



Erstellung der Eröffnungsbilanz des Landes OÖ

Auskünfte

Oberösterreichischer Landesrechnungshof
A-4020 Linz, Promenade 31
Tel.: (+43 732) 7720-11426
E-Mail: post@lrh-ooe.at
www.lrh-ooe.at

Impressum

Herausgeber:
Oberösterreichischer Landesrechnungshof
A-4020 Linz, Promenade 31

Redaktion:
Oberösterreichischer Landesrechnungshof
Herausgegeben: Linz, im April 2021

INHALTSVERZEICHNIS

Kurzfassung.....	1
Präambel	6
Umsetzung VRV 2015.....	7
Haushaltsrechtliche Rahmenbedingungen	7
Projekt zur Umsetzung der VRV 2015	9
Eröffnungsbilanz 2020	14
Langfristiges Vermögen	16
Immaterielle Vermögenswerte	16
Sachanlagen.....	18
Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur.....	20
Bebaute bzw. Unbebaute Grundstücke	20
Straßenbauten	21
Grundstücke zu Straßenbauten	28
Anlagen zu Straßenbauten	29
Gebäude und Bauten.....	29
Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen.....	30
Sonderanlagen	31
Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen.....	33
Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung	34
Kulturgüter	34
Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau	38
Aktive Finanzinstrumente / Langfristiges Finanzvermögen	39
Bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente.....	39
Beteiligungen	39
Langfristige Forderungen.....	41
Kurzfristiges Vermögen.....	46
Kurzfristige Forderungen	46
Vorräte	49
Liquide Mittel.....	49
Aktive Rechnungsabgrenzung.....	53
Nettovermögen	53
Definition und Wertansatz in EB 2020	53
Saldo der Eröffnungsbilanz.....	55
Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven	55

Haushaltsrechtliche Grundlagen	55
Rücklagenstand und -ausweis	56
Zahlungsmittelreserven	59
Ausweis von übertragbaren Haushaltsmitteln	60
Langfristige Fremdmittel	63
Langfristige Finanzschulden	63
Exkurs: erweiterte Schuldenbetrachtung des LRH in früheren RA-Prüfungen.....	64
Langfristige Verbindlichkeiten	65
Faktische Verpflichtungen aus Förderzusagen	66
Langfristige Rückstellungen.....	67
Rückstellungen für Abfertigungen	69
Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen	72
Rückstellungen für Haftungen	74
Rückstellungen für Sanierungen von Altlasten	74
Rückstellungen für Pensionen	75
Sonstige langfristige Rückstellungen	81
Kurzfristige Fremdmittel	83
Kurzfristige Finanzschulden.....	83
Kurzfristige Verbindlichkeiten	83
Kurzfristige Rückstellungen	84
Rückstellungen für Prozesskosten	85
Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	87
Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	88
Sonstige kurzfristige Rückstellungen	90
Zusammenfassung der Empfehlungen	93

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1: Eröffnungsbilanz 2020 des Landes OÖ in verdichteter Form	15
Tabelle 2: A.II Sachanlagen	19
Tabelle 3: A.II.1 Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur	20
Tabelle 4: Wirtschaftliche Eigentümerschaft und Aktivierung von Straßenbestandteilen bzw. Anlagen	22
Tabelle 5: Überblick über die Bewertungsansätze bei Straßenbauten	24
Tabelle 6: Zustandsbewertung laut Landesfinanzreferentenkonferenz	25
Tabelle 7: Übersicht zu Straßenbauten	25
Tabelle 8: Ermittlung des Buchwerts für Kunstbauten	27
Tabelle 9: A.II.4 Sonderanlagen	31
Tabelle 10: A.II.5 Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen	33
Tabelle 11: A.II.7 Kulturgüter	35
Tabelle 12: Anlage 6h – VRV 2015, Liste der nicht bewerteten Kulturgüter	36
Tabelle 13: A.II.8 Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau	38
Tabelle 14: A.IV Beteiligungen	40
Tabelle 15: A.V Langfristige Forderungen	41
Tabelle 16: Langfristige Forderungen aus Darlehen an Beteiligungsunternehmen des Landes OÖ	43
Tabelle 17: B.I Kurzfristige Forderungen	46
Tabelle 18: Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	46
Tabelle 19: B.III Liquide Mittel	50
Tabelle 20: Überleitung Geldbestand RA 2019 in die EB 2020	50
Tabelle 21: C Nettovermögen	54
Tabelle 22: Rücklagendarstellung in EB 2020 im Vergleich zum RA 2019	57
Tabelle 23: E.I Langfristige Finanzschulden	63
Tabelle 24: Überleitung Finanzverpflichtungen	64
Tabelle 25: E.II Langfristige Verbindlichkeiten	65
Tabelle 26: E.III Langfristige Rückstellungen	68
Tabelle 27: E.III.1 Rückstellungen für Abfertigungen	70
Tabelle 28: F.III.2 Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen	73
Tabelle 29: Personen für die eine Pensionsrückstellung berechnet wurde	80
Tabelle 30: E.III.6 Sonstige langfristige Rückstellungen (Treueabgeltung)	82
Tabelle 31: F.II Kurzfristige Verbindlichkeiten	83
Tabelle 32: F.III Kurzfristige Rückstellungen	84
Tabelle 33: F.III.2 Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	87
Tabelle 34: F.III.4 Sonstige kurzfristige Rückstellungen	92

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS/GLOSSAR

A

Abt.	Abteilung
AfA	Absetzung für Abnutzung, Abschreibung von Anlagen
Aktiva	Umfasst und beschreibt die angesetzten Vermögenswerte in einer Vermögensrechnung
ARA	Aktive Rechnungsabgrenzung
ASVG	Allgemeines Sozialversicherungsgesetz, BGBl. I Nr. 28/2021 idgF
AVÖ	Aktuarvereinigung Österreichs

B

BauB	Abt. Brücken- und Tunnelbau
BMSVG	Betriebliches Mitarbeiter- und Selbstständigen-vorsorgegesetz, BGBl. I Nr. 135/2020 idgF
BOS	Anlagen für den digitalen Behördenfunk
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. I Nr. 2/2021 idgF

D

dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
DKM	Digitale Katastralmappe
DPO	Dienst- und Provisionsordnung für unkündbare Vertragsbedienstete des Landes OÖ

E

E/M-Anlagen	Elektrotechnische und maschinelle Anlagen zur Tunnelsicherung
EB	Eröffnungsbilanz, erstmalig erstellte Vermögensrechnung

F

FAG 2017	Finanzausgleichsgesetz 2017, BGBl. I Nr. 116/2016 idgF
Fair-Value-Prinzip	Hierbei erfolgt die Bewertung von Vermögenswerten bzw. Fremdmitteln zu einem objektiven Markt- bzw. Zeitwert.
FinD	Direktion Finanzen
F-VG 1948	Finanz-Verfassungsgesetz 1948, BGBl. I Nr. 51/2012 idgF

G

GBM	Abt. Gebäude- und Beschaffungsmanagement
GehG 1956	Gehaltsgesetz 1956, BGBl. I Nr. 153/2020 idgF
GeoL	Abt. Geoinformation und Liegenschaft

H

HO	Haushaltsordnung des Landes OÖ
HRL	Haushaltsrücklage
HVS	Haushaltsverrechnungssystem des Landes OÖ

I

IKD	Direktion Inneres und Kommunales
IKS	Internes Kontrollsystem
Imparitätisches Realisationsprinzip	Positive Erfolgsbestandteile sind erst in den Rechenwerken zu erfassen, wenn sie realisiert wurden. Negative Erfolgsbestandteile sind stets zu erfassen.
IPA	Integriertes Personalverwaltungs- und Abrechnungssystem des Landes OÖ
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards / Internationale Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor. Diese dienen u. a. als Grundlage für die VRV 2015.
IT	Abt. Informationstechnologie

K

KD	Direktion Kultur
KES	Kapitalertragsteuer
Kunstbauten	Tunnel, Brücken, Galerien und Stützmauern im Straßenbau

L

LA	Lenkungsausschuss
LAHO	OÖ Landesholding GmbH
LDZ	Landesdienstleistungszentrum
LGBl.	Landesgesetzblatt
LIG	Landes-Immobilien GmbH
LLDG	Land- und forstwirtschaftliches Landeslehrpersonen-Dienstrechtsgesetz, LGBl. Nr. 168/2020 idgF
LLVG	Land- und forstwirtschaftliches Landesvertragslehrpersonengesetz, LGBl. Nr. 168/2020 idgF
LRH	Landesrechnungshof
LVG	Landesvertragslehrpersonengesetz 1966, LGBl. Nr. 153/2020 idgF

N

Nettovermögen	Ausgleichsposten zur Darstellung der Differenz zwischen Vermögensrechnung und Fremdmitteln in der Vermögensrechnung. Er besteht aus dem Saldo der Eröffnungsbilanz, dem kumulierten Nettoergebnis und div. Rücklagen
----------------------	--

O

ÖBFA	Österreichische Bundesfinanzierungsagentur GmbH
-------------	---

oBHBH, Online-Bilanzierungs- und Buchhaltungshandbuch	Das oBHBH ist eine Buchhaltungs- und Bilanzierungshilfe, die vom Bund, den Ländern und den Vertretern der Städte und Gemeinden für das öffentliche Rechnungswesen gemeinsam entwickelt und vom Bundesministerium für Finanzen in Form einer gemeinsam nutzbaren online Plattform erstellt wurde.
Oö. B-ZG 2015	Oö. Bediensteten-Zuweisungsgesetz 2015, LGBl. Nr. 57/2019 idgF
Oö. GDG 2002	Oö. Gemeinde-Dienstrechts und Gehaltsgesetz 2002, LGBl. Nr. 127/2020 idgF
Oö. GG 2001	Oö. Gehaltsgesetz 2001, LGBl. 28/2001 idgF
Oö. LBG	Oö. Landesbeamten-gesetz 1993, LGBl. Nr. 35/2020 idgF
Oö. LB-ZG 2005	Oö. Landesbediensteten-Zuweisungsgesetz 2005, LGBl. 64/2018 idgF
Oö. LB-ZG-GH	Oö. Landesbediensteten-Zuweisungsgesetz – Gesundheitsholding, LGBl. Nr. 57/2019 idgF
Oö. LGG	Oö. Landes-Gehaltsgesetz, LGBl. Nr. 8/1956 idgF
Oö. L-PG	Oö. Landesbeamten-Pensionsgesetz, LGBl. Nr. 7/2020 idgF
Oö. LRHG	Landesgesetz über den Oberösterreichischen Landesrechnungshof (Oö. Landesrechnungshof-gesetz 2013), LGBl. Nr. 62/2013 idgF
Oö. LVBG	Oö. Landesvertragsbedienstetengesetz, LGBl. Nr. 35/2020 idgF
Oö. PG 2006	Oö. Pensionsgesetz 2006, LGBl. Nr. 7/2020 idgF
OÖG	OÖ Gesundheitsholding GmbH
ÖStP 2012	Vereinbarung zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden über einen Österreichischen Stabilitätspakt 2012, BGBl. I Nr. 30/2013 idgF

P

Passiva	Umfasst und beschreibt die Mittelherkunft zu den aktivseitig angesetzten Vermögenswerten
PersD	Direktion Personal

PRA	Passive Rechnungsabgrenzung
Projected-Unit-Credit-Methode bzw. Anwartschaftsbarwertverfahren	Diese Methode bezeichnet ein versicherungsmathematisches Verfahren zur Bewertung von Verpflichtungen aus Altersvorsorgen (z. B. Pensionen, Abfertigungen, Jubiläumsgelder)

R

RA	Rechnungsabschluss
RL	Rücklage(n)

S

Saldo der Eröffnungsbilanz	Der Saldo der Eröffnungsbilanz ergibt sich aus der Differenz der erstmalig erfassten und bewerteten Vermögenswerte und Fremdmittel.
Strenges Niederstwertprinzip	Ein Bewertungsprinzip, das bei der Bewertung des Umlaufvermögens (kurzfristiges Vermögen) heranzuziehen ist. Dabei werden die ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten mit aktuellen Wiederbeschaffungspreisen verglichen. Sind letztere geringer als die ursprünglich erfassten Werte, so hat zwingend eine Abwertung zu erfolgen.
SVD	Direktion Straßenbau und Verkehr

U

UDRB	Zinssatz der am Rechnungsabschlussstichtag gültigen durch Umlauf gewichteten Durchschnittsrenditen für Bundesanleihen. Dieser Zinssatz soll gem. VRV 2015 zur Ermittlung von Barwerten herangezogen werden.
-------------	---

V

VA	Voranschlag
VBG	Vertragsbedienstetengesetz 1948, BGBl. I Nr. 153/2020
VR-K	Das VR-Komitee ist ein Gremium das aus Expertinnen und Experten des Finanzministeriums, der Verbindungsstelle der Länder und des Gemeinde- und Städtebundes besteht. In diesem Gremium wird laufend an der Aktualisierung und Weiterentwicklung der VRV 2015 gearbeitet.

VRV 1997	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), BGBl. Nr. 787/1996 idF BGBl. II Nr. 118/2007
VRV 2015	Verordnung des Bundesministers für Finanzen: Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015, BGBl. II Nr. 313/2015 idF BGBl. II Nr. 17/2018

W

WBF-Darlehen	Wohnbauförderungsdarlehen
WP	Wertpapier(e)

Z

ZMR	Zahlungsmittelreserve
------------	-----------------------

ERSTELLUNG DER ERÖFFNUNGSBILANZ DES LANDES OÖ

Geprüfte Stelle(n):

Direktion Finanzen (FinD)

Prüfungszeitraum:

7. September 2020 bis 8. Februar 2021

Rechtliche Grundlage:

Initiativprüfung im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 1 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Z. 1 des Oö. LRHG 2013, idgF.

Prüfungsgegenstand und -ziel:

Die Eröffnungsbilanz des Landes Oberösterreich per 1. Jänner 2020
Beurteilung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Eröffnungsbilanz
Beurteilung des Systems der Erstellung
Beurteilung der weiteren finanzwirtschaftlichen Entwicklung anhand der dargestellten Vermögenslage des Landes

Prüfungsergebnis:

Das voraussichtliche Ergebnis der Prüfung wurde der Direktion Finanzen gem. § 6 Abs. 5 erster Satz LRHG 2013 am 8.2.2021 zur Kenntnis gebracht.
Darüber hinaus wurde das vorläufige Ergebnis am 3.3.2021 schriftlich zur Abgabe einer Stellungnahme gem. § 6 Abs. 5 zweiter Satz LRHG 2013 übermittelt.
Zudem wurde das vorläufige Ergebnis der Prüfung mit der Direktion Finanzen und dem zuständigen Mitglied der Oö. Landesregierung in Schlussbesprechungen am 17.3.2021 und am 29.3.2021 besprochen.

Legende:

Nachstehend werden in der Regel punktweise die Sachverhaltsdarstellung (Kennzeichnung mit 1 an der zweiten Stelle der Absatzbezeichnung), deren Beurteilung durch den LRH (Kennzeichnung mit 2), *die Stellungnahme der überprüften Stelle* (Kennzeichnung mit 3 und im Kursivdruck) sowie die allfällige Gegenäußerung des LRH (Kennzeichnung mit 4) aneinandergereiht.

In Tabellen und Anlagen des Berichtes können bei der Summierung von gerundeten Beträgen und Prozentangaben durch die EDV-gestützte Verarbeitung der Daten rundungsbedingte Rechendifferenzen auftreten.

KURZFASSUNG

(1) Vermögensrechnung des Landes erstmals erstellt – in manchen Positionen besteht Weiterentwicklungs- bzw. Änderungsbedarf

Aufgrund der erstmaligen Erstellung einer Vermögensrechnung („Eröffnungsbilanz“, kurz EB) gemäß den neuen Bestimmungen der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (VRV 2015) durch das Land OÖ und mit der damit einhergehenden Umstellung des Rechnungswesens sah sich der Oö. LRH veranlasst, die vom Land OÖ per 1.1.2020 aufgestellte EB einer Prüfung auf eigene Initiative zu unterziehen.

Bei dieser Prüfung nahm der LRH den rechtlichen Rahmen, der zur Umstellung der Budgetierung und Rechnungslegung des Landes führte, den Prozess bei der Erstellung der EB sowie die in der Vermögensrechnung enthaltenen Ansatz- und Bewertungssachverhalte anhand der jeweiligen Bilanzpositionen in Augenschein und beurteilte sie. Die konkrete Erstellung und die daran anschließende Prüfung waren durch die COVID-19 Situation und die damit verbundenen Folgen geprägt.

Der LRH anerkennt im Hinblick auf die knappen Personalressourcen und allgemeinen Herausforderungen aufgrund der COVID-19 Situation die großen Anstrengungen der Direktion Finanzen zur erstmaligen Erstellung einer Vermögensrechnung gemäß VRV 2015. Die vorliegende EB spiegelt die Vermögenssituation des Landes OÖ mit einzelnen Ausnahmen wider. Die Prüfung durch den LRH zeigt nämlich an manchen Positionen Anpassungsbedarf bei der Bilanzierung und Darstellung der Vermögenslage. (Berichtspunkt 1)

(2) Der Weg zu neuen Rechnungslegungsvorschriften für öffentliche Haushalte

Bereits 2013 bekannten sich die Länder und Gemeinden sowie der Bund zur Umstellung der Rechnungslegungsvorschriften

von der Kameralistik zu einem integrierten Verbund-Rechnungswesen („Drei-Komponenten-System“). Ziel war, eine möglichst getreue, vollständige und einheitliche Darstellung der finanziellen Lage aller Gebietskörperschaften sicherzustellen.

In der Folge erließ der Bundesminister für Finanzen eine Verordnung – die VRV 2015. Aus Sicht der Länder gingen die darin enthaltenen Regelungen weit über formale Fragen der Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse hinaus. Die Länder hatten Bedenken, dass die gemeinsam festgelegten Rahmenbedingungen nicht vollumfassend durch Verordnung rechtsverbindlich vorgeschrieben werden können. Um weitere Verzögerungen bei der Einführung der Regelungen zu vermeiden, trafen die Länder eine Vereinbarung gemäß Art. 15a Abs. 2 B-VG über gemeinsame Grundsätze der Haushaltsführung. Der Bundesminister für Finanzen änderte die VRV 2015 und die Länder passten ihre Vereinbarung inhaltlich an diese Verordnung an. Die Vereinbarung gemäß Art. 15a Abs. 2 B-VG weicht allerdings in zwei inhaltlichen Punkten von der VRV 2015 ab. (Berichtspunkte 2 und 3)

(3) Projekt zur Umstellung auf das neue Haushaltsrecht zeitgerecht umgesetzt

Im Jahr 2017 gab das damals für Finanzen zuständige Mitglied der Oö. Landesregierung einen Projektauftrag, um das bestehende Haushalts- und Verrechnungssystem auf eine integrierte Ergebnis- und Finanzierungsrechnung samt Vermögensbilanz umzustellen. Die haushaltsrechtlichen Bestimmungen des Landes OÖ waren auf Grundlage der VRV 2015 neu zu fassen bzw. zu adaptieren.

Aufgrund einer Novelle der VRV 2015 musste dieses Projekt nicht schon zum VA 2019, sondern erstmals mit dem VA 2020 umgesetzt sein. Zur Abwicklung des Projektes wurde eine direktions- und abteilungsübergreifende Projektorganisation eingerichtet. Als übergeordnetes Entscheidungsgremium fungierte ein Lenkungsausschuss. Zudem wurde das Projekt bei Bedarf von externen und internen Experten begleitet. Die Bewertung des Landesvermögens und die Grundlagenarbeit für den Vermögenshaushalt sowie die Erstellung einer Eröffnungsbilanz erfolgten hauptsächlich in zwei direktions- und abteilungsübergreifenden Arbeitsgruppen. (Berichtspunkte 4 bis 6)

(4) Vermögenswerte, Fremdmittel und Nettovermögen sind nicht die alleinigen Faktoren zur Beschreibung der finanziellen Leistungsfähigkeit des Landes

Die Eröffnungsbilanz stellt das Landesvermögen (Aktiva) den Fremdmitteln (Passiva) gegenüber. Der Saldo aus Aktiva abzüglich Passiva zeigt sich auf der Passivseite der Bilanz als Nettovermögen. Die EB 2020 soll offenlegen, über welches Vermögen das Land OÖ zum Stichtag 1.1.2020 verfügte und welche Substanzwerte es zu erhalten hat. Die Passiva geben Aufschluss darüber, wie das Land dieses Vermögen finanzierte bzw. welche finanziellen Verpflichtungen mit den vorhandenen Vermögenswerten zukünftig bedient werden müssen. So stehen in der Vermögensrechnung des Landes OÖ den lang- und kurzfristigen **aktivseitigen Vermögenswerten von insgesamt 10,9 Mrd. Euro** lang- und kurzfristige **Fremdmittel von 7,2 Mrd. Euro** gegenüber. Daraus ergibt sich ein **rechnerisches Nettovermögen von 3,7 Mrd. Euro**.

Das Nettovermögen ist als Ausgleichsposten zwischen Fremdmitteln und Vermögen in der Vermögensrechnung definiert und in etwa mit dem „Eigenkapital“ eines Unternehmens vergleichbar. Dennoch ist die Aussagekraft des Nettovermögens eher eingeschränkt. Seine Höhe hat für die finanzielle Leistungsfähigkeit oder die Verschuldungsfähigkeit einer Gebietskörperschaft nur eine bedingte Aussagekraft. Mehrere Faktoren, wie z. B. die zulässige Ausnützung von Wahlrechten für Rückstellungen und Bewertungsansätze bei Vermögenspositionen beeinflussen die Höhe des Nettovermögens maßgeblich. Unabhängig davon bliebe die Verschuldungsfähigkeit im Wesentlichen unverändert, denn diese ist vor allem vom jährlichen operativ erwirtschafteten Ergebnis bzw. von den Finanzmitteln abhängig.

Der LRH stellte fest, dass die Direktion Finanzen des Landes die EB 2020 nach Maßgabe der VRV 2015 zeitgerecht erstellte und der Oö. Landesregierung und dem Oö. Landtag zur Beschlussfassung vorlegte. Die vom

LRH im Zuge der Prüfung ermittelten Sachverhalte und Verbesserungsvorschläge zum Ansatz und der Bewertung von Vermögensgegenständen sind den Berichtsausführungen zu den wesentlichen Bilanzpositionen zu entnehmen. Das Land OÖ sollte vor allem jene im vorliegenden Bericht angeführten Punkte und Sachverhalte (z. B. aktivierte Zinsforderungen zu Wohnbauförderungsdarlehen, Darstellung von Haushaltsrücklagen, Erfassung von finanziellen Verpflichtungen) prüfen und die wesentlichen Punkte weiterentwickeln und anpassen; dies würde Veränderungen im Saldo der Eröffnungsbilanz bewirken. (Berichtspunkt 39; VERBESSERUNGSVORSCHLAG I)

(5) Forderungen aus Zinserträgen erst realisieren, wenn sie angefallen sind

Die gesamten kurz- und langfristigen Forderungen in Höhe von 5.069 Mio. Euro beinhalten beispielsweise neben langfristigen Darlehen (1.674,3 Mio. Euro), noch nicht fällige Rückforderungen von Annuitätenzuschüssen in der Wohnbauförderung (176,3 Mio. Euro) und sonstige vertraglich vereinbarte Finanzierungsbeiträge (30,1 Mio. Euro), wie z. B. für das Musiktheater und den Nahverkehr. Der weitaus größte Teil dieser beiden Bilanzpositionen entfällt auf ausstehende Annuitätenzahlungen für bereits vor Jahren in mehreren Tranchen veräußerte Wohnbauförderungsdarlehen. Die Annuitätenzahlungen dieser verkauften bzw. eingelösten Darlehen wurden als Forderungen in Höhe von rd. drei Milliarden in die EB 2020 eingestellt. Von diesen verkauften ausstehenden Annuitätenzahlungen entfielen per 1.1.2020 ca. 2.481 Mio. Euro auf offene Tilgungen und 561 Mio. Euro auf künftige Zinsen. Diese künftigen Zinserträge in Höhe von 561 Mio. Euro erstrecken sich bis ins Jahr 2071.

Das in OÖ gewählte Modell des Verkaufs von Wohnbauförderungsdarlehen ist in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. Die Direktion Finanzen sah mit Bezug zu externen Experten dieses daher als ein in sich geschlossenes Geschäft und wählte dazu eine „wirtschaftliche Betrachtungsweise“, die zur Aufnahme der künftigen Zinserträge in die EB führte. Die allgemeinen Bestimmungen des § 21 Abs. 1 VRV 2015 stehen aber der Einbeziehung nicht angefallener Zinsen in die zum Bilanzstichtag offenen Forderungsbeträge entgegen. Demnach sind generell langfristige, verzinsten Forderungen zum Nominalwert zu bewerten. Zukünftige Zinsen von 561 Mio. Euro dürfen den Nominalwerten der offenen Darlehensforderungen von 2.481 Mio. Euro nicht zugeschlagen werden. Diese künftigen Zinserträge werden erst bis 2071 fällig. Sie dürfen daher aus Sicht des LRH nicht bereits zum Stichtag der EB 2020 als Vermögenswert des Landes angesetzt und im Nettovermögen realisiert werden. (Berichtspunkt 29)

(6) Faktische Verpflichtungen in der Vermögensrechnung ersichtlich machen

Aus dem RA 2019 wurden übertragene Haushaltsmittel in Höhe von 436,4 Mio. Euro übernommen und in die EB 2020 als Haushaltsrücklage eingestellt. In diesen Übertragungsmitteln sind beispielsweise auch ca. 90,8 Mio. Euro aus zweckgebundenen Beiträgen (z. B. Gemeinde-Bedarfszuweisungen) enthalten. Mit diesen zweckgebundenen Beiträgen ist aber grundsätzlich eine Ausgabenverpflichtung verbunden, die sich auch auf mehrere Finanzjahre erstrecken kann. Bei den übrigen Mittelübertragungen

handelt es sich um mehrjährige Auszahlungsbeträge mit fortdauernden Verwendungszwecken oder um Beträge, bei denen sich aus Gründen der sparsamen, wirtschaftlichen oder zweckmäßigen Mittelverwendung eine Übertragung empfiehlt. Zu den übertragenen Ausgabenkrediten zum Jahresultimo gibt es oftmals bereits entsprechende Verpflichtungsgeschäfte in unterschiedlicher Ausprägung. Anders als das alte Haushaltsrecht fordert die VRV 2015 aber, all jene Verpflichtungsgeschäfte bis zum Bilanzstichtag zu erfassen, die mit überwiegender Wahrscheinlichkeit für die Gebietskörperschaft schlagend werden. Nach Ansicht des LRH wären diese Verpflichtungen demnach als Rückstellungen oder Verbindlichkeiten in die EB 2020 aufzunehmen und nicht im Nettovermögen als Haushaltsrücklage zu zeigen. Nur wenn den übertragbaren Mitteln keinerlei Verpflichtungsgeschäfte zugrunde liegen, können sie im Wege des Ergebnishaushaltes als Haushaltsrücklage erfasst werden.

Die Direktion Finanzen sollte daher sämtliche Übertragungsmittel im Hinblick auf das neue Haushaltsrecht analysieren und gemeinsam mit den bewirtschaftenden Stellen die zugrundeliegenden Verpflichtungsgeschäfte mit fortdauerndem Verwendungszweck genau erheben. Diese wären dann gegebenenfalls in der EB 2020 und künftigen Vermögensrechnungen vollständig und korrekt als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen darzustellen und nicht als Rücklage im Nettovermögen auszuweisen. (Berichtspunkte 40 bis 43)

Ähnlich wie bei den Rücklagen und bei den in Übertragungsmitteln enthaltenen Projekten vertritt das Land die Ansicht, dass bestehende Mittelzusagen zu keiner Erfassung in der Vermögensrechnung führen, solange keine rechtlich verbindliche Verpflichtung gegeben ist. Aus Sicht des LRH hingegen ist klar, dass faktische Verpflichtungen, denen sich das Land OÖ nicht entziehen kann, auch in der Vermögensrechnung des Landes abzubilden sind.

Um die zu erwartenden finanziellen Verpflichtungen in den jeweiligen Vermögensrechnungen transparent abbilden zu können, sollte das Land OÖ ein (möglichst digital gestütztes) Informationssystem erarbeiten, das die Beschaffung und Weitergabe von bilanzierungsnotwendigen Informationen von den bewirtschaftenden Stellen zur Direktion Finanzen ermöglicht. (Berichtspunkt 47; VERBESSERUNGSVORSCHLAG II)

(7) Pensionsverpflichtungen belasten auch ohne bilanziellen Ausweis die finanzielle Lage des Landes

Gemäß VRV 2015 können Rückstellungen für die Pensionslasten, die das Land OÖ zu tragen hat, in der Vermögensrechnung erfasst werden. Die EB 2020 weist keine Rückstellungen für Pensionen aus. Das Land OÖ begründete die Ausübung des Wahlrechts damit, dass der Bund und auch andere Länder keine Rückstellungen für Pensionen gebildet haben. Dennoch wurde ein versicherungsmathematisches Gutachten in Auftrag gegeben, um den rechnerischen Wert der Pensionslasten zu ermitteln. Dieser beläuft sich zum Stichtag 1.1.2020 auf rd. 5,5 Mrd. Euro.

Der LRH nimmt die zulässige Ausübung des Wahlrechts zur Kenntnis, würde den Ansatz der Pensionsrückstellungen in der Vermögensrechnung aber befürworten. Es entspräche dem Vorsichtsprinzip diese Verpflichtungen auch in der Vermögensrechnung zu berücksichtigen. Würde das Land die

Pensionsverpflichtungen als Rückstellung in der Vermögensrechnung ansetzen, wäre das Nettovermögen zwar negativ, es könnten dadurch jedoch die künftigen Ergebnisrechnungen in den jeweiligen Rechnungsabschlüssen des Landes OÖ deutlich entlastet werden. Der LRH weist darauf hin, dass unabhängig davon, ob die Pensionslasten nun in der Vermögensrechnung erfasst werden oder diese Erfassung unterbleibt, die errechneten Pensionslasten von rd. 5,5 Mrd. Euro in den zukünftigen Jahren anfallen und vom Land OÖ zu tragen sein werden. Dies stellt jedenfalls eine wesentliche Belastung für künftige Budgets des Landes dar. (Berichtspunkt 53)

- (8) Die Empfehlungen des LRH an die geprüfte Stelle sind unter Berichtspunkt 62 zusammengefasst.**
- (9) Im Sinne des § 9 Abs. 2 Oö. LRHG empfiehlt der LRH dem Kontrollausschuss betreffend folgende Beanstandungen und Verbesserungsvorschläge eine einmalige Folgeprüfung zu beschließen:**
 - I. Das Land OÖ sollte die Eröffnungsbilanz insbesondere entsprechend den im vorliegenden Bericht angeführten Punkte und Sachverhalte prüfen und die wesentlichen Punkte weiterentwickeln bzw. anpassen. (Berichtspunkt 39; Umsetzung kurz- bis mittelfristig)**
 - II. Um die zu erwartenden finanziellen Verpflichtungen in den jeweiligen Vermögensrechnungen transparent abbilden zu können, sollte das Land OÖ ein (möglichst digital gestütztes) Informationssystem erarbeiten, das die Beschaffung und Weitergabe von bilanzierungsnotwendigen Informationen zu Förderprojekten von den bewirtschaftenden Stellen zur Direktion Finanzen ermöglicht. (Berichtspunkte 43 und 47; Umsetzung mittelfristig)**

PRÄAMBEL

- 1.1.** Aufgrund der erstmaligen Erstellung einer Vermögensrechnung („Eröffnungsbilanz“, EB) gem. den neuen Bestimmungen der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (VRV 2015) (Berichtspunkte 2ff) durch das Land OÖ und der damit einher gehenden Umstellung des Rechnungswesens sah sich der Oö. LRH veranlasst, die vom Land OÖ per 1.1.2020 aufgestellte EB (samt dem damit verbundenen Prozess der Erstellung) einer Prüfung auf eigene Initiative zu unterziehen. Bei dieser Prüfung beurteilte der LRH den rechtlichen Rahmen, der zur Umstellung der Finanzberichterstattung des Landes geführt hat, den Prozess bei der Erstellung der EB sowie die in der Vermögensrechnung enthaltenen Ansatz- und Bewertungssachverhalte anhand der jeweiligen Bilanzpositionen.

Die Prüfung selbst wickelte er aus zeit- und ressourcenökonomischen Überlegungen risikoorientiert und stichprobenartig ab. Es handelt sich demnach um keine Vollprüfung. Im Sinne der internationalen Prüfungsstandards für Rechnungskontrollbehörden handelte es sich vielmehr um eine berichtsorientierte Prüfung. Die darin getroffenen wesentlichen Feststellungen werden in weiterer Folge in diesem Bericht aufgezeigt und entsprechend erläutert.

Die konkrete Erstellung der EB 2020 und die daran anschließende Prüfung waren durch die COVID-19 Situation und die damit verbundenen Folgen geprägt.

- 1.2.** Der LRH anerkennt – im Hinblick auf die knappen Personalressourcen und die allgemeinen Herausforderungen aufgrund der COVID-19 Situation – die großen Anstrengungen der Direktion Finanzen (FinD) bei der erstmaligen Erstellung einer Vermögensrechnung gem. VRV 2015. Die vorliegende EB spiegelt die Vermögenssituation des Landes OÖ mit einzelnen Ausnahmen wider. Die Prüfung durch den LRH zeigt jedoch an manchen Stellen Anpassungsbedarf bei der Bilanzierung und Darstellung der Vermögenslage.

UMSETZUNG VRV 2015

Haushaltsrechtliche Rahmenbedingungen

2.1. Bereits 2013 bekannten sich die Länder¹ und Gemeinden sowie der Bund² zur Umstellung der Rechnungslegungsvorschriften von der Kameralistik zu einem integrierten Verbund-Rechnungswesen (Drei-Komponenten-System). Ziel war, eine möglichst getreue, vollständige und einheitliche Darstellung der finanziellen Lage (Liquiditäts-, Ressourcen- und Vermögenssicht) aller Gebietskörperschaften sicherzustellen.

Die ab Juni 2014 in zahlreichen Besprechungen ausverhandelten Ergebnisse mündeten in einem einheitlichen Entwurf. Keine Einigkeit bestand allerdings hinsichtlich der Frage, welche Bestimmungen unter die Regelung des § 16 Abs. 1 F-VG 1948³ fallen und somit mittels Verordnung des Bundesministers für Finanzen festgelegt werden können.

In der Folge erließ der Bundesminister für Finanzen eine Verordnung – die VRV 2015. Diese Bundesverordnung wurde am 19.10.2015 im BGBl. II Nr. 313/2015 kundgemacht und trat mit Ablauf dieses Tages in Kraft. Aus Sicht der Länder gingen die darin enthaltenen Regelungen weit über formale Fragen der Form und Gliederung der Voranschläge (VA) und Rechnungsabschlüsse (RA) hinaus (z. B. durch materiell-rechtliche Bewertungsvorschriften). Die Länder hatten Bedenken, dass die gemeinsam festgelegten Rahmenbedingungen nicht vollumfassend durch eine auf § 16 F-VG 1948 gestützte Verordnung rechtsverbindlich vorgeschrieben werden können. Aus Sicht der Länder gehört die Festlegung von Grundsätzen für die Landeshaushalte, die über Form und Gliederung der VA und RA hinausgehen, zu den Kernkompetenzen der Landesgesetzgebung; die bundesweite Vereinheitlichung solcher Grundsätze könne daher nur einvernehmlich durch eine Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG sichergestellt werden.

Um weitere Verzögerungen bei der Einführung der Regelungen des neuen Haushaltsrechts zu vermeiden und da Einigkeit über die inhaltlichen Regelungen bestand, trafen die Länder eine – inhaltlich mit der VRV 2015 weitestgehend deckungsgleiche – Vereinbarung gemäß Art. 15a Abs. 2 B-VG über gemeinsame Grundsätze der Haushaltsführung. Diese vom Oö. Landtag am 28.1.2016 genehmigte Vereinbarung machte der Landeshauptmann von OÖ am 27.10.2016 im LGBl. Nr. 69/2016 kund; sie trat am 7.11.2016 in Kraft.

¹ Vgl. z. B. Beschluss der Landesfinanzreferentenkonferenz vom 11.10.2013

² Vgl. Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung 2013 bis 2018 (Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften)

³ Nach § 16 Abs. 1 F-VG 1948 kann der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Rechnungshof Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften insoweit regeln, als dies zur Vereinheitlichung erforderlich ist.

Infolge weiterer Gespräche änderte der Bundesminister für Finanzen am 23.1.2018 die VRV 2015. Die Länder passten ihre Vereinbarung inhaltlich an diese Verordnung⁴ an. Die vom Oö. Landtag beschlossene Änderungsvereinbarung weicht allerdings insofern von der novellierten VRV 2015 ab, als sie für die Ermittlung des Barwertes in zwei Fällen⁵ auch den marktüblichen Zinssatz als zusätzlichen Zinssatz festlegt. Diese Änderungsvereinbarung wurde in OÖ im LGBl. Nr. 48/2019 kundgemacht.

2.2. Der LRH weist darauf hin, dass die Klärung der Übereinstimmung der Verordnung des Bundesministers für Finanzen mit den verfassungsrechtlichen Grundlagen hinsichtlich des Ausmaßes der Ermächtigungsbefugnis weiterhin offen ist. Entsprechend den Rechtsgrundsätzen gilt sie jedoch, da sie nicht aufgehoben wurde. Weil die VRV 2015 nur in zwei Fällen von der Vereinbarung gemäß Art. 15a Abs. 2 B-VG abweicht, wird in diesem Bericht zur besseren Lesbarkeit nur auf die Bestimmungen der VRV 2015 verwiesen.

3.1. Die VRV 2015 gilt für Länder und Gemeinden sowie deren wirtschaftliche Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnliche Einrichtungen jeweils ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Sie regelt Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse und enthält Ansatz- und Bewertungsregeln. Außerdem sieht die VRV 2015 spezielle Regelungen für die erstmalige Erstellung der Vermögensrechnung (= Eröffnungsbilanz) vor.

Die Bestimmungen der VRV 2015 hatten die Länder ursprünglich bis 2019 und die Gemeinden spätestens für das Finanzjahr 2020 anzuwenden. Die Novelle der VRV 2015 aus dem Jahr 2018 ermöglichte es auch den Ländern, ihr Haushaltssystem erst 2020 umzustellen. Dennoch erfolgte in etlichen Bundesländern die Umsetzung der VRV 2015 früher.

Ab dem Finanzjahr 2020 hatte auch das Land OÖ seine Veranschlagung und Rechnungslegung mittels eines integrierten Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushaltes (= „Drei-Komponenten-Rechnung“) zu führen und die Form und Gliederung der VA und RA nach der VRV 2015 auszurichten. Die VRV 2015 ersetzt die bisherigen haushaltsrechtlichen Bestimmungen der VRV 1997. Sämtliche auf der VRV 1997 aufbauenden haushaltsrechtlichen Regelungen des Landes, wie z. B. die Haushaltsordnung (HO) oder die Ausführungsbestimmungen zum VA, waren neu zu fassen bzw. auf die VRV 2015 abzustimmen.

⁴ BGBl. II Nr. 17/2018

⁵ § 28 Abs. 2 dritter Satz und § 31 Abs. 2 zweiter Satz der Änderungsvereinbarung

Projekt zur Umsetzung der VRV 2015

- 4.1.** Im Jahr 2017 gab das damals für Finanzen zuständige Mitglied der Oö. Landesregierung den Projektauftrag, das bestehende Haushalts- und Verrechnungssystem (HVS) auf eine integrierte Ergebnis- und Finanzierungsrechnung samt Vermögensbilanz umzustellen, den VA 2019 und RA 2019 nach den Grundsätzen der VRV 2015 zu erstellen und die haushaltsrechtlichen Bestimmungen des Landes OÖ auf Grundlage der VRV 2015 neu zu fassen bzw. zu adaptieren.

