²⁹ Bürgerschaftsdrucksache 21/2016 vom 30. Oktober 2015.

³⁰ Ergänzung zum Jahresbericht 2015, Tz. 54.

4. Jahresabschluss der Kernverwaltung

4.1 Sachanlagen

4.1.1 Zugänge, Abgänge und Umbuchungen

49. Bei der Prüfung der Sachanlagen hat der Rechnungshof die Umbuchungen bei den Anlagen im Bau sowie die Erfassung von Zu- und Abgängen bei Grundstücken und Gebäuden geprüft.

Dabei wurde festgestellt:

- Fertiggestellte und bereits genutzte Anlagen wurden nicht in die endgültigen Anlagenklassen umbucht. Abschreibungen sind daher unterblieben. Bereits in seiner Prüfung des Jahresabschlusses 2012 hatte der Rechnungshof erhebliche Mängel in der zeitnahen Umbuchung von Anlagen im Bau festgestellt und die Finanzbehörde aufgefordert, auf eine Überprüfung dieser Position und Umbuchung der fertiggestellten und genutzten Anlagen hinzuwirken.³¹ Dies führte nicht zu einer vollständigen Mängelbeseitigung. Der Prozess der Umbuchung ist weiterhin nicht so geregelt, dass durchgehend eine den Vorschriften der Bilanzierungsrichtlinie der FHH (BilR) und der VV Bilanzierung entsprechende Abbildung von Baumaßnahmen in Buchführung und Bilanz gewährleistet ist.
- Die Buchungen von Gebäudeherstellungskosten waren aufgrund unvollständiger oder fehlender Unterlagen mitunter gar nicht oder nur mit unangemessen hohem Aufwand nachvollziehbar sowie im Hinblick auf die Aktivierbarkeit einzelner Rechnungspositionen und deren Zuordnung zu Anlagenklassen fehlerhaft. Weiterhin hat der Rechnungshof festgestellt, dass bei Veräußerungen die Abgänge der Anlagen oft mit großer Zeitverzögerung erfasst werden. So wurde beispielsweise die 2010 erfolgte Veräußerung der Anlage „Braamkamp 1“ erst 2014 als Abgang aus dem Anlagenvermögen der Behörde für Schule und Berufsbildung erfasst. Wesentliche Fehlerursache ist, dass es keine einheitlichen Buchungsprozesse gibt. Die Auslegung der Regeln zur Ordnungsmäßigkeit einschließlich der Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten erfolgt durch die Behörden und Dienststellen nicht einheitlich. Daraus ergeben sich in der Praxis eine Vielzahl unterschiedlicher Vorgehensweisen.

Buchungen der Anlagen im Bau nicht wesentlich verbessert

³¹ Ergänzung zum Jahresbericht 2014, Tz. 38 ff.

50. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert,
- auf den Hamburger Dienstleister Buchhaltung und die Fachbehörden dahingehend einzuwirken, alle bis zum 31. Dezember 2015 fertiggestellten Anlagen im Bau in deren endgültige Anlagenklassen umzubuchen und die Nutzungsdauern entsprechend anzupassen, sowie
 - Arbeitshilfen zu erstellen, die Inhalte, Abläufe und Verantwortlichkeiten einer zeit- und sachgerechten Umbuchung und Abschreibung fertiggestellter Bauten, einer zeitnahen und sachgerechten Erfassung von Herstellungskosten sowie von Abgängen für den gesamten Kernhaushalt eindeutig, einheitlich und verbindlich regeln.

4.1.2 Sanierungsbedürftige Brücken

51. Der Rechnungshof hat die in der Bürgerschaftsdrucksache 20/14291 vom 23. Januar 2015 benannten instand zu setzenden oder zu erneuernden Landesbrücken der Zustandsklasse 3 im Hinblick auf ihre jeweils buchhalterisch veranschlagte Restnutzungsdauer in Stichproben überprüft. Er hat festgestellt, dass diese tatsächlich weit vor Ablauf ihrer geplanten Nutzungsdauern instandsetzungs- oder erneuerungsbedürftig sind.
52. Die Nutzungsdauer wird durch das „voraussichtliche“ Ende der Nutzung des Vermögensgegenstandes bestimmt. Dieses ist durch eine Prognose, die die individuellen Gegebenheiten berücksichtigt, vorsichtig festzulegen. Stellt sich zu einem späteren Zeitpunkt heraus, dass die tatsächliche wirtschaftliche Nutzungsdauer von der Prognose abweicht, ist der Abschreibungsplan für die Zukunft zu berichtigen.³²
53. Die vorzeitige Sanierungs- und Erneuerungsbedürftigkeit der Brücken ist ein Hinweis darauf, dass die in der Anlagenbuchhaltung jeweils geplante lange (Rest-)Nutzungsdauer nicht sachgerecht ist.

Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, darauf hinzuwirken, dass die Behörde für Wirtschaft, Verkehr und Innovation die jeweilige Nutzungsdauer für die in der Drucksache benannten Brücken überprüft, gegebenenfalls verkürzt und die Anlagenbuchhaltung entsprechend anpasst. Die Erkenntnisse aus der Überprüfung sollten künftig bei der Prognose der Nutzungsdauer von Brücken berücksichtigt werden.

³² Vgl. Andrejewski/Roscher/Schubert in: Beck Bil-Komm. 2016, § 253 HGB, Rn. 229.

