

III-442 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXIV. GP



Der
Rechnungshof

Unabhängig. Objektiv. Wirksam.

Reihe BUND 2013/9

Land Salzburg –
Finanzielle Lage

Bericht des Rechnungshofes

Rechnungshof
GZ 860.147/002-1B1/13

**Auskünfte**

Rechnungshof

1031 Wien, Dampfschiffstraße 2

Telefon (00 43 1) 711 71 - 8644

Fax (00 43 1) 712 49 17

E-Mail presse@rechnungshof.gv.at**Impressum**

Herausgeber:

Rechnungshof

1031 Wien, Dampfschiffstraße 2

<http://www.rechnungshof.gv.at>

Redaktion und Grafik:

Rechnungshof

Herausgegeben:

Wien, im Oktober 2013

Vorbemerkungen

Vorbemerkungen

Vorlage an den Nationalrat

Der Rechnungshof erstattet dem Nationalrat gemäß Art. 126d Abs. 1 Bundes-Verfassungsgesetz nachstehenden Bericht über Wahrnehmungen, die er bei einer Gebarungüberprüfung getroffen hat.

Berichtsaufbau

In der Regel werden bei der Berichterstattung punktweise zusammenfassend die Sachverhaltsdarstellung (Kennzeichnung mit 1 an der zweiten Stelle der Textzahl), deren Beurteilung durch den Rechnungshof (Kennzeichnung mit 2), *die Stellungnahme der überprüften Stelle (Kennzeichnung mit 3 und im Kursivdruck)* sowie die allfällige Gegenäußerung des Rechnungshofes (Kennzeichnung mit 4) aneinandergereiht. Das in diesem Bericht enthaltene Zahlenwerk beinhaltet allenfalls kaufmännische Auf- und Abrundungen.

Alle personenbezogenen Bezeichnungen werden aus Gründen der Übersichtlichkeit und einfachen Lesbarkeit nur in einer Geschlechtsform gewählt und gelten gleichermaßen für Frauen und Männer.

Der vorliegende Bericht des Rechnungshofes ist nach der Vorlage über die Website des Rechnungshofes „<http://www.rechnungshof.gv.at>“ verfügbar.





Bericht des Rechnungshofes

Land Salzburg – Finanzielle Lage



Inhaltsverzeichnis

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis _____	7
Abkürzungsverzeichnis _____	12

BMF**Wirkungsbereich des Bundesministeriums für
Finanzen****Land Salzburg – Finanzielle Lage**

KURZFASSUNG _____	17
Prüfungsablauf und –gegenstand _____	51
Ausgangssituation der Gebarungüberprüfung _____	54
Rolle und Verantwortlichkeiten im Kontrollsystem _____	74
Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg _____	79
Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen _____	128
Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012 _____	156
Offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012 _____	172
Vorzeitige Beendigung von Zinsswaps im Februar 2013 _____	185
Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013 _____	188
Risikobetrachtung einzelner Geschäftskategorien _____	193
Rechnungswesen _____	196
Kassengebarung _____	200

Inhalt



Haftungen	212
Beteiligungen des Landes Salzburg	221
Öffentlich-rechtliche Fonds	242
Mittelfristige Finanzplanung	254
Schlussbemerkungen/Schlussempfehlungen	269

Tabellen Abbildungen

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Veränderungen in Protokollen_____	64
Tabelle 1:	Beispiele für Veränderungen in Protokollen_____	65
Tabelle 2:	Chronologie der Follow-up-Überprüfung des RH 2011 _____	67
Abbildung 2:	Organisation des Finanzmanagements _____	80
Tabelle 3:	Buchungen zur Zinsenabrechnung 2009 zwischen Land Salzburg und dem Salzburger Landes- wohnbaufonds _____	114
Tabelle 4:	Von der Landesbuchhaltung nicht zuordenbare Fremdwährungskonten_____	118
Tabelle 5:	Umsätze 2010 bis 2012 auf für das Finanz- management eingerichteten Evidenzkonten_____	123
Tabelle 6:	Entwicklung des Kontos „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ (Landeshaushalt Salzburg) _____	130
Tabelle 7:	Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsauf- wendungen und Derivate“ (nur Landeshaushalt Salzburg) – Vergleich verbuchte Ausgaben mit Voranschlag _____	131
Tabelle 8:	Konten des Finanzmanagements inkl. Geldbewegungen lt. Rechnungsabschluss 2011 _____	134
Tabelle 9:	Entwicklung des Kontos „3670 003 Liquiditäts- management“ _____	135
Tabelle 10:	Entwicklung des Kontos „2702 Liquiditäts- management“ _____	136
Tabelle 11:	Entwicklung des Kontos „2706 003 Devisentermin- geschäfte“ _____	137
Tabelle 12:	Verbindlichkeiten Land Salzburg und Landeswohn- baufonds zum 31. Dezember 2012 _____	141

Tabellen Abbildungen



Tabelle 13:	Aufgliederung der Darlehen mit der Republik Österreich nach Zuzählungsjahr _____	144
Tabelle 14:	Erfassung der Darlehen mit der Republik Österreich _____	146
Abbildung 3:	Buchungsvorgang Darlehen mit der Republik Österreich 2008 _____	148
Tabelle 15:	Ausweis der Darlehen mit der Republik Österreich laut Buchhaltung sowie durchlaufender Gebarung __	151
Tabelle 16:	Abweichende Darlehen mit der Republik Österreich betreffend Landeswohnbaufonds _____	153
Tabelle 17:	Abweichende Darstellung der Darlehen mit der Republik Österreich in den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg _____	154
Tabelle 18:	Zusammenfassende Tabelle betreffend Landeswohnbaufonds 2011 _____	154
Tabelle 19:	Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Beendigungen von Finanzgeschäften Oktober bis Dezember 2012 _____	156
Tabelle 20:	Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Beendigungen von Finanzgeschäften Juli bis Dezember 2012 _____	157
Tabelle 21:	Vorzeitige Beendigung von Derivaten – Oktober bis Dezember 2012 _____	162
Tabelle 22:	Schließung von Finanzgeschäften mit der Deutsche Bank AG – Oktober bis Dezember 2012 __	166
Tabelle 23:	Vorzeitige Beendigung von Währungsswaps mit der Republik Österreich im November 2012 _____	168
Tabelle 24:	Portfolioanalyse – offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012 _____	172
Tabelle 25:	Portfolioanalyse – Teilportfolio Wertpapiere per 31. Dezember 2012 _____	174

Tabellen Abbildungen

Tabelle 26:	Portfolioanalyse – Teilportfolio Derivate (Swaps) per 31. Dezember 2012 _____	175
Tabelle 27:	Portfolioanalyse – Teilportfolio Refinanzierungen per 31. Dezember 2012 _____	177
Tabelle 28:	Portfolioanalyse – außerordentliche Schulden per 31. Dezember 2012 _____	181
Tabelle 29:	Portfolioanalyse – Swaps seitens des Bundes per 31. Dezember 2012 _____	184
Tabelle 30:	Portfolioanalyse – Darlehen seitens des Bundes per 31. Dezember 2012 _____	184
Tabelle 31:	Vorzeitige Schließung Zinsswaps mit der Republik Österreich – Februar 2013 _____	186
Tabelle 32:	Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013 _____	189
Tabelle 33:	Teilportfolio Wertpapiere per 22. März 2013 _____	189
Tabelle 34:	Teilportfolio Derivate per 22. März 2013 _____	190
Tabelle 35:	Außerordentliche Schulden per 22. März 2013 _____	191
Tabelle 36:	Aufbau des Kassenabschlusses laut VRV _____	200
Tabelle 37:	Zusammensetzung des Kassenendbestandes laut Rechnungsabschlüssen in EUR _____	201
Tabelle 38:	Bankguthaben aus Rücklagen per 31. Dezember 2011 _____	202
Abbildung 4:	Volumina der Kassenabschlüsse in Mio. EUR _____	203
Abbildung 5:	Anzahl der Buchungen am Konto „1/950008–6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ _____	204
Tabelle 39:	Stand an Vorschüssen und Verwahrgeldern zum 31. Dezember _____	207
Tabelle 40:	Zusammensetzung der Vorschüsse in der voranschlagsunwirksamen Gebarung im Jahr 2011 _____	208

Tabellen Abbildungen



Tabelle 41:	Zusammensetzung der Verwahrhalter in der voranschlagsunwirksamen Gebarung im Jahr 2011	210
Tabelle 42:	Haftungen des Landes Salzburg	212
Tabelle 43:	Entwicklung der Haftungen für die Salzburger Landes-Hypothekenbank bis 2017, jeweils per Jahresende	215
Tabelle 44:	Risikoklasseneinteilung im Land Salzburg (2012)	218
Abbildung 6:	Struktur der Beteiligungen des Landes Salzburg per 31. Dezember 2011 laut Erhebung RH	225
Tabelle 45:	Mehrheitsbeteiligungen des Landes Salzburg per 31. Dezember 2011	226
Tabelle 46:	Beteiligungen der Land Salzburg Beteiligungen GmbH per 31. Dezember 2011	228
Tabelle 47:	Zahlungsflüsse zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen	230
Abbildung 7:	Entwicklung der Finanzströme zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen	231
Tabelle 48:	Finanzielle Verflechtungen zwischen Landeshaushalt und Beteiligungen	232
Tabelle 49:	Beteiligungen mit den fünf höchsten Zahlungen des Landes	233
Tabelle 50:	Beteiligungen mit den fünf höchsten Zahlungen an das Land	234
Tabelle 51:	Verbindlichkeiten der Mehrheitsbeteiligungen per 31. Dezember 2011	239
Tabelle 52:	Haftungen des Landes für Beteiligungsunternehmen	240
Tabelle 53:	Entwicklung des Beteiligungsvermögens 2006 bis 2011	241
Tabelle 54:	Landesfonds mit eigener Rechtspersönlichkeit	244

Tabellen Abbildungen

Tabelle 55:	Verwaltungsfonds Land Salzburg _____	246
Tabelle 56:	Zahlungsflüsse aus dem Landeshaushalt an Landesfonds _____	248
Tabelle 57:	Vermögensübersicht zum 31. Dezember 2011 in EUR _____	250
Tabelle 58:	Finanzschulden laut Vermögensübersicht Landeswohnbaufonds _____	252
Tabelle 59:	Mittelfristige Finanzplanung Salzburg 2012 bis 2016 _____	259
Abbildung 8:	Entwicklung des Schuldenstandes und der Schuldenquote in Salzburg 2006 bis 2016 _____	260
Abbildung 9:	Entwicklung der Einnahmen, Ausgaben und Netto-neuverschuldung in Salzburg 2006 bis 2016 _____	261
Abbildung 10:	Betrag an Neuverschuldung, der vom Ziel einer Konsolidierung in Salzburg abweicht _____	262
Tabelle 60:	Mittelfristige Finanzplanung und Schuldenstand der Refinanzierungen und des Landeswohnbaufonds nach Angaben des Landes Salzburg, 2012 bis 2016 (Nominalwerte) _____	264
Abbildung 11:	Mittelfristige Finanzplanung und Schuldenstand der Refinanzierungen und des Landeswohnbaufonds, Salzburg 2012 bis 2016 (Nominalwerte) _____	265
Abbildung 12:	Erwarteter Abbau der Verbindlichkeiten durch Finanzgeschäfte (Refinanzierungen) _____	267

Abkürzungen



Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
ABl.	Amtsblatt (der Europäischen Union)
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
Art.	Artikel
AUD	Australischer Dollar
BBSW	Bank Bill Swap Reference Rate
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BHG	Bundshaushaltsgesetz
BHV	Bundshaushaltsverordnung
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BKBM	Bank Bill Benchmark
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BRL	Brasilianischer Real
BRP	Bruttoregionalprodukt
bspw.	beispielsweise
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
BWG	Bankwesengesetz
bzw.	beziehungsweise
CAD	Kanadischer Dollar
CHF	Schweizer Franken
d.h.	das heißt
DKZ	Dienststellenkennzahl
ESVG 1995	Europäisches System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung 1995
etc.	et cetera
EUR	Euro
EURIBOR	European Interbank Offered Rate
f./ff.	folgende
GBP	Britisches Pfund
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GO-LR	Geschäftsordnung der Salzburger Landesregierung

Abkürzungen

i.d.F.	in der Fassung
i.V.m.	in Verbindung mit
IKS	Internes Kontrollsystem
ISK	Isländische Krone
JIBAR	Johannesburg Interbank Agreed Rate
JPY	Japanischer Yen
k.A.	keine Angabe
leg. cit.	legis citatae (der zitierten Vorschrift)
LGBl.	Landesgesetzblatt
LIBOR	London Interbank Offered Rate
lit.	litera
LRH	Landesrechnungshof
L-VG	Landes-Verfassungsgesetz
LWBF	Landeswohnbaufonds
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
MXN	Mexikanischer Peso
n.v.	nicht vorhanden
NOK	Norwegische Krone
Nr.	Nummer
NZD	Neuseeländischer Dollar
OeBFA	Österreichische Bundesfinanzierungsagentur
ÖStP	Österreichischer Stabilitätspakt
PLN	Polnischer Zloty
RA	Rechnungsabschluss
rd.	rund
RH	Rechnungshof
RON	Rumänischer Leu
RUB	Russischer Rubel
Rz	Randziffer
S.	Seite
TRY	Türkische Lira
TZ	Textzahl(en)

Abkürzungen



u.Ä.	und Ähnliches
u.a.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
USD	US-Dollar
usw.	und so weiter
VA	Voranschlag
VaR	Value at Risk
VfSlg.	Sammlung der Erkenntnisse und wichtigsten Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofs
vgl.	vergleiche
VRV	Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WIFO	Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
ZAR	Südafrikanischer Rand

Wirkungsbereich des Bundesministeriums für Finanzen

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Das Management des Landes Salzburg nahm seine Kontroll- und Aufsichtsverantwortung nicht ausreichend wahr. Im Finanzmanagement und in der Buchhaltung des Landes Salzburg war kein wirksames, effizientes und umfassendes Internes Kontrollsystem eingerichtet. Die gängigen Prinzipien des Internen Kontrollsystems – Transparenz, Kontrollautomatik, Vier-Augen-Prinzip, Funktionstrennung sowie Mindestinformation – waren nicht sichergestellt. Die festgestellten Schwachstellen und Kontrolllücken – insbesondere im Bereich des Internen Kontrollsystems – begünstigten letztendlich jene Vorfälle, die Gegenstand der parlamentarischen und gerichtlichen Untersuchungen sind.

Entgegen den sonst üblichen Regelungen in der öffentlichen Verwaltung war die Interne Revision des Landes Salzburg per Erlass des Landesamtsdirektors ausdrücklich von der Prüfung der Gebahrung und des Rechnungswesens ausgenommen.

Vermögenswerte (insbesondere Wertpapiere und Forderungen) und Schulden des Landes Salzburg waren nicht vollständig und transparent in der Buchhaltung erfasst. Infolge der nicht sachgerechten Vollmachtserteilung durch die jeweiligen Finanzreferenten an die Mitarbeiter der Finanzabteilung zur Eröffnung und Schließung von Konten entstand eine Kontrolllücke, die es ermöglichte, Konten ohne Wissen und Zugriff der Landesbuchhaltung zu eröffnen. Dies führte dazu, dass mindestens 300 Bankkonten und zusätzlich davon 120 Fremdwährungskonten mit Umsätzen im Jahr 2012 von 9,5 Mrd. EUR im Rechnungswesen des Landes Salzburg nicht erfasst waren. Die über diese Konten getätigten Finanzgeschäfte waren in der Landesbuchhaltung und somit in den Rechnungsabschlüssen nicht enthalten.

Die vom Land Salzburg in den vergangenen Jahren abgeschlossenen Finanzgeschäfte waren zum Teil mit sehr hohen Risiken und Unsicherheiten verbunden und zeigten zum Teil deutlich den spekulativen Hintergrund beim Abschluss dieser Finanzgeschäfte. Sie

waren mit der Aufgabenerfüllung einer Gebietskörperschaft und mit einem auf den Ausschluss vermeidbarer Risiken ausgerichteten Finanzmanagement nicht vereinbar. Das Finanzmanagement des Landes Salzburg verfügte weder über ausreichende personelle Ressourcen noch über die nötigen Bewertungs- und Kontrollsysteme, um ein derartiges Portfolio angemessen zu steuern. Mit 22. März 2013 waren noch Wertpapiere und Derivate mit einem Barwert von 1,290 Mrd. EUR und zum Zwecke der Veranlagung aufgenommene Verbindlichkeiten mit einem Barwert von 1,606 Mrd. EUR offen. Die beabsichtigte Rückführung dieser Finanzgeschäfte und die Auswirkungen auf den Landeshaushalt waren von der schwer vorauszusehenden Marktentwicklung abhängig.

Die auf der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) basierenden Rechenwerke boten keine vollständigen, hinreichenden Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage. Unter Umgehung der Vorgaben der VRV wurden Forderungen und Verbindlichkeiten in Milliardenhöhe so verbucht, dass sie der Beschlussfassung des Landtages entzogen waren. Durch die schwerwiegenden Mängel in der Buchhaltung waren Vollständigkeit und Aussagekraft des Rechnungswesens grob beeinträchtigt.

Im Buchhaltungssystem des Landes waren zum 31. Dezember 2012 Finanzschulden in Höhe von 1,370 Mrd. EUR, davon 765 Mio. EUR für das Land Salzburg und 605 Mio. EUR für den Landeswohnbaufonds, erfasst. Demgegenüber wiesen zum 31. Dezember 2012 die Gesamtschulden ein Nominale von 3,507 Mrd. EUR bzw. einen Barwert von 4,019 Mrd. EUR auf.

Die Konsolidierungsbemühungen des Landes Salzburg beschränkten sich bisher auf die Festlegung von Ausgabenobergrenzen, die den jährlichen Schuldenzuwachs im ordentlichen Haushalt nach und nach verringern sollten. Der Anstieg der Finanzschulden in den letzten Jahren war auf eine kaum erfolgte Anpassung der Ausgaben an den Einnahmerückgang in diesem Zeitraum zurückzuführen. Eine umfassende Konsolidierungsstrategie, die Einsparungspotenziale aufgrund von Ausgabenanalysen identifiziert bzw. eine Ausgabenpriorisierung nach einer alle Verwaltungsebenen miteinbeziehenden Aufgabenkritik vornimmt, fehlte. Die mittelfristige Finanzplanung mit Stand 16. November 2012 wies – auch ohne Berücksichtigung der Verbindlichkeiten, Zahlungsflüsse und Folgekosten der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg – für die kommenden Jahre eine jährliche Nettoneuverschuldung aus.



Land Salzburg – Finanzielle Lage

In der Mittelfristplanung 2012 bis 2016 blieben u.a. die Verbindlichkeiten zur Finanzierung der Finanzgeschäfte mit einem Nominalwert von 1.707 Mio. EUR (2012) bislang unberücksichtigt. Diese Intransparenz verdeckte das damit verbundene Risiko für den Landeshaushalt.

KURZFASSUNG

Prüfungsziel

Ziel der Gebarungsüberprüfung war die Beurteilung der Finanzgeschäfte und der damit verbundenen Auswirkungen auf die finanzielle Lage des Landes Salzburg, des Internen Kontrollsystems (IKS) in Bezug auf den Abschluss von Finanzgeschäften, der Geschäftsbeziehungen mit Kreditinstituten und der Republik Österreich insbesondere im Hinblick auf Derivatengeschäfte, der Verbuchung der Finanzgeschäfte, der Risiken aus übernommenen Haftungen und finanziellen Verflechtungen mit Beteiligungen, der Abbildung der Risiken in der Mittelfristplanung sowie des Rechnungswesens des Landes insbesondere im Hinblick auf Bilanzwahrheit, Bilanzklarheit und Bilanzvollständigkeit. (TZ 1)

Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

Vorangegangene Prüfungen des RH

Der RH hatte Ende 2007 bzw. Anfang 2008 das Finanzierungsmanagement von acht ausgewählten Gebietskörperschaften, darunter das Land Salzburg, überprüft. Aufgrund der im Rahmen der Gebarungsüberprüfung aufgezeigten zahlreichen materiellen Schwachstellen in der Durchführung (u.a. mangelnde Risikoinformation und -beobachtung, spekulative Derivatengeschäfte, hohes Zinsänderungsrisiko) bestand im Land Salzburg Ende 2007 ein ausgewiesenes Risikopotenzial (Value at Risk) in Höhe von 178,20 Mio. EUR. Dieses Risikopotenzial betrug 41 % der Finanzschulden bzw. entsprach knapp 10 % der Einnahmen des Landesvoranschlags des Landes Salzburg. Das Land Salzburg wies damit den höchsten Risikowert aller überprüften Stellen aus (u.a. achtmal höher als der vergleichbare Risikowert des Bundes). Es war dringender Handlungsbedarf zur Umsetzung der Empfehlungen des RH (u.a. laufende Portfolio- und Risikobewertungen, Verringerung der hohen Risiken aus Derivatengeschäften, risikotechnische Zusammensetzung des Portfolios) gegeben. Diese Empfehlungen umfassten überdies wesentliche Elemente, die im Jahr 2013 Gegenstand von Regelungen bei der Umsetzung des bundesweiten Spekulationsverbots waren. (TZ 2, 3)

Kurzfassung

Die Feststellungen des RH führten auf Bundesebene zu Leitlinien für die Österreichische Bundesfinanzierungsagentur (OeBFA), und auch der Gemeindebund griff auf Inhalte der RH-Berichte bei der Erstellung seiner „Richtlinien betreffend das Finanzierungs- und Veranlagungsmanagement durch Gemeinden“ zurück. Eine Ausweitung dieser Richtlinien auf sämtliche Gebietskörperschaften wurde jedoch verabsäumt. Der RH veröffentlichte die wesentlichen Empfehlungen aus diesen Prüfungen auch im Tätigkeitsbericht 2009 („Gebietskörperschaften regeln ihr Finanzmanagement neu“) (u.a. Reihe Bund 2009/14 und Salzburg 2009/7) und in seinem Positionspapier „Verwaltungsreform 2011“ (Reihe Positionen 2011/1). (TZ 2)

Bereits zuvor hatte sich der RH mehrfach mit Fragen des Finanzmanagements beschäftigt und dabei immer wieder auf die Notwendigkeit der Bindung von Derivatengeschäften an Grundgeschäfte sowie der Messung, Limitierung und gezielten Überwachung der Risiken hingewiesen (Reihe Bund 2003/4, Salzburg 2004/6, Burgenland 2006/3). (TZ 2)

Aufgrund des besonders hohen Risiko- und Verlustpotenzials, das die erste Prüfung des RH (2007 und 2008) gezeigt hatte, wählte der RH aus den überprüften Stellen insbesondere das Land Salzburg für die Durchführung der Follow-up-Überprüfung im November und Dezember 2011 aus. Die dem RH bei dieser Prüfung übergebenen Protokolle des Finanzbeirats von Jänner 2008 bis Juli 2011 waren durch Löschen und Hinzufügen verändert worden: Es wurden 56 Absätze und 32 Sätze gelöscht, zwei Absätze und 49 Sätze von ihrem Sinngehalt her verändert, jeweils zwölf Absätze und Sätze neu hinzugefügt. Die – insgesamt 163 – Veränderungen der Protokolle, insbesondere betreffend Aussagen zu Risiko, Limiten, Fremdwährungen und Verlusten sowie Empfehlungen des Finanzbeirats und eine Weisung des Leiters der Finanzabteilung, haben den RH über wahre Tatsachen getäuscht und vertiefte Prüfungshandlungen des RH hintangehalten. Die Protokolle vermittelten somit ein falsches Bild über die Entwicklung der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg und stellten so eine unrichtige Grundlage für die Beurteilung der Umsetzungsmaßnahmen des Landes dar. Die dem RH in Beantwortung des Fragebogens mitgeteilten Kennzahlen deckten sich mit dem Reporting des externen Finanzdienstleisters und den Ergebnisprotokollen des Finanzbeirats. Auch ergaben sich aus den Vermögensaufstellungen, der Veränderungsrechnung des Versorgungs- und Unterstützungsfonds und den geprüften Rechnungsabschlüssen keine Widersprüche. (TZ 4 bis 6)

Auf Grundlage dieser den wahren Entwicklungsstand verfälschenden Unterlagen kam der RH in seiner Follow-up-Überprüfung zu folgender Beurteilung: „Das Land Salzburg setzte fast alle Empfehlungen des RH um. Es schloss jedoch weiterhin komplexe – mit Risiko behaftete – Derivatgeschäfte ab, um dadurch zusätzliche Erträge zu erwirtschaften. Allerdings wurden durch den Abschluss zusätzlicher Sicherungsgeschäfte die Risikopositionen stark reduziert.“ (TZ 7)

Im Stellungnahmeverfahren zum Prüfungsergebnis der Follow-up-Überprüfung und im Zeitraum bis zur Veröffentlichung des RH-Berichts am 6. Dezember 2012 informierte das Land Salzburg den RH nicht über die dem Land zur Kenntnis gekommenen Ungeheimheiten im Finanzmanagement, die im Juli 2012 zur Beurlaubung sowie im November 2012 zur fristlosen Entlassung der Leiterin des Referats 8/02 Budgetangelegenheiten (Budgetreferat) der Abteilung 8: Finanz- und Vermögensverwaltung (Finanzabteilung) geführt hatten. Besonders kritisch sah der RH die nicht erfolgte Information des RH über die seit Oktober 2012 bis zur Berichtsvorlage im Dezember 2012 getroffenen Dispositionen (Schließung von rd. 300 Finanzgeschäften). Dieses Verhalten vermittelte dem RH den Eindruck, dass Informationen zurückgehalten wurden und kein Aufklärungsinteresse des Landes Salzburg bestand, weil das Land Salzburg zu diesem Zeitpunkt nicht mehr davon ausgehen konnte, dass die aus dem Verantwortungsbereich des Landes heraus dem RH übermittelten Daten richtig, vollständig und authentisch waren. Diese Daten gaben die wahre finanzielle Lage und die tatsächlichen Risiken der abgeschlossenen Finanzierungs- und Veranlagungsgeschäfte nicht wieder, weshalb der RH über die Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit sowie die Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der beurteilten Sachverhalte getäuscht wurde. (TZ 7)

Abgrenzung zu anderen Institutionen und Unternehmen

PwC Salzburg Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Ithuba Capital AG und die OeBFA nahmen Untersuchungshandlungen, Analysen und Begutachtungen der Salzburger Finanzgeschäfte vor, die Untersuchung strafrechtlich relevanter Sachverhalte oblag der Zentralen Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption und dem Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung. In der Sitzung der Koordinierungsgruppe des Finanzüberwachungsausschusses des Salzburger Landtags vom 20. Dezember 2012

Kurzfassung

kamen die Beteiligten darin überein, dass für die Aufarbeitung der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg sämtliche beauftragten und eingebundenen Institutionen und Unternehmen im Sinne eines effizienten Ressourceneinsatzes ihre Prüfungs- und Erhebungsaktivitäten koordinieren und bei ihrer Aufgabenwahrnehmung kooperieren. Dementsprechend nahm der RH im Zuge der gegenständlichen Gebarungsüberprüfung auf die jeweils vorliegenden Ergebnisse der einbezogenen Institutionen Bezug. (TZ 8)

Krisenmanagement

Das Krisenmanagement des Landes Salzburg nach Bekanntwerden der Vorfälle Ende 2012 war mangelhaft. Aufgrund der personellen Situation im Budgetreferat (Suspendierungen, längere Krankstände) stand zeitweilig nur mehr ein Mitarbeiter für die Abwicklung der Finanzgeschäfte zur Verfügung. Aufgrund der fehlenden Zeichnungsberechtigung des Mitarbeiters für einen Teil der Bankkonten konnte auf die dort befindlichen Mittel nicht zugegriffen werden. Es mussten stattdessen Barvorlagen aufgenommen werden, was zu unnötigen Kosten führte. Eine rechtliche Vertretung war zu diesem Zeitpunkt im Budgetreferat allein durch den Mitarbeiter nicht möglich. Der Mitarbeiter war mit einer Vielzahl von Aufgaben betraut, so dass ein Teil der Aufgaben nicht erledigt werden konnte. Eine vollständige, nachvollziehbare und transparente Erfassung aller Finanzgeschäfte war dadurch nicht gewährleistet. Aufgrund der fehlenden Möglichkeit, das Vier-Augen-Prinzip einzuhalten, war eine interne Kontrolle nicht gegeben. (TZ 9)

Verantwortung der politischen Entscheidungsträger

Bis zum Ende der gegenständlichen Gebarungsüberprüfung blieb ein zweites Ersuchen des RH um Versendung sogenannter Bankbriefe – anhand einer weiteren Adressaten-Liste von Kreditinstituten bzw. Versicherungsunternehmen – unerledigt. Mit diesen Bankbriefen sollten die Adressaten um Mitteilung der Finanzgeschäfte zum 31. Dezember 2011 und 2012 ersucht werden sowie um Mitteilung der seitens der Kreditinstitute bzw. Versicherungsunternehmen mit Vertretern des Landes Salzburg in den Jahren 2008 bis 2012 geführten Gespräche und der darin vermittelten Informationen über die abgeschlossenen Finanzgeschäfte und allfällige damit verbundene Risiken. Der RH konnte daher auch keine Aussagen zur allfälligen Verantwortung der Entscheidungsträger aufgrund von Gesprächen mit den Kreditinstituten treffen. (TZ 10)

Rolle und Verantwortlichkeiten im Kontrollsystem

Das Kontroll- und Aufsichtsgefüge der öffentlichen Verwaltung setzt sich aus mehreren Elementen zusammen: Die verwaltungsinterne Kontrolle wird durch die Führungskräfte im Rahmen ihrer Managementtätigkeiten, durch ein IKS und die Interne Revision ausgeübt. Die externe Kontrolle erfolgt durch den Landesrechnungshof (LRH) und den RH. (TZ 11)

Die Mitglieder der Landesregierung verfügen über ein Leitungs- und Weisungsrecht in der hierarchischen Organisation der Landesregierung. Mit diesem Leitungs- und Weisungsrecht eines Mitglieds der Landesregierung für die Besorgung seines Geschäftsbereichs korrespondiert die Verantwortlichkeit für nachgeordnete Organe. Als oberstes Organ trägt das zuständige Mitglied der Landesregierung die Letztverantwortung für die in seinem Geschäftsbereich zu erfüllende Verwaltungstätigkeit und ist darüber dem Landtag gemäß Art. 142 B-VG verantwortlich. Von der Befugnis zur Leitung ist auch ein Aufsichtsrecht umfasst, wonach das zuständige Mitglied der Landesregierung dafür Sorge zu tragen hat, dass die in seinen Zuständigkeitsbereich fallenden Geschäfte in gesetzmäßiger, zweckmäßiger, wirtschaftlicher und sparsamer Art und Weise besorgt werden. (TZ 11)

Der Geschäftsordnung für das Amt der Salzburger Landesregierung entsprechend hat der Abteilungsleiter den Dienstbetrieb der Abteilung zu leiten und für die vorschriftsmäßige und zielgerichtete sowie möglichst einfache, sparsame und rasche Erledigung der übertragenen Aufgaben zu sorgen. Er hat das zuständige Mitglied der Landesregierung laufend über die wesentlichen Vorgänge in der Abteilung sowie über Entwicklungen und deren zu erwartende Auswirkungen zu informieren. (TZ 11)

Die Interne Revision ist Teil der dem Management zur Verfügung stehenden verwaltungsinternen Kontrollen und trägt zur Überwachung der Wirksamkeit der internen Kontrollen bei. (TZ 11)

Der LRH und der RH sind u.a. zur Überprüfung der Gebarung des Landes Salzburg berufen. Das Salzburger Landesrechnungshofgesetz 1993 regelt eine ausdrückliche Prüfungszuständigkeit des LRH für den Rechnungsabschluss des Landes Salzburg. Die Überprüfung des RH hat sich auf die ziffernmäßige Richtigkeit, die Übereinstimmung mit den bestehenden Vorschriften, ferner auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Gebarung zu erstrecken. Im Interesse einer effizienten Finanzkontrolle und eines optimalen Ressourceneinsatzes schlossen der RH und die LRH eine Vereinbarung zur Zusammenarbeit der Kontrollein-

Kurzfassung

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

richtungen. Darin wurde u.a. vereinbart, dass der RH bei seiner Prüfungsplanung die übermittelten Prüfungsvorhaben der LRH so berücksichtigt, dass es zu keinen Doppelgleisigkeiten kommt. (TZ 11)

Organisation des Finanzmanagements

Das Finanzmanagement des Landes Salzburg oblag dem Budgetreferat in der Finanzabteilung, das bis Juli 2012 aus der Referatsleiterin, einem Mitarbeiter und einer Sekretariatskraft bestand. Die Finanzabteilung umfasste noch drei weitere Referate, darunter die Landesbuchhaltung, die im Jahr 2006 in die Finanzabteilung eingegliedert wurde. Die fehlende organisatorische Trennung von Finanzabteilung und Landesbuchhaltung lief einer uneingeschränkten Ausübung der Aufgaben der Buchhaltung zuwider. (TZ 12, 31)

Grundlagen IKS

Detaillierte Analysen und Beschreibungen der wichtigsten Prozesse sind generell essentielle Ausgangspunkte für die effiziente Gestaltung der Prozesse, für die Risikoidentifikation bzw. das Risikomanagement und die Entwicklung eines effizienten IKS. Die Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips oder die Funktionstrennung zwischen Handel und Abwicklung von Finanzgeschäften waren in den Richtlinien für das Finanzmanagement des Landes Salzburg enthalten, wurden jedoch in der Praxis nicht durchgehend umgesetzt. Soll-Arbeitsprozesse waren nicht definiert, ein systematisches IKS war nicht eingerichtet. Auch für die Landesbuchhaltung lag betreffend die Verbuchung von Finanzgeschäften keine systematisierte schriftliche Dokumentation vor, die die Einhaltung von definierten Soll-Prozessen und Kontrollschritten regelte. Im Finanzmanagement und in der Buchhaltung des Landes Salzburg war daher kein wirksames, effizientes und umfassendes IKS eingerichtet. Die gängigen IKS-Prinzipien Transparenz, Kontrollautomatik, Vier-Augen-Prinzip, Funktionstrennung sowie Mindestinformation waren nicht sichergestellt. (TZ 13)

Vollmachten und Richtlinien für das Finanzmanagement

Die von den jeweiligen Finanzreferenten an die Mitarbeiter des Finanzmanagements (Leiter der Finanzabteilung, Leiterin und ein Mitarbeiter des Budgetreferats) – zeitlich unbefristet und betragsmäßig unbegrenzt – erteilten Vollmachten zum Abschluss von Finanzgeschäften ermöglichten den Bevollmächtigten den Abschluss hochriskanter Finanzgeschäfte. Derart umfangreiche Vollmachten, die wesentliche Entscheidungsfragen auf die Verwaltungsebene verlagerten, ohne zumindest eine Information der politisch Verantwortlichen sicherzustellen, waren nicht nachvollziehbar. Der RH hatte in seinem Bericht im Jahr 2009 (Reihe Salzburg 2009/3) kritisiert, dass das Land Salzburg jahrelang Derivatgeschäfte mit hohem Volumen ohne direkte Bezugnahme auf Grundgeschäfte, teils ohne Absicherungszwecke und damit mit spekulativem Hintergrund durchführte. Auch diese kritischen Feststellungen nahmen die Verantwortlichen nicht zum Anlass, die Vollmachten zu beschränken. (TZ 15)

Die Vollmachten beinhalteten ab dem Jahr 2003 die Möglichkeit von Kontoeröffnungen bzw. -schließungen. Sie ermächtigten somit die Bevollmächtigten, Konten ohne Wissen und Zugriff der Landesbuchhaltung zu eröffnen und darüber zu verfügen. Dies stellte einen entscheidenden Schwachpunkt im IKS des Landes Salzburg dar und führte dazu, dass über 300 Konten – und damit sämtliche Bankgeschäfte, die auf diesen Bankkonten getätigt wurden – in der Buchhaltung und damit auch im Rechnungsabschluss nicht erfasst wurden. Damit war der Rechnungsabschluss nicht vollständig und die Transparenz wesentlich beeinträchtigt. (TZ 15, 34)

Die Vollmachten waren seit 2003 zudem nicht direkt auf ein bestimmtes Kreditinstitut bezogen, sondern für einen unbestimmten Kreis von Empfängern ausgestellt. Dadurch konnten die Bevollmächtigten den Kreis der Geschäftspartner beliebig erweitern, ohne dass der Vollmachtgeber davon Kenntnis erlangte. (TZ 15)

Die gemeinsam vertretungsbefugten Bevollmächtigten des Budgetreferats eröffneten Depots mit Einzelzeichnungsberechtigungen. Das verstieß klar gegen das Vier-Augen-Prinzip, das die Richtlinien für das Finanzmanagement grundsätzlich vorsahen. (TZ 16)

Kurzfassung

Die Richtlinien definierten ausdrücklich auch die Erzielung von zusätzlichen Erträgen aus Derivaten als Ziel der Finanzgeschäfte; dies war mit der Aufgabenerfüllung einer Gebietskörperschaft nicht vereinbar. Außerdem hielten die Mitarbeiter des Budgetreferats bzw. der Leiter der Finanzabteilung die Richtlinien für das Finanzmanagement in vielen Fällen nicht ein. (TZ 17)

Abschluss und Dokumentation von Finanzgeschäften

Im Finanzmanagement ist die Trennung von Frontoffice (Handel) und Backoffice (Abwicklung und Kontrolle) ein wesentliches IKS-Prinzip, das zur Qualitätssicherung beiträgt, dolose Handlungen erschwert und die Einhaltung der Vorschriften sowie die Nachvollziehbarkeit der Geschäfte gewährleistet. Im Budgetreferat Salzburg erledigten in der überwiegenden Anzahl der Fälle jedoch regelmäßig dieselben beiden Personen Tätigkeiten sowohl des Frontoffice als auch des Backoffice; die üblicherweise vorgesehene, klare funktionale Trennung fehlte. Gemessen am umfangreichen Aufgabengebiet war auch die Personalausstattung des Budgetreferats nicht ausreichend, um die grundlegenden IKS-Prinzipien Vier-Augen-Prinzip und Funktionstrennung einzuhalten. (TZ 18)

In der Finanzabteilung waren bezüglich des Abschlusses von Finanzgeschäften keine Soll-Prozesse eingerichtet, die eine wirksame Umsetzung des – in den Richtlinien für das Finanzmanagement vorgesehenen – Vier-Augen-Prinzips sichergestellt hätten. Auch eine beweiskräftige Dokumentation der Finanzgeschäfte fehlte, weil Abschlüsse telefonisch erfolgten, oder die im Bankenumfeld absolut üblichen Händlerzettel nicht erstellt wurden. (TZ 19)

Im Finanzmanagement des Landes Salzburg war keine Datenbank zur Erfassung der umfangreichen Geschäftsfälle eingesetzt. Aus den im Budgetreferat zur Erfassung verwendeten Excel-Sheets konnte ohne hohen manipulativen Aufwand keine vollständige und transparente Übersicht über die bestehenden Finanzgeschäfte gewonnen werden. Das Land hatte damit keinen Überblick über seine Finanzgeschäfte. Durch das Fehlen einer Datenbank verfügte die Finanzabteilung auch über kein Werkzeug zur Darstellung und Steuerung des Gesamtportfolios. Dadurch war die Evaluierung der Auswirkungen geplanter Neugeschäfte auf das Gesamtrisikoprofil oder die kurzfristige Analyse von Sensitivitäten bei möglichen Marktänderungen (z.B. Zins- oder Währungsänderungen) nicht möglich. (TZ 20)

Das Budgetreferat verwendete das bestehende elektronische Aktensystem des Landes als reine Dokumentenablage. Der Genehmigungsweg war in diesem Aktensystem nicht abgebildet. (TZ 20)

Ein hohes operationelles Risiko resultierte auch aus der großen Anzahl an Finanzgeschäften, zu deren Abschluss nur drei Personen bevollmächtigt waren. Zudem wurden mehrfach Finanzgeschäfte ohne vorherige Rücksprache oder zeitnahe Information einer weiteren Person abgeschlossen. Eine an einer ordnungsgemäßen Funktionstrennung zwischen Handel und Abwicklung orientierte Vertretungsregelung gab es nicht. (TZ 21)

Der Genehmigungsweg von Finanzgeschäften zeigte Lücken: Der Leiter der Finanzabteilung war in den Abschluss von Finanzgeschäften – trotz hohen Volumens und hohen stückzahlenmäßigen Umfangs der Finanzgeschäfte – weder systematisiert einbezogen noch lag seine Bewilligung für Derivatgeschäfte ab einem Nominalbetrag von 20 Mio. EUR – wie in den Richtlinien für das Finanzmanagement des Landes Salzburg vorgesehen – durchgängig vor. Darüber hinaus lagen dem RH keine Unterlagen zur Dokumentation in Bezug auf eine – auch stichprobenweise – durchgeführte Überprüfung der erfolgten Geschäftsabschlüsse durch den Abteilungsleiter vor. Der Abteilungsleiter sollte eine Gesamtübersicht über alle bestehenden und neu abgeschlossenen Geschäfte haben und auch aus Eigenem seine Verantwortung beim Abschluss von Derivatgeschäften wahrnehmen. (TZ 22)

Controlling

Ein regelmäßig tagender, beratender Finanzbeirat mit externen Experten – wie er für das Finanzmanagement in Salzburg ab dem Jahr 2007 eingerichtet war – war grundsätzlich geeignet, um das strategische Risikomanagement des Landes zu begleiten. Allerdings waren auch die dem Finanzbeirat als Beratungsgrundlage dienenden Monatsberichte, die über Information der Budgetabteilung von einem externen Finanzdienstleister erstellt wurden, unvollständig und unrichtig, weil ein großer Teil der vom Budgetreferat abgeschlossenen Finanzgeschäfte von diesem nicht an den mit der Erstellung der Monatsberichte betrauten externen Finanzdienstleister gemeldet wurde; es gab auch keine Kontrollmechanismen, die die Übermittlung unvollständiger und unrichtiger Berichte an den Finanzbeirat verhindern konnten. Der organisatorische Aufbau des Budgetreferats mit Personalidentität und fehlender Trennung von Handel und Controlling erleichterte die Vorlage unrich-

Kurzfassung

tiger Berichte. Aufgrund der auf unvollständigen Datengrundlagen basierenden Berichte hatten die im Finanzbeirat anwesenden stimmberechtigten Mitglieder keinen Überblick über die abgeschlossenen Finanzgeschäfte. (TZ 23, 24)

Für das operative Controlling war keine eigene Organisationseinheit eingerichtet. Diese Agenden erledigte das Budgetreferat im Rahmen der laufenden Tätigkeiten mit. Durch die fehlende organisatorische und funktionale Trennung zwischen Handel und operativem Controlling war ein effektives Controlling, das insbesondere im Hinblick auf das hohe Volumen und die große Anzahl von abgeschlossenen Finanzgeschäften relevante Risiken identifizierte, bewertete und kommunizierte und damit den Entscheidungsbefugten eine geeignete und sichere Grundlage zum Steuern und Umgang mit den Risiken geliefert hätte, nicht gegeben. (TZ 23, 25)

Das regelmäßige Berichtswesen beschränkte sich auf einen Portfoliobericht (Monatsbericht), der – ab dem Jahr 2007 – von einem externen Finanzdienstleister erstellt wurde. Das Budgetreferat selbst erstellte keine regelmäßigen Berichte oder Auswertungen als Entscheidungsgrundlage oder Managementinformation. Ein standardisiertes Berichtswesen an den Finanzreferenten bestand nicht. Ebenfalls nicht dokumentiert war, inwieweit die Protokolle des Finanzbeirats dem verantwortlichen Finanzreferenten übermittelt wurden bzw. ob diese von ihm angefordert wurden. (TZ 23, 28)

Der Monatsbericht des externen Finanzdienstleisters diente als wesentliche Informationsgrundlage über das bestehende Finanzportfolio des Landes. Allerdings gab es keine näheren Spezifikationen bezüglich detaillierter Inhalte oder anzuwendender Berechnungsformeln im Monatsbericht, was der Transparenz abträglich war. Auch fehlte eine verbindliche Regelung zur Beauftragung des Finanzdienstleisters. Mehr als fünf Jahre nach Erstellung des ersten Monatsberichts war der Testbetrieb noch immer nicht abgeschlossen und war seitens des Landes eine endgültige Abnahme des Reportings bzw. eine Überführung in den Echtbetrieb noch nicht erfolgt. (TZ 26)

Die Übermittlung von Daten an den Finanzdienstleister zur Erstellung des Monatsberichts erfolgte – unter Umgehung des Vier-Augen-Prinzips – ausnahmslos durch die Leiterin des Budgetreferats elektronisch per E-Mail. Allerdings meldete sie nur einen Teil der abgeschlossenen Finanzgeschäfte. Dies wurde insbesondere dadurch begünstigt, dass Handel und Controlling organisatorisch nicht getrennt waren. Es waren auch keine Prozessschritte vordefi-

niert, die eine laufende Kontrolle der gemeldeten Daten gewährleisten, und es war keine Kontrollschleife vorgesehen, die allfällige Unvollständigkeiten oder Unrichtigkeiten der übermittelten Daten hätte aufzeigen können. Dadurch war die Vollständigkeit und Richtigkeit des Reportings nicht sichergestellt. Der Leiter der Finanzabteilung führte keine Kontrollen der Meldungen an den Finanzdienstleister durch; dies, obwohl er im Namen des Landes Salzburg gegenüber dem Finanzdienstleister eine Verpflichtung zur Vollständigkeit übernommen hatte. (TZ 27)

Die Monatsberichte waren mangels Vollständigkeit nicht geeignet, einen richtigen Überblick über sämtliche Finanzgeschäfte im Land Salzburg zu geben. Auf dieser Grundlage konnte auch die Einhaltung der in den Richtlinien für das Finanzmanagement festgelegten Risikolimits nicht kontrolliert werden bzw. waren die Auswertungen in Bezug auf das Risikocontrolling des Finanzierungsportfolios des Landes Salzburg unvollständig und daher ohne Aussagekraft. (TZ 27)

Am 3. August 2012 erhielten die Mitglieder des Finanzbeirats und der Leiter der Finanzabteilung vom Mitarbeiter des Budgetreferats zwei Aufstellungen, in denen sich sowohl die Anzahl der Kontrahenten (13 gegenüber 26) als auch die Anzahl der Derivatgeschäfte (63 gegenüber 246) deutlich unterschieden. Eine unverzügliche Reaktion des Finanzbeirats und des Leiters der Finanzabteilung zu diesen offensichtlichen Unstimmigkeiten erfolgte nicht. (TZ 27)

Interne Revision

Entgegen den sonst üblichen Regelungen in der öffentlichen Verwaltung war die Interne Revision des Landes Salzburg per Erlass des Landesamtsdirektors ausdrücklich von der Prüfung der Gebahrung und des Rechnungswesens ausgenommen. Die Interne Revision leitete daraus auch die Unzuständigkeit für die Kontrolle des Finanzmanagements ab. Dies führte zu Kontrolllücken in finanziell relevanten Bereichen, die dazu geeignet waren, fehlerhaftes, unwirtschaftliches Handeln bzw. in letzter Konsequenz strafrechtlich relevante Sachverhalte nicht zu entdecken. (TZ 29)

Kurzfassung

Prüfung des Rechnungsabschlusses durch den Landesrechnungshof

Der Landesrechnungshof (LRH) führte die Überprüfung der Rechnungsabschlüsse des Landes Salzburg nicht nach nationalen und internationalen Prüfungsstandards und Richtlinien durch. Die Prüfung beschränkte sich auf eine Analyse wesentlicher Positionen des Rechnungsabschlusses. Der LRH holte keine externen Bestätigungen von Kreditinstituten, Debitoren oder Kreditoren ein. Dies trug dazu bei, dass der LRH schwerwiegende Mängel in den Rechnungsabschlüssen sowie die Nichteinhaltung einschlägiger gesetzlicher Vorschriften nicht feststellte. (TZ 30)

Buchhaltung

Seit dem Beginn der Durchführung von Derivatgeschäften durch das Land Salzburg im Jahr 2001 gab es immer wieder Abstimmungsbedarf bezüglich der Aufgabenzuordnung zwischen dem Budgetreferat und der Landesbuchhaltung. Dem daraufhin ab 2004 implementierten Prozedere zufolge trug die Landesbuchhaltung für unmittelbar vom Finanzmanagement veranlasste Aufträge keine Verantwortung. Die Landesbuchhaltung nahm diese Vereinbarung zum Anlass, bei der Revidierung der Buchungen betreffend sämtliche Geschäftsfälle aus dem Finanzmanagement auf die Vorlage von Originalbelegen zu verzichten. Die weite Auslegung der Vereinbarung widersprach den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung und stellte eine wesentliche Schwachstelle im IKS des Landes dar. Damit wurde in einem Bereich mit äußerst hohem Risiko die Prüf- bzw. Kontrollmöglichkeit der Buchhaltung eingeschränkt und so ein wesentlicher Kontrollfaktor im IKS wesentlich begrenzt. (TZ 31)

Für Geschäftsfälle des Finanzmanagements legte das Budgetreferat der Landesbuchhaltung – abweichend von der in einer internen Prozessbeschreibung festgelegten Vorgehensweise – keine Originalbelege, sondern Eigenbelege vor, die das Budgetreferat teilweise um von ihm erstellte Berechnungen über die Höhe der Zahlungen ergänzte. Die Informationen aus den Eigenbelegen waren nicht ausreichend, um die Richtigkeit der Kontierung der Zahlungen und damit die Einhaltung haushaltsrechtlicher Vorschriften sicherzustellen, weil sie keine vollständigen Informationen über die zu buchenden Geschäftsfälle gaben. Für Devisentermingeschäfte übermittelte das Budgetreferat teilweise E-Mail-Bestätigungen der Banken über den Vertragsabschluss. Bei Einnahmenschreibungen führte die Landesbuchhaltung teilweise Revidierungen

ohne Belege durch. Diese Vorgangsweisen stellten einen entscheidenden Schwachpunkt im IKS des Landes Salzburg dar. Sie wirkten sich stark risikoe erhöhend aus, trugen zur völligen Intransparenz des Buchhaltungssystems bei und sind ein Grund für die nunmehr nicht mögliche Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Auflösung der Finanzgeschäfte. Sie widersprachen – indem der Zusammenhang zwischen den Geschäftsfällen und deren buchmäßiger Erfassung nicht hergestellt werden konnte – zudem einem wesentlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, dem Prinzip der Nachvollziehbarkeit. Die in dieser Form vorgenommene Revidierung durch die Landesbuchhaltung diene lediglich technischen Zwecken (der Freigabe von Zahlungen). (TZ 32)

Im Rahmen der Arbeiten zum Rechnungsabschluss führte die Leiterin des Budgetreferats Umbuchungen durch. Für solche Umbuchungen in Millionenhöhe, z.B. die Verbuchung einer Darlehenstilgung in Höhe von 4,69 Mio. EUR, lagen in der Landesbuchhaltung nicht lückenlos Belege vor; die Revidierung der Buchung in der Landesbuchhaltung erfolgte somit ohne jegliche Unterlagen. Das verstieß gegen das Belegprinzip, einen weiteren wesentlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung. (TZ 33, 46)

Infolge der nicht sachgerechten Vollmachtserteilung an die Mitarbeiter der Budgetabteilung zur Eröffnung und Schließung von Konten entstand eine Kontrollücke, die es ermöglichte, Konten ohne Wissen und Zugriff der Landesbuchhaltung zu eröffnen und auf diesen zu gestionieren. Dies führte dazu, dass mindestens 300 bestehende Bankkonten im Rechnungswesen des Landes Salzburg nicht erfasst bzw. abgebildet waren. Als Folge davon waren sämtliche Finanzgeschäfte, die auf diesen Bankkonten getätigt wurden, in der Landesbuchhaltung und somit im Landeshaushalt und in den Rechnungsabschlüssen nicht unmittelbar erfasst. (TZ 34)

Die Landesbuchhaltung erfasste auch Fremdwährungskonten nicht, weil sie nur eine Verrechnung von Euro-Konten vornahm und eine Umrechnung der Fremdwährungen in Euro nicht in Erwägung zog. Fremdwährungskonten wurden erst bei Konvertierung auf ein in der Buchhaltung geführtes Euro-Konto im Rechnungswesen des Landes erfasst. Da es sich bei diesen Beträgen meist um Salden mehrerer vorgenommener Finanzgeschäfte handelte, konnten diese in der Landesbuchhaltung einzelnen Finanzgeschäften nicht mehr zugeordnet werden. Dies führte zu einer intransparenten, nicht nachvollziehbaren Verbuchung und war ein weiterer Grund für die nunmehr nicht mehr mögliche Beurteilung

Kurzfassung

der Wirtschaftlichkeit der Auflösung der Finanzgeschäfte. Auf den vom RH identifizierten rd. 120 Fremdwährungskonten gab es im Jahr 2012 rd. 9,5 Mrd. EUR Soll- bzw. Habenumsätze. Mangels Erfassung in der Landesbuchhaltung wurden diese auch bei der Erstellung der Kassenabschlüsse nicht berücksichtigt. Damit wurden die Grundsätze einer ordnungsmäßigen Buchhaltung verletzt. (TZ 34)

Die Kontoauszüge von Bankkonten, die das Budgetreferat eröffnet hatte, wurden teilweise ausschließlich an das Budgetreferat, nicht auch an die Landesbuchhaltung, übersendet. Dadurch wurde die Existenz dieser Konten und der darauf vorgenommenen Zahlungsflüsse dem Wissen und Zugriff der Landesbuchhaltung entzogen. (TZ 34)

Die Landesbuchhaltung revidierte die Neuanlage von Personenkonten bei Geschäftsfällen im Rahmen des Finanzmanagements lediglich anhand von Eigen- statt Originalbelegen. Dies stellte keinen zuverlässigen Kontrollschritt im Gebarungsvollzug dar, weil der Abgleich von Informationen der Personenkonten mit zuverlässigen externen Belegen einen wichtigen Schritt zur Verringerung des Risikos von Malversationen darstellen würde. Trotz der zentralen Einrichtung einer Personenkonten-Prüfstelle in der Landesbuchhaltung kam es zu Mehrfacherfassungen (bis zu fünf Personenkonten mit gleicher Kontenbezeichnung). (TZ 35)

Im Bereich des Finanzmanagements bestanden in hohem Ausmaß Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge auf Bankkonten des Landes Salzburg, die nicht vorab mittels Zahlungs- oder Empfangsaufträgen im Buchhaltungssystem eingepflegt, sondern von der Landesbuchhaltung auf (temporäre) Evidenzkonten verbucht wurden. Die Evidenzkonten wiesen im Jahr 2012 Auszahlungen von rd. 2,6 Mrd. EUR und Einzahlungen von rd. 3 Mrd. EUR aus. Das Budgetreferat, das für die weitere Zuweisung dieser Zahlungsflüsse verantwortlich war, veranlasste in weiterer Folge teilweise Umbuchungen, die nicht belegbar und betraglich nicht einem einzelnen Geschäftsfall zuordenbar waren. Dies verstieß gegen das Prinzip der Einzelerfassung von Geschäftsfällen und beeinträchtigte die Nachvollziehbarkeit wesentlich. Teilweise erfolgte die Zuordnung zu einem Geschäftsfall mit erheblicher zeitlicher Verzögerung von bis zu fünf Monaten. Dies verstieß gegen das Prinzip der Zeitgerechtigkeit der buchhalterischen Erfassung von Geschäftsfällen und lief der Transparenz der Buchführung zuwider. Auch diese Vorgangsweisen beeinträchtigten die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Auflösung der Finanzgeschäfte. (TZ 36)

Weder die zuständige Abteilungsleitung noch die Landesbuchhaltung – als unmittelbar mit dem Landeshaushalt befasste Stellen – unterzogen das hohe Umsatzvolumen auf zwei im Jahr 2010 eingerichteten Evidenzkonten für nicht zuordenbare Zahlungsflüsse des Budgetreferats einer Kontrolle bzw. Nachprüfung. (TZ 36)

Die angeführten Feststellungen belegen, dass es in Salzburg wesentliche Mängel in der Wahrnehmung der Kontroll- und Aufsichtsverantwortung gab. Die festgestellten Schwachstellen und Kontrolllücken – insbesondere im Bereich des IKS – begünstigten letztendlich jene Vorfälle, die Gegenstand der – beginnend mit Dezember 2012 – parlamentarischen und gerichtlichen Untersuchungen waren. (TZ 37)

Geschäftsfälle des
Finanzmanagements
im Rechnungswesen

Voranschlagswirksame/voranschlagsunwirksame Verbuchung

Sowohl die Landeshaushaltsverordnung als auch die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) unterscheiden zwischen voranschlagswirksamer und voranschlagsunwirksamer Gebarung: Einnahmen und Ausgaben, die endgültig der Gebietskörperschaft zuzurechnen waren und voraussichtlich im Laufe eines Rechnungsjahres fällig wurden, waren zu veranschlagen und wurden im Rahmen des Gebarungsvollzugs im Haushalt des Landes verrechnet (voranschlagswirksame Gebarung). Einnahmen, die nicht endgültig für die Gebietskörperschaft angenommen wurden, sondern an Dritte weiterzuleiten waren, und Ausgaben, die nicht in Erfüllung von Aufgaben der Gebietskörperschaft, sondern für Rechnung eines Dritten vollzogen wurden, waren gemäß § 36 der Landeshaushaltsverordnung bzw. § 2 Abs. 5 VRV nicht zu veranschlagen (voranschlagsunwirksame oder durchlaufende Gebarung). (TZ 38)

Sowohl die Veranschlagung als auch die Verrechnung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben hatte gemäß Landeshaushaltsverordnung und VRV dem Bruttoprinzip zu folgen. Dies bedeutete, dass Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich in voller Höhe ungekürzt darzustellen waren. Auf Ausgabenkonten des Finanzmanagements wurden jedoch in wesentlichem Ausmaß auch Einnahmen verbucht. Durch die Gegenverrechnung (Saldierung) von Einnahmen und Ausgaben war das tatsächliche Volumen der Zahlungsflüsse aus Finanzgeschäften intransparent und war im Rechnungsabschluss nur ein Bruchteil der tatsächlich angefallenen Ausgaben dargestellt. Dadurch war dem Landtag keine volle Transparenz und Entscheidungsmöglichkeit über die tatsächliche Höhe der Einnah-

Kurzfassung

men und Ausgaben des Landeshaushalts eingeräumt. Diese Vorgangsweise erreichte in ihrer Gesamtheit ein nicht mehr tolerierbares Ausmaß und führte dazu, dass der Rechnungsabschluss die wahre wirtschaftliche Lage des Landes nicht wiedergab. (TZ 38, 39)

Seit dem Jahr 2002 überschritten die verbuchten Ausgaben die veranschlagten deutlich (im Jahr 2012 um das rd. 13-Fache). Damit hatte das Land Salzburg – bei einer strengen Einhaltung der Bruttoverrechnung – seit 2002 gegen die Ausgabenobergrenzen des Landesvoranschlags verstoßen und den Landtag über die wahren finanziellen Auswirkungen der vom Budgetreferat durchgeführten Maßnahmen des Finanzmanagements im Unklaren gelassen. (TZ 39)

Das Land Salzburg bildete das Finanzmanagement des Landes auf 16 Konten der voranschlagsunwirksamen Gebarung ab: auf neun Vorschusskonten die im Rahmen des Finanzmanagements entstandenen Forderungen, auf sieben Verwahrgeldkonten die im Rahmen des Finanzmanagements eingegangenen Verbindlichkeiten. Die Salden wurden am Jahresende nicht ausgeglichen, sondern auf die Folgejahre übertragen. Dadurch übertrug das Land offene Verbindlichkeiten und Forderungen in Folgejahre, ohne diese in den Nachweisen zum Rechnungsabschluss gesondert auszuweisen. (TZ 40)

Umsätze in Höhe mehrerer Milliarden EUR stellte das Land Salzburg in den Jahren 2001 bis 2012 in der durchlaufenden Gebarung voranschlagsunwirksam dar, obwohl die Zahlungsflüsse voranschlagswirksam hätten verbucht werden müssen. Dies führte zu einer unrichtigen Darstellung der Einnahmen und Ausgaben im Landeshaushalt und ermöglichte in der Folge eine Umgehung der Ausgabenobergrenzen des Landesvoranschlags. Dies führte weiters zu einer unrichtigen Darstellung der Forderungen und Verbindlichkeiten in den Nachweisen zum Rechnungsabschluss und gab damit ein falsches Bild über die finanzielle Lage des Landes wieder. Durch die voranschlagsunwirksame Darstellung eigentlich voranschlagswirksamer Gebarungsvorgänge wurde die Budgethoheit des Landtags unterlaufen und der Landtag über die wahren finanziellen Entwicklungen insbesondere im Zusammenhang mit den vom Budgetreferat durchgeführten Finanzgeschäften im Unklaren gelassen. (TZ 40)

Fehlende buchhalterische Erfassung von Finanzgeschäften

Vermögenswerte und Schulden des Landes Salzburg waren nicht vollständig und transparent in der Buchhaltung erfasst. Dies betraf insbesondere: (TZ 41)

- die unvollständige Verbuchung der Wertpapiere (Darstellung von 1,2 Mio. EUR bei tatsächlichem Barwert von 1,354 Mrd. EUR),
- die fehlende Erfassung von Bankkonten (300 Bankkonten und zusätzlich davon 120 Fremdwährungskonten mit Umsätzen im Jahr 2012 von 9,5 Mrd. EUR wurden im Buchungssystem nicht erfasst),
- die unvollständige Darstellung der Forderungen (Ausweis weitergegebener Darlehen in der durchlaufenden Gebarung),
- die unvollständige Verbuchung der Verbindlichkeiten (Darstellung von Finanzschulden in Höhe von 1,370 Mrd. EUR bei einem Nominalwert von 3,507 Mrd. EUR).

Durch diese schwerwiegenden Mängel in der Buchhaltung stellten die Zahlen vergangener Rechnungsabschlüsse des Landes kein zuverlässiges Bild der tatsächlichen Vermögenslage des Landes dar. Aufgrund der mangelhaften Verbuchung der Finanzgeschäfte war eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Finanzmanagements der letzten Jahre aus der Landesbuchhaltung nicht möglich. (TZ 41)

Verbuchung von Darlehen zwischen der Republik Österreich und dem Land Salzburg

Zum 31. Dezember 2012 hafteten 51 Darlehen mit der Republik Österreich aus, mit einem Gesamtnominal in Höhe von 1,83 Mrd. EUR und einem kumulierten Auszahlungsbetrag in Höhe von 1,91 Mrd. EUR. Die Verbuchung der Darlehen mit der Republik Österreich erfolgte uneinheitlich, teilweise willkürlich und fehlerhaft (z.B. mit Auszahlungsbetrag statt mit Nominal; mit 40 Mio. EUR statt mit 20 Mio. EUR) sowie weder belegsmäßig noch von der Abfolge her nachvollziehbar. In den Rechnungsabschlüssen dargestellte vorzeitige Tilgungen von Darlehen mit der Republik Österreich waren tatsächlich gar nicht erfolgt. Die Erfassung der Darlehen mit der Republik Österreich war auch unvollständig: So waren im Rechnungsabschluss 2011 die Darlehen um 810,73 Mio. EUR zu niedrig ausgewiesen. In der Buchhaltung war

Kurzfassung

entgegen jeder üblichen Buchhaltungspraxis nicht für jedes aufgenommene Darlehen mit der Republik Österreich ein eigenes Konto angelegt. Im Hinblick auf die Budgethoheit insbesondere auch gegenüber dem Landtag bedeutete das ein Unterbleiben wesentlicher Informationen. (TZ 42 bis 44)

Über die mit der OeBFA aufgenommenen Darlehen mit der Republik Österreich musste jährlich für die Statistik Austria berichtet werden. Durch die nicht korrekte Aufteilung der Schulden zwischen dem Land Salzburg und dem Landeswohnbaufonds war diese Meldung des Landes Salzburg im Jahr 2011 falsch. (TZ 45, 103)

Ab dem Jahr 2008 stimmte die Darstellung der Darlehen mit der Republik Österreich im Landeswohnbaufonds nicht mit jener im Rechnungsabschluss des Landes Salzburg überein. Im Jahr 2011 waren in der Buchhaltung des Landes Salzburg, in der Buchhaltung des Landeswohnbaufonds und in der Meldung für die Statistik Austria vier unterschiedliche Werte der dem Landeswohnbaufonds zugeordneten Darlehen ausgewiesen, von 326,87 Mio. EUR bis 1.050,00 Mio. EUR. Für Abweichungen in Millionenhöhe fehlten Belege und Informationen. Für Umbuchungen waren keine entsprechenden Belege vorhanden, obwohl gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sämtliche Umbuchungen anhand von Belegen nachvollziehbar sein müssen. (TZ 46)

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

Der zuständige Finanzreferent Mag. David Brenner und der Leiter der Finanzabteilung vereinbarten am 15. Oktober 2012 die Auflösung der meisten Fremdwährungsgeschäfte und eines großen Teils der übrigen Geschäfte ohne Nachteil für den Rechnungsabschluss. Protokolle über diese Vereinbarung sowie über Gespräche mit dem Finanzbeirat konnten nicht vorgelegt werden. Der Vereinbarung lag keine schriftliche Strategie zugrunde. Von Oktober bis Dezember 2012 beendete das Land rd. 300 Finanzgeschäfte (davon 245 Derivate) vor Ablauf ihrer Fälligkeit. Die Abwicklung und Entscheidung über die Auflösung der Einzelgeschäfte lag im Ermessen eines einzelnen Mitarbeiters. (TZ 48)

Bei vorzeitiger Beendigung von Finanzgeschäften war zu beachten, dass die Auflösungsbeträge lediglich Zahlungsflüsse darstellten und keine Auskunft über die Wirtschaftlichkeit der Einzelgeschäfte lieferten. Trotz positiven Auflösungsbetrags kann eine wirtschaftliche Betrachtung einen Verlust ergeben. So war die vorzeitige Beendigung eines im August 2010 zwischen dem Land Salzburg und einem Kreditinstitut abgeschlossenen Finanz-

geschäfts im Oktober 2012 mit einem positiven Auflösungsbeitrag von rd. 3,12 Mio. EUR dargestellt. Tatsächlich ergab eine Gegenüberstellung der im August 2010 getätigten Einzahlung (8,00 Mio. EUR) mit dem Auflösungsbeitrag vom Oktober 2012 (3,12 Mio. EUR) – ohne Berücksichtigung einer Verzinsung – einen Verlust in Höhe von 4,88 Mio. EUR. Dieses Beispiel belegt, dass trotz eines positiven Auflösungsbeitrags bei einer wirtschaftlichen Betrachtung ein Verlust vorliegen kann. (TZ 49)

Das Finanzmanagement des Landes Salzburg führte u.a. aufgrund der fehlenden Transparenz und Vollständigkeit der vorhandenen Aufzeichnungen keine laufzeitbezogenen wirtschaftlichen Bewertungen der Finanzgeschäfte durch und verfügte somit über keine Informationen betreffend die Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte. Eine Aussage über die Wirtschaftlichkeit der Auflösungen war infolge der mangelhaften Verbuchung der Finanzgeschäfte nicht möglich. Aufgrund dieser schlechten Datenlage war daher auch dem RH eine solide Bewertung der Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte nicht möglich. (TZ 47, 49)

Von Oktober bis Dezember 2012 löste die Finanzabteilung 245 Derivate bei 27 Geschäftspartnern vorzeitig auf. Die dafür bezahlten Auflösungsbeträge durch bzw. an das Land Salzburg ergaben einen negativen Saldo der Ein- und Auszahlungen für das Land Salzburg in Höhe von rd. 49 Mio. EUR. Darunter fallen neben positiven Auflösungen u.a. auch eine Zahlungsverpflichtung von rd. 56 Mio. EUR aus der vorzeitigen Beendigung von Finanzgeschäften zwischen dem Land Salzburg und der Deutsche Bank AG. Im Zuge der vorzeitigen Beendigung von weiteren zehn Währungsswaps mit der Republik Österreich im November 2012 zahlte das Land Salzburg weiters rd. 93 Mio. EUR. Die Höhe dieser Zahlungen war v.a. auf die für das Land Salzburg ungünstige Wechselkursentwicklung zurückzuführen. Diese Swapgeschäfte dienten aufgrund ihrer Struktur nicht zur Absicherung von Risiken aus direkt zuordenbaren Grundgeschäften. Es handelte sich bei diesen Währungsswaps, bei denen die Nominalbeträge für die Zinsberechnung sowie die Zahlungsbeträge am Laufzeitende für beide Geschäftspartner jeweils auf zwei unterschiedlichen Fremdwährungen basierten, um reine Spekulationsgeschäfte. Die OeBFA überprüfte beim nachträglichen Abschluss von Währungstauschverträgen für das Land Salzburg nicht das Vorliegen der gesetzlich erforderlichen Kreditoperationen des Landes Salzburg. Ebenso wenig überprüfte die OeBFA bei der Darlehensgewährung die vereinbarte Mittelverwendung durch das Land. (TZ 50 bis 52)

Kurzfassung

Insgesamt zahlte das Land Salzburg für die Auflösung von 307 Finanzgeschäften von Oktober bis Dezember 2012 rd. 77 Mio. EUR. Diesen Zahlungen stellte das Land Salzburg die von Juli bis September 2012 vereinnahmten Beträge aus Beendigungen von Finanzgeschäften (rd. 84 Mio. EUR) gegenüber. In Summe waren damit von Juli bis Dezember 2012 die Einzahlungen im Zuge der Auflösung von Finanzgeschäften um rd. 7 Mio. EUR höher als die Auszahlungen. (TZ 47)

Offene Finanz-
geschäfte per
31. Dezember 2012

Die von der Ithuba Capital AG erstellte Portfolioanalyse (14. Jänner 2013) führte 459 offene Finanzgeschäfte an. Das Land Salzburg ging mit diesen Finanzgeschäften im Rahmen des Finanzmanagements hohe Risiken ein, die mit der Aufgabenerfüllung einer Gebietskörperschaft nicht zu rechtfertigen waren. Erschwerend kam hinzu, dass das Land Salzburg zum Zwecke der Veranlagung – Erwerb von Wertpapieren und Derivaten – auch Schulden aufgenommen hatte. (TZ 53)

Das Gesamtportfolio setzte sich aus drei Teilportfolios zusammen: (TZ 53)

- Die im Teilportfolio Wertpapiere zusammengefassten Wertpapiere (Barwert zum 31. Dezember 2012: 1.353,78 Mio. EUR) setzten sich aus einfachen (Barwert zum 31. Dezember 2012: 714,50 Mio. EUR) und strukturierten Wertpapieren (Barwert zum 31. Dezember 2012: 639,28 Mio. EUR) zusammen. Die strukturierten Wertpapiere waren bezüglich Tilgung und/oder Erträgen von der zukünftigen Entwicklung von Zinssätzen, Fremdwährungskursen, der Inflation oder anderen Indizes abhängig und zum Teil mehrfach kündbar. Bei den einfachen Wertpapieren entfiel ein unverhältnismäßig hoher Anteil (75 %) des per 31. Dezember 2012 ermittelten Barwerts auf Wertpapiere in fremden Währungen. (TZ 54)
- Das Teilportfolio Derivate umfasste das rein der Ertragsoptimierung dienende „Optimierungsportfolio“ (Barwert zum 31. Dezember 2012: 228,92 Mio. EUR) und das Zinssicherungsportfolio (Barwert zum 31. Dezember 2012: 222,20 Mio. EUR). Das Zinssicherungsportfolio beinhaltete 35 über die OeBFA abgeschlossene einfache Zinsswaps (Tausch feste gegen variable Verzinsung), das „Optimierungsportfolio“ bestand aus 54 Zinsswaps, die von einem etwaigen Grundgeschäft losgelöst waren, nicht Absicherungszwecken, sondern rein der Ertragsoptimierung dienten, einen spekulativen Hintergrund hatten und zum

Teil sehr komplexe Strukturen – etwa eine von der Entwicklung von Wechselkursen abhängige Zinshöhe – aufwiesen. Diese Derivatgeschäfte ohne direkte Bezugnahme auf Grundgeschäfte und ohne Absicherungszwecke und damit mit spekulativem Hintergrund hatte der RH in Salzburg bereits 2009 kritisiert. (TZ 55)

- Das Teilportfolio Refinanzierungen war unterteilt in Kredite, die für den Landeswohnbaufonds aufgenommen wurden (Barwert zum 31. Dezember 2012: – 686,64 Mio. EUR), in die sich aus dem Landesvoranschlag 2012 ergebende, als ordentliche Verschuldung bezeichnete Haushaltsverschuldung des Landes Salzburg (Barwert zum 31. Dezember 2012: – 1.127,24 Mio. EUR) sowie in die darüber hinausgehenden – außerordentlichen – Schulden, wie etwa Bundesdarlehen, Barvorlagen oder sonstige Darlehen (Barwert zum 31. Dezember 2012: – 1.827,57 Mio. EUR). Die Untergliederung in die drei Kategorien war vom Land Salzburg frei gewählt und der Ithuba Capital AG vorgegeben worden. Die Zuordnung der einzelnen Schulden zu den Kategorien des Teilportfolios Refinanzierungen war aus dem Rechnungswesen nicht ableitbar. (TZ 56)

Per 31. Dezember 2012 hatte das Land Salzburg rd. – 1.827,57 Mio. EUR und damit rd. 55 % seiner gesamten Refinanzierungen insbesondere für die Finanzierung von spekulativen Finanzgeschäften verwendet. (TZ 56)

Im Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 führte die Finanzabteilung Gesamtschulden aus den Refinanzierungen in Höhe von rd. – 3.307,58 Mio. EUR an. Der Unterschied von rd. 333,87 Mio. EUR zum Gesamtbarwert von – 3.641,45 Mio. EUR war darauf zurückzuführen, dass die Finanzabteilung die Landeswohnbaufonds-Kredite und die ordentliche Verschuldung des Landes nicht mit dem Barwert, sondern mit dem Nominale auswies. Bei einer durchgehenden barwertigen Betrachtung aller ausgewiesenen Schulden hätten die Gesamtschulden des Landes Salzburg aus Refinanzierungen nicht – 3.307,58 Mio. EUR, sondern – 3.641,45 Mio. EUR betragen. (TZ 56)

Außerdem waren bei den sonstigen Darlehen (als Teil der ausgewiesenen außerordentlichen Schulden) nicht nur Schulden inkludiert, sondern auch 13 Veranlagungen mit einem Gesamtnominale in Höhe von 320,00 Mio. EUR. Durch die gemeinsame, wertmäßig sich aufhebende – und damit nicht transparente – Darstellung von Darlehen und Veranlagungen wurden die Refinanzierungen

Kurzfassung

nicht in voller Höhe ausgewiesen. Bei Nichtberücksichtigung dieser 13 Veranlagungen bei den sonstigen Darlehen lag der Barwert des Teilportfolios Refinanzierungen um weitere rd. 377,26 Mio. EUR schlechter. Der Barwert der Gesamtschulden des Landes Salzburg lag bei rd. – 4.018,71 Mio. EUR und damit um rd. 711,13 Mio. EUR höher als im Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg. (TZ 56, 57)

Diesen 13 bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG getätigten Veranlagungen standen jeweils Darlehen bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG in gleicher Höhe und mit gleicher Laufzeit gegenüber. In den Darlehensverträgen verpflichtete sich das Land Salzburg, die Darlehensmittel über den Landeswohnbaufonds zur Förderung des Wohnbaus zu verwenden. Ob die Darlehensmittel vertragskonform oder für die Finanzierung der höher verzinsten Veranlagungen verwendet wurden, war aufgrund der generell nicht nachvollziehbaren Weiterleitung und Verbuchung der Darlehensmittel nicht ersichtlich. (TZ 57)

Per 31. Dezember 2012 entfielen fast 50 % des Barwerts des Teilportfolios Derivate auf 35 Swaps bzw. rd. 61 % des Barwerts der Refinanzierungen auf 51 Darlehen, die über die OeBFA mit der Republik Österreich abgeschlossen wurden. Rund 71 % des Nominales der Darlehen mit der Republik Österreich waren mit Zinsswaps versehen. Das Land Salzburg wies nicht nur bei den Landeswohnbaufonds-Krediten und der ordentlichen Verschuldung Darlehen mit der Republik Österreich aus, sondern – mit einem Nominale von rd. – 480,00 Mio. EUR und einem Barwert von rd. – 559,65 Mio. EUR – auch bei den außerordentlichen Schulden, die der Finanzierung von zum Teil spekulativen Wertpapieren und Derivaten dienten – was den Vorgaben der Republik Österreich entgegenstand. (TZ 58)

Vorzeitige Beendigung von Zinsswaps im Februar 2013

Im Zuge der vom Land Salzburg eingeleiteten Portfolioreduktion wurden bis Ende Februar 2013 32 der 35 über die OeBFA abgeschlossenen Swaps mit einem Gesamtnominale von 1.220,00 Mio. EUR aufgelöst. Zwar erreichte das Land Salzburg durch die vorzeitige Auflösung eine einmalige Zahlung in Höhe von rd. 174 Mio. EUR, es muss aber künftig – unter der Annahme eines gleichbleibenden Zinsniveaus – mit höheren Zinszahlungen von bis zu rd. 35 Mio. EUR jährlich bzw. rd. 370 Mio. EUR bis zur Fälligkeit aller Darlehen rechnen. Zudem erzielte das Land durch die Auflösung erst im Februar ein im Vergleich zum Barwert Ende Dezember 2012 um rd. 33 Mio. EUR ungünstigeres Ergebnis. (TZ 59)



Kurzfassung



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Offene Finanz-
geschäfte per
22. März 2013

Die per 22. März 2013 offenen Finanzgeschäfte des Landes Salzburg beliefen sich – auf Basis der von der Ithuba Capital AG im März 2013 dem RH zur Verfügung gestellten Zahlen – in der Kategorie Wertpapiere auf einen Barwert von 1.063,88 Mio. EUR, in der Kategorie Derivate auf einen Barwert von 226,61 Mio. EUR und in der Kategorie außerordentliche Schulden¹ auf einen Barwert von – 1.606,65 Mio. EUR. Durch die Verkaufsaktivitäten des Landes sank zwischen 31. Dezember 2012 und 22. März 2013 die Anzahl der Wertpapiere von 244 auf 194 und reduzierte sich der Gesamtbarwert dieser Wertpapiere von 1.353,78 Mio. EUR um 21,4 % auf 1.063,88 Mio. EUR. Der Gesamtbarwert der Derivate sank auf rd. 50 % des per 31. Dezember 2012 ausgewiesenen Gesamtbarwerts. Diese Reduktion beschränkte sich auf das Zinssicherungsportfolio, während das „Optimierungsportfolio“, das nicht Absicherungszwecken, sondern rein der Ertragsoptimierung diente und als spekulativ und risikoreich einzustufen war, im Vergleichszeitraum keine deutlichen Veränderungen aufwies. Der Barwert der Barvorlagen – als Teil des Teilportfolios außerordentliche Schulden – verringerte sich um rd. 95 %; der Rest dieses Teilportfolios (Bundesdarlehen, strukturierte Schuldscheindarlehen, sonstige Darlehen) blieb nahezu unverändert. (TZ 60)

Die vorgenommenen Auflösungen erhöhten bisher v.a. den Cash-Bestand von 97,34 Mio. EUR (per 31. Dezember 2012) auf 381,07 Mio. EUR (per 21. März 2013) und wurden nicht zur Tilgung von hoch verzinsten Darlehen eingesetzt. (TZ 60)

Risikobetrachtung
einzelner Geschäfts-
kategorien

Die vom Land Salzburg abgeschlossenen Finanzgeschäfte beinhalteten Wertpapiere, Derivate und Refinanzierungen in den verschiedensten Ausprägungen, die zum Teil mit hohen Risiken bzw. Unsicherheiten für das Land Salzburg verbunden waren: (TZ 61)

- Knock-In/Knock-Out-Swaps, bei denen sowohl der tatsächliche Anfall als auch die Höhe von Zahlungen von der Entwicklung des Wechselkurses von jeweils zwei Fremdwährungen abhängig waren; Zahlungen wurden ausgelöst bzw. beendet, wenn dieser Wechselkurs innerhalb von festgelegten Beobachtungszeiträumen bestimmte, in den Abschlussvereinbarungen definierte Werte erreichte. Laut den Abschlussvereinbarungen bein-

¹ Im Gegensatz zu den vollständig abgebildeten Teilportfolien Wertpapiere und Derivate wurde für das Teilportfolio Refinanzierungen nur die Kategorie der außerordentlichen Schulden dargestellt, weil die beiden anderen Kategorien Landeswohnbaufonds-Kredite und Ordentliche Verschuldung des Landes Salzburg gemäß der Ithuba Capital AG von ihrem Beratungsmandat nicht mehr umfasst waren.

Kurzfassung

halteten diese „die Möglichkeit, dass die Verbindlichkeiten des Landes Salzburg ... einen unbegrenzten Betrag erreichen können“.

- Währungsswaps (Cross Currency Swaps), bei denen sowohl der zu leistende als auch der zu erhaltende Zahlungsbetrag von der Wertentwicklung der Vertragswährungen beeinflusst waren und die Einschätzung der zu erwartenden Zahlungsflüsse bei mehrjährigen Laufzeiten mit sehr hohen Unsicherheiten verbunden war.
- Strukturierte Schuldscheindarlehen, bei denen sich das Land Salzburg durch die Konzentration auf zwei Swap-Vertragspartner verstärkt dem Risiko aussetzte, dass durch den Ausfall eines Swap-Vertragspartners trotz der an diesen bereits geleisteten Zahlungen die Rückzahlung der mit dem Swap „abgedeckten“ Darlehensbeträge an den Darlehensgeber vom Land Salzburg – unter Verlust der bereits an den Swap-Vertragspartner geleisteten Zahlungen – allein finanziert werden müsste.
- Range Accruals, bei denen die Höhe der Zinszahlungen davon abhängig war, ob bzw. wie oft sich ein gewählter Referenzzinssatz in einem festgelegten Bereich – der sogenannten „Range“ – bewegte. Eine Vorhersage bzw. verlässliche Planung der anfallenden Zinszahlungen – bei zum Teil 20-jährigen Laufzeiten – war somit nicht möglich. Ein Mitglied des Finanzbeirats beurteilte im Juli 2012 Range Accruals als nicht mehr zur Finanzstrategie des Landes passend. Per 31. Dezember 2012 beinhaltete das Teilportfolio dennoch noch 13 Range Accruals mit einem Gesamtbarwert von rd. 156,93 Mio. EUR.

