



Mehr Transparenz bei Spezialfonds und Spezialfinanzierungen

Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats Fischer Roland
vom 12. Dezember 2013 (13.4214)

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung	3
1 Auftrag	4
2 Typologie	4
3 Gesetzliche Grundlagen und finanzpolitische Legitimation	6
3.1 Gesetzliche Grundlagen	6
3.2 Finanzpolitische Legitimation	7
4 Aktueller Bestand und Ausweis in der Finanzberichterstattung	11
4.1 Aktueller Bestand	11
4.2 Grundsätze für den Ausweis gemäss IPSAS	11
4.3 Heutiger Ausweis in der Finanzberichterstattung	12
5 Einheitlichkeit, Transparenz und Vollständigkeit der Rechnungslegung und Berichterstattung	14
5.1 Einheitlichkeit	14
5.2 Transparenz	14
5.3 Vollständigkeit	15
5.4 Heutige Situation an einem Beispiel	15
6 Einhaltung der Grundsätze und Standards der Rechnungslegung gemäss Art. 47 und 48 FHG	15
7 Verhältnis zur Schuldenbremse	17
7.1 Überblick	17
7.2 Beleuchtung spezifischer Geschäftsvorfälle	19
7.3 Folgerungen	20
8 Eingeleitete Massnahmen	21
8.1 In Zukunft eine einheitliche Rechnungslegung und Berichterstattung	21
8.2 Zusammenlegung von Spezialfonds	24
Anhang	26
a) Abgrenzung zweckgebundene Mittel zu Zuwendungen Dritter	26
b) Übersicht Spezialfinanzierungen	28
c) Übersicht Spezialfonds in der Bundesrechnung	33
d) Übersicht Spezialfonds mit Sonderrechnung	34
e) Werteflüsse der Spezialfinanzierungen und Spezialfonds	35

Zusammenfassung

Der Bericht gibt einen Überblick zu den Spezialfonds einschliesslich derjenigen mit Sonderrechnung und den Spezialfinanzierungen, namentlich in Bezug auf die finanzpolitische Legitimation und die rechtlichen Grundlagen, die Einhaltung der Grundsätze der Rechnungslegung im Allgemeinen sowie zum Verhältnis zur Schuldenbremse. Des Weiteren wird im Anhang der aktuelle Bestand der einzelnen Spezialfonds und Spezialfinanzierungen per Rechnungsabschluss 2014 mit Verweis auf die entsprechende Rechtsgrundlage und den Zweck ausgewiesen.

Zur Rechnungsdarstellung und zur Einhaltung der Grundsätze der Rechnungslegung bei den Spezialfonds und Spezialfinanzierungen zeigt der Bericht Verbesserungspotential auf und macht entsprechende Vorschläge. Die eingeleiteten Massnahmen werden in Ziffer 8 erörtert. Ziel ist eine einheitliche und damit vergleichbare Darstellung der Spezialfonds und Spezialfinanzierungen unter Einhaltung der Grundsätze des Rechnungsmodells Bund (NRM). Mit den getroffenen Massnahmen werden der Ausweis und die Offenlegung der Spezialfonds und der Spezialfinanzierungen erheblich verbessert.

1 Auftrag

Mit dem Postulat Fischer Roland (13.4214) wird der Bundesrat beauftragt, in einem Bericht über die Spezialfonds und Spezialfinanzierungen der Bundesrechnung (FHG Art. 52 und 53) folgende Punkte zu untersuchen:

1. Gesetzliche Grundlagen und finanzpolitische Legitimation;
2. Aktueller Bestand und Ausweis in der Bilanz, Erfolgsrechnung und Finanzierungsrechnung;
3. Einheitlichkeit, Transparenz und Vollständigkeit der Rechnungslegung und der Berichterstattung;
4. Einhaltung der Grundsätze und Standards der Rechnungslegung gemäss Artikeln 47 und 48 FHG;
5. Verhältnis zur Schuldenbremse;
6. Alternative Lösungen.

Der Bericht soll zudem ein Konzept und allfällige Anpassungen der gesetzlichen Grundlagen darlegen, damit die Einheitlichkeit, Transparenz und Vollständigkeit der Rechnungslegung und Berichterstattung von Spezialfonds und Spezialfinanzierungen deutlich verbessert werden können.