4.2 Finanzanlagen

4.2.1 Gründungsdarlehen Sondervermögen Schulimmobilien

54. In das Sondervermögen Schulimmobilien wurden mit dem Errichtungsgesetz Schulgebäude und Schulgrundstücke eingebracht.³³ Entsprechend dem übertragenen Anlagevermögen gingen gemäß § 1 Absatz 3 des Errichtungsgesetzes auch Verbindlichkeiten auf das Sondervermögen über. Hierzu hatten die Finanzbehörde und das Sondervermögen einen Darlehensvertrag über 1.703,1 Mio. Euro abgeschlossen.³⁴ Im Geschäftsjahr 2012 wurde das Darlehen um 305,4 Mio. Euro reduziert.³⁵ Im Lagebericht 2014 führt das Sondervermögen aus, dass es eine weitere Korrektur des Gründungsdarlehens mit entsprechender Reduzierung der Zinszahlungen an die Finanzbehörde adressieren werde.
55. In seinen Prüfungen der Jahresabschlüsse der FHH für 2011 und 2012 hat der Rechnungshof festgestellt, dass dem Sondervermögen wertmäßig tatsächlich mehr Anlagevermögen übertragen wurde, als der Ermittlung des Gründungsdarlehens zugrunde gelegt wurde. Der Rechnungshof hatte darauf hingewiesen, dass nach dem Errichtungsgesetz auf die tatsächlichen Anlagenübergänge abzustellen ist. Das Gründungsdarlehen hätte um rund 390 Mio. Euro höher ausfallen müssen. Auch in der Sache ist die Korrektur sinnvoll: Sie führt zu einer transparenten Darstellung der Finanzierungskosten der Schulimmobilien.
- Der Rechnungshof hatte ergänzend darauf hingewiesen, dass die Frage, inwieweit eine Einbeziehung der Bürgerschaft erforderlich ist, berücksichtigt werden sollte.
56. Die Finanzbehörde erklärte, dass das Darlehen im Geschäftsjahr 2012 aufgrund der beim Sondervermögen vorgenommenen Abschreibungen auf den Immobilienbestand anteilig um 305,4 Mio. Euro reduziert worden sei. Sie sagte zu, eine darüber hinausgehende Anpassung des Darlehensvertrags zu prüfen.
57. Der Rechnungshof hatte im Rahmen der Prüfung des Abschlusses 2012 die Finanzbehörde erneut aufgefordert, den Darlehensvertrag mit dem Sondervermögen auf der Grundlage der tatsächlichen Anlagenübergänge anzupassen.

³³ Gesetz zur Errichtung eines „Sondervermögens Schule – Bau und Betrieb“ vom 15. Dezember 2009, HmbGVBl. 2009, S. 493, zuletzt geändert am 18. Dezember 2012, HmbGVBl. 2012, S. 526; seit dem 1. Januar 2013: Gesetz über das „Sondervermögen Schulimmobilien“.

³⁴ Bürgerschaftsdrucksache 19/4208 „Gründung des Sondervermögens Schule – Bau und Betrieb“ vom 29. September 2009, S. 9.

³⁵ Bürgerschaftsdrucksache 20/5317 vom 18. September 2012.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, künftig regelmäßig – mindestens jeweils anlässlich der Haushaltsplanaufstellung – die dem Darlehensvertrag zugrunde liegenden Parameter auf ihre Aktualität hin zu prüfen und im Bedarfsfall den Vertrag im Einvernehmen mit dem Sondervermögen Schulbau Hamburg, dem LIG sowie der BSB anzupassen.

*Darlehenshöhe
beim Sondervermögen
Schulbau nicht
angepasst*

58. Weitere Anpassungen des Darlehens wurden nicht vorgenommen. Die Feststellung des Rechnungshofs zur Höhe des tatsächlichen Anlagenübergangs blieb unberücksichtigt.
- Der Rechnungshof fordert die Finanzbehörde auf, die tatsächlichen Anlagenübergänge an das Sondervermögen zu ermitteln und entsprechend das Gründungsdarlehen anzupassen.

Sofern die Absicht besteht, die gesetzliche Verknüpfung zwischen den übertragenen Schulimmobilien und den zugehörigen Verbindlichkeiten aufzugeben, ist die Bürgerschaft einzubeziehen.

4.2.2 Landesbetrieb Immobilienmanagement und Grundvermögen

59. Auf die Finanzanlage LIG hat die FHH im Geschäftsjahr 2014 eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 783,3 Mio. Euro vorgenommen. Im Wesentlichen ist diese Abschreibung auf Bestands- und Wertkorrekturen zurückzuführen, die der LIG in seinem Jahresabschluss 2013 vorgenommen hatte. Konkret hat der LIG:

- Sachanlagen mit einem Buchwert von 122,8 Mio. Euro ausgebaut (davon 105,3 Mio. Euro erfolgsneutral gegen das Eigenkapital), da diese nach Prüfung nicht dem Anlagevermögen des LIG zuzuordnen waren, sowie
- eine Wertkorrektur im Sachanlagevermögen in Höhe von 690,5 Mio. Euro vorgenommen, die ebenfalls erfolgsneutral gegen das Eigenkapital erfasst wurde.

Der Finanzbehörde lag für die Erstellung des Jahresabschlusses 2013 nur der vorläufige Jahresabschluss des LIG vor, der diese außerplanmäßige Abschreibung noch nicht enthielt. Die Korrekturen wurden erst im Jahresabschluss 2014 der FHH berücksichtigt.