Die vom Land Salzburg in den vergangenen Jahren abgeschlossenen Finanzgeschäfte waren zum Teil mit sehr hohen Risiken und Unsicherheiten verbunden und zeigten zum Teil deutlich den spekulativen Hintergrund beim Abschluss dieser Finanzgeschäfte. Sie waren mit der Aufgabenerfüllung einer Gebietskörperschaft und mit einem auf den Ausschluss vermeidbarer Risiken ausgerichteten Finanzmanagement nicht vereinbar. Das Finanzmanagement des Landes Salzburg verfügte weder über ausreichende personelle Ressourcen noch über die nötigen Bewertungs- und Kontrollsysteme, um ein derartiges Portfolio angemessen zu steuern. (TZ 61)



Kurzfassung

BMF

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Rechnungswesen

Die auf der VRV basierenden Rechenwerke boten keine vollständigen, hinreichenden Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage. Dadurch waren Transparenz und Vergleichbarkeit nicht gegeben und dadurch fehlten den Verantwortlichen entscheidungswesentliche und valide Daten zur Haushaltssteuerung. Vor allem aber auch im Hinblick auf unionsrechtliche und verfassungsrechtliche Verpflichtungen und die Erfordernisse im Zusammenhang mit dem Österreichischen Stabilitätspakt 2012 sah der RH dringenden Handlungsbedarf und hielt eine Reform des Rechnungswesens von Ländern und Gemeinden für dringend notwendig. Konkrete, im Rahmen der gegenständlichen Gebarungüberprüfung festgestellte Unzulänglichkeiten bestätigten den Reformbedarf. (TZ 62)

Aber auch die geltenden Bestimmungen der VRV wurden in Salzburg verletzt: so etwa durch die Verbuchung von Einnahmen auf Ausgabenkonten, die voranschlagswirksame Verbuchung in der voranschlagsunwirksamen Gebarung, die unvollständige Darstellung von Darlehen in den Rechnungsabschlüssen, den nicht korrekten Ausweis von Forderungen des Landes gegenüber dem Landeswohnbaufonds im Rechnungsabschluss und den nicht vollständigen Ausweis von Haftungen. (TZ 62)

Kassengebarung

Kassenabschluss

Der in den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg der Jahre 2003 bis 2011 ausgewiesene Kassenabschluss war unvollständig: Es fehlten die Geldbewegungen sowie die Geldbestände von zahlreichen Bankkonten inklusive Fremdwährungskonten des Finanzmanagements. Der Landesbuchhaltung waren – infolge der nicht sachgerechten Vollmachtserteilung an die Mitarbeiter der Budgetabteilung zur Eröffnung und Schließung von Konten – zahlreiche Bankkonten des Landes Salzburg nicht bekannt. Eine Gesamtübersicht über sämtliche Konten im Verfügungsbereich einer öffentlichen Gebietskörperschaft galt bisher als selbstverständlich. Die festgestellten Unzulänglichkeiten in Salzburg waren auf zahlreiche Faktoren wie bspw. schwere Mängel im IKS, weitgefasste Vollmachten sowie eine fehlende Funktionstrennung zurückzuführen. (TZ 63, 64)

Kurzfassung

Der in den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg der Jahre 2003 bis 2011 ausgewiesene Kassenabschluss war auch deshalb unvollständig, weil er die Geldbestände der Rücklagenkonten (Ende 2011 in Höhe von 158,39 Mio. EUR) nicht enthielt. (TZ 64)

Voranschlagsunwirksame Gebarung

Die kassenwirksamen Einnahmen und Ausgaben des Landes Salzburg wiesen im Zeitraum 2006 bis 2011 sowohl in der voranschlagswirksamen als auch in der voranschlagsunwirksamen Gebarung deutliche Steigerungen auf. Während die Ein- und Auszahlungen der voranschlagswirksamen Gebarung von 1.813 Mio. EUR (2006) um 30,4 % auf 2.364 Mio. EUR (2011) anstiegen, erhöhten sich jene der voranschlagsunwirksamen Gebarung im selben Zeitraum von 11.799 Mio. EUR um 121,5 % auf 26.140 Mio. EUR und stiegen damit um mehr als das Doppelte. Die hohen Steigerungen in der voranschlagsunwirksamen Gebarung waren u.a. auf erhöhte Transaktionsaktivitäten des Budgetreferats zurückzuführen. Am Beispiel des Kontos „Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ verdeutlichte der RH die Entwicklung der Buchungszahlen. (TZ 65)

Die Jahresendbestände an Vorschüssen (Forderungen) und Verwahrgeldern (Verbindlichkeiten) stiegen im Zeitraum 2006 bis 2011 jeweils auf mehr als das Doppelte an und erreichten ab dem Jahr 2008 immer Summen von über 1 Mrd. EUR; so bestanden Ende 2011 Vorschüsse in Höhe von 1.205,2 Mio. EUR und Verwahrgelder in Höhe von 1.251,2 Mio. EUR. (TZ 66, 67)

Entgegen den Vorschriften der VRV enthielt der Rechnungsabschluss des Landes Salzburg über diese Gebarung keinen Nachweis. Auch ein Verzeichnis über die größeren offenen Posten in den vom Land Salzburg geführten Sammelkonten der voranschlagsunwirksamen Gebarung fehlte. Dadurch war die Transparenz der Rechnungsabschlüsse wesentlich beeinträchtigt. (TZ 66, 67)

Das Land Salzburg verwendete die voranschlagsunwirksame Gebarung auch zur Verwaltung der Zahlungsflüsse des Finanzmanagements (Finanzgeschäfte, Liquiditäts- und Schuldenmanagement des Landeshaushalts, von Beteiligungen und Landesfonds). Während die „echte“ Vorschuss-Gebarung im Jahr 2011 Einzahlungen von 61,6 Mio. EUR und Auszahlungen von 62,0 Mio. EUR verzeichnete, beliefen sich in den Finanzmanagement-Konten der voranschlagsunwirksamen Gebarung die Einzahlungen auf 3.516,6 Mio. EUR

und die Auszahlungen auf 3.247,0 Mio. EUR. Damit überstiegen die Auszahlungen in der Kontengruppe Finanzmanagement die Gesamtausgaben des Landeshaushalts (2.249,6 Mio. EUR) um 997,4 Mio. EUR. Die Einzahlungen überstiegen die Gesamteinnahmen der voranschlagswirksamen Gebarung (2.082,5 Mio. EUR)² um 1.434,1 Mio. EUR. (TZ 67, 68)

Ähnliches zeigte die Zusammensetzung der Verwahrgelder: Während die „echte“ Verwahrgelder-Gebarung im Jahr 2011 Einzahlungen von 1.034,6 Mio. EUR sowie Auszahlungen von 1.029,9 Mio. EUR verzeichnete, beliefen sich in den Finanzmanagement-Konten der voranschlagsunwirksamen Gebarung die Einzahlungen auf 2.049,7 Mio. EUR und die Auszahlungen auf 2.322,2 Mio. EUR. Der schließliche Stand dieser Konten machte 95,9 % aller Verbindlichkeiten der voranschlagsunwirksamen Gebarung aus. In diesen Konten waren Verbindlichkeiten von rd. 1,2 Mrd. EUR ausgewiesen, die zumindest teilweise als Finanzschulden des Landes zu bewerten waren und damit als Finanzschulden des Landes voranschlagswirksam zu verbuchen und im Rechnungsabschluss (Nachweis über Finanzschulden) auszuweisen gewesen wären. Aufgrund der vorgefundenen, verordnungs- und grundsatzwidrigen Verbuchungspraxis beliefen sich die im Rechnungsabschluss ausgewiesenen Finanzschulden hingegen auf „nur“ 776,4 Mio. EUR. (TZ 69)

Die Verwendung der voranschlagsunwirksamen Gebarung für die Zahlungsflüsse des Finanzmanagements stellte einen Missbrauch der voranschlagsunwirksamen Gebarung dar. Es wurden dadurch – unter Umgehung der Vorgaben der VRV – auch Einnahmen und Ausgaben, die endgültig solche des Landes waren, nicht in voller Höhe in der Haushaltsrechnung abgebildet. Dies beeinträchtigte die Aussagekraft der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse wesentlich. Die dadurch fehlende Abbildung im Voranschlag entzog dem Landtag die vollständige Entscheidung über alle Einnahmen und Ausgaben des Landes; dem Landtag lag eine unvollständige Gebarung zur Genehmigung vor. (TZ 67 bis 69)

² Einnahmen ohne Fremdfinanzierung (ohne neu aufgenommene Finanzschulden)

Kurzfassung

Haftungen

Der Rechnungsabschluss 2011 des Landes Salzburg wies Haftungen von insgesamt 1,495 Mrd. EUR aus; dies entsprach 63 % des gesamten Landeshaushalts. Mehr als 70 % der Haftungen betrafen den Landeswohnbaufonds. Diese Haftungen stiegen von rd. 1,8 Mio. EUR im Jahr 2006 auf rd. 1,062 Mrd. EUR im Jahr 2011. (TZ 70)

Neben diesen in den Rechnungsabschlüssen der Jahre 2006 bis 2011 ausgewiesenen Haftungen bestanden eine Haftung des Landes (in Form einer Ausfallbürgschaft) für Verbindlichkeiten der Salzburger Landes-Hypothekenbank in Höhe von 86,1 Mio. EUR (2011), Haftungen für Verbindlichkeiten der Pfandbriefstelle und für den Hypo-Verband (Einlagensicherung) sowie Haftungen der 100 %-Landestochter Land Salzburg Beteiligungen GmbH in Höhe von 1,6 Mrd. EUR. Letztere war im Verhältnis zur Haftung unterkapitalisiert, ein Schlagendwerden auch nur eines Teils ihrer Haftungen hätte eine Zahlungsunfähigkeit der Land Salzburg Beteiligungen GmbH zur Folge. Zu beanstanden war daher die infolge der unterbliebenen Darstellung dieser Haftungen im Rechnungsabschluss (Haftungsnachweis) fehlende Transparenz über die Eventualverbindlichkeiten des Landes Salzburg. (TZ 71 bis 75)

Der Österreichische Stabilitätspakt 2011 verpflichtete die Länder erstmals zur Festlegung von Haftungsobergrenzen auf Landes- und Gemeindeebene. Laut Salzburger Finanzrahmengesetz 2013 bis 2016 durften die Haftungen des Landes 50 % der Einnahmen des Landes an öffentlichen Abgaben des jeweiligen Haushaltsjahres nicht übersteigen. Laut Rechnungsabschluss 2011 betrug die Haftungsobergrenze des Landes 456,5 Mio. EUR. Die Gesamtheit der nach Risikoklassen gewichteten Haftungen lag mit 233,1 Mio. EUR deutlich unter der Obergrenze. In diesen Zahlen waren allerdings u.a. die Haftungen zugunsten der Salzburger Landes-Hypothekenbank nicht enthalten. Zudem widersprach die Zusammenfassung gleichartiger Haftungen zu Risikoklassen bei Anrechnung auf die Haftungsobergrenze dem Österreichischen Stabilitätspakt. Dieser sah die Risikoklassenbildung nur für die Risikoversorge vor, nicht für die Risikobewertung. (TZ 76)

Beteiligungen

Das Land Salzburg wies im Beteiligungsnachweis 2011 von seinen 104 Beteiligungen nur jene 23 aus, an denen es per 31. Dezember 2011 direkte Anteile hielt, sowie drei indirekte Beteiligungen (Tochtergesellschaften der Land Salzburg Beteiligungen GmbH). Ein vollständiger Überblick über die Beteiligungen des Landes lag nicht vor. Anzuerkennen war, dass das Land Salzburg jährlich

einen Beteiligungsbericht erstellte. Auch dieser war jedoch unvollständig und darin geführte Beteiligungsanteile stimmten zum Teil nicht mit dem Firmenbuch bzw. der jeweiligen Bilanz des Unternehmens überein. (TZ 77 bis 81)

Die Zahlungsflüsse zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen waren aus dem Rechnungswesen des Landes nicht vollständig ableitbar. Die Kenntnis darüber war jedoch wesentlich, weil ein hoher Anteil der Gesamteinnahmen und Gesamtausgaben des Salzburger Landeshaushalts (im Jahr 2011 bereits knapp ein Fünftel) auf Beteiligungen entfiel. Die Einnahmen des Landes Salzburg aus seinen Beteiligungen setzten sich aus der Ausschüttung von Dividenden und Rückersätzen von Personalkosten, die Ausgaben v.a. aus Zuschüssen für Investitionen und zur Abgangsdeckung für den laufenden Betrieb zusammen. (TZ 82)

Im Jahr 2011 überwies das Land Salzburg 411,9 Mio. EUR an seine Beteiligungen. Dies stellte eine Erhöhung gegenüber dem Jahr 2006 um mehr als ein Drittel dar (+ 38,5 %). Die Einnahmen des Landes aus den Beteiligungen stiegen von 214,2 Mio. EUR im Jahr 2006 kontinuierlich auf 274,6 Mio. EUR im Jahr 2011 (+ 28 %). Wurden im Jahr 2006 noch 16 % des Haushaltsvolumens an Beteiligungen überwiesen, waren es im Jahr 2011 bereits 18 %; der Anteil der Einnahmen erhöhte sich von 12 % auf 13 %. (TZ 83 bis 85)

In den Rechnungsabschlüssen des Landes war der Nachweis über gegebene Darlehen unvollständig: Er enthielt nicht alle Darlehen des Landes an Beteiligungen. Zum Beispiel fehlte ein Darlehen an die SWS Stadion Salzburg–Wals–Siezenheim Planungs- und Errichtungsgesellschaft mbH in der Höhe von 3,8 Mio. EUR oder ein Darlehen an die Messezentrum Salzburg GmbH in Höhe von 4,2 Mio. EUR. Daher fehlten in den Rechenwerken auch die aus solchen Darlehen resultierenden Forderungen des Landes auf Tilgung. Zudem waren die den künftigen Zuschüssen des Landes an acht seiner Beteiligungsunternehmen zugrunde liegenden (gesetzlichen oder vertraglichen) Finanzierungsverpflichtungen nicht im Nachweis über noch nicht fällige Verwaltungsschulden ausgewiesen. (TZ 86, 87)

Die Mehrheitsbeteiligungen des Landes wiesen per 31. Dezember 2011 Verbindlichkeiten in der Höhe von 140,43 Mio. EUR aus. Demgegenüber betragen Anlage- und Umlaufvermögen 1,12 Mrd. EUR. Das Land Salzburg wies das Beteiligungsvermögen im Beteiligungsnachweis im Rechnungsabschluss aus und bewertete

Kurzfassung

tete es mit dem Anteil des Landes am Stammkapital zu Nominalwerten. Da der Gesamtwert eines Unternehmens in der Regel deutlich höher ist als die Summe des Nominalkapitals, war diese Darstellung nicht aussagekräftig und wies niedrigere Werte aus, als der tatsächliche wirtschaftliche Wert des Beteiligungsvermögens ausmachte. Die VRV enthielt keine Vorgaben zur Bewertung der Beteiligungen. (TZ 88, 90)

Aus Haftungen des Landes für Verbindlichkeiten von Beteiligungsunternehmen können unmittelbare Zahlungsverpflichtungen des Landes entstehen. Die per 31. Dezember 2011 bestehenden Haftungen des Landes für Beteiligungsunternehmen beliefen sich auf 428,1 Mio. EUR. (TZ 89)

Öffentlich-rechtliche Fonds

Das Land Salzburg konnte dem RH keine vollständige Auflistung der Landesfonds vorlegen. Nach den Erhebungen des RH bestanden zehn selbständige Fonds mit eigener Rechtspersönlichkeit und neun Verwaltungsfonds ohne eigene Rechtspersönlichkeit. (TZ 92, 93)

Die Gebarung von drei Verwaltungsfonds war nicht in den Landeshaushalt eingegliedert, obwohl deren Gebarung, weil sie unselbständige Fonds waren, als Teil der Gebarung des Landeshaushalts zu führen und deren Jahresabschlüsse daher im Rechnungsabschluss des Landes auszuweisen waren. (TZ 93)

Die Zahlungsflüsse des Landes an die selbständigen und jene Verwaltungsfonds, die nicht in den Landeshaushalt eingegliedert waren, erhöhten sich von 2006 bis 2011 von 77,5 Mio. EUR auf 89,8 Mio. EUR. Die Fonds wiesen keine Finanzschulden auf. (TZ 94)

Auf Grundlage der verfügbaren Unterlagen waren die tatsächlichen Vermögensverhältnisse des Landeswohnbaufonds in der im Rechnungsabschluss des Landes enthaltenen Vermögensübersicht nicht vollständig und korrekt wiedergegeben. So waren die Bilanzpositionen Forderungen aus Darlehen, Rückstellungen für eingegangene Verpflichtungen, fällige Verwaltungsschulden und Finanzschulden nicht korrekt ausgewiesen. Durch die unzureichende Trennung der Vermögensgebarung des Landeswohnbaufonds von der des Landes Salzburg stellten diese Zahlen kein zuverlässiges Bild der tatsächlichen Vermögenslage des Landeswohnbaufonds dar. Die Abteilung Wohnbauwesen war zwar mit der Geschäftsführung des Landeswohnbaufonds betraut, war aber in die Finanzgebarung des Fonds nicht eingebunden. So war etwa die Finanzierung (d.h. die Herkunft) der liquiden Mittel, die die Finanzabteilung dem Landeswohnbau-

fonds auf seinem Bankkonto zur Verfügung stellte, für die Abteilung Wohnbauwesen nicht nachvollziehbar. (TZ 95)

Mittelfristige Finanzplanung

Der RH überprüfte die Konsolidierung des Landes Salzburg auf Basis der Mittelfristplanungen bzw. Stabilitätsberichte. Als Mindestkriterium für eine erfolgreiche Konsolidierung setzte der RH eine Reduktion der Schuldenquote voraus. Für eine nachhaltige Konsolidierung sollte sich diese Reduktion über mehrere Jahre erstrecken und nicht überwiegend durch reine Einmalmaßnahmen (z.B. Veräußerungen von Vermögen) bestimmt sein. (TZ 96)

Die Konsolidierungsbemühungen des Landes Salzburg beschränkten sich auf die Festlegung von Ausgabenobergrenzen, die den jährlichen Schuldenzuwachs im ordentlichen Haushalt nach und nach verringern sollten. Insgesamt schränkten die Ausgabenobergrenzen die Ausgabenzunahme zwischen 2014 und 2016 auf 3,7 % ein. Im Vergleich dazu erwartete das Land Salzburg in seiner mittelfristigen Finanzvorschau im selben Zeitraum einen Einnahmewachstum von 4,3 %. Eine umfassende Konsolidierungsstrategie, die Einsparungspotenziale aufgrund von Ausgabenanalysen identifiziert bzw. eine Ausgabenpriorisierung nach einer alle Verwaltungsebenen miteinbeziehenden Aufgabenkritik vornimmt, fehlte. (TZ 97)

Die mittelfristige Finanzvorschau berücksichtigte nur einen Teil der Finanzgebarung des Landes Salzburg. Die Verbindlichkeiten zur Finanzierung der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg blieben ebenso unberücksichtigt wie mögliche Auswirkungen von realisierten Verlusten aus Derivat- bzw. sonstigen Finanzgeschäften sowie die Folgekosten der geplanten Auflösung der Finanzgeschäfte (Zinsaufwand usw.). Dies wog vor dem Hintergrund ihres finanziellen Umfangs besonders schwer. Der mittelfristigen Finanzplanung lag ausschließlich der ausgewiesene Finanzschuldenstand des Landes in Höhe von rd. 874 Mio. EUR (Ende 2012) zugrunde. Die mittelfristige Finanzplanung und die damit verbundenen Investitionspläne und geplanten Ausgabenspielräume waren daher auf einer unvollständigen Grundlage aufgebaut. (TZ 98, 101)

Ein Rückgang der Schuldenquote wurde in den Jahren 2007 und 2008 erreicht, war für die Zukunft jedoch nicht geplant. Der sprunghafte Anstieg der Finanzschulden von rd. 431 Mio. EUR im Jahr 2008 auf rd. 956 Mio. EUR im Jahr 2013 war durch eine kaum erfolgte Anpassung der Ausgaben an den Einnahmerückgang in diesem Zeitraum begründet. Ein ausgabenseitiger Konsolidierungspfad für die nächsten fünf Jahre war nicht erkennbar. Die mittel-

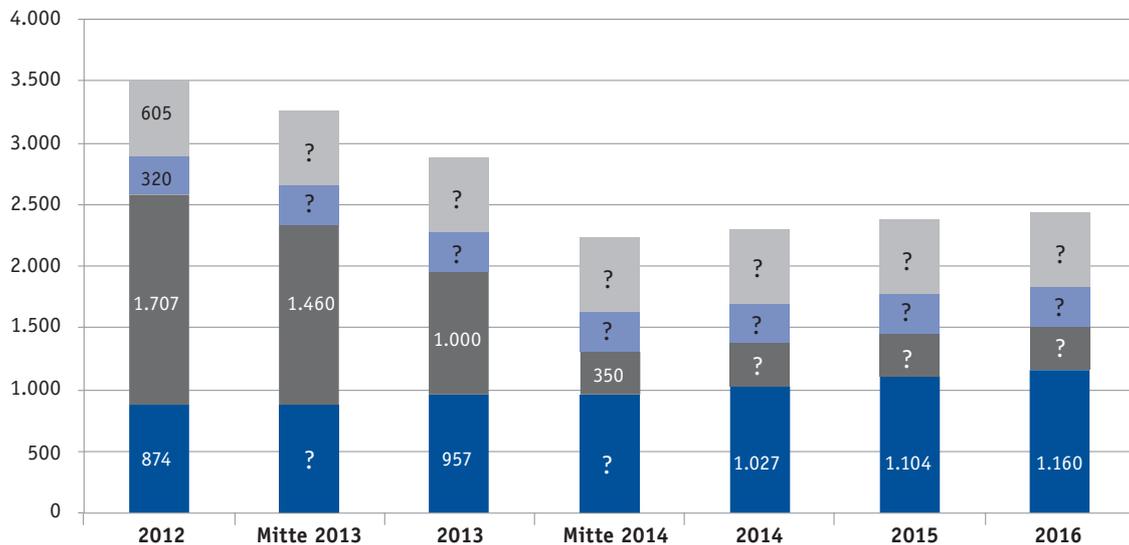
Kurzfassung

fristige Finanzplanung mit Stand 16. November 2012 wies – auch ohne Berücksichtigung der Verbindlichkeiten, Zahlungsflüsse und Folgekosten der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg – für die kommenden Jahre eine jährliche Nettoneuverschuldung aus. Die geplanten Maßnahmen zur Budgetkonsolidierung (Ausgabenobergrenze 2015 und 2016) reichten nicht aus, um den Schuldenstand zu verringern, wengleich ein Rückgang des Schuldenzuwachses angestrebt wurde. Erschwerend kam hinzu, dass ein weiterer Anstieg der Verschuldung auch die damit verbundenen Kosten (Zinsaufwand) erhöht und verstärkt Mittel zur Schuldentilgung bindet. Der Planungszeitraum bis zum Jahr 2016 war außerdem mit großen Unsicherheiten behaftet, weil die finanziellen Auswirkungen der Finanzgeschäfte des Landes nicht miteingeplant wurden. Diese Intransparenz verdeckte das damit verbundene Risiko für den Landeshaushalt. (TZ 99 bis 101)

Die Abweichungen vom Konsolidierungsziel waren im Zeitraum 2009 bis 2016 unterschiedlich hoch. Der Betrag, um den die Vermeidung eines weiteren Anstiegs der Schuldenquote und somit eine Konsolidierung verfehlt wurde, lag im Jahr 2011 bei 89,6 Mio. EUR und im Jahr 2012 bei 78,6 Mio. EUR. Nach den Zielgrößen des Stabilitätsberichts sollte im Jahr 2016 nur mehr ein Neuverschuldungsüberhang von 15,3 Mio. EUR vorliegen. (TZ 100)

In der Mittelfristplanung blieben die vom Land Salzburg als „außerordentliche Finanzschulden“ bezeichneten Verbindlichkeiten zur Finanzierung der Finanzgeschäfte mit einem Nominalwert von 1.707 Mio. EUR (2012), die Verbindlichkeiten aus der „Wohnbaubankfinanzierung“ mit einem Nominalwert von 320 Mio. EUR (2012) sowie die Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds mit einem Nominalwert von 605 Mio. EUR (2012) – in Summe 2.632 Mio. EUR – bislang unberücksichtigt. Das Land Salzburg gab auf Anfrage des RH eine Schätzung über den geplanten Abbau der Refinanzierungsdarlehen des Finanzmarktportfolios bis 2014, jedoch keine Schätzung über die künftige Entwicklung der Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds ab. Unter Berücksichtigung dieser Werte ergibt sich folgende mittelfristige Prognose der künftigen Schuldenentwicklung, bei der jedoch wesentliche Größen für eine vollständige mittelfristige Prognose fehlten: (TZ 101)

in Mio. EUR



- erwarteter Schuldenstand „Haushaltsschulden“
- erwarteter Schuldenstand: Refinanzierung des Finanzmarktportfolios
- erwarteter Schuldenstand: „Wohnbaubankfinanzierung“
- erwarteter Schuldenstand: Landeswohnbaufonds

Quellen: Stabilitätsbericht 2012–2018, Land Salzburg; Zwischenbericht vom 16. Jänner 2013; Schätzungen des Landes Salzburg; Berechnungen RH

Zur Reduktion der Finanzschulden sowie zur Reduktion des Risikos für den Landeshaushalt plante das Land Salzburg die Auflösung von Wertpapier- und Derivativermögen unter gleichzeitigem Abbau von Darlehensverbindlichkeiten. Der beabsichtigten Rückführung der Verbindlichkeiten stand die Unsicherheit durch schwer vorauszusehende Marktentwicklungen (Zins- und Wechselkursveränderungen, Angebot an Käufern usw.) gegenüber. Je nach Entwicklung wäre der Landeshaushalt unterschiedlich stark betroffen. (TZ 102)

Das Land Salzburg kam seiner Verpflichtung laut Gebarungstatistik-Verordnung, richtige und vollständige Daten zur Gebarung des Landes Salzburg an die Statistik Austria zu übermitteln, nicht nach. Die Information des Landes Salzburg – auf deren Grundlage bspw. der Landesanteil Salzburgs am nicht zu unterschreitenden Maastricht-Saldo der Länder beschlossen wurde – war mangels umfassender Darstellung der Zahlungsflüsse der Finanzgeschäfte und der damit verbundenen Verschuldung unvollständig. (TZ 103)

Kenndaten zur finanziellen Lage des Landes Salzburg							
Rechtsgrundlagen	<ul style="list-style-type: none"> – Landes-Verfassungsgesetz 1999 – L-VG, LGBL. Nr. 25/1999 (WV) i.d.g.F. – Landesrechnungsgesetz vom Jahre 1930, LGBL. Nr. 74/1931 – 10. Gesetz vom 23. Jänner 2013 über den Landeshaushalt für das Jahr 2013 (Landeshaushaltsgesetz 2013), LGBL. Nr. 10/2013 – 11. Gesetz vom 23. Jänner 2013 zur Festlegung von Ausgabenobergrenzen für das Land Salzburg sowie zur Festlegung von allgemeinen Regelungen und Haftungsobergrenzen für das Land und die Gemeinden des Landes Salzburg (Salzburger Finanzrahmengesetz 2013 bis 2016), LGBL. Nr. 11/2013 						
Finanzgeschäfte (Stand 31.12.2012)	Anzahl	Nominale	Barwert				
	in Mio. EUR						
Wertpapiere	244	1.423,72	1.353,78				
Derivate	89	3.846,32	451,12				
Refinanzierungen	126	– 3.186,55	– 3.641,45				
<i>davon</i>							
„echte“ Refinanzierungen	113	– 3.506,55	– 4.018,71				
Veranlagungen	13	320,00	377,26				
Haftungen des Landes Salzburg laut Rechnungsabschlüssen	2006	2007	2008	2009	2010	2011	
Haftungen (Stand 31. Dezember) in Mio. EUR ¹	391,3	767,0	1.141,8	1.236,7	1.375,6	1.495,0	
Haftungen in EUR pro Einwohner	744,9	1.456,7	2.161,4	2.336,4	2.592,5	2.806,4	
Haftungen in % der Gesamtausgaben	21,3	40,4	56,8	55,5	59,0	63,3	
mittelfristige Finanzplanung des Landes Salzburg	2012	Mitte 2013	2013	Mitte 2014	2014	2015	2016
	in Mio. EUR ²						
erwarteter Schuldenstand: „Haushaltsschulden“	874		957		1.027	1.104	1.160
erwarteter Schuldenstand: Refinanzierung des Finanzmarktportfolios ¹	1.707	1.460	1.000	350	k.A.	k.A.	k.A.
erwarteter Schuldenstand: Landeswohnbaufonds	605		k.A.		k.A.	k.A.	k.A.
erwarteter Schuldenstand: „Wohnbaubankfinanzierung“	320		k.A.		k.A.	k.A.	k.A.
erwarteter Schuldenstand: gesamt	3.507						
Beteiligungen des Landes Salzburg	Anzahl						
Mehrheits- und Minderheitsbeteiligungen	104						
<i>davon</i>							
<i>Mehrheitsbeteiligungen</i>	17						
<i>Minderheitsbeteiligungen</i>	87						
direkte und indirekte Beteiligungen	104						
<i>davon</i>							
<i>direkte Beteiligungen</i>	23						
<i>indirekte Beteiligungen</i>	81						

¹ Der Schuldenstand ist analog zu den Finanzschulden im Nominale und nicht als Barwert (Marktwert) angegeben. Nach Barwerten (Marktwerten) betrug der Schuldenstand gesamt zum 31. Dezember 2012 rd. 4.019 Mio. EUR.

² Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; Ithuba Capital AG; RH

**Prüfungsablauf und
-gegenstand**

- 1 (1) Der RH überprüfte von Dezember 2012 bis März 2013 die Gebarung des Landes Salzburg hinsichtlich der finanziellen Lage. Die Prüfung fand im Amt der Salzburger Landesregierung statt. Darüber hinaus fanden auch Erhebungen bei der Oesterreichischen Bundesfinanzierungsagentur (OeBFA) hinsichtlich der für das Land Salzburg durchgeführten Kapitalmarkttransaktionen statt.

Das Ziel der Gebarungüberprüfung war die Beurteilung der Finanzgeschäfte und der damit verbundenen Auswirkungen auf die finanzielle Lage des Landes, des Internen Kontrollsystems in Bezug auf den Abschluss von Finanzgeschäften, der Geschäftsbeziehungen mit Kreditinstituten und der Republik Österreich insbesondere im Hinblick auf Derivatgeschäfte, der Verbuchung der Finanzgeschäfte, der Risiken aus übernommenen Haftungen und finanziellen Verflechtungen mit Beteiligungen, der Abbildung der Risiken in der Mittelfristplanung sowie des Rechnungswesens des Landes insbesondere im Hinblick auf Bilanzwahrheit, Bilanzklarheit und Bilanzvollständigkeit.

(2) Die Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption und das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung beschlagnahmten im laufenden Ermittlungsverfahren die maßgeblichen Akten der Abteilung 8: Finanz- und Vermögensverwaltung (**Finanzabteilung**). Im Zuge der Gebarungüberprüfung an Ort und Stelle wurden dem RH zwar sukzessive nach Fortschritt der Aktenerfassung Teile dieser Akten in gescannter Form zur Verfügung gestellt, die gesamten Unterlagen waren dem RH jedoch während der gesamten Einschau nicht physisch zugänglich. Auch konnte vom RH die Vollständigkeit der Unterlagen nicht überprüft werden.

Darüber hinaus standen dem RH aufgrund der angespannten personellen Situation im Referat 8/02: Budgetangelegenheiten (**Budgetreferat**) der Finanzabteilung des Amtes der Salzburger Landesregierung nur in sehr eingeschränktem Ausmaß informierte Personen für fachliche Auskünfte zur Verfügung.

(3) Zur Zeit der Gebarungüberprüfung des RH prüften weitere Institutionen und Unternehmen die Finanzgeschäfte des Landes, z.T. im Auftrag des Landes (siehe TZ 8). Der RH und die anderen Beteiligten vereinbarten eine kooperative und koordinierte Aufgabenwahrnehmung, weswegen der RH zur Erstellung des gegenständlichen Prüfungsergebnisses auch die vorliegenden Ergebnisse der anderen Institutionen einbezog.

Prüfungsablauf und –gegenstand

(4) Zu dem im April 2013 übermittelten Prüfungsergebnis nahmen die OeBFA im Mai 2013, das BMF im Juni 2013 und das Land Salzburg im Juli 2013 Stellung. Der RH erstattete seine Gegenäußerungen im September 2013.

(5) Das Land Salzburg stellte in seiner Stellungnahme vor Eingehen auf die Details des Prüfungsergebnisses des RH in einer Einleitung grundsätzliche Bemerkungen voran:

(a) Der RH weise im Bericht darauf hin, dass er bei der Querschnittsüberprüfung zu den Finanzierungsinstrumenten der Gebietskörperschaften, der 2009 veröffentlicht und im Zuge derer auch das Finanzmanagement des Landes Salzburg geprüft worden sei, auf die Risiken aus den damals bekannten Geschäften hingewiesen habe. Der RH habe betont, dass riskante Geschäfte mit spekulativem Hintergrund durchgeführt worden seien und habe empfohlen, die Finanzierungsstrategie zu überdenken und die bestehenden Risiken aus Derivatивgeschäften deutlich zu verringern. Insbesondere habe der RH empfohlen, Derivatивgeschäfte an bestehende Grundgeschäfte anzubinden und nur zur Absicherung von Währungs- und Zinsänderungsrisiken abzuschließen. Ebenso sei einzuräumen, dass die anlässlich der Follow-up-Überprüfung 2011 übermittelten Daten nicht richtig, vollständig und authentisch gewesen seien.

Das Land Salzburg merkte weiters an, dass der RH die Finanzcausa nicht aufgedeckt habe, sondern dies letztlich in der Finanzabteilung geschehen sei. Der RH habe im Zuge der Prüfung in den Vorjahren auf einige wesentliche Punkte, die er im Zuge des vorliegenden Berichts kritisiere, nicht hingewiesen.

(b) In Zusammenhang mit dem Risikomanagement, das bereits Gegenstand der Querschnittsüberprüfung gewesen sei, seien operationelle Risiken auch von Seiten des RH unberücksichtigt geblieben, die aufgrund der extrem dünnen Personaldecke im Budgetreferat bestanden hätten und die letztlich schlagend geworden seien. Vielmehr sei noch im Rahmen der Follow-up-Überprüfung festgehalten worden: „Das Land Salzburg beobachtete weiterhin laufend den Kapitalmarkt. Es verfügte neben den personellen auch über die organisatorischen Voraussetzungen (z.B. Zugang zu Online-Diensten), um zeitnah über die aktuellen Entwicklungen informiert zu sein und rasch auf Marktveränderungen reagieren zu können.“ Der RH habe in seinen früheren Prüfungen des Finanzmanagements auch keine Kritik am Internen Kontrollsystem geübt und auch bei der Landesbuchhaltung nicht rückgefragt.

(c) Auch die im vorliegenden Bericht kritisierte Anwendung der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) (Bruttoprinzip, durchlaufende Gebarung etc.) habe der RH nicht aufgegriffen, obwohl ihm die Landesvoranschläge zugänglich gewesen und ihm die Rechnungsabschlüsse sogar laufend übermittelt worden seien. Zuallererst müsse selbstverständlich in einem landesinternen Qualitätsmanagementprozess analysiert werden, warum auffällige Positionen in den Rechnungsabschlüssen weder für Politik noch Verwaltung Anlass für kritische Rückfragen oder auch die Einleitung einer internen Prüfung gewesen seien. Aber die Frage, ob nicht bereits im Zuge seiner Querschnittsüberprüfung Hinweise erkannt hätten werden müssen, die auf Unstimmigkeiten hingedeutet hätten, müsse auch an den RH gestellt werden.

(6) Zu diesen einleitenden Bemerkungen des Landes Salzburg entgegnete der RH Folgendes:

(a) Der RH betonte, dass er niemals behauptet hatte, die Finanzcausa aufgedeckt zu haben. Dies wäre – wie das Land Salzburg selbst bestätigte – aufgrund der nicht richtigen, nicht vollständigen und nicht authentischen Unterlagen auch nicht möglich gewesen.

Die gegenständliche Gebarungsüberprüfung umfasste insbesondere System- und Funktionsprüfungen des Internen Kontrollsystems, des Risikomanagements und Einzelfallprüfungen bis hin zur Überprüfung der Abbildung von Transaktionen im Rechnungsabschluss. Demgegenüber hatte der in Reihe Salzburg 2009/3 veröffentlichte Bericht über die Querschnittsüberprüfung eine Beurteilung der Finanzierungsinstrumente und keine Organisations- und Ablaufprüfung sowie keine Prüfung des Internen Kontrollsystems zum Prüfungsgegenstand.

(b) Darauf aufbauend führte der RH die Follow-up-Überprüfung mit dem Ziel durch, die Wirksamkeit dieser Gebarungsüberprüfung zu verstärken. Eine Follow-up-Überprüfung konzentriert sich auf die Überprüfung des Umsetzungsgrades von Empfehlungen aus der Vorprüfung und hat zum Ziel, zu erheben, welche Maßnahmen die überprüfte Stelle zum Zwecke der Umsetzung gesetzt hat.

In diesem Zusammenhang stellte der RH die Verbesserung der Quartalsberichte an den Finanzbeirat fest und kam deshalb zu einer positiven Beurteilung der Umsetzung dieser Empfehlung. Aufgrund der Verbesserungen, die durch eine durchgängig dokumentierte Gesamtrisikobeobachtung, eine nachvollziehbare Beobachtung des Kapitalmarktes und die Beschlussfassung neuer Richtlinien erzielt wur-

Prüfungsablauf und –gegenstand

den, beurteilte der RH die organisatorischen Voraussetzungen für ein verbessertes Risikomanagement als gegeben. Gleichzeitig kritisierte der RH aber weiterhin den Abschluss von Derivatengeschäften ohne Bindung an Grundgeschäfte, dies mit dem Ziel, mit komplexen und risikoreichen Geschäften zusätzliche Erträge zu erwirtschaften.

(c) Der RH wies die Kritik, er habe die Schwachstellen in der VRV nicht aufgezeigt, unter Hinweis auf sein Positionspapier 2007 zurück. Bereits in diesem hatte er auf die Notwendigkeit hingewiesen, alle Gebietskörperschaften in die Haushaltsrechtsreform des Bundes einzubeziehen. Aus diesem Grund sei die VRV entsprechend neu zu gestalten und zu modernisieren. Darüber hinaus hatte der RH in dem am selben Tag wie die Querschnittsüberprüfung über Finanzierungsinstrumente auf Bundes-, Landes- und Gemeindeebene dem Land Salzburg vorgelegten Bericht über die Überprüfung der Haushaltsstruktur der Länder (beide Berichte in Reihe Salzburg 2009/3) kritisiert, dass die international zu beobachtende Weiterentwicklung des Rechnungswesens in Richtung einer integrierten Vermögens-, Finanz- und Erfolgsrechnung in den Rechnungsabschlüssen – auch in Salzburg – keinen Niederschlag fand. Diese würden weiterhin hauptsächlich zahlungsorientiert erstellt und würden über die tatsächliche finanzielle Lage der Länder und die Nachhaltigkeit ihrer Haushaltsführung nur eine eingeschränkte Aussagekraft bieten.

Die Prüfung des Rechnungsabschlusses des Landes Salzburg fällt in die Zuständigkeit des LRH und war nicht Gegenstand der Querschnittsüberprüfung zum Thema Finanzierungsinstrumente auf Bundes-, Landes- und Gemeindeebene sowie der Follow-up-Überprüfung Salzburg 2011.

Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

Querschnittsüberprüfung des RH 2007 bis 2009

- 2.1** (1) Der RH führte Ende 2007 bzw. Anfang 2008 eine Querschnittsüberprüfung zum Thema Finanzierungsinstrumente auf Bundes-, Landes- und Gemeindeebene durch. Ziele dieser Querschnittsüberprüfung waren die Beurteilung und der Vergleich der Finanzierungs- und Veranlagungsinstrumente sowie der Finanzierungsstrategien und –risiken der überprüften Gebietskörperschaften. Anlass dieser umfassenden Überprüfung war das sehr hohe Volumen der kurzfristig aufgenommenen und gleichzeitig veranlagten Finanzmittel bei der OeBFA. Aus diesem Grund entschied der RH, Fragen des Finanzierungs- und Veranlagungsmanagements auf der Ebene aller Gebietskörperschaften zu überprüfen. Der RH veröffentlichte das Ergebnis des ersten Teils dieser Gebarungsüberprüfung (Bund, Burgenland,



Kärnten, Salzburg, Tirol, Dornbirn, Villach, Wels) am 15. Juli 2009³ und des zweiten Teils (Niederösterreich, Oberösterreich, Steiermark, Vorarlberg, Graz, Wien) am 9. Dezember 2010⁴.

Nicht Gegenstand dieser Querschnittsüberprüfung waren die Beurteilungen von einzelnen Geschäftsfällen, deren Verbuchung sowie die Internen Kontrollsysteme (IKS) der Gebietskörperschaften sowie die Ablauf- und Aufbauorganisation.

(2) Die Themenbereiche der Querschnittsüberprüfung 2007 bis 2009 umfassten

- Durchführung des Schuldenmanagements,
- Finanzschuldentwicklung laut Rechnungsabschluss (Fremdwährung/Euro, Zinsstruktur (variabel – fix) und die Durchschnittsverzinsung),
- Derivatgeschäfte (zu welchem Zweck – Strukturierung des Schuldenportfolios oder zu Ertragszwecken),
- Risikomanagement (Information über bestehende Risiken, Risikobewertung, Risikokennzahlen, Instrumente zur Steuerung der Risiken),
- Veranlagung (Kassamittel – kurz-/langfristig) sowie
- externe Leistungen.

(3) Der RH stellte gebietskörperschaftenübergreifend Risiken und Verbesserungsbedarf fest. Er kritisierte insbesondere, dass

- die Länder Burgenland, Kärnten und Salzburg Derivatgeschäfte durchführten, ohne über das bestehende Gesamtrisiko ihrer Finanzierungen ausreichend informiert gewesen zu sein;
- in den Ländern Burgenland, Kärnten und Salzburg laufende Risikoanalysen und umfassende Bewertungen des gesamten Portfolios auf der Grundlage aussagekräftiger Risikokennzahlen erst verspätet eingeführt wurden;

³ Reihe Bund 2009/8, Burgenland 2009/4, Kärnten 2009/5, Salzburg 2009/3, Tirol 2009/3, Vorarlberg 2009/3, Oberösterreich 2009/5

⁴ Reihe Niederösterreich 2010/8, Oberösterreich 2010/10, Steiermark 2010/9, Vorarlberg 2010/4, Wien 2010/5

Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

- die nicht nur zu Absicherungszwecken, sondern auch zur Ertragsoptimierung durchgeführten Derivatgeschäfte als spekulativ und risikoreich einzustufen waren.

Insbesondere auffällig war, dass der Value at Risk im Zusammenhang mit Derivatgeschäften unterschiedlich hoch war und das Land Salzburg mit 41 % der Finanzschulden den höchsten Wert, Kärnten mit 16,6 % den zweithöchsten hatte.

Aufgrund dieser kritischen Feststellungen beim Vergleich der Finanzierungs- und Veranlagungsinstrumente sowie der Finanzierungsstrategien und -risiken hatte der RH im Jahr 2009 generell empfohlen:

- Finanzgeschäfte sollten nur in Verbindung mit einem operativen Grundgeschäft abgeschlossen werden und kein schwer bewertbares Risiko beinhalten.
- Derivatgeschäfte (Swapgeschäfte) wären grundsätzlich nur zur Absicherung von Währungs- und Zinsänderungsrisiken abzuschließen.
- Komplexe und intransparente Finanzierungsstrukturen sollten vermieden werden. Die öffentliche Hand hat Spekulationsgeschäfte zu unterlassen und soll bei Veranlagungen keine vermeidbaren Risiken zur Erzielung zusätzlicher Erträge eingehen.

(4) Auf der Grundlage dieser Berichte erstellte der RH auch ein Grundsatzpapier „Grundsätze für Finanzierung und Veranlagung der Gebietskörperschaften“ für den Spekulationsgipfel der Bundesregierung (am 31. Juli 2009), das den Rahmen und die Basis für die vom Bundesminister für Finanzen mit der Erarbeitung von Empfehlungen für eine Optimierung des Finanzmanagements des Bundes beauftragte Arbeitsgruppe bildete. Die Arbeitsgruppe erstellte für die OeBFA „Leitlinien insbesondere für die Veranlagung von Finanzmitteln unter Beachtung von adäquaten Risikoricthlinien“.

Die Erfahrungen und Empfehlungen dieser Prüfung brachte der RH auch in die Erstellung von „Richtlinien betreffend das Finanzierungs- und Veranlagungsmanagement durch Gemeinden“ des Österreichischen Gemeindebundes ein.

Die wesentlichen Aussagen aus seinen Prüfungen veröffentlichte der RH im – dem Nationalrat und allen Landtagen vorgelegten – Tätigkeitsbericht 2009 („Gebietskörperschaften regeln ihr Finanz-



management neu“) (u.a. Reihe Bund 2009/14 und Salzburg 2009/7). Die Kernempfehlungen flossen auch in sein Positionspapier „Verwaltungsreform 2011“ (Reihe Positionen 2011/1) ein und sind auf der Homepage des RH unter „Generelle Empfehlungen“ abrufbar:

- Die Auswahl der Finanzierungsinstrumente erfordert besondere Sorgfalt und einen risikoaversen Umgang mit öffentlichen Geldern.
- Gebietskörperschaften sollten Veranlagungsbestimmungen beschließen, die die Stabilität der Anlage, die Werterhaltung des Vermögens und die Risikominimierung vorschreiben; für langfristige Veranlagungen sollten strategische Überlegungen festgelegt werden.
- Bei den Gebietskörperschaften wären im Sinne eines effizienten Schuldenmanagements verstärkt geeignete Maßnahmen und Instrumente zur Bewertung, Begrenzung und Steuerung von Finanzierungsrisiken zu ergreifen bzw. zu installieren.
- Das Risikomanagement sollte auf Methoden aufbauen, die im Bankensektor Anwendung finden.
- Die Entwicklung auf dem Kapitalmarkt sollte laufend beobachtet werden.
- Ein Berichtswesen und ein Limitsystem über sämtliche Finanzgeschäfte sollten eingeführt werden.

(5) Der RH hatte sich schon zuvor mehrfach mit Fragen des Finanzmanagements beschäftigt und dabei immer wieder auf die Notwendigkeit der Bindung von Derivatgeschäften an Grundgeschäfte sowie die Messung, Limitierung und gezielte Überwachung der Risiken hingewiesen:

Im Bericht Reihe Bund 2003/4 anerkannte der RH die Bemühungen der OeBFA, günstige Swapvereinbarungen zu treffen und dadurch die Schuldengebarung des Bundes zu optimieren. Er sah jedoch die Einhaltung der zwingenden Bindung eines Swapgeschäfts an ein zuvor eingegangenes Grundgeschäft als zweckmäßig und verwies auch darauf, dass bei Swaptransaktionen stets ein unkalkulierbares Restrisiko bestand.

Der RH hatte in diesem Bericht empfohlen, den Anteil der Fremdwährungsgeschäfte sowie der abgeschlossenen Swapverträge unter Berücksichtigung der künftigen Marktentwicklung nicht weiter aus-



Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

zudehnen bzw. zumindest eine verbindliche Obergrenze (z.B. eine prozentmäßige Beschränkung der Swaptransaktionen an der Bundesfinanzschuld) festzulegen. Weiters hatte er angeregt, die bestehenden Risiken durch die Vereinbarung von für den Bund vorteilhaften Zins- bzw. Wechselkurskonditionen weiter zu reduzieren.

Im Bericht Reihe Bund 2004/2 anerkannte der RH, dass das neu entwickelte Risikomanagement der OeBFA dazu beitrug, die Risiken des Geschäftsbetriebs gezielter zu analysieren und auszuwerten. Diese qualitative Steigerung ermöglichte es der OeBFA, die Entwicklung von für die Gestionierung wesentlichen Kennzahlen zu beobachten und – darauf aufbauend – die operativen Geschäfte abzuwickeln. Der RH hatte empfohlen, der laufenden Risikoüberwachung weiterhin besondere Aufmerksamkeit zu schenken, für das Zinsänderungsrisiko verbindliche Limits festzulegen und eine umfassende Limitarchitektur zu erarbeiten.

Im Bericht Reihe Salzburg 2004/6 anerkannte der RH das professionelle Schuldenmanagement der Landeshauptstadt Salzburg sowie die erzielte Durchschnittsverzinsung. Hinsichtlich der Darlehensgebarung regte der RH – bezogen auf ein Volumen von rd. 15 Mio. EUR und ein damals bestehendes Zinsdifferential von rd. 150 Basispunkten zwischen einer Finanzierung in Schweizer Franken und in Euro – an, „bei Einhaltung der gebotenen Vorsicht die Möglichkeiten einer Verschuldung in fremder Währung bzw. einer Zinsanbindung an fremde Währungen bis zu einer festgelegten Obergrenze gezielt zu nutzen“. So ergäbe sich bei einer Zinersparnis von 1,5 % auf ein Darlehensvolumen von 15 Mio. EUR ein jährlicher Vorteil von 225.000 EUR. Im Stellungnahmeverfahren teilte die Landeshauptstadt Salzburg mit, dass sie durch ein Pilotprojekt eine Zinersparnis von 338.000 EUR erzielt habe. Die Empfehlung des RH bezog sich auf die Grundgeschäfte der Finanzierung (Darlehensgebarung) und nicht auf Veranlagungen in Form von Derivatengeschäften (wie im Fall der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg).

Im Zusammenhang mit der Stadtkassa der Landeshauptstadt Salzburg und dem Liquiditätsmanagement hatte der RH festgehalten, dass Liquiditäten von über 100 Mio. EUR kurzfristig veranlagt und nur unzureichend zur Tilgung höher verzinsster Darlehen oder zur Finanzierung laufender Ausgaben herangezogen worden waren.

Im Bericht Reihe Burgenland 2006/3 kritisierte der RH, dass die HYPO-BANK BURGENLAND Aktiengesellschaft (Bank Burgenland) ein im November 1999 grundsätzlich beschlossenes Absicherungsgeschäft verspätet und ohne aktuelle Wirtschaftlichkeitsberechnung im

Wesentlichen erst zwischen Juli 2000 und Juli 2001 durchführte. Insbesondere unterblieb ein Vergleich der Kosten des verspäteten Absicherungsgeschäfts mit den Kosten möglicher Alternativen. Mit dem Erwerb langlaufender Fixzinszahlerswaps in Höhe von 410 Mio. EUR wählte sie die um 20 Mio. EUR bis 70 Mio. EUR ungünstigere Variante. Weiters bemängelte der RH, dass die Bank im Zuge von zwei Emissionen ebenfalls Absicherungsgeschäfte ohne wirtschaftliche Bewertung durchführte. Zusammenfassend hatte er der Bank Burgenland empfohlen, Absicherungsgeschäfte nur in unmittelbarem und zeitlichem Zusammenhang mit dem Grundgeschäft bzw. nach Erstellung einer aktuellen Wirtschaftlichkeitsberechnung abzuschließen.

- 2.2 Der RH hielt fest, dass die Prüfungen des RH – insbesondere die Querschnittsüberprüfung zum Themenbereich Finanzierungs- und Veranlagungsinstrumente sowie der Finanzierungsstrategien und –risiken in den Jahren 2007 bis 2009 – zahlreiche materielle Schwachstellen in der Durchführung (u.a. fehlende Risikoinformation und –beobachtung, Ertragsoptimierung (Spekulation) mittels Derivatengeschäften) der überprüften Stellen aufgezeigt hatten. Die in den Berichten enthaltenen Empfehlungen umfassten wesentliche Elemente, die im Jahr 2013 Gegenstand von Regelungen bei der Umsetzung des bundesweiten Spekulationsverbots waren.

Der RH hielt weiters fest, dass auf Bundesebene die Feststellungen des RH zu Leitlinien für die OeBFA geführt hatten und auch der Österreichische Gemeindebund auf Inhalte der RH-Berichte bei der Erstellung der Richtlinien zurückgegriffen hatte. Eine Ausweitung dieser Richtlinien auf sämtliche Gebietskörperschaften wurde jedoch verabsäumt.

Außerdem wies der RH darauf hin, dass er – entsprechend seiner Spruchpraxis – bei Überprüfung von Teilgebieten der Gebarung der Landeshauptstadt Salzburg im Jahr 2003 die Nutzung von Zinsvorteilen fremder Währungen nur unter der Auflage der Einhaltung der gebotenen Vorsicht und bis zu festgesetzten Obergrenzen als zweckmäßig erachtet hatte. Weiters hatte er bei der Landeshauptstadt Salzburg kritisiert, dass hohe Liquiditäten veranlagt und nicht zur Schuldenreduzierung bzw. laufenden Ausgabenfinanzierung herangezogen worden waren.



Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

3.1 (1) Der im Juli 2009 veröffentlichte Bericht über das Bundesland Salzburg (Reihe Salzburg 2009/3) hatte folgende Kritikpunkte enthalten:

- jahrelange Durchführung von Derivatивgeschäften mit hohem Volumen,
- keine direkte Bindung der Derivatивgeschäfte an Grundgeschäfte, somit ohne Absicherungszweck und damit mit spekulativem Hintergrund,
- auffällig hoher Anteil an variabel verzinsten Finanzschulden und sich daraus ergebendes hohes Zinsänderungsrisiko sowie
- mangelnde Information des Landes Salzburg über das bestehende Risiko seiner Finanzierungen.

Bereits zu diesem Zeitpunkt hatte der RH auf ein – in der Finanzberichterstattung der Finanzabteilung – ausgewiesenes Risikopotenzial (Value at Risk) in Höhe von 178,20 Mio. EUR (Ende 2007) hingewiesen. Dieses Risikopotenzial betrug 41 % der Finanzschuld bzw. entsprach knapp 10 % der Einnahmen des Landesvoranschlags des Landes Salzburg. Das Land Salzburg wies damit den höchsten Risikowert aller überprüften Stellen aus (u.a. achtmal höher als der vergleichbare Risikowert des Bundes).

(2) Der RH hatte daher bereits damals dem Land Salzburg

- die laufende Durchführung der Portfolio- und Risikobewertungen,
- eine deutliche Verringerung der hohen Risiken aus Derivatивgeschäften und den Abschluss von Derivatивgeschäften nur zur Absicherung von Währungs- und Zinsänderungsrisiken,
- die laufende Beobachtung der Entwicklungen auf dem Finanzmarkt sowie
- eine risikotechnische Zusammensetzung des Portfolios mit fixen und variabel verzinsten Finanzierungen

empfohlen.

3.2 Der RH hielt fest, dass in Salzburg aufgrund der im Rahmen der Gebarungsüberprüfung aufgezeigten Mängel und Risiken (u.a. mangelnde Risikoinformation, spekulative Derivatивgeschäfte, hohes Zinsände-



rungsrisiko) Ende 2007 die Gefahr der Erhöhung der Finanzschulden des Landes um bis zu 41 % bestand und dringender Handlungsbedarf zur Umsetzung der Empfehlungen des RH gegeben war.

Follow-up-Überprüfung
Salzburg 2011

Ziel der Follow-up-Überprüfung

- 4 Aufgrund des besonders hohen Risiko- und Verlustpotenzials, das die erste Prüfung des RH (Reihe Salzburg 2009/3) gezeigt hatte, wählte der RH aus den überprüften Stellen insbesondere das Land Salzburg für die Durchführung der Follow-up-Überprüfung im November und Dezember 2011 aus. Der RH führt Follow-up-Überprüfungen mit dem Ziel durch, die Wirksamkeit von Gebarungsüberprüfungen zu verstärken. Eine Follow-up-Überprüfung konzentriert sich auf die Überprüfung des Umsetzungsgrades von Empfehlungen aus der Vorprüfung und hat zum Ziel, zu erheben, welche Maßnahmen die überprüfte Stelle zum Zwecke der Umsetzung gesetzt hat. Bereits im Jahr 2010 hatte der RH zur Verstärkung der Wirkung seiner Empfehlung deren Umsetzungsstand beim Land Salzburg schriftlich nachgefragt. Das Ergebnis war im Bericht Reihe Salzburg 2010/9 veröffentlicht worden.

Entsprechend diesen strategischen Vorgaben war es Ziel der Follow-up-Überprüfung in Salzburg, die Umsetzungsmaßnahmen des Landes Salzburg bei vier Empfehlungen zu überprüfen:

- die laufende Durchführung von Portfolio- und Risikobewertungen,
- die laufende Beobachtung der Entwicklungen auf dem Kapitalmarkt und die risikotechnische Zusammensetzung des Portfolios (variabel – fix verzinst),
- das angemessene Verhältnis Risiko – Ertrag und
- das Überdenken der Finanzierungsstrategie und die Verringerung der Risiken sowie die Anbindung an ein Grundgeschäft.

Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

Grundlagen der Prüfungsfeststellungen

5.1 Der Ende 2011 durchgeführten Follow-up-Überprüfung lagen folgende Dokumente des Landes Salzburg zugrunde:

- Gesetzliche Grundlagen:
 - Landeshaushaltsgesetz,
 - Salzburger Wohnbauförderungsgesetz (Landeswohnbaufonds),
 - Richtlinien für das Finanzmanagement des Landes Salzburg vom 4. Juni 2007,
- Rechnungsabschlüsse 2008 bis 2010,
- Berichte des Landesrechnungshofs über die Rechnungsabschlüsse 2008 bis 2010 mit den darin enthaltenen Prüfungsurteilen, die keine Hinweise auf Mängel in der Landesbuchhaltung enthielten,
- Reporting des externen Finanzdienstleisters (gemäß Richtlinien):
 - 2008 bis 2010 Reporting zum Stand per Jahresende,
 - kompletter Monatsbericht Oktober 2011,
- Ergebnisprotokolle der Sitzungen des Finanzbeirats (2008 bis Juli 2011),
- Vermögensaufstellung des Versorgungs- und Unterstützungsfonds des Landes 2003 bis 2010,
- Veränderungsrechnung des Versorgungs- und Unterstützungsfonds des Landes 2008 bis 2011,
- Aufstellung des Landes zum Risikoausgleichsswap (Stand 30. November 2011).

Der RH hatte zur Vorbereitung der Prüfung einen Fragebogen an das Land Salzburg zur Bekanntgabe der Budgetkennzahlen (Finanzschuld, Durchschnittsverzinsung, Derivatgeschäfte) übermittelt, den die Leiterin des Budgetreferats am 24. November 2011 dem RH übergab. Diese von der Finanzabteilung angegebenen Kennzahlen über-



prüfte der RH anhand der oben angeführten Dokumente im Hinblick auf ihre Richtigkeit und Übereinstimmung.

Laut Schreiben des Leiters der Finanzabteilung vom 2. Mai 2007 an den externen Finanzdienstleister lag die „Verantwortung für die Vollständigkeit der dem Berichtswesen zugrunde liegenden Daten und Geschäftsinformationen beim Amt der Salzburger Landesregierung“. Da dieses Schreiben sowohl vom Leiter der Finanzabteilung als auch von seiner Stellvertreterin unterzeichnet war, war aus der Sicht des RH im Bereich des Berichtswesens das Vier-Augen-Prinzip gegeben (siehe TZ 27).

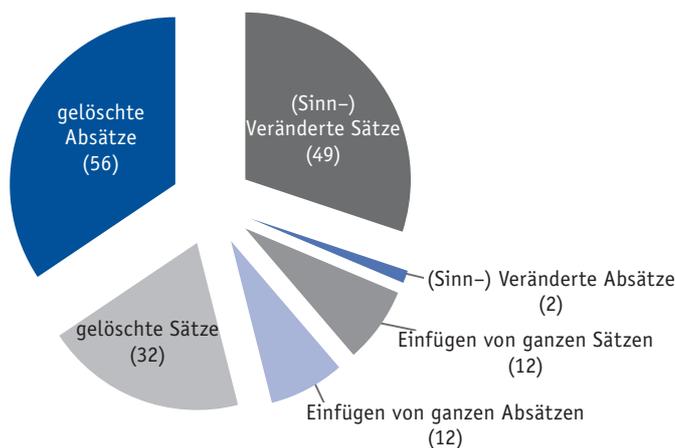
- 5.2 Aufgrund der festgestellten Datenübereinstimmung hatte der RH keinen Grund, an der Vollständigkeit und Authentizität der in seinen Bericht übernommenen Zahlen und Fakten zu zweifeln. Die mitgeteilten Kennzahlen des Fragebogens deckten sich mit dem Reporting des externen Finanzdienstleisters und den Ergebnisprotokollen des Finanzbeirats. Auch ergaben sich aus den Vermögensaufstellungen, der Veränderungsrechnung des Versorgungs- und Unterstützungsfonds und den geprüften Rechnungsabschlüssen keine Widersprüche.

Abänderungen von Protokollen

- 6.1 Im Rahmen der gegenständlichen Gebarungüberprüfung des Landes Salzburg übergab der Leiter der Finanzabteilung im Dezember 2012 Protokolle der Sitzungen des Finanzbeirats von Jänner 2008 bis Juli 2011 an den RH. Eine Auswertung der Protokolle auf Übereinstimmung mit jenen Dokumenten, die die Leiterin des Budgetreferats dem RH im November 2011 – im Zuge der Follow-up-Überprüfung – übergeben hatte, ist aus nachstehender Abbildung ersichtlich:

Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

Abbildung 1: Veränderungen in Protokollen



Quelle: RH

Die 22 Protokolle der Sitzungen des Finanzbeirats im Zeitraum Jänner 2008 bis Juli 2011 wiesen insgesamt 163 Veränderungen auf. Dabei wurden 56 Absätze und 32 Sätze gelöscht, 49 Sätze und zwei Absätze von ihrem Sinngehalt her verändert. Jeweils zwölf Absätze und Sätze wurden neu hinzugefügt.

Die Veränderungen der Protokolle des Finanzbeirats betrafen materiell Informationen zu

- Risikogehalt der Finanzgeschäfte,
- realisierten Verlusten und Bewertungsverlusten,
- aufgelösten Reserven,
- Limitüberschreitungen und
- Transaktionen in volatilen Fremdwährungen sowie Devisentermingeschäften.

Zusätzlich zum veränderten Informationsgehalt der Protokolle des Finanzbeirats dienten die Veränderungen zum Vorteil des Landes hinsichtlich der Darstellung von Bewertungen, Ergebnissen und Risiken (Value at Risk).



Ausgangssituation der
Gebarungüberprüfung



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Gänzlich aus den Protokollen entfernt wurden mehrere Empfehlungen des Finanzbeirats (z.B. hinsichtlich der Einhaltung von Limiten, der Risikoreduktion von Fremdwährungsgeschäften u.a. auch hinsichtlich des Schreibens von Optionen) sowie eine Weisung des Leiters der Finanzabteilung betreffend die erforderliche Einhaltung von Limiten.

Die folgende Tabelle zeigt zwei Beispiele über Fälschungen von Protokollen des Finanzbeirats:

Tabelle 1: Beispiele für Veränderungen in Protokollen	
Original	Veränderung
Protokoll vom 22. Jänner 2008:	
Da sich im Monat Jänner 2008 die Märkte sehr negativ und nervös präsentiert haben, ist allerdings gegenüber der Bewertung vom 31. Dezember 2007 mit einer Abänderung auch der VaR-Werte zu Lasten des Landes zu rechnen, so dass nicht sichergestellt ist, dass die ergriffenen Maßnahmen tatsächlich auch ausreichen, um die Toleranzschwelle für das Währungs-VaR zu erreichen. Von den Mitgliedern des Finanzbeirats wird einhellig festgehalten, dass sämtliche Limits einzuhalten und Maßnahmen zu ergreifen sind, die die Einhaltung der Limits sicherstellen!	Der Finanzbeirat begrüßt die seitens des Landes vorgenommenen Risikoreduzierungen und empfiehlt die beiden Überlegungen in eine gemeinsame Strategie zu transformieren, um im Anlassfall ein schnelles Handeln sicherzustellen.
Protokoll vom 18. Februar 2009:	
Im gesamten Jahr 2008 belief sich der wirtschaftliche Erfolg (= Performance) der „Optimierungsportfolios“ auf – 316 Mio. EUR, wovon – 88 Mio. EUR an Verlusten realisiert wurden und – 228 Mio. EUR an (unrealisierten) Bewertungsverlusten eintraten.	Die Bewertung des „Optimierungsportfolios“ hat per Jahresende 2008 + 57,4 Mio. EUR betragen.

Quelle: RH

Aus dem elektronischen Archiv der Leiterin des Budgetreferats war nachvollziehbar, dass die Änderungen der Protokolle während der Follow-up-Überprüfung nach Anforderung dieser Unterlagen durch das RH-Prüfteam im November 2011 durchgeführt wurden.

- 6.2 Der RH hielt fest, dass die Veränderungen der Originalprotokolle, insbesondere in jenen Passagen betreffend Aussagen zu Risiko, Limiten, Fremdwährungen und Verlusten, den RH über wahre Tatsachen täuschten und vertiefte Prüfungshandlungen des RH hintanhielten. Sie vermittelten ein falsches Bild über die Entwicklung der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg und stellten so eine unrichtige Grundlage für die Beurteilung der Umsetzungsmaßnahmen des Landes dar.

Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

Unterlassene Informationen durch das Land Salzburg

7.1 (1) Auf Grundlage dieser den wahren Entwicklungsstand verfälschenden Unterlagen hatte der RH daher die ersten drei Empfehlungen als umgesetzt eingestuft, weil das Land – wie vorgelegte Unterlagen (siehe TZ 5 und 6) zeigten –

- zwischenzeitig über eine durchgängig dokumentierte Gesamtrisikobewertung verfügte, Risikokennzahlen ermittelte und diese mit klar definierten Risikolimits überwachte,
- den Kapitalmarkt nachweislich beobachtete und
- im September 2010 „besondere Regelungen für die Veranlagung“ als Ergänzung zu den bestehenden Richtlinien beschlossen hatte. Diese Richtlinien sahen Einschränkungen auf bestimmte Veranlagungsformen bzw. –fristen vor.

(2) Die vierte Empfehlung hatte der RH als teilweise umgesetzt beurteilt, weil das Land – wie die vorgelegten Unterlagen und die übermittelten Daten zeigten – zwar die bestehenden Risiken (Value at Risk) von 41 % auf 13 % der Finanzschuld verringerte, jedoch auch weiterhin Derivatивgeschäfte ohne Bindung an Grundgeschäfte und damit mit spekulativem Hintergrund abschloss. Darüber hinaus schloss das Land Salzburg weiterhin komplexe und risikoreiche Geschäfte ab, um dadurch zusätzliche Erträge zu erwirtschaften.

(3) Der RH hatte die vom Land Salzburg eingeleiteten Maßnahmen zur Umsetzung der Empfehlungen anerkannt und war zu folgender Beurteilung gekommen (siehe Reihe Salzburg 2012/9, S. 159):

„Das Land Salzburg setzte fast alle Empfehlungen des RH um. Es schloss jedoch weiterhin komplexe – mit Risiko behaftete – Derivatивgeschäfte ab, um dadurch zusätzliche Erträge zu erwirtschaften. Allerdings wurden durch den Abschluss zusätzlicher Sicherungsgeschäfte die Risikopositionen stark reduziert.“

Der RH hatte daher dem Land Salzburg empfohlen,

- im Hinblick auf den noch immer bestehenden Risikogehalt der Derivatивgeschäfte das vorhandene Risiko weiter zu verringern,
- Derivatивgeschäfte nur zur Absicherung von Währungs- und Zinsrisiken abzuschließen und



– sachliche Kriterien für die Zuführung von Erträgen aus Derivatgeschäften in den Richtlinien für das Finanzmanagement festzuschreiben.

(4) Der RH hatte das Prüfungsergebnis Ende Mai 2012 der Salzburger Landesregierung übermittelt. Die Stellungnahme der Salzburger Landesregierung vom 23. August 2012 langte im RH am 29. August 2012 ein. Zu diesem Zeitpunkt war das Amt der Salzburger Landesregierung, insbesondere auch der für Finanzangelegenheiten zuständige Landesrat der Salzburger Landesregierung (Finanzreferent), bereits darüber informiert, dass die Leiterin des Budgetreferats Geschäfte abgeschlossen hatte, die nicht den Richtlinien für das Finanzmanagement des Landes Salzburg entsprachen. Das Land Salzburg hatte daher dieser Mitarbeiterin bereits die Handlungsvollmacht entzogen.

Der zeitliche Ablauf stellte sich unter Zugrundelegung der Aussendung der Landeskorespondenz vom 6. Dezember 2012 wie folgt dar:

Tabelle 2: Chronologie der Follow-up-Überprüfung des RH 2011	
7. November bis 1. Dezember 2011	Überprüfung des RH an Ort und Stelle
Mai 2012	erste Ungereimtheiten: nicht mehr bewilligtes Geschäft abgeschlossen – Leiterin des Budgetreferats ermahnt, Personalabteilung informiert
29. Mai 2012	Prüfungsergebnis des RH übermittelt an Salzburger Landesregierung
17. Juli 2012	Information an Finanzreferenten Mag. Brenner: über richtlinienwidrigen Abschluss – Aufnahme von Ermittlungen – Entzug der Handlungsvollmacht – Anforderungen Bericht über Finanzmanagement – Beurlaubung der Mitarbeiterin bis 17. September 2012
3. August 2012	E-Mail eines Mitarbeiters des Budgetreferats an Leiter der Finanzabteilung und externe Mitglieder des Finanzbeirats mit umfassenden, voneinander abweichenden Aufstellungen über Kreditinstitute (13 gegenüber 26) und Derivatgeschäfte (63 gegenüber 246)
23. August 2012	Stellungnahme Salzburger Landesregierung zu RH-Bericht
Oktober 2012	Bestellung Experten – neuerliche Ungereimtheiten festgestellt
15. Oktober 2012	Information Mag. Brenner über Ergebnis der Untersuchungen, dass richtlinienwidrige Geschäfte abgeschlossen wurden – Weisung seinerseits zur Auflösung der Geschäfte
23. Oktober 2012	Bericht des Leiters der Finanzabteilung an externe Mitglieder des Finanzbeirats über Existenz von Finanzgeschäften, die nicht Bestandteil des Portfolioberichts waren
26. November 2012	Leiterin des Budgetreferats gesteht, Buchverlust von 340 Mio. EUR versteckt zu haben – fristlose Entlassung
5. Dezember 2012	Vorlage eines Berichts betreffend Fehlverhalten der Leiterin des Budgetreferats
6. Dezember 2012	Vorlage RH-Bericht, Pressegespräch Mag. Brenner betreffend Buchverlust 340 Mio. EUR

Quellen: Landeskorespondenz Salzburg; RH

Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

Einem internen Aktenvermerk des Leiters der Finanzabteilung zufolge vereinbarten am 15. Oktober 2012 der Finanzreferent Mag. David Brenner und der Leiter der Finanzabteilung die Auflösung von Fremdwährungsgeschäften sowie weiterer Geschäfte mit dem Ziel, bis Ende November 2012 ein Portfolio zu schaffen, das den geltenden Richtlinien für das Finanzmanagement entsprach. Das Land Salzburg beendete im Zeitraum Oktober bis Dezember 2012 rd. 300 Finanzgeschäfte (siehe TZ 47 ff.).

Bis zur Vorlage des RH-Berichts am 6. Dezember 2012 informierte die Salzburger Landesregierung den RH nicht über die zwischenzeitlichen Entwicklungen. Sie ersuchte den RH – trotz der noch laufenden Gebarungsüberprüfung – nicht um Unterstützung bei der raschen Aufklärung der richtlinienwidrigen Geschäfte.

- 7.2** Der RH hielt kritisch fest, dass das Land Salzburg bis zur Vorlage des Berichts am 6. Dezember 2012 den RH nicht über die Verdachtsmomente informiert hatte. Besonders kritisch wies der RH auf die nicht erfolgte Information des RH über die seit Oktober 2012 bis zur Berichtsvorlage im Dezember getroffenen Dispositionen (Schließung von rd. 300 Finanzgeschäften) hin. Dieses Verhalten vermittelte dem RH den Eindruck, dass Informationen zurückgehalten wurden und kein umfassendes Aufklärungsinteresse des Landes Salzburg bestand.

Das Land Salzburg konnte nicht mehr davon ausgehen, dass die aus dem Verantwortungsbereich des Landes dem RH übermittelten Daten richtig, vollständig und authentisch waren. Sie gaben die wahre finanzielle Lage und die tatsächlichen Risiken der abgeschlossenen Finanzierungs- und Veranlagungsgeschäfte nicht wieder, weshalb der RH über die Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit sowie die Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der beurteilten Sachverhalte getäuscht wurde.

- 7.3** *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg seien die im Juli 2012 bekannt gewordenen Tatsachen außerhalb des Prüfungszeitraums des RH gelegen und hätten per se noch keine Rückschlüsse auf die erst später bekannt gewordenen Dimensionen der Finanzgeschäfte zugelassen.*

Der Umstand, dass der RH-Bericht zur Follow-up-Überprüfung taggleich mit der Pressekonferenz zur Finanzcausa zur Publikation bestimmt gewesen sei, sei im Amt der Landesregierung nicht bekannt gewesen und habe eine unglückliche Koinzidenz dargestellt. Vor der Pressekonferenz sei der Fokus voll auf die Suche nach Informationen gerichtet gewesen.



Abgrenzung der Gebarungsüberprüfung des RH zu Untersuchungshandlungen anderer Institutionen und Unternehmen

7.4 Der RH wies darauf hin, dass nach Übermittlung des Prüfungsergebnisses zur Stellungnahme am 29. Mai 2012 Maßnahmen seitens des Landes Salzburg gesetzt wurden, die in der Stellungnahme des Landes vom 23. August 2013 nicht erwähnt wurden. Insbesondere waren dies der Entzug der Handlungsvollmacht und die Beurlaubung der Mitarbeiterin bis 17. September 2012 sowie ein E-Mail eines Mitarbeiters des Budgetreferats an den Leiter der Finanzabteilung und externe Mitglieder des Finanzbeirats (siehe Tabelle 2). Diese außerhalb des Prüfungszeitraums gesetzten Maßnahmen hätten Auswirkungen auf die Beurteilung der Sachverhalte durch den RH gehabt. Eine rechtzeitige Informationsweiterleitung hätte weiterführende Prüfungshandlungen des RH ermöglicht und so auch im Interesse des Landes zu einer allenfalls schadensmindernden Aufklärung beitragen können.

8 (1) Im Rahmen seiner verfassungsmäßigen Kompetenzen (Art. 127 B-VG) überprüfte der RH von Dezember 2012 bis März 2013 die Gebarung des Landes Salzburg. Die Überprüfung erfolgte unter Anwendung der dem RH zur Verfügung stehenden Methoden (u.a. Akteneinsicht, Befragung der Mitarbeiter, Einholung externer Bestätigungen).

(2) Strafrechtlich relevante Sachverhalte werden durch die Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption und durch das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung erhoben. Darunter fallen Ermittlungen gegen mehrere Mitarbeiter des Amtes der Salzburger Landesregierung wegen des Verdachts strafbarer Handlungen (bspw. Missbrauch der Amtsgewalt, Urkundenfälschung, Fälschung von Unterschriften sowie Geschenkannahme).

(3) Das Land Salzburg beauftragte PwC Salzburg Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH (PwC) mit der Aufklärung der Frage, wie die bei der OeBFA sowie bei Dritten aufgenommenen Mittel verwendet wurden und wie die Wertpapier- und Derivatportfolien refinanziert wurden.

(4) Die Geschäftsführung des Salzburger Landeswohnbaufonds beauftragte PwC mit Untersuchungshandlungen zum Salzburger Landeswohnbaufonds. Die Untersuchungshandlungen umfassten den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2011.

(5) Das Land Salzburg beauftragte Ithuba Capital AG zur Vornahme von Analysen zur Bewertung und Risikoeinschätzung jener vom Land Salzburg erworbenen oder begebenen Veranlagungs- und Finanzie-

Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

rungsinstrumente bzw. kontrahierten Derivate, hinsichtlich derer das Land Salzburg Informationen an Ithuba Capital AG übermittelte. Folgende Themenbereiche behandelte Ithuba Capital AG in ihrer Stellungnahme:

- Abbildung offengelegter Finanzinstrumente des Landes Salzburg im Ithuba-System,
- Bewertung zu Marktwerten,
- Erstellung einer Risikoanalyse:
 - Sensitivitäten und Szenarien,
 - Darstellung der Wertaufholungs- und Optimierungspotenziale,
- Einschätzung der Möglichkeiten eines Risikoabbaus sowie generellen Portfolio-Abbaus,
- Erörterung der Ergebnisse mit Vertretern des Landes.

Weiters beauftragte das Land Salzburg Ithuba Capital AG mit der Beratung und Unterstützung beim Abbau des Portfolios und der damit verbundenen Veranlagungsrisiken.

(6) Das Land Salzburg beauftragte die OeBFA gemäß § 2 Abs. 2 Bundesfinanzierungsgesetz mit der Erstellung von Befund und Gutachten zu nachstehenden Themen:

- Abbildung des Finanzierungsportfolios des Landes inklusive der ausgegliederten Einheiten im Sektor 13 im Treasury-System der OeBFA auf Basis der vom Land bzw. der Ithuba Capital AG übermittelten Daten;
- Entwicklung einer Strategie für das Funding des Landes inklusive einer Fundinghypothese für das Wertpapier- und Derivateportfolio in der Abbauphase in Abstimmung mit den Analyseergebnissen von Ithuba Capital AG;
- Erarbeitung eines Verständnisses davon, wie das Zahlenwerk, das den Empfehlungen der Ithuba Capital AG zugrunde liegt, zustande kommt (Nachvollziehen des Treasury-Systems und der Bewertungssystematik von Ithuba Capital AG);



Ausgangssituation der
Gebarungsprüfung

Land Salzburg – Finanzielle Lage

- Stellungnahme zu den Ergebnissen und Strategie-Empfehlungen von Ithuba Capital AG hinsichtlich des Derivate-, Wertpapier- und Finanzierungsportfolios und Plausibilitätskontrolle;
- Mitarbeit bei der Entwicklung von Risikomanagement-Richtlinien und einer Governance-Struktur des Landes.

(7) In der Sitzung der Koordinierungsgruppe des Finanzüberwachungsausschusses des Salzburger Landtags vom 20. Dezember 2012 kamen die Beteiligten darin überein, dass für die Aufarbeitung der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg sämtliche beauftragten und eingebundenen Institutionen und Unternehmen im Sinne eines effizienten Ressourceneinsatzes ihre Prüfungs- und Erhebungsaktivitäten koordinieren und bei ihrer Aufgabenwahrnehmung kooperieren.

Dementsprechend nahm der RH im Zuge der gegenständlichen Gebarungsprüfung auf die jeweils vorliegenden Ergebnisse der einbezogenen Institutionen Bezug.

Krisenmanagement

9.1 Im Zuge der Gebarungsprüfung an Ort und Stelle stellte der RH fest, dass aufgrund der personellen Situation im Budgetreferat (Suspendierungen, längere Krankenstände) zeitweilig nur mehr ein Mitarbeiter für die Abwicklung der Finanzgeschäfte zur Verfügung stand. Daher wies er den Vorsitzenden der Koordinierungsgruppe des Finanzüberwachungsausschusses in einem E-Mail vom 15. Jänner 2013 auf daraus resultierende Risiken hin:

- Aufgrund der fehlenden Zeichnungsberechtigung des Mitarbeiters für einen Teil der Bankkonten konnte auf die dort befindlichen Mittel nicht zugegriffen werden. Es mussten stattdessen Barvorlagen aufgenommen werden, was zu unnötigen Kosten führte.
- Bei der bestehenden Vollmacht handelte es sich um eine Generalvollmacht, die Unterschriften von mindestens zwei Bevollmächtigten erforderte. Eine rechtliche Vertretung war zu diesem Zeitpunkt im Budgetreferat allein durch den Mitarbeiter nicht möglich.
- Der Mitarbeiter war mit einer Vielzahl von Aufgaben betraut, so dass ein Teil der Aufgaben nicht erledigt werden konnte. Dies betraf insbesondere die Bereiche der Dokumentation, der Ablage und der Verbuchung. Eine vollständige, nachvollziehbare und transparente Erfassung aller Finanzgeschäfte war dadurch nicht gewährleistet.

Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

– Aufgrund der fehlenden Möglichkeit, das Vier-Augen-Prinzip einzuhalten, war eine interne Kontrolle nicht gegeben. Dadurch konnten mögliche Fehler nicht entdeckt werden.

Das Land Salzburg verfügte für den Abbau von rd. 300 Finanzgeschäften (davon 245 Derivate) von Oktober bis Dezember 2012 weder über eine schriftliche Strategie noch konnte es Protokolle über die Gespräche der Finanzabteilung mit dem Finanzreferenten Mag. David Brenner sowie dem Finanzbeirat vorlegen. Die Abwicklung und somit die Entscheidung über die Auflösung der Einzelgeschäfte lag im Ermessen eines einzelnen Mitarbeiters (siehe TZ 48).

9.2 Der RH wies kritisch auf das mangelnde Krisenmanagement des Landes Salzburg nach Bekanntwerden der Vorfälle Ende 2012 hin.

9.3 *Das Land Salzburg verwies in seiner Stellungnahme auf die Extremsituation, in der sich die Finanzabteilung befunden habe. Praktisch seien alle Schlüsselkräfte, die bisher mit dem Finanzmanagement beschäftigt waren, ausgefallen. Zu einer Neuaufnahme von Barvorlagen sei es nicht gekommen; einzuräumen sei aber, dass fällige Barvorlagen nicht zurückgeführt werden hätten können und deshalb gerollt worden seien.*

Seitens des Landes Salzburg seien unverzüglich nach Bekanntwerden der Vorfälle externe Experten ausgewählt, engagiert und mit Arbeiten beauftragt worden. Jedes raschere Vorgehen hätte die Qualität und Transparenz des Auswahlprozesses erheblich beeinträchtigt. Bereits im Dezember nach Entlassung der Leiterin des Budgetreferats seien unverzüglich externe Dienstleister beauftragt worden, um fehlendes abteilungsinternes Know-how und unzureichende Personalressourcen bestmöglich zu kompensieren. Alle vier im Landtag vertretenen Fraktionen seien in den Auswahlprozess eingebunden gewesen. Bereits Mitte Jänner 2013 habe im Wege einer Sofortmaßnahme ein Budgetexperte den Dienst im Land angetreten.

9.4 Der RH entgegnete, dass die Beauftragung von externen Experten inhaltlich mit der Aufklärung von Sachverhalten der Vergangenheit im Zusammenhang stand und nicht die Aufrechterhaltung der laufenden Agenden des Budgetreferats zum Ziel hatte. Der RH verblieb bei seiner Ansicht, dass das Krisenmanagement unzureichend organisiert war.



Ausgangssituation der Gebarungüberprüfung



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Verantwortung der Entscheidungsträger

10.1 Der RH holte im Zuge seiner Erhebungen im Dezember 2012 von zu diesem Zeitpunkt bekannten Kreditinstituten, die mit dem Land Salzburg in Geschäftsbeziehung standen, Bestätigungen über den Umfang der mit dem Land Salzburg abgeschlossenen Finanzgeschäfte ein (sogenannte Bankbriefe). Aufgrund der während der Gebarungüberprüfung an Ort und Stelle zusätzlich identifizierten Kreditinstitute übergab der RH am 25. Jänner 2013 eine weitere Liste mit Kreditinstituten bzw. Versicherungsunternehmen an die Finanzabteilung zur Versendung von Bankbriefen. Darin ersuchte der RH die Kreditinstitute bzw. Versicherungsunternehmen um Mitteilung der Finanzgeschäfte zum 31. Dezember 2011 und 2012 und auch um Bekanntgabe bezüglich der mit Vertretern des Landes Salzburg in den Jahren 2008 bis 2012 durchgeführten Gespräche und Informationen über die abgeschlossenen Finanzgeschäfte und allfällige damit verbundene Risiken.

Laut Auskunft des Leiters des Budgetreferats wurde die zweite Tranche der Bankbriefe – trotz mehrfacher Uргenzen des RH – bis zum 26. März 2013 nicht verschickt. Aufgrund der bis zum Ende der Gebarungüberprüfung nicht erfolgten Versendung konnte der RH keine Ergebnisse dieser zweiten Versendung in seine Beurteilung einbeziehen und auch keine Aussage über die Vollständigkeit der Finanzgeschäfte sowie zur allfälligen Verantwortung der Entscheidungsträger aufgrund von Gesprächen mit den Kreditinstituten treffen.

Der Leiter des Budgetreferats teilte dem RH am 26. März 2013 telefonisch mit, dass das Land Salzburg umfangreichere Informationen von den Kreditinstituten bzw. Versicherungsunternehmen benötige und einen umfangreichen Bankbrief Mitte April versenden werde.

10.2 Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Versendung der Bankbriefe durchzuführen und die rücklangenden Antworten im Zusammenwirken mit allenfalls noch erweiterten Erhebungen zur Aufarbeitung der vergangenen Aktivitäten des Finanzmanagements und zur Klärung der Verantwortung der Entscheidungsträger heranzuziehen.

10.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg seien im Zeitraum zwischen Oktober und Dezember 2012 in mehreren Anläufen Banken um die Übermittlung von Informationen ersucht worden. Um den Jahreswechsel 2012/2013 sei ein Brief des RH an jene Banken, bei denen eine bestehende Geschäftsbeziehung bekannt gewesen sei, ergangen.*



Ausgangssituation der Gebarungsüberprüfung

Die zweite Tranche der Bankbriefe an jene Banken, die laut Auswertung des Buchhaltungsprogramms des Landes in einer nicht näher definierten Geschäftsverbindung zum Land Salzburg gestanden seien, sei am 23. April 2013 versandt worden. Durch eine entsprechende Vorbereitung dieser Bankbriefe sei vermieden worden, dass die Banken abermals mehrmals hintereinander angeschrieben werden mussten. So sei schließlich der gesamte in Frage stehende Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2012 abgefragt worden. Die Auswertung sei derzeit in Bearbeitung; die Antworten würden in die Aufarbeitung der vergangenen Aktivitäten des Finanzmanagements einfließen.

- 10.4** Der RH wies darauf hin, dass die Versendung der zweiten Tranche der Bankbriefe verspätet erfolgte und daher eine Beurteilung der Vollständigkeit der Finanzgeschäfte durch den RH nicht möglich war. Darüber hinaus hielt der RH fest, dass dadurch in einer kritischen Phase des Aufarbeitungsprozesses keine Klarheit über das Ausmaß der Finanzgeschäfte und somit der finanziellen Lage des Landes Salzburg bestand.

Rolle und Verantwortlichkeiten im Kontrollsystem

- 11** (1) Das Kontroll- und Aufsichtsgefüge der öffentlichen Verwaltung setzt sich aus mehreren Elementen zusammen: Die verwaltungsinterne Kontrolle wird durch die Führungskräfte im Rahmen ihrer Managementtätigkeiten, durch ein Internes Kontrollsystem (IKS) und die Interne Revision ausgeübt. Die externe Kontrolle erfolgt durch den Landesrechnungshof (LRH) und den RH.

Gemeinsames Ziel ist die Sicherstellung einer gesetzmäßigen, zweckmäßigen, wirtschaftlichen und sparsamen Besorgung der öffentlichen Aufgaben sowie Transparenz und Rechenschaftspflicht beim Einsatz öffentlicher Mittel.

Um das Funktionieren der Kontrolle sicherzustellen, sollte jede Einrichtung ihre Verantwortlichkeiten und ihre Rolle wahrnehmen, sich entsprechend den rechtlichen Rahmenbedingungen koordinieren und abstimmen.



(2) Finanzreferent

Als oberstes Organ übt die Landesregierung gemäß § 1 Abs. 1 Geschäftsordnung der Salzburger Landesregierung (GO-LR)⁵ in den Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereichs des Landes die Landesverwaltung aus. Die Angelegenheiten der Landesverwaltung werden entweder von der Landesregierung in ihrer Gesamtheit oder von ihren einzelnen Mitgliedern besorgt. Der Geschäftsbereich der Finanz- und Vermögensverwaltung war der Geschäftsverteilung der Salzburger Landesregierung entsprechend einem Mitglied der Salzburger Landesregierung zur selbständigen Besorgung zugewiesen (Finanzreferent).

Art. 20 Abs. 1 B-VG konstituiert die Landesverwaltung als hierarchische Organisation von vorgesetzten und nachgeordneten Organen und räumt den obersten Organen ein Leitungs- und Weisungsrecht ein. Von der Befugnis zur Leitung ist auch ein Aufsichtsrecht umfasst, wonach das zuständige Mitglied der Landesregierung dafür Sorge zu tragen hat, dass die in seinen Zuständigkeitsbereich fallenden Geschäfte in gesetzmäßiger, zweckmäßiger, wirtschaftlicher und sparsamer Art und Weise besorgt werden.

Mit dem Leitungs- und Weisungsrecht eines Mitglieds der Landesregierung für die Besorgung seines Geschäftsbereichs korrespondiert die Verantwortlichkeit für ihm nachgeordnete Organe. Als oberstes Organ trägt das zuständige Mitglied der Landesregierung die Letztverantwortung für die in seinem Geschäftsbereich zu erfüllende Verwaltungstätigkeit und ist darüber dem Landtag gemäß Art. 142 B-VG verantwortlich.

Zur Erfüllung ihrer verfassungsrechtlichen Pflichten räumt § 10 Abs. 2 GO-LR jedem Mitglied der Landesregierung das unbeschränkte Recht zur Einsichtnahme in sämtliche, in seinen Geschäftsbereich fallende Geschäftsstücke ein, deren Vorlage es auch jederzeit verlangen kann. Des Weiteren kann die Landeshauptfrau bzw. der Landeshauptmann in jeder Angelegenheit der Landesverwaltung verfügen, dass ihr bzw. ihm der Stand und die beabsichtigte Erledigung eines Geschäftsstücks zur Kenntnis gebracht wird. Die diesbezüglichen Informationen über die beabsichtigte Erledigung sind von dem nach der Geschäftsverteilung zuständigen Mitglied der Landesregierung einzuholen.