Aufgrund der VRV-Novelle und einer Entscheidung des damals zuständigen Mitglieds der Oö. Landesregierung sollten diese Projektvorgaben schließlich nicht zum VA 2019, sondern erstmals mit dem VA 2020 umgesetzt werden. Bereits vor dem Start des Projektes gab es eine Reihe von Abklärungsgesprächen, Analysen und Festlegungen. So wurde schon im April 2016 entschieden, bei Anwendung des neuen Haushaltsrechts die Bereichsbudgets im VA weiterhin in zehn Haushaltsgruppen, nach dem Ansatzverzeichnis dekadisch, zu gliedern. Das sollte – laut Angabe der FinD – eine einheitlichere Darstellung im Land OÖ selbst gewährleisten, weil die oö. Gemeinden ebendiese Gliederungssystematik anwenden. Zudem sollte dadurch eine bessere Vergleichbarkeit mit anderen Ländern, die diese Gliederungssystematik anwenden, erreicht werden. Alternativ bestand die Möglichkeit, sie nach Politik- und Aufgabenfeldern mit eindeutiger politischer Zuständigkeit, nachgeordneten Globalbudgets und sachlich zusammengehörenden Aufgaben einzuteilen.

- 4.2.** Wie der LRH bereits im Zuge der Prüfung des RA 2017⁶ ausführte, liegt die Festlegung der Gliederungsstruktur der Bereichsbudgets im Ermessen des Landes OÖ und ist durch § 6 Abs. 3 VRV 2015 rechtlich gedeckt. Allerdings steht die Entscheidung, Bereichsbudgets weiterhin nach Haushaltsgruppen und nicht nach Politik- bzw. Aufgabenfeldern und Globalbudgets zu gliedern, den Zielsetzungen einer wirkungsorientierten Verwaltungsführung entgegen. Deren Umsetzung kam in der oö. Landesverwaltung langjährig eine hohe Priorität zu. Das Land OÖ nahm dabei eine Vorreiterrolle ein. Da die Länder zwischen den beiden Gliederungsformen frei wählen können und es bereits unterschiedliche Festlegungen in den Ländern gibt, wird somit die Vergleichbarkeit ihrer Haushalte ohnedies erschwert. Um ein Mindestmaß an Vergleichbarkeit sicherzustellen, ist es daher umso wichtiger, die Bestimmungen der VRV 2015 auf Länder- und Gemeindeebene in den möglichen Bereichen einheitlich umzusetzen.

Aufgrund der vielschichtigen Herausforderungen und Problemstellungen war es aus Sicht des LRH nachvollziehbar, dass das Land OÖ die Möglichkeiten der VRV-Novelle nutzte und den Umsetzungshorizont für das Projekt erstreckte.

⁶ Siehe Bericht „Rechnungsabschluss 2017 des Landes OÖ“, LRH-100000-40/9-2018-MÜ (https://www.lrh-ooe.at/Mediendateien/Berichte2018/IP_RA_2017_Bericht_signed.pdf)

5.1. Die Einführung des neuen Haushaltsrechts betraf die gesamte Landesverwaltung und nicht nur die organisatorischen Einheiten der Direktion Finanzen. Daher wurde im Auftrag des zuständigen Mitglieds der Oö. Landesregierung eine direktions- und abteilungsübergreifende Projektorganisation eingerichtet, bestehend aus einem Projektleiter⁷, einem Kernteam und acht Arbeitsgruppen. Als übergeordnetes Entscheidungsgremium fungierte ein Lenkungsausschuss (LA) mit dem Landesamtsdirektor, den Leiterinnen und Leitern von sechs Direktionen der Landesverwaltung⁸, der Abteilung Informationstechnologie und dem Obmann des Landespersonalausschusses als Mitglieder. Auch wurde das Projekt nach Bedarf von externen und internen Experten begleitet.

Die Arbeiten wurden hauptsächlich in den einzelnen Arbeitsgruppen durchgeführt und die Ergebnisse durch die Projektleitung zusammengeführt. Über den Projektfortschritt wurde laufend dem LA und dem Finanzausschuss des Oö. Landtags berichtet. Schulungen der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der bewirtschaftenden Stellen und für die Politik erfolgten insbesondere vor Erstellung und Beschlussfassung des ersten Budgets nach dem neuen Haushaltsrecht, das Doppelbudget mit Ergebnis- und Finanzierungshaushalt für die Finanzjahre 2020 und 2021. Die ergänzend zur VRV 2015 für die Haushaltsführung des Landes notwendigen haushaltsrechtlichen Regelungen wurden auch neu gefasst; insbesondere die HO des Landes und die Ausführungsbestimmungen im VA. Ebenso war die Oö. Landesverfassung (Artikel 55) an die Erfordernisse und Begrifflichkeiten des neuen Haushaltsrechtes anzupassen.

Die Bewertung des Landesvermögens, die Grundlagenarbeit für den Vermögenshaushalt und die Erstellung einer Eröffnungsbilanz waren hauptsächlich in den zwei direktions- und abteilungsübergreifenden Arbeitsgruppen „Vorräte und Anlagenwirtschaft“ sowie „Vermögensbewertung“ zu erledigen und zu dokumentieren. In der Gruppe „Vermögensbewertung“ gab es zwei Untergruppen, die sich jeweils mit der Bewertung von Kulturgütern sowie Straßen- Tunnel- und Brückenbauten auseinandersetzten. Auch wurde es im Laufe der Projektabwicklung notwendig, eine weitere Subarbeitsgruppe unter maßgeblicher Mitwirkung der Direktion Personal (PersD) einzurichten, die sich primär mit der Bewertung von Personalarückstellungen und sonstigen Personalverrechnungssagenden befasste.

Aus dem Endbericht des Umsetzungsprojektes VRV 2015 geht hinsichtlich der Aktivitäten der genannten zwei Arbeitsgruppen hauptsächlich Folgendes hervor:

- Die beim Land zum Teil schon langjährig verwendete Anlagenwirtschaft war zu aktualisieren und auf die neuen Erfordernisse anzupassen. Dies betraf vor allem Teilbereiche im Straßenbau für die Straßenbewertung, Grundstücke, Anlagen zum Behördenfunk (BOS) und Kulturgüter. Auch waren neue Anlagenklassen einzurichten, um die Nutzungsdauern entsprechend den Vorgaben der VRV 2015 in einer Übersicht bzw. Anlage abbilden zu können.

⁷ Leiter der Budgetgruppe in der Direktion Finanzen

⁸ Direktionen Kultur, Finanzen, Personal, Präsidium, Straßenbau & Verkehr und Verfassungsdienst

- Kulturgüter wurden gemäß § 25 VRV 2015 anhand von verlässlich ermittelbaren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vorhandenen Gutachten oder Versicherungsschätzungen bewertet. Das Land legte den Grundsatz fest, keine Gutachten zum Zwecke der Erstellung der Eröffnungsbilanz zu beauftragen; standen weder verlässlich ermittelbare Anschaffungs- oder Herstellungskosten noch Gutachten zur Bewertung zur Verfügung, waren Kulturgüter in der Anlagenbuchführung ohne Wert und unter Angabe von Gründen für die Undurchführbarkeit der Bewertung zu erfassen. Die Unterarbeitsgruppe nahm daher keine externe Beratungsleistung in Anspruch; sie griff diesbezüglich auf im Kulturbereich vorhandene Expertise und Erfahrung zurück.
- Bei der Vermögensbewertung von Straßen, Brücken und Tunnelanlagen unterscheidet die VRV 2015 gemäß § 24 Abs. 9 zwischen Grundstück und Grundstückseinrichtung. Da das Grundstück für Straßen von einer Gebietskörperschaft de facto nicht veräußert werden kann, wurde nur ein Teil des ermittelbaren Wertes für den Straßengrund in die Vermögensrechnung aufgenommen. Dabei traf man für die Bewertung von Straßengrund bundesländerübergreifend eine Regelung in der Bandbreite von einem bis drei Euro pro m². Das Land OÖ legte für die Bewertung von Straßengrund in der EB 2020 jeweils drei Euro pro m² fest.

Für die Erstbewertung von Grundstückseinrichtungen (beispielsweise Brücken, Tunnel) wurden diese anhand ihres Zustands in fünf Qualitätsklassen eingeteilt. Hier wurde anschließend je nach Zustand ein bestimmter Prozentsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten zur Erstbewertung herangezogen. Auch diese Vorgehensweise war lt. Angabe der FinD bundesländerübergreifend abgestimmt.

Aufgrund der vielfältigen Finanzierungsverflechtungen zwischen dem Land und den oö. Gemeinden waren bei etlichen Anlagen rechtliche und wirtschaftliche Klarstellungen hinsichtlich der Vermögenszuordnung und Bewertung zu suchen und unter Beachtung verwaltungsökonomischer Prinzipien pragmatische Lösungen zu erarbeiten. Die Abstimmung der verschiedenen Bewertungsansätze sowie in weiterer Folge die Verbuchung von diversen Sachverhalten erfolgte in enger Abstimmung mit der fachlich zuständigen Direktion Straßenbau und Verkehr (SVD) sowie der für die Gemeindeaufsicht zuständigen Direktion Inneres und Kommunales (IKD).

- Ansatz- und Bewertungsfragen in Zusammenhang mit Personalarückstellungen löste die PersD in enger Abstimmung mit der Projektleitung und mit Hilfe externer Experten. Das Land OÖ nahm – so wie auch andere Länder – bei der Bewertung von Rückstellungen die Abzinsung nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren nicht mit der durch Umlauf gewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB), sondern mit einem „marktüblichen Zinssatz“⁹ vor. In diesem Punkt ist eine Abweichung von der VRV 2015 gegeben (Berichtspunkte 48 bis 50 sowie 53 und 54).

⁹ Als „marktüblicher Zinssatz“ wurden die Abzinsungszinssätze gem. § 253 Abs. 2 dHGB der Deutschen Bundesbank herangezogen, und zwar der 7-Jahresdurchschnitt des Zinssatzes bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren; dieser Wert betrug 1,97 Prozent p.a. (31.12.2019). Im Vergleich dazu betrug die UDRB per 31.12.2019 minus 0,173 Prozent bei einer durchschnittlichen Restlaufzeit von 12,12 Jahren.

- 5.2.** Aus Sicht des LRH war die eingerichtete Projektorganisation geeignet, die Einführung der VRV 2015 in der Landesverwaltung entsprechend dem Projektauftrag bis 2020 umzusetzen. Er entnahm der Projektdokumentation, dass die Aktivitäten der Arbeitsgruppen schriftlich festgehalten und bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz berücksichtigt wurden. Da das Land Kulturgüter und Straßenbauten im Regelfall nicht veräußern kann und im Rahmen der rechtlichen Vorgaben der VRV 2015 eher pragmatische Bewertungsgrundsätze verwendete, ist hier keine Vergleichbarkeit zur Privatwirtschaft gegeben. Auch die Vermögenshaushalte der Länder werden aus Sicht des LRH nur eingeschränkt vergleichbar sein. Die Länder nutzten allein beim Straßengrund durchaus unterschiedliche Werte innerhalb der in einer Landesfinanzreferentenkonferenz festgelegten Bandbreite oder verfolgten überhaupt – bedingt durch die zeitlich frühere Umsetzung der VRV 2015 – völlig andere Bewertungsansätze.

Diese Abweichung ist aus wirtschaftlicher Sicht nachvollziehbar, da die Anwendung des Abzinsungsfaktors nach UDRB bei der Barwertberechnung aufgrund seines negativen Wertes zu einer Auf- und nicht zu einer Abwertung der Nominalbeträge geführt hätte. Um diese Vorgangsweise zumindest im Nachhinein rechtlich auch in der VRV 2015 abzusichern, sollte das Land OÖ möglichst im Einklang mit den übrigen Ländern (im Rahmen der Mitwirkung im VRV-Komitee) auf eine entsprechende Anpassung der VRV 2015 (im Sinne einer stetigen Weiterentwicklung der öffentlichen Rechnungslegung) hinwirken. Nach Angabe der FinD sind Arbeiten an einer weiteren Novelle zur VRV 2015 bereits im Gange.

Weiters merkt der LRH hinsichtlich der Vergleichbarkeit mit anderen Ländern an, dass diese aus seiner Sicht nicht nur wegen unterschiedlicher Bewertungsansätze bei Vermögenswerten und Rückstellungen eingeschränkt ist. Ebenso erschwert sie die nach § 6 VRV 2015 zulässige unterschiedliche Darstellung der Bereichsbudgets nach sachlich definierten Politik- bzw. Aufgabenfeldern oder dekadisch festgelegten Haushaltsgruppen. Letztere wird in OÖ angewendet, wie der LRH bereits unter Berichtspunkt 4 ausführte.

- 6.1.** Das bestehende HVS des Landes, das schon langjährig auf Basis der doppelten Buchführung eingerichtet ist, war in zahlreichen Bereichen auf die Erfordernisse der VRV 2015 anzupassen. Es befassten sich damit zwei Arbeitsgruppen:

Die eigens eingerichtete Arbeitsgruppe „Eröffnungsbilanz/Rechnungsabschluss“ analysierte in einem ersten Schritt die bestehenden Konten der Kontenklassen Anlagen, Vorräte, Geldbestände, Forderungen, aktive Rechnungsabgrenzung, Rücklagen, Fremdmittel, Kapitaltransfers sowie Kapital- und Abschlusskonten im Hinblick auf deren Änderungsbedarf. Ziel dieser Analyse war, festzustellen, welche Kontosalen nach den Vorgaben der VRV 2015 nicht mehr relevant und daher aus- oder auf neue Konten umzubuchen waren. Zudem mussten neue Sachverhalte, wie z. B. die Bewertung von Forderungen und Rückstellungen, Abgrenzungen, der Ausweis von Investitionszuschüssen und Finanzierungsleasing, fixiert werden.

Die weitere Arbeitsgruppe „Stammdaten, Buchungen und Auswertungen“ setzte sich mit der konkreten buchungstechnischen Umsetzung der VRV 2015 im HVS auseinander. Allein die Einführung eines einheitlichen Kontenplans für alle Länder erforderte eine wesentliche Umstellung der

Stammdaten. Es wurde eine Überleitungstabelle erstellt, um die Finanzpositionen bis 2019 auf die jeweiligen Nachfolge-Finanzpositionen ab 2020 überführen zu können und so in diversen Fachanwendungen eine reibungslose Umstellung zu ermöglichen.

Als gemeinsames Instrument für die korrekte Kontierung wurde in Abstimmung zwischen Bund, Land und Gemeinden ein Kontierungsleitfaden erarbeitet. Dieser Leitfaden steht den Gebietskörperschaften online zur Verfügung.

Für die Umsetzung der VRV 2015 waren im HVS des Landes OÖ zahlreiche Umsetzungsschritte erforderlich, wie z. B.

- ein Konzept zur Abbildung der drei Haushalte sowie der Stammdatenstruktur MVAG-Codes¹⁰ war zu erstellen,
- Auswertungen für den Ergebnis-, den Finanzierungs- und den Vermögenshaushalt laut der Anlagen 1a, 1b und 1c der VRV 2015, sowie neue Salden- und Einzelpostenauswertungen zur Abfrage des Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalts waren zu programmieren.
- Weiters waren die in diversen Programmen hinterlegten Konten auf Grund des neuen Kontenplans der VRV 2015 umzustellen, IKS-Auswertungen hinsichtlich etwaiger Buchungsfehler zu erstellen und IKS-Prüfungen bei der Erfassung von Buchungsdaten auf Plausibilität zur Vermeidung von Fehleingaben vorzunehmen.
- Konzepte über den Ablauf und die Zuständigkeiten bei neuen Buchungs- und Geschäftsfällen waren zu erstellen; ebenso Skripten für die Buchhaltung und die bewirtschaftenden Stellen sowie Konzepte, Informationen und Unterstützungsleistung für Sozialhilfeverbände zur Umsetzung der VRV 2015.

6.2. Der LRH stellt fest, dass die konkrete Projektumsetzung die wesentlichen Voraussetzungen dafür schuf, die Haushaltsführung des Landes termingerecht ab 1.1.2020 auf das neue Haushaltsrecht im Wege der Dreikomponenten-Rechnung umzustellen. Auch trugen insbesondere die beispielhaft im Bericht ausgeführten Leistungen der einzelnen Arbeitsgruppen wesentlich dazu bei, die zur Erstellung des RA 2020 unverzichtbare EB 2020 noch im Jahr 2020 zu erstellen.

Wie sich im Zuge der Überprüfung der EB 2020 aber zeigte, ist in einzelnen Bereichen, wie z. B. langfristige Forderungen, Rückstellungen und Rücklagen Anpassungsbedarf sowohl in der EB 2020 als auch in der Weiterentwicklung des neuen Haushaltsrechts gegeben (Berichtspunkte 29, 43, 47 und 48).

¹⁰ MVAG – Mittelverwendungs- und -aufbringungsgruppen

Eröffnungsbilanz 2020

7.1. Bis etwa Mitte des Jahres 2020 bewertete die FinD das gesamte Landesvermögen und erfasste es im dazu adaptierten HVS. In der Folge erstellte sie die EB als Grundlage für den Vermögenshaushalt des Landes, der seit 1.1.2020 in Form einer Vermögensrechnung zu führen ist. Nachdem das für Finanzen zuständige Mitglied der Oö. Landesregierung die letzten Entscheidungen getroffen hatte, wie beispielsweise im Sinne des Wahlrechts nach § 31 VRV 2015 keine Rückstellungen für bestehende Pensionsverpflichtungen in die Vermögensrechnung aufzunehmen, wurde die EB 2020 dem LRH für seine Erhebungen zur gegenständlichen Initiativprüfung am 12.10.2020 übergeben und der Oö. Landesregierung zugeleitet.

Die EB stellt das Landesvermögen (Aktiva) den Fremdmitteln (Passiva) gegenüber. Der Saldo aus Aktiva abzüglich Passiva zeigt sich auf der Passivseite der Bilanz als Nettovermögen¹¹. Die EB 2020 soll offenlegen, über welches Vermögen das Land OÖ zum Stichtag 1.1.2020 verfügte und welche Substanzwerte es zu erhalten hat. Die Passiva geben Aufschluss darüber, wie das Land dieses Vermögen finanzierte, d. h. in welchem Ausmaß Eigen- oder Fremdmittel zum Einsatz kamen bzw. welche finanziellen Verpflichtungen mit den vorhandenen Vermögenswerten zukünftig bedient werden müssen, falls sie nicht aus den operativen Erträgen abgedeckt werden können.

Entsprechend § 3 Abs. 6 VRV 2015 ist der Vermögenshaushalt zumindest als Vermögensrechnung zu führen¹² und in kurzfristige und langfristige Bestandteile zu gliedern. § 18 sowie Anlage 1c der VRV 2015 geben diese Gliederung im Detail vor. Der von den Ländern anzuwendende Kontenplan und die Kontenzuordnung sind in Anlage 3a der VRV 2015 geregelt. Nach § 19 VRV 2015 sind Vermögenswerte dann in der Vermögensrechnung zu erfassen, wenn die Gebietskörperschaft zumindest wirtschaftliches Eigentum¹³ daran erworben hat.

Die dem LRH zur Prüfung übergebene EB 2020 stellt sich in verdichteter Form wie folgt dar:

¹¹ Diese Position würde dem Eigenkapital eines privatrechtlichen Unternehmens entsprechen.

¹² Der Vermögenshaushalt besteht gem. VRV 2015 jedenfalls aus einer Vermögensrechnung; ein Vermögensvoranschlag (=Planbilanz) ist nur fakultativ zu erstellen.

¹³ Wirtschaftliches Eigentum liegt unabhängig von einer zivilrechtlichen Eigentümerschaft vor, wenn die Gebietskörperschaft wirtschaftlich wie ein Eigentümer über eine Sache herrscht, indem sie diese insbesondere besitzt, gebraucht, die Verfügungsmacht über sie innehat und das Risiko ihres Verlustes oder ihrer Zerstörung trägt.

Tabelle 1: Eröffnungsbilanz 2020 des Landes OÖ in verdichteter Form

Aktiva		Wert
Bilanzposition		in Mio. Euro
A	Langfristiges Vermögen	10.365,4
A.I	Immaterielle Vermögenswerte	1,1
A.II	Sachanlagen	2.622,3
A.III	Aktive Finanzinstrumente/Langfristiges Finanzvermögen	71,0
A.IV	Beteiligungen	2.881,8
A.V	Langfristige Forderungen	4.789,1
B	Kurzfristiges Vermögen	552,1
B.I	Kurzfristige Forderungen	279,9
B.II	Vorräte	12,0
B.III	Liquide Mittel	198,7
B.IV	Aktive Finanzinstrumente/Kurzfristiges Finanzvermögen	0,0
B.V	Aktive Rechnungsabgrenzung	61,5
Bilanzsumme Aktiva		10.917,5

Passiva		Wert
Bilanzposition		in Mio. Euro
C	Nettovermögen (Ausgleichsposten)	3.698,7
C.I	Saldo der Eröffnungsbilanz	3.208,2
C.II	Kumuliertes Nettoergebnis	0,0
C.III	Haushaltsrücklagen	490,5
C.IV	Neubewertungsrücklagen (Umbewertungskonto)	0,0
C.V	Fremdwährungsumrechnungsrücklagen	0,0
D	Sonderposten Investitionszuschüsse (Kapitaltransfers)	6,8
D.I	Investitionszuschüsse	6,8
E	Langfristige Fremdmittel	5.412,5
E.I	Langfristige Finanzschulden, netto	409,0
E.II	Langfristige Verbindlichkeiten	4.841,3
E.III	Langfristige Rückstellungen	162,3
F	Kurzfristige Fremdmittel	1.799,4
F.I	Kurzfristige Finanzschulden, netto	74,5
F.II	Kurzfristige Verbindlichkeiten	1.619,2
F.III	Kurzfristige Rückstellungen	89,7
F.IV	Passive Rechnungsabgrenzung	16,0
Bilanzsumme Passiva		10.917,5

Quelle: LRH-eigene Darstellung

Der Saldo der EB ergibt sich aus der Differenz zwischen den erstmalig erfassten und bewerteten Vermögenswerten und den Fremdmitteln. Nach § 38 VRV 2015 ist eine spätere Änderung dieses Saldos nach der beschlussmäßigen Kenntnisnahme der EB 2020 durch den Oö. Landtag nur mehr unter bestimmten Voraussetzungen möglich. So müssen etwaige Korrekturen von Fehlern und Änderungen von Schätzungen bis spätestens fünf Jahre nach der Veröffentlichung der EB 2020 erfolgen und in der Nettovermögensveränderungsrechnung dargestellt werden.

- 7.2.** Der LRH stellt fest, dass die FinD die EB 2020 nach Maßgabe der VRV 2015 zeitgerecht erstellte und der Oö. Landesregierung zur Beschlussfassung vorlegte. Der LRH stellte Anpassungsbedarf zu einzelnen Positionen fest. Seine im Zuge der Prüfung ermittelten Sachverhalte und Verbesserungsvorschläge zum Ansatz und der Bewertung von Vermögensgegenständen sind den Berichtsausführungen zu den wesentlichen Bilanzpositionen zu entnehmen.
- 8.1.** Mit Amtsvortrag vom 5.11.2020 legte die FinD die gesamte EB 2020 mit einer kurzen Erläuterung der haushaltsrechtlichen Grundlagen, der Ansatz- und Bewertungsregeln sowie der größeren oder in der bisherigen Haushaltsführung nicht relevanten Bilanzpositionen der Oö. Landesregierung zur Beschlussfassung am 9.11.2020 vor. Nach dem Beschluss der Oö. Landesregierung und der beschlossenen Zuweisung an den Oö. Landtag wies dieser die EB 2020 am 12.11.2020 dem Finanzausschuss (FA) zur Beratung und Beschlussfassung zu. Der FA setzte sich in seiner Sitzung am 19.11.2020 mit der EB 2020 auseinander. In der Folge wurde die EB 2020 am 3.12.2020 dem Oö. Landtag zur Kenntnis gebracht. Im Sinne einer fachlichen Beratung und Unterstützung erläuterte die FinD die EB 2020 und deren wesentliche Bilanzpositionen im politischen Entscheidungsprozess jeweils den Klubs aller im Oö. Landtag vertretenen politischen Parteien, meist im Rahmen ihrer Budgetklausuren.
- 8.2.** Die ergänzende Information und Erläuterung der EB 2020 und einzelner Bilanzpositionen hält der LRH zum besseren Verständnis der EB 2020 für notwendig. Auch sind die in der EB 2020 angewendeten Bewertungsmethoden und die genaue Zusammensetzung der einzelnen Bilanzpositionen nachvollziehbar dokumentiert.

LANGFRISTIGES VERMÖGEN

Immaterielle Vermögenswerte

- 9.1.** Gemäß § 24 Abs. 2 VRV 2015 sind immaterielle Vermögenswerte identifizierbare¹⁴, nicht monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz. Zu diesen zählen beispielsweise Software und Lizenzen, Patentrechte, Rechte nach dem Musterschutzgesetz, Urheberrechte und Markenrechte, Nutzungs-, Servituts- oder Wegerechte, Fischerei- oder Jagdrechte sowie Syndikats-, Bau- und Wohnrechte. Eine Aktivierung ist

¹⁴ d. h. separat verwertbar oder aus bindenden Vereinbarungen ableitbar (vgl. IPSAS 31.19)

nur bei Anschaffungen¹⁵ vorgesehen; selbsterstellte Vermögenswerte dürfen nicht angesetzt werden. Gemäß § 24 Abs. 4 VRV 2015 erfolgt die Bewertung zu fortgeschriebenen Anschaffungskosten; bei unentgeltlichen Erwerben ist der beizulegende Zeitwert heranzuziehen. § 24 Abs. 5 VRV 2015 sieht vor, dass immaterielle Vermögenswerte, die einer Wertminderung durch Abnutzung unterliegen, auf ihre Nutzungsdauer linear abzuschreiben sind. Geringwertige Wirtschaftsgüter können vom Ansatz in der Vermögensrechnung ausgenommen werden. Anlage 7 – VRV 2015 sieht für Rechte, Lizenzen und Software eine Nutzungsdauer nach vertraglicher Vereinbarung oder beabsichtigter wirtschaftlicher Nutzung vor.

Die in der EB 2020 erfassten immateriellen Vermögenswerte¹⁶ in Höhe von 1,1 Mio. Euro umfassen ausschließlich Software und Lizenzen; der erfasste Buchwert entspricht den Anschaffungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibung, wobei grundsätzlich eine Nutzungsdauer von drei Jahren vorgesehen ist.¹⁷

Nicht in der EB 2020 enthalten sind Fischereirechte¹⁸ und Zuweisungsrechte für im Eigentum von sechs Wohnungsgesellschaften stehende Wohnungen für Bedienstete des Landes OÖ. Dies begründete die FinD damit, dass

- für diese Sachverhalte kein Anschaffungsvorgang erfolgte bzw. bekannt war und
- nach den geltenden Ansatz- und Bewertungsregeln Vermögenswerte nur anzusetzen sind, wenn eine verlässliche Wertermittlung möglich ist oder beispielsweise Kriterien nach dem „fair value“-Prinzip angewendet werden können.

Sonstige aktivierungsfähige Rechte konnten laut FinD nicht identifiziert werden. Sie beruft sich dabei auf die Meldungen der zuständigen bewirtschaftenden Stellen (u. a. der Abteilungen Gebäude- und Beschaffungsmanagement – GBM und Geoinformation und Liegenschaft – GeoL).

¹⁵ Dazu zählt auch der unentgeltliche Erwerb aus Schenkung, Erbschaft oder Vermächtnis oder die Überlassung zu einem symbolischen Wert (vgl. Online-Bilanzierungs- und Buchhaltungshandbuch (oBHBH) 2.1.2. Zugang und Erstbewertung).

¹⁶ Laut Anlage 3a – VRV 2015 sind die immateriellen Vermögenswerte dem Konto 0700 zuzuordnen. Mit der Umstellung auf die VRV 2015 erfolgt die Erfassung aller Anlagen (Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte) im HVS des Landes grundsätzlich über das Modul Anlagenwirtschaft (FI-AA). Für die immateriellen Vermögenswerte wurden dazu zwei neue Anlagenklassen (V070001 Software und Software-Lizenzen, V070002 Sonstige aktivierungsfähige Rechte) eingeführt. Die „alte“ Anlagenklasse (A40850 DV-Software) konnte in der Übergangsphase bis zum Frühjahr 2019 noch bebucht werden und bleibt z. B. für Abschreibungen (bis zum endgültigen Ausscheiden der Anlage) weiter in Verwendung.

¹⁷ Unter Berücksichtigung der geänderten Vorgaben laut VRV 2015 (z. B. Nutzungsdauer) konnten teilweise (wert)berichtigte Bestände in die EB 2020 übernommen werden. Auf die Anlagenklasse A40850 entfallen 0,4 Mio. Euro, auf die Anlagenklasse V070001 0,7 Mio. Euro. Die Anlagenklasse V070002 blieb unbucht.

¹⁸ Die Fischereirechte bestehen am Badensee Wildenau in der Marktgemeinde Aspach, an den Badeseen Feldkirchen an der Donau, am Holzöstersee in der Gemeinde Franking, am Thurn-Bach (Stockingerbach) in der Marktgemeinde Altenfelden und am Donau-Altarme-Pesenbach-Vorfluter in der Marktgemeinde Feldkirchen an der Donau. Der Eigentümer an den Badeseen ist die LiG; an den anderen Gewässern Private und die Republik Österreich.

9.2. Die Erfassung und Bewertung der Software und Lizenzen unter der Bilanzposition immaterielle Vermögenswerte waren für den LRH schlüssig und nachvollziehbar.

Zur Nichtaktivierung der Fischereirechte und Zuweisungsrechte hält der LRH Folgendes fest:

- Der Begriff „Anschaffung“ ist im Gegensatz zu „selbsterstellten Vermögenswerten“ zu verstehen. Da unter Anschaffung jeder unentgeltliche oder entgeltliche Erwerb zu subsumieren ist, fällt auch die Übertragung bzw. Überlassung von Rechten darunter, sofern diese in der Historie begründet ist. Sowohl bei den Fischerei- als auch den Zuweisungsrechten liegt ein Anschaffungsvorgang vor.
- Ein Ansatz in der EB hängt von der Wahrscheinlichkeit eines Zuflusses eines wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotentials sowie von der verlässlichen und verwaltungsökonomischen Ermittlung der Anschaffungskosten bzw. des beizulegenden Zeitwerts ab.¹⁹ Ein Ansatz der Zuweisungsrechte kann, da die Ansatzkriterien nicht gegeben sind, unterbleiben.²⁰ Bei den Fischereirechten sollte die Aktivierung nochmals vom Land OÖ geprüft werden, da ein wirtschaftlicher Nutzen angenommen werden kann.²¹

Sachanlagen

10.1. Sachanlagen umfassen materielle²² Posten, die erwartungsgemäß länger als ein Finanzjahr genutzt werden (§ 24 Abs. 1 VRV 2015). Eine Erfassung der Vermögenswerte erfolgt, wenn zumindest wirtschaftliches Eigentum erworben wurde (§ 19 Abs. 1 und 2 VRV 2015).

Die Bewertung der Sachanlagen hat grundsätzlich zu fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem beizulegenden Zeitwert zu erfolgen (§ 24 Abs. 4 VRV 2015); für die Erstellung der EB können zusätzlich vereinfachte Bewertungsmethoden verwendet werden (§§ 38 f VRV 2015). Für bewegliche Sachanlagen kann aus Zwecken der Vereinfachung ein Festwertverfahren für die Bewertung zur Anwendung kommen. Zudem ist die Bildung von Sachgesamtheiten²³ zulässig. Sachanlagen, die einer Wertminderung durch Abnutzung unterliegen, sind auf ihre Nutzungsdauer linear abzuschreiben (§ 24 Abs. 5 VRV 2015). Für die Berechnung der Abschreibung ist die Nutzungsdauertabelle (Anlage 7 – VRV 2015) anzuwenden; mit Begründung kann auch eine abweichende tatsächliche Nutzungsdauer verwendet werden. Die Abschreibung beginnt

¹⁹ vgl. RFG 2018/22, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung von immateriellem Vermögen und Sachanlagen

²⁰ Der wirtschaftliche Nutzen der Zuweisungsrechte kann darin gesehen werden, dass das Land OÖ als Dienstgeber seinen Bediensteten Wohnungen anbieten kann, was im Kampf um qualifizierte Fachkräfte einen Vorteil gegenüber anderen potentiellen Arbeitgebern darstellen kann. Die Ermittlung eines plausiblen Werts wäre aber mit Ungewissheiten behaftet und mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden.

²¹ Das Land OÖ als Fischereiberechtigter kann über seine Fischereirechte ausschließlich verfügen (z. B. durch Veräußerung oder Verpachtung (siehe §§ 3 und 7 Oö. Fischereigesetz 2020); das Kriterium des wirtschaftlichen Nutzens sollte damit unstrittig sein.

²² im Sinne von körperlich, d. h. physisch greifbar.

²³ Gegenstände mit gleicher Nutzungsdauer werden zusammengefasst, wenn diese üblicherweise zusammen genutzt werden.

mit der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes. Ist der Vermögensgegenstand länger als sechs Monate des Haushaltsjahres im Anlagevermögen, ist die gesamte Jahresabschreibung zu erfassen; andernfalls die Hälfte. Eine monatsgenaue Abschreibung ist ebenfalls zulässig (§ 19 Abs. 10 VRV 2015). Geringwertige Wirtschaftsgüter können vom Ansatz in der Vermögensrechnung ausgenommen werden (§ 24 Abs. 5 VRV 2015).

Gemäß § 24 Abs. 3 VRV 2015 ist ein vollständiges Anlagenverzeichnis zu führen. Liegen die Werte für vor Inkrafttreten der VRV 2015 angeschaffte oder hergestellte Sachanlagen nicht vor, sind diese jedenfalls nachträglich zu erheben. Sind vorhandene Sachanlagen bereits vollständig abgeschrieben, sind sie bis zu ihrem Ausscheiden mit dem Wert Null anzusetzen.

Die Sachanlagen sind zumindest in folgende Kategorien zu untergliedern (§ 18 Abs. 5 VRV 2015): Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur, Gebäude und Bauten, Technische Anlagen, Amts- Betriebs- und Geschäftsausstattung und Kulturgüter; Anlage 1c – VRV 2015 sieht weitere Kategorien vor. Die EB 2020 weist unter den Sachanlagen folgende Kategorien und Werte aus:

Tabelle 2: A.II Sachanlagen

Bezeichnung		Wert (in Mio. Euro)
A.II.1	Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur	2.492,3
A.II.2	Gebäude und Bauten	0,1
A.II.3	Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen	0,0
A.II.4	Sonderanlagen	14,5
A.II.5	Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen	52,9
A.II.6	Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung	23,8
A.II.7	Kulturgüter	9,5
A.II.8	Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau	29,1
Buchwert per 1.1.2020		2.622,3

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details zur EB 2020

Mit der Gründung der Landes-Immobilien GmbH (LIG) im Jahr 2002 wurden Grundstücke – ausgenommen Straßenbauten und -grundstücke – und Gebäude des Landes OÖ an diese veräußert. Diese Vermögenwerte scheinen daher in der Bilanz der LIG – und nicht in der EB des Landes OÖ – auf. Der Großteil des unter den Sachanlagen ausgewiesenen Vermögens (2.472,5 Mio. Euro bzw. 94,3 Prozent) steht daher im Zusammenhang mit den Straßenbauten.

- 10.2.** Der LRH überprüfte die Übereinstimmung der Sachkonten mit den Werten laut Anlagenverzeichnis und stellte keine Abweichungen fest. Er fand keine Hinweise, dass Vermögenswerte im Bereich der Sachanlagen nicht in der EB ausgewiesen wurden.

Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur

- 11.1.** Die Bilanzposition Grundstücke, Grundstückseinrichtungen²⁴ und Infrastruktur gliedert sich in folgende Konten und Werte:

Tabelle 3: A.II.1 Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur

Bezeichnung	Wert (in Mio. Euro)
A.II.1 Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur	2.492,3
<i>davon Bebaute Grundstücke (Konto 0001)</i>	13,6
<i>davon Unbebaute Grundstücke (Konto 0002)</i>	6,2
<i>davon Straßenbauten (Konto 0020)</i>	2.157,5
<i>davon Grundstücke zu Straßenbauten (Konto 0030)</i>	247,7
<i>davon Anlagen zu Straßenbauten (Konto 0050)</i>	67,2

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details zur EB 2020

Bebaute bzw. Unbebaute Grundstücke

- 12.1.** Laut Kontenplan (Anlage 3a – VRV 2015) ist eine Trennung in Bebaute und Unbebaute Grundstücke vorgesehen. Unter dem Konto Bebaute Grundstücke ist nur der auf den Grund und Boden entfallenden Wert abzubilden. Der Gebäudewert ist unter dem Konto Gebäude und Bauten (Konto 0100) darzustellen. Grundstücke sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten; bei unentgeltlichem Erwerb erfolgt die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert (§ 24 Abs. 4 VRV 2015). Grundstücke unterliegen keiner Abschreibung (§ 24 Abs. 9 VRV 2015). Im Rahmen der Erstellung der EB 2020 können Grundstücke auch zum beizulegenden Zeitwert auf Basis eines vorhandenen Gutachtens, nach einer internen plausiblen Wertfeststellung oder mittels Schätzwertverfahren (z. B. Grundstücksrasterverfahren) bewertet werden (Übergangsbestimmungen gemäß § 39 Abs. 3 und 4 VRV 2015).

Unter den Positionen Bebaute bzw. Unbebaute Grundstücke²⁵ wurden Grundstücke am „Ennshafen“ mit einem Buchwert von 13,6 Mio. Euro bzw. 5,2 Mio. Euro erfasst. Der Bewertung liegt ein Gutachten für eine geplante Einbringung der Grundstücke als Sacheinlage in die Ennshafen OÖ GmbH aus dem Jahr 2017 zu Grunde.²⁶ Dem damaligen Auftrag entsprechend

²⁴ Unter Grundstückseinrichtungen sind Infrastrukturanlagen, insbesondere befestigte und unbefestigte Straßen, Schienen-, Flug- und Hafenanlagen, zu verstehen (§ 24 Abs. 9 VRV 2015).

²⁵ Infolge der Erfassung der Grundstücke im HVS des Landes über das Modul Anlagenwirtschaft (FI-AA) wurden auch neue Anlagenklassen (V000101 Bebaute Grundstücke und V000201 Unbebaute Grundstücke) eingeführt.

²⁶ Bei der Bewertung wurde das Vergleichswertverfahren angewendet.

unterlagen die Grundstücke²⁷ mit einer Gesamtfläche von 441.983 m² der Wertermittlung; die in den Grundbuchsauszügen ausgewiesenen Belastungen²⁸ waren von der Bewertung nicht erfasst,²⁹ da laut Auskunft der Abt. GBM eine Veräußerung der Grundstücke nur an die Inhaber der Rechte in Frage kam. Der Wert der Grundstücke wurde mit 18,8 Mio. Euro festgesetzt.