60. Die vom LIG vorgenommenen Bestands- und Wertkorrekturen stehen im engen Zusammenhang mit dem Ausgründungsvorgang des Landesbetriebs, insbesondere da sie im Rahmen der erstmaligen Bestands- und Wertüberprüfung nach Ausgründung ermittelt wurden. Für eine Zuordnung zum Ausgründungsvorgang spricht auch, dass der LIG die Korrekturen im Wesentlichen erfolgsneutral gegen das Eigenkapital gebucht hat. Die Bestands- und Wertkorrekturen mindern so den Wert der dem LIG übertragenen Vermögensgegenstände und Schulden und somit den

„Anschaffungspreis“ der FHH für die Beteiligung am LIG. Änderungen des ursprünglich vereinbarten Anschaffungspreises führen zu nachträglichen Anschaffungskosten bzw. im Falle des LIG zu deren nachträglicher Minderung.³⁶ Da die Anschaffungskosten die Bewertungsobergrenze für die Finanzanlage darstellen, ist dies für zukünftig gegebenenfalls relevante Zuschreibungen auf die Finanzanlage bedeutsam.

61. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die vom LIG zum 31. Dezember 2013 vorgenommenen

- Bestandskorrekturen und die
- Wertanpassungen von Grundstücken, deren Bewertung bereits bei Übertragung auf das LIG nicht dem Bewertungskonzept der FHH entsprochen hat (wie dies beispielsweise bei Grundstücken auf der Insel Neuwerk bereits bemerkt wurde),

nachzuvollziehen und gegebenenfalls als Minderung der Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Er hat die Finanzbehörde darüber hinaus aufgefordert zu prüfen, ob durch den LIG vorgenommene Ausbuchungen im Bereich der Sachanlagen zu Aktivierungen im Kernbilanzierungskreis führen müssen.

4.2.3 Hamburger Friedhöfe AöR

62. Bis zum Abschluss der Prüfungshandlungen des Rechnungshofs im Dezember 2015 lagen für die HF keine testierten Jahresabschlüsse für die Geschäftsjahre 2013 und 2014 vor. Über den Verzug bei der Vorlage des Abschlusses zum 31. Dezember 2013 hatte der Rechnungshof bereits in seinem Ergänzungsbericht zum Jahresbericht 2015 berichtet.³⁷

Der Rechnungshof hatte in seinen Ergänzungsberichten zu den Jahresberichten 2013³⁸ und 2014³⁹ Kritik an der Bilanzierungsweise der HF geübt. Daraufhin wurde die Behörde für Umwelt und Energie aufgrund einer Beschlussempfehlung des Unterausschusses „Prüfung der Haushaltsrechnung“ aufgefordert, bei der Anstalt eine Bewertung der Grundstücke in Übereinstimmung mit dem von der Bürgerschaft beschlossenen Überleitungsplan zum Gesetz zur Errichtung der Hamburger Friedhöfe – Anstalt öffentlichen Rechts – vom 8. November 1995 zu bewirken.⁴⁰

Seit Mitte 2013 ist die von der HF praktizierte Bilanzierung und der zeitliche Verzug bei der Jahresabschlusserstellung, -prüfung und

³⁶ Gadek/Schubert in: Beck Bil-Komm. 2016, § 255 HGB, Rn. 60.

³⁷ Ergänzung zum Jahresbericht 2015, Tz. 41 ff.

³⁸ Ergänzung zum Jahresbericht 2013, Tz. 83 ff.

³⁹ Ergänzung zum Jahresbericht 2014, Tz. 63 ff.

⁴⁰ Bürgerschaftsdrucksache 20/9670 vom 22. Oktober 2013, S. 98.

-veröffentlichung Anlass für mehrere parlamentarische Anfragen gewesen.⁴¹

Der für das Geschäftsjahr 2014 vorliegende vorläufige Abschluss weist ein positives Eigenkapital in Höhe von 141,7 Mio. Euro aus und wurde unter dem Vorbehalt der Änderung des Gesetzes zur Errichtung der Hamburger Friedhöfe (HFG) erstellt. Das gleiche positive Eigenkapital wird im aktuellen Beteiligungsbericht der FHH ausgewiesen, ohne dass ein Hinweis auf die Vorläufigkeit des Abschlusses oder auf den Vorbehalt einer Änderung des HFG aufgenommen wurde.⁴²

Im Jahresabschluss der FHH für 2014 wird die Finanzanlage HF unverändert mit Null Euro bilanziert. Ebenfalls unverändert ausgewiesen wird die Rückstellung für negatives Eigenkapital in Höhe von 91,6 Mio. Euro.

Der vorläufige Abschluss der HF und der Abschluss der Stadt für die Jahre 2014 stehen damit in einem Widerspruch. Zwei letztlich in der Verantwortung des Senats stehende Stellen der Verwaltung bilanzieren denselben Sachverhalt unterschiedlich.

63. Der Rechnungshof kritisiert, dass es dem Senat nicht gelungen ist, in einem bereits seit dem Jahr 2012 andauernden Prozess die zunächst vom Rechnungshof, dann auch vom Unterausschuss angemahnte Beantwortung der offenen Fragen herbeizuführen.

*Hamburger
Friedhöfe AöR
ohne aktuelle
Jahresabschlüsse*

Der Rechnungshof fordert die Finanzbehörde auf, die Behörde für Umwelt und Energie erneut auf die Notwendigkeit der zeitnahen Vorlage testierter Jahresabschlüsse hinzuweisen, die testierten Abschlüsse der HF für die Geschäftsjahre 2013 und 2014 einzufordern und diese gemäß § 69 LHO dem Rechnungshof unverzüglich vorzulegen.

4.2.4 Wertpapiere des Anlagevermögens

64. Im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses der FHH auf den 31. Dezember 2012 hatte der Rechnungshof festgestellt, dass Mittel der Sondervermögen in Höhe von rund 56 Mio. Euro in eigene Anleihen der FHH angelegt wurden. Aus der Bilanz der FHH wurden diese Geschäfte dementsprechend gegeneinander aufgerechnet.