Der Bundesrat hat am 19. Februar 2014 die Annahme des Postulates ohne Punkt 6 beantragt. Der Nationalrat hat das Postulat am 21. März 2014 angenommen (ohne Punkt 6). Der vorliegende Bericht geht auf die Punkte 1 bis 5 ein und macht in Bezug auf die rechnermässige Darstellung der Spezialfonds und Spezialfinanzierungen Verbesserungsvorschläge.

2 Typologie

Unter den Begriffen *Spezialfonds* und *Spezialfinanzierungen* existieren heute unterschiedliche Gefässe für die Finanzierung von Vorhaben, deren Mittel zweckgebunden sind. Sie lassen sich folgendermassen unterscheiden:

Spezialfinanzierungen liegen vor,

wenn Einnahmen zur Erfüllung von bestimmten Aufgaben zweckgebunden werden. Darunter fallen auch Lenkungsabgaben wie beispielsweise die CO₂-Abgabe, nicht jedoch direkt zuteilbare Einnahmen (z.B. Konzessionsgebühren für Funk), da diese nicht an bestimmte Aufgaben gebunden sind. Die Zweckbindung einer Einnahme bzw. die Errichtung einer Spezialfinanzierung bedarf einer gesetzlichen Grundlage.

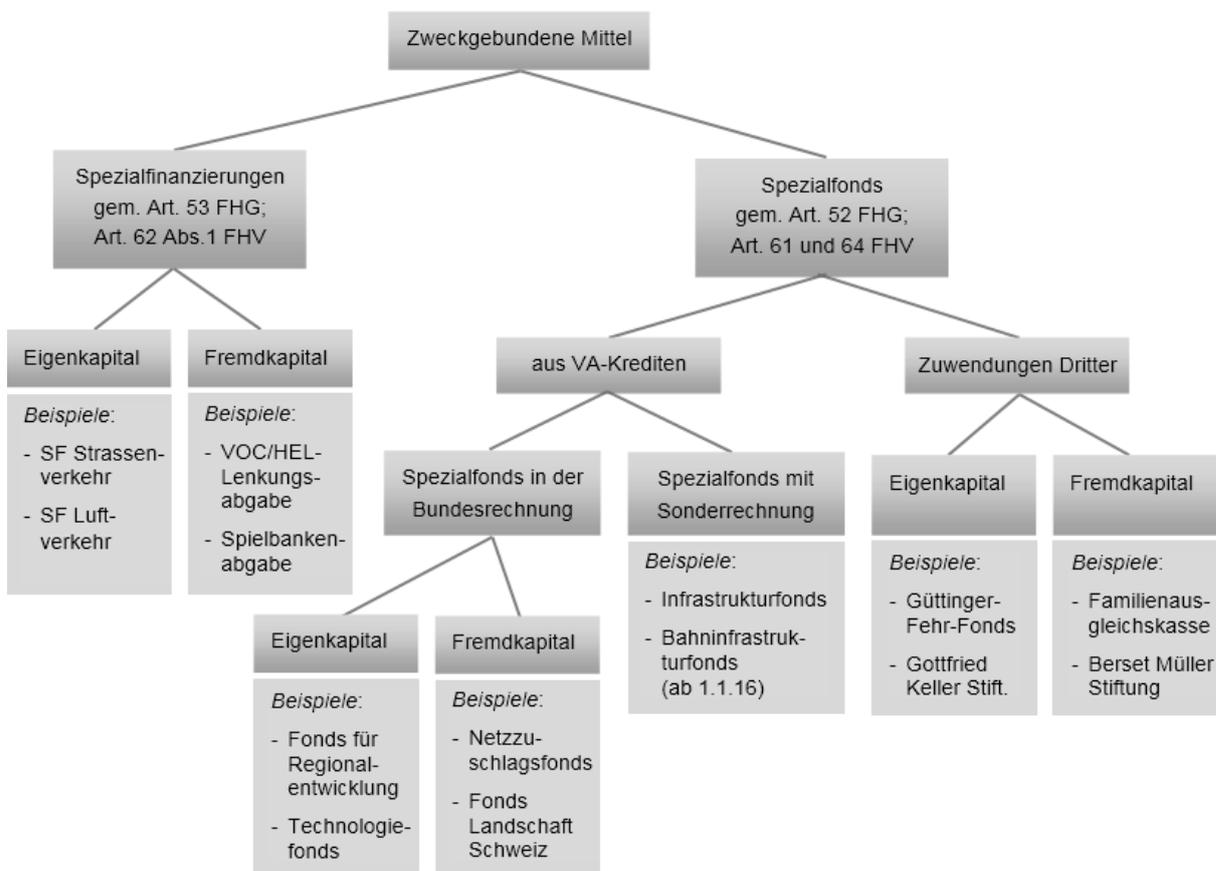
Spezialfonds sind Vermögen,

- die dem Bund von Dritten mit bestimmten Auflagen zugewendet werden, wie z.B. Erbschaften, Vermächtnisse oder Schenkungen; oder
- die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen aus Voranschlagskrediten stammen.