Unter die Position Unbebaute Grundstücke fällt zudem ein Vermögenswert von 1,0 Mio. Euro. Dabei handelt es sich um Grundstücke, die im Rahmen von Straßenbauprojekten vom Land OÖ angekauft bzw. eingetauscht wurden, aber nicht unmittelbar zur Straßennutzung erforderlich sind (z. B. Parkplatz Langbathseen und Dachstein). Diese Grundstücke wurden mit den Anschaffungskosten bewertet.

- 12.2.** Im Zusammenhang mit den Grundstücken am Ennshafen überprüfte der LRH die Übereinstimmung des Flächenausmaßes laut Gutachten mit dem Grundbuch. Auf Basis der Grundbuchsauszüge errechnete der LRH zum Stichtag 31.12.2019 ein Flächenausmaß von 439.432 m², was zu einem um ca. 160.000 Euro zu hohen Ansatz der Grundstücke in der EB führte.³⁰ Da grundbücherliche Belastungen bei der gutachterlichen Wertermittlung nicht berücksichtigt wurden, geht der LRH davon aus, dass auch aus diesem Grund der in der EB erfasste Buchwert zu hoch angesetzt wurde. Der LRH regt an, den Sachverhalt nochmals zu prüfen und gegebenenfalls den Buchwert zu korrigieren. Die stichprobenartige Überprüfung der unbebauten Grundstücke, die im Rahmen von Straßenbauprojekten vom Land OÖ angekauft bzw. eingetauscht wurden, aber nicht unmittelbar zur Straßennutzung erforderlich sind, mit dem Grundbuch, ergab keine Abweichungen.

Straßenbauten

- 13.1.** Unter der Konten-Gruppe Straßenbauten sind Grundstückseinrichtungen der dem Land OÖ zurechenbaren Straßeninfrastruktur erfasst. Zu diesen zählen Straßen, Gehwege, Radwege und sonstige Verkehrsflächen sowie straßenbauliche Kunstbauten, wie Tunnel, Brücken oder Galerien. Ein Ansatz in der Vermögensrechnung setzt voraus, dass zumindest wirtschaftliches Eigentum an den Straßenbauten erworben wurde (§ 19 Abs. 1 VRV 2015).

²⁷ EZ 374, 826, 1572, 1703 und 1869 KG 45102 Enns

²⁸ Bestandrecht und Fruchtgenussrecht für die EHG Ennshafen GmbH

²⁹ Gleiches gilt für die vorhandenen Baulichkeiten, Befestigungen, Hafenanlagen oder sonstige Einrichtungen; diese stehen laut Auskunft der FinD nicht im Eigentum des Landes OÖ (Superädifikat).

³⁰ Der Berechnung liegen die Wertfaktoren und Ausgangswerte für die jeweiligen Grundstücksnummern laut Gutachten zu Grunde.

Ausgehend von den straßenrechtlichen Bestimmungen zur Finanzierung und Erhaltungspflicht von Straßenbauten identifizierte die mit der Erstbewertung der Straßen befasste Arbeitsgruppe „Straßen-, Brücken- und Tunnelbewertung“ mehrere Straßenbestandteile bzw. bestimmte sonstige Anlagen, deren wirtschaftliche Eigentümerschaft strittig war oder deren Ausweis in der EB eines wirtschaftlichen Eigentümers (Land oder Gemeinden) mangels Kenntnis der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden gewesen wäre. Unter Einbindung eines externen Experten erarbeitete die Arbeitsgruppe in Abstimmung mit der IKD³¹ eine „Richtlinie“ für den künftigen Ausweis in den Vermögensrechnungen des Landes bzw. der Gemeinden.³²

Tabelle 4: Wirtschaftliche Eigentümerschaft und Aktivierung von Straßenbestandteilen bzw. Anlagen

Straßenbestandteil bzw. Anlage	Wirtschaftlicher Eigentümer	Aktivierung
Geh- und Radwege im Zuge von Landesstraßen	Gemeinde	Gemeinde
Fahrbahnteiler im Zuge von Landesstraßen	Gemeinde	anteilig Land und Gemeinde
Querungshilfen im Zuge von Landesstraßen	Gemeinde	anteilig Land und Gemeinde
Haltestellenbuchten im Zuge von Landesstraßen	Gemeinde	anteilig Land und Gemeinde
Anschlüsse (z. B. Linksabbieger) entlang von Landesstraßen	Gemeinde (oder Dritter)	anteilig Land und Gemeinde (oder Dritter)
Ampelanlagen auf Landesstraßen	Land	Land
Ampelanlagen auf Kreuzungen von Straßen verschiedener Straßenerhalter (Land und Gemeinden)	Land	Land
Beleuchtungskörper entlang von Landesstraßen	Gemeinde	Gemeinde
Beleuchtungskörper entlang von ehemaligen Bundesstraßen	Land	Land
Beleuchtungskörper an Kreuzungen zwischen ehemaligen Bundesstraßen und Landesstraßen	entlang von ehemaligen Bundesstraßen: Land entlang von Landesstraßen: Gemeinde	entlang von ehemaligen Bundesstraßen: Land entlang von Landesstraßen: Gemeinde
Lärmschutzwände entlang von Landesstraßen	Land	Land
Kreisverkehre und Kreuzungen im Zuge von Landesstraßen	Land	Land

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Daten der FinD

³¹ Da es in den angesprochenen Fällen hauptsächlich eine Abstimmung hinsichtlich des Ausweises zwischen dem Land OÖ und den Gemeinden bedurfte, wurde die IKD als Aufsichtsbehörde in die Überlegungen miteinbezogen.

³² siehe 4. LA-Sitzung am 22.10.2019

13.2. Grundsätzlich spricht sich der LRH für eine gesamthafte Aktivierung der Vermögenswerte beim jeweiligen wirtschaftlichen Eigentümer aus. Im Sinne der Verwaltungsökonomie nimmt der LRH die gewählte Methode zur Ermittlung des Aktivierungsbetrages bei bestimmten Straßenbestandteilen oder sonstigen Anlagen (Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach der Finanzierung) zur Kenntnis. Wichtig ist aus Sicht des LRH, dass Land und Gemeinden die gewählte Methode stetig anwenden und nicht unterschiedlich auslegen. Vermögenswerte sollten weder nicht noch doppelt erfasst werden. Um eine länderübergreifend einheitliche Vorgehensweise bei gleichgelagerten Fällen sicherzustellen, regt der LRH an, dass das Land OÖ im VR-Komitee auf die Erarbeitung einer Empfehlung – wie bei den Schutzbauten³³ – hinwirkt.

14.1. Die Bewertung der Straßenbauten hat grundsätzlich zu den (fortgeschriebenen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen (§ 24 Abs. 4 VRV 2015). Für den Aufbau einer Verkehrsfläche ist nach den erläuternden Bemerkungen zu § 24 eine getrennte Bewertung der Schichten des Oberbaus (Deckschicht, gebundene bzw. ungebundene Tragschichten) und des Unterbaus nicht notwendig. Es wird ausschließlich zwischen unbefestigten und befestigten Verkehrsanlagen unterschieden. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind auf ihre Nutzungsdauer linear abzuschreiben (§ 24 Abs. 5 VRV 2015). Die Nutzungsdauer ist der Anlage 7 – VRV 2015 zu entnehmen. Eine andere Berechnung der Abschreibung ist dann möglich, wenn sich aus den tatsächlichen Gegebenheiten eine andere voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer ergibt. Dies ist zu begründen. Die Übergangsbestimmungen sehen für den erstmaligen Ansatz vereinfachte Bewertungsverfahren vor; demnach kann die Bewertung (§ 39 Abs. 6 VRV 2015)

- mittels Wertangaben in vorhandenen Gutachten oder
- nach einer internen plausiblen Wertfeststellung oder
- mittels sonstiger Nachweise, wie zeitgemäße Durchschnittspreisermittlung, sofern weder fortgeschriebene Anschaffungs- oder Herstellungskosten, noch Unterlagen gemäß den vorangegangenen Punkten herangezogen werden können,³⁴

erfolgen.

In der Landesfinanzreferentenkonferenz wurde am 9.11.2018 eine einheitliche Vorgangsweise bei der Bewertung der Altbestände von Straßenbauten in den EB beschlossen. Festgelegt wurden Bandbreiten und Werte für den Ansatz sowie Qualitätsklassen für die Zustandsbewertung. Unter Berücksichtigung dieses Beschlusses legte die SVD auf Basis von Erfahrungswerten Wertansätze fest; die FinD legte diese dem LA zur

³³ Vgl. dazu Empfehlung des VR-K Nr. 05-VRV 2015 vom 29.10.2020 (https://www.staedtebund.gv.at/fileadmin/USERDATA/themenfelder/finanzen/VR_415_Beilage_Empfehlung_VR-K_Nr._05-VRV_2015_Kofinanzierte_Schutzbauten.pdf)

³⁴ Zur Durchschnittspreisermittlung ist in den Erläuterungen zu § 39 festgehalten, dass die Aufzeichnungen über Durchschnittspreise ausreichende Aussagekraft besitzen sollen, indem sie sich auf vergleichbare Grundstückseinrichtungen beziehen. Liegen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausschließlich von Teilen von Grundstückseinrichtungen vor, so können diese auf Anlagen ähnlicher Funktionalität hochgerechnet werden. Es können auch Durchschnittspreise anderer Gebietskörperschaften herangezogen werden.

Beschlussfassung vor. Folgende Tabelle 5 fasst die Bandbreiten und Wertansätze zusammen:³⁵

Tabelle 5: Überblick über die Bewertungsansätze bei Straßenbauten

Straßenbauten	Wertansatz pro Maßeinheit	
	Beschluss in der Landesfinanzreferentenkonferenz vom 9.11.2018	Beschluss des Lenkungsausschusses vom 30.1.2019
Straßenoberbau (inkl. Anlagen und Straßenausrüstung)	80 bis 110 Euro pro m ²	100 Euro pro m ²
Brücken	1.500 bis 2.000 Euro pro m ²	2.000 Euro pro m ²
Tunnel	25.000 bis 40.000 Euro pro lfm	28.000 Euro pro lfm
Galerien	15.000 bis 20.000 Euro pro lfm	2.000 Euro pro m ²
Steinschlagschutzbauten	250 Euro pro m ²	
Mauern	400 Euro pro m ²	
Geankerte Stützmauern		1.000 Euro pro m ²
Elektrotechnische und maschinelle Anlagen zur Tunnelsicherung (E/M-Anlagen)		7.000 Euro pro lfm

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Daten der FinD

Laut Abteilung Brücken- und Tunnelbau (Abt. BauB) wurden die Galerien analog den Brücken mit 2.000 Euro je m² erfasst, da diese sowohl von der Bauweise als auch der Prüfung und Kontrolle einem Brückentragwerk entsprechen. Die unterschiedliche Bandbreite der zwei Konstruktionen liegt darin begründet, dass es sich zum einen um einen Laufmeterpreis und zum anderen einen Quadratmeterpreis handelt. Bei den üblichen Querschnittsausbildungen sind diese vergleichbar. Mit dem Quadratmeterpreis kann laut Abt. BauB besser den jeweiligen lokalen geometrischen Verhältnissen der einzelnen Objekte Rechnung getragen werden.

Da geankerte Konstruktionen wesentlich teurer und aufwendiger herzustellen und nicht mit allgemeinen Mauern vergleichbar sind, wurde auf Basis von Vergleichswerten ein Wertansatz von 1.000 Euro pro m² von der Abt. BauB ermittelt. Für die Steinschlagschutzbauten wurde kein eigener Wertansatz bestimmt.

Infolge der sehr unterschiedlichen Nutzungsdauern der baulichen Tunnelanlagen (70 Jahre) und E/M-Anlagen (20 Jahre) wurde laut Abt. BauB eine Aufteilung des Wertansatzes für sachlich notwendig erachtet. Aufgrund von Erfahrungswerten wurden somit für Tunnel (Bau) 28.000 Euro pro lfm und für Tunnel (E/M-Anlagen) 7.000 Euro pro lfm als Wiederbeschaffungswert festgelegt.

³⁵ Zum Vergleich setzten die Länder Tirol und Kärnten für Brücken 1.500 Euro pro m², für Tunnel 25.000 Euro pro lfm und für Galerien 15.000 Euro pro lfm fest.

Für die Zustandsbewertung laut Beschluss in der Landesfinanzreferentenkonferenz sollte eine Einteilung in Qualitätsklassen („Schulnotensystem“) erfolgen, wobei jeder Zustandskategorie ein Qualitätsabschlag zugeordnet ist. Folgende Tabelle 6 gibt dazu einen Überblick:

Tabelle 6: Zustandsbewertung laut Landesfinanzreferentenkonferenz

Qualitätsklasse	Zustandsbeschreibung	Qualitätsabschlag
1	Sehr gut	bis 20%
2	Gut	bis 40%
3	Akzeptabel	bis 60%
4	Schlecht	bis 80%
5	Erneuerungsbedürftig	bis 100%

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Daten der FinD

Zudem wird auch die Verwendung einer von Anlage 7 – VRV 2015 abweichenden Nutzungsdauer von der Landesfinanzreferentenkonferenz vorgeschlagen, wenn sich diese aus den tatsächlichen Gegebenheiten ergibt.³⁶

- 14.2.** Der LRH wertet den Bewertungsansatz als das Ergebnis bilanzpolitischer Erwägungen, um eine möglichst einheitliche Vorgehensweise bei der Bewertung des Altbestands der Straßenbauten sicherzustellen. Für die Erstbewertung konnte er diesen pragmatischen Lösungsansatz im Sinne der Verwaltungsökonomie nachvollziehen. Die abweichenden Wertansätze (z. B. geankerte Stützmauern und E/M-Anlagen) waren für den LRH schlüssig.
- 15.1.** In der EB 2020 sind dem Wertansatz Straßenbauten (Konto 0020) folgende Positionen zugeordnet:

Tabelle 7: Übersicht zu Straßenbauten

Grundstückseinrichtung	Wert (in Mio. Euro)
Straßen	972,6
Kunstabauten	1.184,9
<i>davon Tunnel</i>	255,3
<i>davon Brücken und Galerien</i>	910,1
<i>davon geankerte Stützmauern</i>	19,5
Buchwert per 1.1.2020	2.157,4

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details zur EB 2020

³⁶ Diese Möglichkeit ist bereits in den erläuternden Bemerkungen zu § 24 angeführt.

Im Rahmen der Erstbewertung sind unter der Position **Straßen** der Straßenaufbau von Landesstraßen „L“ (inkl. der ehemaligen Bundesstraßen „B“) erfasst sowie das zurechenbare Straßenzubehör, wie z. B. Schutzplanken, Verkehrsinseln, Lärmschutzwände, Ampelanlagen, Orientierungssysteme bzw. Beschilderungen, Straßenentwässerungsanlagen oder Beleuchtungskörper. Unter Kunstbauten fallen sämtliche Ingenieurbauwerke des Tiefbaus. Das Land OÖ erfasst unter dieser Position ausschließlich Tunnel, Brücken und Galerien sowie geankerte Stützmauern.³⁷

Für die Erstbewertung des Straßennetzes wurde eine altersabhängige Abminderungsfunktion verwendet, die sich am RVS 13.05.31-Merkblatt „Bewertung des Anlagevermögens der Straßeninfrastruktur“³⁸ orientiert.³⁹ Ausgangspunkt war die Berechnung des theoretischen Herstellungsjahres je Einzelabschnitt mit identem Straßenaufbau mittels der im Pavement Management System (Oberbaudatenbank) vorhandenen Daten.⁴⁰ Unter Berücksichtigung des angenommenen Wiederbeschaffungswertes von 100 Euro pro m² wurde der Straßenaufbau entsprechend der Nutzungsdauer von 33 Jahren (Anlage 7 – VRV 2015) abgeschrieben. Diese Methodik wurde für alle Oberbauabschnitte angewendet und anschließend je Anlage (Straßenzug) aufsummiert.

Ausgangspunkt für die erstmalige Bewertung der **Kunstbauten** waren die festgelegten Wiederbeschaffungswerte (Berichtspunkt 14). Die Bewertung der einzelnen Objekte orientierte sich an den RVS 13.03-Merkblättern für die Überwachung, Kontrolle und Prüfung von Kunstbauten.⁴¹ Demnach erfolgt eine Kategorisierung nach Qualitätsklassen (Zustandsnote 1 bis 5). Für jede Zustandskategorie wurde weiters ein Qualitätsabschlag zwischen 10 und 90 Prozent festgelegt, der innerhalb der Bandbreite laut Beschluss in der Landesfinanzreferentenkonferenz lag. Als Nutzungsdauer wurde aufgrund von Erfahrungswerten generell 70 Jahre festgelegt.⁴² Jeder Qualitätsklasse war eine Restnutzungsdauer zu Grunde gelegt. Aufsummiert

³⁷ In der Anlagenwirtschaft (FI-AA) wurden für die Straßenbauten auch neue Anlagenklassen eingeführt, dabei wird jeder Straßenzug und jeder Kunstbau als eigene Anlage festgelegt. Für jede neue Investition wird zur jeweiligen Anlage eine Unteranlage angelegt und entsprechend aktiviert.

³⁸ Bei den RVS handelt es sich um Richtlinien und Vorschriften für das Straßenwesen, welche von Vertretern des Bundes, der Länder und der Gemeinden und unter Einbindung von Experten einvernehmlich erstellt und zur Anwendung empfohlen werden. Die RVS „Bewertung des Anlagevermögens der Straßeninfrastruktur“ soll eine einheitliche Grundlage für die Ersterfassung und Erstbewertung des Anlagevermögens der Straßeninfrastruktur für die Erstellung der EB gewährleisten.

³⁹ Ursprünglich wurde eine zustandsabhängige Abminderungsfunktion vorgeschlagen (siehe 2. LA-Sitzung vom 27.9.2019), da die „Bewertung auf Basis des Straßenzustandes den kleinsten gemeinsamen Nenner bei allen Ländern (und Gemeinden)“ darstellte. Laut Abt. Straßenbau und -erhaltung stellt eine Abschreibung entsprechend dem Straßenzustand aber eine behelfsmäßige Alternative aufgrund fehlender Daten dar. Die Abteilung prüfte und berechnete von Beginn an alle Varianten (altersabhängige Abminderung, zustandsabhängige Abminderung oder Kombinationen von beiden, wobei Letztere nicht in das RVS Merkblatt-13.05.31 übernommen wurde). Da die Abteilung die notwendigen Daten für eine altersabhängige Berechnung in einer Oberbaudatenbank für alle Landesstraßen führt, wurde schlussendlich der altersabhängigen Abminderungsfunktion der Vorzug gegeben.

⁴⁰ Das theoretische Herstellungsjahr eines Einzelabschnitts errechnet sich aus dem dickengewichteten Mittelwert aller aufeinanderliegenden Asphaltsschichten.

⁴¹ Bei jeder Bauwerksklasse sind die einzelnen Bauteilgruppen zu bewerten und ist eine Objektbewertung am Gesamtobjekt vorzunehmen.

⁴² siehe 3. LA-Sitzung am 30.1.2019

errechnete sich ein Buchwert von 1.184,9 Mio. Euro, der in die EB übernommen wurde. Folgende Tabelle fasst die Berechnungsmethodik zusammen:

Tabelle 8: Ermittlung des Buchwerts für Kunstbauten

Kunstbauten	Qualitäts- klasse	Qualitäts- abschlag	Fläche bzw. Länge	Wertansatz in Mio. Euro
Tunnel	1	10%	0	0,0
	2	30%	13.025 lfm	255,3
	3	50%	0	0,0
	4	70%	0	0,0
	5	90%	0	0,0
Summe			13.025 lfm	255,3
Brücken und Galerien	1	10%	135.228 m ²	242,9
	2	30%	352.392 m ²	492,1
	3	50%	160.037 m ²	160,0
	4	70%	25.092 m ²	15,1
	5	90%	0	0,0
Summe			672.749 m²	910,1
Geankerte Stützmauern	1	10%	2.039 m ²	1,8
	2	30%	21.619 m ²	15,1
	3	50%	5.063 m ²	2,5
	4	70%	0	0,0
	5	90%	0	0,0
Summe			28.721 m²	19,5

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Daten der Abt. BauB

- 15.2.** Der LRH nimmt aus verwaltungsökonomischen Erwägungen zur Kenntnis, dass im Rahmen der Erstbewertung je Straßenzug auch das Straßenzubehör mitberücksichtigt und nicht gesondert erfasst bzw. bewertet wurde. Wichtig ist, dass das Land künftig sämtliche (Sub-)Anlagen zu Straßenbauten – wie bereits vorgesehen – gesondert erfasst, da diesen oftmals unterschiedliche Nutzungsdauern zu Grunde liegen (z. B. Ampelanlagen 15 Jahre). Der LRH befürwortet die Bewertung der Straßen und Kunstbauten entsprechend der RVS-Merkblätter.

Der LRH hält positiv fest, dass aufgrund der vorhandenen Daten die Bewertung der Straßen durch eine altersabhängige Abminderungsfunktion

möglich war. Im Vergleich zu anderen Ländern konnte damit eine exaktere Bewertung des Landestraßenvermögens erfolgen.⁴³

Infolge eines Übertragungsfehlers beim Tunnel Lambach ist bei diesem Objekt ein zu geringer Wert in der EB 2020 aktiviert. Unter Berücksichtigung der für Kunstbauten verwendeten Berechnungsmethodik errechnete der LRH beim Tunnel Lambach einen Buchwert von 23,5 Mio. Euro (+5,2 Mio. Euro). Er regt an, diese Position in der Vermögensrechnung entsprechend zu adaptieren.

Der LRH gewann den Eindruck, dass sich die Arbeitsgruppe detailliert mit den Problemstellungen der Erstbewertung des Straßennetzes auseinandersetzt (z. B. Variantenberechnung im Zusammenhang mit den Abminderungsfunktionen, Führung der Anlagenbuchhaltung, Anwendung der Halbjahresregel, Zeitpunkt der Aktivierung, Auf- und Abwertungen, Abtretung und Teilung von Straßenzügen, Erfassung von Planungskosten, Buchung von Investitionszuschüssen und Kapitaltransfers). Der LRH weist darauf hin, dass die in der Arbeitsgruppe festgelegten und/oder vom LA zur Kenntnis genommenen bzw. genehmigten Bewertungsprinzipien aus Gründen Bilanzkontinuität stetig angewendet werden sollen.

Grundstücke zu Straßenbauten

16.1. Laut Kontenplan (Anlage 3a – VRV 2015) sind Grundstücke zu Straßenbauten gesondert zu erfassen (Konto 0030). Die Werte umfassen den Grund und Boden der Verkehrs- und Verkehrsnebenflächen (Straßen, Güterwege, Gehwege, Radwege usw.). Für die Bewertung von Straßengrundstücken sind grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen (§ 24 Abs. 4 VRV 2015); in den Übergangsbestimmungen sind abweichende Bewertungsmethoden für Grundstücke vorgesehen (§ 39 Abs. 3 VRV 2015).

In der Landesfinanzreferentenkonferenz wurde am 9.11.2018 der Beschluss gefasst, für die Bewertung des Straßengrundes eine Bandbreite von ein bis drei Euro pro m² festzusetzen. Das Land OÖ legte dafür einen Wert von drei Euro pro m² fest.⁴⁴ Das Land OÖ wies in der EB einen Wert von 247,7 Mio. Euro aus; diesem lag eine Fläche von 82.578.235 m² zu Grunde. Das Flächenausmaß und die Eigentümerschaft wurde von der Abt. GeoL per 1.10.2019⁴⁵ auf Basis der Daten laut DKM (digitale Katastralmappe) und Grundbuch ermittelt und abgeglichen.

⁴³ Infolge von Unschärfen ergäbe sich bei Anwendung der zustandsabhängigen Abminderungsfunktion ein um ca. 1,0 Mio. Euro höherer Vermögenswert.

⁴⁴ siehe 2. LA-Sitzung am 27.9.2018; das Land Kärnten setzte einen Wert von einem Euro pro m² an; die Länder Salzburg und Tirol einen Wert von drei Euro pro m².

⁴⁵ Die digitalen Vektordaten samt Eigentümern (DKM-Daten) können zu einem frei wählbaren Stichtag zu Kosten von 0,14 Euro pro Grundstück beim Bundesamt für Eich- und Vermessungswesen angekauft werden. Werden die Daten zu einem vordefinierten Stichtag (1.4. bzw. 1.10. eines jeden Jahres) gekauft, so fallen Kosten in Höhe von 0,014 Euro pro Grundstück an. Das Land OÖ kauft die Stichtagsdaten immer zum 1.10. an; diese werden dann im Jänner des Folgejahres ausgeliefert.

- 16.2.** Aus Sicht des LRH stellt die in der Landesfinanzreferentenkonferenz beschlossene Bandbreite des Bewertungsansatzes bei Straßengrund eine pragmatische Lösung dar.

Der LRH forderte zur Überprüfung des Grundstücksbestands eine Grundstücksliste an und glich diese mit dem Anlagenbestand (jede Grundstücksnummer stellt eine Anlage dar) ab. Dabei stellte er fest, dass zwei Straßenzüge (B126 – Leonfeldener Straße und B148 – Altheimer Straße) doppelt erfasst und ein Straßenzug (L1043 – Lochener Straße) enthalten ist, obwohl dieser bereits an eine Gemeinde übertragen worden war. Demnach wurden die Grundstücke zu Straßenbauten um ca. 5 Mio. Euro zu hoch angesetzt. Der LRH empfiehlt, diese Position entsprechend zu korrigieren. Die stichprobenartige Überprüfung des Eigentums anhand des Grundbuchs ergab keine Abweichungen.

Anlagen zu Straßenbauten

- 17.1.** Der Position Anlagen zu Straßenbauten sind u. a. Leitschienen, Lärmschutzeinrichtungen, Beleuchtungskörper, Verkehrsampeln, Verkehrsspiegel und Verkehrszeichen zuzuordnen. Diese sind unmittelbar mit der Funktion der Straße verbunden und dienen v. a. der Verkehrssicherheit. Im Rahmen der Erstbewertung wurden diese Anlagen gemäß dem Beschluss in der Landesfinanzreferentenkonferenz vom 9.11.2018 bei den Straßenbauten mitberücksichtigt und nicht gesondert bewertet (Berichtspunkt 14).

Die EB des Landes OÖ weist unter der Position Anlagen zu Straßenbauten ausschließlich die E/M-Anlagen (d. s. Einrichtungen zur Tunnelsicherung, z. B. Videoanlagen) aus. Abweichend zu den Straßenbauten und den dazugehörigen Grundstücken gibt es keine Vorgaben der Länder für ein einheitliches Bewertungsverfahren. Das Land OÖ orientierte sich bei der Bewertung aber am Verfahren, das für die Kunstbauten verwendet wurde: Ausgangspunkt für die Bewertung war ein Wiederbeschaffungswert von 7.000 Euro pro lfm, den die Abt. BauB auf Basis von Erfahrungswerten ermittelte; als Nutzungsdauer wurden 20 Jahre festgelegt. Unter Berücksichtigung des Zustandes der Anlage nahm die Abt. BauB eine Kategorisierung in fünf Qualitätsklassen vor. Für jede Zustandskategorie lag ein Qualitätsabschlag zwischen 10 und 90 Prozent vor. Jeder Qualitätsklasse war eine Restnutzungsdauer zu Grunde gelegt. Auf Basis dieser Parameter errechnete sich ein Wert von 67,2 Mio. Euro, der in die EB übernommen wurde.

- 17.2.** Der LRH sah positiv, dass das Land OÖ die Bewertung der E/M-Anlagen analog zu den Kunstbauten vornahm; die getroffenen Annahmen waren für den LRH nachvollziehbar.

Gebäude und Bauten

- 18.1.** Unter der Kategorie Gebäude und Bauten sind u. a. Büro- und Amtsgebäude, Schulgebäude, Gebäude zur Freizeitgestaltung wie Sporthallen, Bibliotheken oder Kulturzentren, Bau- oder Wirtschaftshöfe, Werkstätten oder Depots zu erfassen. Zum Bauwerk zählen auch dessen unselbstständigen Bestandteile (z. B. Aufzüge, Be- und Entlüftungsanlagen, Zentralheizungsanlagen), sofern diese mit dem Gebäude erd-, mauer-, niet- und nagelfest verbunden sind.

Die Gebäude und Bauten sind zu den (fortgeschriebenen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Bei unentgeltlichem Erwerb erfolgt die Bewertung nach dem beizulegenden Zeitwert (§ 24 Abs. 4 VRV 2015). Die Übergangsbestimmungen ermöglichen zudem eine abweichende Bewertung.⁴⁶ Die Bauwerke sind einzeln zu bewerten und separat vom Grundstück anzusetzen. Zudem sind Bauwerke, die auf Basis eines Baurechtes oder als Superädifikat (Bauwerk auf fremdem Grund und Boden) errichtet wurden, in der Vermögensrechnung zu erfassen.

Wie bereits unter Berichtspunkt 10 erläutert, sind mit Gründung der LIG die Gebäude und Bauten im Eigentum des Landes OÖ an diese veräußert worden. Unter der Bilanzposition Gebäude und Bauten wurde daher lediglich eine Maschinenhalle bei der Landwirtschaftlichen Berufs- und Fachschule Schlägl mit 0,1 Mio. Euro aktiviert. Der Bewertung lagen die Herstellungskosten zugrunde, die um die Abschreibung unter Berücksichtigung einer Nutzungsdauer von 40 Jahren wertberichtigt wurden.

Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen

19.1. Zu den Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen zählen insbesondere:

- Anlagen der Wasserversorgung und Anlagen zur Abwasserbeseitigung
- Wasserbauliche Anlagen an Fluss- und Bachbetten, wie Hochwasserschutzbauten Uferbefestigungen, Retentionsanlagen, Wehranlagen, Staudämme, Schleusen
- Brunnen, Wasserschächte und Senkgruben, wenn sie dem Bereich der Wasserversorgung bzw. Abwasserentsorgung zuzurechnen sind
- Pegelmesser, Hydranten

In der EB 2020 ist der Position Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen kein Vermögenswert zugeordnet. Die Vermögenswerte der Wasserstandsmessstellen (Pegelmesser) wurden – wie andere hydrologische aber auch meteorologische Anlagen (z. B. Grundwassermessstellen, Lawinennessstellen, Schnee- bzw. Eiswarnanlage) im Eigentum des Landes OÖ – unter den Sonderanlagen (Konto 0500) ausgewiesen (Berichtspunkt 20).

19.2. Nach Ansicht des LRH kann dem Argument, dass alle hydrologischen und meteorologischen Anlagen im Hinblick auf ihre gleichartige Funktion unter den Sonderanlagen auszuweisen sind, gefolgt werden.

⁴⁶ Gemäß § 39 Abs. 5 VRV 2015 können Gebäude und Bauten auch zum beizulegenden Zeitwert, auf Basis eines vorhandenen Gutachtens, nach einer internen plausiblen Wertfeststellung, mit Durchschnittswerten von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden mit ähnlicher Funktionalität, die in einem Zeitraum von bis zu 40 Jahren vor dem Bewertungsstichtag angeschafft oder hergestellt worden sind oder mittels sonstiger Nachweise wie aktueller Durchschnittspreisermittlungen bewertet werden.

Sonderanlagen

20.1. Als Sonderanlagen gelten ortsfeste Betriebsanlagen, mit dem Grundstück oder dem Gebäude fest verbundene Maschinen sowie maschinelle Anlagen. Als ortsfest gelten Anlagen dann, wenn sie zum zweckbedingten Funktionieren oder entsprechend ihrer Eigenart bzw. Größe ein festes und unverrückbares Fundament oder eine derartige Aufhängung im Raum erfordern.⁴⁷ Zu den Sonderanlagen zählen insbesondere:

- Lift- und Seilbahnanlagen, Hebebühnen
- Freibäder inkl. Bade- und Schwimmbecken, Sportanlagen
- Solar- und Fotovoltaikanlagen, wenn sie nachträglich eingebaut wurden oder der Nutzungszweck nicht in Zusammenhang mit dem Bauwerk steht
- Selbstständige Tankanlagen, E-Ladestationen und Waschanlagen
- Salzsilos
- Sturmwarnleuchten
- Versorgungsleitungen für Strom, Gas und Fernwärme
- Abfallbehandlungs-, Müllverbrennungs- und Kompostieranlagen, Abfallsammelanlagen, Biogasanlagen, Abfalldonien
- Gleisanlagen, Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

Die Bewertung der Sonderanlagen hat grundsätzlich zu den (fortgeschriebenen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen (§ 24 Abs. 4 VRV 2015).

Das Land OÖ weist in der EB 2020 unter den Sonderanlagen folgende Vermögenswerte aus:

Tabelle 9: A.II.4 Sonderanlagen

Bezeichnung	Wert (in Mio. Euro)
A.II.4 Sonderanlagen	14,5
<i>davon Behördenfunk "Digitalfunk BOS Austria"</i>	<i>13,6</i>
<i>davon Sole- und Soleaufbereitungsanlagen</i>	<i>0,5</i>
<i>davon hydrologische und meteorologische Messstellen</i>	<i>0,5</i>

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details zur EB 2020

Die Aktivierung der Sonderanlagen erfolgte auf Basis der Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Im Zusammenhang mit den BOS-Anlagen wurden sämtliche Aufwendungen in einem eigenen Programm (Vera+) erfasst; somit konnte die Abt. BauB die Anschaffungs- und Herstellungskosten exakt ermitteln. Zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten zählten die Sharing- und

⁴⁷ siehe Plattform für öffentliches Rechnungswesen, Kontierungsleitfaden, 0500 Sonderanlagen

Errichtungskosten⁴⁸ sowie die Kosten für den Stromanschluss. Laut Auskunft der Abt. BauB sind die Standorte mit der Ausgabe der Funkgeräte an Behörden und Organisationen mit Sicherheitsaufgaben sowie an die Behörden des Landes OÖ 2019 und 2020 großflächig in Betrieb gegangen. Die noch nicht funktionsfähigen BOS-Anlagen wurden unter die Position „Anlagen in Bau“ erfasst (Berichtspunkt 24). Da die BOS-Anlagen je nach Standorttyp aus unterschiedlichen Komponenten mit unterschiedlichen Nutzungsdauern bestehen, ermittelte die Abt. BauB unter Berücksichtigung der jeweiligen Kostenanteile eine durchschnittliche Nutzungsdauer für einen gesamten BOS-Standort von 15 Jahren.

Dem Ansatz der Sole- und Soleaufbereitungsanlagen sowie der hydrologischen und meteorologischen Messstellen lagen die fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde. Für die Abschreibung wurde bei den Sole- und Soleaufbereitungsanlagen eine Nutzungsdauer von 20 Jahren bestimmt; bei den Messeinrichtungen 30 Jahre bzw. bei den baulichen Anlagen 30 oder 50 Jahre.⁴⁹

20.2. Der LRH glich im Zusammenhang mit den BOS-Anlagen die Daten laut Vera+ mit dem Anlagenverzeichnis ab und stellte keine Abweichung fest. Die den Anschaffungs- und Herstellungskosten zugerechneten Kosten entsprachen den Vorgaben laut VRV 2015. Der LRH befürwortet den gewählten Ansatz für die Ermittlung der Abschreibungsbeträge der einzelnen BOS-Standorte. Auf Vorschlag des Landes OÖ werden auch die anderen Länder ihren Berechnungen eine Nutzungsdauer von 15 Jahren zu Grunde legen;⁵⁰ diese Vorgehensweise dient der Vereinheitlichung der Rechenwerke der Länder.

Nach Ansicht des LRH wären die baulichen Anlagen der hydrologischen Messstellen (z. B. Pegelhütte oder Pegelstiege) beim Konto 0100 Gebäude und Bauten auszuweisen. Der LRH regt an, diesen Sachverhalt nochmals zu prüfen. Nicht nachvollziehbar ist, dass bei den Pegelstiegen unterschiedliche Nutzungsdauern (30 bzw. 50 Jahre) festgelegt wurden. Dieser Sachverhalt sollte ebenfalls noch einmal überprüft werden.

⁴⁸ Sharingkosten beinhalten einen Baukostenzuschuss für den Eigentümer des Funkstandortes und/oder die Kosten des notwendigen Umbaus für die Mitbenutzung. Zu den Errichtungskosten gehören z. B. die Kosten für das Fundament, den Masten und den Container inkl. Ausstattung.

⁴⁹ In der Anlagenwirtschaft (FI-AA) ist bei der Anlagenklasse V050001 Sonderanlagen generell keine Nutzungsdauer hinterlegt, sondern manuell einzugeben. Die Nutzungsdauer ist der Nutzungsdauertabelle (Anlage 7 – VRV 2015) zu entnehmen; ergibt sich aus den tatsächlichen Gegebenheiten der Sachanlage eine andere voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer, so ist diese heranzuziehen und zu begründen; gleiches gilt für nicht in der Nutzungsdauertabelle angeführte Anlagen.

⁵⁰ siehe VR-K-Arbeitsgruppe am 19.11.2019

Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen

- 21.1.** Der Bestand an technischen Anlagen, Fahrzeugen und Maschinen setzt sich, wie in Tabelle 10 ersichtlich ist, zusammen:

Tabelle 10: A.II.5 Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen

Bezeichnung	Wert (in Mio. Euro)
Maschinen und maschinelle Anlagen	117,9
Werkzeuge und sonstige Erzeugungshilfsmittel	0,7
Personenkraftwagen	2,4
Sonstige Kraftfahrzeuge	65,1
Wasserfahrzeuge	0,1
Lastkraftwagen	1,9
Sonstige Beförderungsmittel	0,3
Wertberichtigungen	-135,5
Buchwert per 1.1.2020	52,9

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details zur EB 2020

Die jeweiligen Anlagen werden auf Basis ihrer Anschaffungskosten in die Vermögensrechnung aufgenommen. Entsprechend den angesetzten Nutzungsdauern und dem Zeitpunkt der jeweiligen Zugänge erfolgt eine Abschreibung auf den Buchwert per 1.1.2020. Die bisher angefallenen Abschreibungen werden kumuliert auf dem Konto „Wertberichtigungen zu techn. Anlagen, Fahrzeugen und Maschinen“ (0950) verbucht. In Summe betrachtet ergibt sich somit ein Buchwert per 1.1.2020 in Höhe von 52,9 Mio. Euro.

- 21.2.** Der LRH hat die Positionen im Bereich der technischen Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen durch Abstimmung mit den zugehörigen Anlageverzeichnissen überprüft. Dabei zeigte sich, dass es in der Vergangenheit teilweise zu unterschiedlichen Zuordnungen in manchen Detailbereichen kam. So wurden beispielsweise PKW vereinzelt auch unter den sonstigen Kraftfahrzeugen zugeordnet. Die betroffenen Einzelpositionen sind jedoch größtenteils schon vollständig abgeschrieben, sodass dies zu keinen Unterschieden im Buchwert per 1.1.2020 führt. Nach Angaben der Landesbuchhaltung wird bei aktuellen Zugängen auf die einheitliche und korrekte Zuordnung in die jeweiligen Anlageklassen geachtet. Darüber hinaus stellte der LRH keine weiteren Sachverhalte fest, die darauf schließen lassen, dass diese Position nicht korrekt dargestellt wäre.

Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung

- 22.1.** In der Position „Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ ist die Ausstattung der Amtsräumlichkeiten des Landes OÖ zusammengefasst. Den ursprünglichen kumulierten Anschaffungskosten von 94,9 Mio. Euro stehen kumulierte Wertberichtigungen durch Abschreibungen in Höhe von 71,2 Mio. Euro gegenüber. Es ergibt sich somit ein Buchwert per 1.1.2020 von 23,8 Mio. Euro.
- 22.2.** Der LRH überprüfte die Einzelanlagen im Bereich „Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ durch Abstimmung mit den zugehörigen Anlageverzeichnissen und stellte keine Hinweise auf Fehldarstellungen fest.