⁵ Verordnung der Salzburger Landesregierung vom 28. April 2004

Rolle und Verantwortlichkeiten im Kontrollsystem

Im Allgemeinen zählt die Kontrolle neben der Planung, Organisation und Führung zu den wichtigsten Managementaufgaben. Ein Bestandteil des Managementprozesses und damit ein Führungsinstrument zur Planung, Durchführung und laufenden Überwachung von Arbeits- und Betriebsabläufen ist die interne Kontrolle. Durch ein IKS soll das Management dabei unterstützt werden, Risiken zu erfassen, die die Erfüllung der Aufgabenstellung bedrohen. Aufgabe des Managements ist es sicherzustellen, dass diese Risiken identifiziert werden, darauf entsprechend zu reagieren und ein umfassendes und wirksames IKS sicherzustellen (siehe TZ 13).

(3) Finanzabteilung und Budgetreferat

Die Bearbeitung der dem Amt der Salzburger Landesregierung obliegenden Geschäfte erfolgt in seinen Abteilungen, denen Abteilungsleiter vorstehen. Für Angelegenheiten des Finanz- und Haushaltsrechts war im Amt der Salzburger Landesregierung die Finanzabteilung eingerichtet; dieser Abteilung war u.a. das Budgetreferat nachgeordnet.

Der Geschäftsordnung für das Amt der Salzburger Landesregierung entsprechend hat der Abteilungsleiter den Dienstbetrieb der Abteilung zu leiten und für die vorschriftsmäßige und zielgerichtete sowie möglichst einfache, sparsame und rasche Erledigung der übertragenen Aufgaben zu sorgen. Nach § 8 Abs. 3 GO-LR hat der Abteilungsleiter unter seiner Verantwortung bei der Besorgung der der Abteilung obliegenden Aufgaben das zuständige Mitglied der Landesregierung laufend über die wesentlichen Vorgänge in der Abteilung sowie über Entwicklungen und deren zu erwartende Auswirkungen zu informieren.

Dem Abteilungsleiter kommt die Oberleitung von Fachabteilung bzw. Referaten zu; diese besteht u.a. in der Einbeziehung bei Zielsetzung, Vollziehung und Kontrolle in den fachlichen Belangen. Dem Referatsleiter obliegt neben der Aufgabe als Sachbearbeiter die Fach- und Dienstaufsicht der Bediensteten des Referats.

(4) Interne Revision

Die Interne Revision ist Teil der dem Management zur Verfügung stehenden verwaltungsinternen Kontrollen und trägt zur Überwachung der Wirksamkeit der internen Kontrollen bei. Es ist Aufgabe des Managements, eine wirksame, unabhängige und führungsnahe Interne Revision einzurichten, und das Management hat sicherzustellen, dass die Interne Revision umfassend tätig werden kann. Im Auftrag des Managements befasst sich die Interne Revision inner-



halb einer Organisation u.a. mit Kontrollen und der Bewertung der Systeme und Verfahren der Organisation, damit etwaiges betrügerisches Handeln verhindert und fehlerhaftes oder unwirtschaftliches Handeln weitestmöglich verringert wird.

Die Interne Revision hat für eine Organisation Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen zu erbringen, die u.a. darauf ausgerichtet sind, Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie berichtet über ihre Ergebnisse direkt an die höchste Verantwortungsebene in einer Organisation (der Landesregierung bzw. einem Mitglied der Landesregierung). Den internationalen Standards entsprechend muss die Unabhängigkeit und Objektivität der Internen Revision gesichert sein.

Die Interne Revision muss das Wissen, die Fähigkeit und sonstige Qualifikationen besitzen oder sich beschaffen, die erforderlich sind, um der ihr übertragenen Verantwortung gerecht zu werden.

Mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz prüft und bewertet die Interne Revision die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse sowie von Supportprozessen. Auf den Ergebnissen der Prüfungen aufbauend hat das Management die entsprechenden Entscheidungen zu treffen, um die Systeme und Prozesse der Organisation zu verbessern.

(5) Landesrechnungshof

Der Salzburger Landesrechnungshof (LRH) ist gemäß Art. 54 Landes-Verfassungsgesetz 1999 (L-VG) für die Gebarungskontrolle des Landes, der Gemeinden und anderer Rechtsträger, auf die das Land oder die Gemeinden Einfluss haben, zuständig. Die Organisation und die Aufgaben wurden durch das Salzburger Landesrechnungshofgesetz 1993 näher geregelt. Der Salzburger LRH hat gemäß § 7 Salzburger Landesrechnungshofgesetz 1993 die Überprüfung der Gebarung dahingehend auszuüben, dass die Gebarung den bestehenden Vorschriften entspricht sowie ziffernmäßig richtig, sparsam, wirtschaftlich und zweckmäßig ist. In Ausübung dieser Kontrolle sind die Möglichkeiten sowohl der Herabminderung oder Vermeidung von Ausgaben wie auch der Erhöhung oder Schaffung von Einnahmen wahrzunehmen.

§ 1 Abs. 2 Salzburger Landesrechnungshofgesetz 1993 (Verfassungsbestimmung) legt fest, dass der Salzburger LRH bei der Besorgung seiner Kontrollaufgaben an keinerlei Weisungen der Landesregierung oder des Landeshauptmanns gebunden ist.

Rolle und Verantwortlichkeiten im Kontrollsystem

Die Landesregierung hat gemäß Art. 45 L-VG 1999 i.V.m. Art. 18 Landesrechnungsgesetz über das abgelaufene Haushaltsjahr den Rechnungsabschluss zu verfassen. Die Landesregierung hat diesen vor ihrer Vorlage an den Landtag dem LRH zur Überprüfung vorzulegen.

Der LRH prüft gemäß § 6 Abs. 1 lit. a Salzburger Landesrechnungshofgesetz 1993 den Rechnungsabschluss des Landes Salzburg. Er erstattete zuletzt im Juni 2012 darüber Bericht. Dieser war gemäß § 10 Abs. 1a Landesrechnungshofgesetz 1993 dem Landtag vorzulegen.

(6) Rechnungshof

Der RH ist gemäß Art. 121 Abs. 1 B-VG zur Überprüfung der Gebarung des Bundes, der Länder, der Gemeindeverbände, der Gemeinden und anderer durch Gesetz bestimmter Rechtsträger berufen. Die in den selbständigen Wirkungsbereich der Länder fallende Gebarung hat der RH gemäß Art. 127 Abs. 1 B-VG zu überprüfen. Die Überprüfung des RH hat sich auf die ziffernmäßige Richtigkeit, die Übereinstimmung mit den bestehenden Vorschriften, ferner auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Gebarung zu erstrecken. Die Landesregierung hat alljährlich dem RH die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse zu übermitteln.

Im Interesse einer effizienten Finanzkontrolle und eines optimalen Ressourceneinsatzes schlossen der RH, die Landesrechnungshöfe und das Kontrollamt der Stadt Wien im Jahr 2005 eine Vereinbarung zur Zusammenarbeit der Kontrolleinrichtungen. Unter voller Anerkennung der Unabhängigkeit der externen Kontrolle bei der Aufstellung ihrer Prüfungspläne bekannten sie sich u.a. zu folgender einvernehmlicher Vorgangsweise:

- Die Landeskontrolleinrichtungen zeichnet ihre örtliche Nähe und Vertrautheit mit landesspezifischen Problemstellungen sowie der Umstand, dass sie aufgrund kurzer gesetzlicher Stellungnahmefristen unmittelbar auf Missstände reagieren können, aus. Diese Tatsache soll im Rahmen der Erstellung der Prüfungsplanung der Kontrolleinrichtungen verstärkt Berücksichtigung finden.
- Um dies sicherstellen zu können, übermitteln die LRH möglichst frühzeitig – spätestens bis Ende Oktober des jeweiligen Vorjahres – ihre Prüfungspläne unter Angabe der Prüfungsthemen, Fragestellungen bzw. Zielsetzungen an den RH.



- Der RH wird bei seiner Prüfungsplanung die übermittelten Prüfungsvorhaben der LRH so berücksichtigen, dass es zu keinen Doppelgleisigkeiten kommt.

Dieser Vereinbarung folgend stimmen sich der RH, die LRH und das Kontrollamt der Stadt Wien in ihrer Kontrolltätigkeit ab, vermeiden parallel laufende Überprüfungen und sichern dadurch einen effizienten Ressourceneinsatz.

Im Gegensatz zur internen Kontrolle als Instrument des Managements führt die externe Finanzkontrolle, die die Rechnungshöfe aufgrund des jeweiligen verfassungsrechtlichen Auftrags wahrzunehmen haben, prozessunabhängig ihre Gebarungsüberprüfungen in Form der Nachkontrolle durch. Eine begleitende Kontrolle, wie sie die Internen Revisionen (bspw. bei Auftragsvergaben) durchführen, kann die externe öffentliche Finanzkontrolle nicht wahrnehmen.

Der RH baut bei seinen Gebarungsüberprüfungen im Anlassfall auf den Ergebnissen der Internen Revision auf. Eine wirksame Interne Revision kann aufgrund ihres unmittelbaren Einblicks in das Ressort bzw. die Landesverwaltung durch gezielte Unterstützung zum effizienten Ablauf einer externen Prüfung, wie bspw. einer Gebarungsüberprüfung durch den RH, wesentlich beitragen. Ebenso stellen die Prüfungen des LRH eine wesentliche Grundlage für die Tätigkeit des RH dar (siehe TZ 30).

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

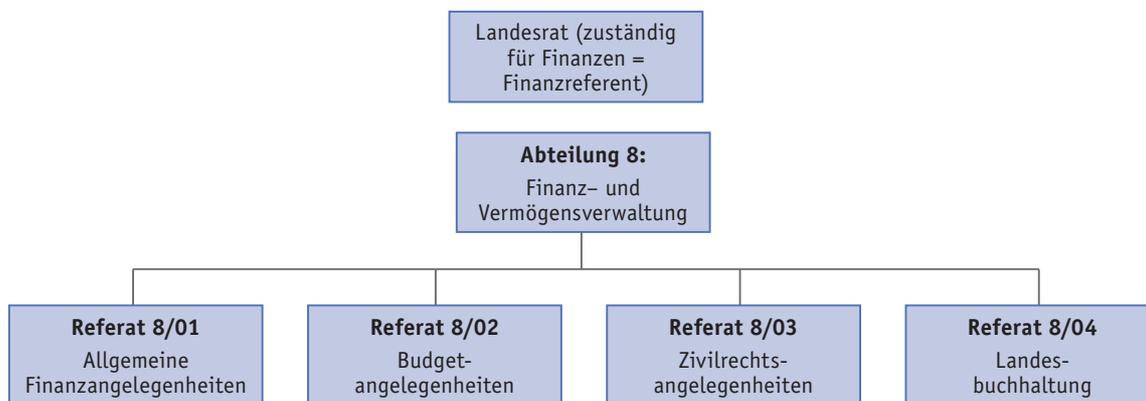
Organisation des
Finanzmanagements

- 12 Das Finanzmanagement des Landes Salzburg oblag dem Budgetreferat in der Finanzabteilung, das bis Juli 2012 aus der Referatsleiterin, einem Mitarbeiter und einer Sekretariatskraft bestand. Die Finanzabteilung umfasste noch drei weitere Referate, darunter die Landesbuchhaltung⁶.

⁶ Mit der Änderung der Geschäftseinteilung vom 25. September 2006 erfolgte die Eingliederung der Landesbuchhaltung (vorher in der Abteilung 14) als Referat in die Finanzabteilung. Die Dienstaufsicht über die Landesbuchhaltung wurde dem Leiter der Finanzabteilung per 1. Juni 2005 vom Landesamtsdirektor mittels Amtsverfügung übertragen.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Abbildung 2: Organisation des Finanzmanagements



Quelle: RH

Zu den Aufgaben des Budgetreferats zählten gemäß Geschäftseinteilung⁷ des Amtes der Salzburger Landesregierung folgende: Landesvoranschlag und Mitwirkung am Rechnungsabschluss; mittel- und langfristige Finanzplanung; Investitionsvorschau; finanzielle Verwaltung des Landesvermögens; Veranlagung der Finanzmittel des Landes; Fremdmittelbeschaffung; Finanzmanagement; Rücklagegebarung, Kreditüberschreitungen; Finanzstatistik; Mitwirkung bei bestimmten Förderungsmaßnahmen; Evidenthaltung sämtlicher Förderungsfälle.

In den Zuständigkeitsbereich der Finanzabteilung fielen weiters die der Abteilungsleitung direkt unterstellten Salzburger Landesliegenschaften, die Salzburger Burgen- und Schlösserbetriebsführung sowie die Beteiligungsverwaltung des Landes Salzburg einschließlich der Krankenhäuser Tamsweg und Mittersill.

Grundlagen des Internen Kontrollsystems

- 13.1** (1) Die Feststellungen des RH zum Internen Kontrollsystem (IKS) im Finanzmanagement des Landes Salzburg beziehen sich im Wesentlichen auf den Zeitraum der Jahre 2002 (Erhöhung der Komplexität der Finanzgeschäfte) bis Mitte Juli 2012 (Entzug der Handlungsvollmacht der Leiterin des Budgetreferats). Der RH untersuchte in diesem Zusammenhang die Ausgestaltung und Funktionsweise des IKS und deckte Schwachstellen und Kontrolllücken auf, die letztendlich jene Vorfälle begünstigt hatten, die Gegenstand der – beginnend

⁷ Verordnung des Landeshauptmanns von Salzburg vom 29. März 1993, mit der für das Amt der Salzburger Landesregierung eine Geschäftseinteilung erlassen wird (LGBl. Nr. 86/1993 i.d.g.F.)



mit Dezember 2012 – parlamentarischen und gerichtlichen Untersuchungen waren.

(2) Gemäß den INTOSAI-Richtlinien für die internen Kontrollnormen im Öffentlichen Sektor war die interne Kontrolle ein in die Arbeits- und Betriebsabläufe einer Organisation eingebetteter Prozess, der von den Führungskräften und den Mitarbeitern durchgeführt wurde, um bestehende Risiken zu erfassen und zu steuern und um mit ausreichender Gewähr sicherstellen zu können, dass die betreffende Organisation im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgabenstellung die folgenden allgemeinen Ziele erreichte:

- Sicherstellung ordnungsgemäßer, ethischer, wirtschaftlicher, effizienter und wirksamer Abläufe,
- Erfüllung der Rechenschaftspflicht,
- Einhaltung der Gesetze und Vorschriften,
- Sicherstellung der Vermögenswerte vor Verlust, Missbrauch und Schaden.

(3) Die interne Kontrolle erfolgt selbsttätig oder mittels Überwachung durch Vorgesetzte und dazu Beauftragte. Die Summe aller in der Verwaltungsorganisation eingebetteten internen Kontrollen bezeichnet man als IKS.

Die selbsttätige Kontrolle umfasst einerseits die entsprechende Organisation von Verwaltungseinheiten und andererseits die Verwendung von besonderen Organisationsmitteln.⁸ Wesentliche Säulen der internen Kontrolle bei der Organisation von Verwaltungseinheiten bzw. in deren Arbeitsabläufen sind:⁹

- Transparenz-Prinzip: Für alle wesentlichen Aktivitäten sind Soll-Arbeitsprozesse festzulegen.
- Kontrollautomatik und Vier-Augen-Prinzip: Im Arbeitsablauf sind systematisch Kontrollen eingebaut, wodurch jedem wesentlichen Vorgang eine Gegenkontrolle folgt. Die Kontrollen können IT-gestützt (z.B. durch Prüfprogramme und Prüfroutinen, automatische Protokollierung von Transaktionen) oder manuell durch

⁸ Klinger, Michael A., Klinger, Oskar: ABC der Gestaltung und Prüfung des Internen Kontrollsystems (IKS) im Unternehmen, 2. Auflage, Linde Verlag, Wien, 2008

⁹ Schauer, Reinbert: Öffentliche Betriebswirtschaftslehre – Public Management, 2. Auflage, Linde Verlag, Wien, 2010

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Implementierung des Vier-Augen-Prinzips in Genehmigungs- und Bestätigungsverfahren erfolgen.

- Prinzip der Funktionstrennung: Die Funktionen Genehmigung, Durchführung, Verbuchung und Kontrolle sollen nicht von derselben Person wahrgenommen werden.
- Prinzip der Mindestinformation: Alle Mitarbeiter sollen nur zu jenen Informationen Zugang haben, die sie für ihre Aufgabenerfüllung benötigen. Das Prinzip umfasst das Prinzip der minimalen Rechte, wonach die Zugangsberechtigungen zu IT-Systemen weitestgehend beschränkt sein sollen. Mitarbeiter sollen nur die zur Erfüllung der Aufgaben unbedingt erforderlichen Berechtigungen erhalten.

(4) Einige Elemente eines IKS, wie z.B. die Einhaltung eines Vier-Augen-Prinzips oder eine Funktionstrennung zwischen Handel (Frontoffice) und Abwicklung (Backoffice) von Finanzgeschäften, waren in den Richtlinien für das Finanzmanagement des Landes Salzburg enthalten, wurden jedoch in der Praxis nicht durchgehend umgesetzt. Soll-Arbeitsprozesse waren nicht definiert (siehe TZ 19), ein systematisches IKS war nicht eingerichtet.

Auch für die Landesbuchhaltung lag betreffend die Verbuchung von Finanzgeschäften in Bezug auf ein IKS keine systematisierte schriftliche Dokumentation vor, die die Einhaltung von definierten Soll-Prozessen und Kontrollschritten regelte.

Anweisungen zu Verwaltungsabläufen erfolgten durch den Leiter der Finanzabteilung im Wege von internen Dienstanweisungen.

- 13.2** (1) Der RH kritisierte, dass im Finanzmanagement und in der Landesbuchhaltung des Landes Salzburg kein wirksames, effizientes und umfassendes IKS eingerichtet war. Die gängigen IKS-Prinzipien Transparenz, Kontrollautomatik, Vier-Augen-Prinzip, Funktionstrennung sowie Mindestinformation waren nicht sichergestellt. Der RH sah detaillierte Analysen und Beschreibungen der wichtigsten Prozesse als essentiellen Ausgangspunkt für die effiziente Gestaltung der Prozesse, für die Risikoidentifikation bzw. das Risikomanagement und die Entwicklung eines effizienten IKS.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, im Finanzmanagement und in der Landesbuchhaltung umgehend ein IKS aufzubauen. Neben Prozessbeschreibungen für alle wesentlichen Abläufe sollte dieses ein abgestimmtes Kontrollverfahren für alle Ebenen sowie alle



Arbeits- und Betriebsabläufe der Finanzabteilung beinhalten, wobei die Durchführung der vorgesehenen Kontrollschritte entsprechend zu dokumentieren wäre. Auch das Prinzip der Transparenz, das Vier-Augen-Prinzip sowie die Prinzipien der Funktionstrennung und der Mindestinformation wären durchgehend zu berücksichtigen.

Weiters empfahl der RH, die Wirksamkeit und Effizienz des IKS durch die Interne Revision des Landes bzw. externe unabhängige Experten in regelmäßigen Abständen überprüfen zu lassen.

(2) Der RH verwies hinsichtlich der Einrichtung eines IKS in der Landesbuchhaltung auf § 3 Abs. 4 und § 20 Bundeshaushaltsverordnung 2013 (BHV), die ein IKS in der Haushaltsführung des Bundes bzw. bei der Buchhaltungsagentur des Bundes vorsehen, und empfahl dem Land Salzburg, analoge Regelungen zu erlassen.

- 13.3** *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg seien Kontrolleinrichtungen im Rahmen des Finanzmanagements zwar eingerichtet gewesen, hätten aber nicht ausgereicht, um festzustellen, dass nicht alle Geschäfte an den externen Finanzdienstleister gemeldet worden seien.*

Per Landtagsbeschluss vom 23. Jänner 2013 sei die Landesregierung im Zusammenhang mit der Aufarbeitung der Finanzaffäre beauftragt worden, einen Vorschlag über die Neustrukturierung des Finanzbereichs vorzulegen, wobei eine umfassende Systematik an IKS, Controlling und Aufbau einer Internen Revision zugrunde zu legen sei. Aufgrund dieses Landtagsbeschlusses seien zwei Arbeitsgruppen zu den Themen „Neustrukturierung des Finanzbereichs“ und „Doppik“ eingerichtet worden, welche sich u.a. mit einem IKS in der Salzburger Landesverwaltung auseinandergesetzt hätten. Die Ergebnisse der Arbeitsgruppen würden in den nächsten Wochen vorliegen und sollten konkrete Aussagen über die Gestaltung eines Internen Kontrollsystems sowie die diesbezügliche Umsetzung der Prinzipien Transparenz, Kontrollautomatik, Funktionstrennung und Mindestinformation enthalten. Damit stehe die Empfehlung des RH bereits in Arbeit.

Der Salzburger Landtag habe weiters in seiner Sitzung vom 24. April 2013 einstimmig den Beschluss gefasst, „die Landesregierung aufzufordern, ein transparentes internes Kontrollsystem (IKS) mit Gültigkeit für die gesamte Landesverwaltung einschließlich der vom Land verwalteten Fonds und dergleichen zu installieren. Mitumfasst ist der Ausbau der Internen Revision.“ Die Einführung dieses IKS werde ein Kernvorhaben im Verwaltungsreformprogramm der neuen Landesregierung.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Rahmenbedingungen für die Durchführung von Finanzgeschäften

Rechtliche Rahmenbedingungen

- 14** (1) Gemäß Art. IV Landeshaushaltsgesetz 2011 des Landes Salzburg war die Landesregierung ermächtigt, zur Deckung des laufenden Geldbedarfs zweckbestimmte Rücklagen in Anspruch zu nehmen, Kassenkredite aufzunehmen, Umschuldungen vorzunehmen sowie zur Erzielung von Zusatzerträgen abgeleitete Finanzgeschäfte durchzuführen, wenn diese Maßnahmen einen wirtschaftlichen Vorteil für das Land erwarten ließen. Einmalerlöse waren derart einzusetzen, dass im Landeshaushalt nicht vorgesehene Belastungen vermieden wurden. Art. VII Landeshaushaltsgesetz 2011 legte fest, dass zur Bedeckung der im Art. I leg. cit. festgesetzten außerordentlichen Ausgaben auch die im außerordentlichen Haushalt vorgesehenen Einnahmen aus der Aufnahme von Finanzschulden heranzuziehen waren.
- (2) Gemäß § 3 der Geschäftsordnung der Salzburger Landesregierung (Geschäftsverteilung) war – wie bereits erwähnt – die Zuständigkeit für den Geschäftsbereich der Finanzabteilung einem Mitglied der Landesregierung zugewiesen (Finanzreferent).¹⁰

Die Aufgaben der Finanzabteilung waren u.a. die finanzielle Verwaltung des Landesvermögens, die Veranlagung der Finanzmittel des Landes, die Fremdmittelbeschaffung und das Finanzmanagement. Sie waren in der Geschäftseinteilung des Amtes der Salzburger Landesregierung geregelt.

Vollmachten

15.1 (1) Vollmacht für die Hausbank

Der Finanzreferent Wolfgang Eisl stellte mit 28. Februar 2002 eine „Vollmacht für Handelsgeschäfte mit Firmen und Institutionen“ für die Hausbank des Landes Salzburg, die Salzburger Landes-Hypothekenbank AG, aus. Jeweils einzelvertretungsbefugt waren der Leiter der Finanzabteilung, die Leiterin des Budgetreferats und ab 5. Juli 2002 auch ein Mitarbeiter des Budgetreferats. Folgende Geschäfte waren von der Vollmacht umfasst:

¹⁰ Wolfgang Eisl: Februar 2000 bis April 2004; Dr. Othmar Raus: April 2004 bis Dezember 2007; Mag. David Brenner: Dezember 2007 bis Jänner 2013; Dr. Georg Maltschnig: Jänner 2013 bis Juni 2013



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg



Land Salzburg – Finanzielle Lage

- Wertpapierkassageschäfte,
- börsliche und außerbörsliche Optionsgeschäfte auf Wertpapiere und Financial Futures – Kauf von Optionen und Verkauf bestehender Optionsrechte einschließlich entsprechender Geschäfte in Zins- und Future-Optionsscheinen,
- börsliche und außerbörsliche Optionsgeschäfte auf Wertpapiere und Financial Futures – Verkauf von Optionen (Eingehen von Stillhalterpositionen),
- Finanzterminkontrakte (Financial Futures),
- Devisenkassageschäfte,
- Devisentermingeschäfte,
- börsliche und außerbörsliche Devisenoptionsgeschäfte – Kauf von Optionen und Verkauf bestehender Optionsrechte einschließlich entsprechender Geschäfte in Währungs-Optionsscheinen,
- börsliche und außerbörsliche Devisenoptionsgeschäfte – Verkauf von Optionen (Eingehen von Stillhalterpositionen),
- Finanz-Swaps, Forward Rate Agreements,
- Zinsbegrenzungsgeschäfte (Interest Rate Cap, Floor u.Ä.), Swap-Optionen – Verkauf von Optionen und Verkauf bestehender Optionsrechte,
- Zinsbegrenzungsgeschäfte (Interest Rate Cap, Floor u.Ä.), Swap-Optionen – Verkauf von Optionen (Eingehen von Stillhalterpositionen),
- sonstige Handelsgeschäfte in der Form von Geldanlagen und -aufnahmen,
- flexible Devisentermingeschäfte (wie z.B. „Bonus-Malus“-Termingeschäfte, „Bonus“-Eventual-Termingeschäfte, Termingeschäfte Plus-Plus).

Die Bevollmächtigten waren zur Erteilung von Untervollmachten nicht berechtigt.



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Mit 6. Februar 2003 erweiterte der Finanzreferent diese Vollmacht im Wesentlichen um die Geschäftsarten „sonstige strukturierte Derivate“ und „Optionsgeschäfte auf Börsenindizes“. Dabei war auch die Berechtigung zur Erteilung von Untervollmachten umfasst.

Am 28. September 2004 nahm der Finanzreferent Dr. Othmar Raus eine Ergänzung und Erläuterung der erwähnten Vollmacht für die Salzburger Landes-Hypothekenbank AG vor. Diese enthielt u.a. die Klarstellung, dass

- die Vollmacht über keine betragliche Beschränkung verfügte,
- das Land Salzburg im Sinne des Wertpapieraufsichtsgesetzes als professioneller Marktteilnehmer einzustufen war und
- die Vollmacht die Eröffnung neuer Konten und Depots umfasste.

Die Berechtigung zur Erteilung von Untervollmachten wurde wieder entzogen.

(2) Vollmacht für die sonstigen Kreditinstitute und andere Institutionen

Mit 6. Februar 2003 erteilte der Finanzreferent Wolfgang Eisl eine weitere Vollmacht, die – im Gegensatz zur gegenüber der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG geltenden Vollmacht – an einen unbestimmten Kreis von Kreditinstituten und anderen Institutionen gerichtet war. Diese Vollmacht war inhaltlich an die Vollmacht aus dem Jahr 2002 angelehnt und enthielt auch die Berechtigung zur Erteilung von Untervollmachten. Ebenso waren Konto- und Depotöffnungen bzw. -schließungen durch die drei Bevollmächtigten (Leiter der Finanzabteilung, Leiterin des Budgetreferats, Mitarbeiter des Budgetreferats) möglich, wobei jeweils zwei Bevollmächtigte gemeinsam vertretungsbefugt waren. In weiterer Folge wurde diese Vollmacht Kreditinstituten und Institutionen, mit denen das Land Salzburg Finanzgeschäfte vornahm, vorgelegt.

(3) Die Finanzreferenten Dr. Othmar Raus und Mag. David Brenner hielten die Vollmacht vom 6. Februar 2003 vollinhaltlich aufrecht. Am 17. Juli 2012 erstellte der Finanzreferent Mag. David Brenner im Zusammenhang mit dem Entzug der Vollmacht der Leiterin des Budgetreferats eine aktualisierte Vollmacht, die wiederum an einen unbestimmten Kreis von Kreditinstituten und anderen Institutionen



gerichtet war¹¹. Diese Vollmacht entsprach vom Umfang her jener aus 2003; die Erteilung von Untervollmachten war auf den Leiter der Finanzabteilung beschränkt.

(4) Im Zuge einer Neustrukturierung im Finanzmanagement des Landes Salzburg stellte der seit 23. Jänner 2013 zuständige Finanzreferent Dr. Georg Maltschnig ab Februar 2013 neue Vollmachten für Handelsgeschäfte aus, die sich jeweils auf einzelne Kreditinstitute oder Finanzinstitute bezogen, zeitlich befristet waren und den Handlungsspielraum der Bevollmächtigten einschränkten, z.B. auf Vornahme bestimmter Geschäfte bzw. Transaktionen.

- 15.2** (1) Der RH kritisierte, dass die jeweiligen Finanzreferenten bis zum Jahr 2013 durch die Erteilung umfangreicher Vollmachten den Bevollmächtigten der Finanzabteilung die Möglichkeit eröffneten, hochrisikante Finanzgeschäfte abzuschließen. Für den RH waren diese derart umfangreichen Vollmachten, die wesentliche Entscheidungsfragen auf die Verwaltungsebene verlagerten, ohne zumindest eine Information der politisch Verantwortlichen sicherzustellen, nicht nachvollziehbar.

Der RH hatte in seinem Bericht im Jahr 2009 (Reihe Salzburg 2009/3) kritisiert, dass das Land Salzburg jahrelang Derivatgeschäfte mit hohem Volumen ohne direkte Bezugnahme auf Grundgeschäfte, teils ohne Absicherungszwecke und damit mit spekulativem Hintergrund, durchführte. Auch diese kritischen Feststellungen nahmen die Verantwortlichen nicht zum Anlass, die Vollmachten zu beschränken.

Der RH empfahl dem Land Salzburg – auch unter Hinweis auf seine Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Sicherstellung einer risikoaversen Finanzgebarung im Land Salzburg –, den Umfang der Vollmachten auf Finanzgeschäfte einzuschränken, die auf Risikovermeidung ausgerichtet sind, und somit Derivatgeschäfte zwingend an bestehende Grundgeschäfte zu binden und nur zur Absicherung von Währungs- und Zinsänderungsrisiken zuzulassen. Spekulative Elemente im Portfoliomanagement sollten von Vollmachten im Bereich der öffentlichen Hand nicht umfasst sein.

(2) Der RH kritisierte, dass sich die Vollmachten seit 2003 nicht direkt auf ein bestimmtes Kreditinstitut bezogen, sondern zeitlich unbefristet von den jeweiligen Finanzreferenten als Vollmachtgeber für einen unbestimmten Kreis von Empfängern ausgestellt waren. Dadurch bestand für die Bevollmächtigten die Möglichkeit, den Kreis

¹¹ Diese Vollmacht wurde am 3. Oktober 2012 vom Finanzreferenten um einen neu eingetretenen Mitarbeiter erweitert.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

der Geschäftspartner beliebig zu erweitern, ohne dass der Vollmachtgeber davon Kenntnis erlangte.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, künftig ausschließlich zeitlich befristete und betragsmäßig beschränkte Vollmachten pro Geschäftspartner auszustellen. Dabei wäre die Ausstellung von Untervollmachten zu untersagen. Auch empfahl der RH, im Rahmen des IKS die erteilten Vollmachten zu erfassen und eine regelmäßige Überprüfung durch unabhängige Dritte vorzunehmen.

(3) Weiters kritisierte der RH, dass die Vollmacht ab dem Jahr 2003 die Möglichkeit von Kontoeröffnungen bzw. -schließungen durch Mitarbeiter des Budgetreferats beinhaltete und somit zum Abschluss von Finanzgeschäften Bevollmächtigte Konten ohne Wissen und Zugriff der Buchhaltung eröffnen und darüber verfügen konnten. Dies stellte einen entscheidenden Schwachpunkt im IKS des Landes Salzburg dar und führte letztendlich dazu, dass mindestens 300 Konten in der Buchhaltung nicht erfasst wurden. Damit war der Rechnungsabschluss nicht vollständig und die Transparenz wesentlich beeinträchtigt (siehe TZ 41).

Der RH empfahl dem Land Salzburg, die ausschließliche Befugnis zur Eröffnung bzw. Schließung von Bankkonten an die Landesbuchhaltung zu übertragen (siehe TZ 34).

15.3 *Laut Mitteilung des Landes Salzburg habe der Finanzüberwachungsausschuss in seiner Sitzung vom 23. Jänner 2013 einstimmig beschlossen, „die aktuellen Handlungsvollmachten der Finanzabteilung auf das für die Alltagsarbeit notwendige Ausmaß zu reduzieren“. Für den Abbau des Finanzportfolios seien die Vollmachten so restriktiv wie möglich formuliert worden. Für die Zeit nach dem Abbau des Finanzportfolios gelte das mit einstimmigem Beschluss vom 24. April 2013 in der Verfassung beschlossene Prinzip der risikoaversen Finanzgebarung. Im Land Salzburg seien nur mehr risikoaverse Finanzgeschäfte zulässig, die sich darüber hinaus auf einer Positivliste befinden müssten, die per Verordnung nach Zustimmung des Landtages in Kraft gesetzt werde. Finanzgeschäfte, die ausschließlich der Erzielung von zusätzlichen Erträgen dienen würden, wie z.B. Derivatgeschäfte ohne zugrunde liegende Grundgeschäfte, seien dabei in Hinkunft a priori ausgeschlossen.*

Die Befugnis zur Eröffnung von Konten und Depots bzw. zur Schließung von Konten und Depots werde hinkünftig der Landesbuchhaltung vorbehalten. Die Eröffnung von Konten und Depots solle durch den Leiter der Buchhaltung gemeinsam mit einem weiteren Mitarbei-



ter der Buchhaltung erfolgen. Der Leiter der Landesbuchhaltung solle allein das Recht haben, Zeichnungsberechtigungen auf den Konten und Depots des Landes zu vergeben. Er selbst solle jedoch auf diesen nicht zeichnen können. Der diesbezügliche Umsetzungsprozess sei bereits in Angriff genommen worden.

- 16.1** Dem RH lagen Unterlagen der Eröffnung von Wertpapierdepots bei Kreditinstituten vor, die zwei Bevollmächtigte des Landes Salzburg (die Leiterin des Budgetreferats und ihr Mitarbeiter) im Rahmen ihrer Gesamtvertretung vollmachtskonform gemeinsam vornahmen. Dabei räumten sie sich jedoch mittels einer Einzelzeichnungsbefugnis die Einzelvertretung bei Verfügungen über die Wertpapierdepots ein.
- 16.2** Der RH kritisierte, dass die gemeinsam vertretungsbefugten Bevollmächtigten Depots mit Einzelzeichnungsberechtigungen eröffneten. Er sah darin einen klaren Verstoß gegen das Vier-Augen-Prinzip, das grundsätzlich in den Richtlinien des Finanzmanagements vorgesehen war.

Er empfahl dem Land Salzburg, künftig die Vollmachten so auszugestalten, dass eine Verfügung über Konten und Depots nur durch eine gemeinsame Zeichnungsberechtigung bzw. Vertretungsbefugnis erfolgen kann.

Richtlinien für das Finanzmanagement

- 17.1** (1) Den internen Rahmen für die Durchführung des Finanzmanagements legten die Richtlinien für das Finanzmanagement des Landes Salzburg fest. Sie waren auf Initiative des Finanzreferenten Dr. Othmar Raus im Jahr 2006 unter Beiziehung eines externen Beraters erstellt worden und waren ab 4. Juni 2007 gültig. Die Richtlinien enthielten Grundsätze und Ziele für das Finanzmanagement des Landes Salzburg und legten Aufgaben und Zuständigkeiten bzw. einen Handlungsrahmen für den Umgang mit Risiken fest. Dabei war als Ziel neben Einsparungen bei den Zinsausgaben ausdrücklich auch die Lukrierung von zusätzlichen Erträgen aus Derivaten definiert. Ab 9. September 2010 wurden die Richtlinien durch den Finanzreferenten Mag. David Brenner in Umsetzung von RH-Vorgaben sowie aufgrund einer Empfehlung des Finanzbeirats um besondere Regelungen für Veranlagungen ergänzt.



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

(2) Die Mitarbeiter des Budgetreferats bzw. der Leiter der Finanzabteilung hielten die Richtlinien für das Finanzmanagement in vielen Fällen nicht ein (siehe TZ 19, 21, 22).

17.2 (1) Der RH wies – wie bereits 2009 – kritisch darauf hin, dass die Richtlinien für das Finanzmanagement des Landes Salzburg ausdrücklich auch die Erzielung von zusätzlichen Erträgen aus Derivaten als Ziel der Finanzgeschäfte definierten, und betonte das damit verbundene Risiko. Er verwies darauf, dass die zur Ertragsoptimierung abgeschlossenen Derivate mit der Aufgabenerfüllung einer Gebietskörperschaft nicht vereinbar waren.

(2) Der RH kritisierte, dass die Richtlinien für das Finanzmanagement des Landes Salzburg in vielen Fällen nicht eingehalten wurden. Der RH empfahl dem Land Salzburg, im Sinne einer geplanten Neuausrichtung des Finanzmanagements auch die Richtlinien für das Finanzmanagement insbesondere dahingehend zu überarbeiten, dass der Abschluss von Finanzgeschäften, die ausschließlich der Erzielung von zusätzlichen Erträgen dienen sollen, der Abschluss von Derivatengeschäften ohne Absicherung von Währungs- und Zinsrisiken sowie der Abschluss offener Fremdwährungspositionen untersagt werden. Das IKS wäre nach den neuen Richtlinien auszurichten, so dass deren Einhaltung und laufende Überprüfung gewährleistet sind.

17.3 *Das Land Salzburg verwies auf seine Stellungnahmen zu TZ 13 (Einführung des IKS) und zu TZ 15 (Spekulationsverbot).*

Abschluss und
Dokumentation von
Finanzgeschäften

Funktionale Trennung

18.1 Der Leiter der Finanzabteilung, die Leiterin des Budgetreferats und ein Mitarbeiter des Budgetreferats waren zum Abschluss von Finanzgeschäften bevollmächtigt¹².

Die Anbahnung von Finanzgeschäften erfolgte in der Regel über Kontakte mit Kreditinstituten. Zum Teil traten Kreditinstitute mit Angeboten an das Budgetreferat heran, in anderen Fällen erfolgten Anfragen zu konkreten Geschäften durch das Budgetreferat. Die Abschlüsse von Finanzgeschäften erfolgten fast ausschließlich telefonisch durch die Leiterin des Budgetreferats und wurden nicht nachvollziehbar dokumentiert. Die Kontrolle und Ablage der abgeschlossenen Finanzgeschäfte nahm ein Mitarbeiter des Budgetreferats vor. Die Einholung von Vergleichsangeboten erfolgte nach Angaben der Leiterin

¹² siehe dazu TZ 15 (Vollmachtserteilung)



des Budgetreferats regelmäßig; aus Zeitgründen wurden diese oft telefonisch eingeholt und nicht immer dokumentiert.

- 18.2** (1) Der RH kritisierte das Fehlen einer üblicherweise vorgesehenen, klaren funktionalen Trennung zwischen dem Handel (Frontoffice) und der Abwicklung bzw. der Kontrolle von Finanzgeschäften (Backoffice) im Bereich des Salzburger Budgetreferats, wo in der überwiegenden Anzahl der Fälle regelmäßig dieselben beiden Personen Tätigkeiten sowohl des Frontoffice (Geschäftsanbahnung, Abschluss der Geschäfte) als auch des Backoffice (Aufzeichnung der Daten bzw. Kontrolle der Aufzeichnung) erledigten. Eine Trennung von Front- und Backoffice stellt nach Ansicht des RH ein wesentliches IKS-Prinzip (Funktionstrennung) dar und trägt auch zur Qualitätssicherung bei, erschwert dolose Handlungen und gewährleistet die Einhaltung der bestehenden Vorschriften bzw. die Nachvollziehbarkeit der getätigten Geschäfte.

(2) Die Personalausstattung des Budgetreferats sah der RH – gemessen am umfangreichen Aufgabengebiet – als nicht ausreichend an, um die Mindestanforderungen an ein funktionierendes IKS zu erfüllen: Die beiden grundlegenden IKS-Prinzipien Vier-Augen-Prinzip und Funktionstrennung konnten damit nicht eingehalten werden.

Der RH empfahl dem Land Salzburg eine organisatorische Trennung der Funktionen Frontoffice und Backoffice, um eine unabhängige Kontrolle der Geschäftsabschlüsse und Handelsaktivitäten durch ausreichendes und qualifiziertes Personal sicherzustellen.

- 18.3** *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg sei für die Abwicklung der Geschäfte ein detaillierter Prozess definiert worden. Dieser baue auf dem Prinzip der Funktionstrennung von Frontoffice und Backoffice auf. Die Funktionen des Frontoffice würden von einem externen Experten im Zusammenwirken mit Mitarbeitern des Amtes der Salzburger Landesregierung wahrgenommen. Die Funktionen des Backoffice würden hinsichtlich des Risikocontrollings und Monitorings vom Finanzbeirat sowie hinsichtlich der operativen Abwicklung der Finanzgeschäfte von Mitarbeitern des Budgetreferats wahrgenommen.*

Der Abbau des Finanzportfolios erfolge auf Basis von Bewertungen aller Positionen zum „fair value“ sowie einer vom externen Experten vorgeschlagenen und vom Finanzbeirat dem Land Salzburg bestätigten Strategie. Vor Abschluss von Geschäften erfolge eine präzise Bewertung der Auswirkungen auf das verbleibende Gesamtportfolio. Risikoreduktion, Marktkonformität und Revisionssicherheit seien die



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

leitenden Prinzipien. Der Abbau erfolge in einzelnen Teilen, so dass jeder Wertpapierverkauf als einzelner Vorgang transparent nachvollziehbar sei. Die Durchführung der Kontrolle der einzelnen Schritte eines Verkaufsvorgangs werde mittels einer Checkliste dokumentiert und von einer extern vergebenen Revision lückenlos geprüft. Bloße Stichproben seien nicht ausreichend. Finanzberichte zum Stand des Abbaus des Portfolios würden monatlich vom Budgetreferat auf Basis der Daten des externen Experten erstellt und an den Finanzüberwachungsausschuss übermittelt sowie in Pressekonferenzen transparent gemacht.

Die Personalausstattung des Budgetreferats sei in den letzten Monaten um zusätzliche vier Mitarbeiter aufgestockt worden.

- 18.4** Der RH hätte es für erforderlich erachtet, dass sich neben der extern vergebenen Revision auch die Interne Revision mit der Prüfung des Internen Kontrollsystems im Rahmen der Verkaufsvorgänge (z.B. Funktionstrennung, Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips) befassen hätte sollen.

Dokumentation der Geschäftsabschlüsse

- 19.1** (1) Die Richtlinien für das Finanzmanagement des Landes Salzburg sahen beim Abschluss von Verträgen und bei der Anweisung von Zahlungen das Vier-Augen-Prinzip vor. Verträge bezüglich derivativer Instrumente waren demnach von zwei durch entsprechende Vollmachten autorisierte Vertreter der Finanzabteilung zu unterschreiben.

(2) Die Abschlüsse von Finanzgeschäften mit Kreditinstituten erfolgten fast ausschließlich telefonisch durch die Leiterin des Budgetreferats. Einen durch die Bevollmächtigten erstellten Händlerzettel mit allen relevanten Informationen zur Dokumentation des Abschlusses, wie im Bankenumfeld üblich, gab es nicht. Somit konnte der Mitarbeiter des Budgetreferats auf diese Weise auch keine Bestätigung des Geschäftsabschlusses dokumentieren. Der Mitarbeiter war entweder mündlich über einen bevorstehenden Abschluss informiert oder erlangte die diesbezügliche Information aus einer Erstbestätigung des Kreditinstituts, die meistens per E-Mail an die Leiterin des Budgetreferats und ihren Mitarbeiter übersendet wurde.



Die von den Vertragspartnern üblicherweise am Postweg bzw. per Fax versendeten Abschlussbestätigungen dieser Geschäfte wurden von zwei der drei Bevollmächtigten (zum überwiegenden Teil von der Leiterin des Budgetreferats und ihrem Mitarbeiter) unterzeichnet und zurückgesendet. Da die bestehenden Vollmachten für Handelsgeschäfte eine gemeinsame Zeichnung von zwei Bevollmächtigten vorschrieben, war das Vier-Augen-Prinzip aus Sicht der Finanzabteilung beim Vertragsabschluss erfüllt¹³.

- 19.2** Der RH kritisierte, dass in der Finanzabteilung bezüglich des Abschlusses von Finanzgeschäften keine Soll-Prozesse eingerichtet waren, die eine wirksame Umsetzung des Vier-Augen-Prinzips sichergestellt hätten. Da die Abschlüsse telefonisch erfolgten, konnte die Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips nicht sichergestellt werden. Ohne zeitnahe schriftliche Bestätigung des Geschäftspartners und ohne Erstellung zumindest eines im Bankenumfeld absolut üblichen Händlerzettels fehlte eine beweiskräftige Dokumentation.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, Prozesse (z.B. Zustimmung zum Abschluss oder Rückbestätigung der Geschäftsabschlüsse) in den Richtlinien für das Finanzmanagement festzulegen.

Der RH empfahl weiters, bei jedem Abschluss einen Händlerzettel auszustellen, der alle relevanten Daten des Finanzgeschäfts enthält¹⁴ und zeitnah von einer zweiten Person im Frontoffice gegengezeichnet wird. Dadurch wird neben einer ersten Kontrolle der Abschlussdaten die Einhaltung der Gesamtvertretung und somit das Vier-Augen-Prinzip sichergestellt.

Zudem empfahl der RH, auch bei der Abwicklung und Kontrolle der Geschäfte im Backoffice die Wahrung des Vier-Augen-Prinzips durch Beziehung einer unabhängigen Person zu gewährleisten.

¹³ Am 7. Dezember 2012 erweiterte der Leiter der Finanzabteilung mit einer schriftlichen Weisung das Vier-Augen-Prinzip auf ein Sechs-Augen-Prinzip.

¹⁴ fortlaufende interne Belegnummer, Datum und Uhrzeit des Abschlusses, Wertstellung, Laufzeit, Volumen und zugrunde liegender Nominalbetrag, Beschreibung des Kontrakts und der vereinbarten Konditionen, Kontrahent, Kontoverbindung, etwaige Nebenabreden

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Erfassung der Finanzgeschäfte

- 20.1** Die Ablage der abgeschlossenen Finanzgeschäfte nahm der Mitarbeiter des Budgetreferats vor, indem er die Papierdokumente chronologisch pro Vertragspartner ablegte. Ab dem 1. April 2010 erfolgte auch eine elektronische Dokumentenablage im elektronischen Aktensystem des Landes (ELISA). Der Genehmigungsweg war im ELISA jedoch nicht abgebildet.

Der Mitarbeiter des Budgetreferats trug die abgeschlossenen Finanzgeschäfte in ein elektronisches Tabellenkalkulationsblatt (Excel-Sheet) ein, sobald die schriftlichen Geschäftsbestätigungen der Vertragspartner einlangten. Dabei nahm er auch eine Überprüfung der Vollständigkeit und Korrektheit der Abschlussdaten vor. Pro Vertragspartner war je ein eigenes Excel-Sheet angelegt, in dem die neu abgeschlossenen Finanzgeschäfte jeweils chronologisch eingetragen wurden. Bereits ausgelaufene oder geschlossene Finanzgeschäfte waren nur grafisch als solche gekennzeichnet. Eine gesamthafte Darstellung des bestehenden Finanz- und Derivatportfolios zu einem bestimmten Stichtag wäre aus diesen Datengrundlagen nur mit großem Aufwand abzuleiten gewesen.

- 20.2** (1) Der RH kritisierte, dass im Finanzmanagement des Landes Salzburg keine Datenbank zur Erfassung der umfangreichen Geschäftsfälle eingesetzt wurde. Aus den bisher verwendeten Excel-Sheets konnte ohne hohen manipulativen Aufwand keine vollständige und transparente Übersicht über die bestehenden Finanzgeschäfte gewonnen werden. Das Land hatte damit keinen vollständigen Überblick über seine Finanzgeschäfte.

(2) Der RH kritisierte weiters, dass die Finanzabteilung durch das Fehlen einer Datenbank über kein Werkzeug zur Darstellung und Steuerung des Gesamtportfolios verfügte. Dadurch war auch die Evaluierung der Auswirkungen geplanter Neugeschäfte auf das Gesamtrisikoprofil oder die kurzfristige Analyse von Sensitivitäten bei möglichen Marktänderungen (z.B. Zins- oder Währungsänderungen) nicht möglich und konnten somit nicht als Entscheidungsgrundlage beim Finanzmanagement herangezogen werden.

Der RH empfahl dem Land Salzburg den Aufbau und Einsatz einer Datenbank, in der alle Geschäftsfälle vom Frontoffice erfasst und vom Backoffice anhand der eingetroffenen Geschäftsbestätigungen der Kreditinstitute kontrolliert werden. Dies könnte neben dem Überblick über alle Finanzgeschäfte auch die vollständige Erfassung aller Geschäfte garantieren. Diese sollte auch die künftigen bekannten



Zahlungsflüsse abbilden und zur Planung, Analyse und Bewertung des Portfolios bzw. zur Umsetzung der jeweiligen strategischen Vorgaben im Finanzierungs- und Risikomanagement des Landes Salzburg dienen. In dieser Datenbank wären auch die eingeholten Vergleichsangebote nachvollziehbar zu dokumentieren.

(3) Der RH kritisierte, dass das bestehende elektronische Aktensystem vom Budgetreferat bisher als reine Dokumentenablage benutzt worden war, und empfahl dem Land Salzburg, dieses um den Genehmigungsweg vor Abschluss von Finanzgeschäften zu erweitern, um die Verwaltungsabläufe auf elektronischem Weg effizienter bzw. transparent und nachvollziehbar zu gestalten.

Vertretungsregelung

21.1 (1) In den Richtlinien für das Finanzmanagement war festgelegt, dass in allen wichtigen Funktionen eine Stellvertretung vorzusehen war. Aufgrund der großen Anzahl von abgeschlossenen Finanzgeschäften und der auf drei Personen beschränkten Vollmacht kam es in der Finanzabteilung bspw. aufgrund von Urlauben oder Abwesenheiten mehrfach zu telefonischen Abschlüssen von Finanzgeschäften ohne vorherige Rücksprache oder zeitnahe Information einer weiteren Person bzw. auch zu Verzögerungen bei der Unterzeichnung der Geschäftsbestätigungen. Laut Angaben der Leiterin des Budgetreferats führte dies in einigen Fällen dazu, dass diese z.B. in Urlaubszeiten die Unterschrift ihres Kollegen auf Geschäftsbestätigungen kopierte und per Fax an das Kreditinstitut sendete. Zur Zeit der Gebarungüberprüfung waren diese kopierten Unterschriften auf Geschäftsverträgen Gegenstand von Erhebungen der Staatsanwaltschaft und wurden vom RH nicht ergänzend untersucht.

(2) Gemäß der für das Finanzmanagement geltenden Vollmacht für Handelsgeschäfte waren Geschäftsbestätigungen und Verträge über den Abschluss von Handelsgeschäften jeweils von zwei Bevollmächtigten gemeinsam zu unterzeichnen.

21.2 Der RH wies kritisch auf das hohe operationelle Risiko hin, welches sich aus der großen Anzahl an Finanzgeschäften und nur drei zum Abschluss bevollmächtigten Personen ergab.

Er empfahl dem Land Salzburg, eine Vertretungsregelung festzulegen, die auf Grundlage einer ordnungsgemäßen Funktionstrennung zwischen Handel und Abwicklung einen reibungslosen und den Mindeststandards entsprechenden Geschäftsablauf sicherstellt. Sämtliche



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

organisatorische und den Ablauf betreffende Festlegungen wären in den Arbeitsanweisungen und Richtlinien zum IKS zu dokumentieren und dabei Kompetenzen und Verantwortungsbereiche eindeutig festzulegen.

Verantwortung des Abteilungsleiters im Genehmigungsweg

- 22.1** Laut den Richtlinien für das Finanzmanagement des Landes Salzburg mussten Geschäfte mit derivativen Instrumenten ab einem Nominalbetrag von 20 Mio. EUR auf Einzelgeschäftsbasis durch den Leiter der Finanzabteilung bewilligt werden.

Die Erteilung dieser Bewilligung lag nicht durchgängig vor. Darüber hinaus lagen dem RH keine Unterlagen zur Dokumentation in Bezug auf eine – auch stichprobenweise – durchgeführte Überprüfung der erfolgten Geschäftsabschlüsse durch den Abteilungsleiter vor.

- 22.2** (1) Der RH kritisierte, dass die in den Richtlinien für das Finanzmanagement festgelegte Bewilligung für den Abschluss von derivativen Instrumenten durch den Leiter der Finanzabteilung ab einem Nominalbetrag von 20 Mio. EUR nicht durchgehend erfolgte.

Er empfahl dem Land Salzburg, die Einhaltung dieser Regelung durch geeignete Maßnahmen künftig sicherzustellen (z.B. Prüfung durch die Interne Revision, Ausgestaltung der Vollmachten).

(2) Der RH kritisierte weiters, dass die regelmäßige Einbeziehung des Leiters der Finanzabteilung in den Abschluss von Finanzgeschäften – trotz hohen Volumens und hohen stückzahlenmäßigen Umfangs der vorgenommenen Finanzgeschäfte – nicht systematisiert vorgesehen war, und empfahl dem Land Salzburg, zwingende Kontrollschritte künftig in das IKS einzubauen. Der Abteilungsleiter sollte eine Gesamtübersicht über alle bestehenden und neu abgeschlossenen Geschäfte haben und auch aus Eigenem seine Verantwortung beim Abschluss von Derivatengeschäften wahrnehmen.

Darüber hinaus betonte der RH, dass regelmäßig – auch stichprobenweise – durchgeführte Überprüfungen durch den Vorgesetzten ein wesentlicher Bestandteil eines funktionierenden IKS waren. Solche waren beim Land Salzburg nicht dokumentiert.



Controlling

Zuständigkeiten

23 (1) Aufgaben des strategischen Controllings waren in einen ab dem Jahr 2007 eingerichteten Finanzbeirat ausgelagert¹⁵. Über Sitzungen des Finanzbeirats wurden Protokolle erstellt.

(2) Für das operative Controlling des Finanzmanagements im Land Salzburg war keine eigene Organisationseinheit eingerichtet. Diese Agenden wurden durch das Budgetreferat im Rahmen der laufenden Tätigkeiten miterledigt.

(3) Das regelmäßige Berichtswesen beschränkte sich auf einen Portfoliobericht (Monatsbericht), der – ebenfalls ab dem Jahr 2007 – von einem externen Finanzdienstleister erstellt wurde und dem Finanzbeirat als Grundlage für seine Beratungen diente.

Strategisches Controlling

24.1 (1) Der in den Richtlinien für das Finanzmanagement vorgesehene Finanzbeirat übernahm Aufgaben des strategischen Controllings. Zu diesen zählten die jährliche Begutachtung der Finanz- und Risikostrategie des Landes Salzburg, insbesondere die Beurteilung der Angemessenheit der Risikolimits relativ zur Risikokapazität und die Zweckmäßigkeit der Einführung weiterer Limits. Darüber hinaus sollte der Finanzbeirat in regelmäßig stattfindenden Sitzungen (mindestens alle zwei Monate) den Erfolg und das Risiko aus dem Finanzportfolio des Landes Salzburg und die erfolgten und beabsichtigten taktischen Maßnahmen begutachten. Der Finanzbeirat war ab dem Jahr 2007 bei der Finanzabteilung unter Vorsitz von deren Leiter eingerichtet. Weitere Mitglieder waren zwei externe Experten¹⁶ sowie die beiden Mitarbeiter des Budgetreferats, wobei Letztere über kein Stimmrecht verfügten.

(2) Grundlage für die Beratungen des Finanzbeirats waren Informationen, die das Budgetreferat auf der Basis des Monatsberichts des externen Finanzdienstleisters aufbereitete, sowie teilweise vom Budgetreferat selbst erstellte Auswertungen. Da ein großer Teil der vom Budgetreferat abgeschlossenen Finanzgeschäfte von diesem nicht an den mit der Erstellung der Monatsberichte betrauten externen

¹⁵ Die konstituierende Sitzung des Finanzbeirats fand am 3. Juli 2007 statt.

¹⁶ Zwischen Juli 2007 und Februar 2009 umfasste der Finanzbeirat als Gast den Vertreter des externen Finanzdienstleisters, der für die Erstellung des monatlichen Reportings zuständig war. Dieser verließ jedoch aufgrund von möglichen Unvereinbarkeiten den Finanzbeirat und wurde nicht nachbesetzt.



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Finanzdienstleister gemeldet wurde, waren diese Berichte unvollständig (siehe auch TZ 26).

(3) Der Finanzbeirat war als Beratungsgremium ohne Entscheidungskompetenz konzipiert. Der Leiter der Finanzabteilung ordnete jedoch im Anlassfall die Umsetzung der Empfehlungen des Beirats durch das Budgetreferat direkt an. Dies wurde auch in den Protokollen des Finanzbeirats vermerkt.

(4) Mit dem Rücktritt der beiden externen Experten Anfang Jänner 2013 löste sich der bis dahin tätige Finanzbeirat auf. Mit konstituierender Sitzung vom 15. März 2013 nahm ein neu eingerichteter Beirat, dem zwei Finanzexperten angehörten¹⁷, seine Arbeit auf.

24.2 Der RH sah die Einrichtung eines regelmäßig tagenden, beratenden Finanzbeirats mit externen Experten grundsätzlich als geeignetes Gremium, um das strategische Risikomanagement des Landes Salzburg zu begleiten. Er kritisierte jedoch, dass es innerhalb des Finanzmanagements keine Kontrollmechanismen gab, die die Übermittlung von unvollständigen und unrichtigen Berichten an den Finanzbeirat bzw. an den mit der Erstellung der Monatsberichte betrauten externen Finanzdienstleister verhindern konnten. Der organisatorische Aufbau, der keine Trennung von Handel und Controlling vorsah und in diesen Bereichen Personalidentität aufwies, erleichterte die Vorlage unrichtiger Berichte.

Der RH kritisierte insbesondere, dass aufgrund der auf unvollständigen Datengrundlagen basierenden Berichte die im Finanzbeirat anwesenden stimmberechtigten Mitglieder keinen Überblick über sämtliche abgeschlossene Finanzgeschäfte hatten.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, im Sinne eines IKS die Bereiche Handel und Controlling organisatorisch zu trennen und die Erstellung der Monatsberichte an das Controlling zu übertragen. Dadurch kann das Risiko, das aufgrund der gegebenen Personalidentität und der Fokussierung auf einzelne Personen bestand, minimiert werden (siehe auch TZ 18). Als besonders wichtig erachtete der RH die Einführung einer Qualitätssicherung der Berichte durch eine Stelle, die Einblick in die abgeschlossenen Finanzgeschäfte und in die Buchhaltung hat, um den Abgleich der Daten vorzunehmen und somit die Vollständigkeit sicherzustellen.

¹⁷ Univ.-Prof. Dr. Josef Zechner und Univ.-Prof. Dr. Stefan Pichler



Operatives Controlling

- 25.1** Zu den Teilaspekten des operativen Controllings, welche vom Budgetreferat miterledigt wurden, gehörten die Positions- und Risikoüberwachung und die regelmäßige Einholung von Bewertungen offener Geschäftspositionen. Andere relevante Aufgaben des operativen Controllings, wie z.B. die Prüfung der abgeschlossenen Konditionen auf ihre Marktgerechtigkeit oder die Überwachung der Bonität der Geschäftspartner, wurden dagegen nicht durchgängig wahrgenommen.
- 25.2** Der RH kritisierte das Fehlen einer organisatorischen und funktionalen Trennung zwischen dem Handel (Frontoffice) und dem operativen Controlling der Finanzgeschäfte: Im Finanzmanagement des Landes Salzburg waren dieselben beiden Personen sowohl in die Geschäftsanbahnung und in den Abschluss als auch in das strategische und operative Controlling dieser Geschäfte involviert. Mit einem effektiven Controlling hätten – insbesondere im Hinblick auf das hohe Volumen und die große Anzahl von abgeschlossenen Finanzgeschäften – relevante Risiken identifiziert, bewertet und kommuniziert werden sollen, um den Entscheidungsbefugten eine geeignete und sichere Grundlage zum Steuern und Umgang mit den Risiken zur Verfügung zu stellen.

Weiters kritisierte der RH, dass weitere relevante Aufgaben des operativen Controllings wie die Prüfung der abgeschlossenen Konditionen auf ihre Marktgerechtigkeit oder die Überwachung der Bonität der Geschäftspartner nicht durchgängig wahrgenommen wurden.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, das operative Controlling vom Frontoffice organisatorisch und funktional zu trennen. Weiters sollten die Controllingtätigkeiten neben der Überwachung der Wirtschaftlichkeit der Geschäfte und der Aufbereitung von Daten als Grundlage für Handlungsentscheidungen auch die laufende Überprüfung der kritischen Erfolgsfaktoren (z.B. Limite, Handlungsvollmachten, Kontrahentenrisiken) und das Risikocontrolling miteinschließen.

Berichtswesen

- 26.1** (1) Die im Rahmen des Berichtswesens – gemäß den Richtlinien für das Finanzmanagement – seit dem Jahr 2007 monatlich zu erstellenden Berichte des externen Finanzdienstleisters (Monatsberichte) beinhalteten einen Überblick über die Finanzverbindlichkeiten des Landes Salzburg und des Landeswohnbaufonds, die Darstellung des

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Derivatportfolios und eine Berechnung der verschiedenen Limite und deren stichtagsbezogene Auslastung. Weitere Bestandteile dieses umfangreichen Reportings waren Value at Risk-Berechnungen, Sensitivitätsanalysen, Cashflow- und Barwert-Szenarien bzw. die Darstellung der monatlichen Bestandsveränderungen und Einzelbewertungen der bestehenden Finanzgeschäfte. Die Erstellung der Monatsberichte war an einen externen Finanzdienstleister ausgelagert.

(2) Die Beauftragung des Finanzdienstleisters zur regelmäßigen Erstellung des Monatsberichts erfolgte durch die Finanzabteilung in Form eines schriftlich unterzeichneten Auftrags vom 2. Mai 2007, der alle geforderten Berichtsspezifikationen enthielt. Seitens des Finanzdienstleisters erfolgte jedoch keine schriftliche Vertragsannahme oder Gegenzeichnung; die Berichte wurden dem Land Salzburg seit 2007 monatlich zugesendet, ohne dass für diese Leistung Kosten verrechnet wurden. Das monatliche Reporting war vom Finanzdienstleister als Testlauf gekennzeichnet und wurde im Laufe der Jahre immer wieder erweitert und angepasst. Nähere Spezifikationen bezüglich detaillierter Inhalte oder anzuwendender Berechnungsformeln waren nicht näher vereinbart.

- 26.2** Der RH kritisierte, dass für das monatliche Reporting, das als wesentliche Informationsgrundlage über das bestehende Finanzportfolio des Landes Salzburg diene, weder eine verbindliche Regelung hinsichtlich der Beauftragung des Finanzdienstleisters noch eine umfassende Gesamtdokumentation vorlagen und somit keine ausreichende Transparenz gegeben war. Er kritisierte weiters, dass mehr als fünf Jahre nach Erstellung des ersten Monatsberichts der Testbetrieb noch nicht abgeschlossen und seitens des Landes keine endgültige Abnahme des Reportings bzw. eine Überführung in den Echtbetrieb erfolgt war.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, eine verbindliche Regelung hinsichtlich der Beauftragung des Finanzdienstleisters mit der Erstellung des Monatsberichts zu treffen, die eine klare und nachvollziehbare Dokumentation mit detaillierten Spezifikationen aller Inhalte und Berechnungsmodalitäten miteinschließen sollte.

- 27.1** (1) Die Daten an den Finanzdienstleister zur Erstellung des Monatsberichts kamen ausnahmslos von der Leiterin des Budgetreferats elektronisch per E-Mail, indem sie die Bestätigungen von Geschäftsabschlüssen oder -auflösungen der Geschäftspartner übermittelte. Standardisierte Kontrollen hinsichtlich der Vollständigkeit der Daten, z.B. durch den Leiter der Finanzabteilung oder einen Mitarbeiter des



Budgetreferats, erfolgten nicht. Dies, obwohl der Leiter der Finanzabteilung in der schriftlichen Beauftragung des Finanzdienstleisters mit der Erstellung der Monatsberichte festgehalten hatte, dass die Verantwortung für die Vollständigkeit der dem Berichtswesen zugrunde liegenden Daten und Geschäftsinformationen beim Amt der Salzburger Landesregierung liege.

(2) Die Leiterin des Budgetreferats meldete nur einen Teil der abgeschlossenen Finanzgeschäfte an den Finanzdienstleister. Dadurch erstellte dieser das monatliche Reporting auf Basis einer unvollständigen Datengrundlage.

(3) Am 3. August 2012 übermittelte der Mitarbeiter des Budgetreferats im Auftrag des Leiters der Finanzabteilung per E-Mail den Monatsbericht des Finanzdienstleisters an die beiden externen Mitglieder des Finanzbeirats. Eine Kopie dieses E-Mails ging auch an den Leiter der Finanzabteilung. Der Monatsbericht enthielt u.a. Einzelbewertungen aller dem Finanzdienstleister gemeldeten 63 Derivatgeschäfte und eine Aufstellung der Bewertung pro Kontrahenten (zwölf Kreditinstitute und die OeBFA). Ein zweites, in diesem E-Mail übersendetes Dokument enthielt eine tabellarische Aufstellung der Derivatgeschäfte gegliedert nach Kreditinstituten. In dieser Aufstellung fanden sich 26 Kreditinstitute und 246 Derivatgeschäfte.

27.2 (1) Der RH kritisierte, dass bei der Übermittlung von Daten an den externen Finanzdienstleister das Vier-Augen-Prinzip nicht durchgängig eingehalten wurde und keine Prozessschritte vordefiniert waren, die eine laufende Kontrolle der gemeldeten Daten gewährleisten. Es war keine Kontrollschleife vorgesehen, die allfällige Unvollständigkeiten oder Unrichtigkeiten der übermittelten Daten hätte aufzeigen können. Dadurch war die Vollständigkeit und Richtigkeit des Reportings nicht sichergestellt. Der Leiter der Finanzabteilung führte keine Kontrollen der Meldungen durch, obwohl er im Namen des Landes Salzburg gegenüber dem Finanzdienstleister eine Verpflichtung zur Vollständigkeit übernommen hatte.

(2) Der RH wies kritisch darauf hin, dass die Leiterin des Budgetreferats nur einen Teil der abgeschlossenen Finanzgeschäfte an den externen Finanzdienstleister meldete und dadurch das monatliche Reporting auf Basis einer unvollständigen Datengrundlage erfolgte. Dies wurde insbesondere dadurch begünstigt, dass das Controlling und der Handel organisatorisch nicht getrennt waren. Die erstellten Monatsberichte waren mangels Vollständigkeit nicht geeignet, einen richtigen Überblick über sämtliche Finanzgeschäfte im Land Salzburg zu geben. Auf dieser Grundlage konnte auch die Einhal-

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

tung der in den Richtlinien für das Finanzmanagement festgelegten Risikolimits nicht kontrolliert werden bzw. waren die Auswertungen in Bezug auf das Risikocontrolling des Finanzierungsportfolios des Landes Salzburg (Value at Risk-Berechnungen, Sensitivitätsanalysen, Cashflow- und Barwert-Szenarien) unvollständig und daher ohne Aussagekraft.

(3) Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Meldung der Daten an ein vom Handel organisatorisch getrenntes Controlling zu übertragen und mittels des Vier-Augen-Prinzips die Vollständigkeit der dem externen Finanzdienstleister gemeldeten Daten sicherzustellen sowie diesen Kontrollschritt künftig in das IKS zu integrieren. In diesem Zusammenhang verwies der RH auf seine Empfehlung unter TZ 20, eine Datenbank einzusetzen, um eine vollständige Erfassung aller Geschäfte zu garantieren und daraus ein alle Daten umfassendes Berichtswesen zu generieren.

(4) Der RH hielt fest, dass am 3. August 2012 sowohl die Mitglieder des Finanzbeirats als auch der Leiter der Finanzabteilung vom Mitarbeiter des Budgetreferats zwei Aufstellungen erhalten hatten (Monatsbericht des Finanzdienstleisters und Übersicht Derivatивgeschäfte pro Kreditinstitut), die sich sowohl hinsichtlich der Anzahl der Kontrahenten (13 gegenüber 26) als auch hinsichtlich der Anzahl der Derivatивgeschäfte (63 gegenüber 246) deutlich unterschieden. Nach Ansicht des RH hätten diese offensichtlichen Unstimmigkeiten daher schon Anfang August 2012 einer Klärung zugeführt werden müssen. Der RH vermisste die unverzügliche Reaktion des Leiters der Finanzabteilung und der Mitglieder des Finanzbeirats.

28.1 Das Budgetreferat selbst erstellte keine regelmäßigen Berichte oder Auswertungen, die z.B. als Entscheidungsgrundlage für das Finanzmanagement herangezogen werden konnten oder als Managementinformation dienen. Berichte an den zuständigen Finanzreferenten erfolgten oftmals in mündlicher Form bzw. waren nicht schriftlich protokolliert. Ein standardisiertes Berichtswesen an den Finanzreferenten bestand nicht. Ebenfalls nicht dokumentiert war, inwieweit die Protokolle des Finanzbeirats dem verantwortlichen Finanzreferenten übermittelt wurden bzw. ob diese von ihm angefordert wurden.

28.2 Der RH kritisierte, dass es zwar monatliche Portfolioberichte durch den Finanzdienstleister an die Finanzabteilung gab, aber kein standardisiertes schriftliches Berichtswesen an den Finanzreferenten eingerichtet war und keine schriftlichen Anforderungen auch seinerseits dokumentiert waren.



Er empfahl dem Land Salzburg, vom Controlling regelmäßige standardisierte Berichte erstellen zu lassen, um eine Basis für fundierte und situationsgerechte Entscheidungen im Finanzmanagement zu schaffen. Mit dem Berichtswesen sollte sichergestellt werden, dass die relevanten Entscheidungsträger (Finanzreferent, Führungskräfte) über alle für die Planung, Kontrolle und Steuerung der Finanzgeschäfte erforderlichen Informationen zeitgerecht und im erforderlichen Umfang verfügen. Der RH empfahl zudem, auch den Landtag – regelmäßig, jedenfalls aber in der Anlage zum jeweiligen Rechnungsabschluss – über Anzahl, Art und Ergebnis der getätigten Finanzgeschäfte (insbesondere der Derivatgeschäfte) zu informieren (siehe auch TZ 41).

Interne Revision

29.1 (1) Die Interne Revision im Land Salzburg war als Referat beim Büro des Landesamtsdirektors angesiedelt, diesem als unabhängige Stabstelle direkt unterstellt und bestand neben der Referatsleitung aus zwei weiteren Mitarbeitern. Fachvorgesetzter der Internen Revision war der direkt dem Landesamtsdirektor unterstellte Fachreferent für besondere Aufgaben.

In einem Erlass des Landesamtsdirektors für den Inneren Dienst vom 12. Mai 1997 waren für die Interne Revision u.a. folgende Aufgaben festgelegt:

- die Prüfung der Effizienz, Effektivität, Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung unter Beachtung der Gesetzmäßigkeit sowie
- die Mitwirkung bei der Erstellung von Organisationsvorschriften und bei wichtigen Organisationsvorhaben.

Die Kontrolle der Gebarung und des Rechnungswesens waren in diesem Erlass von den Aufgaben der Internen Revision ausdrücklich ausgenommen. Daraus leitete die Interne Revision auch die Unzuständigkeit für die Kontrolle des Finanzmanagements ab.

(2) Die Interne Revision prüfte weder das Finanzmanagement des Landes Salzburg noch die Landesbuchhaltung.

29.2 Der RH kritisierte, dass die Interne Revision des Landes Salzburg – entgegen den sonst üblichen Regelungen in der öffentlichen Verwaltung – per Erlass ausdrücklich von der Prüfung der Gebarung und des Rechnungswesens ausgenommen war und dies in der Folge auf das gesamte Finanzmanagement ausgeweitet wurde. Dies führte



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

zu Kontrolllücken in finanziell relevanten Bereichen, die dazu geeignet waren, fehlerhaftes, unwirtschaftliches Handeln bzw. in letzter Konsequenz strafrechtlich relevante Sachverhalte nicht zu entdecken. Der RH hatte bereits mehrfach darauf hingewiesen, dass eine Interne Revision eine prozessunabhängige und führungsnahe Kontrollinstanz darstellen sollte (siehe dazu z.B. für den Bundesbereich den RH-Bericht „Einrichtung der Internen Revision“, Reihe Bund 2003/2 sowie Bund 2013/2), und ihre besondere Bedeutung für eine finanziell geordnete Verwaltungsführung unterstrichen. Nach Ansicht des RH hat eine Interne Revision als internes Kontrollorgan insbesondere die Ordnungsmäßigkeit des Handelns und die Effizienz der Aufgabenerfüllung der Organisationseinheit zu überprüfen, die Gebarungssicherheit sowie insbesondere die Wirksamkeit des IKS zu überwachen, Missstände aufzuzeigen und dadurch zur Vermeidung doloser Handlungen beizutragen und Abhilfemaßnahmen vorzuschlagen.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, zur Schließung von Kontrolllücken die Kontrollkompetenz der Internen Revision auf alle gebärungsrelevanten Bereiche und insbesondere auf das Rechnungswesen auszuweiten. Davon sollten auch die Überprüfung der internen Kontrollverfahren und die Wirksamkeit des Risikomanagements umfasst sein.

Der RH empfahl im Hinblick auf die Präventionswirkung und zur Risikominimierung, die Interne Revision als wesentlichstes internes Kontrollorgan zur regelmäßigen Überprüfung der Bereiche mit hohem finanziellem Risiko zu implementieren. Er empfahl weiters, dass die Leiter der zuständigen Organisationseinheiten die Berichte der Internen Revision nachweislich zur Kenntnis nehmen, eine Stellungnahme zu Feststellungen bzw. Kritiken der Internen Revision abgeben und allfällige Verbesserungsmaßnahmen dokumentieren. Die Umsetzung der Maßnahmen sollte durch ein Monitoring transparent dargestellt werden, um so den Kontrollkreislauf durchgängig abzubilden.

Der RH empfahl auch, die Interne Revision im Hinblick auf die aus den laufenden Entwicklungen gewonnenen Erkenntnisse nach Möglichkeit führungsnahe (Landeshauptmann) einzurichten, wobei Landesspezifika zu berücksichtigen wären, sowie die Handlungsfähigkeit der Internen Revision durch entsprechend qualifiziertes Personal sicherzustellen.

- 29.3** *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg leite der Landesamtsdirektor den Inneren Dienst des Amtes der Landesregierung und überwache hiebei die Geschäftsführung der Abteilungen dieses Amtes und Sorge für die Einheitlichkeit ihrer Amtsführung.*

Für eine Interne Revision bzw. Innenrevision gebe es im Land Salzburg keine gesonderten gesetzlichen Vorgaben. Bei der Internen Revision in der Landesverwaltung handle es sich somit um eine im Rahmen der Belange des Inneren Dienstes zur Unterstützung des Landesamtsdirektors tätige Funktion für Inspektionszwecke. Vorgaben hinsichtlich Aufgaben und Tätigkeiten der Internen Revision, die über den Bereich des Inneren Dienstes hinausgingen, hätten daher keine gesetzliche Grundlage gefunden. Die Geschäftseinteilung des Amtes der Landesregierung nenne im Aufgabenkatalog des Referates 0/01: Büro des Landesamtsdirektors, unter Interne Revision die Prüfung der Verwaltung auf Gesetzmäßigkeit, Effizienz und Effektivität sowie auf Einhaltung der innerdienstlichen Vorschriften, weiters von Projekten; außerdem die Entwicklung von Verbesserungsvorschlägen aus dieser Tätigkeit. Neben der Regelung in der Erlass-Sammlung „Innerer Dienst“ bestehe auch ein Konzept für die Interne Revision aus 1996 betreffend Grundlagen, Organisation, Aufgaben und Tätigkeit. Beide Vorschriften seien durch den Landeshauptmann als Vorstand des Amtes der Landesregierung genehmigt worden. Zur Prüfung der Effizienz, Effektivität, Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung unter Beachtung der Gesetzmäßigkeit lege das Konzept fest, dass die Gesetzmäßigkeit außerhalb des formellen und organisatorischen Bereichs nur im Rahmen der Prüfung auf Effizienz und Effektivität mit wahrzunehmen sei und nicht in Art einer Fachaufsicht zu erfolgen habe; diese Rechtmäßigkeit und fachliche Richtigkeit stelle daher keinen eigenen Prüfungsansatz dar. Dementsprechend bestimme daher der Erlass, dass die Fachaufsicht keine Aufgabe der Internen Revision sei.

Für die Aufgaben der Gebarungskontrolle des Landes sei neben dem RH der LRH eingerichtet. Deshalb sei es – auch im Hinblick auf die Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit – nur konsequent, wenn die Tätigkeit der Internen Revision erlassmäßig auf den Bereich des inneren Dienstes beschränkt sei. Daher prüfe die Interne Revision weder in den Aufgabenbereich des RH und des LRH fallende Belange noch die fachlichen Agenden im Rahmen der Finanzabteilung.

Angesichts der schon Jahrzehnte laufenden Bestrebungen des Landes, die Kosten der Landesverwaltung nachhaltig zu minimieren, wäre es äußerst kontraproduktiv, neben den verfassungsgemäß für

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

die Prüfung der Gebarung des Landes zuständigen Rechnungshöfen einer amtsinternen Revision, die in ihrer Ausstattung auf die Belange des inneren Dienstes zugeschnitten sei, zusätzlich auch die Prüfung aller Finanzagenden des Landes zu übertragen. Aus interner Revisionssicht wären zudem die ihr zugedachten Aufgaben betreffend die Landesfinanzen zweckmäßigerweise einem umfassenden, außerhalb der Finanzabteilung eingerichteten „(Finanz-)Controlling“ zu übertragen, das seinerseits durch die Rechnungshöfe geprüft werden könnte.

Erlassungsgemäß seien schriftliche Berichte der Internen Revision vor der Vorlage an den Landesamtsdirektor mit dem jeweiligen Leiter der geprüften Verwaltungseinheit zu besprechen. Nach dem Konzept für die Interne Revision seien die dabei abgegebenen Stellungnahmen in den Berichten zu berücksichtigen oder diesen beizuschließen.

Im Zusammenhang mit der vom RH geäußerten Kritik sei jedoch schon eine erste Änderung der Zuständigkeiten der Internen Revision durch Änderung des Erlasses 1.25 – Interne Revision umgesetzt worden: Die Interne Revision sei ab sofort auch befugt, das Vorhandensein einer ausreichenden dienststelleninternen Dienst- und Fachaufsicht (Verwaltungscontrolling) in den Dienststellen zu prüfen. Durch die gewählte Formulierung im Erlass sei auch klargestellt, dass die Dienststellenleiter wie bisher im jeweiligen Zuständigkeitsbereich die Dienst- und Fachaufsicht zu organisieren und auch wahrzunehmen hätten. Die bisherige generelle Ausnahme für den Finanzbereich sei entfallen, der konkrete Befugnisumfang werde durch die Landesregierung festzulegen sein. Die eingerichtete Arbeitsgruppe „Neustrukturierung des Finanzbereichs“ setze sich bereits mit einem Vorschlag zur Neugestaltung der Internen Revision auseinander. Der Fokus der Arbeitsgruppe werde neben der Sicherstellung einer lückenlosen Kontrollsystematik auch auf der künftigen organisatorischen Eingliederung der Internen Revision liegen. Neben der Überprüfung der Einhaltung der für die Verwaltung maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften, unter Beachtung der Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit, werde auch die Prüfung, Beurteilung und Verbesserung der Prozesse einen wesentlichen Aufgabenbereich einer Internen Revision „NEU“ darzustellen haben.

- 29.4** Der RH entgegnete dem Land Salzburg, dass sich der Aufgaben- und Tätigkeitsbereich der Internen Revision nicht auf den Bereich des Inneren Dienstes beschränken, sondern die gesamte Landesverwaltung abdecken sollte. Die Interne Revision sollte dabei als Teil des verwaltungsinternen Überwachungssystems prozessunabhängige Überwachungshandlungen setzen. Durch einen systematischen und zielgerichteten Ansatz sollte sie die Effektivität des Risikomanage-



ments, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse sowie von Supportprozessen prüfen und bewerten. Eine wesentliche Aufgabe der Internen Revision ist dabei die Analyse und Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit, Funktionssicherheit und Wirksamkeit des IKS (Ermittlung von Stärken und Schwächen, Identifikation von Risiken) und die Erarbeitung von Vorschlägen zur Beseitigung von aufgefundenen Schwachstellen und Sicherheitslücken.

Der RH hielt fest, dass auch für die bisher nicht von der Internen Revision überprüften Bereiche künftig die Berichte der Internen Revision nachweislich dem Leiter der zuständigen Organisationseinheit zur Kenntnis gebracht werden sollten und dieser zu den Feststellungen bzw. Kritiken der Internen Revision eine Stellungnahme abgeben und allfällige Verbesserungsmaßnahmen dokumentieren sollte. Darüber hinaus wären die Berichte nicht nur dem Landesamtsdirektor vorzulegen, sondern auch an die jeweils zuständigen Mitglieder der Landesregierung und dem Landeshauptmann zu übermitteln.

Als Teil des internen Überwachungssystems sollte die Interne Revision aufgrund ihres Fachwissens und ihrer Detailkenntnisse in Bezug auf die Landesverwaltung eine kontinuierliche Begleitung und Evaluierung von verwaltungsinternen Optimierungsprozessen gewährleisten und in Bezug auf das IKS dessen Effektivität und Effizienz bewerten sowie kontinuierliche Verbesserungsprozesse initiieren. Der RH als externe prozessunabhängige Prüfeinrichtung führt dagegen ex post Gebarungüberprüfungen durch und baut dabei im Anlassfall auf den Ergebnissen der Internen Revision auf. Interne Revisionen und die Rechnungshöfe (RH und LRH) haben somit als interne und externe Prüforgane unterschiedliche Aufgaben im Rahmen des Überwachungssystems wahrzunehmen. Der RH teilte in diesem Zusammenhang nicht die Auffassung des Landes Salzburg in dessen Stellungnahme, wonach die Interne Revision weder Prüfungen von in den Aufgabenbereich des RH und des LRH fallenden Belangen noch betreffend die fachlichen Agenden im Rahmen der Finanzabteilung wahrnehme. Dies würde ausgehend von der umfassenden Prüfkompetenz des RH im Länderbereich (Art. 127 B-VG) in letzter Konsequenz bedeuten, dass die Interne Revision im Bereich der Landesverwaltung keine Prüfungen durchzuführen hätte.

In Zusammenhang mit den Rollen und Verantwortlichkeiten im Kontrollsystem verwies der RH auch auf seine Ausführungen zu TZ 11.



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Der RH wies weiters darauf hin, dass die Fachaufsicht im Zuständigkeitsbereich der jeweiligen Dienststellenleiter keine Aufgabe der Internen Revision darstellt und weiterhin vom jeweiligen Fachvorgesetzten auszuüben ist. Die Wahrnehmung dieser Fachaufsicht durch den Vorgesetzten sollte jedoch von den Überprüfungen durch die Interne Revision umfasst sein.

Der RH verblieb bei seiner Meinung, dass der Aufgabenbereich der Internen Revision auch die Landesfinanzen umfassen sollte und nicht an das außerhalb der Finanzabteilung eingerichtete Controlling zu übertragen ist. Auf eine strikte organisatorische Trennung der Tätigkeitsbereiche von Interner Revision als interne prozessunabhängige nachgängige Kontrolle und Controlling als Planungs-, Steuerungs- und Informationseinheit wäre zu achten.

Prüfung des Rechnungsabschlusses durch den LRH

- 30.1** (1) Gemäß Art. 18 Landesrechnungsgesetz¹⁸ i.V.m. § 6 Abs. 1 lit. a Salzburger Landesrechnungshofgesetz 1993¹⁹ verfasst die Landesregierung für das abgelaufene Haushaltsjahr den Rechnungsabschluss und legt diesen dem LRH zur Überprüfung vor.

Der LRH Salzburg überprüfte die Gebarung des Landes und legte gemäß § 10 Abs. 1a Landesrechnungshofgesetz 1993 dem Landtag Berichte über die Überprüfung des Rechnungsabschlusses des Landes vor.

(2) Spezifische gesetzliche Regelungen über den Ablauf, Inhalt und Umfang der Prüfung des Rechnungsabschlusses durch den LRH gab es nicht. Im Bericht zur Überprüfung des Rechnungsabschlusses 2011 hielt der LRH fest: *„Die Prüfung umfasste vor allem die Feststellung des Kassenbestandes sowie die Vollständigkeit und Richtigkeit der Haushaltsrechnung und der Nachweise. Weiters prüfte der LRH, ob die Gebarung im Einklang mit dem Voranschlag (VA) abgewickelt und ob VA und RA in Übereinstimmung mit den Vorschriften der VRV und den sonstigen finanzrechtlich relevanten Bestimmungen erstellt wurden.“* Im Prüfbericht kam der LRH zu folgendem Prüfungsurteil: *„Die Prüfung des LRH ergab, dass die Buchführung und der Rechnungsabschluss 2011 ordnungsgemäß erfolgten.“*

¹⁸ LGBl. Nr. 74/1931 (i.d.F. LGBl. Nr. 18/1951): Landesrechnungsgesetz vom Jahre 1930

¹⁹ LGBl. Nr. 35/1993 (i.d.F. LGBl. Nr. 85/2012): Salzburger Landesrechnungshofgesetz 1993



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Land Salzburg – Finanzielle Lage

(3) Der LRH führte die Überprüfung des Rechnungsabschlusses nicht nach nationalen und internationalen Prüfungsstandards und Richtlinien durch. Die Prüfung beschränkte sich auf eine Analyse wesentlicher Positionen des Rechnungsabschlusses. Für die Überprüfung des Nachweises des Geldbestandes forderte der LRH Kopien von Kontoauszügen und eine Auflistung der Bankkonten von der Landesbuchhaltung an. Der LRH holte keine externen Bestätigungen von Kreditinstituten, Debitoren oder Kreditoren ein. Dies trug auch dazu bei, dass der LRH schwerwiegende Mängel in den Abschlussrechnungen bzw. in den Nachweisen sowie die Nichteinhaltung einschlägiger gesetzlicher Vorschriften nicht feststellte.