Spezialfonds sind rechtlich unselbständig. Dies gilt namentlich auch für den Fonds für Eisenbahngrossprojekte (FinöV-Fonds) bzw. ab 1. Januar 2016 für den Bahninfrastrukturfonds (BIF) sowie für den Infrastrukturfonds für den Agglomerationsverkehr, das Nationalstrassennetz sowie Hauptstrassen in Berggebieten und Randregionen (Infrastrukturfonds, IF). Letztere verfügen indessen über eine eigene Rechnung („Sonderrechnung“) mit Bilanz und Erfolgsrechnung, die vom Parlament separat zu genehmigen ist. Die Vermögenswerte und Schulden der übrigen Spezialfonds sind in die Bundesbilanz integriert; ihre Aufwände und Erträge werden zwar ausserhalb der Rechnung des Bundes in eigenen Rechnung geführt (wie sie teils in den fraglichen Erlassen explizit verankert werden), die Genehmigung durch das Parlament erfolgt jedoch im Rahmen des Beschlusses zur Bundesrechnung.

Bei Spezialfinanzierungen und Spezialfonds handelt es sich um Gefässe zur Finanzierung spezifischer Aufgaben mit zweckgebundenen Mitteln. Diese Zweckbindung wird ersichtlich bei der Bilanzierung: Spezialfinanzierungen und Spezialfonds (sofern sie keine Sonderrechnung führen) werden auf der Passivseite der Bundesbilanz als „zweckgebundene Fonds“ ausgewiesen (im Fremd- oder Eigenkapital, siehe dazu weiter unten). Der Unterschied zwischen Spezialfinanzierung und Spezialfonds wird auf der Aktivseite der Bilanz ersichtlich: Bei Spezialfonds sind Aktiven (Vermögenswerte) reserviert, auf die ausserhalb der Finanzierungsrechnung zurückgegriffen werden kann; bei Spezialfinanzierungen besteht hingegen keine entsprechende Reservation von Vermögenswerten und die entsprechende Ausgabe wird über die Finanzierungsrechnung getätigt.

Abbildung 1: Gliederung der zweckgebundenen Mittel



Die Abbildung 1 zeigt die unterschiedlichen Ausprägungen von Spezialfonds und Spezialfinanzierungen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die beiden Instrumente auch in kombinierter Form eingesetzt werden können (z.B. Netzzuschlagsfonds).

Bezüglich der Untergliederung von Spezialfonds und Spezialfinanzierungen in das Fremd- bzw. Eigenkapital gilt:

- Bei den Spezialfinanzierungen werden Mittel aus nicht verwendeten zweckgebundenen Einnahmen unter dem Eigenkapital bilanziert, wenn das Gesetz für die Art oder den Zeitpunkt der Verwendung ausdrücklich einen Handlungsspielraum einräumt.
- Spezialfonds in der Bundesrechnung werden unter dem Fremdkapital bilanziert, wenn die zuständige Verwaltungseinheit weder Art noch Zeitpunkt der Mittelverwendung beeinflussen kann.

Neben den Spezialfonds und den Spezialfinanzierungen gibt es weitere Mittel aus Zuwendungen Dritter, die einen zweckgebundenen Charakter haben (z.B. Drittmittel / Kofinanzierungen). Die Unterscheidungsmerkmale der verschiedenen Mittel werden in Anhang a) beschrieben.

3 Gesetzliche Grundlagen und finanzpolitische Legitimation

3.1 Gesetzliche Grundlagen

Wesen und Begrifflichkeit der Spezialfonds und der Spezialfinanzierungen werden im Finanzhaushaltsgesetz (FHG)¹ geregelt:

Art. 52 Spezialfonds

¹ Spezialfonds sind Vermögen, die der Eidgenossenschaft von Dritten mit bestimmten Auflagen zugewendet wurden oder die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen aus Voranschlagskrediten stammen.