Im Geschäftsjahr 2014 hat das Sondervermögen „Zusätzlicher Versorgungsfonds“ weitere Hamburger Anleihen im Umfang von

⁴¹ Bürgerschaftsdrucksachen 20/8076 vom 28. Mai 2013, 20/9867 vom 12. November 2013, 20/10016 vom 19. November 2013, 20/10169 vom 10. Dezember 2013, 20/11188 vom 18. März 2014, 20/12020 vom 4. Juni 2014, 20/13858 vom 4. Dezember 2014, 20/14021 vom 10. Dezember 2014, 20/14497 vom 27. Januar 2015 und 21/579 vom 26. März 2015.

⁴² Hamburgs öffentliche Unternehmen Beteiligungsbericht 2014, S. 85.

rund 65 Mio. Euro erworben. Damit beträgt der Bestand an eigenen Anleihen zum 31. Dezember 2014 rund 121 Mio. Euro.

65. Der Rechnungshof weist erneut darauf hin, dass der Erwerb eigener Anleihen nach den Errichtungsgesetzen der Sondervermögen zwar rechtlich zulässig ist, aber nicht dem Sinn der separat geführten Sondervermögen entspricht.⁴³ Sondervermögen, in die eigene Schulden als Vermögensgegenstand eingelegt werden, schaffen nur scheinbar eine Vorsorge für zukünftige Versorgungsverpflichtungen.
66. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde darauf hingewiesen, dass trotz der Ausgründung der Sondervermögen zum 1. Januar 2015 die Eliminierung dieser Geschäfte aus Gründen der Ansatzstetigkeit sachgerecht ist.

4.2.5 Sonstige Feststellungen

67. Bei der Prüfung des Finanzanlagevermögens ergaben sich zudem folgende Feststellungen:
- Wie im Vorjahr lagen der Finanzbehörde zum Buchungsschluss und damit zum Zeitpunkt der Bewertung nicht für alle Finanzanlagen testierte Jahresabschlüsse vor. Die Vorlage endgültiger Jahresabschlussdaten ist insbesondere erforderlich, da im Rahmen der Eigenkapitalspiegelbildmethode das aktuelle Eigenkapital der Beteiligungen Ausgangspunkt für mögliche Zu- oder Abschreibungen ist. Ab dem Haushaltsjahr 2015 sind die Verwaltungsvorschriften zu den §§ 65 und 106 LHO anzuwenden. Gemäß Nr. 6.4 VV zu § 65 LHO und Nr. 1.8 VV zu § 106 LHO hat die Aufsicht führende Behörde darauf hinzuwirken, dass der Jahresabschluss, der Lagebericht sowie der Prüfungsbericht bis zum Ende des vierten Monats des nachfolgenden Geschäftsjahres der Aufsicht führenden Behörde und der Finanzbehörde vorgelegt werden.
 - Bei der Bewertung der Finanzanlage Landesbetrieb Verkehr (LBV) wurde nicht berücksichtigt, dass ein Teil der Ablieferungen an den Haushalt (1,3 Mio. Euro) keine Gewinnausschüttung darstellte, sondern eine Kapitalrückzahlung im Sinne des Abschnitts 3.2.1.4.3 der VV Bilanzierung. Die ursprünglichen Anschaffungskosten der Finanzanlage hätten um diesen Betrag reduziert werden müssen.
 - Die der Bewertung der Finanzanlage Gemeinsame Klassenlotterie der Länder (GKL) zugrunde gelegte Beteiligungsquote in Höhe von 7,935 % entspricht nicht den tatsächlichen Ver-

⁴³ Der Senat hatte sich der Bewertung des Rechnungshofs nicht angeschlossen, Bürgerschaftsdrucksache 20/11876 vom 20. Mai 2014, S. 23.

hältnissen. Maßgeblich ist gemäß GKL-Staatsvertrag⁴⁴ der Königsteiner Schlüssel und damit eine Beteiligungsquote in Höhe von 2,54537 %.

68. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert
- auf eine rechtzeitige Vorlage der Jahresabschlüsse hinzuwirken,
 - die Finanzanlagen LBV und GKL im Rahmen der Bewertung zum 31. Dezember 2015 zu korrigieren und
 - den Tatbestand der Ablieferungen bei der Anwendung der Eigenkapitalspiegelbildmethode zukünftig zu beachten.

4.3 Rückstellungen

69. Der Rechnungshof hat bei ausgewählten Behörden und Ämtern die Rückstellungsermittlung anhand von Einzelfällen geprüft. Folgende Sachverhalte sind hervorzuheben:
- In Bezug auf ausstehende Rechnungen, die in fast allen Bereichen der Verwaltung vorkommen, verfügt das meldende Personal nicht durchgehend über die erforderlichen buchhalterischen Kenntnisse. Im Ergebnis wurden so Sachverhalte gemeldet, die als Verbindlichkeit zu buchen waren.
 - Eine detaillierte Überprüfung der Ermittlung einzelner Rückstellungen erfolgt weder durch Inventurbeauftragte noch durch die Finanzbehörde.

In den ersten zwei Quartalen des Jahres 2015 fiel zudem auf, dass periodenfremde Aufwendungen in Höhe von rund 70 Mio. Euro gebucht wurden. Dies weist darauf hin, dass im Abschluss für 2014 für diese Bilanzierungssachverhalte noch kein durchgehend funktionierender Prozess vorhanden war. Damit der Abschluss 2014 trotzdem ein zutreffendes Ergebnis zeigt, hat die Finanzbehörde hilfsweise zur Korrektur dieser mutmaßlich falschen Periodisierung eine Pauschalrückstellung für ausstehende Rechnungen in Höhe von rund 80 Mio. Euro im Einzelplan 9.2 der Finanzbehörde gebildet.