(4) Im Rahmen der stichprobenhaften Überprüfungen der Darstellung des Finanzmanagements des Landes Salzburg im Rechnungsabschluss und in den Nachweisen stellte der RH im Rahmen seiner Gebarungüberprüfung beispielsweise folgende Mängel fest:

- Eine Überprüfung des Nachweises über den Schuldenstand und Schuldendienst im Jahr 2011 durch den RH zeigte, dass die im Rechnungsabschluss ausgewiesenen Darlehen mit der Republik Österreich zum 31. Dezember 2011 nicht der tatsächlichen Höhe der Verbindlichkeiten des Landes gegenüber der Republik Österreich entsprachen (siehe TZ 44).
- Im Teilabschnitt 1/95000 Schuldenmanagement des Rechnungsabschlusses 2011 des Landes Salzburg (ohne Landeswohnbauaufonds) wurde auf der Post „6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ ein Saldo von rd. 21,4 Mio. EUR ausgewiesen. Tatsächlich standen auf dieser Ausgabenpost Ausgaben in Höhe von rd. 271,9 Mio. EUR Einnahmen in Höhe von rd. 250,5 Mio. EUR gegenüber. Die laufende Verbuchung von Einzahlungen auf einer Ausgabenpost widersprach dem Prinzip der Bruttoverrechnung gemäß § 12 Abs. 1 VRV.²⁰ Durch die Vorgehensweise, lediglich die Salden auszuweisen, konnte auch der gesetzlich festgelegte Ausgabenrahmen von 29,8 Mio. EUR für das Jahr 2011 umgangen werden (siehe TZ 39).
- Zahlreiche Guthaben, Kredite und Darlehen sowie Wertpapierbestände bei Kreditinstituten waren in den Büchern des Landes Salzburg nicht erfasst, wodurch Vermögens- und Schuldenstände des Landes unvollständig dargestellt wurden (siehe TZ 41).

²⁰ BGBl. Nr. 787/1996 (i.d.F. BGBl. II Nr. 118/2007): Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, der Gemeinden und von Gemeindeverbänden geregelt werden (Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 – VRV 1997)

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

- In der durchlaufenden Gebarung wurden Geschäftsfälle voranschlagsunwirksam verbucht, obwohl sie tatsächlich voranschlagswirksam hätten erfasst werden müssen (siehe TZ 40).

30.2 Um künftig bestehende Mängel in den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg aufzeigen zu können, empfahl der RH dem Land Salzburg, analog zur Regelung des § 117 Abs. 1 Bundeshaushaltsgesetz 2013²¹ (BHG 2013) die Prüfpflicht des LRH dahingehend zu regeln, dass die Überprüfung der Abschlussrechnung in Übereinstimmung mit fachlich anerkannten Prüfungsrichtlinien und –standards zu erfolgen hat. Dabei wären jedenfalls folgende Mindestmaßnahmen zu berücksichtigen:

- Entwicklung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes,
- Überprüfung der Internen Kontrollsysteme,
- Überprüfung der zahlenmäßigen Richtigkeit des Rechnungsabschlusses mittels stichprobenhafter Belegauswahl,
- Überprüfung der Vollständigkeit durch Einholung von externen Bestätigungen (Kreditinstitute, Debitoren und Kreditoren).

Buchhaltung

Organisation

31.1 Die Landesbuchhaltung war seit dem Jahr 2006 als Referat 8/04 in die Finanzabteilung eingegliedert²². Die Landesbuchhaltung war davor eine eigenständige Abteilung im Amt der Salzburger Landesregierung gewesen²³. Seit Beginn der Durchführung von Derivatgeschäften im Jahr 2001 durch das Land Salzburg entstand immer wieder Abstimmungsbedarf bezüglich der Aufgabenzuordnung zwischen dem Budgetreferat und der Landesbuchhaltung (bspw. Zuständigkeiten für Dispositionen im Rahmen des Cash-Managements, für Veranlagungen, die Fremdmittelbeschaffung, die Überwachung des Zahlungsvollzugs).

²¹ BGBl. I Nr. 139/2009 (i.d.F. BGBl. I Nr. 62/2012): Bundesgesetz über die Führung des Bundeshaushaltes (Bundeshaushaltsgesetz 2013 – BHG 2013)

²² Die Finanzabteilung umfasste neben dem Referat Landesbuchhaltung und dem Referat Budgetangelegenheiten noch die beiden Referate Allgemeine Finanzangelegenheiten und Zivilrechtsangelegenheiten.

²³ Mit der Änderung der Geschäftseinteilung vom 25. September 2006 erfolgte die Eingliederung der Landesbuchhaltung (vorher in der Abteilung 14) als Referat in die Finanzabteilung. Die Dienstaufsicht über die Landesbuchhaltung wurde dem Leiter der Finanzabteilung per 1. Juni 2005 vom Landesamtsdirektor mittels Amtsverfügung übertragen.



Dem RH wurde vom Leiter der Landesbuchhaltung ein Aktenvermerk über ein im Jahr 2004 zwischen der Finanzabteilung und der Landesbuchhaltung festgelegtes Prozedere vorgelegt. Demnach trug die Landesbuchhaltung für unmittelbar vom Finanzmanagement veranlasste Aufträge keine Verantwortung. Für sämtliche vom Finanzmanagement in Anspruch genommenen Instrumente im Rahmen des Liquiditäts- und Portfoliomanagements bestand für die Landesbuchhaltung nur eine eingeschränkte Prüfpflicht, da es sich bei Umsätzen aus diesen Instrumenten ausschließlich um Innenumsätze des Landes handeln würde. Die Vereinbarung legte weiters fest, dass für die endgültigen Erträge bzw. Aufwendungen die entsprechenden Buchungsfälle nach Maßgabe des Landeshaushaltsgesetzes und der VRV vom Finanzmanagement an die Landesbuchhaltung bekanntzugeben seien.

Die Landesbuchhaltung nahm diese Vereinbarung zum Anlass, bei der Revidierung der Buchungen betreffend sämtliche Geschäftsfälle aus dem Finanzmanagement auf die Vorlage von Originalbelegen zu verzichten.

- 31.2** Der RH kritisierte die weite Auslegung der Vereinbarung zwischen der Finanzabteilung und der Landesbuchhaltung, aufgrund derer Buchungen aus dem Bereich des Finanzmanagements ohne Originalbelege revidiert wurden. Dies widersprach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und stellte eine wesentliche Schwachstelle im IKS des Landes dar. Damit wurde in einem Bereich mit äußerst hohem Risiko die Prüf- bzw. Kontrollmöglichkeit der Buchhaltung eingeschränkt und so ein wesentlicher Kontrollfaktor im IKS wesentlich begrenzt.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, generell keine für einzelne Bereiche geschaffenen Ausnahmen und Einschränkungen der Kontrollverantwortung der Landesbuchhaltung zu regeln. Im Sinne eines umfassenden IKS (Transparenz, Kontrollautomatik und Vier-Augen-Prinzip, Funktionstrennung, Mindestinformation) wäre sicherzustellen, dass die Landesbuchhaltung die ihr zukommenden Aufgaben in der Verrechnung und Nachprüfung für alle Bereiche des Landes Salzburg einheitlich und in vollem Umfang – analog den Bestimmungen des § 124 Abs. 6 BHV – durchführt. Eine inhaltliche Prüfung der Finanzgeschäfte wäre für die Landesbuchhaltung jedoch nicht vorzusehen.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Der RH wies kritisch auf die Unvereinbarkeit der organisatorischen Eingliederung der Landesbuchhaltung in die Finanzabteilung hin und empfahl dem Land Salzburg, die Landesbuchhaltung und die Finanzabteilung organisatorisch zu trennen, um die erforderlichen Rahmenbedingungen für die uneingeschränkte Ausübung der Aufgaben der Landesbuchhaltung zu schaffen.

31.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg seien mit einem Regierungsbeschluss aus 2005 durch die Landesregierung strukturelle Änderungen im Amt der Landesregierung beschlossen und in Folge die Landesbuchhaltung im Jahr 2006 an die Finanzabteilung angegliedert worden. Grundlage für diese Maßnahmen sei das Projekt Aufgaben- und Strukturreform 2004 gewesen, mit dem Hintergrund verwaltungsökonomischer Überlegungen und dem Ziel, sparsamer bzw. in flacheren/größeren Organisationsstrukturen zu arbeiten. Mit einstimmigem Beschluss des Salzburger Landtags in seiner Sitzung am 24. April 2013 sei die Landesregierung aufgefordert worden, „eine umfassende Reform und Neustrukturierung der Finanzabteilung unter besonderer Bedachtnahme auf die Aufgaben der Landesbuchhaltung einzuleiten“. In den Überlegungen der durch den Landesamtsdirektor eingerichteten Arbeitsgruppe „Neuorganisation des Finanzbereichs“ werde auch die künftige strukturelle Verankerung einer Buchhaltung einen zentralen Aspekt darstellen. Ziel einer Ausgliederung der Landesbuchhaltung sei jedenfalls eine Stärkung der Eigenständigkeit und damit die Schaffung der strukturellen Voraussetzungen für die ordnungsgemäße Durchführung der Kontrollaufgaben durch die Buchhaltung.*

Belegwesen

32.1 (1) In der Gebarungsabwicklung des Landes Salzburg war laut einer internen Prozessbeschreibung eine funktionale Trennung zwischen anweisender und ausführender Stelle vorgesehen. Bei der Abwicklung von Zahlungen erstellten die anweisenden Stellen üblicherweise für zukünftige Zahlungsein- oder -ausgänge im Buchhaltungssystem Empfangs- bzw. Zahlungsaufträge, die anschließend von der Landesbuchhaltung als ausführender Stelle revidiert und durchgeführt wurden.



Die anweisenden Stellen waren dabei u.a. für folgende Kontrollschritte verantwortlich:

- Bestätigung der sachlichen Richtigkeit der Leistungserbringung,
- Überprüfung der Glaubwürdigkeit und Echtheit der Originalunterlagen und Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit.

Die anweisenden Stellen hatten nach der Erfassung der Geschäftsfälle im Buchhaltungssystem und Durchführung der Kontrollschritte die Originalbelege an die Landesbuchhaltung weiterzugeben, wo diese revidiert und zentral abgelegt wurden.

Die Prüfung durch die Landesbuchhaltung umfasste u.a. grundsätzlich die Überprüfung der Kontierung (Haushalt, Ansatz, Post und Rechnungsjahr) sowie die Übereinstimmung der Angaben der im Buchhaltungssystem angelegten Empfangs- bzw. Zahlungsaufträge mit den Originalunterlagen.

(2) Für Geschäftsfälle des Finanzmanagements legte das Budgetreferat der Landesbuchhaltung abweichend von der festgelegten Vorgehensweise keine Originalbelege vor. Als Ersatz für die Originalunterlagen erstellte das Budgetreferat Eigenbelege, die den Zahlungsbetrag, die Kontierung, den Zahlungsempfänger, den Zahlungsgrund und das Datum der Zahlungsdurchführung bzw. die Fälligkeit umfassten. Teilweise enthielten diese Eigenbelege Berechnungen über die Höhe der Zahlungen (z.B. für Swapgeschäfte oder Barvorlagen). Auf Basis der Informationen der Eigenbelege führte die Landesbuchhaltung Zahlungen durch, ohne dass die vom Budgetreferat angegebenen Informationen mit externen Belegen (z.B. Abrechnungen der Geschäftspartner) abgeglichen wurden. Für Devisentermingeschäfte übermittelte das Budgetreferat in einzelnen Fällen E-Mail-Bestätigungen der Kreditinstitute über den Vertragsabschluss. Bei Einnahmenbuchungen führte die Landesbuchhaltung teilweise auch Revidierungen ohne Belege durch. Die Buchhaltung glich dann lediglich die vom Budgetreferat im System eingegebenen Beträge mit Gutschriften auf den von der Landesbuchhaltung verwalteten Bankkonten des Landes Salzburg ab. Sie überprüfte jedoch nicht die Übereinstimmung der verbuchten Geschäftsfälle mit den Originalbelegen.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Das folgende Beispiel zeigt diese Verbuchungspraxis:

Das Land Salzburg stellte dem Salzburger Landeswohnbaufonds unter dem Titel „Zinsenabrechnung des Jahres 2009“ einen Betrag von 2,7 Mio. EUR in Rechnung und führte dazu die in der folgenden Tabelle angeführten Buchungen durch. Als Grundlage für diese Buchungen diente ein vom Budgetreferat erstellter Eigenbeleg; ein Originalbeleg zur Nachvollziehbarkeit der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit fehlte.

Tabelle 3: Buchungen zur Zinsenabrechnung 2009 zwischen Land Salzburg und dem Salzburger Landeswohnbaufonds				
Konto	Bezeichnung	Ausgabe	Einnahme	voranschlagsunwirksame Gebarung
		in 1.000 EUR		
1/482008 6570	Geldverkehrsspesen Landeswohnbaufonds	2.700		
2706 003	Devisentermingeschäfte			2.000
2/950005 8292 002	Erträge aus Schuldenmanagement Landeswohnbaufonds		380	
1/910008 6570 004	Finanzmanagement Landeswohnbaufonds		320	

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; Landesbuchhaltung

- a) Das Konto²⁴ des Landeswohnbaufonds „1/482008 6570 Geldverkehrsspesen–Landeswohnbaufonds“ wurde mit einer Ausgabe von 2,7 Mio. EUR belastet.
- b) Ein Teilbetrag von 2,0 Mio. EUR wurde dem Konto „2706 003 Devisentermingeschäfte“ in der voranschlagsunwirksamen Gebarung gutgeschrieben.
- c) Ein Teilbetrag von 380.000 EUR wurde dem Landeshaushalt am Konto „2/950005 8292 002 Erträge aus Schuldenmanagement Landeswohnbaufonds“ gutgeschrieben.
- d) Ein Teilbetrag von 320.000 EUR wurde am Ausgabenkonto des Landes „1/910008 6570 004 Finanzmanagement Landeswohnbaufonds“ als Einnahme (Absetzung) gebucht.

²⁴ Im Folgenden werden im Sinne der besseren Verständlichkeit und der Leserfreundlichkeit die Posten mit der Angabe des jeweiligen Ansatzes als Konto bezeichnet (z.B. Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“).

Mit dieser Transaktion transferierte das Land Salzburg 2,0 Mio. EUR vom Budget des Landeswohnbaufonds in die voranschlagsunwirksame Gebarung (zur weiteren Verwendung am Konto Devisentermingeschäfte), buchte 380.000 EUR als Einnahme im Landeshaushalt und 320.000 EUR als Einnahme auf einem Ausgabenkonto des Landeshaushalts, um so die Summe der Ausgaben nicht mehr in voller Höhe auszuweisen (Absetzung).

- 32.2** Der RH kritisierte, dass die Landesbuchhaltung eine Revidierung von Zahlungs- oder Empfangsaufträgen des Budgetreferats ohne Belege oder lediglich anhand von Eigenbelegen durchführte. Diese in der Praxis absolut unübliche Vorgangsweise stellte einen entscheidenden Schwachpunkt im IKS des Landes Salzburg dar, der sich stark risikoe erhöhend auswirkte. Diese Vorgangsweise trug zur völligen Intransparenz des Buchhaltungssystems bei und ist ein Grund für die nunmehr nicht mögliche Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Auflösung der Finanzgeschäfte (siehe TZ 49). Dies widersprach einem wesentlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (Prinzip der Nachvollziehbarkeit), so dass der Zusammenhang zwischen den Geschäftsfällen und deren buchmäßiger Erfassung nicht hergestellt werden konnte.²⁵ Die in dieser Form vorgenommene Revidierung diente lediglich technischen Zwecken, nämlich der Freigabe von Zahlungen, und war nicht für eine ordnungsgemäße Kontrolle geeignet. Die Informationen aus den Eigenbelegen waren nicht ausreichend, um die Richtigkeit der Kontierung der Zahlungen und damit die Einhaltung haushaltsrechtlicher Vorschriften sicherzustellen, weil sie keine vollständigen Informationen über die zu buchenden Geschäftsfälle gaben.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, sämtliche Geschäftsfälle des Finanzmanagements mit Originalunterlagen zu belegen und der Landesbuchhaltung zur Überprüfung der Buchungen bzw. zur Durchführung der Zahlungen vorzulegen. Dabei hat die Landesbuchhaltung keine inhaltliche Prüfung durchzuführen, weil die Kontrolle der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit bei der anweisenden Stelle liegt. Jedoch kann nur durch die Vorlage von Originalbelegen sichergestellt werden, dass die Landesbuchhaltung ihre gesetzlich festgelegten Aufgaben ordnungsgemäß erfüllt. Für eine Neuausrichtung des Prüfungsprozesses im Gebarungsvollzug des Landes Salzburg wies der RH auf die diesbezüglichen Bestimmungen der §§ 124 ff. BHV 2013²⁶ hin.

²⁵ siehe U. Torggler in Straube, UGB II/RLG § 190 Rz 31 ff.

²⁶ BGBl. II Nr. 266/2010: Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Durchführung des Bundeshaushaltsgesetzes (Bundeshaushaltsverordnung 2013 – BHV 2013)

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

32.3 *Das Land Salzburg teilte in seiner Stellungnahme mit, dass der Landesbuchhaltung nunmehr für sämtliche Geschäftsfälle des Finanzmanagements die erforderlichen Originalbelege zur Überprüfung der Buchungen bzw. Durchführung von Zahlungen vorgelegt würden. Eine Revidierung von Umbuchungen im Rahmen des Finanzmanagements erfolge daher seitens der Landesbuchhaltung auf Basis nachvollziehbarer Belege, so dass sachkundige Dritte sämtliche Umbuchungen inhaltlich und betragsmäßig nachvollziehen könnten. Weiters wies das Land Salzburg auf die Umsetzung der Empfehlungen des RH im Bereich der Einrichtung eines IKS (TZ 13) und auf die Einrichtung einer Arbeitsgruppe zur Neuorganisation des Finanzbereichs (TZ 31) hin.*

33.1 Für die Erstellung des Rechnungsabschlusses war es notwendig, Umbuchungen vorzunehmen. Im Rahmen der jährlichen Abschlussarbeiten führte die Leiterin des Budgetreferats für den Bereich Finanzmanagement zahlreiche Umbuchungen durch. Diese betrafen bspw. den Ausgleich von Bestandskonten der durchlaufenden Gebarung und Buchungen im Zusammenhang mit der Darlehensgebarung.

Für Umbuchungen im Zusammenhang mit der Erstellung des Rechnungsabschlusses in der Landesbuchhaltung lagen nicht immer Belege vor. So konnte die Landesbuchhaltung dem RH für die Verbuchung einer Darlehenstilgung in Höhe von rd. 4,69 Mio. EUR, welche die Leiterin des Budgetreferats am 15. März 2012 im Rahmen der Abschlussarbeiten zum Rechnungsabschluss 2011 durchführte, keinen Beleg vorlegen. Die Revidierung der Buchung durch den Leiter der Landesbuchhaltung erfolgte somit ohne jegliche Unterlagen.

Auch in einem weiteren Fall konnte dem RH für eine Rechnungsabschlussbuchung von rd. 74,9 Mio. EUR am 22. Februar 2011 („Umbuchung Finanzierungen für Landes-Wohnbaufonds 2010“) weder von der Landesbuchhaltung noch von einem Mitarbeiter des Budgetreferats ein Nachweis über Inhalt und Höhe der Buchung vorgelegt werden.

Weiters führte das Budgetreferat im Rahmen des Rechnungsabschlusses 2011 zum Ausgleich des Verrechnungskontos „3670 500 Verbindlichkeiten aus Allgemeinem Erlag Wertpapiergebarung“ eine Umbuchung des offenen Saldos in Höhe von 269.273.356,36 EUR vom Konto „2702 Forderungen Liquiditätsmanagement“ durch, um die offenen Verbindlichkeiten mit den offenen Forderungen auszugleichen. Auch dafür konnte von der Landesbuchhaltung kein

Buchungsbeleg vorgelegt werden, eine Nachprüfbarkeit der Buchung war daher nicht möglich.

- 33.2** Der RH kritisierte, dass für Umbuchungen in Millionenhöhe im Zusammenhang mit der Erstellung des Rechnungsabschlusses in der Landesbuchhaltung nicht lückenlos Belege vorlagen. Dadurch wurde das Belegprinzip, ein wesentlicher Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, nicht eingehalten.

Er empfahl dem Land Salzburg, durch geeignete Regelungen sicherzustellen, dass die Landesbuchhaltung und sachkundige Dritte jederzeit sämtliche Umbuchungen inhaltlich und betragsmäßig nachvollziehen können. Eine Revidierung dieser Umbuchungen durch die Landesbuchhaltung darf ausnahmslos nur auf Basis nachvollziehbarer Belege erfolgen, so dass die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungsabschlusses sichergestellt werden können.

- 33.3** *Das Land Salzburg wies auf seine Stellungnahme zu TZ 13 (Einrichtung eines IKS) und TZ 31 (Revidierung von Geschäftsfällen des Finanzmanagements anhand von Originalbelegen) hin.*

Bankkonten

- 34.1** (1) Bei der Eröffnung von Bankkonten für das Finanzmanagement war die Einbindung der Landesbuchhaltung nicht zwingend vorgesehen. Das Budgetreferat konnte aufgrund der umfassenden Vollmachten (siehe TZ 15) bei Kreditinstituten Konten eröffnen und auch die Zeichnungsberechtigung für diese selbst vergeben. Die Mitarbeiter waren damit in der Lage, Geldbewegungen außerhalb des Erfassungsradius der Landesbuchhaltung durchzuführen. Als Folge davon waren mindestens 300 Bankkonten nicht in der Landesbuchhaltung erfasst, weil die Mitarbeiter der Landesbuchhaltung keine Kenntnis davon erlangten.

Jedoch auch bei Kenntnis von Fremdwährungskonten erfasste die Landesbuchhaltung diese nicht, weil sie nur eine Verrechnung von Euro-Konten vornahm. Sie zog eine Umrechnung der Fremdwährungen in Euro nicht in Erwägung. Teilweise wurden anstelle der Erfassung von Bankkonten eigene Personenkonten angelegt.

Durch die Nichterfassung der Bankkonten waren zahlreiche Geschäftsfälle des Finanzmanagements in der Landesbuchhaltung nicht abgebildet.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Fremdwährungskonten wurden erst bei Konvertierung auf ein in der Landesbuchhaltung geführtes Euro-Konto im Rechnungswesen des Landes erfasst. Da es sich bei diesen Beträgen meist um Salden mehrerer vorgenommenen Finanzgeschäfte handelte, konnten diese in der Landesbuchhaltung einzelnen Finanzgeschäften nicht mehr zugeordnet werden. Dies führte zu einer intransparenten, nicht nachvollziehbaren Verbuchung.

Beispielsweise konnte die Landesbuchhaltung folgende, vom Budgetreferat der OeBFA als Empfängerkonten für Geldtransfers zwischen der OeBFA und dem Land Salzburg (Zahlungsinstruktion) bekannt gegebene Fremdwährungskonten nicht als dem Land Salzburg zugehörig zuordnen:

Tabelle 4: Von der Landesbuchhaltung nicht zuordenbare Fremdwährungskonten			
Konto Nr.	Kreditinstitut	Bezeichnung	Fremdwährung
815.523	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg, Amt der Salzburger Landesregierung	CHF
10.000.001.529	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	GBP
10.200.000.036	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	GBP
15.000.007.847	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	ZAR
15.000.009.546	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	TRY
15.000.007.289	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	AUD
15.000.007.740	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	AUD
15.000.007.739	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	NZD
15.000.013.215	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	TRY
10.000.002.289	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	NZD
111.007	Oesterreichische Nationalbank	Land Salzburg	CHF

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; OeBFA

Der RH identifizierte aus den bisher eingelangten Bankbriefen (siehe TZ 10) insgesamt rd. 120 Fremdwährungskonten, die nicht in der Landesbuchhaltung erfasst waren. Im Jahr 2012 gab es auf diesen Konten rd. 9,5 Mrd. EUR Soll- bzw. Habenumsätze, die nicht unmittelbar in der Landesbuchhaltung erfasst wurden. Diese Konten wurden demnach bei Erstellung der Kassenabschlüsse nicht berücksichtigt.



(2) Kontoauszüge von Bankkonten, die das Budgetreferat eröffnet hatte, wurden per Post an dieses übersendet und konnten somit nicht von der Landesbuchhaltung überprüft werden bzw. wurden ihrem Zugriff komplett entzogen.

- 34.2** (1) Der RH kritisierte, dass Mitarbeiter außerhalb der Landesbuchhaltung ermächtigt waren, Bankkonten im Namen des Landes zu eröffnen und zu schließen (siehe TZ 15).

Nach Ansicht des RH entstand durch diese nicht sachgerechte Vollmachtserteilung, durch die das Budgetreferat zur Eröffnung von Bankkonten bei Kreditinstituten ermächtigt war, eine Kontrollücke, die es ermöglichte, Konten ohne Wissen und Zugriff der Landesbuchhaltung zu eröffnen und auf diesen zu gestionieren. Dies führte dazu, dass mindestens 300 bestehende Bankkonten im Rechnungswesen des Landes Salzburg nicht erfasst bzw. abgebildet waren. Als Folge davon waren sämtliche Finanzgeschäfte, die auf diesen Bankkonten getätigt wurden, in der Landesbuchhaltung und somit im Landeshaushalt und in den Rechnungsabschlüssen nicht unmittelbar erfasst. Dies war ein weiterer Grund für die nunmehr nicht mögliche Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Auflösung der Finanzgeschäfte.

(2) Der RH kritisierte, dass durch die Nichterfassung von Konten in der Landesbuchhaltung die Vollständigkeit des Rechnungswesens des Landes Salzburg nicht mehr gewährleistet war. Er hob dabei insbesondere die rd. 120 in der Landesbuchhaltung nicht erfassten Fremdwährungskonten mit 9,5 Mrd. EUR Umsatz im Jahr 2012 kritisch hervor.

Er empfahl dem Land Salzburg, die ausschließliche Befugnis zur Eröffnung von Bankkonten (Erteilung einer Vollmacht) an die Landesbuchhaltung zu übertragen und dies entsprechend zu dokumentieren. Dem Leiter der Landesbuchhaltung sollte in diesem Fall die ausschließliche Rolle des Revisors zugeteilt werden, um auch in der Landesbuchhaltung eine Kontrollschleife bei der Eröffnung von Bankkonten einzurichten. Auch die Gewährung von Zeichnungsberechtigungen für Konten sollte keinesfalls von den Vertretungsbefugten selbst, sondern von deren Vorgesetzten unterfertigt werden. Ebenso sollte die Landesbuchhaltung zwingend über die Eröffnung von Wertpapierdepots informiert werden.



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

(3) Der RH kritisierte, dass die Kontoauszüge von Bankkonten, die das Budgetreferat eröffnet hatte, teilweise ausschließlich an dieses übersendet wurden. Dadurch entstand eine weitere Möglichkeit, die Existenz dieser Konten und der darauf vorgenommenen Zahlungsflüsse dem Wissen und Zugriff der Landesbuchhaltung zu entziehen.

Der RH empfahl dem Land Salzburg sicherzustellen, dass sämtliche Kontoauszüge von Kreditinstituten, mit denen das Land Salzburg in Geschäftsbeziehungen stand – unabhängig von Inhalt und betreffendem Bereich –, im Original jedenfalls der Landesbuchhaltung zugeleitet werden. Im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses sind die Salden der Buchhaltungskonten für Bankkonten und Wertpapierdepots mit Konto- bzw. Depotauszügen abzustimmen.

34.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg sei nunmehr in den Vollmachten festgelegt, dass Kontoauszüge an die Finanzabteilung, den LRH und die Landesbuchhaltung zu übermitteln seien. Außerdem würden in der Landesbuchhaltung sämtliche Unterlagen und Kontoauszüge zentral gesammelt und archiviert. Weiters gab das Land Salzburg bekannt, dass die Landesbuchhaltung Fremdwährungskonten derzeit gemeinsam mit den anderen der Landesbuchhaltung bisher nicht bekannten Bankkonten in das Rechnungswesen-System des Landes einpflege. Bezüglich der Vorgehensweise zur Eröffnung von Bankkonten verwies das Land Salzburg auf die entsprechende Umsetzung der Empfehlungen des RH zu TZ 15.*

Personenkonten im Finanzmanagement

35.1 (1) In einem Buchhaltungssystem wird für jeden Geschäftspartner ein eindeutig zuordenbares Personenkonto angelegt, das u.a. Informationen über Adresse, Bankverbindung, UID-Nummer oder Sozialversicherungsnummer umfasst.

Im Land Salzburg ordnete die anweisende Stelle im Rahmen der Erstellung eines Zahlungs- oder Empfangsauftrags jeder Zahlung ein Personenkonto zu. Von der anweisenden Stelle neu angelegte Personenkonten für neue Geschäftspartner revidierte die in der Landesbuchhaltung eingerichtete Personenkonten-Prüfstelle. Bei Geschäftsfällen aus dem Finanzmanagement legte das Budgetreferat der Landesbuchhaltung üblicherweise keine Originalbelege vor. Die Landesbuchhaltung revidierte die Personenkonten deshalb auf Basis von Eigenbelegen (siehe TZ 32).

(2) Der RH erhob alle im Jahr 2011 und 2012 bestehenden Personenkonten, die auf Kreditinstitute oder Versicherungen lauteten. Im Zuge dieser Erhebung zeigte sich, dass in zehn Fällen zwei oder mehrere Personenkonten mit gleicher Bezeichnung im Buchhaltungssystem angelegt waren. In einem dieser zehn Fälle gab es fünf Personenkonten mit gleicher Kontenbezeichnung.

- 35.2** (1) Der RH kritisierte, dass die Landesbuchhaltung die Neuanlage von Personenkonten bei Geschäftsfällen im Rahmen des Finanzmanagements lediglich anhand von Eigenbelegen revidierte. Diese Vorgehensweise stellte keinen zuverlässigen Kontrollschritt im Gebarungsvollzug dar. Der Abgleich von Informationen der Personenkonten mit zuverlässigen externen Belegen stellt einen wichtigen Schritt zur Verringerung des Risikos von Malversationen dar.

Der RH empfahl deshalb dem Land Salzburg, die Revidierung der Neuanlage von Personenkonten künftig ausschließlich auf Basis der Überprüfung von Originalbelegen durchzuführen.

(2) Weiters kritisierte der RH, dass es trotz der zentralen Einrichtung der Personenkonten-Prüfstelle zu Mehrfacherfassungen kam.

Er empfahl dem Land Salzburg die Festlegung von eindeutig zuordenbaren Mussfeldern im Buchhaltungssystem – wie bspw. Firmenbuchnummer, Vereinsregisternummer, UID-Nummer, Gewerberegisternummer oder Sozialversicherungsnummer – für die Neuanlage von Personenkonten, um künftig Mehrfacherfassungen zu vermeiden. Weiters empfahl der RH, eine Bereinigung der doppelt oder mehrfach erfassten Personenkonten durchzuführen.

- 35.3** *Das Land Salzburg teilte mit, dass eine Kontrolle bei Neuanlagen von Personenkonten durch die Personenkonten-Prüfstelle im Zuge der Übermittlung der Anweisungen mittels physischer Originalbelege (Rechnung, Förderungsansuchen, Bescheid) erfolge. Die Verwendung eines eindeutigen Schlüssels für die Vergabe von Personenkonten werde noch geprüft.*

Eine Bereinigung von mehrfach erfassten Personenkonten sei bereits seit Herbst 2012 erfolgt, wobei diese im System farblich gekennzeichnet würden und dann systembedingt nicht mehr verwendet werden könnten.



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

- 35.4** Der RH wies darauf hin, dass erst durch die nunmehrige Verwendung von Originalbelegen bei der Verbuchung von Geschäftsfällen des Finanzmanagements auch die Revidierung der Neuanlage von Personenkonten, welche ausnahmslos basierend auf Originalbelegen erfolgen darf, ordnungsgemäß durchgeführt werden kann.

Der RH bekräftigte seine Empfehlung, für jedes Personenkonto ein eindeutig zuordenbares Mussfeld im Buchhaltungssystem einzuführen, um künftige Mehrfacherfassungen zu vermeiden.

Hinsichtlich der Bereinigung von mehrfach erfassten Personenkonten hielt der RH fest, dass bei einer Auswertung der Personenkonten, die auf Kreditinstitute oder Versicherungen lauteten, im Februar 2013 in zehn Fällen zwei oder mehrere Personenkonten mit gleicher Bezeichnung im Buchhaltungssystem angelegt waren und es in einem dieser zehn Fälle fünf Personenkonten mit gleicher Kontenbezeichnung gab. Er wiederholte deshalb seine Empfehlung, die Bereinigung der mehrfach erfassten Personenkonten auch im Bereich des Finanzmanagements weiter voranzutreiben.

Verbuchung nicht zuordenbarer Zahlungen auf (temporären) Evidenzkonten

- 36.1** (1) Vor Durchführung von Zahlungen erstellten üblicherweise die anweisenden Stellen Empfangs- bzw. Zahlungsaufträge im Buchhaltungssystem. Bei diesen Aufträgen gab die anweisende Stelle den Zahlungsbetrag, den Zahlungsgrund, die Kontierung, die Anschrift sowie die Bankverbindung des jeweiligen Geschäftspartners und die Kontierung der Zahlung in das Buchhaltungssystem ein und gab anschließend den Auftrag für die weitere elektronische Verarbeitung frei. Die Empfangs- und Zahlungsaufträge stellten sicher, dass künftige Kontoeingänge und -ausgänge der Landesbuchhaltung bekannt waren und richtig verbucht werden konnten.

Das Budgetreferat erstellte nicht lückenlos Empfangs- oder Zahlungsaufträge vor Durchführung von Zahlungen. Deshalb konnte die Landesbuchhaltung Gutschriften und Abbuchungen auf Bankkonten teilweise nicht zuweisen. Um die Bankkonten täglich abstimmen zu können, wurden aufgrund der hohen Anzahl an nicht zuordenbaren Zahlungen im Jänner 2010 zwei (temporäre) Evidenzkonten im Buchhaltungssystem eröffnet. Auf diesen erfasste die Landesbuchhaltung alle Bewegungen, für die zum Zeitpunkt der Gutschrift bzw. Belastung kein Empfangs- oder Zahlungsauftrag vorlag.



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg



Land Salzburg – Finanzielle Lage

(2) Die Evidenzkonten wiesen in den Jahren 2010 bis 2012 folgende Umsätze auf²⁷.

Tabelle 5: Umsätze 2010 bis 2012 auf für das Finanzmanagement eingerichteten Evidenzkonten				
	2010	2011	2012 ¹	Veränderung 2010 bis 2012
	in EUR			in %
2700 500 Allgemeiner Vorschuss Wertpapiergebarung (= ungeklärte Auszahlungen)				
Umsätze Soll	665.920.042	349.576.474	2.625.683.577	+ 294
Umsätze Haben	665.920.042	349.576.474	2.595.683.577	+ 290
Saldo Jahresende	0	0	30.000.000	
3670 500 Allgemeiner Erlag Wertpapiergebarung (= ungeklärte Einzahlungen)				
Umsätze Soll	733.426.290	802.194.511	2.920.477.940	+ 298
Umsätze Haben	733.426.290	802.194.511	2.950.477.940	+ 302
Saldo Jahresende	0	0	- 30.000.000	

¹ Stand 8. März 2013 vor Erstellung des Rechnungsabschlusses 2012

Quellen: Jahre 2010 und 2011 laut Rechnungsabschlüssen und Jahr 2012 laut Buchhaltungssystem des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

Die Umsätze auf den beiden Evidenzkonten mit ungeklärten Aus- und Einzahlungen vervierfachten sich im Jahr 2012 gegenüber 2010 nahezu. Im Jahr 2012 waren rd. 2,6 Mrd. EUR an nicht zuordenbaren Auszahlungen sowie rd. 3 Mrd. EUR an nicht zuordenbaren Einzahlungen aus den Geschäftsfällen des Budgetreferats auf den Konten verbucht.

(3) Die Weiterverbuchung der Umsätze erfolgte mit manuell erstellten Empfangs- oder Zahlungsaufträgen oder Umbuchungsaufträgen des Budgetreferats. Weder für die händisch erstellten Belege noch für Umbuchungsaufträge war eine Personenkontoprüfung vorgesehen, weshalb bei dieser nachträglichen Zuordnung von Buchungen ein wesentlicher Kontrollschritt im Buchungsprozess fehlte. Die Überprüfung der Angaben von Personenkonten anhand von Original-

²⁷ Auf dem Konto 2700 500 stellt die Sollbuchung die Verbuchung der nicht zuordenbaren Auszahlung dar. Mit einer Habenbuchung wird das Sammelkonto entlastet und die Auszahlung auf das betroffene Konto (z.B. 65000 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate) weiterverbucht. Auf dem Konto 3670 500 stellt die Habenbuchung die nicht zuordenbare Einzahlung dar. Mit einer Sollbuchung wird das Sammelkonto entlastet und die Einzahlung weiterverbucht (z.B. auf Konto 3400 Darlehensaufnahme).

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

belegen stellt einen wichtigen Schritt zur Verringerung des Risikos von Malversationen dar.

Die Evidenzkonten dienten zur Zwischenverbuchung von Geschäftsfällen, damit die Landesbuchhaltung die Kontostände der Bankkonten zeitnah buchhalterisch abstimmen konnte. Für die weitere Zuordnung der Zahlungen zu Konten der voranschlagswirksamen oder voranschlagsunwirksamen Gebarung war das Budgetreferat verantwortlich.

(4) Die Weiterverbuchung der Zahlungen auf den Evidenzkonten war – wie folgende Beispiele belegen – teilweise betraglich nicht nachvollziehbar, teilweise erfolgte sie mit großer zeitlicher Verzögerung:

- a) Eine nicht zuordenbare Lastschrift vom 27. Oktober 2011 in Höhe von 7 Mio. EUR wurde als ungeklärte Auszahlung auf das Konto „2700 500 Allgemeiner Erlag Wertpapiergebarung“ gebucht (Soll-Umsatz). Eine betraglich zuordenbare Weiterverbuchung dieser Lastschrift im Rechnungsjahr 2011 war aus den Buchungen dieses Kontos nicht nachvollziehbar. Stattdessen erfolgte im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten eine pauschale Umbuchung in Höhe von insgesamt 171,9 Mio. EUR mit dem Zahlungsgrund „OeBFA-Zahlungen 2011 und Kontenausgleich“ (Habenumsatz).
- b) Dem RH lagen für das Rechnungsjahr 2012 Listen des Budgetreferats vor, die die Zuordnung von Buchungsfällen der beiden Evidenzkonten dokumentierten. In den Listen hatte das Budgetreferat die Buchungen nach Geschäftsfällen erfasst und Konten der voranschlagswirksamen oder voranschlagsunwirksamen Gebarung zugewiesen. Die Listen waren jedoch nicht vollständig gepflegt. Dennoch war auf den beiden Konten im Rechnungsjahr 2012 ersichtlich, dass üblicherweise eine Weiterverbuchung der ursprünglichen Beträge durchgeführt wurde, wodurch sich die Transparenz der Verbuchung deutlich erhöhte. Die Einbuchung von Geschäftsfällen auf den Evidenzkonten durch die Landesbuchhaltung und die Zuordnung auf den Haushaltsansätzen und Konten durch das Budgetreferat erfolgte auch im Jahr 2012 jedoch teilweise erst mit zeitlichen Verzögerungen von bis zu fünf Monaten.

36.2 (1) Der RH kritisierte, dass im Bereich des Finanzmanagements in hohem Ausmaß Zahlungseingänge und –ausgänge auf Bankkonten des Landes Salzburg bestanden, die nicht vorab mittels Empfangs- und Zahlungsaufträgen im Buchhaltungssystem eingepflegt wurden. Die Landesbuchhaltung buchte diese Beträge auf (temporäre) Evidenzkonten. Das Budgetreferat, das für die Zuweisung dieser Zahlungsflüsse verantwortlich war, veranlasste in weiterer Folge teil-



weise Umbuchungen, die nicht belegbar und auch betraglich nicht einem einzelnen Geschäftsfall zuordenbar waren, was gegen das Prinzip der Einzelerfassung von Geschäftsfällen verstieß; damit war die Nachvollziehbarkeit wesentlich beeinträchtigt.²⁸

Teilweise erfolgte die Zuordnung mit erheblichen zeitlichen Verzögerungen, womit das Prinzip der Zeitgerechtigkeit der buchhalterischen Erfassung von Geschäftsfällen und damit auch die Transparenz verletzt wurde.²⁹

Auch diese Vorgangsweisen beeinträchtigen die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Auflösung der Finanzgeschäfte.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, Zahlungseingänge und -ausgänge ausnahmslos vor ihrer Fälligkeit als Zahlungs- oder Empfangsauftrag im Buchhaltungssystem des Landes von der anweisenden Stelle (Budgetreferat) anzulegen, um die Möglichkeit einer lückenlosen Belegkontrolle durch die Landesbuchhaltung sicherzustellen. Vor dem Hintergrund eines transparenten und effizienten Ablaufs des Finanzmanagements verwies der RH auf seine Empfehlung des Aufbaus einer geeigneten Datenbank, welche sämtliche Zahlungsflüsse aus dem Finanzmanagement abbildet (siehe TZ 20).

(2) Der RH wies weiters kritisch darauf hin, dass das hohe Umsatzvolumen auf den beiden 2010 eingerichteten Evidenzkonten für nicht zuordenbare Zahlungsflüsse des Budgetreferats weder von der zuständigen Abteilungsleitung noch der Landesbuchhaltung als unmittelbar mit dem Landeshaushalt befasste Stellen einer Kontrolle bzw. Nachprüfung unterzogen wurde.

36.3 *Das Land Salzburg teilte mit, dass die Landesbuchhaltung die Eingabemöglichkeit von Abbuchungsaufträgen im Buchhaltungssystem im Bereich des Finanzmanagements bereits realisiert habe.*

Resümee

37.1 (1) Wie unter TZ 11 ausgeführt, setzte ein wirksames Kontroll- und Aufsichtsgefüge der öffentlichen Verwaltung das Funktionieren mehrerer Einflussfaktoren voraus. Im Land Salzburg bestanden wesentliche Mängel in der Wahrnehmung der Kontroll- und Aufsichtsverantwortung und es war kein funktionierendes IKS eingerichtet.

²⁸ siehe U. Torggler in Straube, UGB II/RLG § 190 Rz 26

²⁹ ebendort Rz 44



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

(2) Im Verantwortungsbereich der Entscheidungsträger stellte der RH folgende Mängel fest:

- Ein systematisiertes schriftliches Berichtswesen in Fragen des Finanzmanagements an den Finanzreferenten war nicht eingerichtet; Berichte erfolgten in mündlicher Form und waren nicht protokolliert. Auch etwaige Anforderungen von Berichten durch den Finanzreferenten waren nicht dokumentiert. Dies wäre jedoch entscheidend zur Wahrnehmung der Verantwortung, damit die in seinen Zuständigkeitsbereich fallenden Geschäfte in gesetzmäßiger, zweckmäßiger, wirtschaftlicher und sparsamer Weise besorgt werden. (TZ 28)
- Im Finanzmanagement und in der Landesbuchhaltung war kein wirksames und effizientes IKS eingerichtet, obwohl es zu den Managementaufgaben zählt, ein umfassendes IKS sicherzustellen, welches das Management dabei unterstützt, Risiken zu erfassen, die die Erfüllung der Aufgabenstellung bedrohen. (TZ 13)
- Vollmachten für Mitarbeiter im Bereich des Finanzmanagements waren umfassend an einen unbestimmten Adressatenkreis ausgestellt und weder zeitlich befristet noch betragsmäßig beschränkt; auch die Ausstellung von Untervollmachten war nicht untersagt. (TZ 15)
- Diese Vollmachten erlaubten auch die Eröffnung von Konten im Namen des Landes ohne Einbeziehung der Landesbuchhaltung; dieser entscheidende Schwachpunkt führte letztendlich dazu, dass mindestens 300 Konten in der Buchhaltung nicht erfasst und damit im Rechnungsabschluss nicht berücksichtigt waren. (TZ 34)
- Die Prüfung der Gebarung und des Rechnungswesens sowie in der Folge des gesamten Finanzmanagements war ausdrücklich von der Prüfungszuständigkeit der Internen Revision des Landes Salzburg ausgenommen; dies, obwohl das Management sicherzustellen hätte, dass die Interne Revision umfassend tätig werden kann. (TZ 29)
- Die Interne Revision war organisatorisch unter die Fach- und Dienstaufsicht der Landesamtsdirektion eingegliedert, obwohl eine prozessunabhängige und führungsnahe (beim Landeshauptmann) Einrichtung bzw. unmittelbare Unterstellung unter die Fachaufsicht des Landeshauptmanns besser geeignet wäre, eine wirksame Kontrollinstanz darzustellen. (TZ 29)



- In den Richtlinien für das Finanzmanagement vorgesehene Bewilligungsvorbehalte für den Abschluss von derivativen Instrumenten wurden nicht durchgehend eingehalten. (TZ 22)
- Kontrollen zur Sicherstellung der Vollständigkeit und inhaltlichen Richtigkeit übermittelter Daten für die Erstellung des Monatsberichts durch den externen Finanzdienstleister fanden nicht statt; damit fehlten im Controlling aussagekräftige Grundlagen zur Kontrolle der festgelegten Limits in Bezug auf das Risikocontrolling und zur Steuerung des Finanzierungsportfolios des Landes. (TZ 27)
- Berichte oder Auswertungen als Grundlage für das Finanzmanagement seitens des Budgetreferats wurden nicht regelmäßig erstellt. Die Berichte an den Finanzbeirat basierten auf unvollständigen Datengrundlagen des Budgetreferats; damit hatte der Finanzbeirat keinen umfassenden Überblick über sämtliche abgeschlossene Finanzgeschäfte. (TZ 28)
- Das Krisenmanagement des Landes Salzburg nach Bekanntwerden der Vorfälle Ende 2012 funktionierte nicht. (TZ 9)

(3) Im Verantwortungsbereich der Internen Revision stellte der RH folgende Mängel fest:

- Prüfungen der Gebarung und des Rechnungswesens sowie des gesamten Finanzmanagements fanden aufgrund einer erlassmäßigen Ausnahmebestimmung nicht statt, wodurch fehlerhaftes und unwirtschaftliches Handeln bzw. strafrechtliches Verhalten in finanziell relevanten Bereichen nicht aufgedeckt werden konnten. (TZ 29)

(4) Im Verantwortungsbereich der externen Kontrolle stellte der RH folgende Mängel fest:

- Die Prüfung des LRH ergab, dass die Buchführung und der Rechnungsabschluss 2011 ordnungsmäßig erfolgten, obwohl schwerwiegende Mängel im Rechnungsabschluss vorlagen. (TZ 30)
- Die Überprüfung des Rechnungsabschlusses durch den LRH erfolgte nicht nach nationalen und internationalen Prüfungsstandards und Richtlinien. (TZ 30)

- 37.2** Die festgestellten Schwachstellen und Kontrolllücken – insbesondere im Bereich des IKS – begünstigten letztendlich jene Vorfälle, die Gegenstand der – beginnend mit Dezember 2012 – parlamentarischen und gerichtlichen Untersuchungen waren.

Der RH wird diese Schwachstellen und Kontrolllücken als Anlass nehmen, seinen Prüfungsschwerpunkt im Jahr 2014 auf Prüfungen des IKS der Gebietskörperschaften zu legen.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Rechtsgrundlagen

- 38** (1) Grundlage für die Veranschlagung (Budgetierung) und Verrechnung von Einnahmen und Ausgaben des Landes Salzburg bildeten die Landeshaushaltsverordnung von 1927 (Landeshaushaltsverordnung)³⁰ sowie die VRV.

Den gesetzlichen Rahmen für den Haushaltsvollzug bildete der von der Landesregierung beschlossene Landesvoranschlag für das jeweilige Rechnungsjahr³¹.

(2) Sowohl die Landeshaushaltsverordnung als auch die VRV unterschieden zwischen voranschlagswirksamer und voranschlagsunwirksamer Gebarung:

- Einnahmen und Ausgaben, die endgültig der Gebietskörperschaft zuzurechnen waren und voraussichtlich im Laufe eines Rechnungsjahres fällig wurden, waren zu veranschlagen (§ 27 Landeshaushaltsverordnung bzw. § 2 Abs. 1 VRV) und wurden im Rahmen des Gebarungsvollzugs im Haushalt des Landes verrechnet (voranschlagswirksame Gebarung).
- Einnahmen, die nicht endgültig für die Gebietskörperschaft angenommen wurden, sondern an Dritte weiterzuleiten waren, und Ausgaben, die nicht in Erfüllung von Aufgaben der Gebietskörperschaft, sondern für Rechnung eines Dritten vollzogen wurden, waren gemäß § 36 der Landeshaushaltsverordnung bzw. § 2 Abs. 5 VRV nicht zu veranschlagen (voranschlagsunwirksame oder durchlaufende Gebarung). Im Rechnungsabschluss wurden diese Einnahmen unter dem Titel „Verwahrgelder“ als Ver-

³⁰ LGBl. Nr. 9/1928: Verordnung der Salzburger Landesregierung vom 29. Dezember 1927 betreffend die Führung des Landeshaushaltes und die Rechnungslegung hierüber (Landeshaushaltsverordnung)

³¹ Das Rechnungsjahr entsprach dem Kalenderjahr.



bindlichkeiten dargestellt. Für Dritte getätigte Ausgaben wurden als „Vorschüsse“ bezeichnet und als Forderungen ausgewiesen.

Sowohl die Veranschlagung als auch die Verrechnung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben hatte gemäß Landeshaushaltsverordnung und VRV dem Bruttoprinzip zu folgen. Dies bedeutete, dass Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich in voller Höhe ungekürzt darzustellen waren (§§ 4 und 28 Landeshaushaltsverordnung sowie § 3 Abs. 1 und § 12 Abs. 1 VRV).

Verbuchung in der voranschlagswirksamen Gebarung

39.1 (1) Für Einnahmen und Ausgaben aus Geschäftsfällen des Finanzmanagements des Landes Salzburgs (ohne Fonds) waren in der voranschlagswirksamen Gebarung eigene Haushaltsansätze eingerichtet:

1. auf dem Ausgabenansatz „1/950008 sonstige Sachausgaben, Pflicht“ die Post „6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“,
2. auf dem Einnahmenansatz „2/950005 Allgemeine Deckungsmittel, Laufende Gebarung“ die Post „8292 001 Erträge aus Schuldenmanagement (Derivate)“.

Eine Analyse der gebuchten Umsätze auf dem Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ zeigte, dass in wesentlichem Ausmaß auch Einnahmen unter dem Ausgabenansatz „1/950008 sonstige Sachausgaben, Pflicht“ verbucht wurden. Der RH führte eine Trennung aller gebuchten Umsätze nach Einnahmen und Ausgaben in den Jahren 2001 bis 2012 durch.³²

³² Dabei wurde eine Unschärfe dahingehend in Kauf genommen, dass auch in geringem Ausmaß korrekt verbuchte Gutschriften bzw. Absetzungen z.B. aus Rechnungskorrekturen in den gebuchten Einnahmen enthalten waren.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Diese zeigte folgendes Bild:

Tabelle 6: Entwicklung des Kontos „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ (Landeshaushalt Salzburg)			
Jahr	verbuchte Einnahmen	verbuchte Ausgaben	Ausgaben laut Rechnungsabschluss
	in EUR		
2001	574.267,49	16.373.630,62	15.799.363,13
2002	32.306.743,93	39.842.027,70	7.535.283,77
2003	38.541.135,83	45.744.576,22	7.203.440,39
2004	62.095.546,54	69.894.566,25	7.799.019,71
2005	79.414.533,87	89.008.335,19	9.593.801,32
2006	130.783.502,59	141.622.236,79	10.838.734,20
2007	158.690.182,74	173.345.193,47	14.655.010,73
2008	212.649.710,53	229.901.560,69	17.251.850,16
2009	110.953.276,60	126.077.563,11	15.124.286,51
2010	184.876.089,98	201.791.695,36	16.915.605,38
2011	250.503.773,54	271.894.255,11	21.390.481,57
2012 ¹	450.552.477,23	450.683.591,62	131.114,39

¹ für das Jahr 2012 lag noch kein Rechnungsabschluss vor; Stand der Konten 4. März 2013

Quellen: Einnahmen, Ausgaben (Phase 5) der Jahre 2001 bis 2012 und Jahreserfolg 2012 laut Buchhaltungssystem des Landes Salzburg; Jahreserfolg 2001 bis 2011 gemäß Rechnungsabschlüssen; Zusammenstellung RH

Die Saldierung der Einnahmen und Ausgaben auf dem Ausgabenansatz führte dazu, dass im Rechnungsabschluss nur ein Bruchteil der tatsächlich angefallenen Ausgaben dargestellt wurde.

Inhaltlich betrafen die gebuchten Ausgaben u.a. laufende Auszahlungen für Swapgeschäfte, Devisentermingeschäfte oder Swapaufösungen. Als Einnahmen wurden u.a. Einzahlungen aus Swapgeschäften, Devisentermingeschäften, Optionsprämien, Fremdwährungs-Nettings oder aus Kontoüberstellungen verbucht.

(2) Eine Gegenüberstellung der verbuchten Ausgaben mit den budgetierten Werten des Landesvoranschlags zeigte, dass die verbuchten Ausgaben die veranschlagten seit dem Jahr 2002 jedes Jahr überschritten. Im Jahr 2012 wurde mit einer rund dreizehnfachen Überschreitung der veranschlagten Ausgaben der Höchstwert erreicht.

Tabelle 7: Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ (nur Landeshaushalt Salzburg) – Vergleich verbuchte Ausgaben mit Voranschlag

Jahr	veranschlagte Ausgaben	verbuchte Ausgaben	Unterschreitung (-)/ Überschreitung (+) der veranschlagten Ausgaben absolut	Unterschreitung (-)/ Überschreitung (+) der veranschlagten Ausgaben
				in %
Beträge in EUR				
2001	22.789.256,05	16.373.630,62	- 6.415.625,43	- 28
2002	17.550.800,00	39.842.027,70	22.291.227,70	127
2003	15.485.200,00	45.744.576,22	30.259.376,22	195
2004	16.334.200,00	69.894.566,25	53.560.366,25	328
2005	15.800.100,00	89.008.335,19	73.208.235,19	463
2006	15.031.000,00	141.622.236,79	126.591.236,79	842
2007	17.529.200,00	173.345.193,47	155.815.993,47	889
2008	19.720.000,00	229.901.560,69	210.181.560,69	1.066
2009	21.650.000,00	126.077.563,11	104.427.563,11	482
2010	26.000.000,00	201.791.695,36	175.791.695,36	676
2011	29.800.000,00	271.894.255,11	242.094.255,11	812
2012 ¹	32.607.000,00	450.683.591,62	418.076.591,62	1.282

¹ für das Jahr 2012 lag noch kein Rechnungsabschluss vor; Stand der Konten 4. März 2013

Quellen: Jahreserfolg und Voranschlag laut Buchhaltungssystem des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

39.2 (1) Der RH kritisierte die intransparente Darstellung der Ausgaben im Zusammenhang mit dem Finanzmanagement des Landes Salzburg, indem auf dem Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ auch Einnahmen verbucht wurden. Diese unübliche Verbuchungsweise verstieß gegen einen wesentlichen Grundsatz der Landeshaushaltsverordnung und der VRV, nämlich das Prinzip der Bruttoverrechnung.

Weiters wurde durch die Gegenverrechnung von Einnahmen und Ausgaben das tatsächliche Volumen der Zahlungsflüsse aus Finanzgeschäften intransparent dargestellt. Dadurch war dem Landtag keine volle Transparenz und Entscheidungsmöglichkeit über die Einnahmen und Ausgaben des Landeshaushalts eingeräumt. Diese Vorgangsweisen erreichten in ihrer Gesamtheit ein nicht mehr tolerierbares Ausmaß und führten dazu, dass der Rechnungsabschluss die wahre wirtschaftliche Lage des Landes nicht mehr wiedergab.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

(2) Der RH kritisierte weiters, dass das Land Salzburg seit dem Jahr 2002 – bei einer strengen Einhaltung der Bruttoverrechnung – gegen die Ausgabenobergrenzen des Landesvoranschlags verstieß, weil die auf dem Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ verbuchten Ausgaben die veranschlagten deutlich überschritten. Das hatte zur Folge, dass die erforderliche Budgettransparenz nicht gegeben war. So waren im Voranschlag des Jahres 2011 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate in Höhe von 29,8 Mio. EUR veranschlagt, verbucht wurden allerdings Ausgaben in Höhe von 271,9 Mio. EUR. Die vom Landtag beschlossenen Ausgabenobergrenzen wurden dadurch deutlich überschritten und der Landtag über die wahren finanziellen Auswirkungen der vom Budgetreferat durchgeführten Maßnahmen des Finanzmanagements im Unklaren gelassen.

(3) Der RH empfahl dem Land Salzburg, künftig bei der Veranschlagung und Verrechnung von Einnahmen und Ausgaben die Regelungen der Landeshaushaltsverordnung und der VRV einzuhalten. Demnach sind alle Einnahmen und Ausgaben brutto zu veranschlagen und zu verrechnen. Nur durch eine ungekürzte Darstellung aller Einnahmen und Ausgaben können ein transparenter Haushaltsvollzug und eine effektive Budgetkontrolle durch den Landtag sichergestellt werden.

Für die Erstellung des Rechnungsabschlusses 2012 empfahl der RH, die auf dem Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ verbuchten Einnahmen auf dem entsprechenden Einnahmenansatz nach dem Bruttoprinzip darzustellen.

39.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg werde für den Rechnungsabschluss 2012 die im Ansatz 1/950008 6500 dargestellte Gebarung aus dem Finanzmanagement in einer eigenen Beilage aufgegliedert. Ab dem Rechnungsjahr 2013 würden in der voranschlagswirksamen Gebarung auf der Einnahmen- wie auf der Ausgabenseite zwei neue Posten eröffnet, in denen der Saldo aus der Abwicklung des Finanzportfolios netto dargestellt werde. Diese Nettodarstellung werde im Rahmen einer Beilage aufgegliedert und die einzelnen Kategorien (z.B. Swaps, Wertpapiere und Finanzierungen) würden nach Einnahmen und Ausgaben getrennt transparent dargestellt. In einer Novelle zum Landeshaushaltsgesetz solle diese Vorgangsweise auch explizit normiert werden.*

39.4 Der RH wies darauf hin, dass die vom Land Salzburg dargestellte Vorgehensweise, im Rechnungsabschluss des Jahres 2012 die auf einem Ausgabenansatz verbuchten Einnahmen und Ausgaben in einer Bei-



lage brutto darzustellen, zwar die Transparenz der Zahlungsströme aus dem Finanzmanagement erhöht, jedoch durch die Verbuchung von Einnahmen auf einem Ausgabenansatz gegen das Bruttoprinzip der VRV verstößt. Zur geplanten Vorgehensweise ab dem Rechnungsjahr 2013 hielt der RH fest, dass gemäß den Vorschriften der VRV auf einem Einnahmenposten ausschließlich Einnahmen und auf einem Ausgabenposten ausschließlich Ausgaben zu verbuchen sind (Bruttoverrechnung).

Verbuchung in der
voranschlagsunwirk-
samen Gebarung

40.1 Das Land Salzburg bildete das Finanzmanagement des Landes auf 16 Konten der voranschlagsunwirksamen Gebarung ab, deren Salden am Jahresende nicht ausgeglichen, sondern auf die Folgejahre übertragen wurden. Dadurch übertrug das Land offene Verbindlichkeiten und Forderungen in Folgejahre, ohne diese in den Nachweisen zum Rechnungsabschluss gesondert auszuweisen.

Auf neun Vorschusskonten stellte das Land Salzburg die im Rahmen des Finanzmanagements entstandenen Forderungen dar, auf sieben Verwahrgeldkonten wies das Land die im Rahmen des Finanzmanagements eingegangenen Verbindlichkeiten aus.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Tabelle 8: Konten des Finanzmanagements inkl. Geldbewegungen lt. Rechnungsabschluss 2011					
Konto-UGL	Bezeichnung	Anfangsbestand	Umsatz Soll (AUS)	Umsatz Haben (EIN)	Endbestand
Vorschüsse (Forderungen):					
2700 500	Allgemeiner Vorschuss Wertpapiergeschäfte	0,0	349,6	349,6	0,0
2702	Liquiditätsmanagement	167,9	433,4	437,6	163,7
2703 020	Konversionsdarlehen/ Wohnbauförderung	247,6	0,0	45,8	201,7
2704	Versorgungs-/ Unterstützungsfonds	465,8	82,3	108,1	439,9
2706 003	Devisentermingeschäfte	31,3	2.328,5	2.343,5	16,3
2706 801	Festgeldveranlagung zu Wohnbaubank	50,0	0,0	50,0	0,0
2730 006	Innere Anleihe 1999	10,9	0,0	0,0	10,9
2760	Landeswohnbaufonds Darlehensweitergabe OeBFA	476,2	53,2	182,0	347,4
2761	Landeswohnbaufonds Darlehensweitergabe andere Banken	20,0	0,0	0,0	20,0
Summe Vorschüsse (Forderungen)		1.469,6	3.247,0	3.516,6	1.200,0
Verwahrgelder (Verbindlichkeiten):					
3660	Landeswohnbaufonds Darlehensweitergabe OeBFA	- 476,2	149,4	0,0	- 326,9
3661	Landeswohnbaufonds Darlehensweitergabe andere Banken	- 20,0	0,0	- 28,1	- 48,1
3670 003	Liquiditätsmanagement	- 667,3	1.324,9	- 1.219,4	- 561,8
3670 006	Rücklagemittel	- 10,9	0,0	0,0	- 10,9
3670 020	Konversionsdarlehen Wohnbauförderung	- 247,5	45,8	0,0	- 201,7
3670 500	Allgemeiner Erlag Wertpapiergebarung	0,0	802,2	802,2	0,0
3670 801	Wohnbaubankfinanzierung	- 50,0	0,0	0,0	- 50,0
Summe Verwahrgelder (Verbindlichkeiten)		- 1.471,9	2.322,2	- 2.049,7	- 1.199,4

Quelle: Amt der Salzburger Landesregierung



Geschäftsfälle des Finanzmanagements im
Rechnungswesen



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Auf folgenden drei stichprobenweise vom RH überprüften Konten waren Geschäftsfälle verbucht, die tatsächlich voranschlagswirksam hätten verbucht werden müssen:

- 3670 003 Liquiditätsmanagement (Barvorlagen),
- 2702 Liquiditätsmanagement,
- 2706 003 Devisentermingeschäfte.

a) Laut den Buchungstexten verbuchte das Budgetreferat auf dem Konto „3670 003 Liquiditätsmanagement“ u.a. Aufnahmen und Tilgungen von Barvorlagen und Darlehen bei unterschiedlichen Kreditinstituten, Auflösungen von Zinsswaps, Aufnahmen und Tilgungen von Darlehen der Republik Österreich, Zahlungen an Dritte sowie Umbuchungen zwischen dem ordentlichen und außerordentlichen Haushalt.

Das Konto entwickelte sich seit 2001 folgendermaßen:

Tabelle 9: Entwicklung des Kontos „3670 003 Liquiditätsmanagement“			
Jahr	Soll-Umsätze	Haben-Umsätze	Endsaldo
	in EUR		
2001	69.184.538,13	25.798.856,14	0,00
2002	70.000.000,00	70.000.000,00	0,00
2003	134.779.897,43	262.543.301,03	- 127.763.403,60
2004	791.103.295,70	784.252.554,08	- 120.912.661,98
2005	574.211.952,01	702.882.622,66	- 249.583.332,63
2006	712.049.411,14	798.000.880,23	- 335.534.801,72
2007	649.069.151,72	667.713.928,95	- 354.179.578,95
2008	888.601.858,31	1.295.024.137,67	- 760.601.858,31
2009	1.118.174.074,74	1.198.937.228,39	- 841.365.011,96
2010	1.503.500.987,99	1.329.458.170,74	- 667.322.194,71
2011	2.472.604.724,57	2.367.132.153,16	- 561.849.623,30
2012 ¹	1.316.928.035,56	1.721.774.441,50	- 966.696.029,24

¹ Für das Jahr 2012 lag noch kein Rechnungsabschluss vor; Stand der Konten per 30. Jänner 2013.

Quellen: Daten: Auswertung aus Buchhaltungssystem durch Land Salzburg; Zusammenstellung RH



Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Der Kontosaldo stieg von 2004 bis 2009 kontinuierlich an. Im Jahr 2009 lag der Stand bei rd. 841,37 Mio. EUR. Für das Jahr 2012 betrug der Wert – vor den Abschlussbuchungen zum Rechnungsabschluss – rd. 966,70 Mio. EUR.

In den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg wurde dieses Konto unter den Verwahrgeldern in der durchlaufenden Gebarung als Verbindlichkeit ausgewiesen, obwohl ein Teil der Umsätze korrekterweise voranschlagswirksam hätte dargestellt werden müssen. Damit waren die Verbindlichkeiten unrichtig dargestellt.

b) Auf dem Konto „2702 Liquiditätsmanagement“ waren laut den Buchungstexten u.a. Einzahlungen und Auszahlungen aus Ausgleichszahlungen, Rückzahlungen von Darlehen, Auflösungen von Swaps, Fremdwährungs-Nettings, Zahlungen aus Devisentermingeschäften, Kassenausgleich, Veranlagungen und Kontoüberstellungen verbucht.

Das Konto entwickelte sich seit 2001 wie folgt:

Tabelle 10: Entwicklung des Kontos „2702 Liquiditätsmanagement“			
Jahr	Soll-Umsätze	Haben-Umsätze	Endsaldo
2001	259.065.332,53	259.065.332,53	0,00
2002	253.993.258,92	241.467.811,54	12.525.447,38
2003	904.211.497,66	907.814.603,30	8.922.341,74
2004	168.160.237,83	177.082.579,57	0,00
2005	137.098.024,41	137.098.024,41	0,00
2006	309.005.524,24	306.803.450,16	2.202.074,08
2007	218.325.636,90	129.567.372,98	90.960.338,00
2008	834.850.422,04	514.808.210,20	411.002.549,84
2009	669.532.512,98	714.922.654,91	365.612.407,91
2010	831.499.285,36	1.029.183.345,19	167.928.348,08
2011	597.187.060,68	601.375.101,56	163.740.307,20
2012 ¹	348.851.031,49	67.162.060,34	445.429.278,35

¹ Für das Jahr 2012 lag noch kein Rechnungsabschluss vor; Stand der Konten per 30. Jänner 2013.

Quellen: Daten: Auswertung aus Buchhaltungssystem durch Land Salzburg; Zusammenstellung RH



In den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg wurde dieses Konto unter den Vorschüssen in der durchlaufenden Gebarung als Forderung ausgewiesen, obwohl ein Teil der Umsätze korrekterweise voranschlagswirksam hätte dargestellt werden müssen. Damit war die Höhe der Forderungen unrichtig ausgewiesen.

c) Seit dem Jahr 2006 existierte das Konto „2706 003 Devisentermingeschäfte“. Erfasste Geschäftsfälle auf diesem Konto waren laut Buchungstexten u.a. Ein- und Auszahlungen aus Devisentermingeschäften mit Fremdwährungen, Veranlagungen in Fremdwährungen, Zahlungen aus Swaps und Fremdwährungs-Nettings.

Das Konto entwickelte sich seit 2006 folgendermaßen:

Tabelle 11: Entwicklung des Kontos „2706 003 Devisentermingeschäfte“			
Jahr	Soll-Umsätze	Haben-Umsätze	Endsaldo
	in EUR		
2006	446.551.682,36	444.061.213,62	2.490.468,74
2007	525.269.928,37	527.760.397,11	0,00
2008	1.287.190.890,31	1.223.199.153,52	63.991.736,79
2009	1.832.558.473,40	1.863.850.463,96	32.699.746,23
2010	2.563.951.066,12	2.565.332.491,27	31.318.321,08
2011	2.837.385.757,04	2.852.388.506,84	16.315.571,28
2012 ¹	2.973.602.214,46	2.995.484.534,91	- 5.566.749,17

¹ Für das Jahr 2012 lag noch kein Rechnungsabschluss vor; Stand der Konten per 30. Jänner 2013.

Quellen: Daten: Auswertung aus Buchhaltungssystem durch Land Salzburg; Zusammenstellung RH

Die Umsätze am Konto Devisentermingeschäfte erhöhten sich im Zeitraum 2006 bis 2012 im Soll (Auszahlungen) um 565,9 % und im Haben (Einzahlungen) um 574,6 %.

In den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburgs wurde dieses Konto unter den Vorschüssen in der durchlaufenden Gebarung als Forderung ausgewiesen, obwohl ein Teil der Umsätze korrekterweise voranschlagswirksam hätte dargestellt werden müssen. Damit war die Höhe der Forderungen unrichtig ausgewiesen.

40.2 (1) Der RH kritisierte, dass Umsätze in Höhe mehrerer Milliarden EUR in den Jahren 2001 bis 2012 in der durchlaufenden Gebarung des Landes Salzburg voranschlagsunwirksam dargestellt wurden, obwohl die Zahlungsflüsse tatsächlich voranschlagswirksam hätten verbucht



Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

werden müssen. Dies betraf insbesondere Einnahmen und Ausgaben aus Aufnahmen und Tilgungen von Darlehen, Swapauflösungen, Devisentermingeschäften, Veranlagungen und Fremdwährungs-Nettings.

Die Erfassung von tatsächlich voranschlagswirksamen Geschäftsfällen außerhalb des budgetierten Landeshaushalts

- führte zu einer falschen Darstellung der Einnahmen und Ausgaben im Landeshaushalt und ermöglichte damit eine Umgehung der Ausgabenobergrenzen des Landesvoranschlags,
- führte zu einer falschen Darstellung der Forderungen und Verbindlichkeiten in den Nachweisen zum Rechnungsabschluss und gab damit ein falsches Bild über die finanzielle Lage des Landes wieder und
- verstieß gegen das Prinzip der Periodenzuordnung von Einnahmen und Ausgaben.

Durch die voranschlagsunwirksame Darstellung eigentlich voranschlagswirksamer Gebarungsvorgänge wurde die Budgethoheit des Landtags unterlaufen und der Landtag über die wahren finanziellen Entwicklungen insbesondere im Zusammenhang mit den vom Budgetreferat durchgeführten Finanzgeschäften im Unklaren gelassen.

(2) Der RH empfahl dem Land Salzburg, künftig bei der Veranschlagung und Verrechnung die Bestimmungen der Landeshaushaltsverordnung und der VRV einzuhalten: Einnahmen und Ausgaben sind – sofern sie endgültig dem Land Salzburg zuzurechnen sind – in der voranschlagswirksamen Gebarung ungekürzt darzustellen.

Für die Abschlussarbeiten zur Erstellung des Rechnungsabschlusses 2012 empfahl der RH, die Buchungen der durchlaufenden Gebarung darauf hin zu überprüfen, ob sie voranschlagswirksam oder tatsächlich voranschlagsunwirksam darzustellen sind und dieses sodann richtig auszuweisen.

Der RH empfahl, zusätzlich zu den bestehenden Nachweisen über gegebene Darlehen und Schulden des Landes auch sämtliche offenen Derivatgeschäfte in einem eigenen Nachweis zum Rechnungsabschluss darzustellen. Dieser sollte je offenes Geschäft folgende Informationen enthalten:



- Art des Geschäfts (z.B. Zinsswap, Währungsswap, Option),
- Volumen,
- Laufzeit,
- wesentliche Parameter wie Währungen, Zinssätze etc.,
- gegebenenfalls das bestehende Grundgeschäft mit Beschreibung der Sicherungsbeziehung,
- Wert des Geschäfts per 31. Dezember des jeweiligen Jahres.

40.3 *Laut der zu TZ 39 gleichlautenden Stellungnahme des Landes Salzburg werde für den Rechnungsabschluss 2012 die in Ansatz 1/950008 6500 dargestellte Gebarung aus dem Finanzmanagement in einer eigenen Beilage aufgegliedert. Ab dem Rechnungsjahr 2013 würden in der voranschlagswirksamen Gebarung auf der Einnahmen- wie auf der Ausgabenseite zwei neue Posten eröffnet, in denen der Saldo aus der Abwicklung des Finanzportfolios netto dargestellt werde. Diese Nettodarstellung werde im Rahmen einer Beilage aufgegliedert und die einzelnen Kategorien (z.B. Swaps, Wertpapiere und Finanzierungen) würden nach Einnahmen und Ausgaben getrennt transparent dargestellt. In einer Novelle zum Landeshaushaltsgesetz solle diese Vorgangsweise auch explizit normiert werden.*

40.4 Der RH wies – wie auch schon unter TZ 39 ausgeführt – darauf hin, dass die vom Land Salzburg dargestellte Vorgehensweise, im Rechnungsabschluss des Jahres 2012 die auf einem Ausgabenansatz verbuchten Einnahmen und Ausgaben in einer Beilage brutto darzustellen, zwar die Transparenz der Zahlungsströme aus dem Finanzmanagement erhöht, jedoch durch die Verbuchung von Einnahmen auf einem Ausgabenansatz gegen das Bruttoprinzip der VRV verstößt. Zur geplanten Vorgehensweise ab dem Rechnungsjahr 2013 hielt der RH fest, dass gemäß den Vorschriften der VRV auf einem Einnahmenposten ausschließlich Einnahmen und auf einem Ausgabenposten ausschließlich Ausgaben zu verbuchen sind (Bruttoverrechnung).

Fehlende buchhalterische Erfassung von Geschäftsfällen des Finanzmanagements

41.1 Sämtliche Vermögenswerte und Schulden des Landes waren buchhalterisch auf eigenen Konten zu erfassen und im Rechnungsabschluss auszuweisen. Vermögenswerte sind bspw. Wertpapierbestände, Veranlagungen oder Bankguthaben. Einzelne Geschäftsfälle werden dabei jeweils auf ein eigenes Konto gebucht. Konten mit gleichem Inhalt werden zusammengefasst und z.B. als Anlagenwertpapiere

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

oder Finanzschulden in der Vermögensübersicht und in diversen Nachweisen des Rechnungsabschlusses dargestellt. Die Zuordnung eines Geschäftsfalles zu einem Konto hatte jeweils durch die anweisende Stelle zu erfolgen.

Der RH stellte fest, dass im Land Salzburg sowohl Vermögenswerte als auch Schulden aus Geschäftsfällen des Finanzmanagements nicht vollständig buchhalterisch auf eigenen Konten erfasst und deshalb auch bisher im Rechnungsabschluss des Landes nicht vollständig und transparent ausgewiesen waren. Die folgenden Beispiele belegen die Unvollständigkeit des Rechnungsabschlusses.

a) Unvollständige Verbuchung von Wertpapieren

Im Rechnungsjahr 2012 waren vor Durchführung der Abschlussarbeiten unter der Position Anlagenwertpapiere zwei Wertpapierdepots in Höhe von insgesamt rd. 1,2 Mio. EUR³³ (Rechnungsabschluss 2011: rd. 1,2 Mio. EUR) buchhalterisch im Rechnungskreis des Landes erfasst. Im Rechnungskreis des Landeswohnbaufonds waren 2011 und 2012 keine Anlagenwertpapiere verbucht.

Laut der von Ithuba Capital AG vorgenommenen Aufstellung der zum 31. Dezember 2012 offenen Finanzgeschäfte verfügte das Land Salzburg tatsächlich über Wertpapiere in Höhe eines Nominalbetrags von rd. 1,424 Mrd. EUR bzw. eines Barwerts von rd. 1,354 Mrd. EUR, von denen jedoch nur Wertpapierbestände in Höhe von rd. 1,2 Mio. EUR buchhalterisch im Rechnungsabschluss erfasst waren.

b) Unvollständige Verbuchung von Verbindlichkeiten

Auf den zu Finanzschulden zusammengefassten Konten waren per 31. Dezember 2012 im Rechnungskreis des Landes Salzburg Verbindlichkeiten in Höhe von rd. 765 Mio. EUR³⁴ (Rechnungsabschluss 2011: rd. 776 Mio. EUR) verbucht. Im Rechnungskreis des Landeswohnbaufonds wurden rd. 605 Mio. EUR³⁵ an Finanzschulden verbucht (Rechnungsabschluss 2011: rd. 605 Mio. EUR).

Laut der von Ithuba Capital AG durchgeführten Zusammenstellung des Portfolios der zum 31. Dezember 2012 offenen Finanzgeschäfte des Landes Salzburg bestanden tatsächlich Verbindlichkeiten in Höhe

³³ Stand 31. Jänner 2013

³⁴ Stand 31. Jänner 2013

³⁵ Stand 31. Jänner 2013



Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen



Land Salzburg – Finanzielle Lage

eines Nominalbetrags von insgesamt rd. 3,507 Mrd. EUR³⁶ bzw. einem Barwert von rd. 4,019 Mrd. EUR, von welchen insgesamt beim Land Salzburg und beim Landeswohnbaufonds nur rd. 1,370 Mrd. EUR buchhalterisch erfasst waren.

Tabelle 12: Verbindlichkeiten Land Salzburg und Landeswohnbaufonds zum 31. Dezember 2012

	in Mio. EUR ¹
Finanzschulden Land Salzburg laut Buchhaltungssystem	765
Finanzschulden Landeswohnbaufonds laut Buchhaltungssystem	605
Summe	1.370
Verbindlichkeiten laut Portfoliozusammenstellung der Ithuba Capital AG	
zu Nominalwerten	3.507
zu Barwerten	4.019

¹ Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; Ithuba Capital AG; RH

c) Unvollständige Darstellung von weitergegebenen Darlehen mit der Republik Österreich

Vom Land Salzburg an den Landeswohnbaufonds weitergegebene Darlehen mit der Republik Österreich waren im Rechnungsabschluss des Landes Salzburg nicht durchgehend als Forderung gegenüber dem Landeswohnbaufonds bzw. als Verbindlichkeit gegenüber der Republik Österreich im Nachweis über den Schuldenstand ausgewiesen. Der Ausweis der weitergegebenen Darlehen erfolgte nur in der durchlaufenden Gebarung (siehe TZ 46).

d) Fehlende Erfassung von Bankkonten

Für zahlreiche Bankkonten des Landes waren keine entsprechenden Konten im Buchhaltungssystem erfasst. Als Folge dieser Nichterfassung waren sowohl laufende unterjährige Geschäftsfälle als auch Bankguthaben und -verbindlichkeiten zum Jahresende nicht transparent und vollständig im Rechnungsabschluss dargestellt (siehe TZ 34).

³⁶ inkl. Finanzverbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds



Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

e) Verbuchung der „Wohnbaubankfinanzierung“

Im Zuge der stichprobenartigen Überprüfung von bestehenden Darlehensvereinbarungen mit Kreditinstituten zum 31. Dezember 2012 identifizierte der RH neun in den Jahren 2006 bis 2012 bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG aufgenommene Darlehen in Höhe von insgesamt 320 Mio. EUR, für welche das Budgetreferat teilweise kurz nach bzw. teilweise am gleichen Tag nach Zahlungseingang eine Veranlagung in jeweils gleicher Höhe des Darlehens durchführte (sogenannte „Wohnbaubankfinanzierung“). Bei 240 Mio. EUR der insgesamt 320 Mio. EUR verbuchte das Budgetreferat die Zahlungsflüsse aus der Darlehensaufnahme und der Veranlagung saldiert, so dass die aktiven und passiven Vermögenswerte des Landes buchhalterisch nicht vollständig erfasst wurden. Die restlichen 80 Mio. EUR verbuchte das Budgetreferat auf Konten der durchlaufenden Gebarung. Beide Verbuchungsvarianten führten zu einer unvollständigen und intransparenten Darstellung des Geldbestands und des Stands der Finanzschulden des Landes.

- 4.1.2** Der RH kritisierte, dass Vermögenswerte und Schulden des Landes Salzburg nicht vollständig und transparent in der Buchhaltung erfasst waren. Dies betraf insbesondere Wertpapiere, Bankkonten, Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Einnahmen und Ausgaben aus dem Finanzmanagement. Durch diesen schwerwiegenden Mangel in der Buchhaltung stellten die Zahlen vergangener Rechnungsabschlüsse des Landes kein zuverlässiges Bild der tatsächlichen Vermögenslage des Landes dar. Aufgrund der mangelhaften Verbuchung der Finanzgeschäfte war eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Finanzmanagements der letzten Jahre aus der Landesbuchhaltung nicht möglich.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, im Zuge der Abschlussarbeiten zum Rechnungsabschluss 2012 sämtliche Vermögenswerte und Schulden des Landes zum 31. Dezember 2012 zu erheben, in der Landesbuchhaltung auf eigenen Konten zu erfassen und transparent darzustellen. Diese Konten sind laufend, insbesondere zum Jahresende, mit externen Bestätigungen wie Konto- oder Depotauszügen sowie mit entsprechenden Gegenkonten bei den Geschäftspartnern wie bspw. dem Landeswohnbaufonds abzustimmen.

41.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg würden für den Rechnungsabschluss 2012 sämtliche Vermögenswerte und Schulden des Landes buchhalterisch nach folgenden Grundsätzen erfasst:*

- a) Wertpapiere würden in einer Gesamtsumme (aufgeteilt nach Versorgungs- und Unterstützungsfonds und übrige Wertpapiere) im Anlagevermögen gebucht. Basis für die Einbuchung seien die von der Ithuba Capital AG zum 27. Dezember 2012 bewerteten Wertpapiere, damit eine Verbindung zum vom Land Salzburg veröffentlichten Finanzbericht zum 16. Jänner 2013 hergestellt werden könne. Der Nachweis der Wertpapiere erfolge über externe Bestätigungen (Depotauszüge).*
- b) Derivate würden in zwei Summen getrennt nach Optimierungsgeschäften und Zinssicherungsgeschäften eingebucht. Die Einbuchung erfolge auf Basis der von der Ithuba Capital AG zum 27. Dezember 2012 bewerteten Derivate.*
- c) Die Verbindlichkeiten des Landes Salzburg würden auf Basis der im Finanzbericht zum 16. Jänner 2013 veröffentlichten Werte, getrennt nach ordentlichen Schulden des Landes Salzburg, Schulden des Landeswohnbaufonds und außerordentlichen Schulden des Landes Salzburg, verbucht. Der Nachweis der Verbindlichkeiten erfolge mittels einer Excel-Aufstellung.*

41.4 Der RH hielt dem Land Salzburg gegenüber fest, dass sämtliche Vermögenswerte und Schulden des Landes nicht in Gesamt- oder Teilsommen, sondern jeweils einzeln pro Geschäftsfall einzubuchen sind. Weiters wies der RH darauf hin, dass bei der Darstellung der Vermögenswerte und Schulden besonders auf die Vollständigkeit der Erfassung der Geschäftsfälle zu achten ist.

Der RH bekräftigte darüber hinaus seine Empfehlung, sämtliche Vermögenswerte und Schulden im Zuge der Abschlussarbeiten mit externen Bestätigungen wie Konto- oder Depotauszügen sowie mit entsprechenden Gegenkonten bei den Geschäftspartnern wie bspw. dem Landeswohnbaufonds abzustimmen. In diesem Zusammenhang verwies der RH auf die verspätete Versendung der zweiten Tranche der Bankbriefe im April 2013 (siehe TZ 10). Allfällige daraus gewonnene zusätzliche Erkenntnisse hinsichtlich des Bestands an Wertpapieren, Derivatengeschäften und Verbindlichkeiten wären aus Gründen der Vollständigkeit zu berücksichtigen.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Zur Bewertung der Vermögenswerte hielt der RH fest, dass Wertpapiere und Derivate grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten zu verbuchen sind. Für Geschäftsfälle, für welche zum Zeitpunkt der Erstellung des Rechnungsabschlusses 2012 keine Anschaffungskosten im Nachhinein eruierbar waren, können hilfsmäßig Marktwerte zum Stichtag des Rechnungsabschlusses herangezogen werden. Verbindlichkeiten sind grundsätzlich mit ihrem Rückzahlungsbetrag zum 31. Dezember darzustellen.

Verbuchung von Darlehen zwischen der Republik Österreich und dem Land Salzburg

Stand der Darlehen zwischen der Republik Österreich und dem Land Salzburg per 31. Dezember 2012

- 42 Zum 31. Dezember 2012 waren 51 Darlehen mit der Republik Österreich offen. Die Darlehen wiesen, aufgegliedert nach dem Zuzählungsjahr, die folgenden Nominale bzw. Auszahlungsbeträge auf:

Tabelle 13: Aufgliederung der Darlehen mit der Republik Österreich nach Zuzählungsjahr				
Jahr	Nominale	kumulierte Nominale	Auszahlungsbetrag	kumulierter Stand
in EUR				
2003	25.000.000,00	25.000.000,00	24.152.903,97	24.152.903,97
2005 ¹	25.000.000,00	50.000.000,00	26.817.106,16	50.970.010,13
2006	115.000.000,00	165.000.000,00	113.926.091,55	164.896.101,68
2007	130.000.000,00	295.000.000,00	126.485.423,13	291.381.524,81
2008	450.000.000,00	745.000.000,00	445.422.163,67	736.803.688,48
2009	195.000.000,00	940.000.000,00	204.198.176,42	941.001.864,90
2010	335.000.000,00	1.275.000.000,00	374.894.095,96	1.315.895.960,86
2011	400.000.000,00	1.675.000.000,00	433.826.758,48	1.749.722.719,34
2012	155.000.000,00	1.830.000.000,00	164.683.569,05	1.914.406.288,39

¹ 2004 keine Zuzählung von Darlehen

Quellen: Daten: Darlehensverträge; Zusammenstellung RH

Österreichische Bundesanleihen wurden durch die OeBFA im Namen und auf Rechnung der Republik Österreich begeben. Einen Teil der Bundesanleihen gab die OeBFA an das Land Salzburg weiter, indem die OeBFA im Namen und auf Rechnung der Republik Österreich mit dem Land Salzburg Darlehensverträge zu den Konditionen der Bundesanleihen abschloss. Zum 31. Dezember 2012 hatten die 51 offenen Darlehen mit der Republik Österreich ein Gesamtnominale in



Höhe von 1,83 Mrd. EUR und einen kumulierten Auszahlungsbetrag in Höhe von rd. 1,91 Mrd. EUR. Die Unterschiede zwischen dem Nominale und dem Auszahlungsbetrag ergaben sich einerseits durch den Unterschied der Marktzinssätze und der festgelegten Nominalzinssätze bei der Begebung bzw. Aufstockung der Anleihen (Agio oder Disagio) und andererseits durch Stückzinsen³⁷.