Kulturgüter

- 23.1.** Gemäß § 18 Abs. 5 VRV 2015 sind unter den Sachanlagen des langfristigen Vermögens die Kulturgüter auszuweisen. Kulturgüter sind Vermögenswerte, die kulturelle, historische, künstlerische, wissenschaftliche, technologische, geophysikalische, umweltpolitische oder ökologische Qualität besitzen und bei denen diese Qualität zum Wohl des Wissens und der Kultur durch das Land erhalten wird (§ 25 Abs. 1 VRV 2015).⁵¹ Die Bewertung ist zu den jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten – sofern diese aus verlässlichen Unterlagen ermittelbar sind – den Wertangaben in vorhandenen Gutachten oder nach einer internen plausiblen Wertfeststellung durchzuführen. Ist eine Bewertung nicht möglich, sind die entsprechenden Kulturgüter in einer eigenen Anlage (Anlage 6h – VRV 2015, Liste der nicht bewerteten Kulturgüter) zum jeweiligen Rechnungsabschlussstichtag zu erfassen (§ 25 Abs. 2 VRV 2015). Die Zusammenfassung gleichartiger Vermögensgegenstände ist möglich (§ 19 Abs. 3 VRV 2015). Fallen Gebäude unter die Definition Kulturgüter, sind diese zu fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten (§ 25 Abs. 3 VRV 2015). Eine lineare Abschreibung ist bei Kulturgütern nicht vorzunehmen; bei Gebäuden, die in diese Kategorie fallen, besteht ein Wahlrecht (§ 25 Abs. 4 VRV 2015).

⁵¹ Zu den Kulturgütern zählen z. B. Sammlungen in Museen, geschützte Landschaftsräume, historische Gebäude, Ausgrabungsstätten und archäologische Funde.

Die EB weist unter der Position Kulturgüter ausschließlich bewegliche⁵² Gegenstände mit einem Wert von 9,5 Mio. Euro aus.⁵³ Diese können wie folgt kategorisiert werden:

Tabelle 11: A.II.7 Kulturgüter

Kategorie	Wert (in Mio. Euro)
Skulpturen	0,8
Gemälde	1,6
Grafiken	2,4
Fotografie	0,5
Sammlung Moderne u. zeitgen. Kunst	1,3
Sammlung Kunst bis 1918 und Kunstgewerbe	0,8
Sammlung Bibliothek	0,1
Sammlung Numismatik, Zoll- und Finanzgeschäfte	0,1
Sammlung Technikgeschichte und Wehrkunde	0,5
Sammlung Volkskunde und Alltagskult	0,1
Sonstige Kulturgüter	1,2
Buchwert per 1.1.2020	9,5

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis der Daten der KD

Folgende Tabelle 12 gibt einen Überblick über die nicht bewerteten Kulturgüter:

⁵² Das Land ordnete in der EB keine Vermögensgegenstände den unbeweglichen Kulturgütern zu, da derartige Vermögensgegenstände der LIG übertragen wurden.

⁵³ Laut Anlage 3a – VRV 2015 sind die Kulturgüter den Konten 0105 (Kulturgüter unbeweglich) und 0460 (Kulturgüter beweglich) zuzuordnen. Mit der Umstellung auf die VRV 2015 erfolgt die Erfassung aller Kulturgüter im HVS des Landes über das Modul Anlagenwirtschaft (FI-AA); dazu wurden drei neue Anlagenklassen eingeführt (V010501 Kulturgüter Gebäude, V010502 Sonstige Kulturgüter unbeweglich und V046001 Kulturgüter beweglich). Die „alten“ Anlagenklassen (A11100 Bilder, A11700 Kunstgegenstände, A10600 Möbel) sind nicht mehr bebuchbar.

Tabelle 12: Anlage 6h – VRV 2015, Liste der nicht bewerteten Kulturgüter

Einrichtung	Kulturgüter	Anzahl in
		Stück/Bestand
OÖ Landes-Kultur GmbH (vormals OÖ Landesmuseum)	Sammlungen	19.507.602
	<i>davon Sammlung Bibliothek</i>	218.246
	<i>davon Sammlung Botanik</i>	1.177.983
	<i>davon Sammlung Entomologie</i>	5.140.751
	<i>davon Sammlung Geowissenschaften</i>	118.230
	<i>davon Sammlung wirbellose Tiere (ohne Insekten)</i>	7.390.200
	<i>davon Sammlung Zobodat</i>	4.798.255
Oö. Landesarchiv	Archiv	856
	Sammlung Bücher	884
	Gemälde, Handzeichnungen, Sammlung Textil, Skulpturen	8
	Plakate, Pläne, Sammlung Audio, Sammlung Fotografie	9
Oö. Landesbibliothek	Bücher und Karten, Globen	32.802
Kunstsammlung	Fotografie, Gemälde, Grafik, Kunstkataloge, Textil, Video	9.483
Abteilung GBM	Gemälde	11
Adalbert-Stifter-Institut	Bücher, Literarischer Vorlass	26.005
Adalbert-Stifter-Jugendherberge	Gemälde	3
Berufsschule 2 Linz	Gemälde	4
Landes-Bildungsschloss Weinberg und Zell/Pram	Gemälde, Grafiken, Handzeichnungen, Skulpturen, Textil	79
Landes-Jugendhaus Hinterstoder und Leonstein	Skulptur, Gemälde	5
Landwirtschaftliche Berufs- und Fachschule Ritzlhof und Schlägl	Gemälde	2
Zentrum f. Familientherapie und Männerberatung	Gemälde	1

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Daten der FinD

Zur Klärung von Fragen der Ersterfassung und -bewertung wurde eine Unterarbeitsgruppe Kulturgüter eingerichtet. Die Erhebung der bestehenden Kulturgüter (Altbestand) erfolgte durch die Direktion Kultur (KD) und die Abt. GBM, wobei die Beurteilung, ob es sich um ein Kulturgut handelt, bei der KD lag. Die KD forderte alle „Kultur“-Einrichtungen (Nebenkassen Kultur) auf, alle Kulturgüter zu melden. Die Abt. Informationstechnologie (IT) und die Landesbuchhaltung übernahmen die Überprüfung, der bis zur

Umstellung auf die VRV 2015 bereits im HVS des Landes erfassten Anlagen der sonstigen Dienststellen.⁵⁴

Sofern weder verlässlich ermittelbare Anschaffungs- oder Herstellungskosten noch Wertangaben aus vorhandenen Gutachten zur Bewertung zur Verfügung standen, beschloss der LA, dass zum Zweck der Erstellung der EB keine Gutachten in Auftrag gegeben werden. Grundlage für die Entscheidung waren einerseits die vom Bund verwendeten Kriterien bei der Erstellung seiner EB 2013, andererseits der mit der Bewertung verbundene personelle und finanzielle Aufwand. Obwohl geringwertige Wirtschaftsgüter vom Ansatz in der Vermögensrechnung ausgenommen werden können (§ 24 Abs. 5 VRV 2015), konnten diese – sofern es sich um Kulturgüter handelte – auch als Anlage in der EB erfasst werden.⁵⁵

Auf Basis der Erhebungen der KD und der Abt. GBM wurden jene Kulturgüter, die im HVS bereits mit Anschaffungs- bzw. Herstellungswert oder Wert laut Gutachten erfasst waren oder deren Bewertung mittels Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder Gutachten möglich war in die EB aufgenommen sowie in das Modul Anlagenwirtschaft des HVS übernommen.⁵⁶ Alle anderen Kulturgüter wurden in die Liste der nicht bewerteten Kulturgüter aufgenommen.

23.2. Nach Ansicht des LRH bewährte sich die Einrichtung einer eigenen Unterarbeitsgruppe Kulturgüter, um die Erfassung bzw. Bewertung der Kulturgüter strukturiert abzuwickeln und den Verwaltungsaufwand gering zu halten.

Aus Sicht des LRH steht die Erhebung der Kulturgüter im Vordergrund, weniger die Bewertung und Erfassung der Vermögenswerte in der EB. Insofern war der Verzicht auf die Beauftragung von externen Experten zur Wertermittlung schon aus Kostengründen nachvollziehbar. Wichtig ist, dass das Land OÖ den vollständigen Kulturgüter-Bestand – idealerweise in einem gemeinsamen System – evident hält.

⁵⁴ Abfrage der „alten“ Anlagenklassen A11100 Bilder, A11700 Kunstgegenstände und A10600 Möbel. Aus Ressourcengründen wurden nicht noch weitere Anlagenklassen überprüft (siehe Protokoll über die Sitzung der Unterarbeitsgruppe „Kulturgüter“ vom 20.11.2018).

⁵⁵ siehe Beschluss in der 2. LA-Sitzung am 27.9.2018

⁵⁶ Schenkungen von kulturellen Anlagen – sofern keine Schätzgutachten für die Bewertung vorliegen – an die KD sowie die Nebenkassen Kultur werden im HVS des Landes nicht erfasst, da diese Dienststellen bzw. Einrichtungen über eigene Inventarverwaltungssysteme außerhalb des HVS des Landes verfügen oder Nebenaufzeichnungen führen. Zum RA wird seitens der KD die Liste der nicht bewerteten Kulturgüter generiert und an die Landesbuchhaltung übermittelt. Falls eine sonstige Dienststelle von einem externen Dritten ein Kulturgut (Anlage) geschenkt bekommt, wird diese Anlage im HVS des Landes folgendermaßen erfasst: Gibt es keinen Preis, aktiviert die Landesbuchhaltung die Anlage mit dem Wert 0,00 Euro (Zum RA wertet die Landesbuchhaltung alle im HVS mit dem Wert 0,00 Euro angelegten kulturellen Anlagen aus und meldet sie der KD zur Ergänzung in der Liste der nicht bewerteten Kulturgüter. Gibt es einen Preis (z. B. Schätzgutachten) aktiviert die Landesbuchhaltung die Anlage mit angegebenem Betrag (Erlös im Ergebnishaushalt bei VSt 2/+++++8/8910/01+ Anlagenzugang aus Schenkung).

Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau

- 24.1.** Unter der Bilanzposition Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau sind Vermögenswerte auszuweisen, deren Herstellung noch nicht abgeschlossen ist. Die Herstellung von Anlagen kann in Eigenregie oder durch Dritte erfolgen. Geleistete Anzahlungen sind mit den tatsächlich gezahlten Beträgen zu verbuchen. Die Anlagen in Bau sind mit den tatsächlichen (bisher aufgewendeten) Anschaffungs- und Herstellungskosten zu erfassen. Sie werden nicht abgeschrieben. Mit Inbetriebnahme des jeweiligen Vermögensgegenstandes erfolgt die Umbuchung auf das eigentlich sachlich zuständige Sachanlagenkonto.

Das Land OÖ weist in der EB 2020 einen Buchwert von 29,1 Mio. Euro aus, der sich wie folgt zusammensetzt:

Tabelle 13: A.II.8 Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau

Bezeichnung	Wert (in Mio. Euro)
A.II.8 Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau	29,1
<i>davon In Bau befindliche Straßenbauten (Dritte) (Konto 0602)</i>	22,9
<i>davon In Bau befindliche Sonderanlagen (Dritte) (Konto 0692)</i>	6,2

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details zur EB 2020

Unter dem Konto „In Bau befindliche Sonderanlagen (Dritten)“ sind ausschließlich die Anschaffungs- und Herstellungskosten der BOS-Anlagen ausgewiesen, die zum Stichtag 31.12.2019 noch nicht in Betrieb waren.

- 24.2.** Der LRH führte bei drei Straßenbauprojekten (B120 Scharnsteiner Straße - Halsgraben, B121 Weyerer Straße, B1 Wiener Straße Marchtrenk/Hörsching) mit einem Gesamtbuchwert von 11,2 Mio. Euro eine stichprobenartige Belegsprüfung durch. Es ergaben sich keine Hinweise, dass der Buchwert nicht korrekt wäre. Da die Bauprojekte zum Bilanzstichtag noch nicht fertig gestellt waren, war auch deren Ausweis als Anlage in Bau korrekt.

Der LRH stellte fest, dass den Anschaffungs- und Herstellungskosten bei den BOS-Anlagen auch Kosten zugerechnet wurden (in Summe ca. 140.000 Euro), die einen Aufwand darstellen (z. B. Nutzungsentgelte). Wichtig ist dem LRH, dass bei der endgültigen Aktivierung der BOS-Anlage (Umbuchung auf Sonderanlagen) diese Kosten als Aufwand in der Ergebnisrechnung dargestellt werden.

Generell gilt bei in Bau befindlichen Anlagen, dass am Ende jeden Jahres auf eine korrekte Zuordnung zwischen tatsächlichem Vermögenswert und echtem laufenden Aufwand zu achten ist. Ein Verbleib eines laufenden Aufwands in den in Bau befindlichen Anlagen über den Rechnungsabschlussstichtag hinaus würde zu einer verzerrten Darstellung in den jeweiligen Ergebnisrechnungen führen.

Aktive Finanzinstrumente / Langfristiges Finanzvermögen

Bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente

25.1. Aktive Finanzinstrumente sind gem. § 33 Abs. 1 VRV 2015, wenn sie nicht den liquiden Mitteln, den Forderungen oder den Beteiligungen zuzuordnen sind, in eine von zwei Kategorien zuzuordnen:

- bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente oder
- zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente

Führen diese Finanzinstrumente zu festen oder bestimmbaren Zahlungen und haben sie eine feste Laufzeit über die sie auch tatsächlich gehalten werden oder besteht zumindest die Absicht, diese über diese Laufzeit zu halten, so sind diese als „bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente“ zu klassifizieren (§ 33 Abs. 2 VRV 2015).

Der Bestand an langfristigen Finanzinstrumenten des Landes OÖ in Höhe von 71 Mio. Euro setzt sich aus einem Genussrecht mit einem Wert von 65 Mio. Euro⁵⁷ und einer fest verzinslichen Anleihe über 6 Mio. Euro⁵⁸ zusammen.

25.2. Die dargestellten Sachverhalte sind dem LRH aus seinen vorangegangenen Prüfungen der Rechnungsabschlüsse des Landes OÖ bekannt und schlüssig. Die Zuordnung der beiden Wertpapiere zu den bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinstrumenten war korrekt. Darüber hinaus ergab die Prüfung des LRH keine Hinweise auf weitere Sachverhalte, die unter den langfristigen Finanzinstrumenten abzubilden gewesen wären.

Beteiligungen

26.1. Unter Beteiligungen versteht die VRV 2015 Anteile der jeweiligen Gebietskörperschaft an Unternehmen oder von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit.⁵⁹ Die Beteiligungen sind in die Kategorien

- Beteiligungen an verbundenen Unternehmen,
- Beteiligungen an assoziierten Unternehmen,
- sonstige Beteiligungen und
- verwaltete Einrichtungen

einzuteilen.⁶⁰ Die Unterscheidung bei den ersten drei Kategorien wird weitgehend anhand des Beteiligungsausmaßes getroffen.⁶¹

⁵⁷ Das Genussrecht, welches gegenüber der Beteiligungs- und Wohnungsanlagen GmbH bestand, war mit 6 Prozent p. a. verzinst und war erstmalig mit Ende 2020 kündbar. Aufgrund der hohen Verzinsung wurde es seitens der Beteiligungs- und Wohnungsanlagen GmbH erwartungsgemäß per Ende 2020 gekündigt.

⁵⁸ Anleihe der Oö. Landesbank AG für Deckung der Pensionsverpflichtungen für Gemeindebedienstete; Verzinsung: 1,86 Prozent; Laufzeit: 2014 bis 2021

⁵⁹ Vgl. dazu § 23 Abs. 1 VRV 2015.

⁶⁰ Vgl. dazu § 23 Abs. 2 VRV 2015.

⁶¹ Verbundene Unternehmen liegen vor, wenn das Beteiligungsausmaß > 50 Prozent ist bzw. wenn die Gebietskörperschaft das Unternehmen unabhängig vom Beteiligungsausmaß kontrolliert oder

Die Beteiligungen lassen sich gem. den Kategorien der VRV 2015, wie in Tabelle 14 ersichtlich ist, einteilen:

Tabelle 14: A.IV Beteiligungen

	Bezeichnung	Wert (in Mio. Euro)
A.IV.1	Beteiligungen an verbundenen Unternehmen	2.853,9
A.IV.2	Beteiligungen an assoziierten Unternehmen	20,1
A.IV.3	Sonstige Beteiligungen	0,1
A.IV.4	Verwaltete Einrichtungen, die der Kontrolle unterliegen	7,8
	Buchwert per 1.1.2020	2.881,9

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details zur EB 2020

Mit 2.853,9 Mio. Euro stellen die Beteiligungen an verbundenen Unternehmen die mit Abstand größte Position dar. Sie setzt sich aus den Anteilen an der OÖ. Landesholding GmbH (LAHO) (2.169,9 Mio. Euro) und an der Energie AG OÖ (683,6 Mio. Euro) zusammen und bildet das Beherrschungsverhältnis an der Anton Bruckner Privatuniversität (0,3 Mio. Euro) ab. Die Buchwerte zur LAHO und der Energie AG wurden aus den letzten verfügbaren Konzernabschlüssen abgeleitet. Sie stellen jeweils den Wert am anteiligen Eigenkapital des Beteiligungsunternehmens dar. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass zur Berechnung nur der jeweilige Eigenkapitalwert „im engeren Sinn“ herangezogen wird. Dies schließt etwaige Anteile fremder Gesellschafter oder aber auch etwaige Sonderposten aus Investitionszuschüssen aus.⁶²

In den Beteiligungen an assoziierten Unternehmen sind der Oö. Landes-Feuerwehrverband (19,5 Mio. Euro) und der Oö. Tourismus (0,6 Mio. Euro) enthalten.

Die verwalteten Einrichtungen umfassen im Wesentlichen die Stiftung Lern- und Gedenkort Schloss Hartheim (6,9 Mio. Euro), den Oö. Brandverhütungsfonds (0,7 Mio. Euro) und den Linzer Hochschulfonds (0,2 Mio. Euro).

beherrscht. Liegt das Beteiligungsausmaß zwischen 20 und 50 Prozent handelt es sich um assoziierte Unternehmen. Bei Anteilen < 20 Prozent liegen sonstige Beteiligungen vor (§ 23 Abs. 3 bis 5 VRV 2015).

⁶² Vgl. dazu auch Erläuterungen zu § 23 der VRV.

- 26.2.** Die Prüfung des LRH führte zu keinen Hinweisen, wonach die dargestellten Beteiligungswerte nicht gem. den Vorgaben der VRV 2015 dargestellt worden wären. Die angegebenen Beteiligungswerte (insb. die der verbundenen Unternehmen) konnten anhand von entsprechenden Detailunterlagen (z. B. Konzernbilanz der LAHO per 31.12.2019 bzw. Konzernbilanz der Energie AG per 30.9.2019) abgestimmt und nachvollzogen werden.

Zu den Beteiligungen an verbundenen Unternehmen merkt der LRH an, dass bei diesen auch die Möglichkeit bestünde, den Beteiligungswert getrennt nach den ursprünglichen Anschaffungswerten und den später hinzugekommenen Wertsteigerungen darzustellen. Dies würde zwar nichts am Buchwert der Beteiligungen ändern, hätte aber passivseitig die Folge, dass die Gegenposition im Nettovermögen auf den Saldo der EB und auf eine zu bildende Neubewertungsrücklage aufgeteilt werden könnte. Etwaige zukünftige Wertverluste bei den verbundenen Unternehmen würden dann nicht im Ergebnishaushalt (im Finanzergebnis) ausgewiesen werden müssen, sondern könnten ergebnisneutral direkt im Nettovermögen durch Reduktion der Neubewertungsrücklage berücksichtigt werden.

Langfristige Forderungen

- 27.1.** Gemäß § 21 Abs. 1 VRV 2015 sind Forderungen Ansprüche der Gebietskörperschaft auf den Empfang von Geldleistungen. Kurzfristige Forderungen (fällig im nächsten Finanzjahr) und langfristige, verzinsten Forderungen sind zum Nominalwert zu bewerten. Langfristige, unverzinsten Forderungen sind zum Barwert zu bewerten, wenn deren Wert 10.000 Euro übersteigt.

Nach Abs. 2 sind Einzelwertberichtigungen auf Forderungen bei teilweiser oder vollständiger Uneinbringlichkeit der Forderung zu erfassen. Auszubuchen sind sie, sobald die Uneinbringlichkeit endgültig feststeht. Abs. 3 ermöglicht bei Forderungsberichtigungen vereinfachte Verfahren der gruppenweisen Einzelwertberichtigungen, wenn diese sachgerecht sind.

In der EB 2020 sind die langfristigen Forderungen wie folgt dargestellt:

Tabelle 15: A.V Langfristige Forderungen

Bezeichnung		Wert (in Mio. Euro)
A.V.1	Langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	0,1
A.V.2	Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen	1.674,3
A.V.3	Sonstige langfristige Forderungen	3.114,7
	Buchwert per 1.1.2020	4.789,1

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details der EB 2020

Bei den langfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen handelt es sich um längerfristige Ratenzahlungen aus dem Grunderwerb der Oö. Boden- und Baustoffprüfstelle GmbH (127.890 Euro) und Rückforderungen bei der Wohnbeihilfe (10.800 Euro).⁶³

Die langfristigen Forderungen aus gewährten Darlehen betrafen Darlehen an Beteiligungsunternehmen des Landes (876 Mio. Euro), nicht verkaufte Wohnbauförderungsdarlehen, kurz WBF-Darlehen (765,5 Mio. Euro), investitionsfördernde Darlehen für Wasser- und Abwasserbeseitigungsanlagen (14,7 Mio. Euro) und weitere Darlehen (14,8 Mio. Euro). Diese Darlehen von in Summe 1.671 Mio. Euro waren im RA 2019 in gleicher Höhe in der Beilage 7a „Darlehen“ ausgewiesen. Weitere in der EB 2020 angesetzte nicht investitionsfördernde Darlehen von 3,3 Mio. Euro zeigten sich bislang als Gehaltsvorschüsse in Beilage 7b „Noch nicht fällige Verwaltungsforderungen“.

Zu den sonstigen langfristigen Forderungen siehe Berichtspunkt 29.

27.2. Hinsichtlich der langfristigen Forderungen aus gewährten Darlehen stellte der LRH fest, dass diese jeweils mit ihrem offenen Nominalbetrag aus der Landesbuchhaltung bzw. dem RA 2019 in die EB 2020 übernommen wurden. Sie enthalten auch langfristige unverzinsten Darlehen, wie z. B. jene von in Summe 315 Mio. Euro, die im Jahr 2019 an Beteiligungsunternehmen des Landes mit einer Laufzeit von zehn Jahren (bei früherer Tilgungsmöglichkeit) gewährt wurden.

Nach den Vorgaben der VRV 2015 dürfen langfristige unverzinsten Darlehen nur mit ihrem Barwert und nicht mit ihrem Nominalwert ausgewiesen werden. § 19 der VRV 2015 definiert den Barwert als jenen Wert, der sich aus den abgezinsten kumulierten Zahlungen ergibt. Als Zinssatz für die Abzinsung gibt sie die am Abschlussstichtag gültige durch Umlauf gewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) vor. Dieser Wert war zum Stichtag der EB 2020 allerdings negativ (-0,173 Prozent p.a.).

Über Ersuchen des LRH erhob die FinD alle langfristigen unverzinsten Darlehensbeträge von in Summe 374,1 Mio. Euro⁶⁴. Der LRH empfiehlt, sämtliche langfristigen unverzinsten Darlehen in der EB 2020 und in den künftigen Vermögensrechnungen VRV-konform jeweils mit ihren Barwerten unter den langfristigen Forderungen aus gewährten Darlehen ansetzen. Bei dieser Barwertberechnung ist auf eine möglichst einheitliche Vorgangsweise der Berechnung und Bewertung durch die Gebietskörperschaften zu achten. Da in der gegenwärtigen Situation mit negativen Zinssätzen auch im Langfristbereich eine Barwertberechnung zu keiner Abwertung der Forderungen führen würde, wäre auf eine Änderung der Regelungen in der VRV 2015 hinzuwirken (Berichtspunkt 5), sodass beispielsweise negative Werte der UDRB nicht zur Anwendung kommen. Weiters wäre zu prüfen, ob manche Darlehen aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung der Kündigungsmöglichkeiten auch kurzfristig rückführbar sind und daher eine

⁶³ Im RA 2019 waren die langjährigen Ratenzahlungen für den Grunderwerb in den noch nicht fälligen Verwaltungsforderungen und die erst ab 2021 fälligen Rückforderungen von Wohnbeihilfen in den Einnahmenrückständen unter VSt. 2/482205/8280 enthalten.

⁶⁴ Diese Darlehenssumme verteilt sich auf Darlehen an Beteiligungsunternehmen (360,9 Mio. Euro), nicht investitionsfördernde Darlehen an Bedienstete und Pensionsbezieher (3,4 Mio. Euro) und Darlehen für Wasserversorgungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen gem. § 18 WBFG 1985.

Ausweisung zum Nominalbetrag unter den kurzfristigen Forderungen angebracht wäre.

- 28.1.** Die langfristigen Forderungen aus Darlehen, die an Beteiligungsunternehmen des Landes gewährt wurden, verteilen sich auf folgende Gesellschaften:

Tabelle 16: Langfristige Forderungen aus Darlehen an Beteiligungsunternehmen des Landes OÖ

Beteiligungsunternehmen	Darlehens- betrag in Mio. Euro
BEG Bruckner-Universität Errichtungs- und Betriebsgesellschaft mbH	35,5
Dachstein Tourismus AG	6,7
Ennshafen OÖ GmbH	10,0
Landes-Immobilien GmbH	546,7
Musiktheater Linz GmbH	49,0
Oberösterreichische Gesundheitsholding GmbH	154,5
OÖ Thermenholding GmbH	18,1
Oö. Landespflege- und Betreuungszentren GmbH	1,6
Schiene OÖ GmbH	41,0
Traunsee Touristik GmbH. Nfg & Co. KG.	13,0
Summe	876,0

Quelle: LRH-eigene Darstellung

- 28.2.** Der LRH merkt zu den in der EB 2020 darzustellenden Darlehensforderungen gegenüber den Beteiligungsunternehmen an, dass diesen Forderungen gleich hohe Verbindlichkeiten in den Gesellschaften gegenüberstehen. Bei einer gesamthaften Betrachtung in einer „Konzernsicht des Landes“ wären diese zu eliminieren. Sobald die Gesellschaften diese Darlehen an das Land zurückzahlen, müssen sie dafür vielfach andere Fremdfinanzierungen aufnehmen oder wären auf Transferleistungen des Landes angewiesen. Dies ist bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts dieser hohen Forderungen zu berücksichtigen.

- 29.1.** Die sonstigen langfristigen Forderungen in Höhe von 3.114,7 Mio. Euro beinhalten langfristige Forderungen von 206,4 Mio. Euro, die im RA 2019 (Beilage 7b) in den noch nicht fälligen Verwaltungsforderungen dargestellt sind. Dabei handelt es sich um noch nicht fällige Rückforderungen von Annuitätenzuschüssen in der Wohnbauförderung (176,3 Mio. Euro) und sonstige vertraglich vereinbarte Finanzierungsbeiträge (30,1 Mio. Euro), wie z. B. für das Musiktheater und den Nahverkehr.

Der weitaus größte Teil dieser Bilanzposition entfällt auf ausstehende Annuitätenzahlungen für bereits vor Jahren in mehreren Tranchen veräußerte WBF-Darlehen. Die Annuitätenzahlungen dieser verkauften bzw. eingelösten WBF-Darlehen wurden als Forderung in Höhe von rd. drei Milliarden in die EB 2020 eingestellt, und zwar 2.908,3 Mio. Euro als langfristige und 134,3 Mio. Euro als kurzfristige Forderungen. Von diesen

verkauften ausstehenden Annuitätenzahlungen entfielen per 1.1.2020 ca. 2.481 Mio. Euro auf offene Tilgungen und 561 Mio. Euro auf künftige Zinsen.

Diese künftigen Zinserträge in Höhe von 561 Mio. Euro erstrecken sich bis ins Jahr 2071, der Großteil davon ist bis 2048 fällig. Auch verringerten sich diese offenen Annuitätenzahlungen dadurch, weil in den letzten Jahren immer wieder zahlreiche Förderungswerber ihre Darlehen vorzeitig tilgten und sich dadurch Zinszahlungen ersparten. Das Land erhielt so vorzeitig hohe Geldbeträge, die es außerhalb des Haushaltes (= voranschlagsunwirksam) einnahm. Diese Geldbeträge, die im Zusammenhang mit den offenen bzw. weiterzuleitenden Annuitätenzahlungen stehen, betrugen per 1.1.2020 in Summe 892,7 Mio. Euro. Bis zur Weiterleitung an die Forderungskäufer setzt das Land diese Gelder liquiditätsstärkend im Rahmen der liquiden Mittel ein. In Summe muss das Land aber jedenfalls 4.094 Mio. Euro an die Forderungskäufer zahlen, wofür in der EB 2020 diverse Verbindlichkeiten von 3.989,6 Mio. Euro ausgewiesen sind.⁶⁵

Hinsichtlich des Ausweises der verkauften Forderungen samt Zinsen in der EB 2020 führte die FinD mit Bezug zu externen Experten sinngemäß aus, dass sie die Veräußerung bzw. Einlösung der WBF-Darlehen grundsätzlich als in sich geschlossenes Geschäft ansah. Deshalb hatte sie die damit zusammenhängenden Geldbeträge bislang immer voranschlagsunwirksam verrechnet. Auch in der EB 2020 wollte sie die künftig noch zu erwartenden Geldflüsse sowohl aktiv- als auch passivseitig in gleicher Höhe darstellen. Da ein solcher Sonderfall in der VRV 2015 nicht explizit geregelt ist, orientierte sie sich bei der gewählten Darstellung in der EB 2020 an allgemeine VRV-Normen, wie Bruttoprinzip und wirtschaftlicher Gehalt.

29.2. Die Einbeziehung noch nicht angefallener Zinsen in die zum Bilanzstichtag offenen Forderungsbeträge steht der allgemeinen Bestimmung des § 21 Abs. 1 der VRV 2015 entgegen, wonach langfristige, verzinsten Forderungen generell zum Nominalwert zu bewerten sind. Daher dürfen den Nominalwerten der offenen Darlehensforderungen von 2.481 Mio. Euro nicht auch zukünftigen Zinsen von 561 Mio. Euro zugeschlagen werden. Diese künftigen Zinserträge werden – sofern sie sich nicht durch weitere vorzeitige Tilgungen der offenen Darlehen überhaupt erübrigen – erst bis 2071 fällig. Sie dürfen daher nicht bereits zum Stichtag der EB 2020 als Vermögenswert des Landes angesetzt werden.

Zinserträge können erst dann in den Ertrags- und Vermögenshaushalt des Landes aufgenommen werden, wenn sie bis zum Abschlussstichtag tatsächlich entstanden, abrechnungsfähig und rechtlich durchsetzbar sind (= „imparitätisches Realisationsprinzip“⁶⁶). In diesem Zusammenhang gibt der LRH zu bedenken, dass die zukünftigen Zinszahlungen wegfallen können, sobald die Forderungsnehmer verkaufte Darlehen vorzeitig zurückzahlen und die zum jeweiligen Stichtag offene Forderung des Landes

⁶⁵ Von diesen Verbindlichkeiten zeigen sich 2.792,5 Mio. Euro unter E.II.3 „Langfristige Verbindlichkeiten“, 214,4 Mio. Euro unter F.II.3 „Kurzfristige Verbindlichkeiten und 892,7 Mio. Euro unter F.II.4 „Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten der nicht voranschlagswirksamen Gebarung“.

⁶⁶ Das imparitätische Realisationsprinzip ist in diesem Zusammenhang auch direkt aus der VRV 2015 ableitbar. Demnach sind beispielsweise (Zins-)Aufwendungen und Erträge in jenem Finanzjahr zu veranschlagen und zu verrechnen, dem sie zuzurechnen sind (§ 10 Abs. 1 und Abs. 10, sowie § 13 Abs. 4). Sachverhalte sind zeitlich nach dem Zeitpunkt ihres Anfalls zu beurteilen und zu erfassen (§ 14 Abs. 1 und 2). Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz wird explizit hervorgehoben, dass Abgrenzungen von Aufwendungen und Erträgen vorzunehmen sind (§ 38 Abs. 7).

gänzlich erfüllen. Das Land muss, so wie bisher, diese wegfallenden Zinsen den Forderungskäufern dennoch zur Gänze ersetzen.

Wenn das Land die künftigen Zinserträge bei den verkauften WBF-Darlehen tatsächlich und weiterhin in der EB 2020 und in künftige Vermögensrechnungen aufnehmen will, muss sie diese bis zu deren Fälligkeit als passive Rechnungsabgrenzung ausweisen. Damit würden den eingegangenen Verbindlichkeiten weiterhin die verkauften Forderungen samt den erwarteten Zinsen gegenüberstehen, das Nettovermögen aber entsprechend dem tatsächlichen Wert zum Stichtag der EB 2020 und der künftigen Vermögensrechnungen korrigiert werden. Der LRH empfiehlt daher, die Forderungen bei den verkauften Darlehen entsprechend der Vorgabe der VRV 2015 auf den Nominalwert zu korrigieren. Andernfalls wären die in der EB 2020 aktivierten künftigen Zinszahlungen in die passive Rechnungsabgrenzung aufzunehmen.

Für den VRV-konformen Ausweis der verkauften Forderungen zum jeweiligen Nominalwert in der EB 2020 spricht nicht nur die haushaltsrechtliche Vorgabe, sondern auch der wahre wirtschaftliche Gehalt bzw. Wert der Forderung. Durch den Verkauf bzw. die Einlösung der Forderungen des Landes an die Forderungskäufer blieb der Wert der Forderung zum jeweiligen Stichtag unverändert. Ein Mehrwert gegenüber den nicht verkauften Darlehensforderungen, die in der EB 2020 korrekterweise zum Nominalwert bewertet sind, wurde dadurch nicht bewirkt.

- 30.1.** In den bisherigen Rechenwerken führte das Land keine Vermögensrechnung, was nach dem alten Haushaltsrecht für die Länder auch nicht zwingend gefordert war. Auch hat das Land in den RA nach VRV 1997 die Forderungen aus den verkauften WBF-Darlehen nicht als Vermögens- bzw. Bestandsgrößen des Landes in den betreffenden Nachweisen (RA-Beilage 7a „Darlehen“ und RA-Beilage 7b „Noch nicht fällige Verwaltungsforderungen“) ausgewiesen. Die mit den verkauften Darlehen zusammenhängenden Ein- und Auszahlungen (Tilgungen, Zinserträge und vertragliche Zahlungsbeträge an Forderungskäufer) wurden und werden auch seit Geltung der VRV 2015 außerhalb des Landeshaushaltes in der voranschlagsunwirksamen Gebarung verrechnet.
- 30.2.** Durch das neue Haushaltsrecht hat das Land erstmals verpflichtend einen Vermögenshaushalt in Form von zumindest einer Vermögensrechnung zu führen. Die verkauften Darlehen sind rechtlich und wirtschaftlich allein dem Land zuzuordnen, da grundsätzlich nur das Land die Ansprüche gegenüber den Forderungsnehmern durchsetzen kann. Sie sind daher in die Vermögensrechnung des Landes aufzunehmen. Auch bei den Rückflüssen aus den verkauften Forderungsdarlehen handelt es sich um endgültige Einzahlungen an das Land. Diese sind nur aufgrund des Verkaufs vom Land an die jeweiligen Forderungskäufer weiterzuleiten, und zwar nach Maßgabe der ursprünglichen Annuitätenpläne. Wenn die Rückzahlungen von diesen Plänen abweichen, muss das Land die Differenzbeträge ausgleichen.

Die Geldflüsse aus den Forderungen und Verbindlichkeiten sind Teil der Gebarung des Landes. Dadurch sind die in § 12 VRV 2015 explizit angeführten Ausnahmetatbestände von der Veranschlagung im Finanzierungshaushalt aus Sicht des LRH nicht erfüllt. Bei den betreffenden Ein- und Auszahlungen handelt es sich nicht nur um reine in Verwahrung

genommene Gelder, sondern sie dienen dem Abbau der in der Vermögensrechnung ausgewiesenen Forderungen und Verbindlichkeiten des Landes. Der LRH empfiehlt daher, nicht nur die Forderungen in der Vermögensrechnung des Landes auszuweisen, sondern auch die damit zusammenhängenden Gebarungen im Finanzierungshaushalt des Landes zu veranschlagen und zu verrechnen.

KURZFRISTIGES VERMÖGEN

Kurzfristige Forderungen

31.1. In der EB 2020 sind die kurzfristigen Forderungen in Summe mit 279,9 Mio. Euro ausgewiesen. Sie verteilen sich auf folgende Bilanzpositionen:

Tabelle 17: B.I Kurzfristige Forderungen

Bezeichnung		Wert (in Mio. Euro)
B.I.1	Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	58,7
B.I.2	Kurzfristige Forderungen aus Abgaben	0,3
B.I.3	Sonstige kurzfristige Forderungen	194,9
B.I.4	Sonstige kurzfristige Forderungen (nicht voranschlagswirksame Gebarung)	26,1
Buchwert per 1.1.2020		279,9

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details der EB 2020

Die kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind in der EB 2020 mit 58,7 Mio. Euro ausgewiesen. Sie verteilen sich auf Kontenebene auf unterschiedliche Rechtsträger, wie Tabelle 18 zeigt:

Tabelle 18: Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Konto	Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an:	in Mio. Euro
2300	Unternehmen	5,9
2301	Beteiligungen	44,7
2306	Private	4,0
2308	Träger des öffentlichen Rechts	4,1
2305, 2307, 2309	Sonstige	0,6
2993	Wertberichtigungen	-0,6
Summe		58,7

Quelle: LRH-eigene Darstellung

Diese kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen waren in den bisherigen RA als Zahlungsrückstände (= Einnahmenrückstände) ausgewiesen. Sie wurden entsprechend dem neuen Kontenplan in die EB 2020 übernommen und wertberichtigt.

Von den kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an Unternehmen (5,9 Mio. Euro) entfielen allein 3,6 Mio. Euro auf offene Zinsen aus einem Genussrecht einer Wohnbaugesellschaft. Die übrigen Forderungen verteilten sich auf zahlreiche andere Unternehmen.

Die kurzfristigen Forderungen gegenüber Beteiligungen (44,7 Mio. Euro) enthielten die per 31.12.2019 offene Dividendenzahlung der LAHO für das Jahr 2018.

Die kurzfristigen Forderungen gegenüber privaten, öffentlichen und sonstigen Rechtsträgern wurden in die EB 2020 in Summe mit 8,7 Mio. Euro eingestellt.

- 31.2.** Der LRH stellt fest, dass die FinD per 1.1.2020 offene kurzfristige Forderungen nach den Vorgaben der VRV 2015 darstellte. Für die nötigen Wertberichtigungen wertete die FinD die Forderungen nach diversen Kriterien aus und veranlasste die zuständigen bewirtschaftenden Stellen, zu beurteilen, ob die Einbringung "zweifelhaft" ist. Die als zweifelhaft eingestuften Forderungen wurden wertberichtigt, indem die Berichtigungen zu den kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von rd. 610.700 Euro auf einem separaten Konto⁶⁷ gebucht wurden. Diese Wertberichtigungen verminderten zwar das in der EB 2020 ausgewiesene aktive Vermögen des Landes; die ursprüngliche Forderung gegenüber Dritten blieb dadurch aber unverändert aufrecht.
- 32.1.** Die kurzfristigen Forderungen aus Abgaben zeigt die EB 2020 mit rd. 289.300 Euro.