² Der Bundesrat ordnet ihre Verwaltung im Rahmen der Auflagen oder der gesetzlichen Bestimmungen.

³ Aufwand und Ertrag werden ausserhalb der Erfolgsrechnung auf Bilanzkonten verbucht.

Art. 53 Spezialfinanzierungen

¹ Spezialfinanzierungen liegen vor, wenn Einnahmen zur Erfüllung einer bestimmten Aufgabe zweckgebunden werden. Die Bildung einer Spezialfinanzierung bedarf der gesetzlichen Grundlage.

² Ausgaben, die nicht der Anschaffung von Vermögenswerten dienen, dürfen nur dann als Aktiven in der Bilanz aufgeführt werden, wenn sie durch zweckgebundene Einnahmen gedeckt werden müssen.

Die Formulierungen im FHG legen die allgemeinen Grundprinzipien fest, die jedoch durch spezialgesetzliche Regelungen durchbrochen werden können. Das FHG gelangt lediglich subsidiär zur Anwendung. Begründet werden Spezialfonds – soweit sie aus Voranschlagskrediten

¹ SR 611.0

stammen – und Spezialfinanzierungen durch spezialgesetzliche Erlasse. Diese können in Bezug auf die Vorschriften zur Rechnungslegung abweichende Bestimmungen zum FHG enthalten.

Exkurs: Spezialfonds und Spezialfinanzierung im HRM2

Der Begriff **Spezialfinanzierung** wird erstmals in den siebziger Jahren bei der Erarbeitung des Harmonisierten Rechnungsmodells der Kantone und Gemeinden (HRM) im Rahmen der Umstellung von der kameralistischen Buchführung auf das Accrual-Prinzip verwendet. Auch im 2008 revidierten HRM2 gilt weiterhin, dass unter Spezialfinanzierung die vollständige oder teilweise Zuordnung von Einnahmen an bestimmte Aufgaben verstanden wird. Es werden somit Mittel zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben zweckgebunden, wobei zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang bestehen soll (typische Beispiele sind die Wasserversorgung, Wasserentsorgung oder die Kehrichtabfuhr in Gemeinden). Von der Zweckbindung der Hauptsteuern ist abzusehen, weil sonst die Gefahr besteht, dass sich die Aufgabenerfüllung nach der (bis zu einem gewissen Grad zufälligen) Höhe beschlossener Zuschläge (z.B. auf Einkommens- und Ertragssteuern) richtet und nicht nach dem Bedarf und der Einsatz der Mittel nach einer ausgewogenen Prioritätsordnung erschwert wird. Der Spezialfinanzierung sind in der Regel im Sinne einer Vollkostenrechnung alle direkten und kalkulatorischen Aufwände und Ausgaben bzw. Erträge und Einnahmen zu belasten bzw. gutzuschreiben.

Der Begriff **Spezialfonds** ist im HRM nicht definiert. Anstelle dessen wird allgemein von Fonds oder zweckgebundenen Fonds gesprochen.

Die **Verbuchungspraxis** der zweckgebundenen Fonds ist im HRM2 vergleichbar mit derjenigen des Bundes.

3.2 Finanzpolitische Legitimation

3.2.1 Gründe für Zweckbindungen

Die Gründe für die Zweckbindung von Einnahmen sind vielfältig. Im Vordergrund steht stets die Finanzierung von definierten Aufgaben. Die Gründe für die Wahl des einen oder andern Finanzierungsmodells können dabei unterschiedlich sein. Generell lassen sich folgende Aussagen machen:

Spezialfinanzierungen werden bevorzugt eingesetzt, um

- leichter politische Mehrheiten zur Erhöhung bestehender oder Einführung neuer Abgaben und Steuern zu finden; und um
- das Verursacherprinzip zu stärken.

Die Verwendung der Mittel aus Spezialfinanzierungen ist aus der ordentlichen Rechnung ersichtlich.

Spezialfonds in der Bundesrechnung gelangen hauptsächlich zur Anwendung, um

- die Verwendung von Vermögen sicherzustellen, welches von Dritten mit bestimmten Auflagen zugewendet wurde; und
- Investitionsspitzen aufzufangen, die Ausgabenentwicklung zu verstetigen und Risiken vom Haushalt fernzuhalten (bei Spezialfonds, die mittels Voranschlagskrediten gespiesen werden).