Verbuchung der Darlehen mit der Republik Österreich im Landeshaushalt Salzburg

43.1 (1) Die Verbuchung der Darlehen mit der Republik Österreich erfolgte auf drei unterschiedliche Arten:

- voranschlagswirksam im Landeshaushalt Salzburg,
- voranschlagsunwirksam in der durchlaufenden Gebarung,
- voranschlagsunwirksam als Weitergabe an den Landeswohnbaufonds Salzburg (ebenfalls in der durchlaufenden Gebarung).

Auf den folgenden vier Konten erfasste das Budgetreferat die tatsächlich erfolgten Einzahlungen in Höhe von 1,892 Mrd. EUR durch die OeBFA:

- voranschlagswirksame Verbuchung auf dem Konto:
 - 3400 OeBFA
- voranschlagsunwirksame Verbuchung in der durchlaufenden Gebarung auf den Konten:
 - 3660 Landes-Wohnbau-Fonds; Darlehen-Aufnahme OeBFA,
 - 3670 003 Liquiditätsmanagement,
 - 3670 500 Allgemeiner Erlag Wertpapiergebarung.

³⁷ Stückzinsen sind aufgelaufene Zinsen, welche zwischen den Zinszahlungsterminen entstehen. Stückzinsen sind vom Käufer dem Verkäufer zeitanteilig zu vergüten.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Tabelle 14: Erfassung der Darlehen mit der Republik Österreich

Jahr	Konto 3400	Konto 3660	Konto 3670 003	Konto 3670 500	Summe
	in EUR				
2003	24.152.903,97	–	–	–	24.152.903,97
2005 ¹	26.817.106,16	–	–	–	26.817.106,16
2006	20.420.226,03	93.505.865,52	–	–	113.926.091,55
2007	28.224.846,58	79.151.888,88	19.108.687,67	–	126.485.423,13
2008	–	222.532.657,09	222.889.506,58	–	445.422.163,67
2009	50.000.000,00	–	145.567.116,43	–	195.567.116,43
2010	111.777.244,80	31.987.178,38	217.685.976,03	–	361.450.399,21
2011	163.085.079,47	–	207.059.803,60	63.681.875,41	433.826.758,48
2012	–	–	164.683.569,05	–	164.683.569,05
Summe²	424.477.407,01	427.177.589,87	976.994.659,36	63.681.875,41	1.892.331.531,65

¹ 2004 keine Zuzählung von Darlehen

² Die Summe stellt nur die Auszahlungsbeträge durch die OeBFA dar.

Quellen: Daten: Rechnungswesen des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

Die tatsächlich erfolgten und verbuchten Einzahlungen durch die OeBFA in Höhe von 1,892 Mrd. EUR wichen um rd. 22,07 Mio. EUR von den aus den Darlehensverträgen ermittelten Auszahlungsbeträgen in Höhe von 1,914 Mrd. EUR ab, weil bei einigen Einzahlungen durch die OeBFA diese Auszahlungen aus Swaps bereits abgezogen hatte. Das Budgetreferat erfasste die Einzahlungen als Nettopositionen und verletzte damit das Prinzip der Bruttoerfassung.

(2) Jene Darlehen mit der Republik Österreich, die im Rechnungsabschluss als solche ausgewiesen waren, verbuchte das Budgetreferat auf dem Konto 3400 und dessen Untergliederungen. Der Stand der Darlehen mit der Republik Österreich laut Rechnungsabschluss 2011 belief sich auf rd. 864,27 Mio. EUR und nicht auf die Höhe der kumulierten Nominale von 1.675,00 Mio. EUR. Siehe hierzu auch TZ 44.

(3) Auf dem Konto „3660 Landes-Wohnbau-Fonds; Darlehensaufnahme OeBFA“ erfasste das Budgetreferat Darlehen mit der Republik Österreich in Höhe von 427,2 Mio. EUR, die dem Landeswohnbaufonds zugeordnet wurden. Die Darlehen für den Landeswohnbaufonds forderte das Land Salzburg bei der OeBFA an und reichte sie an den Landeswohnbaufonds weiter, weil dem Landeswohnbaufonds eine direkte Aufnahme verwehrt war. In den Darlehensverträgen mit der Republik



Österreich war jedoch nicht festgehalten, ob Darlehen an den Landeswohnbaufonds weitergegeben wurden (siehe auch TZ 46).

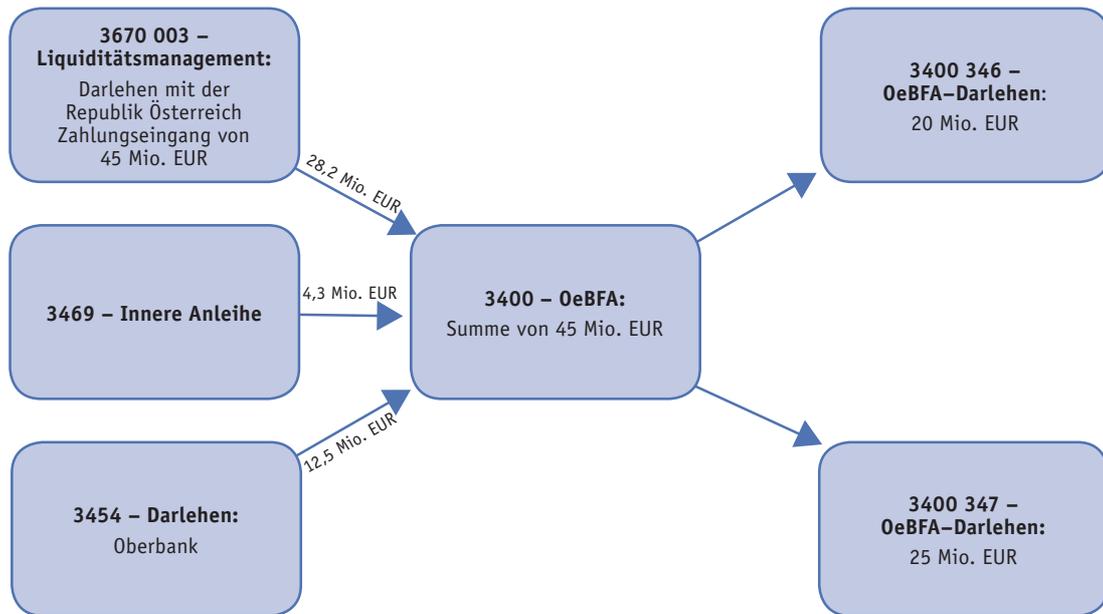
(4) Von den gesamten Zahlungseingängen aus den Darlehen mit der Republik Österreich in Höhe von 1.892,33 Mio. EUR verbuchte das Budgetreferat 976,99 Mio. EUR (52 %) auf dem Konto „3670 003 Liquiditätsmanagement“ in der durchlaufenden Gebarung. Hinsichtlich der Verbuchung und Analyse dieses Kontos siehe TZ 40.

(5) Einen Großteil der Zahlungseingänge aus Darlehen mit der Republik Österreich erfasste das Budgetreferat zunächst auf dem Konto „3670 500 Allgemeiner Erlag Wertpapiergebarung“. Im nächsten Schritt erfolgte die betragsmäßig idente Weiterbuchung der Zahlungseingänge auf Konten der durchlaufenden Gebarung. Die Weiterverbuchungen erfolgten nicht immer richtig: Bei zwei Darlehen in Höhe von 63,68 Mio. EUR (32,16 Mio. EUR und 31,52 Mio. EUR) im Jahr 2011 wurde ein vom Zahlungseingang abweichender Betrag in Höhe von 19,40 Mio. EUR auf das Konto „3400 OeBFA-Darlehen“ umgebucht, der restliche Betrag ging in einer Sammelbuchung (269,27 Mio. EUR) mit dem Text „Ausgleich BEV-Konten“ auf.

(6) Die Buchungen erfolgten teilweise willkürlich und waren für den RH weder belegsmäßig noch von deren Abfolge her nachvollziehbar. Die folgende Abbildung zeigt beispielhaft die Buchungsvorgänge zu einem Zahlungseingang von der Republik Österreich in Höhe von 45 Mio. EUR im Jahr 2008:

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Abbildung 3: Buchungsvorgang Darlehen mit der Republik Österreich 2008



Quellen: Landesbuchhaltung; Zusammenstellung RH

Aus der ursprünglichen Aufnahme von 45 Mio. EUR verbuchte das Budgetreferat 28,2 Mio. EUR auf das Konto „3400 OeBFA“. Die restlichen 16,8 Mio. EUR blieben auf dem Konto „3670 003 Liquiditätsmanagement“ stehen. Auf dem Konto „3400 OeBFA“ wurden dennoch 45 Mio. EUR ausgewiesen. Die weiteren Mittel nahm das Budgetreferat vom Konto „3469 Innere Anleihe“ (4,3 Mio. EUR) und aus liquiden Mitteln der Oberbank (Konto „3454 Darlehen“) (12,5 Mio. EUR). Auf das Konto „3400 346 OeBFA-Darlehen“ wurde ein Betrag von 20 Mio. EUR und auf das Konto „3400 347 OeBFA-Darlehen“ ein Betrag von 25 Mio. EUR verbucht. In der Landesbuchhaltung waren keine Unterlagen zu den Umbuchungen von den Konten Innere Anleihe und Darlehen-Oberbank vorhanden. Für die Aufteilung auf die 20 Mio. EUR und 25 Mio. EUR waren ebenfalls keine Unterlagen vorhanden. Die Verbuchungen waren mangels Belegen nicht nachvollziehbar.



(7) Gemäß der VRV waren Stückzinsen sowie das Agio bzw. Disagio in den Einnahmen bzw. Ausgaben zu erfassen. Das Land Salzburg erfasste in den Rechnungsabschlüssen in den meisten Fällen die Auszahlungsbeträge der Darlehen mit der Republik Österreich anstatt das Nominale. Das Land Salzburg wies somit weder die Stückzinsen noch das Agio bzw. Disagio korrekt aus.

Nur bei zwei Darlehen in den Jahren 2003 und 2007 erfasste das Budgetreferat korrekterweise das Nominale anstatt die Auszahlungsbeträge im Schuldenstand. Bei beiden Darlehen lagen die Nominalwerte über den Auszahlungsbeträgen. Dennoch wurden die Disagios nicht als Aufwand verbucht.

Teilbeträge im Zusammenhang mit der Verbuchung der Darlehen mit der Republik Österreich waren nicht nachvollziehbar. So erhielt das Land Salzburg im Jahr 2009 ein Darlehen mit einem Nominale von 30 Mio. EUR. Im Schuldenstand des Landes wurde jedoch ein Darlehen über 31,9 Mio. EUR ausgewiesen. Der Grund für den höheren verbuchten Wert war nicht ersichtlich. Es war nicht nachvollziehbar, aus welchen Mitteln die 1,9 Mio. EUR stammten.

Im Rechnungsabschluss des Landes Salzburg wurden die Darlehen mit der Republik Österreich fehlerhaft ausgewiesen. So wurde etwa in den Rechnungsabschlüssen 2010 und 2011 ein Darlehen mit einem Nominale von 40 Mio. EUR dargestellt. Der Anfangs- sowie Endbestand des besagten Darlehens belief sich jeweils auf 20 Mio. EUR. Auch in den Jahresabschlüssen 2008 und 2009 war das Nominale mit 20 Mio. EUR ausgewiesen. Die hohe Abweichung zwischen Nominale und Darlehensbetrag war nicht auf Stückzinsen oder ein Disagio zurückzuführen. Es handelte sich um einen fehlerhaften Ausweis im Rechnungsabschluss des Landes Salzburg.

(8) Die Zahlen in den Rechnungsabschlüssen entsprachen nicht den aktuellen Gegebenheiten. So waren etwa vorzeitige Tilgungen von Darlehen mit der Republik Österreich verbucht. Vorzeitige Tilgungen von Darlehen mit der Republik Österreich wurden jedoch nicht durchgeführt. Die Verbuchungen in Höhe von rd. 55 Mio. EUR waren somit nicht nachvollziehbar.

- 43.2** Der RH kritisierte die uneinheitliche, fehlerhafte und nicht nachvollziehbare Vorgehensweise bei der Verbuchung der Darlehen mit der Republik Österreich. Er hielt fest, dass für die vollständige und transparente Erfassung des Schuldenstands des Landes Salzburg eine einheitliche Vorgangsweise für die Verbuchung der Darlehen der Republik Österreich unerlässlich war.



Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Weiters kritisierte der RH die dargestellten vorzeitigen Tilgungen von Darlehen mit der Republik Österreich in den Rechnungsabschlüssen, obwohl diese nicht erfolgt waren.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Darlehen der Republik Österreich entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorschriften mit dem Nominale zu erfassen und ein Agio bzw. Disagio sowie die Stückzinsen in den Einnahmen bzw. Ausgaben zu verbuchen. Weiters empfahl der RH, im Rechnungsabschluss 2012 die Darlehen mit der Republik Österreich richtig auszuweisen.

- 43.3** *Laut Mitteilung des Landes Salzburg werde eine einheitliche, vollständige und transparente Vorgehensweise für die Verbuchung von Darlehen der Republik Österreich erarbeitet.*

Ausweis der Darlehen mit der Republik Österreich in der Landesbuchhaltung

- 44.1** Im Rechnungsabschluss des Landes Salzburg waren in der Buchhaltung sowie der durchlaufenden Gebarung folgende Beträge ausgewiesen:



Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Tabelle 15: Ausweis der Darlehen mit der Republik Österreich laut Buchhaltung sowie durchlaufender Gebarung

Jahr ¹	Stand der Darlehen (Konto 3400 und Untergliederungen)	Stand der Darlehen für Landeswohnbaufonds (Konto 3660)	Summe
	in EUR		
2001	91.866.086,33	0,00	91.866.086,33
2002	91.866.086,33	0,00	91.866.086,33
2003	116.866.086,33	0,00	116.866.086,33
2004	143.683.192,49	0,00	143.683.192,49
2005	164.789.510,30	0,00	164.789.510,30
2006	185.209.736,33	50.000.000,00	235.209.736,33
2007	215.209.736,33	178.930.841,10	394.140.577,43
2008	260.209.736,33	281.592.514,99	541.802.251,32
2009	288.042.492,83	369.323.118,84	657.365.611,67
2010	421.317.354,05	476.223.118,84	897.540.472,89
2011	537.394.052,54	326.873.118,84	864.267.171,38

¹ Der Rechnungsabschluss 2012 lag zur Zeit der Gebarungsüberprüfung noch nicht vor, somit lag die Buchhaltung 2012 noch nicht endgültig vor.

Quellen: Daten: Buchhaltung des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

Laut Buchhaltung 2011 des Landes Salzburg betrug der Stand der Darlehen mit der Republik Österreich im Schuldenstand 864,27 Mio. EUR, davon in der durchlaufenden Gebarung 326,87 Mio. EUR. Laut den Darlehensverträgen belief sich die Summe der kumulierten Nominale zum 31. Dezember 2011 hingegen auf 1.675 Mio. EUR. Im Rechnungsabschluss 2011 des Landes Salzburg waren die Darlehen mit der Republik Österreich somit um 810,73 Mio. EUR zu niedrig ausgewiesen.

Auch der Stand des Konto „3660 Landes-Wohnbau-Fonds; Darlehen-Aufnahme OeBFA“ stimmte nicht mit den Einzahlungen der Darlehen mit der Republik Österreich überein. Das Budgetreferat erfasste auf dem Konto 3660 auch Umbuchungen, die mangels Belegen nicht nachvollziehbar waren. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Einzahlungen und dem Stand des Kontos betrug zum 31. Dezember 2011 100,3 Mio. EUR.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

In der Landesbuchhaltung war entgegen jede übliche Buchhaltungspraxis nicht für jedes aufgenommene Darlehen mit der Republik Österreich ein eigenes Konto angelegt.

- 44.2** Der RH kritisierte, dass die Darlehen mit der Republik Österreich nur unvollständig in der Buchhaltung des Landes Salzburg erfasst waren. Von den insgesamt 1.675 Mio. EUR waren zum 31. Dezember 2011 810,73 Mio. EUR nicht als Schuld gegenüber der Republik Österreich ausgewiesen. Der RH erachtete eine vollständige Buchhaltung und somit eine korrekte Ausweisung der Schulden in den Rechnungsabschlüssen als wesentliche Information zur korrekten Darstellung der finanziellen Lage des Landeshaushalts – im Hinblick auf die Budgethoheit insbesondere auch gegenüber dem Landtag.

Der RH empfahl dem Land Salzburg für den Rechnungsabschluss 2012 eine vollständige Erfassung aller Darlehen mit der Republik Österreich in der Landesbuchhaltung. Weiters empfahl der RH, für jedes Darlehen mit der Republik Österreich ein eigenes Konto in der Landesbuchhaltung zu eröffnen.

Meldung für die Statistik Austria

- 45.1** Bei der Republik Österreich aufgenommene Darlehen mussten jährlich für die Statistik Austria gemeldet werden. Mit Ende 2011 hatte das Land Salzburg Darlehen mit einem Gesamtnominale von 1,675 Mrd. EUR von der Republik Österreich aufgenommen. Laut der Meldung für die Statistik Austria waren hiervon 1,050 Mrd. EUR für den Landeswohnbaufonds und 0,625 Mrd. EUR für das Land Salzburg aufgenommen. Als Forderung des Landes gegenüber dem Landeswohnbaufonds waren jedoch nur 0,347 Mrd. EUR ausgewiesen. In der Buchhaltung des Landeswohnbaufonds waren nur 0,585 Mrd. EUR als Verbindlichkeit gegenüber der Republik Österreich erfasst (siehe TZ 46).
- 45.2** Der RH kritisierte, dass die Meldung des Landes Salzburg für die Statistik Austria im Jahr 2011 nicht auf dem Rechnungsabschluss basierte. Durch die nicht korrekte Aufteilung der Schulden zwischen dem Land Salzburg und dem Landeswohnbaufonds war die Meldung für die Statistik Austria falsch.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Darlehen mit der Republik Österreich künftig auf Basis des Rechnungsabschlusses für die Statistik Austria zu melden.



45.3 *Das Land Salzburg sagte zu, die Meldung an die Statistik Austria hinkünftig auf Basis des Rechnungsabschlusses zu erstatten.*

Weitergegebene Darlehen mit der Republik Österreich an den Landeswohnbaufonds

46.1 (1) Eine Abstimmung der jährlichen Salden betreffend die an den Landeswohnbaufonds weitergegebenen Darlehen zwischen der Republik Österreich und dem Land Salzburg zeigte, dass ab dem Jahr 2008 keine Saldengleichheit bestand.

Die Abweichung der Beträge der Darlehen mit der Republik Österreich zwischen Landeswohnbaufonds und dem Rechnungsabschluss des Landes Salzburg zeigte folgende Entwicklung:

Tabelle 16: Abweichende Darlehen mit der Republik Österreich betreffend Landeswohnbaufonds			
Jahr	Verbindlichkeiten bei Landeswohnbaufonds	Forderungen bei Land Salzburg gegenüber Landeswohnbaufonds	Abweichung
2006	50.000.000,00	50.000.000,00	0,00
2007	178.930.841,10	178.930.841,10	0,00
2008	351.592.514,99	281.592.514,99	- 70.000.000,00
2009	439.323.118,84	369.323.118,84	- 70.000.000,00
2010	518.037.918,84	476.223.118,84	- 41.814.800,00
2011	585.444.979,99	347.417.118,84	- 238.027.861,15

Quellen: Daten: Rechnungsabschlüsse des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

Im Jahr 2008 nahm der Landeswohnbaufonds eine Barvorlage in Schweizer Franken mit einem Wert von 70,0 Mio. EUR bei einem Kreditinstitut auf. Die Barvorlage wurde fälschlicherweise auf dem Konto „3400 OeBFA-Darlehen“ erfasst. Im Jahr 2010 reduzierte sich die Abweichung zwischen dem Land Salzburg und dem Landeswohnbaufonds auf 41,8 Mio. EUR. Die dafür verantwortlichen Umbuchungen seitens des Landes Salzburg sowie beim Landeswohnbaufonds waren mangels Belegen nicht nachvollziehbar. Im Jahr 2011 stieg die Differenz zwischen den Salden auf 238,0 Mio. EUR an. Der Grund für diese sehr hohe Abweichung war aus den durchgeführten Buchungen und den vorhandenen Belegen nicht nachvollziehbar.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

(2) Zwischen den Forderungen des Landes Salzburg gegenüber dem Landeswohnbaufonds betreffend die weitergegebenen Darlehen der Republik Österreich und den Verbindlichkeiten des Landes Salzburg gegenüber der Republik Österreich aus diesen Darlehen bestand in den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg in den Jahren 2006 bis 2010 Saldengleichheit. Im Jahr 2011 kam es zu einer Abweichung in Höhe von 20,5 Mio. EUR.

Tabelle 17: Abweichende Darstellung der Darlehen mit der Republik Österreich in den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg			
Jahr	Forderungen des Landes Salzburg gegenüber Landeswohnbaufonds	Eingang Darlehen für den Landeswohnbaufonds	Abweichung
2006	50.000.000,00	50.000.000,00	0,00
2007	178.930.841,10	178.930.841,10	0,00
2008	281.592.514,99	281.592.514,99	0,00
2009	369.323.118,84	369.323.118,84	0,00
2010	476.223.118,84	476.223.118,84	0,00
2011	347.417.118,84	326.873.118,84	20.544.000,00

Quellen: Daten: Rechnungsabschlüsse des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

Der Grund der Abweichung über 20,5 Mio. EUR im Jahr 2011 war mangels Belegen aus den erfassten Buchungen nicht nachvollziehbar.

(3) Im Jahr 2011 waren in der Buchhaltung des Landes Salzburg, in der Buchhaltung des Landeswohnbaufonds und in den Meldungen an die Statistik Austria unterschiedliche Werte betreffend die Darlehen mit der Republik Österreich, die dem Landeswohnbaufonds zugeordnet waren, ausgewiesen:

Tabelle 18: Zusammenfassende Tabelle betreffend Landeswohnbaufonds 2011	
Inhalt	Betrag in EUR
Darlehen mit der Republik Österreich, ausgewiesen in der durchlaufenden Gebarung des Landes Salzburg, aufgenommen vom Land Salzburg für den Landeswohnbaufonds	326.873.118,84
Forderung des Landes Salzburg gegenüber dem Landeswohnbaufonds	347.417.118,84
Verbindlichkeit des Landeswohnbaufonds gegenüber dem Land Salzburg	585.444.979,99
Statistik Austria Meldung: Darlehen mit der Republik Österreich für den Landeswohnbaufonds aufgenommen	1.050.000.000,00

Quellen: Daten: Rechnungsabschluss 2011; Statistik Austria Meldung 2011; Zusammenstellung RH



Der in der Buchhaltung des Landes Salzburg ausgewiesene Betrag für Darlehen mit der Republik Österreich (für den Landeswohnbaufonds aufgenommen), der Betrag für Forderungen des Landes Salzburg gegenüber dem Landeswohnbaufonds, der Betrag der Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds gegenüber dem Land Salzburg und der Betrag aus der Meldung an die Statistik Austria wichen zum Teil deutlich voneinander ab. Bei einer korrekten Darstellung der Darlehen mit der Republik Österreich für den Landeswohnbaufonds müssten alle Beträge, einschließlich der Meldung an die Statistik Austria, denselben Wert aufweisen.

- 46.2** (1) Der RH kritisierte, dass die Forderungen des Landes Salzburg betragsmäßig nicht den Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds entsprachen. Für Abweichungen in Millionenhöhe über mehrere Jahre fehlten entsprechende Belege und Informationen.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Abweichungen zu klären und im Rechnungsabschluss 2012 die Forderungen und Verbindlichkeiten in der korrekten Höhe auszuweisen.

(2) Der RH kritisierte, dass für die Umbuchungen keine entsprechenden Belege vorhanden waren, obwohl gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sämtliche Umbuchungen anhand von Belegen nachvollziehbar sein müssen.

- 46.3** *Das Land Salzburg teilte in seiner Stellungnahme die Kritik des RH, dass die im Rechnungsabschluss ausgewiesenen Forderungen des Landes Salzburg betragsmäßig nicht den Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds entsprachen hätten.*

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

Überblick

47.1 (1) Der RH zog als Grundlage für die Ermittlung der von Oktober bis Dezember 2012 aufgelösten Finanzgeschäfte die Informationen der Kreditinstitute aus der Beantwortung der Bankbriefe³⁸ heran. Er erstellte einen Abgleich mit einer vom Budgetreferat der Finanzabteilung geführten Liste mit den Auflösungsbeträgen, die aufgrund der vorzeitigen Beendigungen von Finanzgeschäften im 4. Quartal 2012 entstanden. Darüber hinaus zog der RH bei Unklarheiten die vom Budgetreferat abgelegten Unterlagen heran.³⁹

Die folgende Tabelle zeigt die Anzahl der von Oktober bis Dezember 2012 durch das Land Salzburg vorzeitig beendeten Finanzgeschäfte, gegliedert nach Derivaten, Kreditrückzahlungen, Termingeschäften und Veranlagungen, sowie den Saldo der erfolgten Ein- und Auszahlungen:

Tabelle 19: Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Beendigungen von Finanzgeschäften Oktober bis Dezember 2012		
Geschäftsart	Anzahl	Saldo der Ein- und Auszahlungen
		in EUR
Derivate	245	- 48.979.557,19
Kreditrückzahlungen bzw. Ausgleich Bankverbindlichkeiten	12	- 217.368.236,90
Termingeschäfte	30	32.481.375,98
Veranlagungen bzw. Auflösung Bankguthaben	20	156.624.917,46
Saldo Ein- und Auszahlungen Oktober bis Dezember 2012		- 77.241.500,65

Quellen: Bankbriefe; Land Salzburg; RH

³⁸ Der RH holte im Zuge seiner Erhebungen im Dezember 2012 von sämtlichen Kreditinstituten, die mit dem Land Salzburg in Geschäftsbeziehung standen, Bestätigungen über den Umfang der mit dem Land Salzburg abgeschlossenen Finanzgeschäfte ein (sogenannte Bankbriefe). Aufgrund der während der Gebarungüberprüfung an Ort und Stelle zusätzlich identifizierten Kreditinstitute übergab der RH am 25. Jänner 2013 weitere Bankbriefe an die Finanzabteilung zur Versendung an die Kreditinstitute, welche während der Gebarungüberprüfung nicht durchgeführt wurde (siehe TZ 10).

³⁹ Aufgrund der unterschiedlichen Qualität der Bankbriefbeantwortungen und der teilweise intransparenten Ablage der Unterlagen der Finanzabteilung Salzburg, die aufgrund der Beschlagnahme durch die Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft nur in gescannter Form verfügbar waren, kann eine Vollständigkeit nicht gewährleistet werden.

Für die Auflösung von Finanzgeschäften zahlte das Land Salzburg von Oktober bis Dezember 2012 rd. 77 Mio. EUR, davon rd. 49 Mio. EUR für die Auflösung von Derivaten (vor allem Zinsswaps, Optionen und Währungsswaps). Das Land Salzburg erhielt in diesem Zeitraum für die Auflösung von Veranlagungen und Guthaben auf Bankkonten vor allem in fremder Währung rd. 157 Mio. EUR sowie rd. 32 Mio. EUR für die Auflösung von Termingeschäften. Weiters leistete das Land Salzburg im selben Zeitraum Rückzahlungen von Krediten bzw. Bankverbindlichkeiten (vor allem in fremder Währung) in Höhe von rd. 217 Mio. EUR.

(2) Laut internem Aktenvermerk des Leiters der Finanzabteilung waren nach Vereinbarung mit dem Finanzreferenten Mag. David Brenner die Guthaben, die aufgrund der Geschäftsaufösungen seit Ende Juli 2012 entstanden, in die Gesamtbeurteilung miteinzubeziehen.

Die folgende Tabelle zeigt die Salden der Ein- und Auszahlungen, die im Zuge der Beendigung von Finanzgeschäften von Juli bis Dezember 2012 erfolgten:

Tabelle 20: Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Beendigungen von Finanzgeschäften Juli bis Dezember 2012	
Zeitraum	Saldo der Ein- und Auszahlungen
	in EUR
Juli bis September 2012 ¹	83.755.473,43
Oktober bis Dezember 2012	- 77.241.500,65
Juli bis Dezember 2012	6.513.972,78

¹ enthält Derivate, Termingeschäfte, Veranlagungen

Quellen: Bankbriefe; Land Salzburg; RH

Unter Berücksichtigung der von Juli bis September 2012 vereinnahmten Beträge aus Beendigungen von Finanzgeschäften (rd. 84 Mio. EUR) waren von Juli bis Dezember 2012 die Einzahlungen im Zuge der Auflösung von Finanzgeschäften um rd. 7 Mio. EUR höher als die Auszahlungen.

47.2 Der RH stellte kritisch fest, dass die Darstellung als summarische Zusammenstellung der im Zuge der Auflösung von Finanzgeschäften an bzw. durch das Land Salzburg getätigten Ein- und Auszahlungen keine Aussage über die Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte liefert, sondern lediglich die Zahlungsflüsse bei der Schließung abbil-

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

det. Eine solche Aussage über die Wirtschaftlichkeit ist aufgrund der mangelhaften Verbuchung der Finanzgeschäfte nicht möglich (siehe TZ 49).

Strategie zum Portfolioabbau

48.1 (1) Laut Angaben des seit 1. Oktober 2012 in der Finanzabteilung tätigen Mitarbeiters stieß er am 4. Oktober 2012 auf Finanzgeschäfte, die nicht Bestandteil des Monatsberichts des externen Finanzdienstleisters und somit nicht im Limitsystem des Landes Salzburg berücksichtigt waren.

Mangels einer gesamthaften Übersicht aller bestehenden Finanzgeschäfte holte die Finanzabteilung zur Feststellung eines vollständigen Portfolios von den einzelnen Kreditinstituten Übersichten mit Bewertungen der abgeschlossenen Finanzgeschäfte zum 30. September 2012 ein, die bis Mitte Oktober 2012 vorlagen.

(2) Einem internen Aktenvermerk des Leiters der Finanzabteilung zufolge vereinbarten der zuständige Finanzreferent Mag. David Brenner und der Leiter der Finanzabteilung unter Anwesenheit des Büroleiters des Finanzreferenten und eines Mitarbeiters der Finanzabteilung am 15. Oktober 2012 „die Auflösung der meisten Fremdwährungsgeschäfte und eines großen Teils der übrigen Geschäfte ohne Nachteil für den Rechnungsabschluss des Landeshaushalts mit dem Ziel, bis Ende November 2012 ein Portfolio zu schaffen, das die tatsächliche Geschäftssituation abbildete und den geltenden Richtlinien für das Finanzmanagement möglichst entsprach“. Zu diesem Zweck wurden die Analyse aller Geschäfte unter Einschluss der Guthaben, die aufgrund der Geschäftsaufösungen seit Ende Juli 2012 entstanden waren, und eine darauf basierende Neustrukturierung des Portfolios vereinbart. Ein Protokoll des Gesprächs vom 15. Oktober 2012 zwischen dem Finanzreferenten und dem Leiter der Finanzabteilung sowie detaillierte Angaben zur geplanten Abbaustrategie konnten dem RH nicht vorgelegt werden.

(3) Laut einem internen Aktenvermerk des Leiters der Finanzabteilung berichtete dieser am 23. Oktober 2012 außer Protokoll den externen Mitgliedern des Finanzbeirats von der Existenz von Finanzgeschäften, die nicht Bestandteil des Monatsberichts waren.

(4) Die Abwicklung der vorzeitigen Beendigung der Finanzgeschäfte übernahm der seit Anfang Oktober 2012 beschäftigte Mitarbeiter des Finanzmanagements. Laut dessen Angaben lag die Entscheidung über die Beendigung der Einzelgeschäfte in seinem Verantwortungsbereich. Weiters habe er täglich dem Leiter der Finanzabteilung münd-



lich über das Volumen der aufgelösten Geschäfte berichtet sowie den Finanzreferenten Mag. David Brenner laufend über die gesetzten Maßnahmen informiert.

(5) Von Oktober bis Dezember 2012 beendete das Land Salzburg rd. 300 Finanzgeschäfte (davon 245 Derivate) vor Ablauf der Fälligkeit ohne konkrete schriftliche Strategie. Für den Abbau des restlichen Portfolios von 459 Finanzgeschäften (89 Derivate, 244 Wertpapiere, 126 Refinanzierungen/Darlehen) bis September 2014 beauftragte das Land Salzburg ein Beratungsunternehmen mit der Ausarbeitung einer konkreten Abbaustrategie. Weiters waren die Genehmigung sowie die Überwachung der Umsetzung der Abbaustrategie durch den neu eingerichteten Beirat vorgesehen.

- 48.2** Der RH stellte kritisch fest, dass das Land Salzburg zum Abbau von rd. 300 Finanzgeschäften (davon 245 Derivate) von Oktober bis Dezember 2012 weder eine schriftliche Strategie noch Protokolle über die Gespräche der Finanzabteilung mit dem Finanzreferenten Mag. David Brenner sowie dem Finanzbeirat vorlegen konnte. Weiters kritisierte der RH, dass die Abwicklung und somit die Entscheidung über die Auflösung der Einzelgeschäfte im Ermessen eines einzelnen Mitarbeiters lag.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, bei Entscheidungen dieser Dimension eine detaillierte Abbaustrategie mit unterschiedlichen Ausstiegsszenarien und deren finanziellen Auswirkungen auszuarbeiten und die Ergebnisse den Entscheidungsträgern als Entscheidungsgrundlage vorzulegen.

- 48.3** *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg seien die Auflösungen im Herbst explizit durch den Landesfinanzreferenten angeordnet gewesen, wobei gemäß einem internen Aktenvermerk des Leiters der Finanzabteilung die Vorgabe gewesen sei, ohne Nachteil für den Rechnungsabschluss des Landeshaushalts vorzugehen und eine Situation zu schaffen, die den damals geltenden Richtlinien entsprechen würde.*
- 48.4** Der RH erwiderte, dass die Vorgabe zur Auflösung des Finanzportfolios ohne Nachteil für den Rechnungsabschluss nicht als Strategie ausreicht. Vielmehr hätte eine Abbaustrategie mit unterschiedlichen Ausstiegsszenarien definiert werden sollen.



Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

Auflösungsbeträge

49.1 (1) Ein seit Oktober 2012 im Finanzmanagement beschäftigter Mitarbeiter holte von den Kreditinstituten Bewertungen der laufenden Finanzgeschäfte zum 30. September 2012 ein. Basierend auf diesen Bewertungen und auf den Angeboten der Kreditinstitute erfolgten die Verhandlungen der endgültigen Auflösungsbeträge. Die durch bzw. an das Land bezahlten Auflösungsbeträge stellten Zahlungsflüsse dar und gaben keine Auskunft über die Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte.

Ein Beispiel dafür war die vorzeitige Beendigung eines im August 2010 zwischen dem Land Salzburg und einem Kreditinstitut abgeschlossenen Finanzgeschäfts im Oktober 2012, das einen positiven Auflösungsbetrag von rd. 3,12 Mio. EUR erzielte. Eine Analyse der Unterlagen zeigte, dass das Land Salzburg im August 2010 für dieses Derivat eine Zahlung in Höhe von 8 Mio. EUR leistete. Die Höhe des Rückzahlungsbetrags war vereinbarungsgemäß abhängig vom Wechselkursverhältnis der Türkischen Lira (TRY) zum Japanischen Yen (JPY). Eine Gegenüberstellung der im August 2010 getätigten Einzahlung (8 Mio. EUR) mit dem Auflösungsbetrag vom Oktober 2012 (3,12 Mio. EUR) ergab – ohne Berücksichtigung einer Verzinsung – einen Verlust in Höhe von 4,88 Mio. EUR.

In der Zusammenstellung des Landes Salzburg war dieses Finanzgeschäft mit einem positiven Auflösungsbetrag von 3,12 Mio. EUR enthalten.

(2) Eine laufzeitbezogene wirtschaftliche Bewertung der Finanzgeschäfte führte die Finanzabteilung des Landes Salzburg nicht durch.

49.2 Der RH hielt fest, dass die Auflösungsbeträge im Zuge der vorzeitigen Beendigung von Finanzgeschäften von Oktober bis Dezember 2012 lediglich Zahlungsflüsse darstellten und keine Auskunft über die Wirtschaftlichkeit der Einzelgeschäfte lieferten. Das angeführte Beispiel belegt, dass trotz eines positiven Auflösungsbetrags bei einer wirtschaftlichen Betrachtung ein Verlust vorliegen kann.

Der RH kritisierte, dass das Finanzmanagement des Landes Salzburg u.a. aufgrund der fehlenden Transparenz und Vollständigkeit der vorhandenen Aufzeichnungen keine laufzeitbezogenen wirtschaftlichen Bewertungen der Finanzgeschäfte durchführte und somit über keine Informationen betreffend die Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte verfügte.



Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Aufgrund der vorhandenen Datenlage war daher auch dem RH eine solide Bewertung der Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte nicht möglich.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, zukünftig die Aufzeichnungen der Finanzgeschäfte so zu gestalten, dass die Durchführung von laufzeitbezogenen wirtschaftlichen Bewertungen der Einzelgeschäfte jederzeit möglich ist. Weiters empfahl er, die Wirtschaftlichkeit jedes Finanzgeschäfts nach dessen Beendigung zu beurteilen.

Derivate

Übersicht

- 50.1** Die folgende Übersicht zeigt die Anzahl der von Oktober bis Dezember 2012 durch das Budgetreferat vorzeitig beendeten Derivate, gegliedert nach Kreditinstituten, deren Nominale, sowie die Auflösungsbeträge:

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

Tabelle 21: Vorzeitige Beendigung von Derivaten – Oktober bis Dezember 2012				
Kreditinstitut	Anzahl	Nominale ¹	Währung	Auflösungsbetrag ¹
		in Mio.		in Mio. EUR
Bank of America Merrill Lynch	12			58,50
	9	286,00	EUR	53,42
	1	50,00	USD	3,44
	1	25,00	GBP	2,29
	1	25,00	CHF	- 0,64
Barclays	18	418,50	EUR	15,20
BAWAG P.S.K. AG	4	95,00	EUR	0,06
BNP Paribas Corporate & Investment Banking	10			14,00
	9	63,00	EUR	31,61
	1	10,00	CHF	- 17,61
Citibank International plc	4	170,00	EUR	1,21
Commerzbank AG	6			8,80
	5	244,00	EUR	11,11
	1	12,50	CHF	- 2,31
Credit Agricole Corporate and Investment Bank	9	224,00	EUR	- 14,60
CREDIT SUISSE	7			- 9,28
	3	150,00	BRL	0,19
	4	120,00	EUR	- 9,47
Deutsche Bank AG	12			- 55,80
	2	100,00	AUD	0,86
	1	3.165,00	JPY	- 7,67
	2	91,75	CHF	- 7,91
	1	25,00	GBP	- 15,88
	6	180,00	EUR	- 25,20
Erste Bank der Oesterreichischen Sparkassen AG	2	31,00	EUR	- 9,22
Goldman Sachs International	11			42,45
	1	100,00	NOK	34,10
	9	455,00	EUR	19,32
	1	10,00	CHF	- 10,97
Helaba Landesbank Hessen-Thüringen	3	140,00	EUR	2,50
HSBC Trinkhaus & Burkhardt AG	3	140,00	EUR	- 1,50
JPMorgan Securities plc	15			- 167,88
	4	243,00	CHF	- 72,30
	11	170,80	EUR	- 95,58
Landesbank Baden-Württemberg	3	150,00	EUR	3,83
Morgan Stanley & Co International plc²	19			55,06
	1	1,10	AUD	
	3	11,00	CHF	
	11	192,40	EUR	
	3	25,35	GBP	
	1	15,75	TRY	



Vorzeitige Beendigung von Finanz-
geschäften – Oktober bis Dezember 2012

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Fortsetzung Tabelle 21: Vorzeitige Beendigung von Derivaten – Okt. bis Dez. 2012

Kreditinstitut	Anzahl	Nominale ¹	Währung	Auflösungsbetrag ¹
		in Mio.		in Mio. EUR
NATIXIS Pfandbriefbank AG	5	280,00	EUR	2,80
Nomura International plc	8			- 8,00
	6	152,94	EUR	7,97
	1	65,00	CAD	- 4,58
	1	5.000,00	JPY	- 11,39
Bund vertreten durch die OeBFA	10			- 93,01
	2	9.812,64	JPY	- 39,78
	8	364,58	CHF	- 53,23
Raiffeisen Bank International AG	3	165,00	EUR	8,20
Raiffeisenlandesbank Niederösterreich–Wien	2	30,00	EUR	- 35,05
Royal Bank of Canada	14	404,00	EUR	8,85
Royal Bank of Scotland	14			131,85
	11	279,08	EUR	95,50
	1	37,07	TRY	18,48
	1	14,30	AUD	11,55
	1	10,00	NZD	6,32
Salzburger Landes–Hypothekenbank AG	23	841,00	EUR	- 13,73
Sparkasse Oberösterreich	2	20,00	EUR	0,28
UBS ²	18			15,93
	2	42,24	BRL	
	2	130,00	CHF	
	2	40,00	EUR	
	1	25,00	GBP	
	1	140,60	MXN	
	1	81,43	PLN	
	1	29,41	RON	
	1	329,93	RUB	
	6	153,87	TRY	
1	119,20	ZAR		
UniCredit Bank Austria AG	8	180,00	EUR	- 10,42
Summe	245			- 48,98

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² nähere Aufgliederung nicht verfügbar

Quellen: Bankbriefe; Land Salzburg; RH

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

Von Oktober bis Dezember 2012 löste die Finanzabteilung 245 Derivate bei 27 Geschäftspartnern vorzeitig auf. Die dafür bezahlten Auflösungsbeträge durch bzw. an das Land Salzburg ergaben einen negativen Saldo der Ein- und Auszahlungen für das Land Salzburg in Höhe von rd. 49 Mio. EUR (siehe TZ 47).

50.2 Der RH stellte kritisch fest, dass durch die vorzeitige Auflösung von 245 Derivaten bei 27 Geschäftspartnern im 4. Quartal 2012 ein für das Land Salzburg negativer Saldo der Ein- und Auszahlungen in Höhe von rd. 49 Mio. EUR entstand, wobei aufgrund mangelhafter Aufzeichnungen keine Gesamtbeurteilung über die Wirtschaftlichkeit der Einzelgeschäfte abgeleitet werden konnte.

50.3 *Laut Mitteilung des Landes Salzburg bestehe ein Widerspruch zwischen der Aussage des RH, dass die Auflösungsbeträge keine Aussage über die Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte liefern würden, sondern lediglich Zahlungsflüsse bei der Schließung abbildeten, und der „kritischen“ Feststellung, dass vorzeitige Auflösungen Zahlungsflüsse zu Lasten des Landes auslösten. Insbesondere werde dadurch nahegelegt, dass die vorzeitige Auflösung einen Schaden für das Land bewirkt hätte.*

Weiters teilte das Land Salzburg mit, dass die Darstellung des RH in seiner Analyse der Geschäftsaufösungen in der Kategorie Derivate nicht zwischen Geschäftsaufösungen differenziere, die im sogenannten „Schattenportfolio“, somit in jenem Portfolio, dessen Geschäfte nicht in das RMS-System eingemeldet worden seien, und Geschäftsaufösungen, die im offiziellen Portfolio zum Zweck der Risikoreduktion und der Zinsoptimierung auf Empfehlung des Finanzbeirats vorgenommen worden seien.

50.4 Der RH hielt fest, dass die Kritik des RH auf die fehlenden laufzeitbezogenen, wirtschaftlichen Gesamtbewertungen der Finanzgeschäfte abzielte, welche u.a. aufgrund der intransparenten und unvollständigen Aufzeichnungen nicht durchgeführt wurden. Die Höhe des für das Land Salzburg entstandenen negativen Saldos der Ein- und Auszahlungen war eine reine Feststellung, die sich aus den in Tabelle 21 dargestellten Auflösungsbeträgen im Zuge der vorzeitigen Auflösungen von Derivaten im 4. Quartal 2012 ergab.

Weiters hielt der RH fest, dass er im Rahmen der Gebarungsüberprüfung eine Gesamtbetrachtung aller im 4. Quartal 2012 vom Land Salzburg vorzeitig aufgelösten Derivate durchführte und nicht auf eine Differenzierung zwischen offiziellem und inoffiziellm Portfolio abzielte.



Auflösung von Finanzgeschäften im Zeitraum Oktober bis Dezember 2012

51.1 (1) Das Land Salzburg beendete im 4. Quartal 2012 Derivatgeschäfte mit der Deutsche Bank AG vor deren Fälligkeit. Darüber hinaus löste das Land Salzburg zwei Fremdwährungskonten bei der Deutsche Bank AG sowie Währungsswaps mit der Republik Österreich auf. Die Schließung dieser Finanzgeschäfte stellte der RH näher dar:

(2) Finanzgeschäfte mit der Deutsche Bank AG

Die folgende Tabelle stellt die von Oktober bis Dezember 2012 beendeten Finanzgeschäfte zwischen dem Land Salzburg und der Deutsche Bank AG dar:

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

Tabelle 22: Schließung von Finanzgeschäften mit der Deutsche Bank AG – Oktober bis Dezember 2012					
Art des Geschäfts	Nominale	Währung	Fälligkeit	Beendigung	Auflösungsbetrag
	in Mio. ¹				in Mio. EUR ¹
Kündigung durch Deutsche Bank AG					
strukturierte Zinsswaps (EUR)	55,00	EUR			0,00
mit Koppelung an EURIBOR	35,00	EUR	04.10.30	04.10.12	0,00
mit Koppelung an EURIBOR	20,00	EUR	20.10.30	22.10.12	0,00
strukturierte Zinsswaps (USD)	55,00	USD			0,00
mit Koppelung an USD-Libor	25,00	USD	04.10.30	04.10.12	0,00
mit Koppelung an USD-Libor	30,00	USD	20.10.30	22.10.12	0,00
vorzeitige Beendigung durch Land Salzburg					
strukturierte Zinsswaps (EUR)	180,00	EUR			- 25,20
mit Eventualkonvertierung in EUR/AUD	30,00	EUR	19.02.15	25.10.12	2,02
mit Eventualkonvertierung in EUR/NZD	30,00	EUR	23.01.13	30.10.12	0,34
mit Eventualkonvertierung in EUR/JPY	25,00	EUR	15.07.14	30.10.12	- 5,90
mit Eventualkonvertierung in EUR/JPY	30,00	EUR	22.09.14	30.10.12	- 5,74
mit Eventualkonvertierung in EUR/GBP	25,00	EUR	18.02.13	31.10.12	- 3,93
mit Koppelung an EUR/USD und EUR/CHF	40,00	EUR	04.05.23	14.11.12	- 12,00
strukturierte Zinsswaps (Fremdwährung)					- 23,17
mit Eventualkonvertierung in GBP/CHF	25,00	GBP	24.12.12	09.11.12	- 15,88
mit Eventualkonvertierung in AUD/CHF	40,00	AUD	12.03.13	30.10.12	0,42
mit Eventualkonvertierung in AUD/CHF	60,00	AUD	04.07.13	30.10.12	0,44
mit Eventualkonvertierung in CHF/NOK	35,00	CHF	28.04.14	09.11.12	- 8,15
Zins- und Währungsswap (EUR/CHF)²	56,75	CHF	15.07.14	15.11.12	0,24
strukturierter Zins- und Währungsswap mit Koppelung an CAD/JPY²	3.165,00	JPY	23.06.13	09.11.12	- 7,67
Verkauf Fremdwährungen					3,57
Isländische Kronen	675,00	ISK		30.10.12	2,66
Australische Dollar	1,15	AUD		19.12.12	0,91
Summe					- 52,23

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² Nominale = Basis für Zinsberechnung Land Salzburg

Quellen: Deutsche Bank AG; Land Salzburg; RH



Im Oktober 2012 nahm die Deutsche Bank AG von dem vereinbarten Kündigungsrecht Gebrauch und kündigte vier Zinsswaps mit einem Gesamtnominale von 55 Mio. EUR und 55 Mio. USD. Im Zuge der Kündigung kam es – abgesehen von den vertraglichen Zinszahlungen – zu keinen Zahlungen.

Von Oktober bis Mitte November 2012 beendete das Land Salzburg mit der Deutsche Bank AG sechs Zinsswaps mit einem Nominale von 180 Mio. EUR vor Vertragsablauf, wofür das Land Salzburg insgesamt rd. 25 Mio. EUR an die Deutsche Bank AG zahlte.

Darüber hinaus beendete das Land Salzburg vier Zinsswaps mit einem Nominale von insgesamt 25 Mio. GBP (Britische Pfund), 100 Mio. AUD (Australische Dollar) und 35 Mio. CHF (Schweizer Franken) sowie zwei Zins- und Währungsswaps mit einem Nominale von rd. 56,75 Mio. CHF und 3.165 Mio. JPY (Japanischer Yen) vorzeitig. Der vom Land Salzburg dafür zu bezahlende Auflösungsbetrag betrug rd. 31 Mio. EUR.

Im gleichen Zeitraum vereinnahmte das Land Salzburg rd. 4 Mio. EUR aus dem Verkauf von 675 Mio. ISK (Isländischer Krone) und 1,15 Mio. AUD.

(3) Währungsswaps mit der Republik Österreich

Die folgende Tabelle zeigt die im November 2012 vorzeitig beendeten Währungsswaps, die das Budgetreferat in den Jahren 2006 bis 2008 über die OeBFA mit der Republik Österreich abgeschlossen hatte. Zu all diesen Finanzgeschäften schloss die OeBFA für die Republik Österreich Swap-Transaktionen mit den gleichen Konditionen mit einem Kreditinstitut ab; das finanzielle Risiko aus diesen Finanzgeschäften trug somit zur Gänze das Land Salzburg.

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

Tabelle 23: Vorzeitige Beendigung von Währungsswaps mit der Republik Österreich im November 2012						
Verpflichtungen		Zinsbasis	Währung	Beginn Laufzeit	Fälligkeit	Auflösungs-
Land Salzburg	Republik Österreich	in Mio. EUR ¹				betrag
						in Mio. EUR ¹
6-Monats-CHF-Libor ² 46,94 Mio. CHF	6-Monats-AUD-BBSW+0,08 % ³ 50,00 Mio. AUD	46,94 50,00	CHF AUD	31.08.06	31.08.13	2,06
6-Monats-CHF-Libor+0,027 % 47,88 Mio. CHF	6-Monats-GBP-Libor 20,00 Mio. GBP	47,88 20,00	CHF GBP	18.09.07	18.09.14	- 15,03
6-Monats-CHF-Libor 45,45 Mio. CHF	15,03 % p.a. 50,00 Mio. TRY	45,45 50,00	CHF TRY	23.01.08	23.01.13	- 12,70
6-Monats-CHF-Libor 40,90 Mio. CHF	14,83 % p.a. 45 Mio. TRY	40,90 45,00	CHF TRY	28.01.08	28.01.13	- 11,47
6-Monats-CHF-Libor 42,12 Mio. CHF	14,82 % p.a. 45,00 Mio. TRY	42,12 45,00	CHF TRY	06.02.08	06.02.13	- 12,85
6-Monats-CHF-Libor-0,075 % 48,85 Mio. CHF	3-Monats-NZD-BKBM ⁴ 60,00 Mio. NZD	48,85 60,00	CHF NZD	30.04.08	30.04.15	- 2,54
6-Monats-CHF-Libor-0,02 % 48,53 Mio. CHF	3-Monats-AUD-BBSW 50,00 Mio. AUD	48,53 50,00	CHF AUD	30.04.08	30.04.15	- 0,31
6-Monats-CHF-Libor-0,115 % 43,92 Mio. CHF	3-Monats-AUD-BBSW 45,00 Mio. AUD	43,92 45,00	CHF AUD	23.09.08	23.09.15	- 0,40
6-Monats-JPY-Libor 5.625,51 Mio. JPY	6-Monats-JIBAR+0,0325 % ⁵ 330,00 Mio. ZAR	5.625,51 330,00	JPY ZAR	04.06.07	04.06.14	- 25,15
3-Monats-JPY-Libor 4.187,13 Mio. JPY	16,51 % p.a. 47,50 Mio. TRY	4.187,13 47,50	JPY TRY	28.11.08	28.11.13	- 14,63
Summe						- 93,02

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² LIBOR = London Interbank Offered Rate

³ BBSW = Bank Bill Swap Reference Rate

⁴ BKBM = Bank Bill Benchmark

⁵ JIBAR = Johannesburg Interbank Agreed Rate

Quellen: OeBFA; Land Salzburg; RH

Im Zusammenhang mit diesen Währungsswaps fanden zu Beginn der Laufzeit keine Zahlungen statt. Wie in der Tabelle dargestellt, verpflichtete sich das Land Salzburg zu viertel- bzw. halbjährlichen Zinszahlungen mit einer Berechnungsgrundlage in Höhe von insgesamt rd. 365 Mio. CHF und rd. 9.813 Mio. JPY. Gleichzeitig verpflichtete sich das Land Salzburg, die Nominalbeträge zum Ende der Laufzeit an die Republik Österreich zu zahlen. Die Republik Österreich leitete die Zahlungsbeträge an ihre Geschäftspartner weiter.

Die Zinszahlungen der Kreditinstitute im Wege der Republik Österreich an das Land Salzburg basierten auf Beträgen in fünf unterschiedlichen Währungen (Australischer Dollar (AUD), Südafrikanischer Rand (ZAR), Britisches Pfund (GBP), Türkische Lira (TRY), Neuseeländischer Dollar (NZD)). Die Nominalbeträge waren ebenfalls zum Ende der Laufzeit in der jeweiligen Währung an das Land Salzburg zu zahlen.

Im Zuge der vorzeitigen Beendigung der Währungsswaps im November 2012 zahlte das Land Salzburg rd. 93 Mio. EUR. Die Höhe der Zahlungen war vor allem auf die für das Land Salzburg ungünstigen Wechselkursentwicklungen zurückzuführen.

51.2 (1) Der RH hielt kritisch fest, dass die vorzeitige Beendigung von Derivaten und die Auflösung von Fremdwährungskonten im 4. Quartal 2012 bei der Deutsche Bank AG zu Zahlungsverpflichtungen für das Land Salzburg in Höhe von rd. 52 Mio. EUR führten.

(2) Der RH stellte kritisch fest, dass die Währungsswaps mit der Republik Österreich zu Zahlungsverpflichtungen für das Land Salzburg in Höhe von rd. 93 Mio. EUR führten. Er kritisierte, dass diese Swapgeschäfte aufgrund ihrer Struktur nicht zur Absicherung von Risiken aus direkt zuordenbaren Grundgeschäften dienten. Es handelte sich bei diesen Währungsswaps, bei denen die Nominalbeträge für die Zinsberechnung sowie die Zahlungsbeträge am Laufzeitende für beide Geschäftspartner jeweils auf zwei unterschiedlichen Fremdwährungen basierten, um reine Spekulationsgeschäfte.

(3) Zusammenfassend wies der RH nochmals kritisch darauf hin, dass die Auflösung der Finanzgeschäfte im 4. Quartal 2012 ohne schriftliche Strategie erfolgte und aufgrund der fehlenden wirtschaftlichen Bewertung keine Aussage über die Wirtschaftlichkeit der Einzelgeschäfte vorlag.

52.1 (1) Der Bundesminister für Finanzen durfte gemäß § 65c BHG 1986 (nunmehr § 81 BHG 2013) u.a. Kreditoperationen für Länder durchführen und abschließen sowie Währungstauschverträge abschließen und sodann entsprechende Verträge mit Ländern eingehen. Dabei hatte er sich der OeBFA zu bedienen. Der jährliche Höchstbetrag der Kapitalverpflichtungen des Bundes aus diesen Währungstauschverträgen war durch das jeweilige Bundesfinanzgesetz limitiert.



Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

(2) Gemäß § 2 Abs. 4 Bundesfinanzierungsgesetz hatte die OeBFA nach Aufforderung durch den Bundesminister für Finanzen im Namen und für Rechnung des Bundes

- Kreditoperationen für Länder durchzuführen und abzuschließen und ihnen sodann aus diesen Mitteln Darlehen zu gewähren sowie
- Währungstauschverträge abzuschließen, um sodann Verträge mit Ländern einzugehen, um Verpflichtungen aus Kreditoperationen dieser Länder durch inhaltliche Überbindung der Forderungen und Verpflichtungen aus diesen Währungstauschverträgen nachträglich zu ändern.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2006 forderte das BMF die OeBFA generell auf, für die Länder die in § 2 Abs. 4 Bundesfinanzierungsgesetz genannten Geschäfte durchzuführen.

(3) Den Abschluss von Darlehen zwischen der Republik Österreich und dem Land Salzburg regelte ein Rahmenvertrag. Dieser bestimmte u.a., dass die vom Bund zur Verfügung gestellten Mittel vom Land Salzburg ausschließlich für jene Einheiten verwendet werden durften, die von der Statistik Austria dem öffentlichen Sektor Staat (Sektor 13) gemäß ESVG 1995 zugeordnet waren. Weiters verpflichtete sich das Land Salzburg auch im Darlehensvertrag, die vom Bund zur Verfügung gestellten Mittel nicht zum Zweck der Veranlagung bzw. Erzielung von Zinserträgen aus Arbitragegeschäften zu verwenden.

Eine Überprüfung der Einhaltung dieser Auflagen führte die OeBFA nicht durch bzw. war eine solche Überprüfung systemisch nicht vorgesehen. In diesem Zusammenhang verwies der RH auf die unter TZ 53 bis 60 dargestellten Finanztransaktionen des Landes Salzburg, die dieses zum Teil auch mit Mitteln aus den vom Bund gewährten Darlehen durchführte.

(4) Bei den nachträglich für das Land Salzburg abgeschlossenen Währungstauschverträgen vermerkte die OeBFA auf den sogenannten Händlerzetteln als Basistransaktion „auf Wunsch des Landes Salzburg“. Der gemäß § 4 Abs. 3 Bundesfinanzierungsgesetz zu erstellende Bericht des Vorstands der OeBFA gab bei der Auflistung der für die Länder abgeschlossenen nachträglichen Währungstauschverträge als Basis das „bestehende Portfolio“ an. Eine weitergehende Überprüfung, ob entsprechende Verpflichtungen aus Kreditoperationen der Länder als Grundgeschäfte vorlagen, führte die OeBFA nicht durch.

- 52.2** Der RH hielt kritisch fest, dass die OeBFA bei Abschluss von Währungstauschverträgen das Vorliegen der gesetzlich erforderlichen Kreditoperationen des Landes Salzburg sowie bei der Darlehensgewährung die vereinbarte Mittelverwendung durch das Land nicht überprüfte.

Der RH empfahl der OeBFA, bei Länderfinanzierungen für die inhaltliche Überbindung der Forderungen und Verpflichtungen aus abgeschlossenen Währungstauschverträgen das Vorliegen von nachträglich zu ändernden Kreditoperationen (Grundgeschäften) der Länder und die Verwendung von Darlehensmitteln zu überprüfen.

- 52.3** (1) *Laut Stellungnahme des BMF und der OeBFA sei für das Eingehen eines Währungstauschvertrags mit den Ländern das Vorliegen von Verpflichtungen aus Kreditoperationen Voraussetzung. Gemäß § 2 Abs. 4 Bundesfinanzierungsgesetz sei aber keine 1:1-Beziehung zwischen Währungstauschverträgen und Grundgeschäft erforderlich. Damit sei es auch möglich, einem Währungstauschgeschäft mehrere Kreditoperationen zuzuordnen. Die Information des Landes Salzburg, der Währungstauschvertrag sei „für das bestehende Portfolio“, sei für die OeBFA ausreichend gewesen.*

(2) Die OeBFA habe Informationen über die Mittelverwendung eingeholt, indem durch den Rahmenvertrag für Darlehen zwischen dem Bund und dem Land Salzburg das Land verpflichtet worden sei, den Bund davon in Kenntnis zu setzen, wenn die Mittel an Einheiten des Sektors 13 weitergegeben worden seien.

Es bestehe keine Rechtsgrundlage, welche die OeBFA in die Lage versetze, zu überprüfen, ob die Länder den Bund hinsichtlich der Mittelverwendung bei Darlehen und des Vorliegens von nachträglich zu ändernden Kreditoperationen bei Währungstauschverträgen wahrheitsgemäß informieren würden.

Die OeBFA nehme jedoch die Empfehlung des RH auf, dass die Bundesländer zukünftig der OeBFA vor dem Abschluss von Währungstauschverträgen das Grundgeschäft bzw. die Grundgeschäfte nachweisen sollten. Weiters werde in die Vertragsdokumentation aufgenommen, dass bei Veränderungen im Grundgeschäft eine Informationspflicht seitens der Länder gegenüber der OeBFA bestehe.

52.4 Der RH wies darauf hin, dass die abgeschlossenen Währungstauschverträge nicht geeignet waren, ein bei der OeBFA bestehendes Portfolio des Landes Salzburg abzusichern. Er begrüßte jedoch die geplanten Bestrebungen der OeBFA, verstärkt den Zusammenhang zwischen Grundgeschäft und Währungstauschvertrag durch die Länder nachweisen zu lassen. Nach Ansicht des RH sollte die OeBFA in einer weitergehenden Interpretation des § 2 Abs. 4 Bundesfinanzierungsgesetz auch die inhaltliche Eignung von Währungstauschverträgen zur Absicherung der nachgewiesenen Grundgeschäfte prüfen.

Offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

Gesamtüberblick **53.1** Ausgehend von den vom Land Salzburg zur Verfügung gestellten Informationen nahm die Ithuba Capital AG eine Aufstellung und Bewertung der zum 31. Dezember 2012 offenen Finanzgeschäfte – Wertpapiere, Derivate und Refinanzierungen – des Landes Salzburg vor.

Die Refinanzierungen umfassten die – u.a. über die OeBFA mit der Republik Österreich aufgenommenen – Schulden des Landes Salzburg. Diese Schulden waren u.a. auch für die Finanzierung der im Finanzvermögen zusammengefassten Wertpapiere und Derivate aufgenommen worden, welche zum Teil einen spekulativen Hintergrund und Risiken für das Land Salzburg aufwiesen.

Tabelle 24: Portfolioanalyse – offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

Finanzgeschäfte ¹	Anzahl	Nominale ²	Barwert ³
Wertpapiere	244	1.423,72	1.353,78
Derivate	89	3.846,32	451,12
Refinanzierungen	126	– 3.186,55	– 3.641,45

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² Bei den Derivaten entspricht das ausgewiesene Nominale nicht einem Kauf- oder Anfangswert des jeweiligen Swaps, der mit dem Barwert vergleichbar wäre, sondern stellt die Bezugsgröße des Swaps dar.

³ Der für die Refinanzierungen angegebene Barwert wurde zwar von der Ithuba Capital AG ermittelt, aber nicht in der Portfolioanalyse ausgewiesen.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Die von der Ithuba Capital AG erstellte Portfolioanalyse (14. Jänner 2013) führte per 31. Dezember 2012 459 offene Finanzgeschäfte an. Die Barwerte⁴⁰ der Teilportfolien Wertpapiere und Derivate betragen rd. 1.353,78 Mio. EUR und rd. 451,12 Mio. EUR. Für das Teilportfolio Refinanzierungen ermittelte die Ithuba Capital AG einen Barwert von rd. – 3.641,45 Mio. EUR, den sie allerdings in der Portfolioanalyse nicht darstellte, weil sie – mit Verweis auf eine diesbezügliche Abstimmung mit dem Land Salzburg – nur für einen Teil der Refinanzierungen den ermittelten Barwert auswies (siehe TZ 56).⁴¹

- 53.2** Der RH kritisierte, dass das Land Salzburg im Rahmen des Finanzmanagements hohe Risiken einging, die mit der Aufgabenerfüllung einer Gebietskörperschaft nicht zu rechtfertigen waren. Weiters kritisierte er, dass das Land Salzburg zum Zwecke der Veranlagung – Erwerb von Wertpapieren und Derivaten – auch Schulden aufgenommen hatte.

Der RH wies kritisch darauf hin, dass das Land Salzburg der Ithuba Capital AG für das Teilportfolio Refinanzierungen vorgab, die Nominale und nicht durchgängig die ermittelten Barwerte in der Portfolioanalyse darzustellen.

Teilportfolio
Wertpapiere

- 54.1** Die im Teilportfolio Wertpapiere zusammengefassten Wertpapiere setzten sich aus einfachen und strukturierten Wertpapieren zusammen, die in der nachfolgenden Tabelle dargestellt werden.

⁴⁰ Der Barwert eines Finanzgeschäfts ist der aktuelle Wert der aus dem Finanzgeschäft resultierenden zukünftigen Zahlungen und wird durch Abzinsung dieser Zahlungen ermittelt. Die Ithuba Capital AG hielt in ihrer Portfolioanalyse fest, „dass die dargestellten Barwerte sich an einer theoretischen Mitte-Bewertung orientieren. Sie entsprechen nicht den im Markt bei sofortiger Auflösung realisierbaren Werten. Hier ist mitunter mit signifikanten Abschlägen zu rechnen.“

⁴¹ Die Ithuba Capital AG stellte dem RH auch die der Portfolioanalyse zugrunde liegenden Berechnungen zur Verfügung.

Offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

Tabelle 25: Portfolioanalyse – Teilportfolio Wertpapiere per 31. Dezember 2012			
Wertpapiere ¹	Anzahl	absolute Position/ Nominale ²	Barwert
		in Mio. EUR	
einfache Wertpapiere (Anleihen, Aktien, Fonds)	154	785,55	714,50
<i>davon</i>			
<i>in Euro</i>	93	168,32	175,44
<i>in fremden Währungen</i>	61	617,23	539,06
strukturierte Wertpapiere	90	638,18	639,28
<i>davon</i>			
<i>in Euro</i>	87	616,34	619,65
<i>in fremden Währungen</i>	3	21,83	19,63
Summe	244	1.423,72	1.353,78

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² Das ausgewiesene Nominale entspricht dem zum Stichtag in EUR umgerechneten abgeschlossenen Nominale. Bei in Stücken gehandelten Produkten (wie Aktien, Fonds und Zertifikate) stellte die Ithuba Capital AG den Stichtags-Marktwert als absolute Position/Nominale dar.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Die Kategorie der einfachen Wertpapiere umfasste 145 – fest, variabel oder nicht verzinste – Anleihen sowie neun Aktien bzw. Fondsanteile. 61 der 145 Anleihen lauteten auf fremde Währungen – insbesondere Türkische Lira – und hatten einen Gesamtbarwert von rd. 539,06 Mio. EUR. Damit entfielen per 31. Dezember 2012 rd. 75 % des Barwerts bei den einfachen Wertpapieren auf Wertpapiere in fremden Währungen.

Die strukturierten Wertpapiere umfassten Wertpapiere, deren Tilgung und/oder Erträge von der zukünftigen Entwicklung von Zinssätzen, Fremdwährungskursen, der Inflation oder anderen Indizes abhängig waren und die zum Teil mehrfach kündbar waren. Die strukturierten Wertpapiere wiesen einen Barwert von rd. 639,28 Mio. EUR auf. Davon entfielen rd. 19,63 Mio. EUR bzw. rd. 3 % des Barwerts auf drei Wertpapiere in fremden Währungen.⁴²

54.2 Der RH stellte kritisch fest, dass bei den einfachen Wertpapieren ein unverhältnismäßig hoher Anteil von 75 % des per 31. Dezember 2012 ermittelten Barwerts auf Wertpapiere in fremden Währungen entfiel.

⁴² Währungen dieser drei Wertpapiere: US-Dollar, Kanadischer Dollar und Russischer Rubel



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Er empfahl dem Land Salzburg – unter Berücksichtigung der Marktgegebenheiten und Nutzung der bereits engagierten Experten – den Verkauf dieser Wertpapiere voranzutreiben bzw. Maßnahmen zur Absicherung gegen das bestehende Fremdwährungsrisiko zu ergreifen.

Teilportfolio Derivate **55.1** (1) Das Teilportfolio Derivate umfasste das Zinssicherungsportfolio und das vom Land Salzburg sogenannte „Optimierungsportfolio“, das rein der Ertragsoptimierung diene.

Tabelle 26: Portfolioanalyse – Teilportfolio Derivate (Swaps) per 31. Dezember 2012			
Derivate ¹	Anzahl	Nominale ²	Barwert
		in Mio. EUR	
Zinssicherungsportfolio (Republik Österreich)	35	1.300,00	222,20
„Optimierungsportfolio“	54	2.546,32	228,92
Summe	89	3.846,32	451,12

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² Das ausgewiesene Nominale entspricht nicht einem Kauf- oder Anfangswert des jeweiligen Swaps, der mit dem Barwert vergleichbar wäre, sondern stellt die Bezugsgröße des Swaps dar.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Die in der Tabelle ausgewiesenen Nominale entsprachen nicht dem Wert der Swapgeschäfte, sondern dienten in erster Linie als Bezugsgröße für die Berechnung der im Rahmen der Swapgeschäfte vereinbarten Zinszahlungen. Beim Zinssicherungsportfolio deckte sich diese Bezugsgröße mit dem Nominale der Grundgeschäfte.

(2) Das Zinssicherungsportfolio beinhaltete 35 über die OeBFA mit der Republik Österreich abgeschlossene einfache Zinsswaps, die als Grundgeschäfte Darlehen mit der Republik Österreich mit einem Nominale in Höhe von 1,300 Mrd. EUR hatten und mit denen die feste Verzinsung dieser Darlehen gegen eine variable Verzinsung getauscht wurde (siehe auch TZ 58).

(3) Das „Optimierungsportfolio“ bestand aus 54 Zinsswaps, die von einem etwaigen Grundgeschäft losgelöst waren und nicht Absicherungszwecken, sondern rein der Ertragsoptimierung dienten. Die Zinsswaps waren zum Teil nicht auf den einfachen Tausch der festen gegen eine variable Verzinsung beschränkt, sondern wiesen komplexere Strukturen – etwa eine von der Entwicklung von Wechselkursen abhängige Zinshöhe – auf.

Offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

(4) Per 31. Dezember 2012 betrug der Gesamtbarwert beim Zinssicherungsportfolio rd. 222,20 Mio. EUR und beim „Optimierungsportfolio“ rd. 228,92 Mio. EUR.

Die darüber hinaus bestehenden – und zur Absicherung von strukturierten Schuldscheindarlehen abgeschlossenen – Swaps wurden nicht im Teilportfolio Derivate, sondern direkt bei den abgesicherten strukturierten Schuldscheindarlehen im Teilportfolio Refinanzierungen ausgewiesen.

- 55.2** Der RH wiederholte seine bereits im Jahr 2009 geäußerte Kritik (Reihe Salzburg 2009/3), dass das Land Salzburg Derivatengeschäfte ohne direkte Bezugnahme auf Grundgeschäfte und damit mit spekulativem Hintergrund durchführte.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, zukünftig Derivatengeschäfte nur bei Bindung an bestehende Grundgeschäfte und nur zur Absicherung von Währungs- und Zinsänderungsrisiken abzuschließen. In diesem Zusammenhang verwies der RH auf seine Stellungnahme zum Entwurf einer Änderung des Salzburger Landes-Verfassungsgesetzes 1999 und zum Entwurf eines Salzburger Landesgesetzes zur Sicherstellung einer risikoaversen Finanzgebarung im Land Salzburg. Darin hatte er die geplanten Maßnahmen zur Umsetzung des Spekulationsverbots („kein Abschluss von derivativen Finanzinstrumenten ohne entsprechende Derivatengeschäfte“) anerkannt. Er empfahl ergänzende Regelungen auf Ebene der Landesverfassung insbesondere dahingehend, dass

- ein Abschluss von Finanzgeschäften ausschließlich zur Erzielung zusätzlicher Erträge auszuschließen und
- offene Fremdwährungsrisiken zu untersagen wären.

- 55.3** *Das Land Salzburg teilte in seiner zusammenfassenden Stellungnahme zu den TZ 53 bis 58 mit, dass mit dem von ihm verfassungsmäßig normierten Spekulationsverbot die Rahmenbedingungen für die Vermeidung von zukünftigen Spekulationen gesetzt worden seien.*

- 55.4** Der RH anerkannte die Einführung des Spekulationsverbots, wiederholte aber seine Empfehlung, ergänzende Regelungen in die Landesverfassung insbesondere dahingehend aufzunehmen, dass Abschlüsse von Finanzgeschäften ausschließlich zur Erzielung zusätzlicher Erträge zu tätigen und offene Fremdwährungsrisiken zu untersagen wären.



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012

BMF

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Teilportfolio
Refinanzierungen

56.1 (1) Im Teilportfolio Refinanzierungen wies die Portfolioanalyse die vom Land Salzburg aufgenommenen Schulden aus. Gemäß Zwischenbericht der Finanzabteilung zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 stellte das Land Salzburg diese Schulden mittels einer Abfrage bei Kreditinstituten fest. Während der Gebarungüberprüfung an Ort und Stelle identifizierte der RH weitere Kreditinstitute mit eventuellen zusätzlichen Finanzgeschäften. Die vom RH veranlasste Einholung von entsprechenden Bestätigungen über den Umfang der abgeschlossenen Finanzgeschäfte führte das Land Salzburg – trotz mehrfacher Uргenzen des RH – bis zum Ende der Gebarungüberprüfung nicht durch (siehe TZ 10).

Bei der Darstellung der durch die Abfrage festgestellten Schulden entschied sich das Land Salzburg für eine Untergliederung in Kredite, die für den Landeswohnbaufonds aufgenommen wurden, weiters in die sich aus dem Landesvoranschlag 2012 ergebende, als ordentliche Verschuldung bezeichnete Haushaltsverschuldung des Landes Salzburg sowie in die darüber hinausgehenden – außerordentlichen – Schulden. Unter außerordentlichen Schulden waren Bundesdarlehen, abgesicherte strukturierte Schuldscheindarlehen, Barvorlagen und sonstige Darlehen zu verstehen, die insbesondere aufgenommen wurden, um Veranlagungen zu finanzieren.

Tabelle 27: Portfolioanalyse – Teilportfolio Refinanzierungen per 31. Dezember 2012

Refinanzierungen ¹	Anzahl	Nominale	Barwert
		in Mio. EUR	
Landeswohnbaufonds-Kredite	18	– 605,00	– 686,64
ordentliche Verschuldung des Landes	22	– 875,00	– 1.127,24
außerordentliche Schulden	86	– 1.706,55	– 1.827,57
<i>davon</i>			
<i>in Euro</i>	83	– 1.520,55	– 1.631,46
<i>in fremden Währungen</i>	3	– 186,00	– 196,11
Summe	126	– 3.186,55	– 3.641,45

¹ Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Ithuba Capital AG; RH



Offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

Von den 126 ausgewiesenen Refinanzierungen entfielen 18 auf Landeswohnbaufonds-Kredite, 22 auf die ordentliche Verschuldung des Landes Salzburg und 86 auf außerordentliche Schulden. Sämtliche Landeswohnbaufonds-Kredite und 20 der 22 zur ordentlichen Verschuldung zählende Refinanzierungen wurden über die OeBFA bei der Republik Österreich aufgenommen (siehe TZ 58).

In Abstimmung mit dem Land Salzburg wies die Ithuba Capital AG in der Portfolioanalyse nur bei den außerordentlichen Schulden – als Gegenposition zu den Wertpapieren und Derivaten – den Barwert per 31. Dezember 2012 aus. Dieser betrug rd. – 1.827,57 Mio. EUR.

Die von der Ithuba Capital AG ermittelten – in der Portfolioanalyse nicht ausgewiesenen – Barwerte der Landeswohnbaufonds-Kredite und der ordentlichen Verschuldung betrugen rd. – 686,64 Mio. EUR und rd. – 1.127,24 Mio. EUR.

(2) Im Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012, der auf den Zahlen der Portfolioanalyse beruhte, führte die Finanzabteilung – mit Verweis auf die Grundsätze der kamerale Haushaltsführung – die Landeswohnbaufonds-Kredite und die ordentliche Verschuldung des Landes nicht mit dem jeweiligen Barwert von – 686,64 Mio. EUR bzw. – 1.127,24 Mio. EUR, sondern mit dem jeweiligen – niedrigeren – Nominale von – 605,00 Mio. EUR bzw. – 875,00 Mio. EUR an. Die Summe aus diesen Nominalwerten und dem Barwert der außerordentlichen Schulden (rd. – 1.827,57 Mio. EUR) ergab die von der Finanzabteilung angeführten Gesamtschulden in Höhe von rd. – 3.307,58 Mio. EUR.

Bei Berücksichtigung der höheren Barwerte der Landeswohnbaufonds-Kredite und der ordentlichen Verschuldung des Landes hätte sich der Wert dieser Gesamtschulden – wie in obiger Tabelle dargestellt – auf rd. – 3.641,45 Mio. EUR erhöht.

Wie in der TZ 57 beschrieben, wurden im Teilportfolio Refinanzierungen auch 13 Veranlagungen mit einem Nominale von 320,00 Mio. EUR und einem Barwert von rd. 377,26 Mio. EUR ausgewiesen. Bei einer Nichtberücksichtigung dieser Veranlagungen bei den Refinanzierungen hätten sich das Gesamtnominale der Refinanzierungen auf rd. – 3.506,55 Mio. EUR und der Barwert der Refinanzierungen auf rd. – 4.018,71 Mio. EUR erhöht.



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012



Land Salzburg – Finanzielle Lage

56.2 (1) Der RH kritisierte, dass per 31. Dezember 2012 rd. – 1.827,57 Mio. EUR und damit rd. 55 % der gesamten Refinanzierungen des Landes Salzburg – wie im Zwischenbericht der Finanzabteilung zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 angeführt – insbesondere für die Finanzierung von zum Teil spekulativen Finanzgeschäften verwendet wurden.

Er empfahl dem Land Salzburg – unter Berücksichtigung der Marktgegebenheiten und Nutzung der bereits engagierten Experten –, diese zum Teil sehr komplexen Refinanzierungen rückzuführen und zukünftig Kreditaufnahmen für Veranlagungen zu verbieten.

(2) Weiters wies der RH kritisch darauf hin, dass das Land Salzburg bei den vom RH zusätzlich identifizierten Kreditinstituten bis zum Ende der Gebarungüberprüfung keine Bestätigungen über den Umfang der Finanzgeschäfte eingeholt hatte. Dies trug dazu bei, dass eine vollständige Darstellung der Schulden des Landes Salzburg nicht möglich war.

(3) Der RH hielt fest, dass die Untergliederung des Teilportfolios Refinanzierungen in die Kategorien Landeswohnbaufonds-Kredite, ordentliche Verschuldung des Landes und außerordentliche Schulden vom Land Salzburg frei gewählt und der Ithuba Capital AG vorgegeben wurde. Die Zuordnung der einzelnen Schulden zu den Kategorien des Teilportfolios Refinanzierungen war aus dem Rechnungswesen nicht ableitbar.

Der RH hielt kritisch fest, dass die Finanzabteilung des Landes Salzburg im Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 die Landeswohnbaufonds-Kredite und die ordentliche Verschuldung des Landes Salzburg nicht mit den höheren, von der Ithuba Capital AG ermittelten Barwerten, sondern mit den niedrigeren Nominalwerten ansetzte. Er hielt auch kritisch fest, dass im Teilportfolio Refinanzierungen, dessen eigentlicher Zweck die Darstellung von Schulden des Landes Salzburg war, per 31. Dezember 2012 auch 13 Veranlagungen mit einem Barwert von rd. 377,26 Mio. EUR ausgewiesen waren.

Der RH wies darauf hin, dass bei einer durchgehenden barwertigen Betrachtung aller ausgewiesenen Schulden und bei Nichtberücksichtigung dieser 13 Veranlagungen im Teilportfolio Refinanzierungen die Gesamtschulden des Landes Salzburg nicht – 3.307,58 Mio. EUR, sondern – 4.018,71 Mio. EUR betragen.



Offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

56.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg würden ordentliche Haushaltsschulden und Schulden, bei denen nicht die Absicht bestehe, sie vorzeitig zurückzuführen, in Nominalwerten ausgewiesen. Dies entspreche den gesetzlichen Bestimmungen und der gängigen Praxis. Es sei keine Gebietskörperschaft bekannt, die ordentliche Haushaltsschulden zu Barwerten ausweisen würde. Die gemäß ESVG 95 auszuweisenden Maastricht-Schulden würden ebenso wie die Bundesschulden zu Nominalwerten ausgewiesen.*

56.4 Der RH hielt fest, dass sich die Kritik nicht auf das Rechnungswesen, sondern auf die Darstellung der Schulden im Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 bezog. Er wies darauf hin, dass ein zusätzlicher Ausweis der ermittelten – und im Vergleich zu den Nominalwerten um mehr als 450 Mio. EUR höheren – Barwerte der Schulden die wirtschaftliche Aussagekraft des Zwischenberichts erhöht hätte.

Außerordentliche Schulden

57.1 (1) Die außerordentlichen Schulden, für die das Land Salzburg im Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 eine haushaltsunwirksame Rückführung durch Verkauf von Wertpapieren und Derivaten in den Jahren 2013 und 2014 vorsah, setzten sich aus 86 – nicht dem Landeswohnbaufonds oder der ordentlichen Verschuldung des Landes Salzburg gewidmeten – Refinanzierungen zusammen und wurden in 13 Bundesdarlehen, sieben Barvorlagen, 21 abgesicherte strukturierte Schuldscheindarlehen und 45 sonstige Darlehen untergliedert.



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Tabelle 28: Portfolioanalyse – außerordentliche Schulden per 31. Dezember 2012

außerordentliche Schulden ¹	Anzahl	Nominale	Barwert
		in Mio. EUR	
Bundesarlehen	13	– 480,00	– 559,65
abgesicherte strukturierte Schuldscheindarlehen	21	– 258,78	– 280,25
Barvorlagen	7	– 226,12	– 227,34
<i>davon</i>			
<i>in Euro</i>	6	– 135,00	– 135,92
<i>in fremden Währungen</i>	1	– 91,12	– 91,42
sonstige Darlehen	45	– 741,65	– 760,32
<i>davon</i>			
<i>in Euro</i>	43	– 646,77	– 655,63
<i>in fremden Währungen</i>	2	– 94,88	– 104,69
Summe	86	– 1.706,55	– 1.827,57

¹ Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Der Barwert der 13 über die OeBFA aufgenommenen Bundesarlehen betrug per 31. Dezember 2012 rd. – 559,65 Mio. EUR (siehe TZ 58).

Die vor allem gegenüber deutschen Versicherungsanstalten und Pensionskassen ausgegebenen strukturierten Schuldscheindarlehen beinhalteten jeweils einen Absicherungsswap und wiesen per 31. Dezember 2012 einen Gesamtbarwert von rd. – 280,25 Mio. EUR aus.

Für die von zwei Kreditinstituten⁴³ gewährten sieben Barvorlagen – fällig bis spätestens April 2013 – wurde in der Portfolioanalyse per 31. Dezember 2012 ein Barwert von rd. – 227,34 Mio. EUR ermittelt.

Die sonstigen Darlehen umfassten 45 Finanzgeschäfte mit einem Gesamtbarwert von rd. – 760,32 Mio. EUR. Diese Finanzgeschäfte beinhalteten nicht nur Schulden, sondern auch 13 Veranlagungen mit einem Gesamtnominale in Höhe von 320,00 Mio. EUR.

(2) Diesen bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG getätigten Veranlagungen standen jeweils Darlehen bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG in gleicher Höhe und mit gleicher Laufzeit gegenüber. Die Salzburger Landes-Hypothekenbank AG konnte

⁴³ Salzburger Landes-Hypothekenbank AG und Bankhaus Schelhammer & Schattera



Offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

diese Darlehen zur Deckung von Wohnbauanleihen verwenden. Das Land Salzburg erhielt bei den getätigten Veranlagungen eine – im Vergleich zu den jeweiligen Darlehen – um 5 Basispunkte höhere Verzinsung. In den Darlehensverträgen verpflichtete sich das Land Salzburg, die Darlehensmittel über den Landeswohnbaufonds zur Förderung des Wohnbaus zu verwenden.

Aufgrund der generell nicht nachvollziehbaren Weiterleitung und Verbuchung der Darlehensmittel war nicht ersichtlich, ob die aufgenommenen Darlehensmittel vertragskonform für die Förderung des Wohnbaus oder für die Finanzierung der höher verzinsten Veranlagungen verwendet wurden.

Per 31. Dezember 2012 betrug der ermittelte Barwert bei den 13 Veranlagungen rd. 377,26 Mio. EUR und bei den 13 Darlehen rd. – 375,64 Mio. EUR. Aufgrund der gemeinsamen Berücksichtigung dieser 26 Finanzgeschäfte in der Kategorie sonstige Darlehen wirkte sich nur der positive Differenzbetrag von rd. 1,62 Mio. EUR auf den Gesamtbarwert der Kategorie sonstige Darlehen aus.

Bei Nichtberücksichtigung dieser 13 Veranlagungen im Teilportfolio Refinanzierungen – dessen Zweck die Darstellung der Schulden des Landes Salzburg war – hätte sich per 31. Dezember 2012 der Barwert der außerordentlichen Schulden von – 1.827,57 Mio. EUR auf – 2.204,83 Mio. EUR verschlechtert. Die im Teilportfolio Refinanzierungen ausgewiesenen Gesamtschulden beliefen sich somit auf ein Nominale von – 3.506,55 Mio. EUR bzw. einen Barwert in Höhe von – 4.018,71 Mio. EUR.

Im von der Finanzabteilung des Landes Salzburg erstellten Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 wären damit sowohl das Finanzvermögen als auch die Schulden des Landes Salzburg um weitere 377,26 Mio. EUR gestiegen.

- 57.2** (1) Der RH kritisierte, dass aufgrund der nicht nachvollziehbaren Weiterleitung und Verbuchung der bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG aufgenommenen Darlehensmittel in Höhe von 320 Mio. EUR nicht ersichtlich war, ob die aufgenommenen Darlehensmittel vertragskonform für die Förderung des Wohnbaus oder für die Finanzierung von höher verzinsten und zeitgleich getätigten Veranlagungen in Höhe von ebenfalls 320 Mio. EUR verwendet wurden.