Die Bildung und Inanspruchnahme der Pauschalrückstellung führt dazu, dass die in den ersten Monaten des Jahres 2015 gebuchten Aufwendungen nicht den ersten vollständig doppischen Haushalt 2015 belasten, sondern dem Jahr 2014 zugerechnet worden sind.

⁴⁴ Bürgerschaftsdrucksache 20/2950 vom 31. Januar 2012.

70. Rückstellungen für ausstehende Rechnungen und damit ungewisse Verbindlichkeiten sind zu bilden, wenn für eine bereits erbrachte Lieferung oder Leistung bis zur Bilanzaufstellung noch keine Rechnung vorliegt.⁴⁵ Für die vollständige Erfassung der Rückstellungen für ausstehende Rechnungen ist ein einheitlicher Erhebungs- und Buchungsprozess notwendig, der geeignete Kontrollen enthält, die auch die Richtigkeit der Rückstellungsermittlung sicherstellen.
71. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, den Erhebungs- und Buchungsprozess bei den Rückstellungen für ausstehende Rechnungen zu verbessern und Qualitätssicherungsschritte im Prozess zu implementieren.

Die Bildung der Pauschalrückstellung erachtet der Rechnungshof für den Abschluss zum 31. Dezember 2014 als vertretbar. Zugleich hat er jedoch die Finanzbehörde aufgefordert, von einer regelmäßig wiederkehrenden Bildung einer pauschalen Rückstellung für ausstehende Rechnungen abzusehen.

5. Konzernabschluss

72. Die Prüfung des Konzernabschlusses der FHH zum 31. Dezember 2014 umfasste im Wesentlichen
- den Prozess der Konzernabschlusserstellung,
 - die Änderungen im Konsolidierungskreis,
 - die Ordnungsmäßigkeit der in den Konzernabschluss einbezogenen Jahresabschlüsse sowie deren ordnungsmäßige Einbeziehung in den Konzernabschluss, insbesondere der Jahresabschlüsse der Landesbetriebe der FHH,
 - die Erstkonsolidierungen insbesondere der ausländischen Tochterorganisationen, die in den Konzernabschluss einbezogen wurden und in diesem Zusammenhang auch die Währungsumrechnung,
 - die bei der Saldenabstimmung zwischen den Tochterorganisationen verbleibenden Differenzen,
 - die manuellen Konsolidierungsbuchungen in Stichproben,
 - die Angaben im Konzernanhang.

⁴⁵ Schubert in: Beck Bil-Komm. 2016, § 249 Rn. 100.

73. Die Prüfungen führten zu folgenden Feststellungen:

- Die Abschlussprüferberichte zu den Jahresabschlüssen der Tochterorganisationen lagen für den Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2014 zum Teil nur in Entwurfsform vor. Ohne Vorlage der testierten Jahresabschlüsse der Konzern-töchter kann die Finanzbehörde nicht sicherstellen, dass es sich bei den vorab gemeldeten Daten um endgültige Werte handelt. Zwischen den gemeldeten Daten und den testierten Abschlüssen können sich Abweichungen ergeben.
- Neben den automatischen Konsolidierungsbuchungen des SAP-Systems wurden bei der Konzernabschlusserstellung durch die Finanzbehörde manuelle Buchungen vorgenommen. Aufgrund einer fehlerhaften Umbuchung wurden fertige Anlagen des Landesbetrieb SBH | Schulbau Hamburg im Umfang von 205 Mio. Euro als Anlagen im Bau ausgewiesen.
- Mit Vorlage des testierten Jahresabschlusses des LIG auf den 31. Dezember 2013 ergaben sich im Vergleich zum vorläufigen Abschluss, welcher Grundlage für die Einbeziehung des LIG in den Konzernabschluss 2013 der FHH war, wesentliche Änderungen. Diese wurden im Konzernabschluss in laufender Rechnung 2014 berücksichtigt. Im Konzernanhang werden die Anpassungen an verschiedenen Stellen erwähnt⁴⁶, es fehlt jedoch der Hinweis, dass diese eigentlich das Geschäftsjahr 2013 betreffen.
- Bei der Saldenabstimmung zwischen der Behörde für Wissenschaft, Forschung und Gleichstellung (BWFG) und dem LIG ist eine Differenz in Höhe von 14,4 Mio. Euro aufgetreten. Zwischen der BWFG und dem LIG sind die Forderungen und Verbindlichkeiten und deren Werthaltigkeit nicht geklärt. Der LIG weist eine Forderung aus, die BWFG jedoch keine Verbindlichkeit. Bereits zum Abschluss auf den 31. Dezember 2013 hatte der Rechnungshof auf die bestehende Differenz hingewiesen. Die Abstimmungsprobleme zwischen der BWFG und dem LIG führten dazu, dass keine erfolgsneutrale Aufrechnung vorgenommen, sondern die Forderung des LIG auf Konzernebene aufwandswirksam ausgebucht wurde.

74. Der letzte Fall offenbart ein Defizit bei der Einwirkung innerhalb des Konzerns: Auffassungsunterschiede zwischen mittelbar unter einheitlicher Leitung stehenden und zudem rechtlich unselbstständigen Einheiten werden bis zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses nicht geklärt und stattdessen hingenommen, dass das Jahresergebnis eines Einzelabschlusses um 14,4 Mio. Euro falsch dargestellt wird. Gleichzeitig offenbart der Fall die allem Anschein

⁴⁶ Geschäftsbericht der FHH 2014, S. 104, 108, 116.

nach unzureichende Durchsetzungsmacht der für die Bilanzierung der Stadt zuständigen Finanzbehörde: Dort musste zur Notlösung des Ausbuchens gegriffen werden, weil sie sich trotz Grundsatzzuständigkeit offenbar nicht ermächtigt sieht, strittige Bilanzierungsfragen zwischen Fachbehörden und Landesbetrieben zu entscheiden.