Die Verwendung der Mittel aus den Spezialfonds erfolgt ausserhalb der ordentlichen Rechnung. Anstelle der Kreditbewilligung durch das Parlament tritt die für die Verwendung der Spezialfonds verbindliche Auflage.

Spezialfonds mit Sonderrechnung

sind als unselbständige Fonds mit eigener Rechnung ausgestaltet. Ihre Aufwände und Erträge erscheinen nicht in der Rechnung des Bundes. Lediglich die zweckgebundenen Einnahmen für die Projekte werden in der Bundesrechnung erfasst und im gleichen Jahr oder später als Einlage in den Fonds unter den Ausgaben verbucht.

Das Parlament entscheidet in einem parallel zum Voranschlag unterbreiteten einfachen Bundesbeschluss jährlich über die Entnahmen der Fondsmittel für die verschiedenen Projekte. Fondsbudget und -rechnung werden in der Botschaft über den Voranschlag bzw. zur Staatsrechnung integriert und dem Parlament zur Genehmigung unterbreitet. So bleibt im Grundsatz die Budgethoheit des Parlaments gewahrt.

3.2.2 Nachteile von Zweckbindungen

Das Finanzleitbild des Bundesrates² hält im Grundsatz 23 fest, dass Zweckbindungen von Einnahmen und Fondslösungen für ein bestimmtes Aufgabengebiet grundsätzlich vermieden werden sollten. Zweckbindungen schränken den Spielraum für die Bildung finanzpolitischer Prioritäten ein. Dadurch können Anreize zur Verschwendung geschaffen werden, da die Gefahr besteht, dass infolge des garantierten Mittelflusses nicht nachgefragte Leistungen erbracht werden und/oder deren Erstellung nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt.

Bei Fondslösungen geht zudem die Transparenz verloren, wenn neben dem ordentlichen Haushalt eine Reihe verschiedener Spezialkassen („Parallelhaushalte“) geführt werden. Auch wird der Handlungsspielraum im Budgetbereich bzw. die Steuerbarkeit des Haushalts eingeschränkt und die Festlegung von finanzpolitischen Prioritäten erschwert.

Auf der anderen Seite halten die Fonds Risiken vom Bundeshaushalt fern, indem dieser keine Investitionsspitzen abdecken und nicht für Mehrkosten aufkommen muss, welche bei grossen Bauwerken auftreten können.³ Insofern ergeben sich durchaus auch Vorteile für die Haushaltsteuerung. Der Handlungsspielraum des Parlaments wird auf die Ebene der jährlichen Fondsentnahmen verlagert. Als wichtige Steuerungsinstrumente bleiben ihm zudem die Gesetzgebung zum Fondszweck und allenfalls auch zu einzelnen Projekten sowie die Beschlussfassung zu den entsprechenden Verpflichtungskrediten.

Auch verschiedene Kantone äussern sich in ihren Finanzleitbildern skeptisch zu Spezialfinanzierungen. Gefordert wird daher, dass diese zeitlich befristet und/oder periodisch überprüft werden. Als Grundsatz gilt ausserdem, dass Zweckbindungen von Hauptsteuern vermieden werden sollten, insbesondere wenn kein Kausalzusammenhang zwischen Ausgaben und Einnahmen besteht.

² Finanzleitbild – Ziele, Grundsätze und Instrumente für die Finanzpolitik des Bundesrates, Oktober 1999

³ Botschaft zur Volksinitiative «Für den öffentlichen Verkehr» und zum direkten Gegenentwurf (Bundesbeschluss über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur, FABI), BBl 2012 1577, S. 1610 ff.

3.2.3 Verursachergerechte Gebühren und Beiträge bei individuellem Nutzen

Wo aus staatlichen Leistungen ein zurechenbarer individueller Nutzen entsteht, sollte für die Erbringung dieser Leistungen stets eine vollständige oder teilweise Finanzierung durch verursachergerechte Gebühren und Beiträge geprüft werden (Finanzleitbild Bund, Grundsatz 15). Das hat verschiedene Vorteile, vor allem hinsichtlich einer erhöhten Kostentransparenz. Voraussetzung ist, dass die Berechnungsgrundlagen und die Abrechnung öffentlich zugänglich sind. Typischerweise sind Spezialfinanzierungen für Abwasser, Kehrtafelfahrt usw. in den Gemeinden weit verbreitet und werden in der Regel vollständig über Gebühren finanziert.