⁶⁷ Konto 2993/000

- 32.2.** Der LRH stellt fest, dass dieser Betrag ident ist mit den Zahlungsrückständen unter dem Abschnitt 92 „Öffentliche Abgaben“ im RA 2019. Diese offenen Forderungen in der EB 2020 betreffen hauptsächlich Verwaltungsabgaben (rd. 161.000 Euro), Jagdabgaben (rd. 90.100 Euro) Verkehrsflächenbeiträge (rd. 15.500 Euro) und Grundverkehrs-Verwaltungsabgaben (rd. 14.800 Euro).
- 33.1.** Die sonstigen kurzfristigen Forderungen in Höhe von 195,9 Mio. Euro wurden um 1,1 Mio. Euro wertberichtigt und sind daher in der EB 2020 in Summe mit 194,9 Mio. Euro ausgewiesen. Diese Forderungen beinhalten klassische debitorische Zahlungsrückstände (52,8 Mio. Euro) und die 2020 fällig werdenden Rückzahlungsbeträge bei den verkauften bzw. eingelösten WBF-Darlehen (134,3 Mio. Euro). Bei den Zahlungsrückständen sind vor allem offene Beihilfenforderungen gegenüber dem Finanzamt nach dem Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (43,8 Mio. Euro⁶⁸) sowie diverse Kostenersatz für Personal-, Pensions- und andere Sachaufwendungen von zusammen 9 Mio. Euro zu nennen. Bei den sonstigen kurzfristigen Forderungen gab es Einzelwertberichtigungen von in Summe rd. einer Million Euro. Dazu kam eine gruppenweise Wertberichtigung bei der Rückforderung von Wohnbeihilfen in Höhe von rd. 68.000 Euro.
- 33.2.** Der LRH stellte fest, dass sich die vorgenommenen Wertberichtigungen auf Angaben und Einschätzungen der zuständigen bewirtschaftenden Stellen stützen, die entsprechend dokumentiert sind. Die gruppenweise Wertberichtigung bei den Rückforderungen von Wohnbeihilfen entspricht dem durchschnittlichen Abschreibungsbedarf in diesem Bereich in den Jahren 2015 bis 2019.
- Hinsichtlich der kurzfristigen Forderungen im Zusammenhang mit den verkauften bzw. eingelösten WBF-Darlehen verweist der LRH auf seine Ausführungen unter Berichtspunkt 29.
- 34.1.** Die sonstigen kurzfristigen Forderungen der nicht voranschlagswirksamen Gebarung sind in der EB 2020 mit 26,1 Mio. Euro dargestellt. Dabei handelt es sich um Vorschüsse gemäß § 12 VRV 2015, die künftig auch in einem Einzelnachweis zum RA (Anlage 6t) im Detail auszuweisen sind. Davon entfiel neben diversen Abrechnungs- und Verlagskonten der weitaus größte Betrag auf bescheidmäßig vorgeschriebene Kapitalertragsteuern (KESt) mit Säumniszuschlägen (23,8 Mio. Euro). Diese zahlte das Land in den Jahren 2015 und 2016 anlässlich einer Betriebsprüfung an das zuständige Finanzamt. Allerdings war die Festsetzung der KESt für das Land strittig. Das Land beglich zwar den für ihn strittigen Betrag vorläufig aus der voranschlagsunwirksamen Gebarung, legte aber gegen die Festsetzung der KESt Beschwerde beim Bundesfinanzgericht ein. Den für das Land strittigen Betrag stellte die FinD daher als Forderung in die EB 2020 ein. Die FinD teilte am 14.12.2020 mit, dass das Land über keine Informationen verfügt, wann mit einer Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zu rechnen ist.
- 34.2.** Der LRH stellte fest, dass das Land die Forderung in voller Höhe in die EB 2020 einstellte. Lt. Rücksprache mit der FinD geht sie davon aus, dass ihrer Beschwerde stattgegeben wird. Hinsichtlich der Evidenthaltung von

⁶⁸ Diese Summe betraf zwei Beihilfen-Ausgleichszahlungserklärungen vom November und Dezember 2019; die Beträge waren im Jänner und Februar 2020 fällig.

offenen Verfahren verweist der LRH auf seine Empfehlung in Berichtspunkt 58.

Vorräte

- 35.1.** Der Vorratsbestand des Landes OÖ mit einem Buchwert von 12 Mio. Euro setzt sich im Wesentlichen aus Betriebsstoffen und sonstigen Verbrauchsgütern (10,5 Mio. Euro) und aus Gebrauchsgütern (1,5 Mio. Euro) zusammen. Vorräte sind nach der VRV 2015 so charakterisiert, dass darin enthaltene Vermögensgegenstände entweder zum Verbrauch bzw. zur Weiterveräußerung angeschafft werden. Die Bewertung der Vorräte erfolgt nach Angaben der Landesbuchhaltung zum gleitenden Durchschnittspreisverfahren, wobei zum Bewertungszeitpunkt am Jahresende überprüft wird, ob der aktuelle Wiederbeschaffungspreis unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen würde. Wenn dies der Fall ist, erfolgt eine Abwertung auf den niedrigeren Wiederbeschaffungswert („strenges Niederstwertprinzip“). Im vorliegenden Vorratsbestand sind bereits Abwertungen in Höhe von 0,1 Mio. Euro enthalten.
- 35.2.** Der LRH hat die im Bereich Vorräte erfassten Vermögenswerte anhand von Detaillisten abgestimmt. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Vorräte nur sehr kurz in Bestand gehalten werden (Richtwert ist dabei unter einem Jahr). Dazu legte die Landesbuchhaltung auf Aufforderung dem LRH Auswertungen über die Umschlagshäufigkeiten der wertmäßig größten Vorratspositionen vor. Diese Auswertungen zeigten, dass sich die wesentlichen Vorratspositionen im Regelfall mindestens einmal jährlich umschlagen. Der Ansatz als Vorratsvermögen ist daher entsprechend den Vorgaben der VRV 2015 gerechtfertigt. Dem LRH kamen keine Sachverhalte zur Kenntnis, wonach das Vorratsvermögen des Landes OÖ nicht korrekt dargestellt worden wäre.

Liquide Mittel

- 36.1.** Gemäß § 20 VRV 2015 umfassen die liquiden Mittel Kassen- und Bankguthaben sowie kurzfristige Termineinlagen. Als Zahlungsmittelreserven vorgesehene liquide Mittel sind gesondert auszuweisen. Grundsätzlich sind die liquiden Mittel zum Nominalwert zu bewerten.⁶⁹

⁶⁹ siehe § 19 Abs. 11 VRV 2015 zur Umrechnung in Euro bei Beträgen in fremder Währung

Das Land OÖ weist in der EB 2020 liquide Mittel in Höhe von 198,7 Mio. Euro aus:

Tabelle 19: B.III Liquide Mittel

Bezeichnung		Wert in Euro
B.III.1	Kassa, Bankguthaben, Schecks	194.963.974,25
	davon Kassenbestände	79.855,01
	davon Konten bei Kreditinstituten	194.884.014,07
	davon Geldgleiche Wertgegenstände	105,17
B.III.2	Zahlungsmittelreserven	3.701.535,22
	Buchwert per 1.1.2020	198.665.509,47

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details der EB 2020

Folgende Tabelle 20 zeigt die Überleitung des Geldbestands laut RA 2019 in die liquiden Mittel laut EB 2020:

Tabelle 20: Überleitung Geldbestand RA 2019 in die EB 2020

Position	RA 2019	EB 2020	Differenz
	in Euro		
Kassenbestände	79.855,01	79.855,01	0,00
Konten bei Kreditinstituten	198.585.549,29	194.884.014,07	0,00
Zahlungsmittelreserven		3.701.535,22	
Genussrechte der Beteiligungs- und Wohnungsanlagen GmbH	65.000.000,00	A.III Aktive Finanzinstrumente	-65.000.000,00
Geldgleiche Wertgegenstände	Beilage 12b, Vorschüsse	105,17	+105,17
Summe	263.665.404,30	198.665.509,47	-64.999.894,83

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis RA 2019 und EB 2020

Im Rahmen der Prüfung des RA 2019 glich der LRH den Kassenabschluss per 31.12.2019 mit den von den jeweiligen Kreditinstituten übermittelten Kontoauszügen sowie den vorgelegten Kassabüchern ab und stellte keine Abweichungen fest. Er forderte auch die Vollständigkeitserklärungen der Kassenverantwortlichen der Landesbuchhaltung, der Bezirkshauptmannschaften, der betriebsähnlichen Einrichtungen mit Nebenkassa und sonstigen Dienststellen ein.

Zur Überprüfung der Vollständigkeit der Vermögens- und Schuldenstände forderte der LRH Bankbestätigungen (Bankbriefe) von acht Bank- und Kreditinstituten ein; er konzentrierte sich dabei auf jene Bank- und Kreditinstitute, denen Konten dem Zuständigkeitsbereich der Landesbuchhaltung zuzuordnen waren. Die FinD kontaktierte die acht Bank- und

Kreditinstitute⁷⁰ und forderte diese auf, dem LRH unmittelbar und elektronisch den Stand sämtlicher Konten (Positiv- und Negativstände) sowie Sparbücher, Wertpapierdepots oder sonstigen Verpflichtungen bekanntzugeben.

Alle acht Bank- bzw. Kreditinstitute übermittelten dem LRH die geforderten Bankbestätigungen. Die Qualität der Bankbestätigungen war – wie in den Vorjahren – sehr unterschiedlich:

- Bei einzelnen Kreditinstituten fehlten Konten oder wurden falsche Stände bzw. Konten gemeldet, die nicht dem Land OÖ zuzuordnen waren.
- Die Banken meldeten zwar die vorhandenen Wertpapierdepots, nicht aber ihre Stände.
- Die sonstigen Verpflichtungen wurden teilweise nicht angeführt oder in einer Form, die einen Abgleich mit den Nachweisen laut RA 2019 (z. B. Beilage 10, Haftungen) erschwerte.

Im Rahmen der Prüfung des RA 2019 glich der LRH die Wertpapierstände laut den übermittelten Depotauszügen sowie die von den Banken bestätigten sonstigen Verpflichtungen mit den jeweiligen Nachweisen ab und stellte keine Differenzen fest. Aus diesem Grund setzte der LRH in diesem Zusammenhang keine weiteren Prüfungshandlungen. In Abstimmung mit der FinD wurden aber korrigierte Bankbestätigungen bei jenen Banken, die falsche bzw. nicht alle Konten oder falsche Stände gemeldet hatten, eingefordert. Eine Bank meldete daraufhin wieder abweichende Salden (in Summe +10.800 Euro).

36.2. Ausgehend von den Ergebnissen der Prüfung des RA 2019 stellte der LRH fest, dass die in der EB 2020 erfassten Salden der Bargeldkassen, Giro- und Festgeldkonten und Spareinlagen mit jenen des RA 2019 übereinstimmen. Bei sieben Bankbestätigungen stimmten auch die Salden der Konten und Sparbücher überein.

Zu den einzelnen Bilanzpositionen der EB 2020 stellte der LRH Folgendes fest:

- Zu den Kassenbeständen in Höhe von 79.900 Euro zählen die Bargeldbestände der Kassen und Zahlstellen des Landes OÖ; davon entfallen 61.200 Euro auf betriebsähnlichen Einrichtungen mit Nebenkassa und 18.700 Euro auf die Bezirkshauptmannschaften.

⁷⁰ Die FinD nahm vor der Übermittlung der Anforderung der Bankbestätigung telefonisch mit den jeweiligen Kundenbetreuern Kontakt auf und kündigte die Durchführung der Bankbestätigungsaktion an. Das Anforderungsschreiben wurde seitens des Landes OÖ elektronisch signiert und im Beisein des LRH elektronisch von der FinD übermittelt. Als Vorlage zur Anforderung der Bankbestätigung diente das von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer entwickelte Musterschreiben (vgl. dazu auch www.ksw.or.at).

- Die Konten bei Kreditinstituten umfassen Giro- und Termin- bzw. Festgeldkonten und Spareinlagen. In Summe ergibt sich ein Saldo bei den Girokonten von 89,9 Mio. Euro (dabei entfallen 67,6 Mio. Euro auf den Zuständigkeitsbereich der Landesbuchhaltung) und bei den Termingeldern von 105,0 Mio. Euro (im ausschließlichen Zuständigkeitsbereich der Landesbuchhaltung). Eine betriebsähnliche Einrichtung mit Nebenkassa (Adalbert-Stifter Institut) verfügt über ein Sparbuch (4.206,08 Euro).

Grundsätzlich besteht die Möglichkeit, mehrere Girokonten bei einem Kreditinstitut zusammenzurechnen und das positive Ergebnis auf der Aktivseite zu erfassen, auch wenn einzelne Konten einen negativen Stand aufweisen. Bei einem negativen Ergebnis erfolgt die Ausweisung auf der Passivseite der Vermögensrechnung. Vereinfachend kann auf die Konsolidierung von Girokonten bei einem Kreditinstitut verzichtet und diese je nach Saldo unter den Aktiva bzw. den Passiva dargestellt werden.⁷¹ Ein Girokonto im Zuständigkeitsbereich der Landesbuchhaltung wies einen negativen Saldo von 4.876,27 Euro auf.⁷² Nach Angaben der FinD handelt es sich dabei um ein Unterkonto zur Verrechnung von Negativzinsen, das von Seiten der Bank nicht auf einem gemeinsamen Hauptkonto geführt werden kann. Die zusammengefasste Betrachtung mit dem positiven Saldo des Hauptkontos scheint aus Sicht des LRH (insbesondere im Hinblick auf die absolute Unwesentlichkeit des Betrages) berechtigt.

- Im Vergleich zum RA 2019 werden in der EB 2020 liquide Mittel, die gemäß § 27 VRV 2015 die allgemeine oder zweckgebundene Haushaltsrücklage decken, gesondert als Zahlungsmittelreserve (ZMR) ausgewiesen. Bei der Zahlungsmittelreserve in Höhe von 3,7 Mio. Euro handelt es sich um Geldmittel für Gemeindepensionen, die der zweckgebundenen Rücklage Gemeindepensionen⁷³ zugeordnet sind (Berichtspunkt 42). Für die Darstellung in der EB 2020 erfolgte daher eine Umbuchung⁷⁴ per 31.12.2019; die Geldbestände der Zahlungsmittelreserve werden – wie bisher – getrennt auf Festgeldkonten verwahrt.
- Die Genussrechte der participations- und Wohnungsanlagen GmbH mit einer Nominal von 65 Mio. Euro wurden umgebucht,⁷⁵ da diese keine liquiden Mittel darstellen, sondern gemäß § 33 VRV 2015 die Kriterien für „bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente“ erfüllen und somit unter der Position „A.III. Aktive Finanzinstrumente“ auszuweisen sind (Berichtspunkt 25).

⁷¹ Vgl. oBHBH Länder 2.7 Liquide Mittel, Konten bei Kreditinstituten (Konten 2100 – 2199)

⁷² vgl. SAP-Geldbestandskonto 2134/002 (Verwahrtgelt)

⁷³ vgl. Konto 9391/002

⁷⁴ von den SAP-Geldbestandskonten 2156/+++ auf das Konto 2981/560

⁷⁵ Der Saldo am alten Konto 2190/000 „Wertpapiere der allgemeinen Geldbestände“ wurde gegen 9999/000 „Übernahme-Korrekturkonto VRV 2015“ ausgebucht und auf das neue Konto 0840/000 „Bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente langfristig“ gegen 9300/001 „Saldo der erstmaligen Eröffnungsbilanz“ eingebucht.

- Bei der in der EB 2020 erfassten geldgleichen Wertgegenständen handelt es sich um erworbene Postwertzeichen. Diese Wertzeichen waren im RA 2019 noch in der nicht voranschlagswirksamen Gebarung unter den Vorschüssen dargestellt. In der EB 2020 sind diese Wertzeichen dem Geldbestand unter den liquiden Mitteln der Vermögensrechnung zuzuordnen und entsprechend auszuweisen.⁷⁶

Aktive Rechnungsabgrenzung

- 37.1.** Um bereits getätigte Auszahlungen in künftigen Ergebnishaushalten entsprechend ihrer wirtschaftlichen Sachverhalte den richtigen Perioden zuordnen zu können, sieht die VRV 2015 die Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungen (ARA) für Einzelsachverhalte größer 10.000 Euro vor.

Beim Land OÖ betrifft dieses Erfordernis hauptsächlich die Bezüge für Landesbeamte, die jeweils am 1. eines Monats bereits an die betreffenden Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter ausbezahlt sein müssen. Von der gesamten ARA in Höhe von 61,5 Mio. Euro betreffen die Bezüge für Landesbeamte 58,8 Mio. Euro. Die restlichen 2,7 Mio. Euro betreffen sonstige Abgrenzungen von Aufwendungen.

- 37.2.** Die in der ARA abgebildeten Sachverhalte sind dem LRH aus vorangegangenen Prüfungen der Rechnungsabschlüsse durchwegs bekannt. Die in der Position enthaltenen Werte wurden anhand der vorhandenen Prüfungsdokumentation aus der Prüfung des RA zum 31.12.2019 abgestimmt bzw. nachvollzogen. Dabei sind keine Hinweise aufgetreten, wonach die dargestellten Werte nicht den Vorgaben der VRV 2015 entsprechen würden.

NETTOVERMÖGEN

Definition und Wertansatz in EB 2020

- 38.1.** Das Nettovermögen ist Teil der Passiva in der Eröffnungsbilanz. Entsprechend § 3 Abs. 6 VRV 2015 bildet es in der EB 2020 die Differenz zwischen dem Vermögen (Aktiva) und den Fremdmitteln (Passiva) des Landes OÖ ab. Das Nettovermögen ist daher ein Ausgleichsposten, der in der EB 2020 folgende Positionen beinhaltet:

⁷⁶ siehe oBHBH Länder 2.7. Liquide Mittel

Tabelle 21: C Nettovermögen

Bezeichnung		Wert (in Mio. Euro)
C.I	Saldo der Eröffnungsbilanz	3.208,2
C.II	Kumuliertes Nettoergebnis	0,0
C.III	Haushaltsrücklagen	490,5
C.IV	Neubewertungsrücklagen (Umbewertungskonto)	0,0
C.V	Fremdwährungsumrechnungsrücklagen	0,0
Buchwert per 1.1.2020		3.698,7

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details der EB 2020

Die VRV 2015 fordert für die erstmalige EB einer Gebietskörperschaft lediglich den wertmäßigen Ausweis der Position „Saldo der Eröffnungsbilanz“ und allenfalls der Position „Haushaltsrücklagen“, wenn den Rücklagen aktivseitig gleich hohe Zahlungsmittelreserven gegenüberstehen. Eine Dotation der restlichen Positionen des Nettovermögens ist demnach aus folgenden Gründen erst zum Zeitpunkt des der EB 2020 folgenden Rechnungsabschlusses möglich:

- Aus der mit der VRV 2015 erstmals eingeführten Ergebnisrechnung kann das Nettoergebnis⁷⁷ erstmals mit dem ersten RA nach neuem Haushaltsrecht erwirtschaftet werden.
- Nach § 27 VRV 2015 ist ein Nettoergebnis ebenso erforderlich, um Zuweisungen zu Haushaltsrücklagen zu bilden.
- Fremdwährungsrücklagen und Neubewertungsrücklagen entstehen allenfalls bei der ersten Folgebewertung von Vermögenswerten.⁷⁸ Sie sind daher in der EB 2020 des Landes mit Null ausgewiesen.

38.2. Das Nettovermögen ist zwar als Ausgleichsposten zwischen Fremdmitteln und Vermögen in der Vermögensrechnung definiert und mit dem „Eigenkapital“ eines Unternehmens vergleichbar.⁷⁹ Dennoch ist die Aussagekraft des Nettovermögens im Sinne der VRV 2015 eher eingeschränkt. Anhand der Höhe des Nettovermögens lassen sich nur bedingt Aussagen über die finanzielle Leistungsfähigkeit oder die Verschuldungsfähigkeit einer Gebietskörperschaft treffen. Mehrere Faktoren, wie z. B. die zulässige Ausnutzung von Wahlrechten für Rückstellungen und Bewertungsansätze bei Vermögenspositionen, beeinflussen die Höhe des Nettovermögens in der Vermögensrechnung, so auch in der EB 2020, maßgeblich. Würde beispielsweise das Land die zum Bilanzstichtag 1.1.2020 bereits bestehenden und mit ca. 5,5 Mrd. Euro bewerteten Pensionsverpflichtungen als Rückstellung in der EB 2020 ansetzen, wäre das Nettovermögen negativ. Dennoch bliebe die Verschuldungsfähigkeit im Wesentlichen unverändert, denn diese ist vor allem vom jährlich aus dem operativen Geschäft zu erwirtschaftenden Ergebnis bzw. von den Finanzmitteln abhängig.

⁷⁷ Vgl. § 17 VRV 2105

⁷⁸ Vgl. §19 Abs. 11 und Abs. 12 VRV 2015

⁷⁹ Vgl. oBHBH Länder 2.9.1. „Allgemeines“

Aus dem Vergleich der Vermögensrechnung im Zeitablauf wird jedoch ersichtlich, ob die Gebarung des Landes eine Substanzschmälerung oder Substanzmehrung des Nettovermögens bewirkt.⁸⁰

Saldo der Eröffnungsbilanz

- 39.1.** Die Position „Saldo der Eröffnungsbilanz“ ist eine reine Rechengröße aus der Differenz zwischen Vermögenswerten und Fremdmitteln. Mit Ausnahme der rechnerischen Richtigkeit erfordert dieser Wert keine weiteren Prüfungshandlungen.
- 39.2.** Der LRH weist darauf hin, dass etwaige Korrekturen von Positionen in der EB 2020 eine Änderung des Saldos in der EB 2020 verursachen können, wie bereits unter Berichtspunkt 7 ausgeführt ist. Auch die Empfehlungen und Anregungen des LRH zu Korrekturen sonstiger Bilanzpositionen in der EB 2020 werden zu Änderungen des Saldos der Eröffnungsbilanz, aber auch anderer Rechengrößen (z. B. AfA) führen. Das Land OÖ sollte vor allem jene im vorliegenden Bericht angeführten Punkte und Sachverhalte (z. B. aktivierte Zinsforderung zu Wohnbauförderungsdarlehen – Berichtspunkt 29, Darstellung von Haushaltsrücklagen – Berichtspunkt 43, Erfassung von finanziellen Verpflichtungen – Berichtspunkt 43 und 47) prüfen und die wesentlichen Punkte weiterentwickeln bzw. anpassen; dies würde Veränderungen im Saldo der Eröffnungsbilanz bewirken.

Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven

Haushaltsrechtliche Grundlagen

- 40.1.** § 27 der VRV 2015 legt fest, dass Haushaltsrücklagen (HRL) aus Zuweisungen vom Nettoergebnis zu bilden und auf der Passivseite der Vermögensrechnung gesondert auszuweisen sind. Die entsprechenden Zahlungsmittelreserven (ZMR) sind auf der Aktivseite der Vermögensrechnung unter den liquiden Mitteln auszuweisen. Weiters gibt die VRV 2015 vor, HRL und ZMR in einem eigenen Nachweis darzustellen.

Nach der VRV 2015 sind daher HRL aus dem Nettoergebnis des Ergebnishaushaltes mit oder ohne ZMR zu bilden. Sie können für bestimmte Zwecke gebunden oder als allgemeine Rücklagen (RL) frei verfügbar sein. RL stellen – im Gegensatz zu Verbindlichkeiten und Rückstellungen – Eigenmittel der Gebietskörperschaft dar und sind daher in der Vermögensrechnung Teil des Nettovermögens.

⁸⁰ Vgl. Schauer, Wann ist ein öffentlicher Haushalt ausgeglichen?, ÖHW 2019/ Heft 4, 5.8.

- 40.2.** Der LRH merkt an, dass die VRV 2015 keine näheren Regelungen hinsichtlich des Übertrags von RL enthält, die bis zum Finanzjahr 2019 nach kameralen Gesichtspunkten mit erfolgswirksamen Soll-Werten und nur zum Teil auch mit kassen- bzw. vermögenswirksamen Ist-Werten gebildet wurden. Im kameralen System wurden budgetäre Vorsorgen bzw. Mittelbindungen für die Zukunft nicht nur durch tatsächlich angesparte Geldbeträge, sondern auch durch (buchmäßige) RL getroffen, die in der Eröffnungsbilanz bzw. Vermögensrechnung nach VRV 2015 nicht mehr als RL sondern gegebenenfalls als Rückstellungen oder Verbindlichkeiten zu erfassen wären. Sobald solchen übertragenen Mittelbindungen bereits Verpflichtungen zugrunde liegen, wären sie nicht als HRL, sondern als Rückstellung oder Verbindlichkeit auszuweisen (Berichtspunkt 43).

Rücklagenstand und -ausweis

- 41.1.** Die EB 2020 zeigt aktivseitig unter B.III.2 ZMR in Höhe von 3,7 Mio. Euro; passivseitig unter C.III.1 HRL mit 490,5 Mio. Euro. Im Vergleich dazu beliefen sich die RL im kameralen RA 2019 mit ihren buchmäßigen Soll-Werten in Summe auf 496,5 Mio. Euro und mit ihren geldmäßig gedeckten Ist-Werten auf 34,7 Mio. Euro. Nachstehende Tabelle stellt die RL-Bestände aus dem RA 2019 (Beilage 5a) der Darstellung in der EB 2020 gegenüber. Die dabei festgestellten Unterschiede und Differenzen erläutert der LRH im Detail auch in den Berichtspunkten 42 und 43.

Tabelle 22: Rücklagendarstellung in EB 2020 im Vergleich zum RA 2019

Rücklagenart	RA 2019		EB 2020		
	Soll-Wert	Ist-Wert	Passiva	Aktiva	
			C.III.1 Haushalts- rücklagen	B.III.2 Zahlungs- mittel- reserven	A.III.1 Finanz- instru- mente
Gebundene Rücklagen	in Mio. Euro				
RL für Pensionen der Gemeindebediensteten	15,1	15,1	9,1	3,7	6,0
RL zur Absicherung des Zinsrisikos in der Wohnbauförderung	19,6	19,6	19,6		
Summe Gebundene Rücklagen	34,7	34,7	28,7	3,7	6,0
Haushaltsrücklagen					
Allgemeine Haushaltsrücklage	25,4	0,0	25,4		
Rücklage zur Übertragung von Ausgabekrediten	436,4	0,0	436,4		
Summe Haushaltsrücklagen	461,8	0,0	461,8	0,0	0,0
Gesamtsumme aller Rücklagen	496,5	34,7	490,5	3,7	6,0
Ist-Rücklagen lt. RA 2019 veranlagt in:					
Kassenbestand		28,7			
Wertpapiere		6,0			
Summe		34,7			
Differenz: Gesamtsumme Soll-Rücklagen RA 2019 – Haushaltsrücklagen EB 2020			-6,0		
Differenz: Summe Ist-Rücklagen RA 2019 – Zahlungsmittelreserven EB 2020				-31,0	

Quelle: LRH-eigene Darstellung aus RA 2019 (Beilage 5a) und EB 2020

- 41.2.** Aufgrund deutlich geänderter haushaltsrechtlicher Bestimmungen hinsichtlich RL-Darstellung und -verrechnung durch die VRV 2015 stellte der LRH bei der Überprüfung der Übernahme der kameralen RL aus dem RA 2019 und deren Ausweisung in der EB 2020 folgende Abweichungen fest:

- Die Übernahme von reinen buchmäßigen Soll-Rücklagen nach altem Haushaltsrecht (=VRV 1997) in die EB 2020 ist in der VRV 2015 nicht vorgesehen. Solche kameralen buchmäßigen RL stellen weder einen aktiven Vermögenswert dar, noch können sie passivseitig die Mittelherkunft des bestehenden Vermögens sein. So ist vor allem der Ausweis der kameralen Soll-RL zur Übertragung von Ausgabenkrediten in der EB 2020 als HRL und Teil des Nettovermögens haushaltsrechtlich nicht gedeckt. Auch werden dadurch die zugrundeliegenden wirtschaftlichen Sachverhalte unvollständig und unrichtig abgebildet. Bei dieser RL-Darstellung handelt es sich um bloße Mittelbindungen bzw. Ausgabenermächtigungen, denen vielfach bereits konkrete Verpflichtungsgeschäfte für meist mehrjährige Verwendungszwecke zugrunde liegen. Nach der VRV 2015 sind aber grundsätzlich bereits alle Verpflichtungsgeschäfte zu erfassen und daher als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen in die EB 2020 und künftige Vermögensrechnungen aufzunehmen, um so die erforderlichen Mittel zu binden. Nur wenn noch keinerlei Verpflichtungen eingegangen und dennoch Mittel für die Zukunft reserviert werden sollten, können sie als HRL und Teil des Nettovermögens vom Nettoergebnis im Ergebnishaushalt gebildet werden (Berichtspunkt 43). Außerdem wurden die kameralen RL zur Übertragung von Ausgabekrediten im Landeshaushalt bislang nicht aus Eigenmitteln, sondern im Regelfall durch buchmäßige Soll-Schuldaufnahmen bedeckt, die in der EB 2020 auch nicht darzustellen waren.

Da auch die bisherige Allgemeine Haushaltsrücklage des RA 2019 zum Abschlussstichtag nicht mit Zahlungsmitteln gedeckt war und nicht vom Nettoergebnis eines Ergebnishaushaltes gebildet werden konnte, wäre der kameraler Soll-Wert in der Eröffnungsbilanz nicht als HRL auszuweisen, sondern würde im Saldo der EB 2020 aufgehen.

- Die rechnerische Differenz zwischen den Soll-RL im RA 2019 und den HRL in der EB 2020 in Höhe von 6 Mio. Euro ist für den LRH schlüssig, weil dieser Teilbetrag aus der gebundenen RL für Pensionen der Gemeindebediensteten zum Stichtag der EB 2020 in einer Anleihe gebunden war. Dadurch war dieser Betrag in der EB 2020 nicht mehr als eine mit Zahlungsmitteln gedeckte RL, sondern als Ankauf von Wertpapieren unter A.III.1 „Finanzinstrumente“ auszuweisen.
- Die mit Geldbeträgen tatsächlich gedeckten Ist-RL des RA 2019 von 34,7 Mio. Euro betrafen die gebundenen RL, und zwar jene für Pensionen der Gemeindebediensteten (15,1 Mio. Euro) und die RL zur Absicherung des Zinsrisikos in der Wohnbauförderung (19,6 Mio. Euro). Im Vergleich zu den ZMR in der EB 2020 in Höhe von 3,7 Mio. Euro ergibt sich ein Unterschiedsbetrag von 31 Mio. Euro. Dieser ist nicht nur auf die gesonderte Veranlagung von 6 Mio. Euro in Wertpapieren (WP) zurückzuführen, die eine separate Darstellung unter den Finanzinstrumenten erforderte. Auch die bislang in den Kassenmitteln gedeckte RL zur Absicherung des Zinsrisikos (19,6 Mio. Euro) ist nicht als ZMR erfasst, sondern im Rahmen der übrigen liquiden Mittel. Dazu kam, dass aus den Geldbeständen der RL für Pensionen der Gemeindebediensteten – ohne WP-Veranlagung 9,1 Mio. Euro per 31.12.2019 – die Jännerbezüge 2020 (5,4 Mio. Euro) bereits im Dezember 2019 vorschussweise vom betreffenden Bankkonto zu leisten und Berichtigungsbuchungen (ca. 2.900 Euro) vorzunehmen waren. Dadurch verringerten sich die ZMR in der EB 2020 auf 3,7 Mio. Euro.

Der LRH sah sowohl bei den dargestellten ZMR als auch bei den in die EB 2020 eingebuchten HRL einen Handlungsbedarf, der unter nachstehenden Berichtspunkten näher ausgeführt wird.

Zahlungsmittelreserven

- 42.1.** ZMR sind aktivseitig eine gesonderte Position der liquiden Mittel; d. h. aller Kassen- und Bankguthaben sowie kurzfristigen Geldveranlagungen (=Geldbestände) des Landes. Nach § 27 VRV 2015 sind ZMR ausschließlich den finanzierten HRL zuzuordnen. Diese Mittel dienen zur Verwendung nach dem Bilanzstichtag bzw. in zukünftigen Finanzjahren. Sie werden daher ausschließlich in allgemeinen oder zweckgebundenen HRL reserviert, die sich passivseitig in der EB 2020 als Teil des Nettovermögens des Landes abbilden. ZMR sind nicht nur buchmäßig auf der Aktivseite der Bilanz darzustellen. Unter den liquiden Mitteln sind die ZMR beim Konto 2981 gesondert auszuweisen und auch getrennt, z. B. auf Girokonten, Sparbüchern oder sonstigen Geld- oder kurzfristigen WP-Konten, zu verwahren. Da bislang nur die Finanzmittel der RL für Pensionen der Gemeindebediensteten getrennt von den übrigen Geldbeständen verwahrt wurden, scheinen in der EB 2020 nur die Geldbestände dieser RL in Höhe von 3,7 Euro als ZMR auf. Die gebundene Ist-RL zur Absicherung des Zinsrisikos in der WBF war bisher stets Teil der allgemeinen Geldbestände ohne Verwahrung auf gesonderten Konten. Der vom Oö. Landtag beschlossene VA für die Jahre 2020 und 2021 (Anlage 6b des VA) gibt aber vor, dass auch die RL zur Absicherung des Zinsrisikos in der Wohnbauförderung als ZMR zu halten ist.
- 42.2.** Der in der VRV 2015 geforderte Ausweis von liquiden Mitteln als ZMR mit Zuordnung zu konkreten HRL stärkt aus Sicht des LRH die Transparenz der in der Vermögensrechnung darzustellenden Vermögenswerte. Gleichzeitig wirken sich ZMR, die grundsätzlich auch auf konkreten Geldkonten zu verwahren sind, nachteilig hinsichtlich der Flexibilität der vorhandenen Liquidität aus. Wenn die Mittel aus der ZMR für allgemeine Zwecke verwendet werden sollen, müssten die Beträge gegengleich innerhalb der HRL als inneres Darlehen transparent ausgewiesen werden. Andernfalls müsste trotz vorhandener Liquidität für die Finanzierung sonstiger Auszahlungen Fremdmittel in Anspruch genommen werden. Daraus würde wiederum ein wirtschaftlicher Nachteil in Form von Zins- und Finanzierungskosten resultieren.

Für die RL zur Absicherung des Zinsrisikos wäre zum Stichtag der EB 2020 eine entsprechende ZMR problemlos ohne Fremdmittelaufnahme darstellbar gewesen. Der LRH empfiehlt, die ZMR in der EB 2020 zulasten der übrigen liquiden Mittel um 19,5 Mio. Euro zu erhöhen.

Ausweis von übertragbaren Haushaltsmitteln

43.1. Wie unter Berichtspunkt 41 ausgeführt, wurden aus dem RA 2019 übertragene Haushaltsmittel in Höhe von 436,4 Mio. Euro übernommen und in die EB 2020 als HRL eingestellt. Dabei handelt es sich um rein buchmäßige Soll-Werte aus der kameralen RL zur Übertragung von Ausgabekrediten. Diese RL wurde im Zuge des RA 2019 zwar um 87,1 Mio. Euro verringert, stellt aber mangels kassenmäßiger Deckung keinen Vermögenswert dar und kann auch nicht als Teil des Nettovermögens angesehen werden. Auch standen dieser buchmäßigen RL im RA 2019 wesentlich höhere Soll-Schulden gegenüber, die im Sinne der VRV 2015 in der EB 2020 nicht darstellbar sind.

Nach den Angaben der FinD entfallen von den in der EB 2020 als HRL dargestellten Übertragungsmitteln in Höhe von 436,4 Mio. Euro ca. 90,8 Mio. Euro auf zweckgebundene Beiträge, wie z. B. Gemeinde-Bedarfszuweisungen und sonstige Zweckzuschüsse, vorwiegend des Bundes. Solche zweckgebundenen Beiträge sind zwar im Landeshaushalt eingegangen, wurden aber noch nicht ausbezahlt und daher im RL-Wege ohne konkrete Hinterlegung als ZMR auf das Folgejahr übertragen. Mit diesen zweckgebundenen Beiträgen ist aber grundsätzlich eine Ausgabenverpflichtung verbunden, die sich auf mehrere Finanzjahre erstrecken kann.

Bei den übrigen Mittelübertragungen handelt es sich um mehrjährige Auszahlungsbeträge mit fortdauernden Verwendungszwecken oder um Beträge, bei denen sich aus Gründen der sparsamen, wirtschaftlichen oder zweckmäßigen Mittelverwendung eine Übertragung empfiehlt. In diesen Fällen waren nicht verbrauchte Haushaltsmittel für das Folgejahr durch RL-Bildungen gebunden und im Landeshaushalt durch in die EB 2020 nicht übertragene Soll-Schuldaufnahmen bedeckt worden.⁸¹ Erst wenn solche Beträge tatsächlich eingesetzt und ausbezahlt wurden, waren sie aus allgemeinen Deckungsmitteln bzw. tatsächlichen Schuldaufnahmen zu finanzieren.

Zu den übertragenen Ausgabekrediten zum Jahresultimo gibt es oftmals bereits entsprechende Verpflichtungsgeschäfte in unterschiedlicher Ausprägung, wie z. B. durch Mittelzusagen, rechtlich bindende Zusicherungen oder (Förder)Verträge. Diese Verpflichtungsgeschäfte waren nach der VRV 1997 meist nicht zwingend als Verpflichtung in der Haushaltsrechnung darzustellen. Vor allem dann, wenn die entsprechenden Ausgabenbeträge noch nicht rechtlich bindend oder zur Zahlung fällig waren. Um die entsprechenden Mittel aber dennoch zu reservieren bzw. zu binden, konnten nicht verbrauchte Haushaltskredite im RL-Wege auf das Folgejahr übertragen und so in der Haushaltsrechnung nach VRV 1997 abgebildet werden. Die VRV 2015 fordert aber, alle jene Verpflichtungsgeschäfte bereits bis zum Bilanzstichtag zu erfassen, die mit überwiegender Wahrscheinlichkeit⁸² für die Gebietskörperschaft schlagend werden. Sie sind demnach als Rückstellungen (§§ 28f VRV 2015) oder Verbindlichkeiten (§ 26 VRV 2015) in die Vermögensrechnung bzw. EB 2020 aufzunehmen. Nur wenn den übertragbaren Mitteln keinerlei Verpflichtungsgeschäfte zugrunde liegen, können sie nach Maßgabe

⁸¹ In der Haushaltsrechnung des betreffenden Jahres wurden diese Mittelübertragung als RL-Zuführung dargestellt und meist aus buchmäßigen Schuldaufnahmen (= Soll-Schulden) bedeckt.

⁸² Das bedeutet, dass die Eintrittswahrscheinlichkeit eines Zahlungsmittelabflusses > 50 Prozent ist.

§ 27 VRV 2015 aus Zuweisungen vom Nettoergebnis des Ergebnishaushaltes gebildet werden.