75. Die einzelnen Sachverhalte wurden im Rahmen der Prüfung mit der Finanzbehörde erörtert. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert,

- bei säumigen Tochterorganisationen auf eine Beschleunigung der Jahresabschlusserstellung bzw. -prüfung und die rechtzeitige Vorlage der testierten Jahresabschlüsse
 - insbesondere auch vor dem Hintergrund der ab dem Haushaltsjahr 2015 anzuwendenden Regelungen der VV zu den §§ 65 und 106 LHO und den darin enthaltenen verkürzten Vorlagefristen – hinzuwirken,
- ihm die vorzunehmenden Korrekturbuchungen nachzuweisen,
- zukünftig Korrekturen der Vorjahre, die in laufender Rechnung vorgenommen werden, im Anhang mit Verweis auf die Vorjahreszugehörigkeit zu erläutern sowie
- auf eine Klärung der Abstimmendifferenz zwischen der BWFG und dem LIG hinzuwirken.

Der Rechnungshof fordert die Finanzbehörde auf, strittige Bilanzierungsfragen zu entscheiden oder gegebenenfalls eine Entscheidung des Senats herbeizuführen.

6. Lage- und Konzernlagebericht

6.1 Finanzlage

76. Nach § 315 HGB und DRS 20.19 müssen die Angaben im Konzernlagebericht plausibel, konsistent sowie frei von Widersprüchen gegenüber den Angaben im Konzernabschluss sein.

Der kameral definierte Schuldenstand der FHH hat sich im Jahr 2014 um 398 Mio. Euro verringert. Darauf Bezug nehmend wird im zusammengefassten Lagebericht und Konzernlagebericht der FHH unter den Punkten 3.3 „Staatsverschuldung“ und 4.7 „Vermögens- und Finanzlage der Kernverwaltung“ eine im Jahr 2014 erfolgte Schuldentilgung von 398 Mio. Euro angeführt, obwohl es im Jahres- und Konzernabschluss keine auf Tilgung beruhende Verminderung der doppisch definierten bilanziellen Verbindlichkeiten der FHH gegeben hat. In der zum Stichtag 31. Dezember erstellten doppischen Bilanz wirkt sich Tilgung, die im Zuge der kameralen Abschlussbuchungen erst nach diesem Zeitpunkt getätigt wurde, nicht aus.

Der Bitte des Rechnungshofs nach einer Überleitungsrechnung ist die Finanzbehörde nicht nachgekommen.

Mit der Verwendung kameraler Zahlen ohne deren eindeutige Kennzeichnung, Beschreibung und Überleitung zur doppischen Rechnungslegung wird im Lagebericht ein unzutreffendes Bild der tatsächlichen Entwicklung der Finanzlage der FHH dargestellt und der Leser insoweit falsch informiert.

77. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, auf kameralen Zahlen basierende Aussagen als solche im Lagebericht kenntlich zu machen und eine Überleitungsrechnung auf die Jahresabschlusszahlen vorzusehen.

6.2 Investitionstätigkeit

78. Die DRS 20.87 bis 20.91 umfassen Vorgaben zur Darstellung der Investitionstätigkeit. Insbesondere sollen Umfang und Zweck der wesentlichen im Berichtszeitraum getätigten Investitionen sowie der Umfang der am Abschlussstichtag bestehenden wesentlichen Investitionsverpflichtungen und ihre geplante Finanzierung dargestellt werden.

Die Ausführungen im Lagebericht der FHH entsprechen dem nicht vollständig. Zwar werden unter Punkt 4.4 wesentliche Investitionsprojekte und einige davon auch mit ihrem geplanten Investitionsvolumen benannt, aber ein Zusammenhang zu den ebenfalls aufgeführten Zugängen und Nachaktivierungen im Jahr 2014 wird nicht hergestellt.

79. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die Klarheit der Darstellung der Investitionsprojekte unter Berücksichtigung der Anforderungen der DRS 20.87 bis 20.91 zu verbessern.

6.3 Risiko- und Chancenbericht

80. Die DRS 20.116 bis 20.167 umfassen Vorgaben zum Risiko-, Chancen- und Prognosebericht und zielen auf eine umfassende Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des gesamten Konzerns und die damit einhergehenden wesentlichen Chancen und Risiken ab.

Trotz der Verbesserung der Risiko- und Chancendarstellung im Konzernlagebericht der FHH in den letzten Jahren bleibt kritisch anzumerken, dass

- wesentliche Konzernorganisationen wie die Hochschulen und die Landesbetriebe,
- wesentliche verwaltungsinterne Organisations- und IT-Projekte wie Herakles, SNH, das HKR-Verfahren „Kooperation Personaldienste“ (KoPers) oder das HKR-Verfahren „Jugendhilfe, Sozialhilfe und Wohngeld“ (JUS-IT) und
- Altersstruktur und baulicher Zustand von Infrastruktur und Gebäuden

weiterhin nicht berücksichtigt werden.

Im Ergebnis vermitteln Risiko-, Chancen- und Prognosebericht weiterhin kein vollständiges Bild der voraussichtlichen Entwicklung des gesamten Konzerns und der damit einhergehenden wesentlichen Chancen und Risiken.

81. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, ihre Risiko-, Chancen- und Prognoseberichterstattung ab dem Abschluss zum 31. Dezember 2015 an der DRS 20.116 bis 20.167 auszurichten.