In diesem Zusammenhang wies der RH darauf hin, dass die gemeinsame Darstellung dieser Darlehen und Veranlagungen im Teilportfo-



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012

Land Salzburg – Finanzielle Lage

lio Refinanzierungen auf einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen jeweiliger Darlehensaufnahme und gleich hoher Veranlagung schließen ließ.

(2) Der RH kritisierte, dass durch die gemeinsame, wertmäßig sich aufhebende – und damit nicht transparente – Darstellung von Darlehen und Veranlagungen die Refinanzierungen nicht in voller Höhe ausgewiesen wurden. Bei getrennter Darstellung hätten sich das Nominale und der Barwert des Teilportfolios Refinanzierungen auf rd. – 3.506,55 Mio. EUR und – 4.018,71 Mio. EUR verschlechtert.

57.3 *Laut Mitteilung des Landes Salzburg entspreche die im Teilportfolio Refinanzierungen erfolgte Saldierung mit den 13 Veranlagungen mit einem Nominale von 320 Mio. EUR einer wirtschaftlichen Darstellungsweise, da diese direkt den entsprechenden Finanzierungen gegenüberstünden. Im Bericht von PwC vom 16. Januar 2013 seien die Schulden in voller Höhe brutto ausgewiesen worden.*

57.4 Der RH wiederholte seine Kritik, dass durch die gemeinsame, wertmäßig sich aufhebende und damit nicht transparente Darstellung von Darlehen und Veranlagungen im Teilportfolio Refinanzierungen – dessen Zweck die Darstellung der Schulden des Landes Salzburg war – die Refinanzierungen nicht in voller Höhe ausgewiesen wurden.

Weiters wies der RH kritisch darauf hin, dass – ausgehend von der Stellungnahme des Landes Salzburg – die aufgenommenen Darlehensmittel in Höhe von 320 Mio. EUR nicht vertragskonform für die Förderung des Wohnbaus, sondern für die Finanzierung von Veranlagungen in Höhe von ebenfalls 320 Mio. EUR verwendet wurden.

Darlehen und Swaps
mit der Republik
Österreich per
31. Dezember 2012

58.1 (1) Gemäß den der Portfolioanalyse zugrunde liegenden Zahlen entfielen per 31. Dezember 2012 fast 50 % des Barwerts des Teilportfolios Derivate auf 35 Swaps bzw. rd. 61 % des Barwerts der Refinanzierungen auf 51 Darlehen, die mit der Republik Österreich abgeschlossen wurden.

Alle 35 abgeschlossenen und im Zinssicherungsportfolio zusammengefassten Swaps (siehe TZ 55) bezogen sich auf Darlehen mit der Republik Österreich. Die nachfolgende Tabelle zeigt die Verteilung dieser Swaps auf die drei Refinanzierungskategorien Landeswohnbaufonds-Kredite, ordentliche Verschuldung des Landes und außerordentliche Schulden (Bundesdarlehen).

Offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

Tabelle 29: Portfolioanalyse – Swaps seitens des Bundes per 31. Dezember 2012

Swaps seitens der Bundes	Anzahl	Nominale	Barwert
		in Mio. EUR ¹	
Landeswohnbaufonds-Kredite	5	200,00	37,69
ordentliche Verschuldung des Landes	19	700,00	140,65
Bundesdarlehen (außerordentliche Schulden)	11	400,00	43,87
Summe	35	1.300,00	222,20

¹ Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

(2) Die nachfolgende Tabelle untergliedert die mit der Republik Österreich abgeschlossenen Darlehen in die vom Land Salzburg gewählten Refinanzierungskategorien und stellt deren Aufteilung in Darlehen mit Swaps und Darlehen ohne Swaps dar.

Tabelle 30: Portfolioanalyse – Darlehen seitens des Bundes per 31. Dezember 2012

Darlehen seitens des Bundes	Anzahl ²	Nominale ¹	Barwert ¹
		in Mio. EUR	
Landeswohnbaufonds-Kredite	18	- 605,00	- 686,64
ordentliche Verschuldung des Landes	20	- 745,00	- 976,17
Bundesdarlehen (außerordentliche Schulden)	13	- 480,00	- 559,65
	51	- 1.830,00	- 2.222,47
Darlehen mit Swaps			
Landeswohnbaufonds-Kredite	7	- 200,00	- 238,59
ordentliche Verschuldung des Landes	19	- 700,00	- 921,63
Bundesdarlehen (außerordentliche Schulden)	11	- 400,00	- 470,37
	37	- 1.300,00	- 1.630,60
Darlehen ohne Swaps			
Landeswohnbaufonds-Kredite	11	- 405,00	- 448,05
ordentliche Verschuldung des Landes	1	- 45,00	- 54,54
Bundesdarlehen (außerordentliche Schulden)	2	- 80,00	- 89,28
Summe	14	- 530,00	- 591,87

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² Der Unterschied bei der Anzahl der für den Landeswohnbaufonds aufgenommenen Darlehen mit Swaps zur in Tabelle 29 ausgewiesenen Anzahl der entsprechenden Swaps resultierte aus einem Swap, der sich auf drei Darlehen bezog.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Das Land Salzburg wies nicht nur bei den Landeswohnbaufonds-Krediten und der ordentlichen Verschuldung Darlehen mit der Republik Österreich aus, sondern – mit einem Nominale von rd. – 480,00 Mio. EUR und einem Barwert von rd. – 559,65 Mio. EUR – auch bei den außerordentlichen Schulden, die der Finanzierung von zum Teil spekulativen Wertpapieren und Derivaten dienten.

In den Kategorien ordentliche Verschuldung des Landes und Bundesdarlehen (außerordentliche Schulden) wurden – abgesehen von drei Ausnahmen – für alle Darlehen per 31. Dezember 2012 Zinsswaps ausgewiesen. Bei den Landeswohnbaufonds-Krediten gab es für sieben von insgesamt 18 offenen Krediten Zinsswaps.

(3) Per 31. Dezember 2012 waren rd. 71 % des Nominales der mit der Republik Österreich abgeschlossenen Darlehen mit Zinsswaps versehen. Im Zuge der vom Land Salzburg eingeleiteten Portfolioreduktion wurden bis Ende Februar 2013 32 Swaps mit einem Gesamtnominale von 1.220,00 Mio. EUR aufgelöst (siehe TZ 59).

58.2 Der RH hielt kritisch fest, dass sich auch aus der vom Land Salzburg vorgenommenen Zuteilung der mit der Republik Österreich aufgenommenen Darlehen ergibt, dass Bundesmittel für die Finanzierung von spekulativen Finanzgeschäften verwendet wurden – was den Vorgaben der Republik Österreich entgegenstand (siehe TZ 52).

Vorzeitige Beendigung von Zinsswaps im Februar 2013

59.1 Im Februar 2013 beendete das Land Salzburg 32 der 35 mit der Republik Österreich über die OeBFA abgeschlossenen Zinsswaps mit einem Gesamtnominale von 1.220 Mio. EUR vor deren Fälligkeit.

Die folgende Übersicht zeigt die Konditionen der Zinsswaps und der Darlehen des Landes Salzburg sowie die Nominale. Darüber hinaus zeigt die Tabelle die Bewertungen dieser Finanzgeschäfte Ende Dezember 2012 sowie die im Februar 2013 erzielten Auflösungsbeträge:

Vorzeitige Beendigung von Zinsswaps im Februar 2013

Tabelle 31: Vorzeitige Schließung Zinsswaps mit der Republik Österreich – Februar 2013

Verzinsung Swap ^{2, 3}	Verzinsung Darlehen		Nominale in Mio. EUR ¹	Fälligkeit	Barwert Ende 2012	Auflösungs- betrag in Mio. EUR ¹	Differenz
	effektiv ¹	nominal ¹					
6-Monats-Euribor+0,5580 %	3,64 %	4,30 %	25,00	14.07.14	1,69	1,70	0,01
6-Monats-Euribor+0,3200 % 0,28 Mio. EUR (10.07.09)	3,10 %	3,40 %	20,00	20.10.14	1,07	0,97	- 0,10
6-Monats-Euribor-0,2025 %	4,02 %	4,00 %	25,00	15.09.16	3,60	3,20	- 0,40
3-Monats-Euribor	1,74 %	3,20 %	55,00	20.02.17	2,15	1,39	- 0,76
6-Monats-Euribor+0,1400 % 2,14 Mio. EUR (12.04.10)	3,05 %	4,30 %	20,00	15.09.17	3,39	3,01	- 0,38
6-Monats-Euribor	2,52 %	4,35 %	45,00	15.03.19	4,51	3,68	- 0,83
3-Monats-Euribor+0,4325 % 1,45 Mio. EUR (04.09.09)	3,73 %	4,35 %	30,00	15.03.19	6,57	5,93	- 0,64
6-Monats-Euribor	3,38 %	3,90 %	35,00	15.07.20	5,60	4,93	- 0,67
3-Monats-Euribor+0,8930 %	4,19 %	3,90 %	50,00	15.07.20	7,68	6,67	- 1,01
6-Monats-Euribor+0,1360 % 5,15 Mio. EUR (09.07.10)	3,01 %	3,90 %	45,00	15.07.20	9,00	7,99	- 1,01
6-Monats-Euribor	2,82 %	3,50 %	30,00	15.09.21	3,27	2,45	- 0,82
6-Monats-Euribor+0,1575 % 0,35 Mio. EUR (09.04.10)	3,60 %	3,50 %	35,00	15.09.21	5,92	5,05	- 0,87
3-Monats-Euribor-0,0850 %	3,52 %	3,50 %	50,00	15.09.21	10,11	8,92	- 1,19
3-Monats-Euribor+0,2750 %	4,15 %	3,50 %	90,00	15.09.21	15,43	13,02	- 2,41
3-Monats-Euribor	3,41 %	3,65 %	30,00	20.04.22	3,13	2,21	- 0,92
3-Monats-Euribor	3,32 %	3,65 %	50,00	20.04.22	4,63	3,48	- 1,15
6-Monats-Euribor	3,12 %	3,65 %	35,00	20.04.22	5,67	4,76	- 0,91
3-Monats-Euribor	3,65 %	3,65 %	40,00	20.04.22	8,08	6,99	- 1,09
3-Monats-Euribor	3,53 %	3,65 %	50,00	20.04.22	9,74	8,35	- 1,39
3-Monats-Euribor	3,81 %	3,65 %	45,00	20.04.22	10,27	9,05	- 1,22
3-Monats-Euribor	2,89 %	3,40 %	50,00	22.11.22	3,31	1,86	- 1,45
6-Monats-Euribor+0,3660 % 2,51 Mio. EUR (02.07.10)	3,56 %	4,85 %	15,00	15.03.26	5,17	4,65	- 0,52
6-Monats-Euribor	3,75 %	4,85 %	35,00	15.03.26	8,23	7,02	- 1,21
6-Monats-Euribor+0,3055 % 3,30 Mio. EUR (12.02.10)	4,10 %	4,85 %	25,00	15.03.26	8,81	7,70	- 1,11
6-Monats-Euribor	3,78 %	4,85 %	40,00	15.03.26	9,12	7,75	- 1,37
6-Monats-Euribor+0,6100 % 0,67 Mio. EUR (10.07.09)	4,65 %	4,85 %	30,00	15.03.26	9,43	8,40	- 1,03
3-Monats-Euribor+0,4585 % 2,25 Mio. EUR (09.10.09)	4,14 %	4,85 %	30,00	15.03.26	10,46	9,50	- 0,96
3-Monats-Euribor	3,92 %	4,85 %	40,00	15.03.26	10,95	9,65	- 1,30
3-Monats-Euribor	3,87 %	4,15 %	30,00	15.03.37	3,48	2,30	- 1,18
6-Monats-Euribor	3,12 %	4,15 %	30,00	15.03.37	3,67	2,36	- 1,31
3-Monats-Euribor	3,17 %	4,15 %	60,00	15.03.37	6,46	4,25	- 2,21
3-Monats-Euribor	3,45 %	4,15 %	30,00	15.03.37	5,56	4,32	- 1,24
Summe			1.220,00		206,16	173,51	- 32,65

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² sowie Zahlungen zu Laufzeitbeginn

³ 6-Monats-Euribor: 0,380 % (1. Februar 2013)

3-Monats-Euribor: 0,234 % (1. Februar 2013)

Quellen: OeBFA; RH

Die Zinsswaps des Landes Salzburg mit der Republik Österreich waren mit Darlehen der Republik Österreich an das Land Salzburg mit einem Effektivzinssatz zwischen 1,73 % und 4,65 % bzw. einem Nominalzinssatz zwischen 3,20 % und 4,85 % finanziert. Durch den Abschluss der Zinsswaps tauschte das Land Salzburg die Fixzinssätze aus den Darlehen in variable Zinssätze, abhängig vom 3- bzw. 6-Monats-Euribor. Wie aus der Tabelle ersichtlich, erfolgten zu Laufzeitbeginn bei neun Zinsswaps Zahlungen des Landes Salzburg an die Republik Österreich in Höhe von 18,10 Mio. EUR. Die Höhe der variablen Nominalzinssätze aus den Zinsswaps lag unter Berücksichtigung der vereinbarten Auf- bzw. Abschläge Anfang Februar 2013 zwischen 0,15 % und 1,13 %.

Die im Februar 2013 vorzeitig beendeten Zinsswaps des Landes Salzburg mit der Republik Österreich wiesen in der Portfoliobewertung Ende Dezember 2012 einen Barwert von rd. 206 Mio. EUR auf. Tatsächlich konnte das Land Salzburg bei der vorzeitigen Beendigung im Februar 2013 Zahlungen in Höhe von insgesamt rd. 174 Mio. EUR erzielen. Gleichzeitig muss das Land Salzburg für die restliche Laufzeit der Darlehen (teilweise bis 2037) eine Nominalverzinsung von bis zu 4,85 % zahlen. Ausgehend von einem gleichbleibenden allgemeinen Zinsniveau (Basis Februar 2013) wird sich dadurch die künftige jährliche Zinsverpflichtung für das Land Salzburg um bis zu rd. 35 Mio. EUR erhöhen. Dies bedeutet bei gleichbleibendem Zinsniveau eine um bis zu rd. 370 Mio. EUR nominell höhere Zinsbelastung für das Land Salzburg bis zur Fälligkeit aller Darlehen.

59.2 (1) Der RH hielt kritisch fest, dass das Land Salzburg durch die Auflösung der Finanzgeschäfte erst im Februar 2013 im Vergleich zum Barwert Ende Dezember 2012 bereits ein um rd. 33 Mio. EUR ungünstigeres Ergebnis erzielte.

(2) Weiters stellte der RH kritisch fest, dass das Land Salzburg durch die vorzeitige Auflösung der mit der Republik Österreich abgeschlossenen Zinsswaps im Februar 2013 zwar eine einmalige Zahlung in Höhe von rd. 174 Mio. EUR erzielen konnte, aber künftig – unter der Annahme eines gleichbleibenden Zinsniveaus – mit höheren Zinszahlungen von bis zu rd. 35 Mio. EUR jährlich bzw. rd. 370 Mio. EUR nominell bis zur Fälligkeit aller Darlehen rechnen muss.

59.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg habe die vom RH kritisierte Unterbrechung der Auflösung das Ziel gehabt, die für notwendig erachteten Strukturen einzurichten sowie eine umfassende Abbaustrategie auszuarbeiten und validieren zu lassen.*



Vorzeitige Beendigung von Zinsswaps im Februar 2013

Aus Sicht des Landes Salzburg seien die der Berechnung der künftigen, höheren Zinszahlungen zugrunde liegenden Annahmen des RH (gleichbleibendes Zinsniveau, gleichbleibender Schuldenstand) schon deswegen nicht zulässig, weil sie ihrerseits ein spekulatives Moment implizieren würden. Vielmehr erwarte der Markt längerfristig steigende Zinsen. Durch die Schließung der Swaps habe das Land Salzburg unsichere (riskante) Barwerte in eine sichere Einmalzahlung getauscht.

Bereits bis jetzt habe das Land Salzburg Refinanzierungen in Höhe von 1.080 Mio. EUR (barwertig) abgebaut. Darunter würden sich einige befinden, die die Basis der Berechnung der Mehrbelastung des RH gebildet hätten.

59.4 Der RH wies darauf hin, dass die im Februar 2013 aufgelösten Zinsswaps auf Grundgeschäften basierten und deshalb aus Sicht des RH keine dringende Notwendigkeit zur Veräußerung dieser Derivate gegeben war. Die vorzeitige Auflösung der Swapgeschäfte im Februar 2013 erfolgte trotz negativer Marktentwicklung, wodurch der erzielte Lösungsbetrag um 33 Mio. EUR niedriger war als der Barwert Ende Dezember 2012. Die Feststellung des RH, dass bei gleichbleibendem Zinsniveau mit höheren Zinszahlungen von bis zu rd. 35 Mio. EUR jährlich bzw. rd. 370 Mio. EUR nominell bis zur Fälligkeit aller Darlehen zu rechnen ist, stellt eine unter den getroffenen Annahmen erfolgte Berechnung des RH der finanziellen Auswirkungen der getätigten Finanzgeschäfte dar, ohne damit über die Zinsprognose eine Aussage zu treffen.

Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013

60.1 (1) Die nachfolgende Tabelle beruht auf von der Ithuba Capital AG im März 2013 dem RH zur Verfügung gestellten Zahlen und stellt die per 31. Dezember 2012 und per 22. März 2013 offenen – und auf Wertpapiere, Derivate und außerordentliche Schulden entfallenden – Finanzgeschäfte des Landes Salzburg gegenüber.



Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Tabelle 32: Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013

Finanzgeschäfte	31. Dezember 2012			22. März 2013		
	Anzahl	Nominale ²	Barwert	Anzahl	Nominale ²	Barwert
		in Mio. EUR ¹			in Mio. EUR ¹	
Wertpapiere	244	1.423,72	1.353,78	194	1.124,78	1.063,88
Derivate	89	3.846,32	451,12	55	2.469,08	226,61
außerordentliche Schulden	86	- 1.706,55	- 1.827,57	80	- 1.489,24	- 1.606,65
Cash-Bestand			97,34			381,07 ³

¹ Rundungsdifferenzen möglich² Bei den Derivaten entspricht das ausgewiesene Nominale nicht einem Kauf- oder Anfangswert des jeweiligen Swaps, der mit dem Barwert vergleichbar wäre, sondern stellt die Bezugsgröße des Swaps dar.³ Der Cash-Bestand entspricht dem Stand per 21. März 2013.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Im Gegensatz zu den vollständig abgebildeten Teilportfolien Wertpapiere und Derivate wurde für das Teilportfolio Refinanzierungen nur mehr die Kategorie der außerordentlichen Schulden dargestellt, weil die beiden anderen Kategorien Landeswohnbaufonds-Kredite und ordentliche Verschuldung des Landes Salzburg gemäß der Ithuba Capital AG von ihrem Beratungsmandat nicht mehr umfasst waren.

(2) Wertpapiere

Die nachfolgende Tabelle zeigt eine deutliche Reduktion der auf die Wertpapiere entfallenden Werte.

Tabelle 33: Teilportfolio Wertpapiere per 22. März 2013

Wertpapiere	31. Dezember 2012			22. März 2013		
	Anzahl	absolute Position/Nominale ²	Barwert	Anzahl	absolute Position/Nominale ²	Barwert
		in Mio. EUR ¹			in Mio. EUR ¹	
einfache Wertpapiere (Anleihen, Aktien, Fonds)	154	785,55	714,50	112	534,58	468,90
strukturierte Wertpapiere	90	638,18	639,28	82	590,20	594,98
Summe	244	1.423,72	1.353,78	194	1.124,78	1.063,88

¹ Rundungsdifferenzen möglich² Das ausgewiesene Nominale entspricht dem zum Stichtag in EUR umgerechneten abgeschlossenen Nominale. Bei in Stücken gehandelten Produkten (wie Aktien, Fonds und Zertifikate) stellte die Ithuba Capital AG den Stichtags-Marktwert als absolute Position/Nominale dar.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013

Durch die von der Ithuba Capital AG begleiteten Verkaufsaktivitäten des Landes Salzburg sanken zwischen dem 31. Dezember 2012 und dem 22. März 2013 die Anzahl der vom Land Salzburg gehaltenen Wertpapiere von 244 auf 194 Wertpapiere und der Gesamtbarwert dieser Wertpapiere von rd. 1.353,78 Mio. EUR auf rd. 1.063,88 Mio. EUR (- 21,4 %).

(3) Derivate

Das Land Salzburg verringerte auch seinen Bestand an Derivaten, so dass der Gesamtbarwert des Teilportfolios Derivate – wie in nachfolgender Tabelle dargestellt – bis zum 22. März 2013 auf rd. 50 % des per 31. Dezember 2012 ausgewiesenen Gesamtbarwerts sank.

Tabelle 34: Teilportfolio Derivate per 22. März 2013						
Derivate	31. Dezember 2012			22. März 2013		
	Anzahl	Nominale²	Barwert	Anzahl	Nominale²	Barwert
	in Mio. EUR ¹			in Mio. EUR ¹		
Zinssicherungsportfolio (Republik Österreich)	35	1.300,00	222,20	3	80,00	13,44
„Optimierungsportfolio“	54	2.546,32	228,92	52	2.389,08	213,17
Summe	89	3.846,32	451,12	55	2.469,08	226,61

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² Das ausgewiesene Nominale entspricht nicht einem Kauf- oder Anfangswert des jeweiligen Swaps, der mit dem Barwert vergleichbar wäre, sondern stellt die Bezugsgröße des Swaps dar.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Während das „Optimierungsportfolio“, das nicht Absicherungszwecken, sondern rein der Ertragsoptimierung diente und als spekulativ und risikoreich einzustufen war, im Vergleichszeitraum 31. Dezember 2012 bis 22. März 2013 keine deutlichen Veränderungen aufwies, löste das Land Salzburg im selben Zeitraum fast das gesamte Zinssicherungsportfolio auf. Wie in TZ 59 beschrieben, beendete das Land Salzburg im Februar 2013 32 der 35 per Jahresende 2012 bestehenden Zinsswaps.

(4) Außerordentliche Schulden

Die nachfolgende Tabelle weist die Entwicklung der außerordentlichen Schulden im Vergleichszeitraum 31. Dezember 2012 bis 22. März 2013 aus.

Tabelle 35: Außerordentliche Schulden per 22. März 2013

außerordentliche Schulden	31. Dezember 2012			22. März 2013		
	Anzahl	Nominale	Barwert	Anzahl	Nominale	Barwert
		in Mio. EUR ¹			in Mio. EUR ¹	
Bundesdarlehen	13	- 480,00	- 559,65	13	- 480,00	- 555,52
abgesicherte strukturierte Schulddarlehen	21	- 258,78	- 280,25	21	- 258,78	- 284,46
Barvorlagen	7	- 226,12	- 227,34	1	- 10,00	- 10,18
sonstige Darlehen	45	- 741,65	- 760,32	45	- 740,46	- 756,49
Summe	86	- 1.706,55	- 1.827,57	80	- 1.489,24	- 1.606,65

¹ Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Bei den Barvorlagen wies die Ithuba Capital AG per 22. März 2013 nur noch eine Barvorlage mit einem Barwert von rd. - 10,18 Mio. EUR aus. Damit sank der Barwert der vom Land Salzburg aufgenommenen Barvorlagen im Vergleichszeitraum um rd. 95 %. Die Anzahl der vom Land Salzburg aufgenommenen Bundesdarlehen, strukturierten Schulddarlehen und sonstigen Darlehen blieb im Vergleichszeitraum unverändert. Auch der auf diese Finanzgeschäfte entfallende Barwert wies keine starken Veränderungen auf.

(5) Cash-Bestand

Die seit 31. Dezember 2012 vorgenommenen Auflösungen von Finanzgeschäften erhöhten den Cash-Bestand. Dieser stieg laut Portfolio-Update der Ithuba Capital AG (21. März 2013) von 97,34 Mio. EUR per 31. Dezember 2012 auf 381,07 Mio. EUR.

Diese Mittel wurden bis zum Ende der Gebarungsüberprüfung nicht zur Tilgung von hoch verzinsten Darlehen eingesetzt.

- 60.2** Der RH hielt fest, dass das Land Salzburg im Zeitraum vom 31. Dezember 2012 bis 22. März 2013 die Teilportfolien Wertpapiere und Derivate deutlich reduzierte. Die Reduktion der Derivate beschränkte sich auf das Zinssicherungsportfolio, während das „Optimierungsportfolio“ im Vergleichszeitraum keine deutlichen Veränderungen aufwies. Im Bereich der außerordentlichen Schulden stellte der RH bei den Barvorlagen eine sehr starke Verringerung (um rd. 95 % des am 31. Dezember 2012 ausgewiesenen Barwerts) fest, während die

Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013

Bundesdarlehen, die strukturierten Schulddarlehen und die sonstigen Darlehen nahezu unverändert blieben.

Weiters verwies der RH kritisch darauf, dass die vorgenommenen Auflösungen v.a. den Cash-Bestand erhöhten und nicht zur Tilgung von hoch verzinsten Darlehen eingesetzt wurden.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Reduktion des Finanzportfolios – unter Berücksichtigung der Marktgegebenheiten und Nutzung des Fachwissens von externen Experten – weiter voranzutreiben und den Cash-Bestand zur Tilgung von hoch verzinsten Darlehen heranzuziehen.

- 60.3** *Laut Mitteilung des Landes Salzburg habe es beim Abbau des Finanzportfolios wesentliche Fortschritte gegenüber dem Stand zum 22. März 2013 erzielt.*

Die Wertpapiere seien zu 70 % und das „Optimierungsportfolio“ sei zu 26 % abgebaut worden. Die Geschwindigkeit des Abbaus werde durch die Einhaltung eines sehr strengen Risikomanagementregimes und die gleichzeitige Einhaltung einer sehr strengen Marktkonformitätsprüfung bestimmt. Ferner dürften auffällige Geschäfte nur nach gesonderter rechtlicher Prüfung geschlossen werden. Die Zinssicherungsderivate seien zu 94 % abgebaut worden. Der Cash-Bestand werde regelmäßig zur Rückführung von Finanzierungen genutzt, die um 63 % (barwertig ca. 1.151 Mio. EUR) reduziert worden seien.

Die Volatilität des Finanzportfolios sei drastisch verringert worden. Die Zinsensensitivitäten des Gesamtportfolios seien um fast 90 %, das Kreditspreadrisiko um mehr als die Hälfte, das Fremdwährungsrisiko um fast 90 % und der Value at Risk ebenfalls sehr deutlich reduziert worden.

- 60.4** Der RH anerkannte grundsätzlich den Abbau des Finanzportfolios und wiederholte seine Empfehlung, das Portfolio – unter Berücksichtigung der Marktgegebenheiten und Nutzung des Fachwissens von externen Experten – weiter zu reduzieren und dabei generierte Cash-Bestände prioritär zur Tilgung von hoch verzinsten Darlehen heranzuziehen.

**Risikobetrachtung
einzelner Geschäftskategorien**

61.1 (1) Die vom Land Salzburg abgeschlossenen Finanzgeschäfte beinhalteten Wertpapiere, Derivate und Refinanzierungen in den verschiedensten Ausprägungen, die zum Teil mit hohen Risiken bzw. Unsicherheiten für das Land Salzburg verbunden waren.

(2) Knock-In/Knock-Out-Swaps

So befanden sich darunter auch sogenannte Knock-In/Knock-Out-Swaps, bei denen Zahlungen durch vereinbarte Knock-In-Ereignisse ausgelöst bzw. durch vereinbarte Knock-Out-Ereignisse beendet wurden. Bei den abgeschlossenen Swaps waren sowohl der tatsächliche Anfall als auch die Höhe von Zahlungen von der Entwicklung des Wechselkurses von jeweils zwei Fremdwährungen⁴⁴ abhängig. Zahlungen wurden ausgelöst bzw. beendet, wenn dieser Wechselkurs innerhalb von festgelegten Beobachtungszeiträumen bestimmte, in den Abschlussvereinbarungen definierte Werte erreichte. Zu den vereinbarten Vertragswährungen zählten u.a. Schweizer Franken, Kanadische Dollar, Brasilianische Real, Japanische Yen und Türkische Lira.

Laut den Abschlussvereinbarungen beinhalteten diese Knock-In/Knock-Out-Swaps „ein erhebliches Risiko, dass der Marktwert der Verbindlichkeiten des Landes Salzburg den Nominalwert oder ein Vielfaches des Nominalwertes erreicht“ sowie „die Möglichkeit, dass die Verbindlichkeiten des Landes Salzburg ... einen unbegrenzten Betrag erreichen können“.

(3) Währungsswaps (Cross Currency Swaps)

Das Portfolio des Landes Salzburg umfasste auch Währungsswaps. Im Rahmen dieser Währungsswaps tauschte das Land Salzburg mit dem jeweiligen Vertragspartner Zahlungen in unterschiedlichen Währungen. Da damit sowohl der zu leistende als auch der zu erhaltende Zahlungsbetrag von der Wertentwicklung der Vertragswährungen – und der dieser zugrunde liegenden Entwicklung der jeweiligen Volkswirtschaft – beeinflusst wurden, war bei mehrjährigen Laufzeiten die Einschätzung der zu erwartenden Zahlungsflüsse mit sehr hohen Unsicherheiten verbunden.

Beispielsweise sank bei einem – mit der Republik Österreich abgeschlossenen – JPY/ZAR-Währungsswap (Laufzeit vom 4. Juni 2007 bis 4. Juni 2014) das Verhältnis des Euro (EUR) zum Japanischen Yen (JPY) von 163,81 (1. Juni 2007) auf 102,11 (7. November 2012), was den in Euro umgerechneten Zahlungsbetrag des Landes Salzburg

⁴⁴ Anzahl von Einheiten einer Fremdwährung, die beim Kauf einer Einheit einer anderen Fremdwährung gezahlt werden müssen

Risikobetrachtung einzelner Geschäftskategorien

bei Auflösung (5.625,51 Mio. JPY) um rd. 60,4 % (rd. 21 Mio. EUR) erhöhte. Gleichzeitig stieg das Verhältnis des Euro zum Südafrikanischen Rand (ZAR) von 9,5686 (1. Juni 2007) auf 11,0253 (7. November 2012), was eine Senkung des Zahlungsbetrags in Euro bei Auflösung (330 Mio. ZAR) an das Land Salzburg um rd. 13,2 % (rd. 4 Mio. EUR) bewirkte. Aufgrund dieser Wechselkursentwicklung entstand für das Land Salzburg bei der vorzeitigen Auflösung dieses Währungsswaps im November 2012 eine Zahlung in Höhe von rd. 25 Mio. EUR.

(4) Strukturierte Schuldscheindarlehen

Ein Teil der Refinanzierung des Landes Salzburg erfolgte durch die Ausgabe von strukturierten Schuldscheindarlehen (siehe TZ 57). Diese Schuldscheindarlehen, die Laufzeiten von bis zu 40 Jahren aufwiesen, waren grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, dass die Darlehensgeber die Darlehensbeträge zu Beginn der Laufzeit an das Land Salzburg auszahlten, das Land Salzburg während der Laufzeit keine Rückzahlungen tätigen, dafür aber am Ende der Laufzeit ein Mehrfaches der erhaltenen Beträge zurückzahlen musste. Zur Finanzierung dieser Rückzahlungsbeträge schloss das Land Salzburg mit verschiedenen Kreditinstituten bzw. Vertragspartnern Swaps über die gleiche Laufzeit ab. Im Rahmen dieser Swaps zahlte das Land Salzburg während der Laufzeit Zinsen an die Swap-Vertragspartner, die sich im Gegenzug dazu verpflichteten, am Ende der Laufzeit an das Land Salzburg Zahlungen – in Höhe der Differenz zwischen den an das Land Salzburg von den Darlehensgebern ausgezahlten Darlehensbeträgen und den vereinbarten Rückzahlungsbeträgen – zu leisten.

Derartige Swapverträge schloss das Land Salzburg zu 16 der 21 Schuldscheindarlehen – und damit zu rd. 63 % des Gesamtnominales von 258,78 Mio. EUR – mit zwei Kreditinstituten ab. Die Swapverträge mit einem der Kreditinstitute bezogen sich auf sieben Schuldscheindarlehen mit einem Nominale bzw. Auszahlungsbetrag von insgesamt 83,00 Mio. EUR im Jahr 2012 sowie einem Rückzahlungsbetrag von jeweils insgesamt 91,03 Mio. EUR im Jahr 2042 und 240,05 Mio. EUR im Jahr 2052. Die Swapverträge mit dem zweiten Kreditinstitut bezogen sich auf neun Schuldscheindarlehen mit einem Nominale bzw. Auszahlungsbetrag von jeweils insgesamt 32,50 Mio. EUR im Jahr 2010 und 48,28 Mio. EUR im Jahr 2012 sowie einem Rückzahlungsbetrag von jeweils insgesamt 79,13 Mio. EUR im Jahr 2030 und 170,72 Mio. EUR im Jahr 2042.



Risikobetrachtung einzelner
Geschäftskategorien



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Durch diese Konzentration auf zwei Swap-Vertragspartner setzte sich das Land Salzburg verstärkt dem Risiko aus, dass durch den Ausfall eines Swap-Vertragspartners – etwa durch dessen Insolvenz – trotz der an diesen bereits geleisteten Zahlungen die Rückzahlung der mit dem Swap „abgedeckten“ Darlehensbeträge an den Darlehensgeber vom Land Salzburg – unter Verlust der bereits an den Swap-Vertragspartner geleisteten Zahlungen – allein finanziert werden müsste.

(5) Range Accruals

Zu den vom Land Salzburg abgeschlossenen Finanzgeschäften zählten – sowohl bei den Wertpapieren als auch bei den Swaps – auch Range Accruals. Bei Range Accruals war die Höhe der Zinszahlungen davon abhängig, ob bzw. wie oft sich ein gewählter Referenzzinssatz in einem festgelegten Bereich – der sogenannten „Range“ – bewegte. Eine Vorhersage bzw. verlässliche Planung der anfallenden Zinszahlungen war bei zum Teil 20-jährigen Laufzeiten der Range Accruals nicht möglich.

Diesbezüglich hielt ein Mitglied des Finanzbeirats in einem an das Land Salzburg gerichteten Memorandum vom Juli 2012 fest, dass Range Accrual Swaps keine „toxischen“ oder „unstatthaften“ Risiken beinhalteten, dass es aber zu schwer vorhersehbaren Wertänderungen kommen könne und Range Accruals daher „intransparent“ seien. Im Hinblick auf die gemäß Memorandum vom Finanzreferenten des Landes Salzburg geforderte nachhaltige Verringerung des Risikos kam das Mitglied des Finanzbeirats zum Schluss, dass Range Accruals nicht mehr zur Finanzstrategie des Landes passten.

Laut Portfolioanalyse der Ithuba Capital AG beinhaltete das Teilportfolio Wertpapiere per 31. Dezember 2012 noch 13 Range Accruals mit einem Gesamtbarwert von 156,93 Mio. EUR.

(6) Sonstige komplexe Finanzgeschäfte

Neben den beschriebenen Finanzgeschäften schloss das Land Salzburg weitere Finanzgeschäfte ab, die von nicht beeinflussbaren und schwer vorhersehbaren Entwicklungen von Zinssätzen, Fremdwährungskursen, der Inflation oder anderen Indizes abhängig waren.

- 61.2** Mit Verweis auf seinen Bericht Reihe Salzburg 2009/3 kritisierte der RH neuerlich, dass die vom Land Salzburg in den vergangenen Jahren abgeschlossenen Finanzgeschäfte zum Teil spekulativ und mit hohen Risiken und Unsicherheiten verbunden und daher mit der Aufgabenerfüllung einer Gebietskörperschaft und mit einem auf den

Risikobetrachtung einzelner Geschäftskategorien

Ausschluss vermeidbarer Risiken ausgerichteten Finanzmanagement nicht vereinbar waren. Das Finanzmanagement des Landes Salzburg verfügte weder über ausreichende personelle Ressourcen noch über die nötigen Bewertungs- und Kontrollsysteme, um ein derartiges Portfolio angemessen zu steuern.

Weiters kritisierte der RH das eingegangene Kontrahentenrisiko beim Abschluss von strukturierten Schuldscheindarlehen mit Laufzeiten von bis zu 40 Jahren.

Der RH empfahl daher dem Land Salzburg, zukünftig Finanzgeschäfte mit komplexen, schwer vorhersagbaren Zahlungsstrukturen oder offenen Fremdwährungsrisiken, derivative Finanzinstrumente ohne Grundgeschäft und Kreditaufnahmen für Veranlagungen zu verbieten sowie ausreichende Kontrollsysteme einzurichten.

Rechnungswesen

62.1 (1) Das Rechnungswesen der Länder beruhte auf der Kameralistik und war zahlungsorientiert aufgebaut. Die VRV regelte auf Grundlage von § 16 Finanz-Verfassungsgesetz (F-VG) Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände. Sie enthielt teilweise nur Rahmenvorgaben, auch waren einzelne Bestimmungen nur für die Gemeinden, nicht aber für die Länder verbindlich⁴⁵.

(2) Im Rahmen der gegenständlichen Prüfung stellte der RH zahlreiche Verletzungen der bestehenden Regelungen der VRV fest:

- Auf Ausgabenkonten, wie bspw. auf dem Konto Zinsaufwendungen, wurden auch Einnahmen gebucht, wodurch die tatsächlich angefallenen Ausgaben zu niedrig ausgewiesen waren. Dies stellte einen Verstoß gegen die Bruttoverrechnung dar, wonach Einnahmen und Ausgaben ungekürzt mit dem jeweiligen Gesamtbetrag zu verrechnen sind (§ 3 VRV) (siehe TZ 39).
- Voranschlagswirksame Verbuchungen erfolgten in der voranschlagsunwirksamen Gebarung, wodurch erhebliche Teile der Gebarung von der Veranschlagung ausgenommen und damit der Budgethoheit des Landtags entzogen wurden. Nach der VRV war dies jedoch nur sehr eingeschränkt möglich (§ 2 Abs. 5 VRV) (siehe TZ 40, 67, 68 und TZ 69).

⁴⁵ beispielsweise in § 2 Abs. 3 (Abwicklung Überschuss/Abgang der Vorjahre), § 9 Abs. 1 Z 2 (Voranschlagsquerschnitt), § 16 Abs. 3 (Vermögens- und Schuldenrechnung), § 17 Abs. 1 Z 2 (Rechnungsquerschnitt) VRV

- Darlehen (Republik Österreich) wurden unvollständig in den Rechnungsabschlüssen dargestellt, auch wurden Schuldentilgungen ausgewiesen, die tatsächlich nicht getätigt wurden. Nach der VRV waren der Schuldenstand und der Schuldendienst in einem Nachweis zum Rechnungsabschluss auszuweisen; dieser Nachweis war unvollständig und nicht aussagekräftig (§ 17 Abs. 2 Z 4 VRV) (siehe TZ 43, 44).
- Forderungen des Landes gegenüber dem Landeswohnbaufonds waren im Rechnungsabschluss nicht korrekt ausgewiesen. Auch war der Nachweis über die vom Land gegebenen Darlehen unvollständig, wodurch diesem keine Aussagekraft zukam (§ 17 Abs. 2 Z 5) (siehe TZ 46, 86).
- Haftungen wurden nicht vollständig ausgewiesen, weil die Gewährträgerhaftung zugunsten der Salzburger Landes-Hypothekbank fehlte. Dadurch wurden allfällige Risiken für den Landeshaushalt nicht offen gelegt (§ 17 Abs. 2 Z 8 VRV) (siehe TZ 71).
- Für Verbuchungen in der voranschlagsunwirksamen Gebarung in Form von Sammelkonten fehlte im Rechnungsabschluss das dazu vorgesehene Verzeichnis über größere offene Posten. Dadurch wurde den Vorgaben der VRV, wie der Nachweis der voranschlagsunwirksamen Gebarung zu gliedern wäre, nicht entsprochen (§ 17 Abs. 2 Z 12 VRV) (siehe TZ 66).

(3) Auch bei Einhaltung der Vorgaben der VRV boten die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder und Gemeinden keine hinreichenden Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage:

- Aussagen über den wirtschaftlichen Erfolg waren aufgrund der Rechnungsabschlüsse nur eingeschränkt möglich.
- Die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse enthielten keine vollständige Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage. Vermögensveräußerungen wirkten sich zwar als Einnahmen aus, die VRV maß dem Vermögensabgang jedoch keine ausreichende Bedeutung bei, weil etwa die Länder kein Vermögensverzeichnis erstellen mussten, aus dem der Vermögensverzehr ersichtlich wäre.

Rechnungswesen

- Vor allem die Rechnungsabschlüsse der Länder waren uneinheitlich und ohne Zusatzinformationen nicht vergleichbar; dies vor allem deshalb, weil
 - für wichtige Bereiche des Rechnungswesens Regelungen (z.B. zur Aktivierung und Bewertung des Vermögens sowie für die Ermittlung und Darstellung künftiger Verpflichtungen) fehlten und
 - wichtige Begriffe des Rechnungswesens, wie etwa die „nicht fälligen Verwaltungsschulden“, die „Finanzschulden“ oder die „Rücklagen“ nicht definiert (daher z.B. uneinheitliche Darstellung der Verbindlichkeiten) waren.

Durch diese Summe an Unzulänglichkeiten der VRV waren Transparenz und Vergleichbarkeit der Haushalte der Länder und Gemeinden nicht gegeben und fehlten den Verantwortlichen in den Ländern und Gemeinden entscheidungswesentliche und zuverlässige Daten zur Haushaltssteuerung.

Vor allem auch unions- und verfassungsrechtliche Verpflichtungen sowie Vorgaben des Österreichischen Stabilitätspakts, denen die VRV nicht genügte, machten den dringenden Handlungsbedarf deutlich.

(4) Im Rahmen der gegenständlichen Gebarungsüberprüfung ließ sich der Reformbedarf der bestehenden Regelungen für das Rechnungswesen der Länder an konkreten Sachverhalten darstellen:

- Die Vorgaben der VRV über die Verbuchung, Bewertung und Darstellung der Finanzgeschäfte waren nicht ausreichend und wurden dem hohen Gebarungsvolumen in diesem Bereich nicht gerecht. Die Aussagekraft der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse über die finanzielle Lage der Gebietskörperschaft war daher insoweit nicht gegeben (siehe TZ 40).
- Eine exakte Definition von Rücklagen sowie klare Bestimmungen zu Form und Umfang der Darstellung im Rechnungsabschluss fehlten, weshalb eine inhaltliche Zuordnung sowie eine Bewertung erschwert waren (siehe TZ 64).
- Die Darstellung der voranschlagsunwirksamen Gebarung war intransparent, weil dadurch die Zuordnung und Abgrenzung von Zahlungsflüssen erschwert wurde (siehe TZ 67).

- Regelungen zum Ausweis von Eventualverbindlichkeiten waren unpräzise, weshalb Risiken in den Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen nicht umfassend offengelegt wurden (siehe TZ 72).
- Regelungen zur Erfassung von Beteiligungen in der Vermögensdarstellung waren nicht ausreichend definiert, weshalb die für die Vollständigkeit wichtige Berücksichtigung von indirekten Beteiligungen nicht gewährleistet war (siehe TZ 77, 78).
- Die Erfassung der finanziellen Verflechtungen zwischen den Landeshaushalten und den Beteiligungen erfolgte uneinheitlich, weshalb eine transparente und vollständige Nachvollziehbarkeit dieser Zahlungsflüsse nicht sichergestellt war (siehe TZ 82).
- Zur Bewertung von Beteiligungen fehlten eindeutige Regelungen, weshalb unterschiedliche und nicht aussagekräftige Wertansätze möglich waren (siehe TZ 90).
- Bezüglich der Fonds fehlten klare Regelungen über deren Ausweis im Rechnungsabschluss, weshalb ein vollständiger Überblick über die Fonds im Einflussbereich der Länder nicht vorlag (siehe TZ 92).

62.2 (1) Der RH wies kritisch auf die aufgezeigten zahlreichen Verletzungen der VRV durch das Land Salzburg hin, wie etwa auf die Verbuchung von Einnahmen auf Ausgabenkonten, die voranschlagswirksame Verbuchung in der voranschlagsunwirksamen Gebarung, die unvollständige Darstellung von Darlehen in den Rechnungsabschlüssen, den nicht korrekten Ausweis von Forderungen des Landes gegenüber dem Landeswohnbaufonds im Rechnungsabschluss und den nicht vollständigen Ausweis von Haftungen.

(2) Der RH hatte bereits mehrfach den Reformbedarf für das Rechnungswesen der Länder aufgezeigt (bspw. im Bericht Konsolidierungsmaßnahmen der Länder Kärnten, Niederösterreich und Tirol⁴⁶).

Der RH wies abermals kritisch auf die Unzulänglichkeiten der VRV hin und hielt deshalb eine Reform des Rechnungswesens von Ländern und Gemeinden für dringend notwendig.

Dem Land Salzburg empfahl der RH, die Bestrebungen im Hinblick auf eine integrierte Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung zügig weiterzuverfolgen.

⁴⁶ Reihe Kärnten 2012/2, Niederösterreich 2012/3, Tirol 2012/3

62.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg habe der Salzburger Landtag am 24. April 2013 eine Verfassungsnovelle beschlossen, die neben einem Spekulationsverbot auch die Grundlage für ein neues Haushaltsrecht bilde. Demnach sei bis 1. Jänner 2018 eine doppische Veranschlagung und Verrechnung einzuführen. Bei der Haushaltsführung des Landes seien die Grundsätze der Effizienz, der Wirkungsorientierung sowie der Transparenz einschließlich der möglichst umfassenden und wahrheitsgetreuen Darstellung der finanziellen Lage des Landes zu beachten.*

Kassengebarung

Kassenabschluss

63 Die Kassengebarung (Ist-Gebarung) umfasst alle „kassenmäßigen“ Einnahmen und Ausgaben der Gesamtgebarung des Landes – das sind die Ein- und Auszahlungen der voranschlagswirksamen und der voranschlagsunwirksamen Gebarung – und weist außerdem die Kassenanfangs- und Kassenendbestände eines Finanzjahres aus. Der Kassenbestand umfasst alle Zahlungsmittel der Kasse und die dem bargeldlosen Zahlungsverkehr dienenden Guthaben bzw. Debetsalden.

Der Kassenabschluss hat die Gesamtgebarung (Gesamt-Ist) laut VRV in der Gliederung einer Kassenbestandsrechnung wie folgt nachzuweisen:

Tabelle 36: Aufbau des Kassenabschlusses laut VRV	
Nr.	Bezeichnung
1	Einnahmen
1.1	anfänglicher Kassenbestand (ist gleich dem Kassenendbestand des vorangegangenen Finanzjahres)
1.2	Summe der abgestatteten Einnahmen (IST) der voranschlagswirksamen Gebarung, getrennt nach ordentlichen und außerordentlichen Einnahmen
1.3	Summe der voranschlagsunwirksamen Einnahmen
1.4	Gesamtsumme der Einnahmen von 1.1 bis 1.3
2	Ausgaben
2.1	Summe der abgestatteten Ausgaben (IST) der voranschlagswirksamen Gebarung, getrennt nach ordentlichen und außerordentlichen Ausgaben
2.2	Summe der voranschlagsunwirksamen Ausgaben
2.3	schließlicher Kassenbestand
2.4	Gesamtsumme der Ausgaben von 2.1 bis 2.3

Quelle: § 14 Abs. 1 VRV

Die Kassenbestandsrechnung beruht auf der Gleichung: anfänglicher Kassenbestand + Einzahlungen = Auszahlungen + schließlicher Kassenbestand. Der sich aus dieser Gleichung ergebende schließliche Kassenbestand muss mit den bei den einzelnen Kassen nachgewiesenen tatsächlichen Kassenbeständen übereinstimmen. Zum Kassenbestand zählen alle baren und unbaren Geldbestände (Bargeld und Kontostände).

- 64.1** (1) Das Land Salzburg berücksichtigte bei der Erstellung des Kassenabschlusses insgesamt 17 Bankkonten und wies den schließlichen Kassenbestand in den Rechnungsabschlüssen der Jahre 2006 bis 2011 laut den Jahresendsalden durch folgende vier Bankkonten nach (die weiteren 13 Bankkonten wiesen per 31. Dezember keinen offenen Saldo aus):

Tabelle 37: Zusammensetzung des Kassenendbestandes laut Rechnungsabschlüssen in EUR						
Bankkonto	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Sbg. Landes-Hypothekenbank: Landesbuchhaltung, Kto. 2.127.017	0,00	0,00	0,00	- 1.001.232,91	- 1.238.370,50	- 729.909,11
Sbg. Landes-Hypothekenbank: Versorgungs- und Unterstützungsfonds, Kto. 2.538.097	870.952,41	841.031,52	680.652,90	200.456,64	341.862,12	2.142,29
Sbg. Landes-Hypothekenbank: Katastrophenhilfe des Landes, Kto. 2.600.000	61.894,01	53.448,21	53.909,90	53.982,29	54.004,34	0,00
Sbg. Landes-Hypothekenbank: Urlaubsgeld für Kollektivarbeiter, Kto. 2.397.418	0,00	0,00	274,60	0,08	0,00	0,00
Kassenendbestand laut Rechnungsabschluss	932.846,42	894.479,73	734.837,40	- 746.793,90	- 842.504,04	- 727.766,82

Quelle: Amt der Salzburger Landesregierung

Das Hauptkonto (Ordinario Nr. 2.127.017) bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG wies in den Kassenabschlüssen 2006 bis 2008 laut Buchhaltung keinen offenen Endsaldo aus. Die Landesbuchhaltung stellte diesen Saldoausgleich einerseits durch Verbuchung von – im Auslaufzeitraum einlangenden – Einnahmen des Folgejahres zugunsten des zu schließenden Finanzjahres und/oder andererseits durch Belastung des Verrechnungskontos des Finanzmanagements für vorher von diesem getätigte Ausgaben her.

Kassengebarung

(2) In TZ 34 stellte der RH dar, dass zahlreiche Bankkonten des Landes nicht im Kassenabschluss enthalten waren, weil die Buchhaltung davon keine Kenntnis hatte.

Außerdem waren Bankguthaben aus gebildeten Rücklagen im schließlichen Kassenbestand nicht enthalten.

Tabelle 38: Bankguthaben aus Rücklagen per 31. Dezember 2011

Konto Nr.	Kreditinstitut	Bezeichnung	Stand per 31.12.2011
			in EUR
2.311.760	Sbg. Landes-Hypothekenbank	Rücklagen	157.738.626,77
2.495.743	Sbg. Landes-Hypothekenbank	Rücklagen Verzugszinsen-Dot WRG 54	574,06
2.495.754	Sbg. Landes-Hypothekenbank	Rücklagen VZ-Dot WFG 68 Antizipativ	23.408,77
2.495.765	Sbg. Landes-Hypothekenbank	Rücklagen VZ-Dot WFG 68 Dekursiv	540.935,41
2.495.776	Sbg. Landes-Hypothekenbank	Rücklagen VZ-Dot WFG 68 EM.Ers. DI.	83.072,93
Summe			158.386.617,94

Quelle: Amt der Salzburger Landesregierung

Das Land Salzburg wies darauf hin, dass es sich bei den Rücklagen um gewidmete Gelder handelte, die keine frei verfügbaren Geldbestände darstellten.

64.2 (1) Der in den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg der Jahre 2003 bis 2011 ausgewiesene Kassenabschluss war unvollständig, weil

- die Geldbewegungen sowie die anfänglichen und schließlichen Bestände von zahlreichen Bankkonten des Finanzmanagements fehlten, und darüber hinaus
- die Geldbestände der Rücklagenkonten nicht enthalten waren.

(2) Der RH kritisierte, dass zahlreiche Bankkonten des Landes sowie die Geldbestände der Rücklagenkonten im Kassenabschluss nicht enthalten waren.

Eine Übersicht über sämtliche Konten im Verfügungsbereich einer Gebietskörperschaft galt bisher als selbstverständlich. Die festgestellten Unzulänglichkeiten im Land Salzburg waren auf zahlreiche Faktoren wie bspw. schwere Mängel im IKS, weitgefaste Vollmachten

sowie eine fehlende Funktionstrennung in der Finanzabteilung zurückzuführen (siehe TZ 13 bis 22).

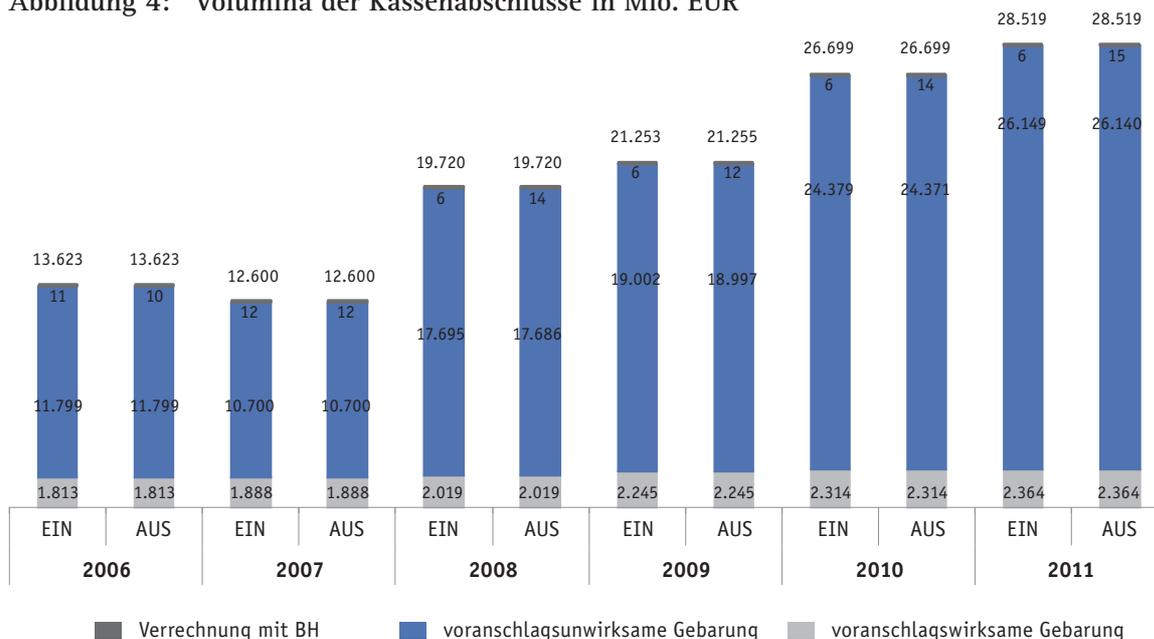
(3) Um sämtliche Geldbewegungen des Landes Salzburg vollständig abzubilden und um sicherzustellen, dass die bisher nicht im Kassenabschluss erfassten Bankkonten und Geldbestände nicht dazu verwendet worden waren, um öffentliche Gelder des Landes außerhalb der Interessen des Landes einzusetzen sowie um zu prüfen, ob dem Land Salzburg eventuell ein finanzieller Schaden entstanden ist, empfahl der RH dem Land Salzburg, die Kassenabschlüsse unter Einbeziehung aller bisher nicht berücksichtigten Bankkonten des Landes neu zu erstellen.

(4) Zur vollständigen Abbildung aller Geldbestände des Landes empfahl der RH dem Land Salzburg, die Bankguthaben aus Rücklagen in die Kassenbestandsrechnung aufzunehmen.

Umfang der Kassengebarung

65.1 (1) Die kassenwirksamen Einnahmen und Ausgaben des Landes Salzburg wiesen im Zeitraum 2006 bis 2011 sowohl in der voranschlagswirksamen als auch in der voranschlagsunwirksamen Gebahrung deutliche Steigerungen auf, die sich allerdings, wie die folgende Abbildung zeigt, in ihrer Dynamik wesentlich unterschieden:

Abbildung 4: Volumina der Kassenabschlüsse in Mio. EUR



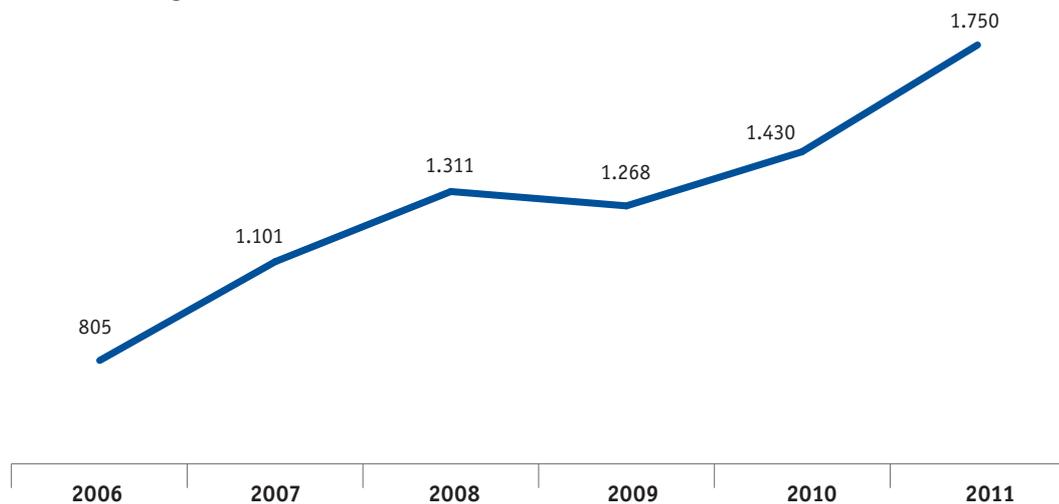
Quelle: Amt der Salzburger Landesregierung

Kassengebarung

Während die Ein- und Auszahlungen der voranschlagswirksamen Gebarung von 1.813 Mio. EUR (2006) um 30,4 % auf 2.364 Mio. EUR (2011) anstiegen, erhöhten sich jene der voranschlagsunwirksamen Gebarung im selben Zeitraum von 11.799 Mio. EUR um 121,5 % auf 26.140 Mio. EUR und stiegen damit um mehr als das Doppelte.

(2) Die hohen Steigerungen in der voranschlagsunwirksamen Gebarung waren u.a. auf erhöhte Transaktionsaktivitäten des Budgetreferats zurückzuführen. Am Beispiel des Kontos „Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ verdeutlichte der RH die Entwicklung der Buchungszahlen.

Abbildung 5: Anzahl der Buchungen am Konto „1/950008–6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“



Quelle: Amt der Salzburger Landesregierung

Allein auf dem – vom Budgetreferat des Landes verwalteten – Konto „Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ stieg die Anzahl durchgeführter Buchungen im Zeitraum 2006 (805) bis 2011 (1.750) um 117,4 %.

Das Volumen der voranschlagsunwirksamen Gebarung war u.a. wesentlich von der darin enthaltenen vorläufigen Zuordnung von Zahlungsflüssen auf Evidenzkonten beeinflusst (temporäre Evidenz), die die Landesbuchhaltung für alle nicht direkt zuordenbaren Einzahlungen und Auszahlungen in der voranschlagsunwirksamen Gebarung durchführte (siehe TZ 36). Dabei wurden alle nicht direkt zuordenbaren Einzahlungen bis zur Klärung ihres endgültigen Zwecks vorläufig auf Lastschriftenevidenzkonten vereinnahmt, alle nicht



Kassengebarung



Land Salzburg – Finanzielle Lage

direkt zuordenbaren Auszahlungen bis zur Klärung ihrer endgültigen Bestimmung vorläufig auf Verbindlichkeitskonten gebucht. Das Aufkommen an nicht direkt zuordenbaren Ein- und Auszahlungen war wiederum wesentlich von der Informationsqualität der Buchungsbelege beeinflusst. Buchungsbelege, aus denen die Landesbuchhaltung den Zweck der Ein- oder Auszahlung nicht ausreichend erkennen konnte – vielfach solche im Zusammenhang mit dem Finanzmanagement –, verursachten vorläufige Evidenzbuchungen und erhöhten dadurch den Zuordnungsaufwand (siehe dazu TZ 36). Bis zu ihrer endgültigen Zuordnung wurden diese Ein- und Auszahlungen dadurch mehrfach gebucht.

- 65.2** Der RH wies kritisch darauf hin, dass der auffällige Anstieg des Volumens der voranschlagsunwirksamen Gebarung und der Buchungen weder von der zuständigen Abteilungsleitung noch der Landesbuchhaltung – als unmittelbar mit dem Landeshaushalt befasste Stellen – einer Kontrolle bzw. Nachprüfung unterzogen wurde.

Voranschlags-
unwirksame Gebarung

Transparenz und Vollständigkeit

- 66.1** (1) Gemäß VRV waren Einnahmen, die nicht endgültig für die Gebietskörperschaften angenommen wurden, sondern an Dritte weiterzuleiten waren, und Ausgaben, die nicht in Erfüllung von Aufgaben der Gebietskörperschaft, sondern für Rechnung eines Dritten vollzogen wurden, nicht zu veranschlagen (voranschlagsunwirksame Gebarung) (siehe TZ 38, 40).

Einnahmen und Ausgaben, die im Voranschlag ihrer Natur nach vorgesehen waren, durften nicht voranschlagsunwirksam verrechnet werden, auch wenn sie sich in Einnahmen und Ausgaben ausglich. Ausnahmen davon waren nur zulässig, sofern die Einnahmen und Ausgaben noch nicht endgültig im Haushalt gebucht werden konnten, weil ihr Bestimmungszweck zunächst noch nicht feststand (temporäre Evidenz).

In der voranschlagsunwirksamen Gebarung waren demnach alle Einnahmen und Ausgaben zu erfassen, die den Haushalt der Gebietskörperschaft nicht betrafen, sondern als temporäre Einnahmen und Ausgaben nur die Kassenwirtschaft „durchliefen“. Dies galt für alle Gelder, die entweder als vorher bezahlte Vorschüsse von Dritten zurückbezahlt oder als vorübergehend vereinnahmte Verwahrgelder an Dritte weitergeleitet wurden.

Kassengebarung

Die geleisteten Vorschüsse stellen eine Forderung der Gebietskörperschaft dar, die vereinnahmten Verwahrgelder waren Verbindlichkeiten gegenüber Dritten. Für deren Evidenz war eine Trennung der voranschlagsunwirksamen Gebarung in zwei Bereiche – in Vorschüsse (Erläge) und Verwahrgelder – zweckmäßig.

Für eine Übersicht über die während des Finanzjahres anfallenden Zahlungsflüsse sowie über die anfänglichen und schließlichen Bestände an Vorschüssen und Verwahrgeldern war laut VRV⁴⁷ als Beilage zum Rechnungsabschluss ein nach Konten gegliederter Nachweis anzuschließen, aus dem der anfängliche Stand, die Einnahmen und Ausgaben sowie der schließliche Stand jedes Kontos ersichtlich waren. Bei Sammelkonten war überdies ein Verzeichnis der einzelnen größeren offenen Posten anzuschließen.

(2) Die Jahresendbestände an Vorschüssen und Verwahrgeldern des Landes Salzburg erreichten ab dem Jahr 2008 immer Summen von über 1 Mrd. EUR (siehe Tabelle 39).

Das Land Salzburg führte zudem in der voranschlagsunwirksamen Gebarung mehrere Sammelkonten; ein Verzeichnis über größere offene Posten, wie in der VRV vorgesehen, lag nicht vor.

- 66.2** Der RH beanstandete den Verstoß gegen Bestimmungen der VRV, wodurch die Transparenz wesentlich beeinträchtigt war. Um die offenen Forderungen und Verbindlichkeiten am Jahresende den Schuldnern und Gläubigern direkt und transparent zuordnen zu können, empfahl der RH dem Land Salzburg, ein detailliertes Verzeichnis über alle offenen Posten zu führen.

Gliederung der voranschlagsunwirksamen Gebarung

- 67.1** (1) Das Land Salzburg gliederte die voranschlagsunwirksame Gebarung des Landeshaushalts⁴⁸ in zwei Bereiche und wies Auszahlungen für Dritte als Vorschüsse (Forderungen) und Einzahlungen von Dritten als Verwahrgelder (Verbindlichkeiten) aus. Die Jahresendbestände an Vorschüssen und Verwahrgeldern des Landes Salzburg⁴⁹ wiesen im Zeitraum von 2006 bis 2011 einen hohen Anstieg auf:

⁴⁷ § 17 Abs. 2 Z 12 VRV

⁴⁸ Dienststellenkennzahl 02000 – Vertretungskörper und Allgemeine Verwaltung

⁴⁹ Nachweis der voranschlagsunwirksamen Gebarung

Tabelle 39: Stand an Vorschüssen und Verwahrgeldern zum 31. Dezember

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Veränderungen 2006 bis 2011
	in Mio. EUR						in %
Stand an Vorschüssen	559,8	693,7	1.145,2	1.488,9	1.473,9	1.205,2	115,3
Stand an Verwahrgeldern	607,0	740,9	1.192,1	1.534,3	1.519,7	1.251,2	106,1

Quelle: Amt der Salzburger Landesregierung

Die Jahresendbestände an Vorschüssen (Forderungen) stiegen von 559,8 Mio. EUR im Jahr 2006 auf 1.205,2 Mio. EUR im Jahr 2011 und erhöhten sich damit um mehr als das Doppelte. Die Endbestände an Verwahrgeldern (Verbindlichkeiten) stiegen von 607,0 Mio. EUR (2006) auf 1.251,2 Mio. EUR (2011) und erhöhten sich ebenfalls um mehr als 100 %.

(2) Das Land Salzburg verwendete die voranschlagsunwirksame Gebarung – neben der Verwaltung von „echten“ Vorschüssen und Verwahrgeldern – auch zur temporären Evidenz von vorläufig nicht direkt zuordenbaren Einnahmen und Ausgaben, für die Verwaltung von Rechnungsabgrenzungen sowie zur Verwaltung der Zahlungsflüsse des Finanzmanagements. Die Konten des Finanzmanagements nutzte das Budgetreferat zur Verwaltung von Finanzgeschäften sowie für das Liquiditäts- und Schuldenmanagement des Landeshaushalts, für Landesfonds (z.B. für den rechtlich unselbständigen Versorgungs- und Unterstützungsfonds und für den rechtlich selbständigen Landeswohnbaufonds) sowie für das Liquiditätsmanagement der Beteiligungen.

67.2 Der RH sah in der Führung von Konten des Budgetreferats in der voranschlagsunwirksamen Gebarung, welche für die Verwaltung von Finanzgeschäften sowie für das Liquiditäts- und Schuldenmanagement des Landes (inkl. des rechtlich unselbständigen Versorgungs- und Unterstützungsfonds) verwendet wurden, einen Missbrauch der voranschlagsunwirksamen Gebarung, weil dadurch – entgegen den Vorgaben der VRV – Einnahmen und Ausgaben, die endgültig solche des Landes waren, nicht in voller Höhe in der Haushaltsrechnung abgebildet wurden.

Kassengebarung

Problematisch war insbesondere, dass diese Finanzgeschäfte außerdem im Voranschlag und im Rechnungsabschluss nicht berücksichtigt wurden, wodurch dem Landtag die vollständige Entscheidung über alle Einnahmen und Ausgaben des Landes entzogen und die Genehmigung einer unvollständigen Gebarung durch den Landtag herbeigeführt wurde.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, alle endgültig dem Land zurechenbaren Geldbewegungen, die nicht für Rechnung eines Dritten vollzogen werden, in die voranschlagswirksame Gebarung aufzunehmen und diese bei der Erstellung des Voranschlags zu berücksichtigen sowie deren Mittelherkunft und –verwendung in den laut VRV vorgesehenen Nachweisen zum Rechnungsabschluss auszuweisen.

Struktur der Vorschüsse

- 68.1** (1) Das Land Salzburg wies im Nachweis über die voranschlagsunwirksame Gebarung des Rechnungsabschlusses 2011 im Bereich Vorschüsse Auszahlungen in Höhe von 21.038,3 Mio. EUR und Einzahlungen von 21.307,0 Mio. EUR aus. Tatsächlich betrug der Anfangsbestand an geleisteten Vorschüssen per 1. Jänner 2011 jedoch 1.473,9 Mio. EUR, der Endbestand per 31. Dezember 2011 ergab 1.205,2 Mio. EUR. Zur Unterscheidung nach dem Verwendungszweck ließen sich die Vorschusskonten in Kontengruppen, wie folgt, zusammenfassen:

Tabelle 40: Zusammensetzung der Vorschüsse in der voranschlagsunwirksamen Gebarung im Jahr 2011				
Kontengruppe	anfänglicher Stand	Umsatz SOLL (AUS)	Umsatz HABEN (EIN)	schließlicher Stand
	in Mio. EUR			
Lastschriftenevidenz	0,0	16.707,7	16.707,7	0,0
Vorschüsse	1,1	62,0	61,6	1,4
Finanzmanagement	1.469,6	3.247,0	3.516,6	1.200,0
Rechnungsabgrenzung	3,2	1.021,6	1.021,1	3,8
Summe	1.473,9	21.038,3	21.307,0	1.205,2

Quelle: Amt der Salzburger Landesregierung

(2) Die Kontengruppe Lastschriftenevidenz (temporäre Evidenz) verzeichnete Ein- und Auszahlungen in Höhe von 16.707,7 Mio. EUR. Die Konten der Lastschriftenevidenz wiesen am Jahresende keinen offenen Saldo aus, da alle vorläufig zugeordneten Einzahlungen bis zum Rechnungsabschluss endgültig zugeordnet wurden.

(3) Die Kontengruppe Vorschüsse umfasste die eigentliche („echte“) Vorschussgebarung und verzeichnete Einzahlungen von 61,6 Mio. EUR sowie Auszahlungen von 62,0 Mio. EUR. Unter Berücksichtigung anfänglicher Forderungen von 1,1 Mio. EUR verblieben per 31. Dezember 2011 offene Forderungen aus geleisteten Vorschüssen in Höhe von 1,4 Mio. EUR.

(4) Die Kontengruppe Finanzmanagement verzeichnete Auszahlungen in Höhe von 3.247,0 Mio. EUR und Einzahlungen in Höhe von 3.516,6 Mio. EUR. Unter Berücksichtigung eines Anfangsbestandes an ausstehenden Forderungen von 1.469,6 Mio. EUR bestanden per 31. Dezember 2011 offene Forderungen von 1.200,0 Mio. EUR.

Damit überstiegen die Auszahlungen der Kontengruppe Finanzmanagement in Höhe von 3.247,0 Mio. EUR die Gesamtausgaben des Landeshaushalts (2.249,6 Mio. EUR) um 997,4 Mio. EUR. Die Einzahlungen in dieser Kontengruppe in Höhe von 3.516,6 Mio. EUR überstiegen die Gesamteinnahmen des Landeshaushalts (2.082,5 Mio. EUR)⁵⁰ um 1.434,1 Mio. EUR.

(5) In der Kontengruppe Rechnungsabgrenzung wurden 1.021,6 Mio. EUR an Auszahlungen und 1.021,1 Mio. EUR an Einzahlungen gebucht. Unter Berücksichtigung eines Anfangsbestandes von 3,2 Mio. EUR ergab sich ein Endbestand an offenen Forderungen von 3,8 Mio. EUR.

68.2 Der RH stellte kritisch fest, dass die Verrechnung von Einnahmen und Ausgaben – entgegen den Bestimmungen der VRV – in der voranschlagsunwirksamen Gebarung die Aussagekraft der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse wesentlich beeinträchtigte.

Er empfahl dem Land Salzburg, jene Umsätze auf Vorschusskonten, die nicht für Rechnung eines Dritten vollzogen wurden, in der voranschlagswirksamen Gebarung abzubilden.

⁵⁰ Einnahmen ohne Fremdfinanzierung (ohne neu aufgenommene Finanzschulden)

Kassengebarung

Struktur der Verwahrgelder

- 69.1** (1) Im Bereich der Verwahrgelder wies das Land Salzburg im Nachweis über die voranschlagsunwirksame Gebarung zum Rechnungsabschluss 2011 Einzahlungen in Höhe von 4.833,2 Mio. EUR und Auszahlungen von 5.101,7 Mio. EUR aus. Der Anfangsbestand an Verbindlichkeiten per 1. Jänner 2011 betrug 1.519,7 Mio. EUR, der Endbestand per 31. Dezember 2011 betrug 1.251,2 Mio. EUR. Zur Unterscheidung nach dem Verwendungszweck ließen sich die Verwahrgeldkonten folgendermaßen in Kontengruppen zusammenfassen:

Tabelle 41: Zusammensetzung der Verwahrgelder in der voranschlagsunwirksamen Gebarung im Jahr 2011				
Kategorie	anfänglicher Stand	Umsatz SOLL (AUS)	Umsatz HABEN (EIN)	schließlicher Stand
	in Mio. EUR			
Lieferschulden	0,0	1.723,7	1.723,7	0,0
Verwahrgelder	21,9	1.029,9	1.034,6	26,7
Finanzmanagement	1.471,9	2.322,2	2.049,7	1.199,4
Rechnungsabgrenzung	25,8	25,9	25,1	25,1
Summe	1.519,7	5.101,7	4.833,2	1.251,2

Quelle: Amt der Salzburger Landesregierung

(2) In der Kontengruppe Lieferschulden führte das Land Salzburg die temporäre Evidenz von nicht direkt zuordenbaren Ausgaben durch, hielt also Auszahlungen bis zur Klärung des endgültigen Empfängers evident. Zum Zeitpunkt der Erstellung des Rechnungsabschlusses waren alle vorläufigen Ausgaben endgültig zugeordnet, daher wies diese Kontengruppe keinen offenen Endsaldo aus.

(3) In der Kontengruppe Verwahrgelder hielt das Land Salzburg die „echten“ Verbindlichkeiten aus der Entgegennahme von Verwahrgeldern evident. Die Kontengruppe verzeichnete im Jahr 2011 Einzahlungen von 1.034,6 Mio. EUR sowie Auszahlungen von 1.029,9 Mio. EUR. Unter Berücksichtigung anfänglicher Verbindlichkeiten von 21,9 Mio. EUR verblieb per 31. Dezember 2011 ein Endbestand an offenen Verbindlichkeiten in Höhe von 26,7 Mio. EUR.

(4) In der Kontengruppe Finanzmanagement verwaltete das Land Salzburg die Verbindlichkeiten aus den Finanzgeschäften des Bud-

getreterats. Im Jahr 2011 wurden Einzahlungen (Schuldaufnahmen) von 2.049,7 Mio. EUR und Auszahlungen (Schuldtilgungen) von 2.322,2 Mio. EUR verbucht. Unter Berücksichtigung anfänglicher Verbindlichkeiten von 1.471,9 Mio. EUR bestanden per 31. Dezember 2011 Verbindlichkeiten in Höhe von 1.199,4 Mio. EUR, das waren 95,9 % aller Verbindlichkeiten der voranschlagsunwirksamen Gebarung. Diese Verbindlichkeiten schienen im Nachweis über den Schuldenstand zum Rechnungsabschluss 2011, der per 31. Dezember 2011 einen Schuldenstand von 776,4 Mio. EUR auswies, nicht auf.

(5) Die Kontengruppe Rechnungsabgrenzung umfasste Auszahlungen von 25,9 Mio. EUR und Einzahlungen von 25,1 Mio. EUR. Per 31. Dezember 2011 bestanden Verbindlichkeiten in Höhe von 25,1 Mio. EUR.

- 69.2** Der RH wies kritisch darauf hin, dass in der voranschlagsunwirksamen Gebarung allein in der Kontengruppe Finanzmanagement Verbindlichkeiten von rd. 1,2 Mrd. EUR ausgewiesen wurden, die zumindest teilweise als Finanzschulden des Landes zu bewerten waren und als solche voranschlagswirksam zu verbuchen gewesen wären. Dadurch waren sie der Beschlussfassung des Landtags im Rahmen seiner Budgethoheit entzogen.

Weiters stellte der RH kritisch fest, dass diese Verbindlichkeiten nicht im Nachweis über die Finanzschulden des Landes ausgewiesen waren, die per 31. Dezember 2011 mit 776,4 Mio. EUR angegeben waren.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, jene Umsätze auf Verwahrgeldkonten, die nicht für Rechnung eines Dritten vollzogen wurden, in der voranschlagswirksamen Gebarung abzubilden und die Verbindlichkeiten auf der Kontengruppe des Finanzmanagements gegebenenfalls unter den Finanzschulden des Landes auszuweisen.

- 69.3** *Das Land Salzburg sicherte die Umsetzung der Empfehlungen des RH zu und stellte überdies in Aussicht, die voranschlagsunwirksame Gebarung im Rahmen eines neuen Haushaltsrechts detailliert zu regeln.*

Haftungen

Umfang der Haftungen und Darstellung im Rechnungsabschluss

70 Die folgende Tabelle stellt die Entwicklung und die Struktur der Haftungen des Landes Salzburg im Zeitraum 2006 bis 2011 dar, wobei die Werte in der Tabelle jeweils den im Rechnungsabschluss des Landes zum 31. Dezember aushaftenden, verbürgten Darlehensstand wiedergeben:

Tabelle 42: Haftungen des Landes Salzburg						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	in Mio. EUR ¹					
Haftungen im Wohnungswesen	1,8	338,4	696,9	784,6	928,6	1.062,1
Haftungen zugunsten von Krankenanstalten	356,1	361,9	373,4	373,8	369,4	355,4
Haftung zugunsten der Industrie und des Gewerbes	24,6	58,5	66,9	72,4	72,4	72,4
sonstige Haftungen	8,8	8,2	4,6	6,0	5,3	5,1
Haftungen insgesamt	391,3	767,0	1.141,8	1.236,7	1.375,6	1.495,0
Haftungen in EUR pro Einwohner	744,9	1.456,7	2.161,4	2.336,4	2.592,5	2.806,4
Haftungen in % der Gesamtausgaben	21,3 %	40,4 %	56,8 %	55,5 %	59,0 %	63,3 %
Haftungen in % des BRP	2,1 %	3,8 %	5,6 %	6,2 %	6,6 %	6,8 %

¹ Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; RH

Der Rechnungsabschluss des Jahres 2011 wies Haftungen von insgesamt 1,495 Mrd. EUR aus; dies entsprach rd. 63 % des gesamten Landeshaushalts. Die Haftungssumme je Einwohner für die im Rechnungsabschluss abgebildeten Haftungen betrug im Jahr 2011 2.806 Mio. EUR.

Mehr als 70 % aller Haftungen des Landes Salzburg betrafen den Landeswohnbaufonds⁵¹ auf der Grundlage des Salzburger Wohnbauförderungsgesetzes 1990. Das Land Salzburg haftete für sämtliche Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds. Die Haftung des Landes daraus stieg von rd. 1,8 Mio. EUR im Jahr 2006 auf rd. 1,062 Mrd. EUR im Jahr 2011.

⁵¹ Der Salzburger Landeswohnbaufonds war ein Fonds mit eigener Rechtspersönlichkeit, dessen Geschäftsführung von der Wohnbauförderungsabteilung des Landes Salzburg besorgt wurde.

Die Haftungen für die Krankenanstalten betrafen vor allem Rückstellungen der SALK – Gemeinnützige Salzburger Landeskliniken Betriebsgesellschaft m.b.H. (SALK) für Pensionszusagen für pragmatisierte Bedienstete und Abfertigungsverpflichtungen.

71.1 Neben den in den Rechnungsabschlüssen der Jahre 2006 bis 2011 betragsmäßig ausgewiesenen Haftungen bestand eine Haftung des Landes Salzburg in Form einer Ausfallbürgschaft gemäß § 1356 ABGB für Verbindlichkeiten der ehemaligen Salzburger Landes-Hypothekenbank, die im Jahr 1992 in eine Aktiengesellschaft eingebracht wurde. Die Höhe dieser Haftung wurde im Rechnungsabschluss des Landes nicht ausgewiesen. Sie betrug im Jahr 2011 86,1 Mio. EUR (siehe TZ 73).

71.2 Der RH kritisierte die fehlende Darstellung der Haftungen zugunsten der Salzburger Landes-Hypothekenbank im Rechnungsabschluss und verwies auf § 17 Abs. 2 Z 8 VRV, demgemäß der Haftungsnachweis im Rechnungsabschluss den Stand der Haftungen und die entsprechenden Veränderungen im Haushaltsjahr zu enthalten hat.

Er empfahl dem Land Salzburg, die genaue Höhe der Haftungen zugunsten der Salzburger Landes-Hypothekenbank im Haftungsnachweis anzugeben.

71.3 *Das Land Salzburg sagte zu, beginnend mit dem Rechnungsabschluss 2012 die Haftung zugunsten der Salzburger Landeshypothekenbank AG auszuweisen.*

72.1 Mit Erlöschen der Salzburger Landes-Holding im Jahr 2005⁵² gingen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge sämtliche Rechte und Pflichten auf die Salzburger Beteiligungsverwaltungs GmbH über. Laut Schlussbilanz der Salzburger Landes-Holding betragen die Eventualverbindlichkeiten aus Haftungsverhältnissen zum 30. Juni 2005 rd. 3,8 Mrd. EUR. Die Salzburger Beteiligungsverwaltungs GmbH war zur Zeit der Gebarungüberprüfung eine 100 %ige Beteiligung des Landes Salzburg, der Firmenwortlaut wurde im März 2011 in Land Salzburg Beteiligungen GmbH geändert.

Die Land Salzburg Beteiligungen GmbH hatte laut Konzernabschluss des Jahres 2011 ein Stammkapital von 35.000 EUR und eine Bilanzsumme von rd. 178 Mio. EUR. Die Höhe der Haftungen per

⁵² Gesetz vom 25. Mai 2005, mit dem das Salzburger Landes-Holding-Gesetz aufgehoben wird, LGBl. Nr. 56/2005

Haftungen

31. Dezember 2011 betrug 1,6 Mrd. EUR. Die Haftungen der Land Salzburg Beteiligungen GmbH waren im Haftungsnachweis des Landes Salzburg nicht ausgewiesen.

Gemäß § 92 Abs. 9 Bankwesengesetz (BWG)⁵³ (bzw. § 8a Abs. 10 Kreditwesengesetz (KWG)⁵⁴) haftete die Salzburger Landes-Holding mit ihrem gesamten Vermögen für alle gegenwärtigen und zukünftigen Verbindlichkeiten der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG im Falle einer Zahlungsunfähigkeit als Ausfallbürge gemäß § 1356 ABGB. Das Land Salzburg teilte im Rahmen der Gebarungsüberprüfung mit, dass die Haftung des Landes für die Salzburger Landes-Hypothekenbank AG per Landesgesetz geregelt wurde. Gemäß § 15 Salzburger Landes-Holding-Gesetz⁵⁵ bleibt die Haftung des Landes als Ausfallbürge gemäß § 1356 ABGB für jene Verbindlichkeiten der Salzburger Landes-Hypothekenbank aufrecht, die bis zum Zeitpunkt der Eintragung der Bank AG in das Firmenbuch eingegangen wurden. Für Verbindlichkeiten der Bank AG und für Verbindlichkeiten der Holding haften das Land hingegen nicht.

72.2 Obwohl das Land Salzburg auf Grundlage der landesgesetzlichen Regelung der Ansicht war, für die Eventualverbindlichkeiten der Land Salzburg Beteiligungen GmbH nicht zu haften, wies der RH dennoch auf das bestehende finanzielle Risiko für den Landeshaushalt hin, weil die Land Salzburg Beteiligungen GmbH mit 35.000 EUR Stammkapital und 178 Mio. EUR Bilanzsumme für die Übernahme von Haftungen in Höhe von 1,6 Mrd. EUR unterkapitalisiert war. Ein Schlagendwerden auch nur eines Teils dieser Haftungen hätte eine Zahlungsunfähigkeit der Land Salzburg Beteiligungen GmbH zur Folge, die – zur Zeit der Gebarungsüberprüfung – eine 100 %ige Landestochter war.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, aus Transparenzgründen auch die bestehenden Haftungen der Land Salzburg Beteiligungen GmbH im Haftungsnachweis des Landes darzustellen, weil dieser keinerlei Informationen über das oben dargestellte finanzielle Risiko für den Landeshaushalt enthielt.

72.3 *Das Land Salzburg sagte in seiner Stellungnahme die Umsetzung zu.*

⁵³ Bundesgesetz über das Bankwesen (Bankwesengesetz – BWG), BGBl. Nr. 532/1993 i.d.g.F.

⁵⁴ Bundesgesetz vom 24. Jänner 1979 über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz – KWG), BGBl. Nr. 63/1979 i.d.g.F.

⁵⁵ Gesetz über die Umwandlung der Salzburger Landes-Hypothekenbank und den Bestand einer Salzburger Landes-Holding, LGBl. Nr. 20/1992

Haftungen für
 Landes-Hypotheken-
 banken

Gewährträgerhaftungen

73 (1) Die Bundesländer errichteten Ende des 19. Jahrhunderts bzw. Anfang des 20. Jahrhunderts durch Landesgesetze Landes-Hypothekenbanken⁵⁶ und übernahmen Haftungen für alle Verbindlichkeiten dieser Landes-Hypothekenbanken (Gewährträgerhaftung). Im Falle der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG beschränkte sich die Haftung des Landes gemäß § 15 Salzburger Landes-Holding-Gesetz auf jene Verbindlichkeiten, die bis zum Zeitpunkt der Eintragung der Bank AG in das Firmenbuch eingegangen wurden (siehe TZ 72).

(2) Die Europäische Kommission erblickte in der Gewährträgerhaftung eine unionsrechtswidrige Beihilfe. Mit der Europäischen Kommission wurde die vollständige Abschaffung der Gewährträgerhaftung nach einer Übergangsfrist von vier Jahren vereinbart⁵⁷: Bis zum 2. April 2003 eingegangene Haftungen blieben in voller Höhe und zeitlich unbeschränkt bestehen. Für die Zeit nach dem 2. April 2003 und vor dem 2. April 2007 konnten diese Haftungen weiterhin übernommen werden, wenn die Laufzeit der Verbindlichkeit nicht über den 30. September 2017 hinausging. Ab dem 2. April 2007 durften Haftungen von den Ländern nur mehr übernommen werden, wenn sie mit dem Unionsrecht vereinbar waren (marktgerechtes Entgelt, Sicherheiten usw.).

Jener Teil der Haftungen, der vor dem 3. April 2003 übernommen wurde und dessen Laufzeit über den 30. September 2017 hinausging, blieb jedoch weiterhin bestehen.