Rückstellungen waren in der VRV 1997 unbekannt. Nach § 28 VRV 2015 sind Rückstellungen für Verpflichtungen anzusetzen, wenn die Verpflichtung bereits vor dem Abschlussstichtag besteht, das Verpflichtungsereignis eingetreten ist, die Erfüllung der Verpflichtung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu Mittelverwendungen der Gebietskörperschaft führen wird und die Höhe der Verpflichtung verlässlich ermittelbar ist. Trifft dies auf Verpflichtungsgeschäfte des Landes zu, sind in Hinkunft die erforderlichen Rückstellungen aus dem Ergebnishaushalt zu dotieren und in der Vermögensrechnung in der betreffenden Mittelaufbringungsgruppe auszuweisen. Lediglich wenn die Verwirklichung eines solchen Sachverhaltes ungewiss wäre, würde es sich um Eventualverbindlichkeiten handeln, die nicht ausweis- bzw. bilanzierungspflichtig sind. RL-Dotierungen können daher nur dann aus dem Nettoergebnis der Ergebnisrechnung erfolgen, wenn es sich dabei um Zuweisungen von mehrjährigen Krediten handelt, denen entweder noch keine Verpflichtungsgeschäfte oder höchst ungewisse Verpflichtungen gegenüberstehen. Dadurch können unter den im VA genannten Voraussetzungen die vom Oö. Landtag bereitgestellten Mittel aus dem Finanzierungshaushalt, beispielsweise für Investitionen und Förderungen, auch dann übertragen werden, wenn die Oö. Landesregierung dafür noch keine rechtlich bindenden Verpflichtungen zur konkreten Verwendung eingegangen ist.

So wie in früheren Jahren ist die Oö. Landesregierung bzw. das für Finanzen zuständige Mitglied der Oö. Landesregierung durch Artikel IV Z. 1 lit. e des VA 2020/2021 ermächtigt, zu genehmigen, nicht verbrauchte Mittel einer Rücklage zuzuführen. Die gilt insbesondere wenn es sich dabei um zweckgebundene, aber nicht verbrauchte Einnahmen oder mehrjährige Auszahlungsbeträge handelt, bei denen der Verwendungszweck fort dauert und/oder sich eine Übertragung zur sparsameren, wirtschaftlicheren oder zweckmäßigeren Verwendung der Mittel empfiehlt. Diese VA-Bestimmung macht es weiterhin möglich, dass z. B. Budgetmittel für Investitionen oder Investitionsförderungen, die der Oö. Landtag im Finanzierungshaushalt des VA bereitstellt, auf das Folgejahr im RL-Wege übertragen werden können. Dies gilt auch, wenn die Oö. Landesregierung diesbezüglich noch keine bilanzierungspflichtigen Verpflichtungen zum tatsächlichen Einsatz dieser Mittel tätigte.

- 43.2.** Der LRH stellt fest, dass die VRV 2015 ganz klar zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie aus dem Nettoergebnis zu bildenden Rücklagen unterscheidet. In einer Vermögensrechnung nach VRV 2015 können daher nur tatsächliche Vermögenswerte und deren Mittelherkunft ausgewiesen werden. Bisherige kamerale, nicht mit Geldbeständen, sondern mit rein buchmäßigen Schuldaufnahmen bedeckte RL zur Mittelübertragung können aus Sicht des LRH in der EB 2020 nicht als HRL dargestellt werden. Sobald solchen reservierten Haushaltsmitteln bereits konkrete Verpflichtungsgeschäfte zugrunde liegen, sind sie nicht im Nettovermögen als HRL, sondern als Rückstellungen oder Verbindlichkeiten des Landes unter den Fremdmitteln zu zeigen.

Nach den Erfahrungen des LRH aus seinen bisherigen Prüfungen liegt für einen Großteil der bisher in der RL zur Übertragung von Ausgabekrediten angesparten bzw. reservierten Mittel nicht nur ein fortdauernder Verwendungszweck, sondern auch ein klares Verpflichtungsgeschäft zugrunde. Vereinzelt hat er sogar mehrjährige finanzielle Verpflichtungen festgestellt, für die keine haushaltsmäßige Deckung in den übertragenen Mitteln vorhanden und daher der fehlende Beschluss des Oö. Landtags zur Sicherstellung der budgetmäßigen Bedeckung zu bemängeln war. Solche Verpflichtungsgeschäfte des Landes sind vor allem rechtlich bindende Mittelzusicherungen durch gesetzliche Vorgaben, Beschlüsse des Oö. Landtags, der Oö. Landesregierung oder Amtsverfügungen der zuständigen Mitglieder der Oö. Landesregierung. Ist in solchen Fällen die Gegenleistung bereits vor dem Abschlussstichtag erbracht, indem beispielsweise ein zu förderndes Projekt bereits realisiert ist und bloß die Abrechnung und Zahlung der zugesicherten Förderleistung noch offen bleibt, ist dies nicht mehr – so wie bisher praktiziert – als HRL darstellbar. In diesen Fällen ist die Bindung von Haushaltsmitteln als Verbindlichkeit in der EB 2020 bzw. in den jährlichen Vermögensrechnungen zu zeigen.

Ein nicht unwesentlicher Teil der bisherigen Übertragungsmittel wird durch die VRV 2015 aber durch Rückstellungen gemäß § 28 VRV 2015 abzubilden sein. Aus Sicht des LRH führt nämlich die gegenwärtige Darstellung der Übertragungsmittel im Nettovermögen des Landes zu einer Fehldarstellung in der EB 2020; die zugrundeliegenden Sachverhalte für die Mittelübertragung stellen vielfach Verpflichtungsgeschäfte dar. Der LRH empfiehlt daher der FinD, sämtliche Übertragungsmittel im Hinblick auf das neue Haushaltsrecht zu analysieren und gemeinsam mit den bewirtschaftenden Stellen die zugrundeliegenden Verpflichtungsgeschäfte mit fortdauerndem Verwendungszweck genau zu erheben. Diese sind dann in der EB 2020 und künftigen Vermögensrechnungen vollständig und korrekt als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen darzustellen und nicht als Rücklage im Nettovermögen auszuweisen.

Die in der VRV 2015 klare Unterscheidung in der Bindung von Haushaltsmitteln in Form von Verbindlichkeiten, Rückstellungen oder Haushaltsrücklagen trägt zu mehr Transparenz in der Vermögensrechnung des Landes bei. Dabei handelt es sich aber um rein buchmäßige Größen, die nur den Vermögens- und Ergebnishaushalt des Landes betreffen. Solche Beträge müssen erst finanziert werden, sobald sie im Finanzierungshaushalt zu einem tatsächlichen Mittelabfluss führen.

Weiters gibt der LRH zu bedenken, dass in diversen Prüfungen immer wieder verbindliche mehrjährige Förderzusagen festgestellt wurden, die im VA oder RA nicht oder unvollständig abgebildet wurden und die auch in den Übertragungsmitteln keine Deckung fanden. Das Land könnte die neu geschaffene Möglichkeit der Dotierung von Rückstellungen dazu nutzen, sämtliche mehrjährigen Mittelzusagen, die mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu einem Mittelabfluss des Landes führen werden, möglichst vollständig zu erfassen und im Ergebnishaushalt und in der Vermögensrechnung in Summe für den Oö. Landtag und die interessierte Öffentlichkeit transparent machen. Daher empfiehlt der LRH, in Hinkunft bei Förderungen die bisherige Budgetierungspraxis wie im VA 2020/2021 durch gleiche Dotierung von Ansätzen im Ergebnis- und Finanzierungshaushalt zu überdenken und sämtliche Verpflichtungen aus Förderzusagen als

Rückstellungen oder Verbindlichkeiten im Ergebnishaushalt zu veranschlagen und in der Vermögens- und Ergebnisrechnung zu verrechnen.

LANGFRISTIGE FREMDMITTEL

Langfristige Finanzschulden

- 44.1.** Nach den Vorgaben der VRV 2015 sind Finanzschulden „alle Geldverbindlichkeiten, die zu dem Zwecke eingegangen werden, der Gebietskörperschaft die Verfügungsmacht über Geld zu verschaffen.“⁸³ Darüber hinaus regelt § 32 Abs. 3 Z. 2 VRV 2015, dass Geldverbindlichkeiten der Gebietskörperschaft auch dann Finanzschulden sind, wenn außergewöhnliche Finanzierungserleichterungen dadurch eingeräumt werden, dass die Fälligkeit der Begleichung der Geldverbindlichkeit (= „Gegenleistung“ der Gebietskörperschaft) auf über zehn Jahre hinausgeschoben wird.⁸⁴

Das Land OÖ hat in seiner EB per 1.1.2020 in Tabelle 23 dargestellte langfristige Finanzschulden aufgenommen:

Tabelle 23: E.I Langfristige Finanzschulden

Bezeichnung	Wert (in Mio. Euro)
Sonderfinanzierung Umfahrung Lambach Nord	29,0
ÖBFA Darlehen	380,0
Buchwert per 1.1.2020	409,0

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details zur EB 2020

- 44.2.** Die in der EB 2020 in den langfristigen Finanzschulden erfassten Werte sind dem LRH aus vorangegangenen Prüfungen des RA des Landes OÖ bekannt. Die angesetzte Höhe konnte mittels der Prüfungsdokumentation aus der Prüfung des RA 2019 nachgewiesen werden. Der LRH ist dazu im Rahmen der Prüfung auf keine Hinweise auf Fehldarstellungen gestoßen.

Anknüpfend an die Beurteilung der Sonderfinanzierung der Umfahrung Lambach Nord, weist der LRH auf den Ausweis der noch offenen Verpflichtung aus der Verlängerung der Straßenbahnlinie 3 nach Leonding mit einer Höhe von 98,6 Mio. Euro hin. Ursprünglich wurde die Erweiterung unter der Federführung eines Unternehmens der Stadt Linz errichtet und vorfinanziert. Im Jahr 2011 wurde die Forderung der Stadt Linz gegenüber dem Land OÖ an eine Bank abgetreten, wodurch die Verpflichtung gegenüber der Bank direkt durch das Land OÖ zu bedienen ist. Diese ist derzeit in den langfristigen Verbindlichkeiten in der EB 2020 enthalten. Aufgrund der Charakteristik dieser Finanzierungsform, die dem Sachverhalt der Finanzierung der Umfahrung Lambach Nord durchaus ähnlich ist, plädierte der LRH schon in der Prüfung des RA 2019 für eine Zuordnung zu den langfristigen Finanzschulden. Der LRH verweist in diesem

⁸³ Siehe § 32 Abs. 1 VRV 2015

⁸⁴ Bei Teilzahlungen richtet sich der Betrachtungszeitraum nach der Fälligkeit des letzten Teilbetrages.

Zusammenhang auf seine Ausführungen im Bericht zur Prüfung des RA 2019.⁸⁵ Es bleibt abzuwarten, ob dieser Sachverhalt durch die Statistik Austria bei der jährlichen Ermittlung der Maastricht Schulden berücksichtigt wird. Dies würde die Meinung des LRH dahingehend stützen. Unabhängig von der Frage des Ausweises in der Vermögensrechnung steht fest, dass das Land OÖ auch diese langfristige Verpflichtung wird bedienen müssen.

Exkurs: erweiterte Schuldenbetrachtung des LRH in früheren RA-Prüfungen

45.1. Bei vorangegangenen Prüfungen der Rechnungsabschlüsse hat der LRH – bedingt durch die beschränkte Aussagekraft der Darstellung der Ist-Finanzschulden nach VRV 1997 als alleinige Messgröße für die finanzielle Lage des Landes OÖ – die nach seiner Definition sonstigen schuldrechtlichen Verpflichtungen im Rahmen einer erweiterten Schuldenbetrachtung dargestellt. Er beschränkte sich dabei auf solche finanziellen Verpflichtungen, deren Rückzahlung im überwiegenden Ausmaß aus Steuereinnahmen erfolgen muss. Dies traf v. a. im Bereich von ausgelagerten Schulden in landeseigenen Beteiligungsgesellschaften bzw. bei Sonderfinanzierungen im Landeshaushalt zu. Für die Prüfung der EB 2020 hat der LRH eine Überleitungsrechnung der von ihm identifizierten Finanzverpflichtungen aufgestellt. Diese zeigt in Tabelle 24, wie sich die Verpflichtungen (sofern sie in der EB 2020 gemäß den Bestimmungen der VRV 2015 erfasst werden konnten) auf die einzelnen Positionen in der Vermögensrechnung des Landes aufteilen.

Tabelle 24: Überleitung Finanzverpflichtungen

Verpflichtungsarten	RA 2019	EB 2020				
		langfr. Finanzschulden	kurzfr. Finanzschulden	langfr. Verbindlichkeiten	kurzfr. Verbindlichkeiten	nicht ansatzfähig nach VRV 2015
		in Mio. Euro				
Summe Ist-Finanzschulden (Kernhaushalt)	454,5	380,0	74,5	0,0	0,0	0,0
Ausgelagerte Schulden	1.419,7	0,0	0,0	1.315,4	31,5	72,8
Sonderfinanzierungen im Haushalt	756,7	29,0	0,0	589,0	40,8	97,9
Sonderfinanzierungen in der OÖG	136,5	0,0	0,0	0,0	0,0	136,5
Summe Finanzverpflichtungen	2.767,4	409,0	74,5	1.904,4	72,3	307,2

Quelle: LRH-eigene Darstellung

45.2. Eine Vielzahl der vormals nicht oder nur auf verschiedene einzelne Ausweise in den Beilagen zum RA verteilten Verpflichtungen werden bedingt durch die verpflichtende Erstellung einer Vermögensrechnung nun kompakter dargestellt. Die verbleibenden Restgrößen, die nicht unmittelbar

⁸⁵ Siehe Bericht „Rechnungsabschluss 2019 des Landes OÖ“ S. 61, Berichtspunkt 29 (LRH-100000-49/12-2020-MÜ, https://www.lrh-ooe.at/Mediendateien/Berichte2020/IP_RA_2019_Bericht_signed.pdf).

in voller Höhe zu einer Finanzverpflichtung in der Vermögensrechnung führen, sind

- Verbindlichkeiten aus Dauerschuldverhältnissen aufgrund von Kündigungsverzicht (Miete für LDZ 31 Mio. Euro, Miete für das Landesverwaltungsgericht 10,4 Mio. Euro),
- Beiträge für die A26 („Westring“, 56,5 Mio. Euro), welche nach Baufortschritt abgerechnet werden und dementsprechend bezahlt werden,
- Sonderfinanzierungen in der OÖG (136,5 Mio. Euro) und
- offene (zumeist kurzfristige) Kreditverbindlichkeiten von Beteiligungsunternehmen des Landes, welche nicht in Verbindung mit langfristigen Finanzierungsvereinbarungen mit dem Land OÖ stehen.

Der LRH weist darauf hin, dass er auch bei zukünftigen Prüfungen der Rechnungsabschlüsse des Landes über etwaige Finanzierungsformen, die nicht unmittelbar in den Rechenwerken des Landes ihren Niederschlag finden würden, berichten wird.

Langfristige Verbindlichkeiten

46.1. Verbindlichkeiten sind generell Verpflichtungen der Gebietskörperschaft zur Erbringung von Geldleistungen auf die ein Dritter einen vertraglichen oder gesetzlichen Anspruch auf Zahlung erlangt hat, wenn diese dem Grunde und der Höhe nach feststehen.⁸⁶ Ist die Fälligkeit dieser Verbindlichkeiten größer einem Jahr, so sind sie den langfristigen Verbindlichkeiten zuzuordnen.

Die in der EB des Landes OÖ erfassten langfristigen Verbindlichkeiten sind in Tabelle 25 im Überblick dargestellt:

Tabelle 25: E.II Langfristige Verbindlichkeiten

	Bezeichnung	Wert (in Mio. Euro)
E.II.1	Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistungen	16,6
E.II.2	Finanzierungsleasing	0,4
E.II.3	Sonstige langfristige Verbindlichkeiten	4.824,3
	Buchwert per 1.1.2020	4.841,3

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details der EB 2020

⁸⁶ Vgl. dazu auch § 26 Abs. 1 VRV 2015.

Die sonstigen langfristigen Verbindlichkeiten setzen sich einerseits aus dem langfristigen Teil der eingelösten WBF-Darlehen in Höhe von 2.792,5 Mio. Euro, andererseits aus einem Teil der in der Beilage 8 (noch nicht fällige Verwaltungsschulden) des RA 2019 enthaltenen zukünftigen Verpflichtungen des Landes OÖ zusammen. In Summe waren per 31.12.2019 4.658,5 Mio. Euro in den noch nicht fälligen Verwaltungsschulden enthalten. Im Zuge des Projektes „Erstellung der EB des Landes OÖ“ überprüfte das Land, unterstützt durch einen externen Berater, jede einzelne Position auf Ansetzbarkeit in der EB. Am Ende wurde ein Teilbetrag von 2.031,8 Mio. Euro als langfristige Verbindlichkeit in der EB erfasst. Die kurzfristigen Teile dieser Sachverhalte wurden entsprechend der Vorgaben der VRV 2015 unter den kurzfristigen Verbindlichkeiten dargestellt (Berichtspunkt 56).

Der Restbetrag an ehemaligen noch nicht fälligen Verwaltungsschulden in Höhe von 2.412,3 Mio. Euro (kurz- und langfristiger Teil) setzt sich im Wesentlichen aus Projekten in folgenden Bereichen zusammen:

- Neubau und Erhaltung von Landesstraßen 90,6 Mio. Euro (davon 29 Mio. Euro Umfahrung Lambach Nord)
- div. Flussbau-/Gewässer- und Hochwasserschutzmaßnahmen 83,9 Mio. Euro
- Straßen- und Schienennahverkehr 151,9 Mio. Euro
- zukünftige Beiträge Oö. Verkehrsverbund 1.321,7 Mio. Euro
- Sonstige Verkehrsprojekte 26,6 Mio. Euro

46.2. Der LRH stellt fest, dass die FinD große Anstrengungen unternahm, die ehemaligen noch nicht fälligen Verwaltungsschulden korrekt in der EB abzubilden. Die Einteilung, welche Verpflichtungen anhand der Kriterien der VRV 2015 bilanziell erfasst werden können, war für den LRH schlüssig und plausibel. Er betont jedoch, dass die rd. 2,4 Mrd. Euro Verpflichtungen darstellen, die das Land in den zukünftigen Jahren bedienen wird müssen. Dies wird Spielräume in künftigen Haushalten, neben den noch hinzukommenden budgetären Herausforderungen aufgrund der COVID-19 Situation, weiter verkleinern. Positiv wertet der LRH, dass bereits vorgesehen ist, diese Verpflichtungen evident zu halten; demnach haben die bewirtschaftenden Stellen im Rahmen der jährlichen Rechnungsabschlussarbeiten eine Meldung der „nicht bilanzrelevanten Vormerkungen“ an die FinD und an die Landesbuchhaltung zu übermitteln.

Faktische Verpflichtungen aus Förderzusagen

47.1. Bei der Behandlung von bestehenden Zusagen im Förderbereich vertritt das Land die Ansicht, dass diese nicht zu einer Erfassung in der Vermögensrechnung führen solange keine rechtliche verbindliche Verpflichtung gegeben ist. Zudem führt es an, dass man zu vielen der Förderprojekte nicht genau sagen könne, ob die jeweils zu fördernde Leistung bzw. Investition bereits angefallen ist bzw. erbracht wurde und der Fördertatbestand somit bereits eingetreten ist.

47.2. Der LRH stellt dazu fest, dass aufgrund von Förderzusagen (unabhängig davon, ob es sich dabei um rechtlich bindende – einklagbare – Zusagen handelt oder nicht) und der allgemeinen bisherigen Förderpraxis des

Landes („politisch zugesagte Förderungen halten und werden beinahe immer eingelöst“) sogenannte „faktische Verpflichtungen“⁸⁷ seitens des Landes vorliegen. Diesen kann sich das Land nicht entziehen.⁸⁸ Je nach Fortschritt des jeweiligen Förderprojektes führt dies nach Ansicht des LRH zu einer zu bilanzierenden Verbindlichkeit oder zumindest zu einer zu bildenden Rückstellung⁸⁹ in Höhe der zu erwartenden Inanspruchnahme (z. B. Förderhöhe gem. Fördervereinbarung).

Es ist für den LRH klar, dass für eine Organisation von der Größe des Landes OÖ die Kenntnis über solche Projekte eine Schlüsselfrage für die Erfassung darstellt. Die FinD als für die Erstellung des RA federführende Stelle im Land ist hier auf die proaktive Informationsweitergabe von den bewirtschaftenden Stellen angewiesen. Zusammenhängend mit den in den Ausführungen zu den übertragbaren Haushaltsrücklagen (Berichtspunkt 43) schon erwähnten Verpflichtungen aus Projekten, sollte das Land OÖ daher ein (möglichst digital gestütztes) Informationssystem erarbeiten, das die Beschaffung und Weitergabe von bilanzierungsnotwendigen Informationen von den bewirtschaftenden Stellen zur FinD ermöglicht. Dies soll dazu führen, dass zukünftig zu erwartende finanzielle Verpflichtungen, die derzeit aufgrund fehlender Informationen nicht erfasst werden, in den jeweiligen Vermögensrechnungen des Landes abgebildet werden. Dies würde einen weiteren Beitrag zur transparenteren Darstellung der zukünftigen Verpflichtungen des Landes OÖ leisten und die Aussagekraft der Vermögensrechnungen des Landes weiter stärken.

Langfristige Rückstellungen

48.1. Gemäß § 28 Abs. 1 VRV 2015 ist eine Rückstellungsbildung vorgesehen, wenn

- eine Verpflichtung bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag besteht und
- das Verpflichtungsereignis bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag eingetreten ist und
- die Erfüllung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu Mittelverwendungen führen wird und
- die Höhe der Verpflichtung verlässlich ermittelbar ist.

⁸⁷ Vgl. dazu auch Saliterer/Meszarits/Pilz „VRV 2015 – Veranschlagung und Rechnungslegung für Länder und Gemeinden“, 2020, Seite 337f.

⁸⁸ Beispielhaft seien hier die Verpflichtungen für den Aus- und Neubau von Gemeinde-Alten-/Pflegeheimen genannt. Über den Stand der noch offenen Fördermaßnahmen wird der Oö. Landtag jährlich zu Jahresbeginn informiert. In der Sitzung des Oö. Landtag vom 28.1.2021 betrug der offene Förderbetrag für 45 Projekte 79,2 Mio. Euro (<http://www2.land-oberoesterreich.gv.at/internet/tgbeilagen/Beilage%201537/2021%20-%20Ausschussbericht.pdf?id=15879&n=1537&j=2021#page=>)

⁸⁹ Für die Kriterien zur Bildung von Rückstellung vgl. § 28 Abs. 1 VRV 2015.

In der Folge sind Rückstellungen dann anzupassen, wenn Umstände bekannt werden, die eine andere Einschätzung der Wahrscheinlichkeit des Abflusses liquider Mittel oder ihrer Höhe bewirken. Ist der Abfluss an liquiden Mitteln in einem Finanzjahr der Höhe und dem Grunde nach gewiss, dann ist die Rückstellung in eine Verbindlichkeit umzubuchen (§ 28 Abs. 6 und 7 VRV 2015).

Langfristige Rückstellungen sind grundsätzlich zu ihrem Barwert (§ 28 Abs. 2 VRV 2015) zu bewerten. Zu den langfristigen Rückstellungen zählen jedenfalls jene für Abfertigungen, Jubiläumszuwendungen, Haftungen, Sanierungen von Altlasten, Pensionen (bei Ausübung des Wahlrechts gemäß § 31 VRV 2015) und sonstige Rückstellungen, wenn der Wert jeweils mindestens 10.000 Euro beträgt (§ 28 Abs. 4 VRV 2015).

Das Land OÖ weist unter den langfristigen Rückstellungen 162,3 Mio. Euro aus. Folgende Tabelle 26 gibt einen Überblick über die Gliederung und Werte der zu den langfristigen Rückstellungen zählenden Positionen:

Tabelle 26: E.III Langfristige Rückstellungen

Bezeichnung		Wert (in Mio. Euro)
E.III.1	Rückstellungen für Abfertigungen	106,4
E.III.2	Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen	41,3
E.III.3	Rückstellungen für Haftungen	0,0
E.III.4	Rückstellungen für Sanierungen von Altlasten	0,0
E.III.5	Rückstellungen für Pensionen	0,0
E.III.6	Sonstige langfristige Rückstellungen	14,6
Buchwert per 1.1.2020		162,3

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details der EB 2020

Für die Berechnung der Rückstellungen für Abfertigungen, Jubiläumszuwendungen, Treueabgeltungen und Pensionen wurde ein Aktuar mit der Erstellung eines versicherungsmathematischen Gutachtens beauftragt. Die PersD stellte dem Aktuar die notwendigen Daten (Rechtsgrundlagen, Personaldaten usw.) zur Verfügung und gab wesentliche Parameter (z. B. Zinssatz) in Abstimmung mit der FinD vor. Der Aktuar übermittelte sein Gutachten im September 2020.

Bei den Rückstellungen für Abfertigungen, Jubiläumszuwendungen und Treueabgeltung wurden jene Landesbediensteten, die zur Dienstleistung an einen vom Dienstgeber Land OÖ abweichenden Rechtsträger zugewiesen sind, berücksichtigt; ausgenommen die Landesbediensteten der OÖ Landes-Kultur GmbH, der Oö. Gesundheitsholding GmbH mit der Oö. Landespflege- und Betreuungszentren GmbH und der Kepler Universitätsklinikum GmbH. Bei diesen Rechtsträgern erfolgt die Dotierung in den Bilanzen der jeweiligen Rechtsträger.

48.2. Der LRH hält fest, dass das Land OÖ bei der Berücksichtigung der Personalrückstellungen für dienstzugewiesene Landesbedienstete uneinheitlich vorging.

Im Sinne des Bruttoprinzips wären die Personalrückstellungen für zumindest die größten Teile der Gruppe der dienstzugewiesenen Landesbediensteten⁹⁰ in der Vermögensrechnung abzubilden. Da gesetzlich⁹¹ bzw. vertraglich⁹² eine Refundierung des Personalaufwands vorgesehen ist, wäre demnach auch eine Forderung gegen die Rechtsträger zu buchen (§ 28 Abs. 5 VRV 2015). Diese Darstellung würde zu einer Erhöhung von Bilanzpositionen auf der Aktiv- und Passivseite führen (Bilanzverlängerung). Die (Bestandskonto)Buchungen wären erfolgsneutral und hätten keine Auswirkung auf die Ergebnisrechnung und das Nettovermögen. Der LRH empfiehlt, den Sachverhalt in Abstimmung mit den Rechtsträgern nochmals zu prüfen und festzulegen, ob und wie der Ausweis in den einzelnen Jahresabschlüssen bzw. Rechnungsabschlüssen erfolgen soll.

Der LRH weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der Personalaufwand des dienstzugewiesenen Personals in der Ergebnis- und Finanzierungsrechnung berücksichtigt wird; dies spricht seiner Ansicht nach auch für eine vollständige und transparente Darstellung der Personalrückstellungen des dienstzugewiesenen Personals in der Vermögensrechnung des Landes OÖ.

Rückstellungen für Abfertigungen

49.1. Gemäß § 28 Abs. 4 Z. 1 VRV 2015 sind Rückstellungen für Abfertigungen zu bilden. Die Bewertung hat nach dem Anwartschaftsbartwertverfahren mit der durch Umlauf gewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) am Rechnungsabschlussstichtag oder einem marktüblichen Zinssatz zu erfolgen (§ 28 Abs. 2 VRV 2015 bzw. § 28 Abs. 2 Art. 15a-Vereinbarung).

Eine Abfertigung gebührt einem Vertragsbediensteten (VB) oder einem Vertragslehrer (VL) grundsätzlich beim Enden des Dienstverhältnisses, wenn das Dienstverhältnis vor dem 1.9.2003 (für VB)⁹³ bzw. vor dem 1.1.2003 (für VL)⁹⁴ begründet wurde und ununterbrochen drei Jahre gedauert hat („Abfertigung alt“); der Anspruch richtet sich gegen das

Land OÖ. Die Abfertigung beträgt nach einer Dauer des Dienstverhältnisses von drei Jahren das Zweifache, fünf Jahren das Dreifache,

⁹⁰ Dies betrifft vor allem die dienstzugewiesenen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Gruppe der Oö. Gesundheitsholding GmbH.

⁹¹ siehe z. B. Oö. LB-ZG 2005 (Zuweisung von Landesbediensteten an Dritte), Oö. LB-ZG-GH (Zuweisung von Landesbediensteten zur Oö. Gesundheitsholding GmbH), Oö. B-ZG 2015 (Zuweisung von Landesbediensteten und Bediensteten der Stadt Linz zur Kepler Universitätsklinikum GmbH), Oö. LB-ZG – Kuranstalten (Zuweisung von Landesbediensteten zu den Betriebsgesellschaften der Kuranstalten)

⁹² z. B. Verträge mit Sozialhilfeverbänden als (regionale) Träger sozialer Hilfe gemäß § 29 Oö. SHG 1998

⁹³ Auf Dienstverhältnisse, die ab dem 1.9.2003 beginnen, ist das Betriebliche Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG) anzuwenden (§ 55a LVBG). Das Land OÖ als Dienstgeber leistet einen laufenden Beitrag in Höhe von 1,53 Prozent des Monatsbezugs bzw. -entgelts sowie der Sonderzahlungen an eine Betriebliche Mitarbeitervorsorgekasse („Abfertigung neu“). Der Anspruch auf Abfertigung richtete sich gegen die Betriebliche Mitarbeitervorsorgekasse.

⁹⁴ Auf Dienstverhältnisse, die nach dem 31.12.2002 beginnen, ist das Betriebliche Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG) anzuwenden (§ 35 VBG); siehe auch Fußnote 93.

zehn Jahren das Vierfache, 15 Jahren das Sechsfache, 20 Jahren das Neunfache, 25 Jahren das Zwölfwache des dem Vertragsbediensteten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Monatsbezugs bzw. -entgelts. Wird das Dienstverhältnis durch Tod des Vertragsbediensteten aufgelöst, gebührt den gesetzlichen Erben, zu deren Erhaltung der Erblasser gesetzlich verpflichtet war, ein Sterbekostenbeitrag, der grundsätzlich die Hälfte der Abfertigung beträgt.⁹⁵

Die EB 2020 weist zum Bilanzstichtag 31.12.2019 Rückstellungen für Abfertigungen in Höhe von 106,4 Mio. Euro aus. Folgende Tabelle 27 gibt Aufschluss über die Zusammensetzung:

Tabelle 27: E.III.1 Rückstellungen für Abfertigungen

Bereich	Personen	Wert (in Mio. Euro)
Verwaltung	3.820	97,7
Unterricht	497	8,7
<i>davon Berufsschulen</i>	298	4,7
<i>davon Landwirtschaftliche Berufs- und Fachschulen</i>	199	4,0
Summe	4.317	106,4

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Daten der PersD

Die Auswertung der Personaldaten erfolgte aus dem Personalverwaltungs- und Abrechnungssystem (IPA) zum Bilanzstichtag 31.12.2019.

Die Rückstellungen wurden nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren (Projected-Unit-Credit-Methode) ermittelt. Folgende Parameter lagen der Berechnung zu Grunde:

- Als Zinssatz kam der am Rechnungsabschlussstichtag geltende, von der Deutschen Bundesbank veröffentlichte, 7-Jahres-Durchschnittszinssatz mit einer Restlaufzeit von 15 Jahren zur Anwendung.⁹⁶ Dieser betrug per 31.12.2019 1,97 Prozent.
- In der Anwartschaftsphase wurden jährliche Steigerungen der maßgeblichen Bemessungsgrundlagen mit 2,75 Prozent angesetzt.

⁹⁵ § 56 Oö. LVBG bzw. § 84 VBG

⁹⁶ Dabei handelt es sich um den zu verwendenden marktüblichen Zinssatz laut Empfehlung des VR-Komitee vom 29.10.2020 (VR-K Nr. 07-VRV 2015) hinsichtlich der Abzinsung von Personalarückstellungen.

- Als biometrische Rechnungsgrundlagen wurden die AVÖ 2018-P Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung herangezogen.⁹⁷
- Als kalkulatorisches Pensionsalter wurde 60 Jahre für Frauen bzw. 65 Jahre für Männer⁹⁸ angenommen (Referenz des Bundes⁹⁹). Allfällig individuell gemeldete Pensionsantrittsdaten wurden berücksichtigt.
- Ein Fluktuationsabschlag kam nicht zur Anwendung.¹⁰⁰

Die Berechnung erfolgte auf Basis des für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Monatsbezugs bzw. -entgelts (durch Valorisierung des gemeldeten Monatsbezugs bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens).

Da der Bund die Kosten der Besoldung der Landeslehrer ersetzt,¹⁰¹ wurde – abweichend von § 28 Abs. 5 VRV 2015, der den Ansatz einer Forderung in Höhe der Erstattung vorsieht – nur der auf das Land OÖ entfallende Anteil in den Rückstellungen für Abfertigungen berücksichtigt. Dabei wurde für die Landes(vertrags)lehrer an Berufsschulen ein Anteil von 50 Prozent und an Landwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen von 61 Prozent angenommen.¹⁰²

49.2. Die Berechnungsmethode war für den LRH schlüssig und die der Berechnung zugrundeliegenden Parameter nahvollziehbar. Dem LRH lagen keine Hinweise vor, die auf eine nicht korrekte oder fehlerhafte Berechnungsmethodik schließen lassen würden. Er hält positiv fest, dass die Berechnung individuell je Anwartschaftsberechtigtem erfolgte.

Beim Parameter „Pensionsalter“ hätte die Langzeitversicherungsregelung „Hacklerregelung“ berücksichtigt werden sollen; auch wenn das eine Abkehr von der Berechnungsmethodik des Bundes zur Folge gehabt hätte. Eine solche weitere Differenzierung erachtet der LRH – gerade im Hinblick auf die tatsächliche Pensionspraxis¹⁰³ – für sinnvoll.

⁹⁷ Es besteht die Empfehlung des VR-Komitee vom 29.10.2020 (VR-K Nr. 07-VRV 2015) andere veröffentlichte Pensionstabellen zu verwenden. Darunter sind insbesondere jene von der AVÖ veröffentlichten Rechnungsgrundlagen zu verstehen.

⁹⁸ unter Beachtung der Bestimmungen gemäß Art. 73 Budgetbegleitgesetz 2003 (§ 607 Abs. 10 ASVG: Anwendungsfälle der vorzeitigen Alterspension bei langer Versicherungsdauer) sowie gemäß BVG über unterschiedliche Altersgrenzen von männlichen und weiblichen Sozialversicherten (schrittweise Anhebung des Pensionsalters bis 2033)

⁹⁹ siehe Beschluss in der 3. LA-Sitzung am 30.1.2019: Annahme eines Pensionsalters bei allen Männern und den weiblichen Beamten mit 65 Jahren; bei weiblichen Vertragsbediensteten stufenweise Anhebung beginnend im Jahr 2024 mit dem 60. Lebensjahr bis zum 65. Lebensjahr

¹⁰⁰ siehe Beschluss in der 3. LA-Sitzung am 30.1.2019 mit dem Hinweis, dass der Bund bei Rückstellungen für Abfertigungen auch keinen Fluktuationsabschlag annahm. Laut FinD sind die Fluktuationen generell vernachlässigbar.

¹⁰¹ Gemäß § 4 Abs. 1 FAG 2017 ersetzt der Bund den Ländern von den Kosten der Besoldung (Aktivitätsbezüge) der unter ihrer Dienstherrschaft stehenden Lehrer einschließlich der Landesvertragslehrer an öffentlichen allgemein bildenden Pflichtschulen 100 Prozent im Rahmen der vom Bundesminister für Bildung im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen genehmigten Stellenpläne, an berufsbildenden Pflichtschulen und an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen 50 Prozent.

¹⁰² Die Ermittlung des Anteils erfolgte durch Gegenüberstellung des Personalaufwandes für 2019 mit dem Kostenersatz des Bundes.

¹⁰³ Siehe Bericht „Pensionspraxis bezüglich Landes- und Gemeindebediensteter“, LRH-100000-1/18-2014-HE (https://www.lrh-ooe.at/Mediendateien/Berichte2014/IP_Pensionspraxis_Bericht.pdf)

Der LRH weist darauf hin, dass die Verwendung eines marktüblichen Zinssatzes und die Nicht-Aktivierung der Forderungen gegenüber dem Bund im Ausmaß der Kostenrefundierung formal den Vorgaben der VRV 2015 widerspricht. Das Land OÖ entschied sich bewusst, die Empfehlungen des VR-Komitees¹⁰⁴ umzusetzen. Der LRH empfiehlt jedoch, darauf hinzuwirken, ehestmöglich die rechtlichen Grundlagen durch eine Novellierung der VRV 2015 zu schaffen (Berichtspunkt 5).

Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen

50.1. § 28 Abs. 4 Z. 2 VRV 2015 sieht die Bildung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen vor. Die Bewertung hat nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren mit der durch Umlauf gewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) am Rechnungsabschlussstichtag oder einem marktüblichen Zinssatz zu erfolgen (§ 28 Abs. 2 VRV 2015 bzw. § 28 Abs. 2 Art. 15a-Vereinbarung).

Aus Anlass der Vollendung einer Dienstzeit von 25, 35 und 40 Jahren kann Beamten bzw. Landesbediensteten eine Jubiläumszuwendung in Höhe von 200 Prozent des Monatsbezugs gewährt werden.¹⁰⁵ Für Beamte, für die ein Pensionskassenbeitrag durch das Land OÖ¹⁰⁶ entrichtet wird, kann eine Jubiläumszuwendung nur mehr für den zeitlich am nächsten gelegenen Jubiläumszeitpunkt gewährt werden.¹⁰⁷ Für Landesbedienstete, die unter die Pensionskassenregelung fallen, entfällt die Jubiläumszuwendung bzw. wird aliquotiert.¹⁰⁸

Den pragmatisierten Lehrern und den Vertragslehrern kann aus Anlass der Vollendung eines Besoldungsdienstalters von 25 und 40 Jahren eine Jubiläumszuwendung gewährt werden. Die Jubiläumszuwendung beträgt bei einem Besoldungsdienstalter von 25 Jahren das Doppelte, bei 40 Jahren das Vierfache des Monatsbezugs. Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Jubiläumszuwendung im Ausmaß des vierfachen Monatsbezugs bereits ab einem Besoldungsdienstalter von 35 Jahren gewährt werden.¹⁰⁹

Die EB 2020 weist zum Bilanzstichtag 31.12.2019 Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen in Höhe von 41,3 Mio. Euro aus. Folgende Tabelle 28 gibt Aufschluss über die Zusammensetzung:

¹⁰⁴ Empfehlung des VR-Komitees vom 29.10.2020 hinsichtlich einer Rückstellungs- und Forderungsregelung für Besoldungskosten der Landes- und Religionslehrer (VR-K Nr. 06-VRV 2015) sowie hinsichtlich Abzinsung von Personalsrückstellungen (VR-K Nr. 07-VRV 2015)

¹⁰⁵ § 20c Oö. LGG und § 47 Oö. GG 2001

¹⁰⁶ § 22b Oö. LGG

¹⁰⁷ Die Höhe richtet sich nach der erforderlichen Dienstzeit – gerechnet von der letzten Jubiläumszuwendung bis zum Zeitpunkt der erstmaligen Entrichtung eines Pensionskassenbeitrages im Verhältnis zur erforderlichen Dienstzeit zwischen dem zuletzt angefallenen Jubiläum und dem nächstgelegenen Jubiläumszeitpunkt (§ 20c Abs. 4 Oö. LGG).

¹⁰⁸ § 47 Abs. 6 und 7 Oö. GG 2001

¹⁰⁹ § 20c GehG 1956 und § 22 VBG; für das Lehrpersonal an den LBFS kommen gemäß einem Beschluss der Oö. Landesregierung vom 12.3.1979 hingegen die landesgesetzlichen Bestimmungen zur Anwendung.