Anlage: Bericht über die Prüfung „Bilanzanalyse Dataport AÖR“

Der Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg hat 2015 den Jahresabschluss Dataports für 2014 im Rahmen einer mit den Rechnungshöfen der anderen Trägerländer (Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein) geschlossenen Prüfungsvereinbarung analysiert.

Die Prüfung wurde erst Anfang 2016 abgeschlossen, sodass die Aufnahme der Ergebnisse in den im Februar 2016 veröffentlichten Jahresbericht zeitlich nicht mehr möglich war. Daher wird dieser Ergänzungsbericht zum Anlass genommen, dieses – von der Prüfung des Jahresabschlusses der FHH unabhängig zustande gekommene Prüfungsergebnis – zeitnah zu berichten.

Bilanzanalyse Dataport AöR

Finanzbehörde

Dataport hat im Jahresabschluss 2014 entgegen den handelsrechtlichen Voraussetzungen selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände in Höhe von rund 15,3 Mio. Euro aktiviert und dadurch einen deutlich verringerten Bilanzverlust ausgewiesen.

82. Die Mehrländeranstalt Dataport hat für 2014 einen Jahresabschluss aufgestellt, der von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft uneingeschränkt bestätigt und vom Verwaltungsrat 2015 gebilligt worden ist. Der Rechnungshof Hamburg hat diesen Abschluss geprüft und seine Bewertungen im Rahmen einer Prüfungsvereinbarung mit den Rechnungshöfen der anderen Trägerländer abgestimmt.
83. Dataport hat in diesem Abschluss im Zusammenhang mit der Betriebsherstellung der beiden neuen Rechenzentrumsstandorte in Hamburg-Alsterdorf und Norderstedt sowie der Überführung („Transition“) von IT-Verfahren in diese Standorte im Jahresabschluss 2014 selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände in Höhe von rund 15,3 Mio. Euro aktiviert.

Der Rechnungshof hat diese Darstellung in der Bilanz Dataports als nicht zutreffend kritisiert, da die vorgenommene Aktivierung als immaterielle Vermögensgegenstände nicht die handelsrechtlichen Voraussetzungen erfüllt. Die Kosten für die Erstellung der Verfahrensinfrastruktur und der Transition hätten demnach nicht aktiviert werden dürfen, sondern als Aufwand verbucht werden müssen.

84. Ohne die Aktivierung hätte der Bilanzverlust Dataports im Jahr 2014 rund 28,4 Mio. Euro statt der derzeit ausgewiesenen rund 15,1 Mio. Euro betragen. Die Eigenkapitalquote wäre dann auf 11,3 % (bisher ausgewiesen: 15,9 %) gesunken. Mit den im Lagebericht prognostizierten Jahresfehlbeträgen für die Jahre 2015 und 2016 würde die Eigenkapitalquote voraussichtlich auf unter 8 % fallen.

Maßstäbe für die Aktivierbarkeit

85. Die Satzung Dataports schreibt vor, dass die handelsrechtlichen Vorschriften für die Rechnungslegung anzuwenden sind. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände können nach § 248 Absatz 2 Satz 1 HGB in der Bilanz ausgewiesen werden. Es handelt sich hierbei um ein Bilanzierungswahlrecht. Eine wesentliche Voraussetzung für den Ansatz ist das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes in handelsbilanziellern Sinn. Erfüllen Kosten diese Ansatzvoraussetzung nicht, sind sie sofort als Aufwand zu erfassen.

86. Die Gesetzesbegründung zu dieser, erst mit der Bilanzrechtsmodernisierung 2009 in das HGB aufgenommenen Regelung beschreibt die Anforderungen für die Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände:

„Da § 246 Absatz 1 Satz 1 HGB nur die Aktivierung von Vermögensgegenständen erlaubt, ist immer zu prüfen, ob das zu aktivierende Gut als Vermögensgegenstand im handelsbilanziellen Sinn klassifiziert werden kann. (...) Vom Vorliegen eines Vermögensgegenstandes ist auszugehen, wenn das selbst erstellte Gut nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist.“⁴⁷

Betriebsbereitstellung

87. Dataport hat dargestellt, welche Verbesserungen aus der Nutzung des neuen Rechenzentrums resultieren (zum Beispiel erstmaliger Aufbau länderübergreifender Architekturen, Notfallvorsorge bei Standortausfall, Virtualisierung und skalierbare Erweiterung der Fläche). Unstreitig ist von einer wesentlichen Verbesserung der bestehenden Verfahren auszugehen.

Es liegt jedoch kein Vermögensgegenstand nach den oben beschriebenen handelsrechtlichen Anforderungen vor. Die aufeinander abgestimmten Verfahren haben den Charakter der Optimierung von Organisationsabläufen und technischen Strukturen, die nicht von der Anstalt Dataport in ihrer Gesamtheit getrennt werden können. Eine Einzelverwertbarkeit durch einen fiktiven Dritten ist nicht möglich. Nach der Gesetzesbegründung zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) und einheitlicher Auffassung in der Literatur sind nicht zweifelsfrei zurechenbare Aufwendungen aufwandswirksam zu erfassen.

Transition

88. Ein Teil der Transitionskosten entfällt auf die Übertragung bestehender Verfahren in das neue Rechenzentrum. Aus internen Leistungsnachweisen wird deutlich, dass u. a. Kosten für Unterstützungsleistungen für den Umzug aktiviert wurden, zum Beispiel Aufwand für

- das Sichern von Daten vor dem Umzug,
- das Herunterfahren von IT-Geräten (Netzwerkkomponenten, Server usw.) und
- das Wiederhochfahren der IT-Geräte am neuen Standort.

Eine Verwertbarkeit im handelsrechtlich geforderten Sinn ist nicht gegeben.