Tabelle 43: Entwicklung der Haftungen für die Salzburger Landes-Hypothekenbank bis 2017, jeweils per Jahresende

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	in Mio. EUR ¹						
Salzburg ²	86,1	57,3	54,2	51,4	48,9	46,7	44,6

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² ohne Haftungen der Land Salzburg Beteiligungen GmbH

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; RH

⁵⁶ Landes-Hypothekenanstalt in Salzburg 1909 (Sbg-LGBl. Nr. 33/1909)

⁵⁷ Verständigung über die Ausfallhaftung zugunsten von Landes-Hypothekenbanken und Sparkassen vom 1. April 2003

Haftungen

Wie aus den Angaben des Amtes der Salzburger Landesregierung hervorging, werden sich die 2011 bestehenden Haftungen bis zum Jahr 2017 um rd. 70 % reduzieren.

Haftung für Verbindlichkeiten der Pfandbriefstelle

- 74.1** Die Pfandbriefstelle der österreichischen Landes-Hypothekenbanken war eine Körperschaft öffentlichen Rechts, die der Rechtsaufsicht des Bundesministers für Finanzen unterlag. Die Salzburger Landes-Hypothekenbank AG war im Prüfungszeitraum Mitglied der Pfandbriefstelle.

Die Pfandbriefstelle emittierte Wertpapiere und stellte die so beschafften Mittel den Landes-Hypothekenbanken zur Verfügung. Gemäß § 2 Abs. 1 Pfandbriefstelle-Gesetz⁵⁸ hafteten die Mitgliedsinstitute zur ungeteilten Hand für die Verbindlichkeiten der Pfandbriefstelle. Nach Maßgabe der Übergangsregelung für das Auslaufen der Gewährträgerhaftung bis 2017 hafteten auch die Gewährträger (d.h. die Länder) zur ungeteilten Hand⁵⁹.

Die aushaftenden Verbindlichkeiten der Pfandbriefstelle lagen Ende 2011 bei rd. 9 Mrd. EUR.

- 74.2** Der RH wies darauf hin, dass ein Schlagendwerden der Haftungen für Verbindlichkeiten der Pfandbriefstelle durch den Haftungsverbund den gesamten Hypo-Sektor beträfe und sich dadurch in weiterer Folge auch Auswirkungen auf die Gewährträger ergeben könnten.
- 74.3** *Nach Ansicht des Landes Salzburg sei es nicht mehr Gewährträger der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG im Sinne des Pfandbriefstelle-Gesetzes.*
- 74.4** Der RH hielt es aus Transparenzgründen für erforderlich, im Haftungsnachweis zum Rechnungsabschluss auf die Haftung für Verbindlichkeiten u.a. auch der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG hinzuweisen.

⁵⁸ Bundesgesetz über die Pfandbriefstelle der österreichischen Landes-Hypothekenbanken (Pfandbriefstelle-Gesetz – PfBrStG 2004), BGBl. I Nr. 45/2004 i.d.g.F.

⁵⁹ Die unbeschränkte Haftung der Gewährträger war auch laut § 2 der Kundmachung des Reichsstatthalters in Österreich, wodurch der Erlass über Maßnahmen auf dem Gebiete des öffentlichen Bankwesens und des Sparkassenwesens im Lande Österreich vom 27. März 1939 bekannt gemacht wird, vorgesehen (siehe GBlÖ. Nr. 492/1939). Die Landes-Hypothekenanstalt Salzburg war Mitglied dieser „Pfandbriefstelle Ostmärkischer Landes-Hypothekenanstalten“. Diese Bestimmung war bis zum Inkrafttreten des Pfandbriefstelle-Gesetzes (2004) in Kraft.

Haftung für den Hypo-Verband (Einlagensicherung)

- 75.1** Die österreichischen Landes-Hypothekenbanken waren im Verband österreichischer Landes-Hypothekenbanken (Hypo-Verband) zusammengeschlossen. Die mit einer Gewährträgerhaftung des Landes Salzburg ausgestattete Salzburger Landes-Hypothekenbank AG war im Prüfungszeitraum Mitglied dieses Verbands.

Gemäß § 93 BWG hatten Kreditinstitute, die sicherungspflichtige Einlagen entgegennahmen, einer Sicherungseinrichtung im Rahmen ihres Fachverbands anzugehören (gesetzliche Einlagensicherung; z.B. inländische Spareinlagen). Die Hypo-Haftungs GmbH übernahm diese Aufgabe für den Hypo-Verband.

- 75.2** Der RH wies darauf hin, dass der Eintritt einer Einlagensicherung auch nur eines Mitgliedsinstituts den gesamten Hypo-Sektor betraf und somit auch auf die anderen Mitgliedsinstitute Auswirkungen hätte. Dadurch könnten sich in weiterer Folge auch Auswirkungen auf die Gewährträger ergeben.

Haftungsbegrenzungsregelungen und Risikovorsorge

- 76.1** (1) Seit dem Österreichischen Stabilitätspakt 2011⁶⁰ waren die Länder verpflichtet, rechtlich verbindliche Haftungsobergrenzen sowohl auf Landes- als auch auf Gemeindeebene festzulegen. Die in Umsetzung des Stabilitätspakts zu beschließenden Regelungen sollen nicht nur das Verfahren bei Haftungsübernahmen festlegen, sondern auch die Verpflichtung enthalten, dass Haftungen im Rechnungsabschluss sowohl hinsichtlich Haftungsrahmen als auch Ausnutzungsstand auszuweisen waren.

Die EU-Fiskalrahmenrichtlinie⁶¹ sah vor, dass die EU-Mitgliedstaaten für alle Teilssektoren des Staates die relevanten Informationen über Eventualverbindlichkeiten, die sich erheblich auf die öffentlichen Finanzen auswirken können, veröffentlichten.

⁶⁰ Art. 10 Abs. 1 Stabilitätspakt 2011; in weiterer Folge Art. 13 Abs. 1 Stabilitätspakt 2012

⁶¹ Art. 14 Abs. 3 der Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 8. November 2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 306 vom 23. November 2011, S. 41 bis 47

Haftungen

(2) Das Land Salzburg legte mit § 5 Salzburger Finanzrahmengesetz 2013 bis 2016⁶² fest, dass den Rechnungsabschlüssen des Landes und den Jahresrechnungen der Gemeinden jeweils ein Nachweis über den Stand aller Haftungen am Beginn des Haushaltsjahres (Rechnungsjahres), über die Veränderungen während des Jahres (Zugänge und Abgänge) und über den Stand am Schluss des Jahres anzuschließen war. Neue Haftungen durften von der jeweiligen Gebietskörperschaft nur eingegangen werden, wenn die geltenden Bestimmungen eine Genehmigung zuließen, die Sicherstellung von nachhaltig geordneten Finanzen dadurch nicht beeinträchtigt und die jeweilige Haftungsobergrenze nicht überschritten wurde.

Die nach Risikoklassen gewichteten Haftungen des Landes Salzburg durften laut Salzburger Finanzrahmengesetz 50 % der Einnahmen des Landes an öffentlichen Abgaben des jeweiligen Haushaltsjahres nicht übersteigen. Für die Gewichtung der Haftungen untergliederte das Land Salzburg die Haftungen des Landes in Risikoklassen entsprechend der folgenden Tabelle:

Tabelle 44: Risikoklasseneinteilung im Land Salzburg (2012)		
Risikoklasse	Ausmaß der Anrechnung auf die Haftungsobergrenze in %	Haftungen für
1	10	österreichische Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Landes- oder Gemeindefonds, Wohnbaudarlehen
2	25	Unternehmen mit einer direkten oder indirekten Beteiligung des Landes von über 50 % des Stamm-, Grund- oder Eigenkapitals, die unter beherrschendem Einfluss des Landes stehen
3	50	Unternehmen mit einer Beteiligung des Landes unter 50 % des Stamm-, Grund- oder Eigenkapitals
4	100	Haftungen für Dritte

Quelle: Salzburger Finanzrahmengesetz 2013 – 2016

Die Anrechnung von einzelnen Haftungen auf die Haftungsobergrenze erfolgte im Ausmaß des der jeweiligen Risikoklasse zugewiesenen Anrechnungsprozentsatzes.

⁶² 11. Gesetz vom 23. Jänner 2013 zur Festlegung von Ausgabenobergrenzen für das Land Salzburg sowie zur Festlegung von allgemeinen Regelungen und Haftungsobergrenzen für das Land und die Gemeinden des Landes Salzburg (Salzburger Finanzrahmengesetz 2013 – 2016), LGBl. Nr. 11/2013

(3) Laut dem im Rechnungsabschluss des Jahres 2011 enthaltenen Nachweis⁶³ betrug die Haftungsobergrenze des Landes 456,5 Mio. EUR. Die Gesamtheit der gewichteten Haftungen lag mit 233,1 Mio. EUR deutlich unter der Obergrenze. In diesen Zahlen war allerdings die Haftung zugunsten der ehemaligen Salzburger Landes-Hypothekenbank nicht enthalten; diese wurde im Nachweis über den Ausnützungsgrad nicht dargestellt.

Den Haftungsrahmen und den jeweiligen Ausnützungsgrad stellte das Land Salzburg im Zeitraum 2006 bis 2011 dar. Für das Haushaltsjahr 2012 konnten zur Zeit der Gebarungsüberprüfung noch keine Angaben über die Höhe der Haftungen gemacht werden.

(4) Art. 48 Abs. 1 L-VG 1999 sah vor, dass ohne die Zustimmung des Landtags keine Bürgschaften zu Lasten des Landes eingegangen werden konnten.

(5) Seit dem Österreichischen Stabilitätspakt 2011⁶⁴ waren für Haftungen, bei denen eine Inanspruchnahme zumindest mit überwiegender Wahrscheinlichkeit angenommen wurde, Risikovorsorgen zu bilden. Dies war für jede übernommene Haftung grundsätzlich einzeln zu beurteilen, die Risikovorsorge erfolgte für Einzelhaftungen anhand der Risikoeinschätzung.

Unbeschadet dieser Vorgabe des Stabilitätspaktes konnte vorgesehen werden, gleichartige Haftungen hinsichtlich Risikovorsorgebildung zu Gruppen vergleichbaren Risikos zusammenzufassen.

(6) Das Land Salzburg legte mit § 5 Salzburger Finanzrahmengesetz 2012 bis 2014⁶⁵ fest, für Haftungen, bei denen eine Inanspruchnahme zumindest mit überwiegender Wahrscheinlichkeit angenommen wurde, Risikovorsorgen durch zweckgewidmete Rücklagen, durch Zweckwidmung sonstiger Vermögenswerte oder durch Vorsorge von Ausgabeverpflichtungen in den folgenden Haushaltsjahren im Rahmen der mittelfristigen Finanzplanung zu treffen. Die Höhe der Risikovorsorge musste dabei in einem angemessenen Verhältnis zum Risiko einer Inanspruchnahme stehen. Für das Risiko einer Inanspruchnahme war einerseits auf Erfahrungen der Vergangen-

⁶³ Nachweis über den Ausnützungsgrad der übernommenen Haftungen

⁶⁴ Art. 10 Abs. 5 Stabilitätspakt 2011; in weiterer Folge Art. 13 Abs. 5 Stabilitätspakt 2012

⁶⁵ Gesetz vom 14. Dezember 2011 zur Festlegung von Ausgabenobergrenzen für das Land Salzburg sowie zur Festlegung von allgemeinen Regelungen und Haftungsobergrenzen für das Land und die Gemeinden des Landes Salzburg (Salzburger Finanzrahmengesetz 2012 – 2014), LGBl. Nr. 23/2012

Haftungen

heit und andererseits auf mögliche künftige Entwicklungen Bedacht zu nehmen.

(7) Das Land Salzburg teilte dem RH gegenüber mit, dass im Voranschlag für das Jahr 2012 eine Risikovorsorge in Höhe von 700.000 EUR vorgesehen war. Darüber hinaus sei ein Teil der Allgemeinen Haushaltsrücklage für etwaige Verpflichtungen aus Haftungen gebunden.

76.2 Der Österreichische Stabilitätspakt⁶⁶ ermöglichte zwar die Zusammenfassung gleichartiger Haftungen zu Risikoklassen, wie dies in Salzburg der Fall war, ließ dies aber nach Ansicht des RH nur für die Bildung einer Risikovorsorge zu; für die Bewertung der Haftungen im Hinblick auf die Einhaltung der Haftungsobergrenze war dies nicht zulässig. Demgegenüber ermöglichten jedoch das geltende Salzburger Finanzrahmengesetz sowie dessen Vorgängerregelung, die einzelnen Haftungen im Ausmaß des der jeweiligen Risikoklasse zugewiesenen Anrechnungsprozentsatzes auf die Haftungsobergrenze anzurechnen.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Ausnützung der Haftungsobergrenzen im Einklang mit dem Österreichischen Stabilitätspakt 2012 ohne Gewichtung der Haftungen nach Risikoklassen zu ermitteln.

76.3 *Das Land Salzburg stützte sich in seiner Stellungnahme auf Art. 13 des Österreichischen Stabilitätspaktes 2012. Diese Bestimmung sehe in Abs. 6 die Möglichkeit vor, gleichartige Haftungen für die Risikovorsorgebildung zu Gruppen vergleichbaren Risikos zusammenzufassen. Bei der in Abs. 1 leg. cit. normierten Festlegung von Haftungsobergrenzen werde auf die Möglichkeit einer solchen „Gruppenbildung“ nicht Bezug genommen. Allerdings besage Abs. 1 nur, dass die Länder „rechtlich verbindliche Haftungsobergrenzen für die jeweilige Landesebene und landesrechtlich für die jeweilige Gemeindeebene über einen mittelfristigen Zeitraum im Vorhinein“ festzulegen hätten. Über die Art und Weise, wie solche Haftungsobergrenzen definiert würden, also z.B. in einem Hundertsatz, in einem Absolutbetrag, mit oder ohne Gewichtung nach Risikoklassen, treffe Art. 13 Abs. 1 leg. cit. keine Aussage. Der Bund habe in diesem Punkt auch keinen Einspruch gegen den damaligen Entwurf des Finanzrahmengesetzes 2012 bis 2014 des Landes Salzburg erhoben, sondern die damals noch existierende Risikoklasse 0 sowie den Umstand kritisiert, dass die Einteilung auf die Beteiligungsverhältnisse und nicht*

⁶⁶ Art. 11 Abs. 5 ÖStP 2011; in der Folge Art. 13 Abs. 5 ÖStP 2012

auf das konkrete Risiko abstelle. Die Risikoklasse 0 sei aber mittlerweile abgeschafft worden.

- 76.4** Der RH entgegnete, dass seiner Ansicht nach die Möglichkeit, gleichartige Haftungen zu Gruppen vergleichbaren Risikos zusammenzufassen (Risikoklassen), nur für die Risikovorsorgebildung vorgesehen ist und nicht auch für die Anrechnung bestehender Haftungen auf die Haftungsobergrenze.

Der RH hatte sich ausschließlich gegen die Methode für die Ermittlung des Ausnützungsstandes der Haftungsobergrenzen gewandt. Dazu sind nämlich die Haftungen in Risikoklassen unterteilt und daher nicht mit dem vollen Betrag, sondern mit dem der jeweiligen Risikoklasse zugewiesenen Anrechnungsprozentsatz auf die Haftungsobergrenze angerechnet worden. Dies war nach Ansicht des RH im Österreichischen Stabilitätspakt nicht gedeckt.

Beteiligungen des Landes Salzburg

Darstellung der Beteiligungsunternehmen im Rechnungsabschluss

- 77.1** (1) Gemäß VRV⁶⁷ war dem Rechnungsabschluss ein Nachweis über den Stand an Wertpapieren und Beteiligungen am Beginn des Finanzjahres, über die Veränderungen während des Finanzjahres (Zugänge und Abgänge) und über den Stand am Schluss des Finanzjahres anzuschließen (Beteiligungsnachweis).

(2) Das Land Salzburg wies im Beteiligungsnachweis 2011 jene 23 Unternehmen aus, an denen es per 31. Dezember 2011 direkte Anteile hielt.^{68, 69} Neben den direkten Beteiligungen waren im Beteiligungsnachweis auch drei indirekte Beteiligungen⁷⁰ ausgewiesen. Es handelte sich dabei um Tochtergesellschaften der Land Salzburg Beteiligungen GmbH (siehe dazu auch Tabelle 46). Die weiteren

⁶⁷ § 17 Abs. 2 Z 7 VRV

⁶⁸ Weiters war auch ein Unternehmen ausgewiesen, an dem das Land Salzburg zu Jahresbeginn zwar noch Anteile hielt, die aber während des Jahres veräußert wurden. Die Beteiligung an der Salzburg Management GmbH wurde im Jahr 2011 veräußert. Mit dieser Begründung enthielt bereits der Beteiligungsbericht 2011, der die Beteiligungen zum Stichtag 31. Dezember 2010 darstellte, diese Beteiligung nicht mehr.

⁶⁹ Weiters wies der Nachweis per 31. Dezember 2011 bereits eine Beteiligung an der Residenzgalerie Salzburg GmbH im Ausmaß von 100 % aus, obwohl die bisherige betriebliche Einrichtung „Residenzgalerie Salzburg“ erst seit 1. Jänner 2012 in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt wurde. Diese Beteiligung berücksichtigte der RH aufgrund der stichtagsbezogenen Darstellung in der Folge nicht.

⁷⁰ Zusätzlich ausgewiesen waren die Salzburger Flughafen GmbH, Salzburger Parkgaragen GmbH und die Salzburger Messebeteiligungs GmbH.

Beteiligungen des Landes Salzburg

78 indirekten Beteiligungen des Landes Salzburg waren im Beteiligungsnachweis nicht enthalten.

- 77.2** Der RH vermerkte kritisch, dass durch den weitgehend fehlenden Ausweis der indirekten Beteiligungen des Landes kein vollständiger Überblick vorhanden war. 78 der 81 indirekten Beteiligungen des Landes waren im Beteiligungsnachweis nicht enthalten.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, künftig zur Erhöhung der Transparenz sämtliche Beteiligungen in einem Beteiligungsspiegel zu erfassen und dem Rechnungsabschluss als Beilage anzuschließen.

- 77.3** *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg verpflichte § 17 VRV dazu, Beteiligungen in den Beteiligungsnachweis zum Rechnungsabschluss aufzunehmen. Es entspreche der gängigen Verwaltungspraxis auch in anderen Gebietskörperschaften, indirekte Beteiligungen nicht im Beteiligungsnachweis zu erfassen. Ungeachtet dessen plane die Beteiligungsverwaltung, in Hinkunft alle indirekten Beteiligungen, die über die Land Salzburg Beteiligungen GmbH gehalten würden, im Detail im Beteiligungsnachweis zum Rechnungsabschluss darzustellen.*

- 77.4** Der RH blieb bei seiner Empfehlung, sämtliche (direkten und indirekten) – auch außerhalb der Land Salzburg Beteiligungen GmbH gehaltenen – Beteiligungen in einem Beteiligungsspiegel zu erfassen und zur Erhöhung der Transparenz dem Rechnungsabschluss als Beilage anzuschließen.

Darstellung der Beteiligungen im Beteiligungsbericht

- 78.1** Das Land Salzburg erstellte jährlich einen Beteiligungsbericht⁷¹, der auf der Homepage des Landes abrufbar war.

Auch die Darstellung der Beteiligungen im Beteiligungsbericht war unvollständig. Aufgrund einer stichprobenweisen Überprüfung der Angaben in den Beteiligungsberichten 2011 und 2012 stellte der RH fest:

- Entgegen den Angaben im Beteiligungsbericht 2012 war das Land per 31. Dezember 2011 nicht an 30 Gesellschaften beteiligt, sondern an 104 (siehe TZ 79).
- Im Beteiligungsbericht 2012 war ein Anteil des Landes am Stammkapital der Salzburger Land Tourismus GmbH in Höhe von 42,2 % bzw. 168.746,32 EUR ausgewiesen. Laut Firmenbuch hielt das Land

⁷¹ Das Land Salzburg verwies gegenüber dem RH bezüglich der Beteiligungen des Landes im Wesentlichen auf den Beteiligungsbericht 2011 bzw. 2012.

per 31. Dezember 2011 jedoch einen Anteil am Stammkapital in Höhe von 164.385 EUR bzw. 41,13 %.

- Der Beteiligungsbericht 2011 stellte zwar die Landesbeteiligungen per 31. Dezember 2010 dar, die Beteiligung an der Salzburg Management GmbH war jedoch nicht mehr ausgewiesen, obwohl diese erst im Jahr 2011, also nach dem genannten Stichtag, veräußert wurde.
- Neben den direkten Landesbeteiligungen wurden auch jene Unternehmen, an denen die Land Salzburg Beteiligungen GmbH Anteile hielt (indirekte Beteiligungen des Landes), dargestellt; die Salzburg Messe Beteiligungs GmbH war jedoch nicht gesondert ausgewiesen.⁷²

78.2 Der RH anerkannte die Erstellung und Veröffentlichung eines jährlichen Beteiligungsberichts durch das Land Salzburg. Er wies allerdings darauf hin, dass die Beteiligungen nicht vollständig ausgewiesen waren und die Beteiligungsanteile zum Teil nicht mit dem Firmenbuch bzw. der jeweiligen Bilanz des Unternehmens übereinstimmten. Er empfahl dem Land Salzburg, diese Widersprüche zu bereinigen.

Zur Erhöhung der Aussagekraft und Transparenz empfahl der RH weiters, künftig im Beteiligungsbericht des Landes Salzburg sämtliche Beteiligungen aufzulisten (Beteiligungsspiegel) und auf einen korrekten Ausweis der Beteiligungsanteile zu achten. Weiters wären alle direkten Beteiligungen des Landes, die von der Land Salzburg Beteiligungen GmbH gehaltenen direkten Beteiligungen sowie alle indirekten mehrheitlichen Beteiligungen darzustellen.

78.3 *Laut Mitteilung des Landes Salzburg erstelle die Salzburger Landesregierung jährlich einen Beteiligungsbericht, in dem ein umfassendes Reporting samt Darstellung der wesentlichen bilanziellen Kennzahlen zu allen direkten Beteiligungsunternehmen und zu jenen indirekten Beteiligungen, die über die Land Salzburg Beteiligungen GmbH gehalten würden, erfolge. Das Land Salzburg plane, die indirekten Beteiligungen im Beteiligungsbericht bei den jeweiligen Muttergesellschaften zusätzlich aufzulisten, aber ohne Kennzahlenreporting. Weiters habe es die Widersprüche zwischen dem Firmenbuchstand und den Angaben im Beteiligungsbericht 2012 zwischenzeitig bereinigt.*

⁷² Die Salzburg Messe Beteiligungs GmbH, an der die Land Salzburg Beteiligungen GmbH per 31. Dezember 2011 einen Anteil von 50 % hielt, war im Beteiligungsbericht 2012 nicht gesondert ausgewiesen, wohl aber deren Tochter, die Messezentrum Salzburg GmbH.

Beteiligungen des Landes Salzburg

Anzahl der Beteiligungen

78.4 Der RH hielt es für erforderlich, ergänzend zu den zugesagten Beteiligungsunternehmen auch die indirekten mehrheitlichen Beteiligungen mit aussagekräftigen Kennzahlen in das Beteiligungsreporting einzubeziehen.

79.1 (1) Das Land Salzburg konnte dem RH keine vollständige Übersicht über seine direkten und indirekten Beteiligungen vorlegen. Weder der Beteiligungsnachweis im Rechnungsabschluss 2011 noch der Beteiligungsbericht 2012 enthielten eine vollständige Darstellung der Beteiligungen des Landes (siehe TZ 77, 78).

Aufgrund dieser unvollständigen Darstellung erhob der RH auf Basis der Angaben im Nachweis über die Beteiligungen zum Rechnungsabschluss 2011, des Beteiligungsberichts 2012 des Landes Salzburg, der Informationen des Amtes der Salzburger Landesregierung, der Bilanz der Salzburg AG für Energie, Verkehr und Telekommunikation und dem Firmenbuch jene⁷³ Unternehmen⁷⁴, an denen das Land per 31. Dezember 2011 direkt oder indirekt beteiligt war.

(2) Das Land Salzburg war per 31. Dezember 2011 insgesamt an 104 rechtlich selbständigen Unternehmen direkt und indirekt beteiligt⁷⁵. Bei 17 Unternehmen bestanden Mehrheitsbeteiligungen⁷⁶, bei 87 Unternehmen Minderheitsbeteiligungen⁷⁷. Bei sechs der Minderheitsbeteiligungen hielt das Land direkt oder indirekt genau 50 % der Anteile.

An 23 Unternehmen war das Land direkt und an 81 Unternehmen indirekt (57 Töchter und 24 Enkel) beteiligt. Mehrheitlich war das Land Salzburg an zehn Unternehmen direkt und an sieben indirekt beteiligt.

⁷³ Erhoben wurden sämtliche Unternehmen bis zur dritten Ebene, d.h. einschließlich Enkelunternehmen.

⁷⁴ Die Bezeichnung „Unternehmen“ repräsentiert die juristische Erscheinungsform einer nach eigener Planung und auf eigenes Risiko tätigen Wirtschaftseinheit.

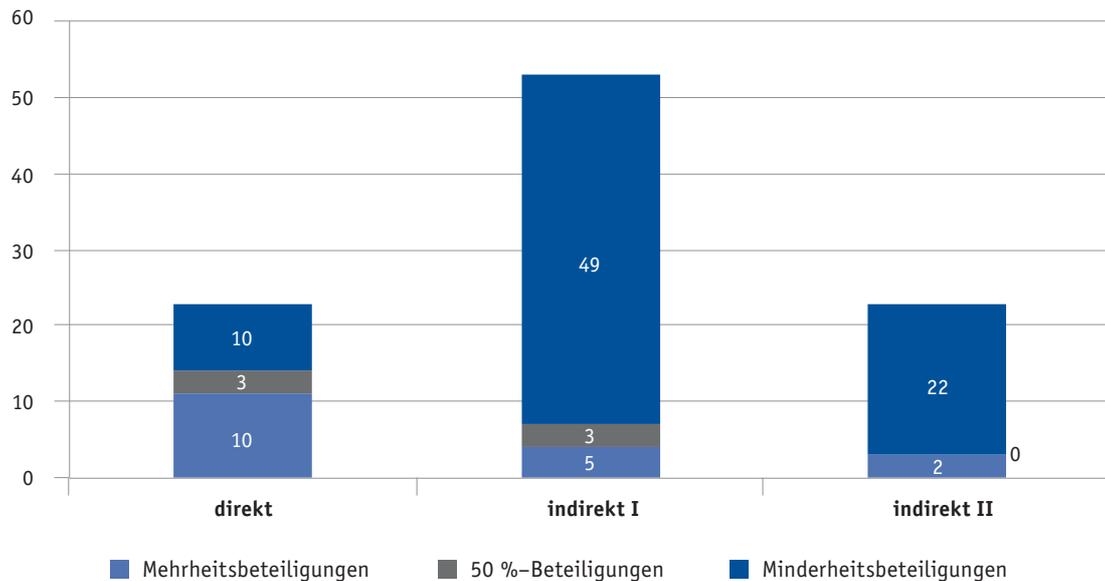
⁷⁵ Mit Unternehmensbeteiligung oder Kapitalbeteiligung ist der Besitz von Anteilen an einem Unternehmen bezeichnet. Die Beteiligung bezieht sich auf den Anteil, den der Kapitalgeber am Nominalkapital des Unternehmens erwirbt.

⁷⁶ Eine Mehrheitsbeteiligung liegt bei einer Beteiligungsquote von über 50 % vor.

⁷⁷ Eine Minderheitsbeteiligung liegt bei Beteiligungsquoten bis zu 50 % vor. Bei Beteiligungsquoten von über 25 % bis zu 50 % handelt es sich um eine Sperrminderheitsbeteiligung. Beteiligungen zu gleichen Anteilen, d.h. mit exakt 50 %, rechnete der RH den Minderheitsbeteiligungen zu.

Die nachstehende Abbildung stellt die Verteilung von Mehr-, 50 %- und Minderheitsbeteiligungen auf den jeweiligen Beteiligungsstufen mit Ende 2011 dar:⁷⁸

Abbildung 6: Struktur der Beteiligungen des Landes Salzburg per 31. Dezember 2011 laut Erhebung RH



direkt: direkte Beteiligung
indirekt I: indirekte Beteiligung erster Stufe (Tochter)
indirekt II: indirekte Beteiligung zweiter Stufe (Enkel)

Quellen: Beteiligungsnachweis zum Rechnungsabschluss 2011 Land Salzburg; Beteiligungsbericht 2012; Amt der Salzburger Landesregierung; Bilanz der Salzburg AG für Energie, Verkehr und Telekommunikation; Firmenbuch; RH

79.2 Der RH bemängelte, dass das Land Salzburg über den aktuellen und vollständigen Stand seiner direkten und indirekten Beteiligungen nicht informiert war. Er empfahl dem Land Salzburg, die vom RH aufbereitete Datenlage als Grundlage für eine zukünftig vollständige Evidenz der Beteiligungen und für ein Beteiligungscontrolling zu verwenden.

⁷⁸ Das Land Salzburg war per 31. Dezember 2012 insgesamt an 99 rechtlich selbständigen Unternehmen beteiligt. An 23 Unternehmen bestand eine direkte und an 76 Unternehmen eine indirekte Beteiligung (53 Töchter und 23 Enkel). Die Anteile an einer direkten Minderheitsbeteiligung wurden im Jahr 2012 abgetreten, eine neue Gesellschaft wurde zu Ausgliederungszwecken gegründet. Die Gesamtzahl der direkten Beteiligungen blieb damit unverändert. Bei 18 Unternehmen bestanden Mehrheitsbeteiligungen, bei den verbleibenden 81 Unternehmen Minderheitsbeteiligungen. Bei sechs der Minderheitsbeteiligungen hielt das Land direkt oder indirekt genau 50 % der Anteile. Mehrheitlich war das Land Salzburg an elf Unternehmen direkt und an sieben indirekt beteiligt.

Beteiligungen des Landes Salzburg

79.3 Das Land Salzburg sagte die Umsetzung zu.

Mehrheitsbeteiligungen

80 Die folgende Tabelle stellt die 17 Mehrheitsbeteiligungen⁷⁹ (direkt und indirekt) des Landes Salzburg per 31. Dezember 2011 dar:

Tabelle 45: Mehrheitsbeteiligungen des Landes Salzburg per 31. Dezember 2011			
Unternehmensbezeichnung	Anteile direkt ¹	Anteile indirekt I ²	Anteile indirekt II ³
	in %		
Chirurgie West Errichtungs- und Vermietungs GmbH	100,00		
Land-Invest Salzburger Baulandsicherungsgesellschaft mbH	100,00		
SWS Stadion Salzburg Wals-Siezenheim Planungs- und Errichtungsgesellschaft mbH		100,00	
SISTEG Salzburger Infrastruktur-Errichtungsgesellschaft mbH		100,00	
Land Salzburg Beteiligungen GmbH	100,00		
Salzburger Flughafen GmbH		75,00	
Salzburg Airport Services GmbH			100,00
Carport Park Management GmbH			85,00
StandortAgentur Salzburg GmbH		66,67	
Museum der Moderne-Rupertinum Betriebsgesellschaft mbH	100,00		
SALK – Gemeinnützige Salzburger Landeskliniken Betriebsgesellschaft m.b.H.	100,00		
SALK Labor GmbH		100,00	
Salzburg Research Forschungsgesellschaft m.b.H.	100,00		
Salzburger Verkehrsverbund GmbH	100,00		
Gasteiner Alpenstraße Gesellschaft m.b.H.	61,69		
Innovations- und Technologietransfer Salzburg GmbH	57,00		
DLK Dienstleistungen für Krankenhäuser GmbH	51,00		

¹ Anteile direkt: direkte Beteiligung

² Anteile indirekt I: indirekte Beteiligung erster Stufe (Tochter)

³ Anteile indirekt II: indirekte Beteiligung zweiter Stufe (Enkel)

Quellen: Beteiligungsbericht 2012; Beteiligungsnachweis zum Rechnungsabschluss des Landes Salzburg 2011; Amt der Salzburger Landesregierung; Firmenbuch; RH

⁷⁹ Eine Mehrheitsbeteiligung liegt bei einer Beteiligungsquote von über 50 % vor. Beteiligungen im Ausmaß von exakt 50 % berücksichtigte der RH bei der Ermittlung und Darstellung der Mehrheitsbeteiligungen nicht.



Beteiligungen des Landes Salzburg

BMF

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Das Land Salzburg hielt per 31. Dezember 2011 zehn direkte und sieben indirekte Mehrheitsbeteiligungen.

Land Salzburg
Beteiligungen GmbH

81 Da das Land Salzburg im Wege der Land Salzburg Beteiligungen GmbH per 31. Dezember 2011 Anteilsrechte an sieben Unternehmen (Töchter) hielt und diese wiederum an weiteren 20 Unternehmen (Enkel) Anteilsrechte hielten, stellt der RH diese Unternehmensgruppe – aufgrund ihrer Bedeutung für das Land – im Folgenden gesondert dar.

Bei vier Unternehmen bestanden Mehrheitsbeteiligungen der Land Salzburg Beteiligungen GmbH (zwei direkte und zwei indirekte). Die Einbringung der Beteiligungsgesellschaften des Landes in die Land Salzburg Beteiligungen GmbH erfolgte im Wesentlichen aus steuerlichen oder haftungsrechtlichen Gründen⁸⁰. Der Großteil der Mehrheitsbeteiligungen des Landes Salzburg wurde aber weiterhin direkt vom Land gehalten.

Über die Land Salzburg Beteiligungen GmbH wurden per 31. Dezember 2011 folgende Töchter bzw. Enkel⁸¹ gehalten:

⁸⁰ Die Salzburger Flughafen GmbH, die Messezentrum Salzburg GmbH als Tochter der Salzburg Messe Beteiligungs GmbH und die Salzburger Parkgaragen Gesellschaft m.b.H. wurden zum Zwecke der Gruppenbesteuerung in die Land Salzburg Beteiligungen GmbH eingebracht. Die StandortAgentur Salzburg GmbH, die Salzburger Land Tourismusgesellschaft m.b.H. und die Ferienregion Nationalpark Hohe Tauern GmbH wurden in die Land Salzburg Beteiligungen GmbH eingebracht, um laufende Förderungen des Landes an diese Unternehmen als Großmutterzuschuss leisten zu können, und dadurch steuerliche Vorteile zu erzielen. Die Einbringung der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG erfolgte aus Gründen der Haftungsbeschränkung (siehe TZ 72).

⁸¹ Die elf Töchterunternehmen der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG sind aus Übersichtlichkeitsgründen in der Tabelle nicht abgebildet.

Beteiligungen des Landes Salzburg

Tabelle 46: Beteiligungen der Land Salzburg Beteiligungen GmbH per 31. Dezember 2011			
Unternehmensbezeichnung	Anteile direkt ¹	Anteile indirekt I ²	im RA dargestellt
	in %		
Salzburger Flughafen GmbH	75,000		ja
Carport Park Management GmbH		85,000	nein
Salzburg Airport Services GmbH		100,000	nein
SCA Schedule Coordination Austria GmbH		3,000	nein
Standort Agentur Salzburg GmbH	66,666		nein
Innovations- und Technologietransfer Salzburg GmbH ³		5,000	nein
Salzburg Messe Beteiligungs GmbH	50,000		ja
Messezentrum Salzburg GmbH		78,570	nein
Salzburger Land Tourismus GmbH	42,200		nein
Salzburg Ticket Service Gesellschaft mbH		13,400	nein
Osterfestspiele Salzburg GmbH ³		20,000	nein
Ferienregion Nationalpark Hohe Tauern GmbH ³	30,000	25,000	nein
Salzburger Parkgaragen Gesellschaft m.b.H.	40,000		ja
Nationalparkzentrum Hohe Tauern Errichtungs- und VerwaltungsgmbH		100,000	nein
Salzburger Landes-Hypothekenbank Aktiengesellschaft	10 % + 1 Aktie		nein

¹ Anteile direkt: direkte Beteiligung der Land Salzburg Beteiligungen GmbH

² Anteile indirekt I: indirekte Beteiligung der Land Salzburg Beteiligungen GmbH erster Stufe (Töchter)

³ An diesen drei Beteiligungsunternehmen hielt das Land Salzburg zusätzlich auch direkte Anteile bzw. indirekte Anteile. Die direkten Beteiligungen des Landes an diesen Unternehmen waren im Rechnungsabschluss ausgewiesen.

Quellen: Beteiligungsbericht 2012; Amt der Salzburger Landesregierung; Firmenbuch; RH

Drei dieser Beteiligungen der Land Salzburg Beteiligungen GmbH waren auch im Beteiligungsnachweis zum Rechnungsabschluss ausgewiesen.⁸²

⁸² Die Ausweisung erfolgte deshalb, weil diese Unternehmen ursprünglich direkte Beteiligungen des Landes waren und per Beschluss der Landesregierung vom 20. Juni 2009 bzw. Landtagsermächtigung vom 8. Juli 2009 im Jahr 2009 in die Land Salzburg Beteiligungen GmbH eingebracht wurden.



Finanzielle Verflechtungen und Transfers zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen

Einnahmen und Ausgaben

82.1 (1) Die finanziellen Verflechtungen zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen stellte der RH anhand der einnahmen- und ausgabenseitigen Zahlungsflüsse dar. Diese umfassten auf der Einnahmenseite insbesondere die Ausschüttung von Dividenden und Rückersätze von Personalkosten. Auf der Ausgabenseite handelte es sich u.a. um Zuschüsse für Investitionen und zur Abgangsdeckung für den laufenden Betrieb. Nicht berücksichtigt waren Darlehensgewährungen des Landes bzw. rückzahlbare Zuschüsse des Landes an die Beteiligungen (siehe TZ 86).

(2) Der RH ersuchte die Landesbuchhaltung des Landes Salzburg um eine vollständige Auswertung sämtlicher Zahlungsflüsse zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen. Die daraufhin erstellte Auswertung enthielt sämtliche Buchungen⁸³ der betreffenden Personenkonto. Aufgrund der uneinheitlichen Verbuchungspraxis konnten die Zahlungsflüsse daraus allerdings nicht eruiert werden⁸⁴.

82.2 Der RH wies kritisch darauf hin, dass die Zahlungsflüsse zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen aus dem Rechnungswesen des Landes nicht vollständig ableitbar waren. Die Kenntnis darüber hielt der RH jedoch für wesentlich, weil – wie die folgenden Ausführungen zeigen – ein hoher Anteil der Gesamteinnahmen und -ausgaben des Landeshaushalts gerade auf Beteiligungen entfiel.

83.1 (1) Da der Landesbuchhaltung eine vollständige Erhebung der Zahlungsflüsse nicht möglich war, legte der RH seiner weiteren Analyse die von der Finanzabteilung übermittelte, allerdings nicht vollständige Aufstellung zugrunde. Ergänzend zu den bekannt gegebenen Transfers stellte der RH weitere Zahlungen an Beteiligungen fest, wie bspw. Zuschüsse für Investitionen an die SWS Stadion Salzburg Wals-Siezenheim Planungs- und Errichtungsgesellschaft mbH und an die Nationalparkzentrum Hohe Tauern GmbH.

⁸³ Es waren u.a. sämtliche Buchungsvorgänge der Mehrphasenbuchführung und Umbuchungen im Landeshaushalt erfasst, so dass in dieser Auswertung einzelne Beträge mehrfach ausgewiesen waren.

⁸⁴ Beispielsweise wurden auf ausgabeseitigen Voranschlagsstellen auch Einnahmen gebucht, und damit die Summen der Beträge durch Saldierung gekürzt. Weiters wurden relevante Buchungen vereinzelt unter der Belegart Umbuchungen verbucht, so dass bei einer Abfrage nach zahlungswirksamen Belegarten nicht sämtliche relevanten Zahlungsflüsse erfasst wurden.

Beteiligungen des Landes Salzburg

Rund 96 % der Einnahmen und rd. 91 % der Ausgaben bei den bekannt gegebenen Transfers entfielen auf ein einziges Beteiligungsunternehmen, die SALK.

Die Zahlungsflüsse⁸⁵ entwickelten sich folgendermaßen:

Tabelle 47: Zahlungsflüsse zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen								
Zahlungsflüsse	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Summe 2006 bis 2011	Veränderung 2006 bis 2011
	in Mio. EUR							in %
Zahlungen von den Beteiligungen an das Land (Einnahmen)	214,2	234,9	244,9	259,3	286,9	274,6	1.514,8	28,15
Zahlungen vom Land an die Beteiligungen (Ausgaben)	297,3	320,6	340,3	358,7	406,1	411,9	2.134,7	38,54
Saldo	- 83,0	- 85,6	- 95,4	- 99,4	- 119,2	- 137,3	- 619,9	65,34

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; RH

(2) Eine finanzielle Verflechtung stellte der RH vor allem zwischen den direkten Beteiligungen des Landes und dem Landeshaushalt fest. Die diesbezüglichen Einnahmen des Landes stammten mit 99,26 % nahezu ausschließlich von den direkten Beteiligungen, 0,74 % entfielen auf indirekte Beteiligungen.

Auch die Zahlungen des Landes betrafen mit 96,9 % direkte Beteiligungen, 3,1 % entfielen auf indirekte Beteiligungen.

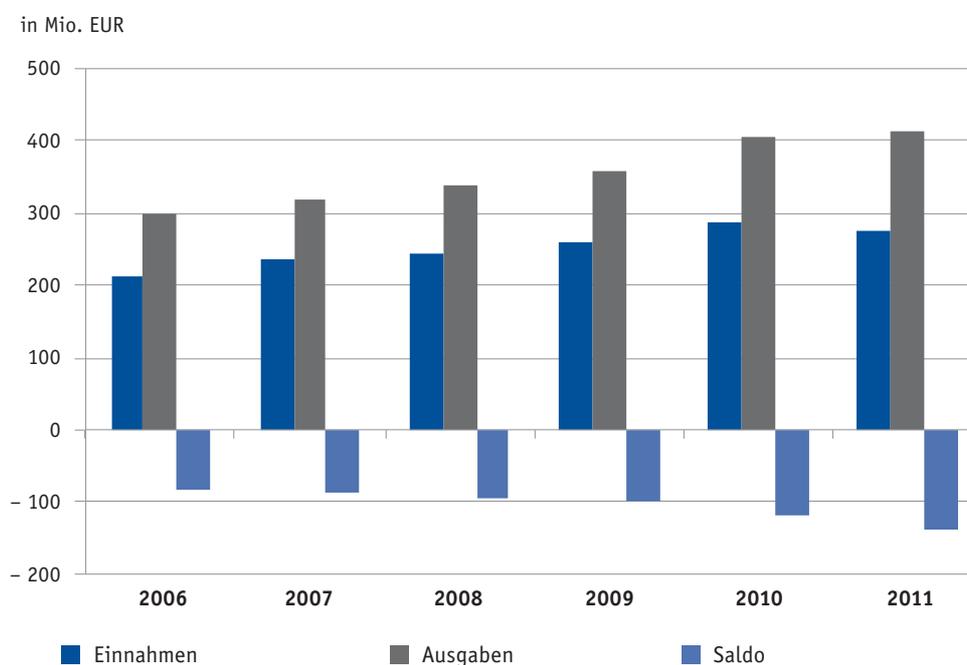
(3) Im Jahr 2011 überwies das Land Salzburg insgesamt 411,9 Mio. EUR an seine Beteiligungen. Dies stellte eine Erhöhung gegenüber dem Jahr 2006 (297,3 Mio. EUR) um mehr als ein Drittel dar (38,5 %).

⁸⁵ Diese Analyse schloss sämtliche erhobenen Beteiligungsunternehmen (direkte und indirekte) ein. Der RH erhob aufgrund des hohen Erhebungsaufwands bzw. der Komplexität der Abfrage bei den Zahlungsflüssen sämtliche Einnahmen und Ausgaben ohne Einschränkung auf einen bestimmten Zweck. Sonstige allfällige Gegenleistungen wie z.B. Sachleistungen oder Dienstleistungen, blieben ebenso unberücksichtigt wie Zahlungsflüsse, die über Dritte von bzw. an Beteiligungsunternehmen geflossen waren. Lt. der von der Finanzabteilung übermittelten Aufstellung der Transfers des Landes Salzburg waren die laufenden Stromrechnungen an die Salzburg AG für Energie, Verkehr und Telekommunikation nicht erfasst, weil diese keinen Zuschuss darstellten.

Die Einnahmen des Landes aus den Beteiligungen stiegen von 214,2 Mio. EUR im Jahr 2006 kontinuierlich auf 274,6 Mio. EUR im Jahr 2011, das entsprach einer Erhöhung um 28 %.

Allerdings stieg auch der Saldo zu Lasten des Landes von 83,0 Mio. EUR auf 137,3 Mio. EUR und damit um 65,3 %.

Abbildung 7: Entwicklung der Finanzströme zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen



Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; RH

(4) Die Zahlungsflüsse zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen beliefen sich auf einen Anteil am Haushaltsvolumen von 11,89 % bis 18,31 %. Insgesamt ergab sich folgendes Bild:

Beteiligungen des Landes Salzburg

Tabelle 48: Finanzielle Verflechtungen zwischen Landeshaushalt und Beteiligungen						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	in Mio. EUR					
Einnahmen des Landeshaushalts ^{1, 3}	1.802,2	1.870,0	1.964,0	2.000,2	2.006,3	2.082,5
	in %					
Zahlungen von den Beteiligungen an das Land ² ; Anteil an den Einnahmen	11,89	12,56	12,47	12,96	14,30	13,18
	in Mio. EUR					
Ausgaben des Landeshaushalts ³	1.814,3	1.900,0	2.009,0	2.116,9	2.218,6	2.249,6
	in %					
Zahlungen vom Land an die Beteiligungen ⁴ ; Anteil an den Ausgaben	16,15	16,87	16,94	16,94	18,30	18,31

¹ ohne Fremdfinanzierung (ohne neu aufgenommene Finanzschulden)

² Bei den Einnahmen waren die Tilgungen von gewährten Darlehen bzw. rückzahlbaren Gesellschafterzuschüssen nicht enthalten.

³ ab 2009 bereinigt um jährlich bilanzverlängernde Umbuchungen von Wohnbaufördermitteln des Bundes in Höhe von 112,6 Mio. EUR (zwischen den Haushaltsgruppen 9 und 4)

⁴ Bei den Ausgaben waren die Zahlungsströme aus gewährten Darlehen und rückzahlbaren Gesellschafterzuschüssen nicht enthalten.

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; RH

83.2 Der RH wies darauf hin, dass sich die finanziellen Verflechtungen zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen kontinuierlich erhöhten. Wurden im Jahr 2006 noch rd. 16 % des Haushaltsvolumens an Beteiligungen überwiesen, waren es im Jahr 2011 bereits rd. 18 %. Der Anteil der Einnahmen aus den Beteiligungen am Haushaltsvolumen des Landes erhöhte sich etwas geringer (von rd. 12 % auf rd. 13 %).

Da im Jahr 2011 bereits knapp ein Fünftel der Ausgaben des Landeshaushalts auf Beteiligungsunternehmen entfiel, empfahl der RH dem Land Salzburg, die Transferströme zwischen dem Land und den Beteiligungen in Hinkunft laufend zu erheben und nach entsprechender Analyse in die Konsolidierung einzubeziehen.

83.3 *Laut Mitteilung des Landes Salzburg prüfe die Finanzabteilung des Landes in Zusammenarbeit mit den zuständigen Fachabteilungen ein Projekt zur transparenten Darstellung von Transferbeziehungen zwischen dem Landeshaushalt und den Beteiligungen, soweit diese in einem direkten Zusammenhang mit der Beteiligung stünden (Gewinn-*

ausschüttungen und Dividenden, Gesellschafterzuschüsse, –darlehen, Verlustabdeckungen etc.).

Zahlungen des Landes an Beteiligungen

- 84 (1) Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über jene fünf Unternehmen, die im Betrachtungszeitraum die meisten Landesmittel erhielten. Diese Zahlungen deckten 97,4 % der gesamten Zahlungen des Landes an die Beteiligungen ab, wobei allein auf die SALK rd. 91,1 % entfielen.

Tabelle 49: Beteiligungen mit den fünf höchsten Zahlungen des Landes	
Unternehmensbezeichnung	fünf höchste Zahlungen des Landes an Beteiligungen; 2006 bis 2011
	in EUR
SALK – Gemeinnützige Salzburger Landeskliniken Betriebsgesellschaft m.b.H.	1.945.381.974
Salzburger Verkehrsverbund GmbH	47.649.007
Salzburger Land Tourismus GmbH	42.895.580
Museum der Moderne–Rupertinum Betriebsgesellschaft mbH	22.536.084
Messezentrum Salzburg GmbH	19.989.283

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; RH

(2) Der Landeshaushalt wies im Zeitraum 2006 bis 2011 Ausgaben zugunsten der SALK in der Höhe von insgesamt 1.945,38 Mio. EUR auf. Darin enthalten waren auch Personalkosten in Höhe von 1.449,57 Mio. EUR, die das Land aufgrund des Vertrags vom 21. November 2003 zugunsten der SALK vorzufinanzieren hatte⁸⁶. Diese wurden vereinbarungsgemäß von der SALK refundiert, so dass diesen Personalausgaben an Dritte Einnahmen in gleicher Höhe gegenüberstanden. Bei den verbleibenden Mitteln in Höhe von 495,8 Mio. EUR handelte es sich um vertraglich vereinbarte Zuschüsse des Landes zur Abgangsdeckung des laufenden Betriebs der SALK (425,3 Mio. EUR) und für Investitionen (70,5 Mio. EUR).

⁸⁶ Der Vertrag vom 21. November 2003, abgeschlossen zwischen dem Land Salzburg und der Gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebsgesellschaft mbH (SALK), regelte in Punkt 3.4 die Finanzierung der Personal- und Pensionsausgaben, wonach die Aktivbezüge der Landesbediensteten (einschließlich Abfertigungen, Reisegebühren und Mehrdienstleistungvergütungen) und die Pensionen für pragmatisierte Landesbedienstete vom Land vorzufinanzieren und von der SALK dem Land zu refundieren waren.

Beteiligungen des Landes Salzburg

(3) Die Salzburger Verkehrsverbund GmbH, die Salzburger Land Tourismus GmbH und die Museum der Moderne–Rupertinum Betriebsgesellschaft mbH erhielten im Wesentlichen Zuschüsse zur Abdeckung des Mittelbedarfs für den laufenden Betrieb. Bei der Salzburger Land Tourismus GmbH betrafen weitere 30 % der Ausgaben zusätzliche Zuschüsse für Tourismusprojekte.

(4) Die Messezentrum Salzburg GmbH erhielt in den Jahren 2006 bis 2011 insgesamt 20,0 Mio. EUR vom Land Salzburg. Davon entfielen 60 % auf Zuschüsse für Investitionen und 32,5 % auf eine Kapitalzufuhr in den Jahren 2006 und 2009.

Zahlungen von den Beteiligungen an das Land

85 In den Jahren 2006 bis 2011 erhielt das Land lt. eigenen Angaben insgesamt 1.514,8 Mio. EUR von seinen Beteiligungen. Die folgende Tabelle stellt jene fünf Beteiligungsunternehmen dar, die die höchsten Zahlungen⁸⁷ an das Land Salzburg leisteten. Diese deckten 99,80 % des Gesamtbetrags, den das Land von den Beteiligungen erhielt, ab.

Tabelle 50: Beteiligungen mit den fünf höchsten Zahlungen an das Land	
Unternehmensbezeichnung	fünf höchste Zahlungen von Beteiligungen an das Land; 2006 bis 2011
	in EUR
SALK – Gemeinnützige Salzburger Landeskliniken Betriebsgesellschaft m.b.H.	1.449.565.657
Salzburg AG für Energie, Verkehr und Telekommunikation	40.659.099
Salzburger Flughafen GmbH	10.800.000
ASFINAG Service GmbH	9.317.441
Salzburg Management GmbH	1.347.014

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; RH

⁸⁷ Laut Information des Landes Salzburg waren bei den Einnahmen die laufenden Stromrechnungen an die Salzburg AG für Energie, Verkehr und Telekommunikation nicht erfasst.

Das Land erhielt in den Jahren 2006 bis 2011 insgesamt 1.449,57 Mio. EUR von der SALK als Ersatz für die vorfinanzierten Personalkosten der Bediensteten (siehe dazu TZ 84). Dieser Betrag entsprach 95,70 % der Einnahmen des Landes aus Beteiligungen. Nach Abzug dieser Personalkostenrefundierung verblieben Einnahmen des Landes aus den Beteiligungen in Höhe von rd. 65,2 Mio. EUR.

Von der Salzburg AG für Energie, Verkehr und Telekommunikation flossen insgesamt rd. 40,7 Mio. EUR an das Land, rd. 94,2 % davon waren Dividendenzahlungen. Dem standen Zuschüsse des Landes zum laufenden Betrieb und für Investitionen der Lokalbahn in Höhe von rd. 19,1 Mio. EUR gegenüber. Zugunsten des Landes verblieb letztlich ein Saldo von rd. 21,5 Mio. EUR.

Von der Salzburger Flughafen GmbH erhielt das Land Dividendenzahlungen in Höhe von 10,8 Mio. EUR.

Bei den Transfers zwischen dem Land und der ASFINAG Service GmbH handelte es sich um Personalkosten und deren Refundierung an das Land in gleicher Höhe, so dass aus diesen Zahlungsflüssen keine Be- oder Entlastung für den Landeshaushalt resultierte.

Von der Salzburg Management GmbH erhielt das Land insgesamt rd. 1,3 Mio. EUR, davon rd. 1,0 Mio. EUR als teilweise Refundierung von Honoraren. Letztlich verblieb für das Land aus den Honorarkosten für die Salzburg Management GmbH ein negativer Saldo von rd. 400.000 EUR.

Gewährte Darlehen an Beteiligungsunternehmen

- 86.1** (1) In den vom Land Salzburg bekannt gegebenen Zahlungsflüssen waren einnahmenseitig Tilgungen und Zinsen aus gewährten Darlehen des Landes an Beteiligungsunternehmen und ausgabenseitig die Gewährung von Darlehen an Beteiligungsunternehmen nicht enthalten.

Weiters nicht erfasst waren rückzahlbare Gesellschafterzuschüsse, die den Beteiligungsunternehmen vorübergehend zur Liquiditätssicherung gewährt wurden. Diese Maßnahmen wickelte das Budgetreferat über die voranschlagsunwirksame Gebarung ab und verwendete dazu das Konto „2702 Liquiditätsmanagement“ (siehe TZ 40). Beispielsweise wurden die rückzahlbaren Zuschüsse bzw. Vorfinanzierungen an die SWS Stadion Salzburg Wals-Siezenheim Pla-

Beteiligungen des Landes Salzburg

nungs- und Errichtungsgesellschaft mbH am Konto 2702 in der voranschlagsunwirksamen Gebarung verbucht.

(2) Im Nachweis über gegebene Darlehen zum Rechnungsabschluss 2011 war auch ein Darlehen an „Nationalpark Hohe Tauern“ ausgewiesen. Es handelt sich dabei richtigerweise um die „Nationalparkzentrum Hohe Tauern GmbH“, an der das Land indirekt⁸⁸ beteiligt war. Die Zuzählung des Darlehens in der Gesamthöhe von 2,5 Mio. EUR erfolgte in den Jahren 2006 und 2007⁸⁹. Im Jahr 2011 erfolgte erstmals eine Tilgung, wobei diese im Landeshaushalt und in der Bilanz der Nationalparkzentrum Hohe Tauern GmbH in unterschiedlicher Höhe verbucht wurde⁹⁰. Dementsprechend wiesen auch der Nachweis über gewährte Darlehen zum Rechnungsabschluss 2011 und die Bilanz des Unternehmens einen unterschiedlichen Darlehensrest aus⁹¹. Der Grund für diese abweichende Verbuchung konnte im Zuge der gegenständlichen Gebarungsüberprüfung nicht eruiert werden.

(3) In den Bilanzen von Beteiligungen waren Darlehen des Landes ausgewiesen, die im Nachweis über gegebene Darlehen des Landes nicht enthalten waren.

Beispielsweise wies die Museum der Moderne–Rupertinum Betriebsgesellschaft mbH erstmals in der Bilanz per 31. Dezember 2007 unter den sonstigen Verbindlichkeiten ein Darlehen des Landes für Gastro Rupertinum in der Höhe von 150.000 EUR auf. Ab dem Jahr 2009 erfolgten Tilgungen in der Höhe von jeweils 10.000 EUR (2009 und 2011) und 20.000 EUR (im Jahr 2010). Im Landeshaushalt wurde die Gewährung eines Darlehens im Jahr 2007 an die Beteiligung nicht als solche gesondert verbucht. Demgegenüber wurden bspw. die Tilgungen im Jahr 2010 als „sonstige Einnahmen“ auf dem Konto 2/914015 8299 mit dem Buchungstext „Rückzahlung Gesellschaftszuschuss“ verbucht.

⁸⁸ Es handelte sich um eine indirekte Minderheitsbeteiligung zweiter Stufe (Enkel). Die Beteiligung wurde über die Land Salzburg Beteiligungen GmbH bzw. deren Tochter Ferienregion Nationalpark Hohe Tauern GmbH gehalten.

⁸⁹ Im Jahr 2006 erfolgte eine Zuzählung von 600.000 EUR, im Jahr 2007 eine Zuzählung von 1.900.000 EUR.

⁹⁰ Im Landeshaushalt wurde auf der Voranschlagsstelle 2/91403/2444 eine Einnahme aus der Tilgung des Darlehens in der Höhe von 175.000,00 EUR verbucht. Die Bilanz des Beteiligungsunternehmens wies eine Tilgung in der Höhe von 125.000,00 EUR aus.

⁹¹ Der Darlehensrest per 31. Dezember 2011 belief sich laut Nachweis über gewährte Darlehen auf 2,325 Mio. EUR und laut Bilanz (unter der Position „sonstige Verbindlichkeiten“) auf 2,375 Mio. EUR.

(4) Die SWS Stadion Salzburg Wals–Siezenheim Planungs- und Errichtungsgesellschaft mbH wies in der Bilanz 2006 die Zuzählung eines Darlehens des Landes in der Höhe von 3,8 Mio. EUR für die Aufstockung des Stadions aus. Im Anhang der Bilanz dieser Gesellschaft per 31. Dezember 2010 war zu den sonstigen Verbindlichkeiten ausgeführt, dass diese im Wesentlichen Darlehen des Landes Salzburg bzw. die Zwischenfinanzierung der Bundeszuschüsse und der Zuschüsse der Gemeinde Wals–Siezenheim zur Errichtung des Stadions betrafen. Im Nachweis zum Rechnungsabschluss des Landes über gegebene Darlehen schienen hingegen keine Forderungen gegenüber dem Beteiligungsunternehmen auf Rückzahlung von gewährten Darlehen bzw. Vorfinanzierungen auf.

(5) Die Messezentrum Salzburg GmbH wies in der Bilanz per 31. Dezember 2011 unter den sonstigen Verbindlichkeiten ein kurzfristiges Darlehen des Landes Salzburg zur Vorfinanzierung der Baukosten Halle 10 in Höhe von 4,2 Mio. EUR auf. Dieses gegebene Darlehen war im Nachweis zum Rechnungsabschluss 2011 ebenfalls nicht ausgewiesen.

(6) Gemäß § 17 Abs. 2 Z 5 VRV war dem Rechnungsabschluss ein Nachweis über den Stand der gegebenen Darlehen und der noch nicht fälligen Verwaltungsforderungen und –schulden am Beginn des Finanzjahres, über die Veränderungen während des Finanzjahres (Zugänge und Abgänge) und über den Stand am Schluss des Finanzjahres anzuschließen.

Laut diesem Nachweis der Rechnungsabschlüsse des Landes Salzburg flossen in den Jahren 2006 bis 2011 insgesamt 410.200 EUR an Einnahmen aus gewährten Darlehen an Beteiligungen, davon 310.000 EUR aus Tilgungen und 100.200 EUR aus Zinsen⁹².

86.2 Der RH stellte kritisch fest, dass in den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg der Nachweis über gegebene Darlehen unvollständig war: Er enthielt nicht alle Darlehen des Landes an Beteiligungen. Daher waren auch die daraus resultierenden Forderungen des Landes auf Tilgung dieser Darlehen nicht evident gehalten.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, in Hinkunft sämtliche gegebene Darlehen, entsprechend den Vorgaben der VRV, im hiezu vorgesehenen Nachweis auszuweisen.

⁹² Bei zusätzlicher Berücksichtigung der Tilgung der Nationalparkzentrum Hohe Tauern GmbH in Höhe von 175.000 EUR laut Nachweis erhöhte sich der Gesamtbetrag auf 585.200 EUR.

Beteiligungen des Landes Salzburg

Finanzierungsvereinbarungen zwischen dem Land und den Beteiligungen

- 87.1** Bei acht Beteiligungsunternehmen⁹³ lagen den Zuschüssen seitens des Landes Salzburg entsprechende vertragliche oder gesetzliche Finanzierungsverpflichtungen zugrunde. In den Rechnungsabschlüssen 2006 bis 2011 des Landes fanden diese Verpflichtungen keinen Niederschlag.
- 87.2** Der RH kritisierte, dass es das Land Salzburg verabsäumte, diese Finanzierungsverpflichtungen bei den noch nicht fälligen Verwaltungsschulden auszuweisen. Der RH empfahl dem Land Salzburg, künftig bereits feststehende Zahlungsverpflichtungen entsprechend den Vorgaben der VRV auch im Nachweis der noch nicht fälligen Verwaltungsschulden auszuweisen.

Verbindlichkeiten,
Haftungen und Vermögen in Bezug auf Beteiligungen

Verbindlichkeiten

- 88** Die Beteiligungsunternehmen⁹⁴ wiesen per 31. Dezember 2011 Gesamtverbindlichkeiten⁹⁵ in Höhe von rd. 1.048,3 Mio. EUR auf. Dies war um 17 % mehr als im Jahr 2006⁹⁶ (894,9 Mio. EUR). Dem stand eine Erhöhung des Vermögens⁹⁷ in den Beteiligungen von 2.832,08 Mio. EUR um rd. 18,4 % auf 3.352,68 Mio. EUR gegenüber (siehe TZ 90).

⁹³ Es handelte sich dabei um die Gemeinnützige Salzburger Landeskliniken Betriebsgesellschaft mbH (SALK), die Salzburger Verkehrsverbund GmbH, Museum der Moderne-Rupertinum Betriebsgesellschaft mbH, Salzburg Museum GmbH, Residenzgalerie Salzburg GmbH, Zoo Salzburg Gemeinnützige GmbH, Salzburger Land Tourismus GmbH und die Innovations- und Technologietransfer Salzburg GmbH.

⁹⁴ Erhoben auf Basis der Bilanzen sämtlicher Beteiligungen, die im Rechnungsabschluss ausgewiesen waren: der Konzernbilanzen der Gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebsgesellschaft mbH (SALK) und der Land Salzburg Beteiligungen GmbH sowie der Jahresabschlüsse der restlichen direkten Beteiligungsunternehmen. Im Ergebnis waren damit im Wesentlichen sämtliche Beteiligungsunternehmen erfasst, ausgenommen aber jedenfalls die Töchter der Land-Invest Salzburger Baulandsicherungsgesellschaft mbH, der Gemeinnützigen Salzburger Wohnbaugesellschaft m.b.H. und die Töchter der Salzburg AG für Energie, Verkehr und Telekommunikation. Die Salzburg AG für Energie, Verkehr und Telekommunikation war ein konsolidierungspflichtiges Mutterunternehmen, die Erstellung eines Konzernabschlusses jedoch wegen Unwesentlichkeit der einzubeziehenden Tochterunternehmen gemäß § 249 UGB nicht erforderlich.

⁹⁵ ohne Berücksichtigung der jeweils vom Land gehaltenen Anteile am Unternehmen

⁹⁶ ebenfalls erhoben auf Basis sämtlicher im Beteiligungsnachweis ausgewiesenen Beteiligungen

⁹⁷ Anlage- und Umlaufvermögen laut Bilanzen

Die Verbindlichkeiten der direkten und indirekten Mehrheitsbeteiligungen des Landes beliefen sich im Jahr 2011 auf rd. 140,4 Mio. EUR. Das Anlage- und Umlaufvermögen der Mehrheitsbeteiligungen betrug 2011 1.116,17 Mio. EUR. Die folgende Tabelle stellt diese Verbindlichkeiten, unterteilt in kurz-, mittel- und langfristige Verbindlichkeiten, dar:

Tabelle 51: Verbindlichkeiten der Mehrheitsbeteiligungen per 31. Dezember 2011	
Verbindlichkeiten	in EUR
Gesamtsumme	140.443.633
<i>davon</i>	
<i>kurzfristige¹</i>	<i>65.670.045</i>
<i>mittelfristige²</i>	<i>38.406.472</i>
<i>langfristige³</i>	<i>36.367.116</i>

¹ bis 1 Jahr

² bis 5 Jahre

³ über 5 Jahre

Quellen: Bilanzen der Mehrheitsbeteiligungen des Landes Salzburg per 31. Dezember 2011; RH

Haftungen des Landes zugunsten von Beteiligungen

- 89.1** Der RH maß den Haftungen des Landes für Verbindlichkeiten von Beteiligungsunternehmen besondere Bedeutung bei, weil daraus unmittelbare Zahlungsverpflichtungen des Landes entstehen können. Der RH erhob daher die zugunsten von Verbindlichkeiten von Beteiligungsunternehmen eingegangenen Haftungen des Landes.

Die folgende Tabelle stellt die per 31. Dezember 2011 bestehenden Haftungen des Landes für Beteiligungsunternehmen dar:

Beteiligungen des Landes Salzburg

Tabelle 52: Haftungen des Landes für Beteiligungsunternehmen		
Unternehmensbezeichnung	Gesamthöhe¹	offene Haftung per 31. Dezember 2011
	in Mio. EUR	
Chirurgie West Errichtungs- und Vermietungs GmbH	56,76	31,53
Land-Invest Salzburger Baulandsicherungsgesellschaft mbH	12,35	12,35
Messezentrum Salzburg GmbH	60,00	60,00
SALK – Gemeinnützige Salzburger Landeskliniken Betriebsgesellschaft m.b.H.	337,02	323,88
Osterfestspiele Salzburg GmbH	0,33	0,33

¹ Summe der abgegebenen Haftungserklärungen

Quellen: Haftungsnachweis zum Rechnungsabschluss 2011 des Landes Salzburg; Amt der Salzburger Landesregierung

Der Haftungsnachweis zum Rechnungsabschluss 2011 wies insgesamt offene Haftungen in Höhe von rd. 1,5 Mrd. EUR aus (siehe TZ 70). Davon entfielen 428,1 Mio. EUR auf offene Haftungen für Beteiligungen des Landes. Diese Haftungen bestanden mit Ausnahme jener für die SALK (Rückstellungen für Pensionen von Landesbediensteten bzw. Abfertigungsverpflichtungen) ausschließlich für Kreditverbindlichkeiten der Beteiligungsunternehmen.

- 89.2** Da das Land aus den bestehenden Haftungen für Verbindlichkeiten von Beteiligungen unmittelbar in Anspruch genommen werden konnte, empfahl der RH dem Land Salzburg, das daraus für den Landeshaushalt resultierende Risiko laufend zu erheben und gegebenenfalls Risikovorsorgen zu bilden.

Vermögen

- 90.1** (1) Das Land Salzburg wies das Beteiligungsvermögen im Beteiligungsnachweis im jeweiligen Rechnungsabschluss aus und bewertete es mit dem jeweiligen Anteil des Landes am Stammkapital zu Nominalwerten.

Bei der indirekten Beteiligung an der Salzburger Messebeteiligungs GmbH war ein Anteil von 40,35 % am Gesellschaftskapital von 28,5 Mio. EUR ausgewiesen. Im Widerspruch dazu bezifferten sowohl das Firmenbuch als auch der Beteiligungsbericht 2012 den Anteil der Land Salzburg Beteiligungen GmbH mit 50 % und die Stammeinlage mit insgesamt 35.000 EUR. Der Anteil des Landes

am Stammkapital dieser Gesellschaft betrug daher 17.500 EUR (nicht 11,5 Mio. EUR). Zusätzlich wurden auch die stillen Gesellschafteranteile in Höhe von 4,0 Mio. EUR⁹⁸ ausgewiesen.

(2) Der RH erhob darüber hinaus aus den Bilanzen die Entwicklung des Anlage- und Umlaufvermögens jener Beteiligungsunternehmen, die im Beteiligungsnachweis ausgewiesen waren, sowie der direkten und indirekten Mehrheitsbeteiligungen, und verglich diese Bilanzwerte mit den Werten im Beteiligungsnachweis. Der RH bezog dafür die Jahre 2006 und 2011 ein:

Entwicklung des Vermögens	2006	2011	Veränderung 2006 bis 2011
	in Mio. EUR		in %
laut Beteiligungsnachweis ¹	103,29	94,12	- 8,88
Anlage- und Umlaufvermögen aller Beteiligungen laut Beteiligungsnachweis ²	2.832,08	3.352,68	18,38
Anlage- und Umlaufvermögen der Mehrheitsbeteiligungen ³	846,69	1.116,17	31,83

¹ alle direkten Beteiligungen und drei indirekte Beteiligungen im Jahr 2011 und stille Beteiligungen

² alle direkten Beteiligungen im Jahr 2011; ohne Berücksichtigung des Anteils an der Beteiligung

³ alle direkten und indirekten Mehrheitsbeteiligungen des Landes, Aufsummierung der Jahresabschlüsse ohne Bereinigung durch „Quasi-Konzernbuchungen“

Quellen: Beteiligungsnachweise zu den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg 2006 bis 2011; Bilanzen der Beteiligungen 2006 und 2011

Laut dem Beteiligungsnachweis des Landes reduzierte sich das Beteiligungsvermögen von 2006 auf 2011 um 8,9 %. Laut den Bilanzen der im Beteiligungsnachweis ausgewiesenen Beteiligungen erhöhte sich hingegen das Anlage- und Umlaufvermögen im selben Zeitraum um 18,4 %.

90.2 (1) Der RH stellte fest, dass die Darstellung des Beteiligungsvermögens im Rechnungsabschluss des Landes nicht aussagekräftig war. Mit dem Ausweis des Anteils am Nominalkapital wird die Beteiligung am Gesamtwert des Unternehmens dargestellt. Der Gesamtwert des Unternehmens ist in der Regel aber deutlich höher als die Summe des Nominalkapitals, so dass bei der Vermögensbewertung im Beteiligungsnachweis vergleichsweise niedrigere Werte ausge-

⁹⁸ Per 31. Dezember 2011 war das Land Salzburg auch als stiller Gesellschafter mit einer Einlage von 4 Mio. EUR an der Bad Gasteiner Kur- und Kongressbetriebs GmbH beteiligt. Die stille Beteiligung an der Salzburger Bauträger GmbH wurde im Jahr 2010 aufgegeben.

Beteiligungen des Landes Salzburg

wiesen wurden, als dies dem tatsächlichen wirtschaftlichen Wert des Beteiligungsvermögens entsprach.

(2) Die VRV enthielt keine Vorgaben zur Bewertung der Beteiligungen. Dies hatte zur Folge, dass die Länder grundsätzlich in der Wahl der Wertansätze frei waren.

Der RH empfahl daher dem Land Salzburg, einheitliche und aussagekräftige Bewertungsvorschriften für das Vermögen von Gebietskörperschaften zu forcieren.

90.3 *Das Land Salzburg verwies diesbezüglich auf das neue Haushaltsrecht, im Zuge dessen Bewertungsregeln auszuarbeiten sein würden.*

Öffentlich-rechtliche Fonds

Grundlagen

91.1 (1) Juristische Personen des öffentlichen Rechts werden in Körperschaften, Anstalten und Fonds (bzw. Stiftungen) unterteilt⁹⁹:

- a) Eine Körperschaft ist eine zur juristischen Person erhobene Personenmehrheit. Die Rechtsstellung des Einzelnen zu ihr ist die eines Mitglieds, wobei das Mitgliedschaftsverhältnis stets öffentlicher Natur ist.
- b) Bei den (selbständigen) Fonds ist grundsätzlich je nach Begründungsakt zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Fonds zu unterscheiden. Nur die (selbständigen) öffentlich-rechtlichen Fonds, deren Existenz auf einem Hoheitsakt (Gesetz oder Verordnung) beruht, sind auch juristische Personen des öffentlichen Rechts. Ein öffentlich-rechtlicher Fonds ist eine zur juristischen Person erhobene Vermögensmasse, die einem konkreten Zweck gewidmet sein muss¹⁰⁰. Wenn auch das Merkmal der Rechtspersönlichkeit nach herrschender Meinung für den bundesverfassungsrechtlichen Fondsbegriff konstitutiv ist, so werden in der Praxis auch gesondert verwaltete Vermögensteile von Gebietskörperschaften als Fonds bezeichnet. Der Verfassungsgerichtshof spricht in diesen Fällen von „besonders verwalteten und verrechneten Teilen des Vermögens von Gebietskörperschaften“ und

⁹⁹ Siehe dazu Raschauer B., Allgemeines Verwaltungsrecht 2009, Springer-Verlag Wien, S. 29, Rz 78 ff.; Antonioli, Kojas, Allgemeines Verwaltungsrecht 1996, 3. Auflage, Manz Verlag Wien, S. 321 ff.

¹⁰⁰ VfSlg. 3685/1960

verwendet das Wort „Fonds“ unter Anführungszeichen¹⁰¹. Diese öffentlich-rechtlichen Fonds ohne eigene Rechtspersönlichkeit stellen nur eigene Budgetposten als Teil der Gebarung der betreffenden Gebietskörperschaft dar.

(2) Gemäß Art. 127 Abs. 1 B-VG hat der RH die Gebarung von Stiftungen, Fonds und Anstalten zu prüfen, die von Organen eines Landes oder von Personen (Personengemeinschaften) verwaltet werden, die hiezu von Organen des Landes bestellt werden. Wird eine Stiftung, ein Fonds oder eine Anstalt von mehreren gleichgewichtigen Leitungsorganen verwaltet, muss sich die erforderliche organisatorische Einflussnahme auf jedes dieser Organe erstrecken¹⁰².

91.2 Die weiteren Ausführungen des RH beziehen sich auf jene öffentlich-rechtlichen Fonds, die vom Land Salzburg durch Hoheitsakt errichtet wurden und gemäß Art. 127 Abs. 1 B-VG in die Prüfungszuständigkeit des RH fallen.

92.1 (1) Aus einem Schreiben des Amtes der Salzburger Landesregierung vom 6. März 2013 ging hervor, dass das Land eine Evidenz führte, die sich auf die Entsendung von Vertretern des Landes in unterschiedliche Einrichtungen, darunter auch in Fonds, bezog. Eine vollständige Auflistung der Landesfonds konnte dem RH nicht vorgelegt werden.

(2) Allgemeine Vorgaben über die Verrechnung der Fondsgebarung und über den Ausweis von Fonds im Landeshaushalt bestanden nicht. Der Österreichische Stabilitätspakt 2012 (ÖStP 2012)¹⁰³ traf insoweit eine Regelung, als er Bund, Länder und Gemeinden verpflichtete, im Rahmen der jährlichen Haushaltsprozesse alle nach ESVG 95 staatlichen Einrichtungen und Fonds, die in den regulären Haushalten nicht erfasst wurden, mit bestimmten Informationen, die für die Haushaltsführung und -koordination von Bedeutung waren, zu identifizieren, darzustellen und zu veröffentlichen.

92.2 Der RH empfahl dem Land Salzburg, die öffentlich-rechtlichen Fonds des Landes laufend zu erheben und zur Erhöhung der Transparenz im Rechnungsabschluss auszuweisen. Zudem waren derartige Vorarbeiten auch im Hinblick auf die Verpflichtungen des Landes nach dem ÖStP 2012 erforderlich.

¹⁰¹ VfSlg. 3807/1960, siehe dazu auch Antonioli, Kojas, Allgemeines Verwaltungsrecht 1996, 3. Auflage, Manz Verlag Wien, S. 324 f.

¹⁰² VwGH 17. November 1999, 96/12/0207

¹⁰³ Art. 12 Abs. 4 ÖStP 2012

Öffentlich-rechtliche Fonds

93.1 (1) Nach den Erhebungen des RH bestanden beim Land Salzburg zehn selbständige Fonds mit eigener Rechtspersönlichkeit und neun Verwaltungsfonds ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Bei den Erhebungen stützte sich der RH auf die Rechnungsabschlüsse der Fonds, die Geschäftseinteilung des Amtes der Salzburger Landesregierung und auf Daten der Statistik Austria.

Im Hinblick auf die finanzielle Verflechtung der Fonds mit dem Landeshaushalt erhob der RH, wie die Fondsgebarung verrechnet wurde und die Jahresabschlüsse der Fonds im Landeshaushalt ausgewiesen wurden.

(2) Fonds mit eigener Rechtspersönlichkeit

Die selbständigen Fonds des Landes wiesen hinsichtlich ihrer Gebahrung folgenden Bezug zum Landeshaushalt auf:

Tabelle 54: Landesfonds mit eigener Rechtspersönlichkeit				
	maßgebliche Einflussmöglichkeit des Landes	Verrechnung gänzlich außerhalb des Landeshaushalts	eigene Dienststellenkennzahl (DKZ)	im Rechnungsabschluss des Landes
Salzburger Brandverhütungsfonds	X	X		X
Landeswohnbaufonds	X	X	DKZ 82000	X
Ländlicher Straßenerhaltungsfonds (FELS)	X	X	DKZ 89000	X
Salzburger Wachstumsfonds ¹	X	X	DKZ 86000	X
Salzburger Gesundheitsfonds	X	X		X ²
Salzburger Nationalparkfonds	X	X		X
Patientenentschädigungsfonds	X	X		
Salzburger Tourismusförderungsfonds		X		
Altstadterhaltungsfonds		X		
Subventionsfonds für kirchliche Kindergärten		X		

¹ Die Vorgängerfonds des Wachstumsfonds waren der Salzburger Strukturverbesserungsfonds und der Salzburger Landesfonds für gewerbliche Darlehen. Sie existierten bis zum 29. Februar 2008.

² Im Rechnungsabschluss 2011 wurde ein vorläufiger Abschluss ausgewiesen.

Quellen: Angaben der Fondsverwaltungen; Rechnungsabschlüsse; RH

Sieben der zehn Landesfonds führten die finanzielle Gebarung in eigenen Rechenwerken. Die Einnahmen und Ausgaben dieser Fonds wurden getrennt vom Landeshaushalt, etwa in Form von eigenen Aufzeichnungen bzw. durch eigene Buchhaltungen, verrechnet. Auch wurden jeweils eigene Jahresabschlüsse erstellt.

Drei Fonds wiesen eine eigene Dienststellenkennzahl (DKZ) auf, d.h., die Verrechnung der Einnahmen und Ausgaben sowie die Erstellung der Jahresabschlüsse erfolgten zwar im Rahmen der Landesbuchhaltung, die Gebarung dieser Fonds war aber ebenfalls getrennt von jener des Landeshaushalts (DKZ 02000) ausgewiesen. Dementsprechend war auch deren Gebarung nicht im Rechnungsquerschnitt bzw. im Kassenabschluss des Landes enthalten.

Bei sechs Fonds war der Jahresabschluss als Beilage im Rechnungsabschluss des Landes ausgewiesen.

Bei dem Altstadterhaltungsfonds¹⁰⁴, dem Subventionsfonds für kirchliche Kindergärten und dem Salzburger Tourismusförderungsfonds¹⁰⁵ war keine maßgebliche organisatorische Einflussnahme des Landes auf die Fondsverwaltung vorhanden.

(3) Verwaltungsfonds

Bei neun Fonds handelte es sich um Verwaltungsfonds ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Diese wären grundsätzlich als Teil des Landeshaushalts zu führen. Deren Eingliederung in den Landeshaushalt ist aus der folgenden Tabelle ersichtlich:

¹⁰⁴ Die Verwaltung des Altstadterhaltungsfonds bestand aus einem Kuratorium mit 9 Mitgliedern und der Geschäftsstelle (Magistrat Salzburg). Das Land Salzburg stellte drei Vertreter im Kuratorium. Der Altstadterhaltungsfonds war grundsätzlich der Landeshauptstadt Salzburg zuzuordnen.

¹⁰⁵ Die Verwaltung des Tourismusförderungsfonds bestand aus einer 18-köpfigen Kommission (§ 45 Abs. 1 Tourismusförderungsgesetz), von den 18 Kommissionsmitgliedern war nur ein Mitglied ein Landesorgan.

Öffentlich-rechtliche Fonds

Tabelle 55: Verwaltungsfonds Land Salzburg			
	im Landeshaushalt verrechnet	Verrechnung außerhalb des Landeshaushalts	im Rechnungs- abschluss des Landes
Ökoenergiefonds	X		
Landeskatastrophenfonds	X		
Gemeindeausgleichsfonds	X		
Fonds zur Förderung von Kunst am Bau und Kunst im öffentlichen Raum	X		
Naturschutzfonds	X		
Salzburger Landeshilfe		X	X
Salzburger Landeskriegsopfer- und Behindertenfonds		DKZ 81200	
Fleischbeschauausgleichskasse des Landes Salzburg		DKZ 81100	X
Versorgungs- und Unterstützungsfonds	X ¹		X

¹ in der voranschlagsunwirksamen Gebarung des Landeshaushalts

Quellen: Angaben der Fondsverwaltungen; Rechnungsabschlüsse; RH

Die Darstellung des Ökoenergiefonds, des Landeskatastrophenfonds, des Gemeindeausgleichsfonds, des Fonds Kunst am Bau und Kunst im öffentlichen Raum sowie des Naturschutzfonds erfolgte auf den jeweils dafür vorgesehenen Haushaltsansätzen sowie in den Untervoranschlägen. Ein gesonderter Ausweis der maßgeblichen Kennzahlen dieser Fonds im Rechnungsabschluss des Landes erfolgte nicht.

Die Gebarung der Salzburger Landeshilfe wurde im Teil II des Landes-Rechnungsabschlusses unter der Überschrift „Fonds mit eigener Rechtspersönlichkeit“ ausgewiesen. Nach Auskunft der Fondsverwaltung bzw. dem Regulativ des Fonds (§ 1) war die Salzburger Landeshilfe jedoch ein Fonds ohne Rechtspersönlichkeit und damit ein Verwaltungsfonds.



Öffentlich-rechtliche Fonds



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Die Gebarung der Salzburger Landeshilfe, des Salzburger Landeskriegsopfer- und Behindertenfonds sowie der Fleischbeschauausgleichskasse des Landes Salzburg war, obwohl es sich um Verwaltungsfonds handelte, nicht im Landeshaushalt eingegliedert. Für die beiden letztgenannten Fonds war eine eigene DKZ eingerichtet, d.h., deren Gebarung fand nicht Eingang in den Landeshaushalt (DKZ 02000).

93.2 Da die finanzielle Gebarung der unselbständigen Fonds grundsätzlich als Teil der Gebarung des Landeshaushalts zu betrachten war, dies aber auf drei Verwaltungsfonds nicht zutraf, empfahl der RH dem Land Salzburg, die Gebarung sämtlicher Verwaltungsfonds in den Landeshaushalt aufzunehmen und deren Jahresabschlüsse im Rechnungsabschluss des Landes auszuweisen.

93.3 *Das Land Salzburg sagte zu, die Empfehlung des RH zu prüfen.*

Zahlungsflüsse an die Landesfonds

94 (1) Die folgende Tabelle stellt die Zahlungsflüsse des Landes Salzburg an die Landesfonds dar. Dabei bezog der RH die Fonds mit eigener Rechtspersönlichkeit und jene Verwaltungsfonds, die im Rahmen einer eigenen DKZ verrechnet wurden, ein¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Veranlagungen der Fonds beim Land waren nicht als Zahlungsfluss erfasst. So veranlagte der Wachstumsfonds per Stand 31. Dezember 2011 6 Mio. EUR beim Land, welche dort in der voranschlagsunwirksamen Gebarung verbucht wurden. Diese Zahlungsflüsse aufgrund von Veranlagungen scheinen nicht in der Tabelle auf.

Öffentlich-rechtliche Fonds

Tabelle 56: Zahlungsflüsse aus dem Landeshaushalt an Landesfonds							
Landesfonds¹	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Summe 2006 bis 2011
	in Mio. EUR ²						
Salzburger Gesundheitsfonds	69,5	71,9	74,8	77,5	79,0	78,7	451,3
Ländlicher Straßen-erhaltungsfonds	5,8	5,9	6,8	7,1	6,6	6,6	38,7
Salzburger Nationalparkfonds	1,4	1,7	2,0	2,1	2,0	2,3	11,5
Salzburger Wachstumsfonds	–	–	6,3	1,3	1,1	1,1	9,6
Altstadterhaltungsfonds	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	2,0
Salzburger Landeskriegsopfer- und Behindertenfonds	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4
Fleischbeschauausgleichskasse des Landes Salzburg	–	–	0,1	0,1	0,1	0,2	1,3
Salzburger Brandverhütungsfonds	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1
Salzburger Landeshilfe	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,4
Summe	77,5	80,5	90,9	88,9	89,8	89,8	517,3

¹ ohne Subventionsfonds für kirchliche Kindergärten und ohne Landeswohnbaufonds

² Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Angaben der Fondsverwaltungen; RH

Der größte Transferempfänger war der Gesundheitsfonds, der im Zeitraum 2006 bis 2011 451,3 Mio. EUR aus dem Landeshaushalt erhielt¹⁰⁷. Der Ländliche Straßenerhaltungsfonds erhielt im selben Zeitraum 38,7 Mio. EUR. Diese Beiträge setzten sich aus den gemäß den Voranschlägen genehmigten Pflichtbeiträgen des Landes und den jeweiligen Gemeindeausgleichsfonds-Beiträgen zusammen.

Der Nationalparkfonds und der Wachstumsfonds¹⁰⁸ erhielten in diesem Zeitraum Beiträge in der Höhe von 11,5 Mio. EUR bzw. 9,6 Mio. EUR. Der Patientenentschädigungsfonds und der Salzburger Tourismusförderungsfonds erhielten keine Transfers aus dem Landeshaushalt.

¹⁰⁷ Landesmittel gemäß § 5 SAGES-Gesetz; Zweckzuschüsse des Bundes, welche über das Land ausbezahlt wurden, blieben hier unberücksichtigt.