Tabelle 28: F.III.2 Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen

Bereich	Personen	Wert (in Mio. Euro)
Verwaltung	9.061	35,1
Unterricht	1.301	6,2
davon Berufsschulen	901	3,6
davon Landwirtschaftliche Berufs- und Fachschulen	400	2,6
Summe	10.362	41,3

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Daten der PersD

Die Auswertung der Personaldaten erfolgte aus IPA zum Bilanzstichtag 31.12.2019.

Die Berechnung der Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen erfolgte analog zu jenen der Abfertigungen (Anwartschaftsbarwertverfahren, Rechnungszinssatz von 1,97 Prozent, Steigerungsannahme von 2,75 Prozent, AVÖ 2018-P Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung). Als kalkulatorisches Pensionsalter wurde bei den weiblichen und männlichen Beamten bzw. pragmatisierten Lehrern sowie männlichen Vertragsbediensteten bzw. Vertragslehrern 65 Jahre angenommen; bei den weiblichen Vertragsbediensteten bzw. Vertragslehrern 60 Jahre¹¹⁰ (Referenz des Bundes)¹¹¹. Allfällig individuell gemeldete Pensionsantrittsdaten wurden berücksichtigt. Ein Fluktuationsabschlag wurde nicht berücksichtigt, obwohl der LA einen Abschlag abhängig von den Restdienstjahren beschlossen hätte (Referenz des Bundes)¹¹². Laut FinD war für den Dienstgeber Land OÖ die Fluktuation bei der Berechnung vernachlässigbar. Bei den Landeslehrern wurde nur der auf das Land OÖ entfallende Anteil in den Rückstellungen berücksichtigt (Berichtspunkt 49).

50.2. Der LRH verweist hinsichtlich der Berechnungsmethode und der der Berechnung zugrundeliegenden Parameter grundsätzlich auf seine Ausführungen im Berichtspunkt 49. Die unterschiedlichen rechtlichen Regelungen zum Pensionsantrittsalter bei Beamten bzw. pragmatisierten Lehrern und Vertragsbediensteten bzw. Vertragslehrern wären nach Ansicht des LRH zu berücksichtigen (z. B. Langzeitbeschäftigtenregelung „Hacklerregelung“).

¹¹⁰ unter Beachtung der Bestimmungen gemäß Art. 73 Budgetbegleitgesetz 2003 (§ 607 Abs. 10 ASVG: Anwendungsfälle der vorzeitigen Alterspension bei langer Versicherungsdauer) sowie gemäß BVG über unterschiedliche Altersgrenzen von männlichen und weiblichen Sozialversicherten (schrittweise Anhebung des Pensionsalters bis 2033)

¹¹¹ siehe Beschluss in der 3. LA-Sitzung am 30.1.2019: Annahme eines Pensionsalters bei allen Männern und den weiblichen Beamten mit 65 Jahren; bei weiblichen Vertragsbediensteten stufenweise Anhebung beginnend im Jahr 2024 mit dem 60. Lebensjahr bis zum 65. Lebensjahr

¹¹² siehe Beschluss in der 3. LA-Sitzung am 30.1.2019, der einen Abschlag von fünf Prozent bei zehn bis 20 Jahren, zehn Prozent bei 20 bis 30 Jahren und 15 Prozent bei > 30 Jahren vorsah

Rückstellungen für Haftungen

- 51.1.** Für Haftungen, bei denen eine Inanspruchnahme zumindest mit überwiegender Wahrscheinlichkeit angenommen werden kann, sind Rückstellungen zu bilden (§ 30 Abs. 1 VRV 2015). Der Rückstellungsbedarf ist grundsätzlich für jede übernommene Haftung einzeln auf Basis einer Risikoeinschätzung zu beurteilen (§ 30 Abs. 2 und 5 VRV 2015).

In Anwendung der VRV 1997 wies das Land OÖ in einem Nachweis des RA 2019 (Beilage 10) Haftungen für unterschiedliche Bereiche (z. B. Wohnbauförderung) aus.¹¹³ Die FinD prüfte diese Haftungen auf ihren Rückstellungsbedarf; sie griff dabei auf ihre Einschätzung im Zusammenhang mit den Vorgaben gemäß Art. 13 Abs. 5 ÖStP 2012 zurück, wonach für Haftungen Risikovorsorgen zu bilden sind, sofern eine Inanspruchnahme zumindest mit überwiegender Wahrscheinlichkeit angenommen wird. Die Analyse ergab, dass bei den einzelnen Haftungen von keinem erhöhten Ausfallsrisiko (> 50 Prozent) auszugehen sei. Vor diesem Hintergrund unterblieb eine Rückstellungsbildung.

- 51.2.** Der LRH verweist auf seine jährlichen Prüfungen des jeweiligen Rechnungsabschlusses des Landes OÖ, in welchen er die Entwicklung der Haftungen (z. B. Haftungsbereiche, Haftungsnehmer) analysierte; so stellte er auch fest, dass in den letzten Jahren kein Haftungsfall eintrat.

Da das Risiko einer Haftungsinanspruchnahme zum Bilanzstichtag unverändert blieb, war aus Sicht des LRH plausibel, dass keine Haftungsrückstellung gebildet wurde.

Rückstellungen für Sanierungen von Altlasten

- 52.1.** Die VRV 2015 und die Erläuterungen enthalten keine Ausführungen, was unter dem Begriff Sanierung von Altlasten zu verstehen ist. Ausgehend von den gesetzlichen Bestimmungen zur Sanierung von Altlasten ist darunter Folgendes zu subsumieren:¹¹⁴

- Altlasten sind Altablagerungen und Altstandorte sowie durch diese kontaminierte Böden und Grundwasserkörper, von denen – nach den Ergebnissen einer Gefährdungsabschätzung – erhebliche Gefahren für die Gesundheit des Menschen oder die Umwelt ausgehen.
- Sanierung ist die Beseitigung der Ursache der Gefährdung sowie die Beseitigung der Kontamination im Umfeld.

Der Begriff Sanierungen von Altlasten soll gem. oBHBH weit ausgelegt werden. Die Rückstellungsbildung kommt grundsätzlich für Grundstücke im Eigentum des Landes OÖ in Frage und betrifft v. a. Straßengrundstücke.

¹¹³ Bei einem Haftungsrahmen von 9,1 Mrd. Euro waren per 31.12.2019 6,0 Mrd. Euro ausgeschöpft.

¹¹⁴ § 2 Altlastensanierungsgesetz

Im Verzeichnis der Altlasten in Oberösterreich¹¹⁵ sind 83 Altlasten ausgewiesen, von denen 23 als gesichert¹¹⁶ und 27 als saniert¹¹⁷ gekennzeichnet sind. Die restlichen 33 Altlasten betreffen v. a. Grundstücke im Eigentum von Privaten oder Gemeinden. Im Zusammenhang mit der Altlast Reindlmühl¹¹⁸ steht ein Grundstück im Eigentum des Landes OÖ.¹¹⁹ Laut Auskunft der Abt. GeoL kann bei der Altlast Reindlmühl weder der Verursacher noch der Grundstückseigentümer zur Sicherung oder Sanierung herangezogen werden. Daher wurde diese Altlast dem Bund zur Tragung der Kosten vorgeschlagen und dementsprechend nicht als Rückstellung in der EB 2020 erfasst.¹²⁰

Im Verdachtsflächenkatastar waren per 1.1.2020 292 Verdachtsflächen (davon 128 Altablagerungen und 164 Altstandorte) für Oberösterreich verzeichnet.¹²¹ Auf Basis einer Auswertung aus DORIS (Verschneidung der Straßengrundstücke mit den vorhandenen Altlastendaten) ermittelte die Abt. GeoL acht Grundstücke die als Verdachtsflächen ausgewiesen sind. Zudem sind die Grundstücke am Ennshafen in DORIS als Verdachtsflächen ausgewiesen.

- 52.2.** Nach Ansicht des LRH ist es aufgrund der vorgesehenen Kostenübernahme durch den Bund nicht erforderlich, für die Altlast Reindlmühl eine Rückstellung zu bilden. Da es sich bei den Verdachtsflächen noch nicht um bestätigte Altlasten handelt, besteht kein Rückstellungsbedarf. Diese Grundstücke wären aber jedenfalls evident zu halten.

Rückstellungen für Pensionen

- 53.1.** Gemäß § 31 Abs. 1 VRV 2015 können Rückstellungen für monatliche Pensionsleistungen, die das Land OÖ zu tragen hat, in der Vermögensrechnung erfasst werden (Wahlrecht). Hinsichtlich der Pensionsleistungen ist zu unterscheiden zwischen

- Pensionsleistungen, die das Land OÖ für Beamte zu tragen hat (I. Pensionssäule), sobald der Pensionsanspruch besteht, und
- Betriebspensionen (II. Pensionssäule), wobei der Anspruch durch Erbringung der Arbeitsleistung erworben wird.

¹¹⁵ siehe dazu die Aufstellung der Altlasten für Oberösterreich des Bundesministeriums für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie und der Umweltbundesamt GmbH (<https://www.altlasten.gv.at/atlas/verzeichnis/Oberoesterreich.html>); in diesem Verzeichnis ist ein Verdachtsfall bereits enthalten sowie eine Altlast vorab als saniert gekennzeichnet, obwohl die rechtsverbindliche Ausweisung in der Altlastenatlasverordnung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.

¹¹⁶ Bei einer Sicherung bleibt die Altlast weitgehend unverändert. Durch Sicherungsmaßnahmen wird eine Ausbreitung von Schadstoffen aus der Altlast in die Umgebung verhindert. Bei einer Sicherung sind laufende Kontrollen der Wirksamkeit der Maßnahmen erforderlich; siehe <https://www.altlasten.gv.at/massnahmen/sanierung.html>

¹¹⁷ Bei einer Sanierung wird die Ursache für die erhebliche Gefahr (weitgehend) beseitigt. Dabei wird die Altlast entweder entfernt oder die Verunreinigungen soweit reduziert, dass nur mehr geringe Kontaminationen verbleiben („Dekontamination“); siehe <https://www.altlasten.gv.at/massnahmen/sanierung.html>

¹¹⁸ siehe <https://www.altlasten.gv.at/atlas/verzeichnis/Oberoesterreich/Oberoesterreich-O37.html>

¹¹⁹ KG 42117 Gmundnerberg, Grundstück-Nr. 1410/1, Teilabschnitt der L 1302 Aurachtal Straße

¹²⁰ § 18 Altlastensanierungsgesetz

¹²¹ siehe <https://www.umweltbundesamt.at/fileadmin/site/publikationen/REP0719.pdf>

Für die Ermittlung der Dauer der künftigen Pensionsleistungen sind der jeweilige gesetzlich geregelte Pensionsbeginn und die von der Statistik Austria zuletzt veröffentlichten Tabellen zur Lebenserwartung heranzuziehen (§ 31 Abs. 2 VRV 2015).

Der Zinssatz für die Ermittlung des Barwertes hat der durch Umlauf gewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) am Rechnungsabschlussstichtag oder einem marktüblichen Zinssatz (§ 31 Abs. 2 VRV 2015 bzw. § 31 Abs. 2 Art. 15a-Vereinbarung) zu entsprechen. Der bewerte Anspruch auf Pensionsleistungen wird ab Beginn der tatsächlichen Auszahlungen reduziert (§ 31 Abs. 3 VRV 2015).

Die Grundlage für die Berechnung der Rückstellungen für Beamte bilden die unterschiedlichen landesgesetzlichen Regelungen:

Das Oö. L-PG regelt die Pensionsansprüche der Beamten, die vor dem 1.2.2006 in ein Dienstverhältnis zum Land OÖ eingetreten sind und vor dem 1.1.2013 pragmatisiert wurden, ihrer Hinterbliebenen und Angehörigen:

- Dem Beamten gebührt ein monatlicher Ruhegenuss, wenn seine ruhegenussfähige Gesamtdienstzeit mindestens 15 Jahre beträgt.¹²²
- 80 Prozent der Ruhegenussberechnungsgrundlage¹²³ bilden die volle Ruhegenussbemessungsgrundlage. Für jeden Monat, der zwischen der Versetzung in den Ruhestand und der Vollendung des 780. Lebensmonats fällt, ist die Ruhegenussbemessungsgrundlage um 0,28 Prozentpunkte¹²⁴ zu kürzen. Liegen zwischen der Versetzung in den Ruhestand durch Erklärung¹²⁵ und der Vollendung des 780. Lebensmonats mehr als 36 Monate, ist ab dem 37. Monat eine zusätzliche Kürzung um 0,07 Prozentpunkte pro Monat vorzunehmen.¹²⁶
- Bei einer ruhegenussfähigen Gesamtdienstzeit von 15 Jahren¹²⁷ beträgt der Ruhegenuss 50 Prozent der Ruhebemessungsgrundlage und erhöht sich für jedes weitere ruhegenussfähige Dienstjahr um zwei Prozent und für jeden restlichen ruhegenussfähigen Dienstmonat um 0,167 Prozent.¹²⁸

¹²² § 3 Abs. 1, § 7 Abs. 1 und § 8 Abs. 1 Oö. L-PG; 10 Jahre für Beamte, die unter § 62b Oö. L-PG fallen

¹²³ Diese ergibt sich grundsätzlich wie folgt: Ermittlung der Beitragsgrundlagen, Vervielfachung der Beitragsgrundlagen mit Aufwertungsfaktoren, Addition einer bestimmten Anzahl der höchsten Beitragsgrundlagen und Division der sich daraus ergebenden Summe durch die Zahl der berücksichtigten Beitragsgrundlagen (§ 4 und § 62d Abs. 3 bis 5 Oö. L-PG)

¹²⁴ 0,1667 Prozentpunkte im Fall der Versetzung in den Ruhestand wegen Dienstunfähigkeit oder Erwerbsunfähigkeit (§ 107 Oö. LBG) oder Versetzung in den Ruhestand von Amts wegen (§ 107a LBG), 0,12 Prozentpunkte im Fall der Versetzung in den Ruhestand bei Vorliegen von Schwerarbeiterzeiten (§ 108a Oö. LBG)

¹²⁵ § 108 Oö. LBG

¹²⁶ § 5 Oö. L-PG; für Beamte, die unter § 62d Abs. 1 Oö. L-PG fallen, bilden 80 Prozent des ruhegenussfähigen Monatsbezuges (= Gehalt plus ruhegenussfähige Zulagen im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Dienststand) die Ruhegenussbemessungsgrundlage, wobei grundsätzlich (§ 62c Oö. L-PG) eine Kürzung um 0,1667 Prozentpunkte für jeden Monat, der zwischen der Versetzung in den Ruhestand und der Vollendung des 60. Lebensjahr vorgesehen ist.

¹²⁷ 10 Jahre für Beamte, die unter § 62b Oö. L-PG fallen

¹²⁸ § 7 Abs. 1 Oö. L-PG sowie Zurechnung von Dienstjahren bei Dienstunfähigkeit (§§ 8 f Oö. L-PG)

- Der Versorgungsgenuss des überlebenden Ehegatten beträgt zwischen Null und 60 Prozent des Ruhegenusses; bei Halb- bzw. Vollwaisen 24 bzw. 36 Prozent.¹²⁹
- Die Ruhe- bzw. Versorgungsbezugsempfänger haben einen „Pensions-sicherungsbeitrag“ von grundsätzlich 2,5 Prozent der Bemessungs-grundlage zu entrichten.¹³⁰

Für Beamte, die nach dem 31.1.2006 in ein öffentliches Dienstverhältnis zum Land OÖ eingetreten sind, ihre Hinterbliebenen und Angehörigen kommt das Oö. PG 2006 zur Anwendung:

- Dem Beamten gebührt ein monatlicher Ruhegenuss, wenn seine ruhegenussfähige Gesamtdienstzeit mindestens 180 Monate, wovon 84 Monate aufgrund einer Erwerbstätigkeit erworben wurden, beträgt.¹³¹
- Der Ruhegenuss beträgt beim Übertritt in den Ruhestand mit Vollendung des 780. Lebensmonats 100 Prozent der Ruhegenussberechnungs-grundlage.¹³² Für jeden Monat, der zwischen der Versetzung in den Ruhestand und der Vollendung des 780. Lebensmonats liegt, ist der Ruhegenuss um 0,425 Prozentpunkte¹³³ zu kürzen.¹³⁴
- Der Versorgungsgenuss des überlebenden Ehegatten beträgt zwischen Null und 60 Prozent des Ruhegenusses; bei Halb- bzw. Vollwaisen 24 bzw. 36 Prozent.¹³⁵

Personen, die in einem privat-rechtlichen Dienstverhältnis zum Land OÖ stehen, (Vertragsbedienstete) kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Pension gewährt werden.¹³⁶

Vorbehaltlich bestimmter Bedingungen gebührt den Mitgliedern der Oö. Landesregierung und des Oö. Landtags sowie dem Amtsführenden Präsidenten bzw. dem Vizepräsidenten des ehemaligen Landesschulrates

¹²⁹ § 15a und § 18 Oö. L-PG

¹³⁰ § 13a iVm 62d Abs. 6 Oö. L-PG, wobei noch weitere Stufen für Pensionsteile über 150 Prozent, über 200 Prozent und über 300 Prozent der Höchstbemessungsgrundlage bestehen. Beamte, die nach dem 31.12.1999 in ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis eingetreten sind und seither ununterbrochen in einem solchen stehen, haben hingegen keinen Beitrag zu entrichten (§ 62h Abs. 2 Oö. L-PG).

¹³¹ § 4 Oö. PG 2006

¹³² Die Ruhegenussberechnungsgrundlage ergibt sich aus der aufgewerteten Gesamtgutschrift am Pensionskonto zum Zeitpunkt der Ruhestandsversetzung geteilt durch 14.

¹³³ 0,35 Prozentpunkte im Fall der Versetzung in den Ruhestand wegen Dienstunfähigkeit oder Erwerbsunfähigkeit (§ 107 Oö. LBG) oder Versetzung in den Ruhestand von Amts wegen (§107a LBG), 0,15 Prozentpunkte im Fall der Versetzung in den Ruhestand bei Vorliegen von Schwerarbeitszeiten (§ 108a Oö. LBG)

¹³⁴ § 8 Oö. PG 2006 sowie Zurechnung von Dienstjahren bei Dienstunfähigkeit (§§ 10 f Oö. PG 2006)

¹³⁵ § 16 und § 22 Oö. PG

¹³⁶ Pensionen aus dem ehemaligen Sozialversicherungsfonds gemäß Sozialversicherungsvorschrift für die oö. Landesbediensteten aus 1928 zur Unterstützung (ehemaliger) Vertragsbediensteter des Landes OÖ und Pensionen nach der Dienst- und Provisionsordnung für unkündbare Vertragsbedienstete des Landes OÖ (DPO 1966)

für OÖ bzw. deren Hinterbliebenen ein Ruhe- bzw. Versorgungsbezug gemäß Oö. Bezügegesetz 1995. In diesen Fällen richtet sich der Anspruch gegen das Land OÖ.¹³⁷

Die EB 2020 weist keine Rückstellungen für Pensionen aus. Das für Finanzen zuständige Mitglied der Oö. Landesregierung begründete die Ausübung des Wahlrechts bei Veröffentlichung der EB u. a. damit¹³⁸:

- Das Land OÖ folgt dem Beispiel des Bundes und anderer Länder¹³⁹, die auch keine Rückstellungen für Pensionen gebildet haben.
- Aktivseitig dürfen auch keine Forderungen aus Ertragsanteilen für die nächsten Jahre dargestellt werden.

Obwohl bereits frühzeitig der LA¹⁴⁰ den Beschluss fasste, keine Rückstellungen für Pensionen bilden zu wollen, wurde – um Kenntnis über die Höhe der Rückstellungen für Pensionen zu haben – dennoch ein Aktuar mit der Erstellung eines versicherungsmathematischen Gutachtens beauftragt.

Die Rückstellungen wurden für Anwartschaftsberechtigte nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren (Projected-Unit-Credit-Methode) – wie für die Bewertung der Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläen in § 28 Abs. 2 VRV 2015 vorgesehen – ermittelt; für Leistungsberechtigte mit ruhendem oder laufendem Anspruch wurde als Rückstellung der Barwert angesetzt.¹⁴¹ Folgende Parameter lagen der Berechnung zu Grunde:

- Als Zinssatz kam der am Rechnungsabschlussstichtag geltende, von der Deutschen Bundesbank veröffentlichte, 7-Jahres-Durchschnittszinssatz mit einer Restlaufzeit von 15 Jahren zur Anwendung.¹⁴² Dieser betrug per 31.12.2019 1,97 Prozent.
- In der Anwartschafts- bzw. Leistungsphase wurden jährliche Steigerungen der maßgeblichen Bemessungsgrundlagen mit 2,75 bzw. 1,8 Prozent angesetzt.
- Als biometrische Rechnungsgrundlagen wurden – entgegen der Bestimmung des § 31 Abs. 2 VRV 2015 – die AVÖ 2018-P Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung herangezogen.¹⁴³

¹³⁷ Seit Inkrafttreten des Oö. Landes-Bezügegesetz 1998 leistet das Land OÖ für Mitglieder der Oö. Landesregierung und des Oö. Landtags und den Direktor des LRH einen Anrechnungsbetrag an einen Pensionsversicherungsträger sowie einen Pensionskassenbeitrag an eine Pensionskasse. Der Anspruch richtet sich daher gegen den Pensionsversicherungsträger bzw. die Pensionskasse.

¹³⁸ Vgl. dazu u. a. auch Kurier „Oberösterreich legt Eröffnungsbilanz vor“ (5.11.2020).

¹³⁹ d. s. die Länder Steiermark, Kärnten, Niederösterreich und Burgenland. Die Länder Tirol, Salzburg und die Stadt Wien hingegen erfassen die Pensionslasten in ihren Vermögensrechnungen.

¹⁴⁰ siehe 1. LA-Sitzung vom 6.3.2018

¹⁴¹ § 31 Abs. 2 VRV 2015 spricht lediglich von Barwert. Gemäß AFRAC-Stellungnahme 27 ist bei der Berechnung als Ansammlungsverfahren entweder das Teilwertverfahren oder das Verfahren der laufenden Einmalprämien (Projected-Unit-Credit-Methode) zu wählen.

¹⁴² Dabei handelt es sich um den zu verwendenden marktüblichen Zinssatz laut Empfehlung des VR-Komitees vom 29.10.2020 (VR-K Nr. 07-VRV 2015) hinsichtlich der Abzinsung von Personalarückstellungen.

¹⁴³ Im Hinblick auf die Empfehlung des VR-Komitees vom 29.10.2020 (VR-K Nr. 07-VRV 2015) andere veröffentlichte Pensionstabellen zu verwenden, wobei darunter insbesondere die von der AVÖ veröffentlichten Rechnungsgrundlagen zu verstehen sind.

- Als Finanzierungsende kam das kalkulatorische Pensionsalter von 65 Jahren zur Anwendung. Allfällig individuell gemeldete Pensionsantrittsdaten wurden berücksichtigt (z. B. eine vorzeitige Ruhestandsversetzung sofern das Austrittsdatum bei der Datenermittlung bereits bekannt war).
- Ein Fluktuationsabschlag kam mangels Wesentlichkeit nicht zur Anwendung.

Bei der Berechnung wurde folgender Personenkreis berücksichtigt:

- Landesbedienstete inkl. Lehrer an der Technischen Fachschule des Landes OÖ in Haslach an der Mühl und der Höheren Technischen Lehranstalt für Lebensmitteltechnologie in Wels sowie dienstzuge-wiesenes Personal – wobei in diesem Fall auch die Bediensteten bei der OÖ Landes-Kultur GmbH, der Oö. Gesundheitsholding GmbH mit der Oö. Landespflege- und Betreuungszentren GmbH und der Kepler Uni-versitätsklinikum GmbH miteinbezogen wurden – für die das Land OÖ zum Stichtag 31.12.2019 einen Ruhe- bzw. Versorgungsbezug¹⁴⁴ geleistet hat bzw. aufgrund eines bestehenden Dienstverhältnisses einen derartigen Aufwand ab dem 1.1.2020 erbringen wird
- Mitglieder des Oö. Landtags, Mitglieder der Oö. Landesregierung, Amtsführende Präsidenten und Vizepräsident des Oö. Landesschulrates für die das Land OÖ zum Stichtag 31.12.2019 einen Ruhe- bzw. Versorgungsbezug leistete bzw. ab dem 1.1.2020 erbringen wird.

Der Personenkreis der Lehrer an allgemeinbildenden Pflichtschulen, berufsbildenden Pflichtschulen und land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen wurde nicht miteinbezogen, da der Bund dem Land OÖ den Pensionsaufwand ersetzt¹⁴⁵ und daher auf einen Ansatz zu verzichten ist.¹⁴⁶ Außer Acht blieb bei der Berechnung zudem die „Altersvorsorge im Gemeindebereich“ (pragmatisierte Gemeindebedienstete, Gemeindeärzte und Gemeindetierärzte).

Folgende Tabelle 29 gibt einen Überblick über die Anzahl der Personen, für die eine Pensionsrückstellung berechnet wurde:

¹⁴⁴ inkl. Empfänger von Pensionen aus dem ehemaligen Sozialversicherungsfonds gemäß Sozialversicherungsvorschrift für die oö. Landesbediensteten aus 1928 zur Unterstützung (ehemaliger) Vertragsbedienstete des Landes OÖ und Empfänger von Pensionen nach der Dienst- und Provisionsordnung für unkündbare Vertragsbedienstete des Landes OÖ (DPO 1966)

¹⁴⁵ Gemäß § 4 Abs. 5 FAG 2017 ersetzt der Bund den Ländern den Pensionsaufwand für die Lehrer an öffentlichen allgemein bildenden Pflichtschulen, an berufsbildenden Pflichtschulen und an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen sowie für die Angehörigen und Hinterbliebenen dieser Lehrer in der Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Pensionsaufwand für diese Personen und den für die diese von den Ländern vereinnahmten Pensionsbeiträgen, besonderen Pensionsbeiträgen und Überweisungsbeiträgen.

¹⁴⁶ Diese Annahme beruht auf der Empfehlung des VR-Komitees vom 29.10.2020 (VR-K Nr. 06-VRV 2015) hinsichtlich einer Rückstellungs- und Forderungsregelung für Besoldungskosten der Landes- und Religionslehrer/innen.

Tabelle 29: Personen für die eine Pensionsrückstellung berechnet wurde

Zuordnung	Anzahl
Anwartschaftsberechtigte	2.584
Leistungsbezieher	4.857

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Daten der PersD

Sowohl bei den Anwartschaftsberechtigten als auch bei den Leistungsbezieher*innen sind neben den Beamten im Dienststand bzw. Ruhestand (inkl. dienstzugewiesenem Personal) auch die politischen Funktionsträger berücksichtigt.

Der LRH gliedert diese Zahlen mit den Ständen der Nachweise über die Anzahl der beschäftigten Dienstnehmer (Beilage 11a) und über die Anzahl der Ruhe- und Versorgungsbezugsempfänger (Beilage 11b) laut RA 2019 ab und stellte Differenzen fest; laut PersD sind diese auf unterschiedliche Zählweisen zurückzuführen. Zum Stichtag 31.12.2019 errechnete der Aktuar einen Rückstellungsbedarf für Pensionen von in Summe rd. 5,5 Mrd. Euro (netto¹⁴⁷).

53.2. Der LRH nimmt die zulässige Ausübung des Wahlrechts zur Kenntnis; er würde aber den Ansatz der Pensionsrückstellungen in der Vermögensrechnung befürworten. Da die Pensionsleistungen zu einer Belastung künftiger Budgets führen werden, die nur hinsichtlich ihrer Fristigkeit und Höhe ungewiss sind, entspräche es dem Vorsichtsprinzip, diese auch in der Vermögensrechnung zu berücksichtigen. Zudem erschwert die Ausübung des Wahlrechts die Vergleichbarkeit von Vermögensrechnungen anderer Länder.¹⁴⁸ Nach Ansicht des LRH spräche für die Dotierung von Pensionsrückstellungen auch, dass der erfolgswirksamen Berücksichtigung des Aufwands in der betreffenden Periode kein Mittelabfluss gegenübersteht (Finanzierungseffekt zwischen dem Zeitraum der Dotierung der Rückstellung und deren Auflösung). Somit würden die künftigen Ergebnisrechnungen in den jeweiligen RA des Landes OÖ deutlich entlastet werden.

Unabhängig davon, ob die Pensionslasten nun in der Vermögensrechnung erfasst werden oder diese Erfassung unterbleibt, werden die errechneten Pensionslasten von rd. 5,5 Mrd. Euro in den zukünftigen Jahren anfallen und vom Land OÖ zu tragen sein. Dies stellt jedenfalls eine wesentliche Belastung für künftige Budgets des Landes dar.

¹⁴⁷ d. h. ohne Rückstellungen für den Beitrag gemäß § 13a iVm § 62d Abs. 6 Oö. L-PG iHv 230,6 Mio. Euro; bei Passivierung dieser Rückstellungen käme gemäß § 28 Abs. 5 VRV 2015 der Ansatz einer Forderung in Frage.

¹⁴⁸ Ein direkter Vergleich der Vermögensrechnungen der Länder mit unterschiedlicher Ausübung der Wahlrechte zur Bilanzierung der Pensionsverpflichtungen ist ohne weitere Bereinigungsschritte nicht sinnvoll möglich.

Zur Berechnungsmethode hält der LRH Folgendes fest:

- Insoweit sich das Land auf Empfehlungen des VR-Komitees stützte, verweist er auf seine Ausführungen im Berichtspunkt 49.
- Die der Berechnung zugrundeliegenden Parameter waren grundsätzlich plausibel; bestimmte gesetzliche (Sonder-)Bestimmungen (z. B. Anhebung des Regelpensionsalters auf 65 Jahre ab Geburtsdatum 2.11.1955,¹⁴⁹ Regelungen für Langzeitbeschäftigte,¹⁵⁰ Annahme eines späteren Übertritts in den Ruhestand¹⁵¹) hätten seiner Ansicht nach aber berücksichtigt werden können.
- Die „Altersvorsorge im Gemeindebereich“ wäre in die Berechnungen miteinzubeziehen gewesen, da die (gesetzlichen) Bestimmungen einen Kostenersatz des Landes OÖ an die Gemeinden (bzw. Gemeindeverbände)¹⁵² oder die Übernahme der Pensionsleistung vorsehen;¹⁵³ In diesem Zusammenhang käme aber auch der Ansatz einer Forderung gegen die Gemeinden (bzw. Gemeindeverbände) in der Vermögenrechnung in Betracht.

Sonstige langfristige Rückstellungen

54.1. Gemäß § 28 Abs. 4 Z. 6 VRV 2015 sind sonstige langfristige Rückstellungen zu bilden, wenn deren Wert jeweils mindestens 10.000 Euro beträgt. Die Bewertung erfolgt zu ihrem Barwert.

Scheidet ein Beamter aus dem Dienststand durch Übertritt oder Versetzung in den Ruhestand aus und weist zu diesem Zeitpunkt eine mindestens 25-jährige Dienstzeit auf, gebührt eine Treueabgeltung. Diese beträgt nach einer Dienstzeit von mindestens 25 Jahren 100 Prozent und erhöht sich für jedes zusätzliche Dienstjahr um weitere 10 Prozent des Monatsbezugs. Beamten, für die ein zusätzlicher Pensionskassenbeitrag durch das Land OÖ entrichtet wird, gebührt eine aliquote Treueabgeltung. Zum 31.1.2006 beim Land OÖ tätige Vertragsbedienstete können anlässlich ihrer Übernahme in ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis zum Land OÖ erklären, dass das Land OÖ für sie auch künftig keinen zusätzlichen Pensionskassenbeitrag entrichten soll; andernfalls gebührt eine aliquote Treueabgeltung.¹⁵⁴ Für Beamte, die unter den Anwendungsbereich des Oö. PG 2006 fallen, gebührt keine Treueabgeltung.¹⁵⁵

Pragmatisierte Lehrer an den Landwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen, die zum 1.1.2008 bereits eine mindestens 25-jährige Dienstzeit aufweisen, erhalten bei Ausscheiden aus dem Dienststand aufgrund Übertritts oder Versetzung in den Ruhestand eine Treueabgeltung in Höhe

¹⁴⁹ § 62h Abs. 3 Oö. L-PG

¹⁵⁰ § 62j Oö. L-PG

¹⁵¹ § 5 Abs. 4 Oö. L-PG und § 8 Abs. 4 Oö. PG 2006

¹⁵² Gemeindeärzte, die unter das Oö. Gemeindegesundheitsdienstgesetz 1978, idF LGBl. Nr. 84/2002 fallen

¹⁵³ Gemeindebedienstete (§ 163 Oö. GDG 2002), Gemeindetierärzte (Beschluss der Oö. Landesregierung vom 26.9.1960, in Vollziehung des Beschlusses vom 27.1.1931 betreffend die Regelung der Ruhe- und Versorgungsgenüsse der Gemeindetierärzte, über die Übernahme der Verpflichtung zur Bereitstellung der erforderlichen finanziellen Mittel durch das Land OÖ).

¹⁵⁴ § 20d Oö. LGG und § 48 Oö. GG 2001

¹⁵⁵ § 48 Abs. 9 Oö. GG 2001

von 100 Prozent des Monatsbezugs. Jene, die zum 1.1.2008 keine 25 Dienstjahre vorweisen können, erhalten eine aliquote Treueabgeltung.¹⁵⁶

Das Land OÖ bilanzierte unter den sonstigen langfristigen Rückstellungen die Treueabgeltung in Höhe von 14,6 Mio. Euro. Folgende Tabelle 30 gibt einen Überblick über die Zusammensetzung:

Tabelle 30: E.III.6 Sonstige langfristige Rückstellungen (Treueabgeltung)

Bereich	Personen	Wert (in Mio. Euro)
Verwaltung	2.018	14,5
Landwirtschaftliche Berufs- und Fachschulen	25	0,1
Summe	2.043	14,6

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Daten der PersD

Die Auswertung aller Beamten (inkl. der dienstzugewiesenen Beamten) bzw. pragmatisierten Lehrer erfolgte aus IPA zum Bilanzstichtag 31.12.2019.

Rückstellungen für Treueabgeltung wurden analog zu jenen der Abfertigungen berechnet (Anwartschaftsbarwertverfahren, Rechnungszinssatz von 1,97 Prozent, Steigerungsannahme von 2,75 Prozent, AVÖ 2018-P Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung, kein Fluktuationsabschlag); jedoch wurde ein kalkulatorisches Pensionsalter von 65 Jahren angenommen.

Der Berechnung lag der für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührende Monatsbezug (durch Valorisierung des gemeldeten Monatsbezugs bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens) zugrunde.

- 54.2.** Der LRH verweist hinsichtlich der Berechnungsmethode und der der Berechnung zugrundeliegenden Parameter grundsätzlich auf seine Ausführungen im Berichtspunkt 49. Beim Parameter „Pensionsalter“ sollte nach Ansicht des LRH eine Differenzierung erfolgen (z. B. Anhebung des Regelpensionsalters auf 65 Jahre ab Geburtsdatum 2.11.1955,¹⁵⁷ Regelungen für Langzeitbeschäftigte¹⁵⁸).

¹⁵⁶ Beschluss der Oö. Landesregierung vom 12.3.1979, wonach dem Lehrpersonal an den landwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen finanzielle Leistungen zuerkannt bzw. nach günstigeren landesgesetzlichen Bestimmungen ausbezahlt werden, die in den bundesgesetzlichen Bestimmungen nicht bzw. nicht in dieser Höhe vorgesehen sind. Die Treueabgeltung unterliegt nicht der gemäß FAG 2017 geregelten Refundierung durch den Bund und wird daher ausschließlich durch das Land OÖ bezahlt. Laut Beschluss der Oö. Landesregierung vom 5.7.2010 erfolgte für diesen Personenkreis eine Neuregelung bei Zuerkennung einer Treueabgeltung (Grenze der zu berücksichtigten Dienstzeit mit 31.12.2007).

¹⁵⁷ § 62h Abs. 3 Oö. L-PG

¹⁵⁸ § 62j Oö. L-PG

KURZFRISTIGE FREMDMITTEL

Kurzfristige Finanzschulden

- 55.1.** Wie auch schon bei den langfristigen Finanzschulden (Berichtspunkt 44) erwähnt, betreffen Finanzschulden generell Geldverbindlichkeiten, die zum Zweck der Verschaffung der Verfügungsmacht über Geld eingegangen werden. Die kurzfristigen Finanzschulden des Landes OÖ in Höhe von 74,5 Mio. Euro betreffen ausschließlich eine kurzfristige Ausleihe bei der Österreichischen Bundesfinanzierungs GmbH (ÖBFA).
- 55.2.** Der vorliegende Sachverhalt ist dem LRH aus seiner vorangegangenen Prüfung des RA zum 31.12.2019 bekannt. Neben der Abstimmung mit den bereits dort erhaltenen Dokumentationen setzte der LRH keine weiteren Prüfungshandlungen in diesem Bereich. Darüber hinaus ist der LRH auf keine Hinweise gestoßen, wonach die kurzfristigen Finanzschulden nicht korrekt dargestellt worden wären.

Kurzfristige Verbindlichkeiten

- 56.1.** Die kurzfristigen Verbindlichkeiten des Landes OÖ per 1.1.2020 setzen sich, wie Tabelle 31 zeigt, wie folgt zusammen:

Tabelle 31: F.II Kurzfristige Verbindlichkeiten

	Bezeichnung	Wert (in Mio. Euro)
F.II.1	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	27,7
F.II.2	Verbindlichkeiten aus Abgaben	0,2
F.II.3	Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten	585,4
F.II.4	Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten (nicht voranschlagswirksame Gebarung)	1.005,9
	Buchwert per 1.1.2020	1.619,2

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details der EB 2020

Wie schon bei den langfristigen Verbindlichkeiten (Berichtspunkt 46) erwähnt, wurden die eingelösten WBF-Darlehen und Teile der ehemaligen noch nicht fälligen Verwaltungsschulden entsprechend ihren Fälligkeiten dem langfristigen und kurzfristigen Bereich zugeordnet. Demnach entfielen auf die „Sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten“ 250,1 Mio. Euro aus eingelösten WBF-Darlehen und 214,4 Mio. Euro auf den kurzfristigen Teil der ehemaligen noch nicht fälligen Verwaltungsschulden.

Die sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten (aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung) beinhalten im Wesentlichen die vereinnahmten Rückflüsse aus eingelösten WBF-Darlehen (891,8 Mio. Euro, inkl. der bis Ende 2019 gebildeten Zuschüsse aus dem Haushalt) und div. Verrechnungskonten mit dem Finanzamt (75,8 Mio. Euro).

- 56.2.** Die Werte in den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten sind dem LRH aus der Prüfung des RA 2019 bekannt. Die darin gebuchten Summen sind mit den damals zur Prüfung erhaltenen Unterlagen abstimmbare. Es traten während der Prüfung keine Hinweise auf unkorrekte Darstellung der sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten in der EB per 1.1.2020 auf.

Kurzfristige Rückstellungen

- 57.1.** Die kurzfristigen Rückstellungen unterscheiden sich von den langfristigen Rückstellungen (Berichtspunkt 48) in der Fristigkeit und der Bewertung:

- Ist mit einem Mittelabfluss innerhalb eines Jahres nach Bilanzstichtag zu rechnen, ist die Rückstellung kurzfristig (§ 18 Abs. 4 VRV 2015).
- Die Bewertung erfolgt zum voraussichtlichen Zahlungsbetrag, der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung erforderlich ist (§ 28 Abs. 2 VRV 2015).