⁴⁷ Gesetzesbegründung zum BilMoG, Bundestagsdrucksache 16/10067, S. 50.

89. Für die Transition der Verfahren auf die neue Rechenzentrums-Umgebung wurden Sollkonzepte entwickelt, die speziell auf einzelne Verfahren ausgerichtet sind. Auch diese Kosten wurden aktiviert. Eine Einzelverwertbarkeit ist jedoch auch hier nicht möglich, da ein fiktiver Dritter die Besonderheiten seiner Verfahren bzw. der eigenen Infrastruktur berücksichtigen müsste.

Eine Anwendung der hier in Rede stehenden Arbeitsergebnisse, Regeln, Konzepte usw. durch einen Dritten ist daher nicht möglich: Die Arbeitsergebnisse sind spezifisch auf die besonderen Verhältnisse und komplexen Verfahren bei Dataport zugeschnitten.

Gesamtbewertung

90. Der Jahresabschluss von Dataport für 2014 hat ein nicht den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Anstalt dargestellt.

Ein zutreffender Jahresabschluss hätte gezeigt, dass die Anstalt 2014 einen deutlich höheren Verlust erwirtschaftet hat, als im Jahresabschluss dargestellt. Ein zutreffender Abschluss hätte die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse wie folgt dargestellt:

- Die in den Jahren 2012 bis 2014 für die Modernisierungsprojekte tatsächlich angefallenen Kosten wären erfolgsmindernd als Aufwand zu verbuchen gewesen.
- Unberücksichtigt würde dabei bleiben, dass aus optimierten internen Abläufen, Verfahren oder Organisationsstrukturen in den Folgejahren Kosteneinsparungen resultieren sollen. Eine solche, in die Zukunft gerichtete Erwartung ist nicht bilanzierungsfähig.

91. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde als die für die Beteiligung der Freien und Hansestadt Hamburg an der Anstalt zuständige Fachbehörde aufgefordert,

- die Korrektur des Bilanzpostens „Immaterielle Vermögensgegenstände“ zu bewirken und
- zu erwägen, inwieweit die wirtschaftliche Lage der Anstalt im Lichte der tatsächlichen Verluste neu zu bewerten ist.

Stellungnahme der Verwaltung

92. Dataport hat erklärt, dass die Sachverhaltsdarstellung, wonach ein Teil der Transitionskosten auf die Übertragung bestehender Verfahren in das neue Rechenzentrum entfalle, zutreffend sei. Auch sei es zutreffend, dass aus internen Leistungsnachweisen deutlich werde, dass u. a. Kosten für Unterstützungsleistungen für den Umzug aktiviert wurden wie beispielsweise Aufwand für das Sichern von Daten vor dem Umzug, das Herunterfahren von IT-Geräten und das Wiederhochfahren am neuen Standort.

Dataport hat in diesem Zusammenhang aber geltend gemacht, dass die Datensicherung schon nach den Landesdatenschutzgesetzen erforderlich gewesen sei. Insofern seien die Arbeiten integrale Verfahrensschritte bei der Herstellung der in Rede stehenden Vermögensgegenstände gewesen.

Dataport hat die Darstellung des Rechnungshofs bestätigt, dass die Arbeitsergebnisse auf die besonderen Verhältnisse und komplexen Verfahren bei Dataport zugeschnitten seien.

93. Die Finanzbehörde und Dataport haben hinsichtlich der bilanzrechtlichen Würdigung aber entgegnet, dass sowohl die Herstellung der Verfahrensinfrastruktur als auch die Transitionen aus ihrer Sicht einzeln verwertbar seien. Dataport hat ihre Argumentation u. a. auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Begriff des Wirtschaftsguts gestützt.

Im Ergebnis halten Finanzbehörde und Dataport an der Bewertung fest, dass die Aktivierung zu Recht erfolgte.

Bewertung durch den Rechnungshof

94. Der Rechnungshof hält dem entgegen, dass für eine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände die handelsrechtlichen Vorschriften maßgeblich sind. Die – im Einzelfall tatsächlich gegebene – Ausstrahlungswirkung steuerrechtlicher Vorschriften oder Rechtsprechung auf den handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes ist im Grundsatz unbestritten. Allerdings ist im vorliegenden Fall zu berücksichtigen, dass Dataport auf Rechtsprechung aus der Zeit vor der Bilanzrechtsmodernisierung verwiesen hat und hier zudem eine spezifisch handelsrechtliche Vorschrift auszulegen ist.

Die u. a. heranzuziehende Begründung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes zur Einführung des handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechts selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände fordert ausdrücklich eine Einzelverwertbarkeit als Voraussetzung für die Aktivierung als Vermögensgegenstand.

Gerade die von Dataport und der Finanzbehörde anerkannte Bewertung des Rechnungshofs, dass die Arbeitsergebnisse im Zusammenhang mit der Transition auf die besonderen Verhältnisse und komplexen Verfahren bei Dataport zugeschnitten sind, steht insofern einer Aktivierung entgegen: eine auch nur abstrakte Einzelverwertbarkeit, d. h. die Übertragung der wirtschaftlichen Vorteile des Gutes auf Dritte, ist nicht erkennbar.

Im Ergebnis überzeugen die Argumente von Dataport und der Finanzbehörde nicht: Die Herstellung der Verfahrensinfrastruktur und die Transition der Verfahren sind nicht als Vermögensgegenstände einzeln verwertbar. Damit fehlt es an einer notwendigen Aktivierungsvoraussetzung.

Hamburg, den 31. März 2016

Dr. Stefan Schulz

Michael Otto-Abeken

Elisabeth Seeler-Kling

Joachim Mose

Philipp Häfner

Birgit Fuhlendorf