¹⁰⁸ Der Wachstumsfonds wurde 2008 gegründet, seine Vorgängerfonds (Fonds für gewerbliche Darlehen und Strukturverbesserungsfonds) erhielten in den Jahren 2006 und 2007 keine Zahlungen aus dem Landeshaushalt.



Öffentlich-rechtliche Fonds



Land Salzburg – Finanzielle Lage

(2) Die angeführten Fonds wiesen keine Finanzschulden auf. Die sonstigen Schulden in Höhe von 111,2 Mio. EUR bestanden fast ausschließlich aus Verbindlichkeiten des Gesundheitsfonds gegenüber Sozialversicherungen und Krankenanstalten.

Landeswohnbaufonds **95.1** (1) Der Fonds zur Förderung des Wohnbaus im Land Salzburg (Landeswohnbaufonds) wurde im Jahr 2006¹⁰⁹ als Fonds mit eigener Rechtspersönlichkeit zur Unterstützung der Wohnbauförderung des Landes eingerichtet. Der Landeswohnbaufonds wurde von der Landesregierung verwaltet und nach außen hin vertreten. Die Geschäftsführung des Landeswohnbaufonds war der Abteilung Wohnbauwesen übertragen, diese war aber in die Finanzgebarung des Fonds nicht eingebunden.

(2) Die Mittel des Landeswohnbaufonds waren gesondert von den Geldbeständen des Landes zu führen und zu bestmöglichen Zinsen anzulegen. Das Land Salzburg haftete für sämtliche Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds.

Der Rechnungsabschluss des Landes Salzburg für das Jahr 2011 enthielt die im Folgenden dargestellte Vermögensübersicht des Landeswohnbaufonds:

¹⁰⁹ Wohnbauförderungsgesetz-Novelle 2005, LGBl. Nr. 17/2006; Gesetz vom 24. Oktober 1990 über die Förderung des Wohnbaus und der Wohnhaussanierung im Land Salzburg, LGBl. Nr. 1/1991

Öffentlich-rechtliche Fonds

Tabelle 57: Vermögensübersicht zum 31. Dezember 2011 in EUR			
Aktiva		Passiva	
I. Anlagevermögen	0	I. Eigenkapital	698.867.747
		anfängliches Kapital	423.607.669
II. Umlaufvermögen	1.759.987.407	sonstige Bewegungen	223.660.678
Guthaben bei Kreditinstituten	251.797	Jahresergebnis (Gewinn)	51.599.399
Wertpapiere und sonstige Finanzanlagen	0		
Verwaltungsforderungen fällig	4.622.883	II. Schulden	1.061.119.660
Forderungen aus Darlehen	1.530.947.717	Verwaltungsschulden fällig	106.850.841
voranschlagsunwirksame Vorschüsse	102.000.000	Finanzschulden	605.444.980
Ersatzforderungen	64.252	voranschlagsunwirksame Erläge	23.839
Rückstellung für eingegangene Verpflichtungen	122.100.758	sonstige Schulden	348.800.000
Summe Aktiva	1.759.987.407	Summe Passiva	1.759.987.407

Quelle: Amt der Salzburger Landesregierung

Das Budgetreferat erstellte die Vermögensübersicht des Landeswohnbaufonds. Weder die Abteilung Wohnbauwesen noch die Landesbuchhaltung waren bei der Erstellung der Vermögensübersicht eingebunden.

So war etwa die Finanzierung (d.h. die Herkunft) der liquiden Mittel, die die Finanzabteilung dem Landeswohnbaufonds auf seinem Bankkonto zur Verfügung stellte, für die Abteilung Wohnbauwesen nicht nachvollziehbar.

(3) Keine Position der Vermögensübersicht – mit Ausnahme der Guthaben bei Kreditinstituten, der Ersatzforderungen und der voranschlagsunwirksamen Erläge – konnte das Land Salzburg dem RH gegenüber belegen.

(4) Bei einer Reihe von Positionen stellten sowohl der RH als auch ein von der Abteilung Wohnbauwesen beauftragtes externes Unternehmen (PwC) Abweichungen zu den in der Vermögensübersicht dargestellten Werten fest.

- So war das Wertpapiervermögen in der Vermögensübersicht mit 0 EUR angegeben. Aus einem im Auftrag der Abteilung Wohnbauwesen erstellten Bericht von PwC vom 11. März 2013 über den Landeswohnbaufonds ging allerdings hervor, dass zumindest ein weiteres Wertpapierdepot bei der Deutsche Bank AG¹¹⁰ auf den Landeswohnbaufonds lautete. Dieses Konto war in der Buchhaltung des Landes Salzburg bzw. des Landeswohnbaufonds nicht enthalten. Auf diesem Konto waren in den Jahren 2011 und 2012 Umsätze verzeichnet. Der Wert dieser Wertpapiere lag zum 31. Dezember 2011¹¹¹ bei 76,8 Mio. EUR, die Anschaffungskosten waren unbekannt. Ob das Land Salzburg oder der Landeswohnbaufonds Eigentümer dieser Wertpapiere war, war zur Zeit der Gebarungsüberprüfung noch nicht endgültig geklärt.
- Auch die Höhe des von PwC ermittelten Eigenkapitals entsprach nicht der in der Vermögensübersicht des Landeswohnbaufonds ausgewiesenen Höhe (698,9 Mio. EUR im Jahr 2011).
- Die in der Vermögensübersicht aktivseitig dargestellten Rückstellungen in Höhe von 122.100.758 EUR waren nach Auskunft der Abteilung Wohnbauwesen eine buchhalterische Gegenposition zu der Passivposition „sonstige Schulden“. Laut dem Bericht von PwC handelt es sich bei dieser Bilanzposition ausgehend von Angaben der Landesbuchhaltung jedoch um keine Rückstellung, sondern um eine Rücklage.
- Die ausgewiesenen fälligen Verwaltungsschulden in Höhe von 106.850.841 EUR stellten nach Auskunft der Abteilung Wohnbauwesen eine buchhalterische Gegenposition zu einer Rücklage dar. Laut dem Bericht von PwC handelte es sich demnach um eine Bilanzverlängerung, die einer faktischen Grundlage (konkrete Geschäftsfälle) entbehrte.
- Die in der Vermögensübersicht dargestellten Finanzschulden in Höhe von 605.444.980 EUR setzten sich nach Angabe der Abteilung Wohnbauwesen aus folgenden Positionen zusammen:

¹¹⁰ Konto Nr. 315900040000

¹¹¹ laut PwC auf Grundlage von Informationen der Finanzabteilung

Öffentlich-rechtliche Fonds

Tabelle 58: Finanzschulden laut Vermögensübersicht Landeswohnbaufonds	
	in EUR
Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	64.823.120
OeBFA fix verzinst	371.500.000
OeBFA variabel verzinst	169.121.860
Summe	605.444.980

Quelle: Amt der Salzburger Landesregierung

Diese Angaben stammten aus einer Auflistung, die der Abteilung Wohnbauwesen vom Budgetreferat übergeben worden war. Laut PwC (Bericht vom Jänner 2013) konnten bankmässig die entsprechenden Zahlungen nur in Höhe von 561 Mio. EUR nachvollzogen werden. Die Abteilung Wohnbauwesen konnte dazu keine Angaben machen.

Im Zuge der Erstellung der Rechnungsabschlüsse nahm das Budgetreferat zahlreiche Umbuchungen vor, die dazu führten, dass die Endbestände an Finanzschulden keine zuverlässigen Werte darstellten:

- Im Jahr 2010 wurden beim Landeswohnbaufonds die Finanzschulden¹¹² um 9,1 Mio. EUR erhöht und einer Rücklage zugeführt.¹¹³ Zu dieser Buchung lagen keine Unterlagen vor.
- Beim Land Salzburg wurden die Forderungen gegenüber dem Landeswohnbaufonds um 37,3 Mio. EUR erhöht und die an den Landeswohnbaufonds geleisteten Zuschüsse um diesen Betrag verringert. Die korrespondierende Erhöhung der Finanzschulden beim Landeswohnbaufonds unterblieb.
- Im Jahr 2011 konnte auch keine Übereinstimmung der Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds mit den Forderungskonten des Landes Salzburg erzielt werden.¹¹⁴

¹¹² Finanzschulden Konto 3400

¹¹³ Konto 2980 488

¹¹⁴ Die beim Land Salzburg durchgeführten Buchungen standen im Zusammenhang mit Wertpapiergeschäften. Bspw. stand den erfassten Forderungen von 17,6 Mio. EUR und 2,5 Mio. EUR eine Reduzierung der Wertpapierposition beim Landeswohnbaufonds gegenüber. Beim Landeswohnbaufonds wurde das Konto 3400 um 34,9 Mio. EUR erhöht und einer Rücklage zugeführt. Unterlagen zu dieser Rücklagenerhöhung konnten vom Land Salzburg nicht aufgefunden werden.

- Von den in der Vermögensübersicht dargestellten sonstigen Schulden in Höhe von 348,8 Mio. EUR konnten von der Abteilung Wohnbauwesen über Ersuchen des RH nur 290 Mio. EUR nachvollzogen werden.

95.2 Der RH kritisierte, dass auf Grundlage der verfügbaren Unterlagen die tatsächlichen Vermögensverhältnisse des Landeswohnbaufonds in der im Rechnungsabschluss des Landes enthaltenen Vermögensübersicht nicht vollständig und korrekt wiedergegeben waren. Durch die unzureichende Trennung der Vermögensgebarung des Landeswohnbaufonds von der des Landes Salzburg stellten die Zahlen der Vermögensübersicht kein zuverlässiges Bild der tatsächlichen Vermögenslage des Landeswohnbaufonds dar.

Die Positionen der Vermögensübersicht Forderungen aus Darlehen, Rückstellungen für eingegangene Verpflichtungen, fällige Verwaltungsschulden und Finanzschulden waren nach Ansicht des RH nicht korrekt ausgewiesen.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, den tatsächlichen Wertgehalt sämtlicher Vermögenswerte und Schulden des Landeswohnbaufonds zum 31. Dezember 2012 zu erheben und insbesondere die Verbindlichkeiten und Forderungen gegenüber dem Land Salzburg vollständig und transparent darzustellen.

Im Einzelnen kritisierte der RH, dass

- die Dokumentation des Budgetreferates äußerst lückenhaft war,
- die Abteilung Wohnbauwesen zwar mit der Geschäftsführung des Wohnbaufonds betraut, in die Finanzgebarung des Fonds jedoch nicht eingebunden war und über die Finanzierung und die Veranlagung ihrer Mittel nicht Bescheid wusste,
- bei der Erstellung der Rechnungsabschlüsse Umbuchungen durchgeführt wurden, die weder aufgrund von Belegen noch anderen Unterlagen nachvollziehbar und erklärbar waren und so zu Jahresendbeständen führten, die keine zuverlässigen, verbindlichen Aussagen zuließen,
- Rücklagen als Rückstellungen ausgewiesen waren und sich zudem auf der Aktivseite der Vermögensübersicht fanden.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, gebildete Rücklagen jedenfalls nicht als Rückstellungen auszuweisen und diese auf der Passivseite der Bilanz darzustellen.

Mittelfristige Finanzplanung

Maßstäbe erfolgreicher Konsolidierung

96.1 (1) Konsolidierung ist in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur definiert als Begrenzung und Rückführung öffentlicher Defizite in den Haushalten von Gebietskörperschaften¹¹⁵. Ob eine solche Konsolidierung als erfolgreich eingestuft werden kann, bedarf einer weiteren Klassifizierung, die in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur unterschiedlich bewertet¹¹⁶ und mit unterschiedlichen Kennzahlen überprüft wird.

Die geläufigsten Kennzahlen sind der Primärsaldo und die Schuldenquote, jeweils im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt (BIP) gemessen. Der Primärsaldo deshalb, weil er nicht durch Zinsschwankungen beeinflusst wird und Auskunft über die strukturelle Entwicklung des Haushalts gibt. Die Schuldenquote deshalb, weil sie die nachhaltige Wirkung einer Konsolidierungspolitik vor allem auch im Verhältnis zur Wirtschaftsentwicklung aufzeigt.

(2) Die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit erfolgreichen und nachhaltigen Konsolidierungsbeispielen konzentrierte sich vorrangig auf internationale Vergleiche von gesamtstaatlichen Haushalten. Die spezifischen Ausgangslagen für Haushalte von nachgeordneten Gebietskörperschaften (z.B. Länder, Gemeinden), bei unterschiedlichem Föderalisierungsgrad und fiskalischem Handlungsspielraum, spielten eher eine untergeordnete Rolle.

96.2 Der RH überprüfte die Konsolidierung des Landes Salzburg auf Basis der Mittelfristplanungen bzw. der Stabilitätsberichte. Als Mindestkriterium für eine erfolgreiche Konsolidierung setzte der RH eine Reduktion der Schuldenquote voraus. Der RH empfahl dem Land Salzburg, für eine nachhaltige Konsolidierung die Reduktion der Schuldenquote über mehrere Jahre zu erstrecken und nicht überwiegend durch reine Einmalmaßnahmen (z.B. Veräußerungen von Vermögen) zu bestimmen.

¹¹⁵ siehe Gabler Wirtschaftslexikon, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/konsolidierung.html> (12. November 2012)

¹¹⁶ siehe Aiginger K. u.a. (2010), Optionen zur Konsolidierung der öffentlichen Haushalte in Österreich, WIFO, S. 32; Wagschal U., Wenzelburger G. (2006), Erfolgreiche Budgetkonsolidierungen im internationalen Vergleich, Bertelsmann Stiftung



Bis 2012 beschlossene Maßnahmen zur Haushaltskonsolidierung

97.1 Das Land Salzburg verfolgte bislang keine umfassende Konsolidierungsstrategie, sondern versuchte mit vereinzelt Ansätzen (Budgetrichtlinien 2012), die erwartete Finanzierungslücke für den Voranschlag 2012 um insgesamt rd. 56 Mio. EUR zu verringern. Unter diesen Maßnahmen befanden sich Ausgabenbegrenzungen (Krankenhäuser, Förderausgaben, Sozialausgaben usw.), die Anhebungen von Gebühren (z.B. Rundfunk-Landesabgabe) sowie Veräußerungen (Parkgaragengesellschaft usw.).

Die Festlegung von Ausgabenbegrenzungen fand auch in der mittelfristigen Finanzplanung Anwendung. Um den wachsenden Schulden entgegenzuwirken, beschloss das Land Salzburg das Salzburger Finanzrahmengesetz 2013 bis 2016, auf dessen Grundlage (§ 4) auch die mittelfristige Finanzvorschau erstellt wurde. In diesem Finanzrahmengesetz wurden verbindliche Ausgabenobergrenzen nach der finanzwirtschaftlichen Gliederung erst für die Jahre 2015 und 2016 festgelegt. Bei einzelnen Positionen (Amtssachausgaben, Ausgaben für Anlagen, Gewährung von Darlehen) wurde die Ausgabenhöhe auf den Stand von 2014 begrenzt.

Nach Berechnungen des RH war laut Finanzrahmengesetz bei den Leistungen für Personal von 2014 bis 2016 eine Zunahme von 2 %, bei den Pflichtausgaben eine Zunahme von 4,7 % und bei den Ermessensausgaben eine Zunahme von 4 % zulässig. Insgesamt schränkten die Ausgabenobergrenzen die Ausgabenzunahme von 2014 bis 2016 auf rd. 3,7 % ein. Im Vergleich dazu erwartete das Land Salzburg in seiner mittelfristigen Finanzvorschau im selben Zeitraum einen Einnahmewachstum von 4,3 %.

97.2 Der RH hielt fest, dass sich die Konsolidierungsbemühungen des Landes Salzburg auf die Festlegung von Ausgabenobergrenzen beschränkten, die den jährlichen Schuldenzuwachs im ordentlichen Haushalt nach und nach verringern sollten. Eine umfassende Konsolidierungsstrategie, die Einsparungspotenziale aufgrund von Ausgabenanalysen identifiziert bzw. eine Ausgabenpriorisierung nach einer alle Verwaltungsebenen miteinbeziehenden Aufgabenkritik vornimmt, fehlte.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, ergänzend zu den Ausgabenobergrenzen eine Aufgabenkritik im Ausgabenbereich des Landes durchzuführen. Eine Konsolidierung sollte auf einer Priorisierung der Aufgaben aufbauen und bei wenig prioritären Aufgaben ansetzen.

Mittelfristige Finanzplanung

Darüber hinaus empfahl der RH dem Land Salzburg, bei gebietskörperschaftenübergreifenden Aufgabenausführungen die Möglichkeit von Einsparungen durch eine Entflechtung und Aufgabentrennung zu prüfen.

Mittelfristige Finanzplanung

98.1 (1) Stabilitätsbericht

Der Stabilitätsbericht 2012 bis 2018 des Landes Salzburg beinhaltete die mittelfristige Finanzvorschau auf der Grundlage des Finanzrahmengesetzes¹¹⁷. Der Stabilitätsbericht wurde im November 2012 fertiggestellt und im Jänner 2013 dem Landtag vorgelegt. Der Bericht basierte auf den Budgetplanungen 2012 bis 2014, der voraussichtlichen konjunkturellen Entwicklung, der angenommenen Einnahmen- und Ausgabegebarung sowie der dem außerordentlichen Haushalt zugrunde liegenden Programme und Investitionen.

Der Stabilitätsbericht wurde auf Grundlage der in den Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen dargestellten Zahlen erstellt. Die Verbindlichkeiten, Zahlungsflüsse und Folgekosten der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg (siehe TZ 40), die schon in den Rechnungsabschlüssen des Landes nur unvollständig ausgewiesen waren, fanden auch im Stabilitätsbericht keine Berücksichtigung. Der für die mittelfristige Prognose verwendete Ausgangswert beruhte ausschließlich auf den mit Ende 2012 ausgewiesenen Darlehen in Höhe von rd. 874 Mio. EUR, die zum Nominalwert dargestellt wurden.

(2) Annahmen zur Berechnung

Die den Berechnungen zugrunde gelegten volkswirtschaftlichen Rahmenbedingungen orientierten sich an den Mitteilungen des BMF¹¹⁸ und den Berechnungen des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung (WIFO). Die Prognose ging davon aus, dass die Ausgabenobergrenzen eingehalten, bundesgesetzlich geregelte Steuern nicht erhöht und keine neuen bundesgesetzlich geregelten Steuern eingeführt werden.

(3) Vorgangsweise der Berechnung

Bei den Einnahmen wurden die Ertragsanteile mit einer durchschnittlichen jährlichen Steigerung von 3,5 % miteinbezogen. Bei den eigenen Steuern ging das Land von einem Wachstum ab 2014

¹¹⁷ § 4 Salzburger Finanzrahmengesetz 2013–2016

¹¹⁸ Aufkommen an Steuereinnahmen der Steuerschätzung des BMF vom September 2012

von durchschnittlich 2,0 % aus. Die Lehrerkostensätze, die sonstigen Personalkostensätze und die Beiträge in der Sozial- und Behindertenhilfe wurden nach der Ausgabenentwicklung der letzten Jahre angehoben. Für sonstige Beiträge und Ersätze wurde eine durchschnittliche Zunahme von 1,5 % angesetzt.

Bei den Ausgaben wurden verschiedene durchschnittliche jährliche Steigerungen angenommen¹¹⁹. Ausgaben, die durch einmalige Rücklagenentnahmen abgedeckt wurden, und Ausgaben im Rahmen des Investitions- und Wachstumsprogramms (Salzburg-Anleihe) wurden nicht fortgeschrieben. Die Ausgaben für den Schuldendienst orientierten sich an der Veränderung des Schuldenstandes und am voraussichtlichen Zinsniveau. Ausgaben aus zweckgewidmeten Einnahmen änderten sich analog zur Entwicklung dieser Einnahmen. Alle anderen Ausgaben wurden unverändert fortgeschrieben.

Die Prognosen für den außerordentlichen Haushalt beruhen auf den laufenden und in Aussicht genommenen Investitionsvorhaben. Die mittelfristige Finanzvorschau enthielt als kassenmäßige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keine kalkulatorischen Kosten und Abschreibungen. Die Planung wurde intern mindestens zweimal jährlich aktualisiert. Die offizielle Veröffentlichung erfolgte jährlich nach Genehmigung des Voranschlags.

In der Prognose fanden – wie in TZ 40 ausgeführt – die Zahlungsflüsse sowie die Darlehensentwicklung im Zusammenhang mit den Finanzgeschäften des Landes nur unvollständig Berücksichtigung. Ebenfalls nicht berücksichtigt wurden mögliche Auswirkungen von realisierten Verlusten aus Derivat- bzw. sonstigen Finanzgeschäften sowie die Folgekosten der geplanten Auflösung der Finanzgeschäfte (Zinsaufwand usw.).

- 98.2** Der RH stellte kritisch fest, dass die mittelfristige Finanzvorschau in der derzeitigen Form nur einen Teil der Finanzgebarung des Landes Salzburg berücksichtigte.

Vor dem Hintergrund des finanziellen Umfangs und des damit verbundenen Risikos sollten die erwarteten Zahlungsflüsse und Schuldenstandsveränderungen der bislang unberücksichtigten Finanzgeschäfte in die mittelfristige Finanzplanung integriert werden. Der RH empfahl daher dem Land Salzburg künftig eine gesamthafte Darstellung insbesondere im Bereich der Entwicklung des Schulden-

¹¹⁹ Personalausgaben + 1 %, Ruhe- und Versorgungsbezüge + 5 %, Pflichtausgaben im Sozialbereich + 2,65 %, Zuwendungen an den Salzburger Gesundheitsfonds (SAGES) + 3,75 %, Betriebsabgangsdeckungen für Krankenanstalten + 5 %, ab 2015 + 4 %

Mittelfristige Finanzplanung

stands und des Schuldendienstes, wie sie § 17 Abs. 2 Z 4 VRV vorsah, sowie der erwarteten Folgekosten der geplanten Auflösung der Finanzgeschäfte.

Darüber hinaus empfahl der RH in Bereichen mit hoher Prognoseunsicherheit eine Darstellung in mehreren Szenarien, die die Bandbreite von maximalem Verlust bzw. erwartetem Gewinn abbildet.

98.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg sei die vorliegende mittelfristige Finanzplanung noch vor Dezember 2012 erstellt worden und berücksichtige daher die Auswirkungen der Finanzcausa noch nicht. Während des zeitintensiven Krisenmanagements sei es bislang nicht möglich gewesen, eine Überarbeitung vorzunehmen. Das Land stimme aber dem RH zu, dass eine Gesamtsicht auch im Bereich der Finanzplanung hergestellt werden müsse. Die mittelfristige Budgetplanung werde unter Einbeziehung aller Faktoren, insbesondere auch des Gesamtschuldenstandes, aufgesetzt.*

Stabilitätsbericht 2012 bis 2018

99.1 Aus den Zahlen des Stabilitätsberichts des Landes Salzburg leitete der RH Kennzahlen der Haushaltsentwicklung ab. Die mittelfristige Finanzplanung mit Stand 16. November 2012 wies – auch ohne Berücksichtigung der Verbindlichkeiten, Zahlungsflüsse und Folgekosten der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg – für die kommenden Jahre eine jährliche Nettoneuverschuldung aus. Allerdings wurde hierbei ein betragsmäßiger Rückgang erwartet. Für das Jahr 2016 war ein Schuldenstand von 1.159,7 Mio. EUR bei den in den bisherigen Rechnungsabschlüssen dargestellten Finanzschulden vorgesehen (2012 noch 874,4 Mio. EUR). Die geplanten Tilgungsausgaben blieben über den Prognosezeitraum konstant, die Zinsausgaben nahmen sukzessive zu.



Tabelle 59: Mittelfristige Finanzplanung Salzburg 2012 bis 2016

	2012	2013	2014	2015	2016	2012 bis 2016
	in Mio. EUR					in %
geplante Nettoneuverschuldung	110,3	90,7	77,3	76,2	56,1	- 49,1
geplanter Primärsaldo in % des BRP ¹	- 0,5	- 0,4	- 0,4	- 0,3	- 0,2	- 60,9
erwarteter Schuldenstand	874,4	956,5	1.027,4	1.103,6	1.159,7	+ 32,6
erwartete Schuldenquote in % des BRP	3,9	4,2	4,3	4,4	4,5	+ 15,0
geplante Zinsausgaben	34,7	37,8	39,8	43,7	46,5	+ 33,9
geplante Tilgung	41,0	38,0	49,0	43,0	43,0	+ 4,9
geplanter Schuldendienst (Zinsen + Tilgung)	75,7	75,8	88,8	86,7	89,5	+ 18,2

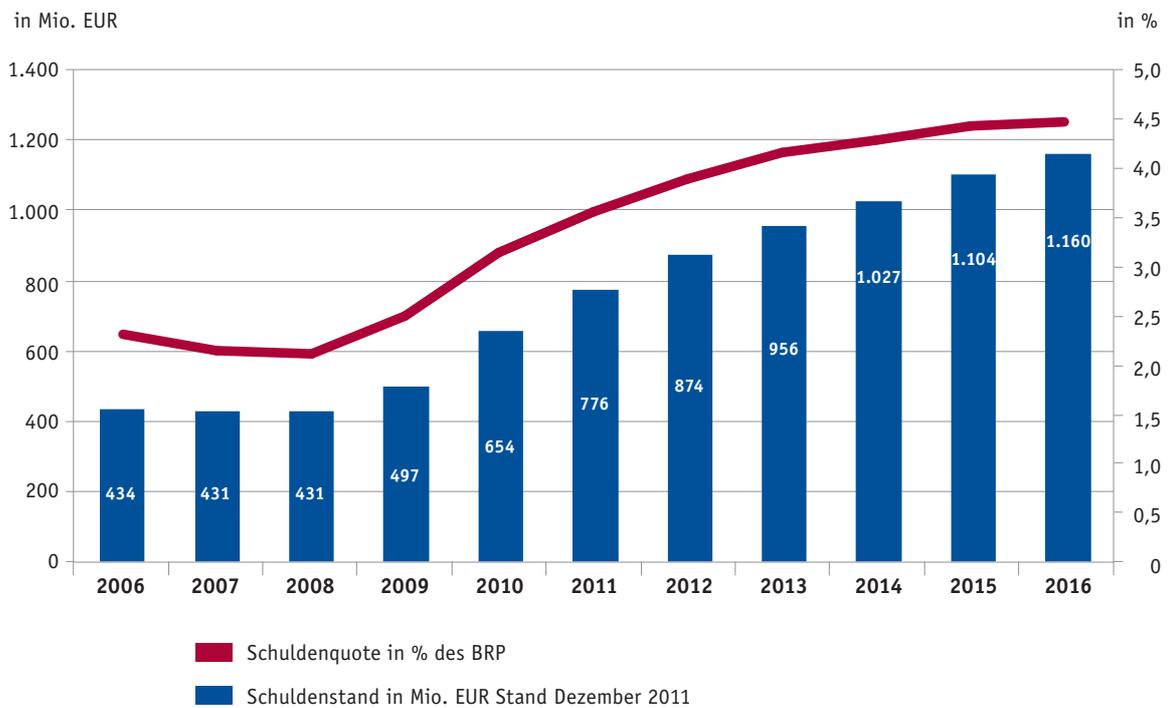
¹ Gesamteinnahmen (abzüglich Aufnahme von Finanzschulden) minus Gesamtausgaben (abzüglich Zinsaufwand). Das Bruttoregionalprodukt (BRP) wurde berechnet aus der Fortschreibung des durchschnittlichen Anteils Salzburgs am nationalen BIP 2007 bis 2009 für die BIP-Prognose 2012–2016.

Quellen: Stabilitätsbericht 2012–2018; Land Salzburg

Für die Schuldenquote wurde eine Zunahme von rd. 3,9 % im Jahr 2012 auf rd. 4,5 % im Jahr 2016 erwartet, wie folgende Abbildung verdeutlicht:

Mittelfristige Finanzplanung

Abbildung 8: Entwicklung des Schuldenstandes und der Schuldenquote in Salzburg 2006 bis 2016

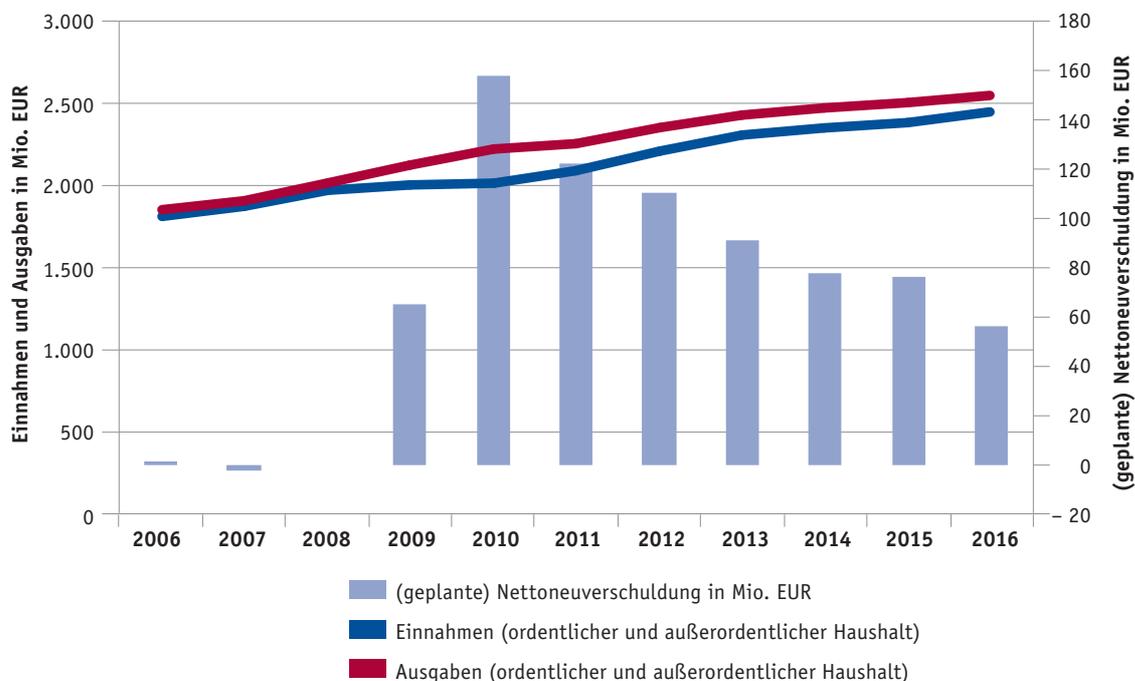


2012 bis 2016: Planzahlen

Quellen: Stabilitätsbericht 2012–2018, Land Salzburg; BIP-Prognose (WIFO)

Der sprunghafte Anstieg der Finanzschulden von rd. 431 Mio. EUR im Jahr 2008 auf rd. 956 Mio. EUR im Jahr 2013 war durch eine kaum erfolgte Anpassung der Ausgaben an den Einnahmerückgang in diesem Zeitraum begründet.

Abbildung 9: Entwicklung der Einnahmen, Ausgaben und Nettoneuverschuldung in Salzburg 2006 bis 2016



2012 bis 2016: Planzahlen

Quellen: Rechnungsabschlüsse 2006 bis 2011; Stabilitätsbericht 2012–2018; Land Salzburg

Ab dem Jahr 2009 blieb die Einnahmenentwicklung deutlich unter der Ausgabenentwicklung. Eine leichte Anpassung der Ausgaben an den Einnahmerückgang war nur für das Jahr 2011 zu beobachten. Für den Planungszeitraum 2012 bis 2016 war eine Ausgabenentwicklung geplant, die sich der Einnahmenentwicklung zwar annäherte, die aber eine weitere Aufnahme von Finanzschulden vorsah.

99.2 Um von einer Haushaltskonsolidierung sprechen zu können, wäre ein Rückgang der Schuldenquote erforderlich. Ein solcher Rückgang wurde in den Jahren 2007 und 2008 erreicht, für die Zukunft war jedoch kein Rückgang geplant. Der RH hielt fest, dass ab dem Jahr 2009 keine Reduktion der Ausgaben auf das Niveau der Einnahmen gelang und es seitdem zu einem strukturell bedingten Schuldenzuwachs kam.

Ein ausgabenseitiger Konsolidierungspfad für die nächsten fünf Jahre war für den RH nicht erkennbar. Die geplanten Maßnahmen zur Budgetkonsolidierung (Ausgabenobergrenze 2015 und 2016) reichten, wie der RH kritisch feststellte, nicht aus, um den Schuldenstand zu

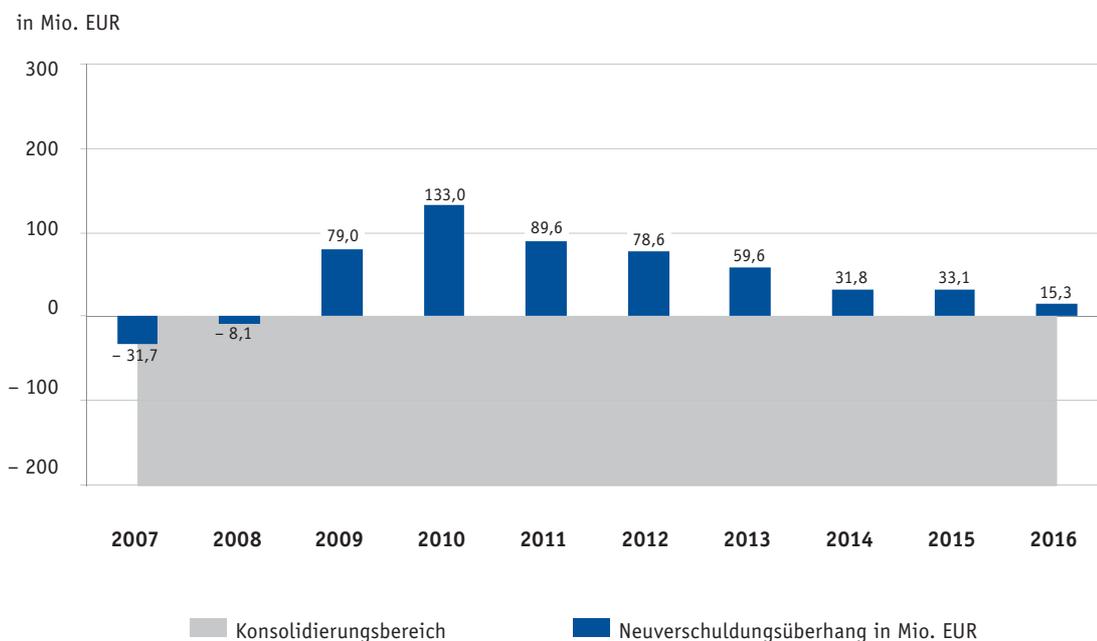
Mittelfristige Finanzplanung

verringern, wengleich ein Rückgang des Schuldenzuwachses angestrebt wurde.

Erschwerend kam hinzu, dass ein weiterer Anstieg der Verschuldung auch die damit verbundenen Kosten (Zinsaufwand) erhöht und verstärkt Mittel zur Schuldentilgung bindet, wobei die Finanzierungserfordernisse für die Verbindlichkeiten, Zahlungsflüsse und Folgekosten der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg noch nicht berücksichtigt sind.

- 100.1** Die Abweichungen vom Konsolidierungsziel waren im Zeitraum 2009 bis 2016 unterschiedlich hoch. Der Betrag, um den die Vermeidung eines weiteren Anstiegs der Schuldenquote und somit eine Konsolidierung verfehlt wurde, lag im Jahr 2011 in Salzburg bei rd. 89,6 Mio. EUR, im Jahr 2012 bei rd. 78,6 Mio. EUR. Nach den Zielgrößen des Stabilitätsberichts sollte im Jahr 2016 nur mehr ein Neuverschuldungsüberhang von rd. 15,3 Mio. EUR vorliegen.

Abbildung 10: Betrag an Neuverschuldung, der vom Ziel einer Konsolidierung in Salzburg abweicht



2012 bis 2016: Planzahlen

Quellen: Rechnungsabschlüsse Land Salzburg, Stand 14. Dezember 2011



100.2 Nach Ansicht des RH reichten die im Rahmen der mittelfristigen Finanzplanung geplanten und bereits in die Wege geleiteten Maßnahmen nicht für eine Konsolidierung des Landeshaushalts aus. Ein Rückgang der Schuldenquote, wie sie in den Jahren 2007 und 2008 erreicht wurde, war bis 2016 nicht mehr vorgesehen. Nach der mittelfristigen Finanzplanung aus dem Jahr 2012 wird der Schuldenstand weiter zunehmen, wenngleich die Höhe des Zuwachses abnimmt. Der RH merkte jedoch an, dass der Planungszeitraum bis zum Jahr 2016 mit großen Unsicherheiten behaftet war, weil die finanziellen Auswirkungen der Finanzgeschäfte des Landes nicht miteingeplant wurden.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, im Hinblick auf seine weiteren Konsolidierungsbemühungen strukturell und nachhaltig wirkenden Maßnahmen zur Eindämmung der Neuverschuldung Priorität zu geben, um einen höheren Konsolidierungsaufwand bei höherem Schuldenstand und mehr gebundenen Mitteln für den Schuldendienst zu vermeiden.

Mittelfristige Finanzplanung unter Berücksichtigung der Refinanzierungen und des Landeswohnbaufonds

101.1 Die vom Land Salzburg als „außerordentliche Finanzschulden“ bezeichneten Verbindlichkeiten zur Finanzierung der Finanzgeschäfte mit einem Nominalwert von 1.707 Mio. EUR (2012), die Verbindlichkeiten aus der „Wohnbaubankfinanzierung“ (siehe TZ 41) mit einem Nominalwert von 320 Mio. EUR (2012) sowie die Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds mit einem Nominalwert von 605 Mio. EUR (2012), in Summe 2.632 Mio. EUR, blieben bislang in der Mittelfristplanung unberücksichtigt. Der RH berücksichtigte daher für das Jahr 2012 in der mittelfristigen Finanzplanung neben den veröffentlichten Finanzschulden auch die Darlehen zur Refinanzierung der Finanzgeschäfte, die Darlehen zur „Wohnbaubankfinanzierung“ sowie die Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds.

Für die kommenden Jahre gab das Land Salzburg auf Anfrage des RH eine Schätzung über den geplanten Abbau der Refinanzierungsdarlehen des Finanzmarktportfolios ab. Für die künftige Entwicklung der Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds sowie der Refinanzierungen nach dem Jahr 2014 konnte das Land Salzburg keine Schätzung abgeben:

Mittelfristige Finanzplanung

Tabelle 60: Mittelfristige Finanzplanung und Schuldenstand der Refinanzierungen und des Landeswohnbaufonds nach Angaben des Landes Salzburg, 2012 bis 2016 (Nominalwerte¹)

	2012	Mitte 2013	2013	Mitte 2014	2014	2015	2016
	in Mio. EUR						
erwarteter Schuldenstand: „Haushaltsschulden“	874		957		1.027	1.104	1.160
erwarteter Schuldenstand: Refinanzierung des Finanzmarktportfolios ²	1.707	1.460	1.000	350	k.A.	k.A.	k.A.
erwarteter Schuldenstand: Landeswohnbaufonds	605		k.A.		k.A.	k.A.	k.A.
erwarteter Schuldenstand: „Wohnbaubankfinanzierung“	320		k.A.		k.A.	k.A.	k.A.
erwarteter Schuldenstand gesamt	3.507						
erwartete Schuldenquote gesamt in % des BRP	15,6						

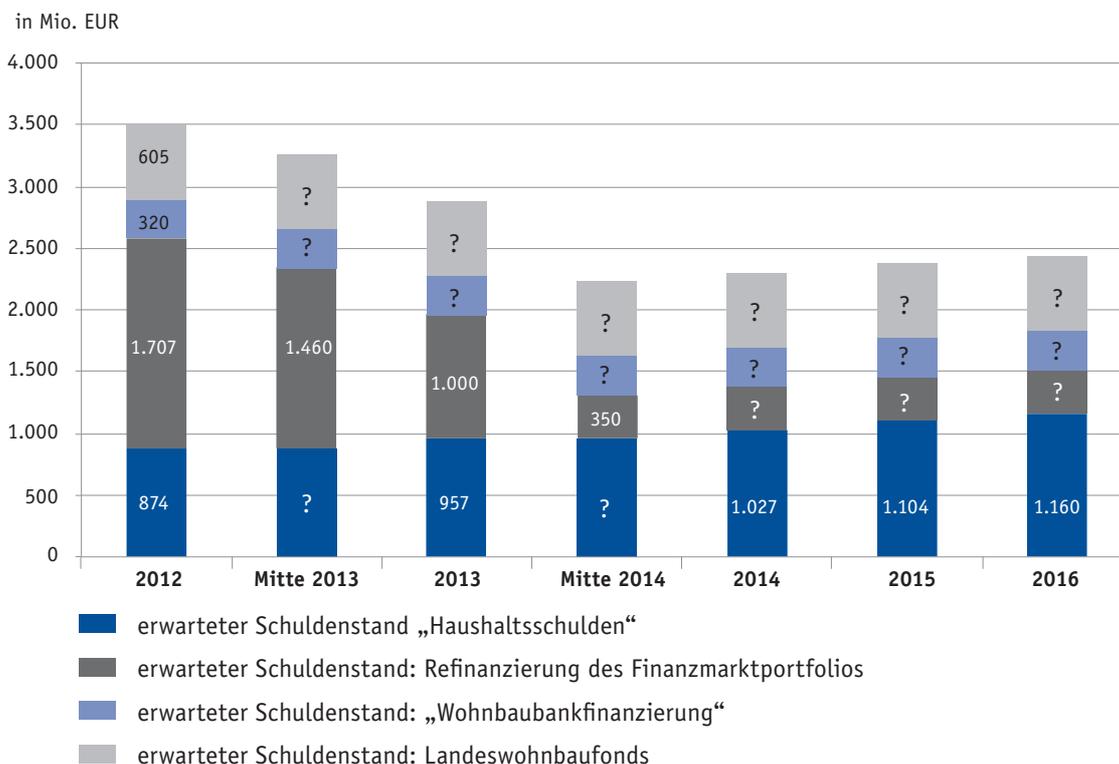
¹ Der Schuldenstand ist analog zu den Finanzschulden im Nominale und nicht als Barwert (Marktwert) angegeben. Nach Barwerten (Marktwerten) betrug der Schuldenstand gesamt zum 31. Dezember 2012 rd. 4.019 Mio. EUR (siehe TZ 56, 57).

² Informationen ab Mitte 2013 auf Grundlage einer Schätzung des Landes Salzburg

Quellen: Stabilitätsbericht 2012–2018, Land Salzburg; Zwischenbericht vom 16. Jänner 2013; Schätzungen des Landes Salzburg; Berechnungen RH

Eine Darstellung des gesamten Schuldenstands war zum 31. Dezember 2012 möglich. Auf Grundlage der zur Zeit der Gebarungsüberprüfung vorliegenden Zahlen fehlten jedoch wesentliche Größen für eine vollständige mittelfristige Prognose der künftigen Schuldenentwicklung.

Abbildung 11: Mittelfristige Finanzplanung und Schuldenstand der Refinanzierungen und des Landeswohnbaufonds, Salzburg 2012 bis 2016 (Nominalwerte)



Quellen: Stabilitätsbericht 2012–2018, Land Salzburg; Zwischenbericht vom 16. Jänner 2013; Schätzungen des Landes Salzburg; Berechnungen RH

Eine gesamthafte Darstellung war nur für das Jahr 2012 möglich. Durch die Hinzuzählung der nicht in der Mittelfristplanung (sowie im Rechnungsabschluss und im Voranschlag) dargestellten Verbindlichkeiten des Landes Salzburg entsprach die Schuldenquote 2012 15,6 % des BRP.

Den überwiegenden Teil dieser zusätzlichen Verbindlichkeiten erwartete das Land Salzburg, durch Auflösung der Finanzgeschäfte abbauen zu können. Eine entsprechende Schätzung zum Abbau des Schuldenstands aus der Refinanzierung des Finanzmarktportfolios gab das Land Salzburg bis Mitte 2014 ab. Dieser Schuldenstand sollte demnach von einem Nominalwert von rd. 1.707 Mio. EUR Ende 2012 auf rd. 350 Mio. EUR Mitte 2014 zurückgehen.

Der angeführte Schuldenstand von rd. 605 Mio. EUR des Landeswohnbaufonds beruhte auf den im Jänner 2013 veröffentlichten Daten des Landes Salzburg. Eine Auskunft über die weitere Ent-

Mittelfristige Finanzplanung

wicklung des Schuldenstands des Landeswohnbaufonds konnte das Land Salzburg nicht geben. Zudem bedarf es einer nachvollziehbaren Abgrenzung des Schuldenstands des Landeswohnbaufonds zur Gebarung des Landes Salzburg.

- 101.2** Der RH merkte kritisch an, dass in den Rechnungsabschlüssen und Voranschlägen sowie in der Mittelfristplanung der überwiegende Teil der Verbindlichkeiten des Landes Salzburg nicht dargestellt wurde. Diese Intransparenz verdeckte das damit verbundene Risiko für den Landeshaushalt.

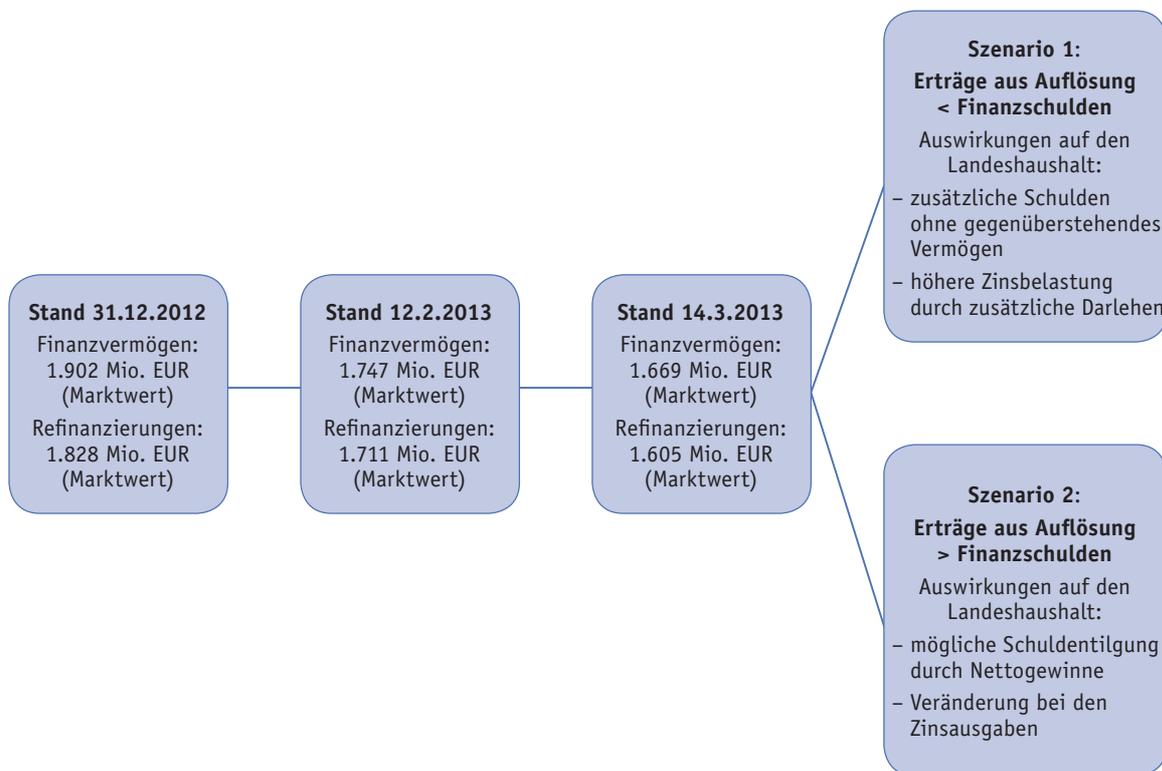
Der RH kritisierte zudem die fehlende Planung für die gesamten Verbindlichkeiten des Landes Salzburg in der mittelfristigen Perspektive. Die mittelfristige Finanzplanung und die damit verbundenen Investitionspläne und geplanten Ausgabenspielräume waren auf einer unvollständigen Grundlage aufgebaut.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, die bisher unberücksichtigten Finanzgeschäfte in den Rechnungsabschluss sowie in den Voranschlag und in die mittelfristige Finanzplanung zu integrieren. Für eine transparente Aufarbeitung der vergangenen Jahre und zur Beurteilung der Gebarungstätigkeit als Grundlage für die künftige Finanzplanung empfahl der RH darüber hinaus, die Finanzgeschäfte des Landes auch für die vergangenen Jahre in den jeweiligen Rechnungsabschlüssen im Nachhinein zu berichtigen.

- 102.1** Zur Reduktion der Finanzschulden sowie zur Reduktion des Risikos für den Landeshaushalt plante das Land Salzburg, auf Grundlage der Empfehlungen von externen Beratungsunternehmen, die Auflösung von Wertpapier- und Derivativermögen unter gleichzeitigem Abbau von Darlehensverbindlichkeiten.

Mit den ersten Maßnahmen hatte das Land Salzburg bereits begonnen, weshalb zwischen dem Stand vom 31. Dezember 2012 und vom 14. März 2013 bereits Veränderungen bei den Verbindlichkeiten beobachtbar waren (siehe TZ 60).

Abbildung 12: Erwarteter Abbau der Verbindlichkeiten durch Finanzgeschäfte (Refinanzierungen)¹



¹ Im Gesamtmarktwert des Finanzvermögens und der Refinanzierungen sind die „Wohnbaubank“-Darlehen und –Veranlagungen (Nominale 320 Mio. EUR) als Saldogröße enthalten.

Quellen: Finanzberichte des Landes Salzburg

Im Zeitraum 31. Dezember 2012 bis 14. März 2013 nahmen die Verbindlichkeiten zur Refinanzierung der Finanzgeschäfte des Landes im Marktwert um rd. 222,6 Mio. EUR (von rd. 1.828 Mio. EUR auf rd. 1.605 Mio. EUR) ab. Das Finanzvermögen seinerseits nahm um rd. 232,9 Mio. EUR ab. Die Differenz von rd. 10,3 Mio. EUR war durch Änderungen der geschätzten Marktwerte in diesem Zeitraum begründet.

Der beabsichtigten Rückführung der Verbindlichkeiten stand die Unsicherheit durch schwer vorauszusehende Marktentwicklungen (Zins- und Wechselkursveränderungen, Angebot an Käufern usw.) gegenüber. Je nach Entwicklung wäre der Landeshaushalt unterschiedlich stark betroffen.

Mittelfristige Finanzplanung

- 102.2** Nach Ansicht des RH bestand eine große Unsicherheit über den Marktwert der Finanzgeschäfte und somit den geplanten Abbau der Verbindlichkeiten.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, nach Maßgabe der jeweiligen Marktsituation dem Abbau der Finanzgeschäfte im Hinblick auf eine Reduktion des Risikos für den Landeshaushalt sowie einem weitgehenden Abbau der Verbindlichkeiten hohe Priorität einzuräumen.

- 103.1** Die Berichterstattung des Landes Salzburg an die Statistik Austria auf Grundlage der Gebarungsstatistik-Verordnung beruhte auf den in den Rechnungsabschlüssen ausgewiesenen Zahlen. Auf Grundlage dieser Zahlen wurde bspw. der Landesanteil Salzburgs am Maastricht-Saldo der Länder beschlossen.

Durch die unvollständige Darstellung bzw. durch die Darstellung in der voranschlagsunwirksamen Gebarung blieben die Zahlungsflüsse der Finanzgeschäfte des Landes Salzburg weitgehend unberücksichtigt und waren in den übermittelten Zahlen zu den Ausgaben und Einnahmen des Landes Salzburg nicht enthalten. Darüber hinaus waren diese in den der Statistik Austria übermittelten Zahlen zum Schuldenstand des Landes Salzburg nicht vollständig abgebildet. Darlehensaufnahmen zur Refinanzierung der Finanzgeschäfte blieben größtenteils unberücksichtigt (siehe TZ 56).

- 103.2** Der RH stellte kritisch fest, dass das Land Salzburg seiner Verpflichtung laut Gebarungsstatistik-Verordnung, richtige und vollständige Daten zur Gebarung des Landes Salzburg an die Statistik Austria zu übermitteln, nicht nachkam. Die Information des Landes Salzburg war unvollständig, weil die Zahlungsflüsse der Finanzgeschäfte und die damit verbundene Verschuldung nicht vollständig dargestellt wurden.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, eine korrekte Darstellung an die Statistik Austria – auch rückwirkend für alle Jahre – zu übermitteln, die sämtliche Informationen der bislang in den Rechnungsabschlüssen unberücksichtigten Finanzgeschäfte miteinschließt.

- 103.3** *Das Land Salzburg sicherte in seiner Stellungnahme zu, auch für die Vergangenheit die entsprechenden Kennzahlen an die Statistik Austria zu übermitteln. Erste diesbezügliche Abstimmungen hätten bereits stattgefunden.*

Schlussbemerkungen/Schlussempfehlungen

104 Zusammenfassend hob der RH folgende Empfehlungen hervor:

Land Salzburg

(1) Die Bankbriefe wären zu versenden und die rücklangenden Antworten im Zusammenwirken mit allenfalls noch erweiterten Erhebungen zur Aufarbeitung der vergangenen Aktivitäten des Finanzmanagements und zur Klärung der Verantwortung der Entscheidungsträger heranzuziehen. (TZ 10)

(2) Im Finanzmanagement und in der Landesbuchhaltung wäre umgehend ein Internes Kontrollsystem (IKS) aufzubauen. Neben Prozessbeschreibungen für alle wesentlichen Abläufe sollte dieses ein abgestimmtes Kontrollverfahren für alle Ebenen sowie alle Arbeits- und Betriebsabläufe der Finanzabteilung beinhalten, wobei die Durchführung der vorgesehenen Kontrollschritte entsprechend zu dokumentieren wäre. Auch das Prinzip der Transparenz, das Vier-Augen-Prinzip und die Prinzipien der Funktionstrennung sowie der Mindestinformation wären durchgehend zu berücksichtigen. (TZ 13)

(3) Die Wirksamkeit und Effizienz des IKS sollte durch die Interne Revision des Landes bzw. durch externe unabhängige Experten in regelmäßigen Abständen überprüft werden. (TZ 13)

(4) Hinsichtlich der Einrichtung eines IKS in der Landesbuchhaltung wären analoge Regelungen zu § 3 Abs. 4 und § 20 Bundeshaushaltsverordnung 2013 (BHV 2013), die ein IKS in der Haushaltsführung des Bundes bzw. bei der Buchhaltungsagentur des Bundes vorsehen, zu erlassen. (TZ 13)

(5) Der Umfang der Vollmachten im Finanzmanagement des Landes wäre auf Finanzgeschäfte einzuschränken, die auf Risikovermeidung ausgerichtet sind; damit wären Derivatgeschäfte ausschließlich an bestehende Grundgeschäfte zu binden und nur zur Absicherung von Währungs- und Zinsänderungsrisiken zuzulassen; spekulative Elemente im Portfoliomanagement sollten von der Vollmacht nicht mehr umfasst sein. (TZ 15)

(6) Vollmachten im Finanzmanagement sollten künftig ausschließlich zeitlich befristet und betragsmäßig beschränkt pro Geschäftspartner ausgestellt werden. Dabei wäre die Ausstellung von Untervollmachten zu untersagen. (TZ 15)

Schlussbemerkungen/ Schlussempfehlungen

(7) Die erteilten Vollmachten wären im Rahmen des IKS zu erfassen und eine regelmäßige Überprüfung durch unabhängige Dritte vorzunehmen. (TZ 15)

(8) Die ausschließliche Befugnis zur Eröffnung bzw. Schließung von Bankkonten wäre an die Landesbuchhaltung zu übertragen. (TZ 15)

(9) Die Vollmachten im Finanzmanagement sollten künftig so ausgestaltet werden, dass eine Verfügung über Konten und Depots nur durch eine gemeinsame Zeichnungsberechtigung bzw. Vertretungsbefugnis erfolgen kann. (TZ 16)

(10) Im Sinne einer geplanten Neuausrichtung des Finanzmanagements wären auch die Richtlinien für das Finanzmanagement insbesondere dahingehend zu überarbeiten, dass der Abschluss von Finanzgeschäften, die ausschließlich zur Erzielung von zusätzlichen Erträgen dienen sollen, der Abschluss von Derivatgeschäften ohne Absicherung von Währungs- und Zinsrisiken sowie der Abschluss offener Fremdwährungspositionen untersagt werden. Das IKS wäre nach den neuen Richtlinien auszurichten, so dass deren Einhaltung und laufende Überprüfung gewährleistet sind. (TZ 17)

(11) Zwischen den Funktionen Frontoffice (Handel) und Backoffice (Abwicklung) wäre eine organisatorische Trennung vorzunehmen, um eine unabhängige Kontrolle der Geschäftsabschlüsse und Handelsaktivitäten durch ausreichendes und qualifiziertes Personal sicherzustellen. (TZ 18)

(12) In den Richtlinien für das Finanzmanagement sollten Prozesse (z.B. Zustimmung zum Abschluss oder Rückbestätigung der Geschäftsabschlüsse) festgelegt werden. (TZ 19)

(13) Bei jedem Geschäftsabschluss im Finanzmanagement wäre ein Händlerzettel auszustellen, der alle relevanten Daten des Finanzgeschäfts enthält und zeitnah von einer zweiten Person im Frontoffice gegengezeichnet wird. (TZ 19)

(14) Auch bei der Abwicklung und Kontrolle der Geschäfte im Backoffice sollte die Wahrung des Vier-Augen-Prinzips durch Beiziehung einer unabhängigen Person gewährleistet werden. (TZ 19)

(15) Es wäre eine Datenbank aufzubauen und einzusetzen, in der alle Geschäftsfälle vom Frontoffice erfasst und vom Backoffice anhand der eingetroffenen Geschäftsbestätigungen der Kreditinstitute kontrolliert werden. Die Datenbank sollte auch die künftigen bekannten Zahlungsflüsse abbilden und zur Planung, Analyse und Bewertung des Portfolios bzw. zur Umsetzung der jeweiligen strategischen Vorgaben im Finanzierungs- und Risikomanagement des Landes dienen. In dieser Datenbank wären auch die eingeholten Vergleichsangebote nachvollziehbar zu dokumentieren. (TZ 20, 27, 36)

(16) Das elektronische Aktensystem des Landes wäre um den Genehmigungsweg vor Abschluss von Finanzgeschäften zu erweitern, um die Verwaltungsabläufe auf elektronischem Weg effizienter bzw. transparent und nachvollziehbar zu gestalten. (TZ 20)

(17) Eine Vertretungsregelung im Finanzmanagement wäre festzulegen, die auf Grundlage einer ordnungsgemäßen Funktionstrennung zwischen Handel und Abwicklung einen reibungslosen und den Mindeststandards entsprechenden Geschäftsablauf sicherstellt. Sämtliche organisatorischen und den Ablauf betreffenden Festlegungen wären in den Arbeitsanweisungen und Richtlinien zum IKS zu dokumentieren und dabei Kompetenzen und Verantwortungsbereiche eindeutig festzulegen. (TZ 21)

(18) Die Einhaltung der Regelung, dass vor dem Abschluss von Geschäften mit derivativen Instrumenten ab einem Nominalbetrag von 20 Mio. EUR die Bewilligung des Leiters der Finanzabteilung einzuholen ist, wäre durch geeignete Maßnahmen künftig sicherzustellen (z.B. Prüfung durch die Interne Revision, Ausgestaltung der Vollmachten). (TZ 22)

(19) Bezüglich der regelmäßigen Einbeziehung des Leiters der Finanzabteilung in den Abschluss von Finanzgeschäften wären zwingende Kontrollschritte in das IKS einzubauen. Der Abteilungsleiter sollte eine Gesamtübersicht über alle bestehenden und neu abgeschlossenen Geschäfte haben und auch aus Eigenem seine Verantwortung beim Abschluss von Derivativinstrumenten wahrnehmen. (TZ 22)

(20) Zwischen den Bereichen Handel und Controlling wäre eine organisatorische Trennung vorzunehmen und die Erstellung der Monatsberichte an das Controlling zu übertragen. (TZ 24)

Schlussbemerkungen/ Schlussempfehlungen

(21) Zur Qualitätssicherung der Monatsberichte sollte eine Stelle eingerichtet werden, die Einblick in die abgeschlossenen Finanzgeschäfte und in die Buchhaltung hat, um den Abgleich der Daten vorzunehmen und somit die Vollständigkeit sicherzustellen. (TZ 24)

(22) Das operative Controlling wäre vom Frontoffice organisatorisch und funktional zu trennen. Die Controllingtätigkeiten im Finanzmanagement sollten neben der Überwachung der Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte und der Aufbereitung von Daten als Grundlage für Handlungsentscheidungen auch die laufende Überprüfung der kritischen Erfolgsfaktoren (z.B. Limite, Handlungsvollmachten, Kontrahentenrisiken) und das Risikocontrolling miteinschließen. (TZ 25)

(23) Hinsichtlich der Beauftragung des externen Finanzdienstleisters mit der Erstellung der Monatsberichte (Berichtswesen) sollte eine verbindliche Regelung getroffen werden, die eine klare und nachvollziehbare Dokumentation mit detaillierten Spezifikationen aller Inhalte und Berechnungsmodalitäten miteinschließt. (TZ 26)

(24) Die Meldung der Daten an den externen Finanzdienstleister zur Erstellung des Monatsberichts wäre an ein vom Handel organisatorisch getrenntes Controlling zu übertragen; mittels des Vier-Augen-Prinzips wäre die Vollständigkeit der dem Finanzdienstleister gemeldeten Daten sicherzustellen. Dieser Kontrollschritt wäre künftig in das IKS zu integrieren. (TZ 27)

(25) Vom Controlling wären regelmäßige standardisierte Berichte erstellen zu lassen, um eine Basis für fundierte und situationsgerechte Entscheidungen im Finanzmanagement zu schaffen. Mit dem Berichtswesen sollte sichergestellt werden, dass die relevanten Entscheidungsträger (Finanzreferent, Führungskräfte) über alle für die Planung, Kontrolle und Steuerung der Finanzgeschäfte erforderlichen Informationen zeitgerecht und im erforderlichen Umfang verfügen. (TZ 28)

(26) Auch der Landtag sollte – regelmäßig, jedenfalls aber in der Anlage zum jeweiligen Rechnungsabschluss – über Anzahl, Art und Ergebnis der getätigten Finanzgeschäfte (insbesondere der Derivatgeschäfte) informiert werden. (TZ 28)

(27) Zur Schließung von Kontrolllücken wäre die Kontrollkompetenz der Internen Revision auf alle gebarungsrelevanten Bereiche und insbesondere das Rechnungswesen auszuweiten. Davon sollten auch die Überprüfung der internen Kontrollverfahren und die Wirksamkeit des Risikomanagements umfasst sein. (TZ 29)

(28) Im Hinblick auf die Präventivwirkung und zur Risikominimierung sollten die Bereiche mit hohem finanziellem Risiko regelmäßig durch die Interne Revision überprüft werden. (TZ 29)

(29) Die Berichte der Internen Revision wären von den Leitern der zuständigen Organisationseinheiten nachweislich zur Kenntnis zu nehmen, eine Stellungnahme zu Feststellungen bzw. Kritiken der Internen Revision wäre abzugeben und allfällige Verbesserungsmaßnahmen wären zu dokumentieren. Die Umsetzung der Maßnahmen sollte durch ein Monitoring transparent dargestellt werden, um so den Kontrollkreislauf durchgängig abzubilden. (TZ 29)

(30) Die Interne Revision wäre im Hinblick auf die aus den laufenden Entwicklungen gewonnenen Erkenntnisse nach Möglichkeit führungsnahe einzurichten, wobei Landesspezifika zu berücksichtigen wären. (TZ 29)

(31) Die Handlungsfähigkeit der Internen Revision wäre durch entsprechend qualifiziertes Personal sicherzustellen. (TZ 29)

(32) Um künftige bestehende Mängel in den Rechnungsabschlüssen des Landes aufzeigen zu können, sollte analog zur Regelung des § 117 Abs. 1 Bundeshaushaltsgesetz 2013 die Prüfpflicht des Landesrechnungshofs dahingehend geregelt werden, dass die Überprüfung der Abschlussrechnungen in Übereinstimmung mit fachlich anerkannten Prüfungsrichtlinien und -standards zu erfolgen hat. (TZ 30)

(33) Es wären generell keine für einzelne Bereiche geschaffenen Ausnahmen und Einschränkungen der Kontrollverantwortung der Landesbuchhaltung zu regeln. Im Sinne eines umfassenden IKS (Transparenz, Kontrollautomatik und Vier-Augen-Prinzip, Funktionstrennung, Mindestinformation) wäre sicherzustellen, dass die Landesbuchhaltung die ihr zukommenden Aufgaben in der Verrechnung und Nachprüfung für alle Bereiche des Landes Salzburg einheitlich und in vollem Umfang – analog den Bestimmungen des § 124 Abs. 6 BHV – durchführt. (TZ 31)

Schlussbemerkungen/ Schlussempfehlungen

(34) Die Landesbuchhaltung und die Finanzabteilung wären organisatorisch zu trennen, um die erforderlichen Rahmenbedingungen für die uneingeschränkte Ausübung der Aufgaben der Landesbuchhaltung zu schaffen. (TZ 31)

(35) Das Budgetreferat hätte für sämtliche Geschäftsfälle des Finanzmanagements Originalbelege der Landesbuchhaltung zur Überprüfung von Buchungen bzw. Durchführung von Zahlungen vorzulegen, um sicherzustellen, dass die Landesbuchhaltung ihre gesetzlich festgelegten Aufgaben ordnungsgemäß erfüllen kann. (TZ 32)

(36) Es wäre durch geeignete Regelungen sicherzustellen, dass die Landesbuchhaltung und sachkundige Dritte jederzeit sämtliche Umbuchungen inhaltlich und betragsmäßig nachvollziehen können. Eine Revidierung dieser Umbuchungen durch die Landesbuchhaltung sollte ausnahmslos nur auf Basis nachvollziehbarer Belege erfolgen, so dass die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungsabschlusses sichergestellt werden können. (TZ 33)

(37) Die ausschließliche Befugnis zur Eröffnung von Bankkonten (Erteilung einer Vollmacht) wäre an die Landesbuchhaltung zu übertragen und dies entsprechend zu dokumentieren. Dem Leiter der Landesbuchhaltung wäre dabei die ausschließliche Rolle des Revisors zuzuteilen, um auch in der Landesbuchhaltung eine Kontrollschleife bei der Eröffnung von Bankkonten einzurichten. (TZ 34)

(38) Die Gewährung von Zeichnungsberechtigungen für Konten sollte keinesfalls von den Vertretungsbefugten selbst, sondern von deren Vorgesetzten unterfertigt werden. (TZ 34)

(39) Die Landesbuchhaltung wäre zwingend über die Eröffnung von Wertpapierdepots zu informieren. (TZ 34)

(40) Es wäre sicherzustellen, dass sämtliche Kontoauszüge von Kreditinstituten, mit denen das Land in Geschäftsbeziehungen steht – unabhängig von Inhalt und betreffendem Bereich –, im Original jedenfalls der Landesbuchhaltung zugeleitet werden; dies auch mit dem Ziel, im Zuge der Rechnungsabschlüsse die Salden der Buchhaltungskonten für Bankkonten und Wertpapierdepots mit Konto- und Depotauszügen abzustimmen. (TZ 34)

(41) Künftig wäre die Revidierung der Neuanlage von Personenkonten ausschließlich auf Basis der Überprüfung von Originalbelegen durchzuführen. (TZ 35)

(42) Um Mehrfacherfassungen bei Personenkonten zu vermeiden, wären eindeutig zuordenbare Mussfelder im Buchhaltungssystem – wie bspw. Firmenbuchnummer, Vereinsregisternummer, UID-Nummer, Gewerberegisternummer oder Sozialversicherungsnummer – für die Neuanlage von Personenkonten festzulegen. (TZ 35)

(43) Doppelt oder mehrfach erfasste Personenkonten wären zu bereinigen. (TZ 35)

(44) Zahlungseingänge und –ausgänge wären ausnahmslos vor ihrer Fälligkeit als Zahlungs- oder Empfangsauftrag im Buchhaltungssystem des Landes von der anweisenden Stelle (Budgetreferat) anzulegen. (TZ 36)

(45) Bei der Veranschlagung und Verrechnung von Einnahmen und Ausgaben wären künftig die Regelungen der Landeshaushaltsverordnung und der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV 1997) einzuhalten: Insbesondere wären alle Einnahmen und Ausgaben brutto zu veranschlagen und zu verrechnen. Weiters wären Einnahmen und Ausgaben – sofern sie endgültig dem Land Salzburg zuzurechnen sind – in der voranschlagswirksamen Gebarung ungekürzt darzustellen. (TZ 39, 40)

(46) Für die Erstellung des Rechnungsabschlusses 2012 wären die auf dem Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ verbuchten Einnahmen auf dem entsprechenden Einnahmenansatz nach dem Bruttoprinzip darzustellen. (TZ 39)

(47) Für die Erstellung des Rechnungsabschlusses 2012 wären weiters die Buchungen der durchlaufenden Gebarung darauf hin zu überprüfen, ob sie voranschlagswirksam oder tatsächlich voranschlagsunwirksam darzustellen sind, und die Gebarungsfälle folglich im Rechnungsabschluss 2012 richtig auszuweisen. (TZ 40)

Schlussbemerkungen/ Schlussempfehlungen

(48) Zusätzlich zu den bestehenden Nachweisen des Rechnungsabschlusses wären sämtliche offenen Derivatgeschäfte in einem eigenen Nachweis zum Rechnungsabschluss darzustellen. Dieser sollte je offenes Geschäft folgende Informationen enthalten:

- Art des Geschäfts (z.B. Zinsswap, Währungsswap, Option),
 - Volumen,
 - Laufzeit,
 - wesentliche Parameter wie Währungen, Zinssätze etc.,
 - gegebenenfalls das bestehende Grundgeschäft mit Beschreibung der Sicherungsbeziehung,
 - Wert des Geschäfts per 31. Dezember des jeweiligen Jahres.
- (TZ 40)

(49) Im Zuge der Abschlussarbeiten zum Rechnungsabschluss 2012 wären sämtliche Vermögenswerte und Schulden des Landes zum 31. Dezember 2012 zu erheben, in der Landesbuchhaltung auf eigenen Konten zu erfassen und transparent darzustellen. Diese Konten wären laufend, insbesondere zum Jahresende, mit externen Bestätigungen wie Konto- oder Depotauszügen sowie mit entsprechenden Gegenkonten bei den Geschäftspartnern wie bspw. dem Landeswohnbaufonds abzustimmen. (TZ 41)

(50) Die Darlehen der Republik Österreich wären entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorschriften mit dem Nominale zu erfassen; ein Agio bzw. Disagio sowie die Stückzinsen wären in den Einnahmen bzw. Ausgaben zu verbuchen. (TZ 43)

(51) Im Rechnungsabschluss 2012 wären die Darlehen mit der Republik Österreich richtig auszuweisen. (TZ 43)

(52) Für die Erstellung des Rechnungsabschlusses 2012 wären in der Landesbuchhaltung alle Darlehen mit der Republik Österreich vollständig zu erfassen. (TZ 44)

(53) Für jedes Darlehen mit der Republik Österreich wäre ein eigenes Konto in der Landesbuchhaltung zu eröffnen. (TZ 44)

(54) Die Meldungen betreffend die Darlehen mit der Republik Österreich für die Statistik Austria wären auf Basis des Rechnungsabschlusses durchzuführen. (TZ 45)

(55) Für den Rechnungsabschluss 2012 wären die Abweichungen betreffend die an den Landeswohnbaufonds weitergegebenen Darlehen mit der Republik Österreich zu klären und die Forderungen und Verbindlichkeiten in korrekter Höhe auszuweisen. (TZ 46)

(56) Bei Entscheidungen über einen grundlegenden Portfolioabbau wäre eine detaillierte Abbaustrategie mit unterschiedlichen Ausstiegsszenarien und deren finanziellen Auswirkungen auszuarbeiten und die Ergebnisse den Entscheidungsträgern als Entscheidungsgrundlage vorzulegen. (TZ 48)

(57) Die Aufzeichnungen der Finanzgeschäfte wären künftig so zu gestalten, dass die Durchführung von laufzeitbezogenen wirtschaftlichen Bewertungen der Einzelgeschäfte jederzeit möglich ist. (TZ 49)

(58) Jedes Finanzgeschäft wäre nach seiner Beendigung auf seine Wirtschaftlichkeit zu beurteilen. (TZ 49)

(59) Der Verkauf der Wertpapiere in fremden Währungen sollte – unter Berücksichtigung der Marktgegebenheiten und unter Nutzung der bereits engagierten Experten – vorangetrieben und Maßnahmen zur Absicherung gegen das bestehende Fremdwährungsrisiko sollten ergriffen werden. (TZ 54)

(60) Derivatgeschäfte sollten zukünftig nur bei Bindung an bestehende Grundgeschäfte und nur zur Absicherung von Währungs- und Zinsänderungsrisiken abgeschlossen werden. (TZ 55)

(61) Ergänzend zu den vom Land Salzburg geplanten Maßnahmen zur Umsetzung des Spekulationsverbots sollten durch Regelungen auf Ebene der Landesverfassung der Abschluss von Finanzgeschäften ausschließlich zur Erzielung zusätzlicher Erträge ausgeschlossen und offene Fremdwährungsrisiken untersagt werden. (TZ 55)

(62) Die zum Teil sehr komplexen Refinanzierungen sollten zurückgeführt und Kreditaufnahmen für Veranlagungen verboten werden. (TZ 56)

(63) Die Reduktion des Finanzportfolios sollte – unter Berücksichtigung der Marktgegebenheiten und unter Nutzung des Fachwissens von externen Experten – weiter vorangetrieben und die dabei erzielten Mittel (Cash-Bestand) sollten zur Tilgung von hoch verzinsten Darlehen herangezogen werden. (TZ 60)

Schlussbemerkungen/ Schlussempfehlungen

(64) Finanzgeschäfte mit komplexen, schwer vorhersagbaren Zahlungsstrukturen oder offenen Fremdwährungsrisiken, derivative Finanzinstrumente ohne Grundgeschäft und Kreditaufnahmen für Veranlagungen sollten zukünftig verboten sowie ausreichende Kontrollsysteme eingerichtet werden. (TZ 61)

(65) Die Bestrebungen zur Reformierung und Modernisierung des Rechnungswesens in Richtung einer integrierten Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung sollten zügig weiterverfolgt werden. (TZ 62)

(66) Die Kassenabschlüsse wären unter Einbeziehung aller bisher nicht berücksichtigten Bankkonten des Landes neu zu erstellen und Bankguthaben aus Rücklagen in die Kassenbestandsrechnung aufzunehmen. (TZ 64)

(67) Um die offenen Forderungen und Verbindlichkeiten am Jahresende den Schuldern und Gläubigern direkt und transparent zuordnen zu können, sollte ein detailliertes Verzeichnis über alle offenen Posten geführt werden. (TZ 66)

(68) Alle endgültig dem Land zurechenbaren Geldbewegungen, die nicht für Rechnung eines Dritten vollzogen werden, wären in die voranschlagswirksame Gebarung aufzunehmen und bei der Erstellung des Voranschlags zu berücksichtigen. Die Mittelherkunft und -verwendung sollte in den laut VRV vorgesehenen Nachweisen zum Rechnungsabschluss ausgewiesen werden. (TZ 67 bis 69)

(69) Die Verbindlichkeiten auf Verwahrgeldkonten der Kontengruppe des Finanzmanagements wären gegebenenfalls als Finanzschulden des Landes auszuweisen. (TZ 69)

(70) Die genaue Höhe der Haftungen des Landes zugunsten der Salzburger Landes-Hypothekenbank sollte im Haftungsnachweis angegeben werden. (TZ 71)

(71) Um über das finanzielle Risiko für den Landeshaushalt transparent zu informieren, wären auch die bestehenden Haftungen der Land Salzburg Beteiligungen GmbH im Haftungsnachweis des Landes darzustellen. (TZ 72)

(72) Die Ausnützung der Haftungsobergrenzen sollte im Einklang mit dem Österreichischen Stabilitätspakt 2012 ohne Gewichtung der Haftungen nach Risikoklassen ermittelt werden. (TZ 76)

(73) Aus Transparenzgründen wären künftig sämtliche Beteiligungen des Landes in einem Beteiligungsspiegel zu erfassen und dem Rechnungsabschluss als Beilage anzuschließen. (TZ 77)

(74) Um die Aussagekraft und Transparenz des Beteiligungsberichts zu erhöhen, sollten widersprüchliche Angaben zwischen Firmenbuch bzw. Unternehmensbilanzen und dem Beteiligungsbericht bereinigt werden. Weiters sollten sämtliche Beteiligungen aufgelistet (Beteiligungsspiegel) und alle direkten Beteiligungen des Landes, die von der Land Salzburg Beteiligungen GmbH gehaltenen direkten Beteiligungen sowie alle indirekten mehrheitlichen Beteiligungen darin dargestellt werden. (TZ 78)

(75) Ein aktueller und vollständiger Informationsstand über sämtliche direkte und indirekte Beteiligungen sollte die Grundlage für ein Beteiligungscontrolling des Landes bilden. (TZ 79)

(76) Die Transferströme zwischen dem Land und den Beteiligungen des Landes wären in Hinkunft laufend zu erheben und nach entsprechender Analyse in die Konsolidierung des Landeshaushalts einzubeziehen. (TZ 83)

(77) Sämtliche gegebene Darlehen wären entsprechend den Vorgaben der VRV im hierzu vorgesehenen Nachweis auszuweisen. (TZ 86)

(78) Bereits feststehende Zahlungsverpflichtungen wären entsprechend den Vorgaben der VRV auch im Nachweis der noch nicht fälligen Verwaltungsschulden auszuweisen. (TZ 87)

(79) Das aus den bestehenden Haftungen für Verbindlichkeiten von Beteiligungen für den Landeshaushalt resultierende Risiko sollte laufend erhoben und dafür sollten gegebenenfalls Risikovorsorgen gebildet werden. (TZ 89)

(80) Einheitliche und aussagekräftige Bewertungsvorschriften für das Vermögen von Gebietskörperschaften sollten forciert werden. (TZ 90)

(81) Die öffentlich-rechtlichen Fonds des Landes wären laufend zu erheben und zur Erhöhung der Transparenz im Rechnungsabschluss auszuweisen. (TZ 92)

Schlussbemerkungen/ Schlussempfehlungen

(82) Da die finanzielle Gebarung der unselbständigen Fonds grundsätzlich als Teil der Gebarung des Landes zu betrachten ist, sollte sie in den Landeshaushalt aufgenommen werden. Die Jahresabschlüsse der unselbständigen Fonds wären im Rechnungsabschluss des Landes auszuweisen. (TZ 93)

(83) Der tatsächliche Wertgehalt sämtlicher Vermögenswerte und Schulden des Landeswohnbaufonds zum 31. Dezember 2012 wäre zu erheben und insbesondere die Verbindlichkeiten und Forderungen gegenüber dem Land Salzburg wären vollständig und transparent darzustellen. (TZ 95)

(84) Rücklagen sollten nicht, wie in der Vermögensübersicht des Landeswohnbaufonds, als Rückstellungen ausgewiesen werden; sie wären auf der Passivseite der Bilanz darzustellen. (TZ 95)

(85) Für eine nachhaltige Konsolidierung des Landeshaushalts sollte sich eine Reduktion der Schuldenquote über mehrere Jahre erstrecken und nicht überwiegend durch reine Einmalmaßnahmen (z.B. Veräußerungen von Vermögen) bestimmt sein. (TZ 96)

(86) Ergänzend zu den Ausgabenobergrenzen sollte eine Aufgabenkritik im Ausgabenbereich des Landes durchgeführt werden. Eine Konsolidierung sollte auf einer Priorisierung der Aufgaben aufbauen und bei wenig prioritären Aufgaben ansetzen. Bei gebietskörperschaftenübergreifenden Aufgabenausführungen sollte die Möglichkeit von Einsparungen durch eine Entflechtung und Aufgabentrennung geprüft werden. (TZ 97)

(87) Vor dem Hintergrund des finanziellen Umfangs und des damit verbundenen Risikos sollten die erwarteten Zahlungsflüsse und Schuldenstandsveränderungen der bislang unberücksichtigten Finanzgeschäfte in die mittelfristige Finanzplanung integriert werden. Insbesondere wären die Entwicklung des Schuldenstands und des Schuldendienstes sowie die erwarteten Folgekosten der geplanten Auflösung der Finanzgeschäfte darzustellen. In Bereichen mit hoher Prognoseunsicherheit sollte die Darstellung mehrere Szenarien umfassen, die die Bandbreite von maximalem Verlust bzw. erwartetem Gewinn abbildet. (TZ 98)

(88) Um einen höheren Konsolidierungsaufwand bei höherem Schuldenstand und mehr gebundenen Mitteln für den Schuldendienst zu vermeiden, wäre strukturell und nachhaltig wirkenden Maßnahmen zur Eindämmung der Neuverschuldung Priorität zu geben. (TZ 100)



(89) Bisher unberücksichtigte Finanzgeschäfte wären künftig in den Rechnungsabschluss sowie in den Voranschlag und in die mittelfristige Finanzplanung zu integrieren. Für eine transparente Aufarbeitung der vergangenen Jahre und zur Beurteilung der Gebarungstätigkeit als Grundlage für die künftige Finanzplanung sollten die Finanzgeschäfte des Landes auch für die vergangenen Jahre in den jeweiligen Rechnungsabschlüssen berichtet werden. (TZ 101)

(90) Nach Maßgabe der jeweiligen Marktsituation sollte dem Abbau der Finanzgeschäfte im Hinblick auf eine Reduktion des Risikos für den Landeshaushalt sowie einem weitgehenden Abbau der Verbindlichkeiten hohe Priorität eingeräumt werden. (TZ 102)

(91) Eine korrekte Darstellung der Zahlungsflüsse der Finanzgeschäfte und die damit verbundene Verschuldung sollten an die Statistik Austria übermittelt werden. Diese Informationen sollten die bislang in den Rechnungsabschlüssen unberücksichtigten Finanzgeschäfte für alle Jahre miteinschließen. (TZ 103)

OeBFA

(92) Bei Länderfinanzierungen wären für die inhaltliche Überbindung der Forderungen und Verpflichtungen aus abgeschlossenen Währungstauschverträgen das Vorliegen von nachträglich zu ändernden Kreditoperationen (Grundgeschäften) der Länder und die Verwendung von Darlehensmitteln zu überprüfen. (TZ 52)

Wien, im Oktober 2013

Der Präsident:

Dr. Josef Moser



**Bisher erschienen:**

- Reihe Bund 2013/1 Bericht des Rechnungshofes
- Pensionsrechte der Bediensteten der Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau
 - Haftungen des Bundes für Exportförderungen
 - Gesundheit der Schüler: Schulärztlicher Dienst und Schulpsychologischer Dienst
 - Finanzierung der Österreichischen Akademie der Wissenschaften
 - Institut für Österreichische Geschichtsforschung
 - Assistenzeinsatz des Bundesheeres im Grenzgebiet; Follow-up-Überprüfung
- Reihe Bund 2013/2 Bericht des Rechnungshofes
- Vergabep Praxis im BMI mit Schwerpunkt Digitalfunk
 - MAK – Österreichisches Museum für angewandte Kunst
 - Luftraumüberwachungsflugzeuge – Vergleich der Republik Österreich mit der Eurofighter Jagdflugzeug GmbH; Follow-up-Überprüfung
- Reihe Bund 2013/3 Bericht des Rechnungshofes
- Flüchtlingsbetreuung der Länder Salzburg, Steiermark und Wien
 - Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht
 - Wellcon Gesellschaft für Prävention und Arbeitsmedizin GmbH
 - Qualitätssicherungsmaßnahmen in der Patientenbehandlung in den LKH Mittersill und Tamsweg, in den KH Zell am See und Oberndorf sowie im KH der Barmherzigen Brüder in Salzburg
 - Diplomatische Akademie Wien
 - A 23 – Anschlussstelle Simmering
- Reihe Bund 2013/4 Bericht des Rechnungshofes
- Wiener Stadterweiterungsfonds
 - Öffentlichkeitsarbeit des BMLFUW
 - IT-Strukturen und Beschaffung in der Zentralstelle des BMLFUW
 - Bundesanstalt für Agrarwirtschaft
 - ART FOR ART Kreativ-Werkstätten GmbH
- Reihe Bund 2013/5 Bericht des Rechnungshofes
- Personalplanung im Bereich der Bundeslehrer
 - Bundesimmobiliengesellschaft m.b.H.: Konjunkturbelebungs paket II (2008) und ressortspezifische Bauprogramme; Neubau des Institutsgebäudes für Technische Chemie der TU Wien
 - Bundesamt für Eich- und Vermessungswesen
 - Agrarumweltprogramm ÖPUL 2007



- Reihe Bund 2013/6 Bericht des Rechnungshofes
- Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung
 - System der Lebensmittelsicherheit im Bund sowie in den Ländern Salzburg und Vorarlberg
 - Personaleinsatz und Dienstzuteilungen bei der Polizei
 - Schüler mit Migrationshintergrund, Antworten des Schulsystems
- Reihe Bund 2013/7 Bericht des Rechnungshofes
- Zusammenarbeit Bund – Länder im Gesundheitswesen am Beispiel des AKH Wien
 - Systematik der Steuerung ausgegliederter Einheiten und Beteiligungen
 - Förderung für Kleinunternehmen durch Konjunkturpakete; ERP-Kleinkreditprogramm und Programme für die Länder Kärnten und Vorarlberg
 - Lakeside Science & Technology-Park GmbH
 - Kennzahlenvergleich Volksoper Wien – Komische Oper Berlin
 - Planungs-, Budgetierungs- und Controlling-Tool des Bundes; Follow-up-Überprüfung
 - Polizei-Notruf; Follow-up-Überprüfung
- Reihe Bund 2013/8 Bericht des Rechnungshofes
- Arbeitnehmerschutz in Österreich
 - Kanalsanierung in Gemeinden und Gemeindeverbänden der Länder Kärnten, Oberösterreich und Salzburg
 - Studienvoranmeldung sowie Studieneingangs- und Orientierungsphase
 - Außendienstpräsenz der Wiener Polizei; Follow-up-Überprüfung
 - Labortarife bei ausgewählten Krankenversicherungsträgern; Follow-up-Überprüfung