Den kurzfristigen Rückstellungen sind gemäß § 28 Abs. 3 VRV 2015 jedenfalls Rückstellungen für Prozesskosten, Rückstellungen für ausstehenden Rechnungen (Bescheide), wenn deren Wert zumindest 5.000 Euro beträgt und Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube zuzuordnen. Die EB 2020 weist unter den kurzfristigen Rückstellungen in Summe 89,7 Mio. Euro aus, die sich wie folgt zusammensetzen:

Tabelle 32: F.III Kurzfristige Rückstellungen

	Bezeichnung	Wert (in Mio. Euro)
F.III.1	Rückstellungen für Prozesskosten	0,0
F.III.2	Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	31,0
F.III.3	Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	33,0
F.III.4	Sonstige kurzfristige Rückstellungen	25,7
	Buchwert per 1.1.2020	89,7

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Details der EB 2020

Den sonstigen kurzfristigen Rückstellungen sind unterschiedliche dienstrechtliche Freistellungsmodelle (Alterssabbatical, Sabbatical, geblockte Altersteilzeit und Zeitwertkonto/Zeitkonto) nach Ansparphasen zugeordnet (Berichtspunkt 61). Für Zeitguthaben (Gleitzeit- und Zeitausgleichsguthaben) wurden keine sonstigen kurzfristigen Rückstellungen gebildet, da laut FinD die VRV 2015 keine Vorgaben zum Ansatz dieser Werte vorsieht.

Bei den Rückstellungen für Alterssabbatical, Sabbatical, geblockter Altersteilzeit und Zeitwertkonto/Zeitkonto erfolgte keine Unterscheidung nach Fristigkeit. Die FinD begründete den ausschließlichen Ansatz unter den sonstigen kurzfristigen Rückstellungen in der Vergleichbarkeit mit den Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube.

Bei den Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube und den sonstigen kurzfristigen Rückstellungen wurden jene Landesbediensteten, die zur

Dienstleistung an einen vom Dienstgeber Land OÖ abweichenden Rechtsträger zugewiesen sind, berücksichtigt. Ausgenommen sind die Landesbediensteten der OÖ Landes-Kultur GmbH, der Oö. Gesundheitsholding GmbH mit der Oö. Landespflege- und Betreuungszentren GmbH und der Kepler Universitätsklinikum GmbH.

Sowohl die Berechnungen des Rückstellungsbetrags für nicht konsumierte Urlaube als auch die sonstigen kurzfristigen Rückstellungen nahm die PersD vor.

- 57.2.** Nach Ansicht des LRH liegen die Voraussetzungen für die Dotierung von Rückstellungen für Zeitguthaben vor: Gemäß dem Grundsatz der periodengerechten Darstellung wäre der für die Nichtleistungszeit (Inanspruchnahme von Freizeit) zu bezahlende Bezug in jener Periode, in welcher das Zeitguthaben entstanden ist, zu erfassen. Der LRH errechnete per 31.12.2019 einen Rückstellungsbedarf von ca. 6 Mio. Euro, wobei er bei seiner Berechnung aus Vereinfachungsgründen einen durchschnittlichen Stundensatz von 19,50 Euro (exkl. Dienstgeberbeiträge) zu Grunde legte und nur die Stundensalden jener Landesbediensteten berücksichtigte, die im elektronischen Zeiterfassungssystem des Landes erfasst sind. Nach Ansicht des LRH sollte die FinD im Sinne der Vollständigkeit der EB die Bildung von Rückstellungen für Zeitguthaben nochmals prüfen.

Die Argumentationslinie der FinD betreffend die Darstellung des angesparten Bezugs bei den unterschiedlichen Freistellungsvarianten ausschließlich unter den sonstigen kurzfristigen Rückstellungen war für den LRH nachvollziehbar. Zur uneinheitlichen Darstellung des dienstzugeordneten Personals verweist der LRH auf seine Ausführungen im Berichtspunkt 48.

Der LRH hält positiv fest, dass das Land OÖ unter den sonstigen kurzfristigen Rückstellungen Positionen aufnahm, die andere Länder in ihren Vermögensrechnungen – trotz Vorliegens der Voraussetzungen – nicht berücksichtigt haben.

Rückstellungen für Prozesskosten

- 58.1.** Gemäß § 29 Abs. 1 VRV 2015 können folgende Rechtsstreitigkeiten zur Dotierung von Rückstellungen für Prozesskosten führen:

- Gerichtsanhängige Aktiv- und Passivprozesse¹⁵⁹ (laufende Rechtsstreitigkeiten)
- Fälle, die wahrscheinlich gerichtsanhängig gemacht werden (absehbare Rechtsstreitigkeiten)

Ein Ansatz von Rückstellungen für Prozesskosten ist im Falle von überwiegend wahrscheinlich eintretenden Prozesskosten vorgesehen, wenn deren Höhe verlässlich ermittelbar ist. In die Bewertung der Rückstellungen sind alle bekannten Umstände und Risiken einzubeziehen (§ 29 Abs. 2 VRV 2015 z. B. Höhe des voraussichtlichen Zahlungsbeitrages, Höhe drohender Zinsen, Höhe der Gerichtskosten, Gutachter-

¹⁵⁹ Dazu zählen Rechtsstreitigkeiten nach dem Völkerrecht, nach dem Unionsrecht (z. B. anhängige Verfahren vor dem EuGH oder der Europäische Kommission), nach dem Zivilrecht (anhängige Verfahren bei den ordentlichen Gerichten) und nach dem öffentlichen Recht (Verwaltungsverfahren aller Instanzen sowie Verfahren vor dem VfGH oder VfStGH).

kosten, Kosten der Vertretung einschließlich drohender Kostenübernahmeverpflichtungen der Vertretung der Gegenpartei). Grundsätzlich ist eine Einzelfallbetrachtung für jede Rechtsstreitigkeit durchzuführen.¹⁶⁰

Das Land OÖ weist in der EB 2020 keine Rückstellungen für Prozesskosten aus.

Die zivilgerichtlichen Verfahren des Landes OÖ werden zentral in der FinD evident gehalten. Die FinD analysierte alle gerichtsanhängigen Aktiv- und Passivprozesse¹⁶¹ mit einem Streitwert größer als 10.000 Euro¹⁶² und beurteilte die Notwendigkeit einer Rückstellungsbildung. Einen Rückstellungsbedarf stellte sie aufgrund der erwarteten Prozessausgänge¹⁶³ nicht fest.

Sonstige Rechtsstreitigkeiten werden bei den zuständigen bewirtschaftenden Stellen evident gehalten. Im Rahmen der Budgeterstellung sind die bewirtschaftenden Stellen angehalten, bei entsprechendem Prozessrisiko die Mittelbereitstellung bekannt zu geben. Mangels Bekanntgabe wurde kein Rückstellungsbedarf festgestellt.

Zusammenfassend gab die FinD an, dass die Einschätzung des Prozessrisikos im Vorfeld eines jeden Prozesses grundsätzlich ohne Beiziehung eines Rechtsvertreters erfolgt. Diese Ersteinschätzungen dienten auch als Entscheidungsgrundlage für die Erforderlichkeit einer Rückstellungsbildung in der EB 2020.

58.2. Da es in einem laufenden Verfahren zu einer Minderung der Erfolgchancen kommen kann, ist eine Relativierung der Ersteinschätzung zum Prozessrisiko nicht ausgeschlossen. Aus diesem Grund sollte künftig der Rückstellungsbedarf für Prozesskosten im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses erhoben bzw. (neu) bewertet werden.

Um einen vollständigen und umfassenden Überblick aller anhängigen Aktiv- und Passivprozesse (d. h. nicht nur Rechtsstreitigkeiten nach dem Zivilrecht) zu haben, empfiehlt der LRH eine standardisierte Meldung der bewirtschaftenden Stellen im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses. In diesem Zusammenhang sollte nochmals geprüft werden, ob Rückstellungen für Prozesskosten gebildet werden müssen.

¹⁶⁰ siehe Erläuterungen VRV 2015 idF der Novelle. II BGBl. Nr. 17/2018 zu § 29

¹⁶¹ drei Aktivprozesse mit einem Streitwert von in Summe 2,4 Mio. Euro und fünf Passivprozesse mit einem Streitwert von in Summe 3,9 Mio. Euro

¹⁶² Bei unter diesem Streitwert liegenden Prozessen genießt das Land OÖ Versicherungsschutz, weswegen auch kein Wert rückgestellt wurde.

¹⁶³ Prozesschancen von 50 Prozent

Rückstellungen für ausstehende Rechnungen

59.1. Gemäß § 28 Abs. 3 VRV 2015 sind Rückstellungen für ausstehende Rechnungen (Bescheide) zu bilden, wenn der Wert jeweils zumindest 5.000 Euro beträgt.

Das Land OÖ wies in seiner EB Rückstellungen für ausstehende Rechnungen in Höhe von 31,0 Mio. Euro aus. Diese waren folgenden bewirtschaftenden Stellen zuzuordnen:

Tabelle 33: F.III.2 Rückstellungen für ausstehende Rechnungen

Bewirtschaftende Stelle		in Mio. Euro
I30	Soziales	26,8
J67	Gesamtverkehrsplanung und öffentlicher Verkehr	2,3
I35	Ernährungssicherheit und Veterinärwesen	0,7
C60	Gebäude- und Beschaffungsmanagement	0,6
C40, G21, I69, I15, K11, K63, K64, K66	Präsidium, Direktion Kultur, Gesundheit, Gesellschaft, Wasserwirtschaft, Umwelt-, Bau- und Anlagentechnik, Umweltschutz, Anlagen-, Umwelt- und Wasserrecht	0,4
Z9C, Z9E, Z9F, Z9G, Z9H, Z9L, Z9M, Z9P	BH Freistadt, BH Grieskirchen, BH Kirchdorf, BH Linz-Land, BH Perg, BH Steyr-Land, BH Urfahr-Umgebung, BH Wels-Land	0,2
CHQ, CKH	Berufsschule Linz 8, Landwirtschaftliche Berufs- und Fachschule Schlägl	0,0
Summe		31,0

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Daten der FinD

Wie die Tabelle veranschaulicht entfällt der Großteil der Rückstellungen für ausstehende Rechnung auf den Bereich Soziales (u. a. Vollziehung des Oö. ChG iHv 24,5 Mio. Euro). Unter dem Bereich Gesamtverkehrsplanung und öffentlicher Verkehr ist mit 1,6 Mio. Euro eine Rückstellung für die Kostenbeteiligung des Landes am Westring (A26) berücksichtigt.

Basis für die Bildung von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen waren die Meldungen der bewirtschaftenden Stellen. Zur Sicherstellung einer einheitlichen und strukturierten Dokumentation wurde eine Vorlage für die Meldungen konzipiert. Die Meldungen der bewirtschaftenden Stellen wurden von der Landesbuchhaltung geprüft und gegebenenfalls korrigiert. Mehrere Nebenkassen meldeten den Rückstellungsbedarf für ausstehende Rechnungen nicht fristgerecht bzw. gaben keine Leermeldung ab. Da eine interne Risikoeinschätzung ergab, dass bei diesen Nebenkassen mit keinen Rückstellungsbeträgen > 5.000 Euro zu rechnen ist, wurden keine weiteren Schritte gesetzt. Durch Anpassung des Prozesses soll laut FinD sichergestellt sein, dass für den RA 2020 alle (Leer)Meldungen fristgerecht eintreffen.

59.2. Der LRH hält positiv fest, dass der Meldungsprozess strukturiert ablief und ausreichend dokumentiert war. Hinsichtlich der nicht fristgerechten

(Leer)Meldungen kam er – wie die FinD – zum Ergebnis dass ein Rückstellungsbedarf der betroffenen Nebenkassen nur in wenigen Fällen mit geringen Beträgen bestehen dürfte. Der LRH schloss daher in diesem Zusammenhang eine wesentliche Fehldarstellung in der EB aus.

Bei der stichprobenartigen Prüfung der von den bewirtschaftenden Stellen gemeldeten Rückstellungsbeträgen stellte der LRH Folgendes fest:

- In einem Fall (Teilrechnung über den Austausch von Straßenwetterstationen vom 30.9.2019) erfolgte die Bildung einer Rückstellung, weil im Rechnungsabschlussjahr die Budgetmittel nicht mehr vorhanden waren („Bestellung ohne Budget“). In diesem Fall wäre, da die Voraussetzungen für den Ansatz einer Verbindlichkeit vorlagen (Gewissheit über Verpflichtungsgrund und -höhe), der (Teil-)Betrag von 19.400 Euro unter die kurzfristigen Verbindlichkeiten zu buchen gewesen.
- Infolge der Budgetierungspraxis (Budgetierung der Zahlungen Dezember Vorjahr bis November Finanzjahr) wurden in vielen Fällen Rückstellungen für Leistungen, die bereits im Vorjahr erbracht wurden, aber immer erst aus dem Budget des Folgejahres ausbezahlt wurden, gebildet. Konkret wäre in diesen Fällen eine Buchung ins „alte Jahr“ im Auslaufmonat zeitlich noch möglich gewesen, konnten allerdings auf Grund mangelnden Budgets nicht mehr vorerfasst werden. Betroffen ist in diesem Zusammenhang insbesondere der Sozialbereich (Vollziehung des Oö. ChG) mit in Summe 19,9 Mio. Euro. Da die Verpflichtungen dem Grunde und der Höhe nach feststanden, wären diese Fälle als kurzfristige Verbindlichkeiten zu qualifizieren.
- Dotierungen erfolgten zum Teil auch, obwohl die Rechnung zeitgerecht eingelangt und die Budgetmittel noch verfügbar waren, aber die Prüfung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit nicht mehr zeitgerecht durchgeführt werden konnte. Für die Darstellung unter den Verbindlichkeiten ist eine Rechnungskontrolle nicht zwingend erforderlich; daher wären diese Fälle unter den Verbindlichkeiten zu buchen.
- In drei Fällen wurden Rückstellungen für Versicherungsprämien von in Summe 123.000 Euro, die erst im Nachhinein zu leisten waren, gebildet. Auch diese Verpflichtungen wären als Verbindlichkeiten zu qualifizieren gewesen.

In Abstimmung mit einem externen Experten entschied sich die FinD aus verwaltungsökonomischen Gründen dafür, auch Fälle, die unter den (kurzfristigen) Verbindlichkeiten darzustellen gewesen wären, unter den Rückstellungen für ausstehende Rechnungen zu buchen. Nach Ansicht des LRH führt der gewählte Nachweis zu keiner Fehldarstellung in der EB; zumal auch in der Ergebnisrechnung nur unterschiedliche Aufwandskonten bebucht werden. Der LRH empfiehlt jedoch, auf die Abgrenzung zwischen Verbindlichkeiten und Rückstellungen künftig besonderes Augenmerk zu legen; so könnte ab bestimmten Wertgrenzen (z. B. > 0,5 Mio. Euro), die Qualifikation als Rückstellung oder Verbindlichkeit noch einmal gesondert überprüft werden.

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube

- 60.1.** Gemäß § 28 Abs. 3 Z. 3 VRV 2015 sind für nicht konsumierte Urlaube Rückstellungen zu bilden. Die Bewertung hat mit dem voraussichtlichen

Zahlungsbetrag, der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung erforderlich ist, zu erfolgen (§ 28 Abs. 2 VRV 2015). Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube sind dann zu bilden, wenn Bedienstete den ihnen jährlich zustehenden Urlaub nur teilweise beanspruchen; d. h. der für den Urlaubszeitraum (= Nichtleistungszeit) zu bezahlende Bezug soll in jener Periode erfasst werden, in der der aliquote Urlaubsanspruch entstanden ist (Grundsatz der periodengerechten Darstellung).

Landesbedienstete (Beamte und Vertragsbedienstete) haben in jedem Kalenderjahr Anspruch auf Erholungsurlaub. Das Urlaubsausmaß beträgt bei Landesbediensteten in jedem Kalenderjahr 200 Stunden bei Vollbeschäftigung und einem Dienstalster von weniger als 25 Jahren, 240 Stunden bei einem Dienstalster von 25 Jahren oder für Landesbedienstete, die das 51. Lebensjahr vollendet und mindestens 10 Jahre im bestehenden Dienstverhältnis zurückgelegt haben sowie bei Beamten in Verwendung auf Spitzendienstposten. Landesbedienstete mit Behinderung haben Anspruch auf Erhöhung des Urlaubsausmaßes. Nach Ablauf von zwei Jahren ab dem Ende des Jahres, in dem er entstanden ist, verfällt die Hälfte des noch nicht verbrauchten Urlaubsanspruches; der Rest nach Ablauf von drei Jahren ab dem Ende des Urlaubsjahres, in dem er entstanden ist.¹⁶⁴

Das Land OÖ wies in seiner EB 2020 Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube für 8.529 Personen mit einer Gesamthöhe von 33,0 Mio. Euro aus. Die Berechnung des Rückstellungsbetrages erfolgte durch die PersD wie folgt:

- Die Urlaubsreste per 31.12.2019 konnten von einem überwiegenden Anteil der Landesbediensteten aus dem Zeiterfassungssystem des Landes OÖ ausgewertet werden. Bei dislozierten Stellen und Einrichtungen bzw. Gesellschaften, denen Landesbedienstete zur Dienstleistung zugewiesen sind, wurden die Urlaubsstände per 31.12.2019 schriftlich angefordert.
- Für jeden Landesbediensteten wurde ein persönlicher Stundensatz errechnet, in dem die sonderzahlungsfähigen Bezugsbestandteile für den Monat Dezember¹⁶⁵ inkl. Dienstgeberbeiträge (aber exkl. Sonderzahlungen) ermittelt und anschließend durch die Arbeitsstunden¹⁶⁶ dividiert wurden.

Auf Basis des individuellen Urlaubsrestes per 31.12.2019 und des persönlichen Stundensatzes wurde eine personengenaue Berechnung vorgenommen.

¹⁶⁴ §§ 71 Oö. LBG und §§ 33 ff Oö. LVBG

¹⁶⁵ Annahme einer regelmäßigen Wochendienstzeit von 40 Stunden bzw. 1.680 Stunden Jahresarbeitszeit je Vollzeitbeschäftigungsäquivalent

¹⁶⁶ Stundenteiler von 173,00 bei Vollzeitbeschäftigung

- 60.2.** Die LRH hält fest, dass die Berechnungsmethode für die Ermittlung des Rückstellungsbetrages für nicht konsumierte Urlaube schlüssig ist. Er weist aber darauf hin, dass die anteiligen Sonderzahlungen bei der Berechnung des persönlichen Stundensatzes nicht berücksichtigt wurden. Der LRH empfiehlt daher, die Berechnung des Stundensatzes zu adaptieren.

Sonstige kurzfristige Rückstellungen

- 61.1.** Laut VRV 2015 ist die Bilanzposition sonstige kurzfristige Rückstellungen nicht verpflichtend vorgesehen. Sofern Sachverhalte vorliegen, die die Voraussetzungen gemäß § 28 Abs. 1 VRV 2015 erfüllen (Berichtspunkt 48), sind Rückstellungen zu bilden.

Die landesgesetzlichen (bzw. landesinternen) Regelungen sehen unterschiedliche Freistellungsmodelle – die zur Bildung von Rückstellungen führen können – für Beamte und/oder Vertragsbedienstete vor:

- Dem Beamten bzw. Vertragsbediensteten kann auf Antrag eine Freistellung gegen Kürzung der Bezüge gewährt werden (**Sabbatical**). Innerhalb einer Rahmenzeit von mindestens drei Monaten und höchstens 72 Monaten beträgt die Dauer der Freistellung mindestens einen Monat und höchstens ein Jahr. Die Freistellung darf frühestens nach Ablauf von einem Drittel der Rahmenzeit angetreten werden. Während der übrigen Rahmenzeit (Dienstleistungszeit) hat der Beamte den regelmäßigen Dienst wie vor Antritt der Freistellung zu leisten. Die Freistellung ist ungeteilt zu verbrauchen.¹⁶⁷
- Dem Beamten, der das 50. Lebensjahr vollendet hat, kann auf Antrag eine Teilzeitbeschäftigung mit blockweiser Freistellung gewährt werden (**Alterssabbatical**). Innerhalb einer Rahmenzeit von mindestens zwei und höchstens zehn Jahren kann die Freistellung in der Dauer von mindestens einem und höchstens fünf Jahren gewährt werden, wobei die Dienstleistungszeit mindestens die Hälfte der Rahmenzeit betragen muss. Die Freistellung darf erst nach Zurücklegung der Dienstleistungszeit angetreten werden und endet mit dem Zeitpunkt, mit dem der Beamte seine Versetzung in den Ruhestand bewirkt.¹⁶⁸
- Dem Vertragsbediensteten kann auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen¹⁶⁹ eine **geblockte Altersteilzeit** gewährt werden. Innerhalb einer Rahmenzeit (maximal fünf Jahre) wird ein Freistellungszeitraum von 40 bis 60 Prozent der Rahmenzeit (maximal aber 2,5 Jahre) vereinbart. Während der Dienstleistungszeit ist Dienst wie vor der

¹⁶⁷ § 70a Oö. LBG und § 25b Oö. LVBG

¹⁶⁸ § 70b Oö. LBG

¹⁶⁹ Allgemeine Voraussetzungen: mindestens 15 Jahre Versicherungszeit in den letzten 25 Dienstjahren, Beschäftigungsausmaß von mindestens 60 Prozent, unbefristetes Dienstverhältnis, Mindestalter bei Frauen 55 Jahre und bei Männern 60 Jahre; Besondere Voraussetzungen: ununterbrochen mindestens 15 Jahre im öö. Landesdienst in handwerklicher Verwendung bzw. im Pflegedienst oder Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 50 Prozent oder bei Einsparung des Dienstpostens

Altersteilzeitvereinbarung zu verrichten. Die Freistellung erfolgt im Anschluss an den Dienstleistungszeitraum und endet mit der vereinbarten Lösung des Dienstverhältnisses.¹⁷⁰

- Dem Beamten bzw. Vertragsbediensteten kann unter bestimmten Voraussetzungen die Bildung eines **Zeitwertkontos** genehmigt werden. In der Ansparphase reduziert sich der Bezugsanspruch um zwei bis 15 Prozentpunkte. Die in der Ansparphase nicht zustehenden Bezugsanteile sowie Dienstgeberbeiträge sind jedes Kalenderjahr in Bezugswerte umzurechnen.¹⁷¹ Das Ergebnis ist gemeinsam mit den angesparten Bezugswerten der vergangenen Jahre jährlich mit dem Faktor 1,0075 zu vervielfachen und auf dem Zeitwertkonto gutzuschreiben. Am Ende der Ansparphase sind die gesamten festgestellten Bezugswerte mit einem Prozent des im Zeitpunkt des letzten Monats der Dienstleistung geltenden Gehalts der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V (V/2) zu multiplizieren (Gesamtguthaben). Dem Landesbediensteten ist auf Antrag eine Freistellung oder eine Teilzeitbeschäftigung mit reduzierter Wochendienstzeit, jeweils unter aliquoter Auszahlung des Gesamtguthabens zu gewähren (Konsumationsphase).¹⁷²

Bei den Freistellungsmodellen Sabbatical, Alterssabbatical und geblockte Altersteilzeit wurde der Freistellungszeitraum laut IPA in Arbeitsstunden umgerechnet und mit dem persönlichen Stundensatz für den Monat Dezember inkl. Dienstgeberbeitrag multipliziert.

Beim Zeitwertkonto erfolgte eine Auswertung der angesparten Bezugswerte aus IPA per 31.12.2019 je Bediensteten. Diese Werte wurde mit dem Gehalt der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V multipliziert sowie die Dienstgeberbeiträge je Personenkreis berücksichtigt.

Den Lehrern an allgemeinbildenden und berufsbildenden Schulen sowie landwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen stehen folgende Freistellungsmodelle mit einem Rückstellungsbedarf zur Verfügung:

- Der Landeslehrer kann auf Antrag gegen anteilige Bezugskürzung innerhalb einer Rahmenzeit von zwei bis fünf vollen Schuljahren vom Dienst freigestellt werden (**Sabbatical**). Die Freistellung darf erst nach Zurücklegung einer bestimmten Dienstleistungszeit angetreten werden und ist ungeteilt zu verbrauchen. Während der Dienstleistungszeit hat der Landeslehrer entsprechend der Jahresnorm bzw. der Lehrverpflichtung, die für ihn ohne Sabbatical gelten würde, Dienst zu leisten.¹⁷³

¹⁷⁰ § 27 AIVG iVm §§ 25a, 57 Oö. LVBG und Altersteilzeit-Richtlinien des Landes OÖ (verlängert bis 31.12.2022): Zusätzlich zum Monatsentgelt, das dem durchschnittlichen Beschäftigungsmaß während der Rahmenzeit entspricht, erhält der Vertragsbedienstete 50 Prozent des Unterschiedsbetrags zwischen dem im letzten Jahr vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit durchschnittlich gebührenden Entgelts und dem der verringerten Arbeitszeit entsprechenden Entgelts.

¹⁷¹ Ein Bezugswert beträgt ein Prozent des im Kalendermonat der Zuführung auf das Zeitwertkonto geltenden Gehalts der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V.

¹⁷² § 70d Oö. LBG § 25c Oö. LVBG

¹⁷³ § 58d LDG 1984 bzw. § 91d VBG (Dienstrecht alt) und § 11 LVG (Dienstrecht neu) für pragmatisierte Landeslehrer bzw. Landesvertragslehrer an Volksschulen, Neue Mittelschulen, Sonderschulen und Polytechnische Schulen sowie Berufsschulen sowie § 65d LLDG 1985 bzw. § 91d VBG (Dienstrecht alt) und § 11 LLVG (Dienstrecht neu) für pragmatisierte Landeslehrer bzw. Landesvertragslehrer an land- und forstwirtschaftliche Berufs- und Fachschulen

- Der Landeslehrer kann durch Erklärung bewirken, dass Mehrdienstleistungen, die mit einer Vergütung abzugelten wären, zur Gänze oder zu einem bestimmten Hundertsatz nicht zu vergüten sind, sondern mit der Zahl von Unterrichtsstunden einem **Zeitkonto** gutgeschrieben werden (Teilgutschrift). Die Summe der während der Ansparphase je Unterrichtsjahr erworbenen Teilgutschriften bildet die Gesamtgutschrift. Der Verbrauch hat im Rahmen einer Herabsetzung der Jahresnorm grundsätzlich für ein ganzes Schuljahr im Ausmaß von 50 bis 100 Prozent zu erfolgen. Für eine Freistellung im vollen Ausmaß der Jahresnorm ist das für die jeweilige Schulart oder Verwendung vorgesehene Höchstausmaß von Jahresstunden der Unterrichtsverpflichtung von der Gesamtgutschrift abzubuchen.¹⁷⁴

Der Ansatz einer Rückstellung für das Sabbatical bei den Landeslehrern unterblieb zur Gänze, da laut FinD für diese Werte nach den Vorgaben der VRV 2015 keine Rückstellungen zu bilden sind. Beim Ansatz der Rückstellung für das Zeitkonto wurde der anteilige (Berichtspunkt 49) Wert in der EB berücksichtigt.

Der Rückstellungsbetrag beim Zeitkonto errechnete sich durch Multiplikation der Teilgutschrift per 31.12.2019 mit dem persönlichen Stundensatz für den Monat Dezember inkl. Dienstgeberbeitrag.

Die EB weist unter den sonstigen kurzfristigen Rückstellungen in Summe 25,7 Mio. Euro aus, die sich wie folgt zusammensetzen:

Tabelle 34: F.III.4 Sonstige kurzfristige Rückstellungen

Bereich	Personen	Wert (in Mio. Euro)
Verwaltung	255	15,3
<i>davon Sabbatical und Alterssabbatical</i>	47	5,3
<i>davon geblockte Altersteilzeit</i>	172	9,2
<i>davon Zeitwertkonto</i>	36	0,9
Unterricht	359	10,3
<i>davon Zeitkonto Berufsschule</i>	337	10,2
<i>davon Zeitkonto Landwirtschaftliche Berufs- und Fachschulen</i>	22	0,1
Summe	614	25,7

Quelle: LRH-eigene Darstellung auf Basis von Daten der PersD

¹⁷⁴ § 50 LDG 1984 bzw. § 91 Abs. 1 VBG iVm § 61 Abs. 13 bis 19 GehG

61.2. Betreffend die Ermittlung des persönlichen Stundensatzes verweist der LRH auf seine Ausführungen im Berichtspunkt 60. Die Verwendung eines bestimmten Monatsbezugs (V/2) für die Ermittlung des Rückstellungsbetrages beim Gesamtguthaben des Zeitwertkontos war im Hinblick auf die gesetzlichen Bestimmungen zur Ermittlung des Gesamtguthabens nachvollziehbar.

Nach Ansicht des LRH ist das Land OÖ bei der Darstellung des Rückstellungsbedarfs betreffend die Landeslehrer inkonsistent: Während für die angesparten Werte laut Zeitkonto (anteilig) Rückstellungen gebildet wurden, erfolgte kein (anteiliger) Ansatz der Rückstellungen für das Sabbatical der Landeslehrer. Er empfiehlt der FinD, den Rückstellungsbedarf nochmals zu prüfen.

Beim Ansatz der Rückstellungen für Sabbatical wurde nicht unterschieden, ob der Bilanzstichtag in die Dienstleistungszeit, den Freistellungszeitraum oder die Dienstleistungszeit nach dem Sabbatical fiel. Während in den ersten beiden Fällen eine Rückstellung in der Höhe des angesparten und noch nicht ausbezahlten Gehalts zu bilden ist (was auch in der EB dargestellt wurde), wäre theoretisch im letzten Fall eine aktive Rechnungsabgrenzung oder sonstige (kurzfristige) Forderungen anzusetzen. Nach Angabe der FinD unterblieb dieser Ansatz aufgrund von absoluter Unwesentlichkeit des abzubildenden Volumens. Der LRH konnte diese aus verwaltungsökonomischen Beweggründen getroffene Entscheidung nachvollziehen.

ZUSAMMENFASSUNG DER EMPFEHLUNGEN

62.1. Nachstehend fasst der LRH die Empfehlungen an die geprüfte(n) Stelle(n) zusammen:

62.2.

- a) Das Land OÖ sollte möglichst im Einklang mit den übrigen Ländern auf eine Novellierung der VRV 2015 (im Sinne einer stetigen Weiterentwicklung der öffentlichen Rechnungslegung) hinwirken, um unterschiedliche Auslegungen der VRV (z. B. Zinssatz für Abzinsungen, Anwendung von Sterbetafeln) in Zukunft zu vermeiden. (Berichtspunkte 5, 27 und 49)
- b) Bei Fischereirechten sollte das Land OÖ eine Aktivierung nochmals überprüfen, da ein wirtschaftlicher Nutzen angenommen werden kann. (Berichtspunkt 9)
- c) Die Höhe des angesetzten Grundstückswerts beim Ennshafen sollte hinsichtlich des bewerteten Flächenausmaßes und den grundbücherlichen Belastungen überprüft und gegebenenfalls angepasst werden. (Berichtspunkt 12)

- d) Das Land OÖ sollte im VR-Komitee auf die Erarbeitung einer Empfehlung hinwirken, um eine länderübergreifend einheitliche Vorgehensweise bei gleichgelagerten Fällen (ähnlich wie bei Schutzbauten) sicherzustellen. (Berichtspunkt 13)
- e) Der aktivierte Wert des Tunnels Lambach sollte entsprechend adaptiert werden. (Berichtspunkt 15)
- f) Die festgestellten Doppelerfassungen bei den Grundstücken zu Straßenbauten sollten korrigiert werden. (Berichtspunkt 16)
- g) Die Zuordnung der baulichen Anlagen der hydrologischen Messstellen (z. B. Pegelhütten oder Pegelstiegen) in der Vermögensrechnung und die Anwendung der verwendeten (unterschiedlichen) Nutzungsdauern sollte überprüft und gegebenenfalls korrigiert werden. (Berichtspunkt 20)
- h) Der Bestand an Kulturgütern des Landes sollte idealerweise in einem gemeinsamen System evident gehalten werden. (Berichtspunkt 23)
- i) Bei den in Bau befindlichen Anlagen sollte am Ende eines jeweiligen Verwaltungsjahres auf eine korrekte Unterscheidung zwischen tatsächlichem Vermögenswert (Vermögensrechnung) und echtem laufenden Aufwand (Ergebnisrechnung) geachtet werden. (Berichtspunkt 24)
- j) Die langfristigen unverzinsten Darlehen der EB 2020 und in den künftigen Vermögensrechnungen sollten VRV-konform jeweils mit ihren Barwerten angesetzt werden. Bei dieser Barwertberechnung ist auf eine möglichst einheitliche Vorgangsweise der Berechnung und Bewertung durch die Gebietskörperschaften zu achten. (Berichtspunkt 27)
- k) Aufgrund der vertraglich festgelegten kurzfristigen Kündigungsmöglichkeiten sollte die Zuordnung mancher Darlehen überprüft werden. Gegebenenfalls sollte ein Ausweis zum Nominalbetrag unter den kurzfristigen Forderungen erfolgen. (Berichtspunkt 27)
- l) Die Forderungen bei den verkauften Darlehen sollte entsprechend der Vorgabe der VRV 2015 auf den Nominalwert korrigiert werden. Alternativ wären die in der EB 2020 aktivierten künftigen Zinszahlungen in die passive Rechnungsabgrenzung aufzunehmen. (Berichtspunkt 29)
- m) Die Forderungen aus Rückzahlungen von verkauften WBF-Darlehen sollten nicht nur in der Vermögensrechnung des Landes ausgewiesen, sondern auch die damit zusammenhängenden Gebarungen im Finanzierungshaushalt des Landes veranschlagt und verrechnet werden. (Berichtspunkt 30)
- n) Das Land OÖ sollte vor allem jene im vorliegenden Bericht angeführten Punkte und Sachverhalte (z. B. aktivierte Zinsforderung zu Wohnbauförderungsdarlehen, Darstellung von Haushaltsrücklagen, Erfassung von finanziellen Verpflichtungen) prüfen und die wesentlichen Punkte weiterentwickeln bzw. anpassen. (Berichtspunkt 39)

- o) Die Zahlungsmittelreserven in der EB 2020 sollten zulasten der übrigen liquiden Mittel um 19,5 Mio. Euro erhöht werden. (Berichtspunkt 42)
- p) In Hinkunft sollte bei Förderungen die bisherige Budgetierungspraxis wie im VA 2020/2021 durch gleiche Dotierung von Ansätzen im Ergebnis- und Finanzierungshaushalt überdacht werden und Verpflichtungen aus Förderzusagen (bei Erfüllung der Kriterien gem. VRV 2015) als Rückstellungen oder Verbindlichkeiten im Ergebnishaushalt veranschlagt und in der Vermögens- und Ergebnisrechnung verrechnet werden. (Berichtspunkt 43)
- q) Um die zu erwartenden finanziellen Verpflichtungen in den jeweiligen Vermögensrechnungen transparent abbilden zu können, sollte das Land OÖ ein (möglichst digital gestütztes) Informationssystem erarbeiten, das die Beschaffung und -weitergabe von bilanzierungsnotwendigen Informationen von den bewirtschaftenden Stellen zur FinD ermöglicht. (Berichtspunkte 43 und 47)
- r) Die Darstellung der Personalrückstellungen (und damit verbundener etwaiger Forderungen aus Refundierungen) für alle dienstzugewiesene Landesbediensteten in der Vermögensrechnung sollte in Abstimmung mit den Rechtsträgern nochmals geprüft werden. Dabei wäre festzulegen, ob und wie der Ausweis in den einzelnen Jahresabschlüssen bzw. Rechnungsabschlüssen erfolgen soll. (Berichtspunkt 48)
- s) Die unterschiedlichen rechtlichen Regelungen zum Pensionsantrittsalter wären bei der Ermittlung des jeweiligen Rückstellungsbedarfs zu berücksichtigen (z. B. Langzeitbeschäftigtenregelung „Hacklerregelung“). (Berichtspunkte 49, 50 und 54)
- t) Die unter den Rückstellungen für Sanierungen von Altlasten genannten Grundstücke wären jedenfalls evident zu halten. (Berichtspunkt 52)
- u) Die FinD sollte im Sinne der Vollständigkeit die Bildung von Rückstellungen für Zeitguthaben nochmals prüfen. (Berichtspunkt 57)
- v) Um einen vollständigen und umfassenden Überblick aller anhängigen Aktiv- und Passivprozesse zu haben, sollte die FinD standardisierte Meldungen der bewirtschaftenden Stellen im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses einholen. In diesem Zusammenhang sollte der Sachverhalt der Erforderlichkeit der Bildung einer Rückstellung für Prozesskosten nochmals geprüft werden. (Berichtspunkt 58)
- w) Auf die Abgrenzung zwischen Verbindlichkeiten und Rückstellungen sollte zukünftig besonderes Augenmerk gelegt werden; so könnte ab bestimmter Wertgrenzen (z. B. > 500.000 Euro), die Qualifikation als Rückstellung oder Verbindlichkeit noch einmal gesondert überprüft werden. (Berichtspunkt 59)
- x) Die Berechnung des Stundensatzes für Urlaubsrückstellung sollte adaptiert werden. So sollten beispielsweise die anteiligen Sonderzahlungen bei der Berechnung des persönlichen Stundensatzes berücksichtigt werden. (Berichtspunkte 60 und 61)

- y) Entgegen den Vorsorgen für Zeitkonten werden für Sabbatical bei Landeslehrern keine (anteiligen) Rückstellungen gebildet. Der Rückstellungsbedarf hinsichtlich angesparter Sabbatical bei Landeslehrern sollte daher nochmals geprüft werden. (Berichtspunkt 61)

1 Beilage

Linz, am 6. April 2021

Friedrich Pammer

Direktor des Oö. Landesrechnungshofes

SCHLUSSBESPRECHUNG - AKTENVERMERK

Aktenvermerk zur Schlussbesprechung: LRH-100000-52/9	Initiativeprüfung "Erstellung der Eröffnungsbilanz des Landes OÖ"
Ort und Datum:	Oö. Landesrechnungshof, am 29.3.2021
Teilnehmende Organisationen:	▪ Direktion Finanzen ▪ Büro LH Mag. Thomas Stelzer

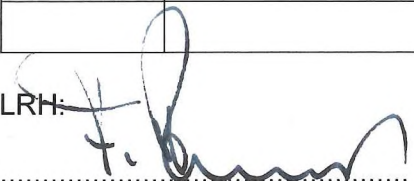
Den Vertreterinnen und Vertretern der geprüften Organisation ist das vorläufige Ergebnis der o. a. Prüfung in der gegenständlichen Schlussbesprechung vollinhaltlich zur Kenntnis gebracht worden. Die von den Vertreterinnen und Vertretern mündlich eingebrachten Stellungnahmen wurden eingearbeitet (Kennzeichnung mit 3 an der zweiten Stelle der Berichtsgliederung und mit Kursivdruck).

Gemäß § 6 Abs. 5 Oö. LRHG 2013 i.d.g.F. besteht darüber hinaus die Möglichkeit zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme zum vorläufigen Ergebnis.

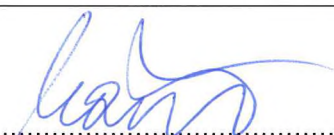
- 1) Die Vertreterinnen und Vertreter **verzichten** auf die gemäß § 6 Abs. 5 Oö. LRHG 2013 i.d.g.F. eingeräumte Gelegenheit zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme.
- 2) Die Vertreterinnen und Vertreter **behalten sich** die Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme gemäß § 6 Abs. 5 Oö. LRHG vor.

Organisat ion	Name in BLOCKBUCHSTABEN	Unterschrift	1) Verzi cht	2) Vorbe halt
Büro CH	WEISSMANN		X	
FMD	FRANSCHER CHRISTIANE		X	

LRH:



 Friedrich Pammer



 Bernhard Mairleitner