3.2.4 Lenkungsabgaben

Lenkungsabgaben sollen gezielt für Anreizeffekte eingesetzt werden, um das Verhalten der Wirtschaftssubjekte in eine gewünschte Richtung zu beeinflussen (Finanzleitbild Bund, Grundsätze 15 und 17). Gerade für Umweltressourcen besteht die Gefahr der Übernutzung, wenn externe Kosten den Verursachern nicht in Rechnung gestellt werden können. Mit der Erhebung von Lenkungsabgaben können die externen Kosten internalisiert werden, so dass sie von den Wirtschaftsakteuren bei ihren Entscheidungen mitberücksichtigt werden. Die entsprechenden Erträge sind grundsätzlich zurückzuerstatten. Dementsprechend wird die heutige CO₂-Abgabe zu rund zwei Dritteln zurückverteilt. Der Rest der Abgabe wird für Gebäudesanierungen und für die Förderung erneuerbarer Energien im Gebäudebereich verwendet.

3.2.5 Mittelkonkurrenz bei Fondslösungen erwünscht

Bisher wurden Spezialfonds mit Sonderrechnung zeitlich befristet für die Finanzierung grosser Infrastrukturvorhaben geschaffen. Davon wurde in jüngster Zeit abgerückt. Sowohl bei dem vom Volk 2014 gutgeheissenen Bahninfrastrukturfonds (BIF)⁴ als auch beim geplanten Fonds für den Nationalstrassen- und Agglomerationsverkehr (NAF)⁵ ist eine Ausweitung der durch die Fonds finanzierten Aufgaben auf den Betrieb und Substanzerhalt geplant. Diese Fonds erlangen zugleich dauerhaften Charakter. Mit der geschaffenen Mittelkonkurrenz sollen die Priorisierung aus einer Gesamtsicht gefördert und der Blick für die Folgekosten eines Ausbaus der Infrastruktur geschärft werden. Insbesondere soll vermieden werden, dass Mittel einseitig für den weiteren Ausbau der Infrastruktur eingesetzt und der Betrieb und Erhalt der bestehenden Infrastruktur vernachlässigt werden. Grundsätzlich könnte diese Mittelkonkurrenz aber auch hergestellt werden, indem die entsprechenden Ausgaben integral über die Bundesrechnung geführt würden.

3.2.6 Würdigung

Bei der Bildung von Spezialfinanzierungen bzw. der Einrichtung von Spezialfonds ist aus einer finanzpolitischen Sicht nach wie vor grosse Zurückhaltung am Platz. Solche besonderen Finanzierungsmodelle

⁴ Bundesgesetz über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur vom 21. Juni 2013, Referendumsvorlage in BBl 2014 4097, S. 4106 ff.

⁵ Vernehmlassungsvorlage zur Schaffung eines Nationalstrassen- und Agglomerationsverkehrs-Fonds (NAF) vom 26. Februar 2014

- beeinträchtigen die Transparenz der Rechnungsablage
- schränken die finanzpolitische Flexibilität ein
- erschweren eine effiziente Mittelallokation

Auch aus einer finanzpolitischen Sicht können besondere Finanzierungsmodelle gelegentlich indessen Vorteile aufweisen. Sie

- erleichtern die Einnahmenbeschaffung für neue Aufgaben
- glätten die Ausgabenentwicklung im Bundeshaushalt (Spezialfonds)
- ermöglichen gleichwohl die Finanzierung von Investitionsspitzen (Spezialfonds), und
- halten Risiken von der Bundesrechnung fern (Spezialfonds).

Eindeutige Regeln, wann besondere Finanzierungsmodelle gewählt werden sollen, existieren allerdings nicht. Diese Frage ist immer situativ unter Abwägung der genannten Vor- und Nachteile zu entscheiden. Ebenso wenig existieren klare Kriterien, wenn gegebenenfalls eine Spezialfinanzierung eingerichtet und wann ein Spezialfonds geschaffen werden soll.

Mit Spezialfinanzierungen ist es grundsätzlich leichter möglich, den Haushalt durch Ausgabenkürzungen kurzfristig zu entlasten. Dabei muss aber darauf geachtet werden, dass der Saldo nicht zu stark ansteigt. Ansonsten drohen in Zukunft umso grössere finanzielle Engpässe. Finanzpolitische Flexibilität kann zudem auch mit Fondslösungen gewahrt werden, namentlich mit einer gelockerten Zweckbindung der in die Fonds einzulegenden Mittel. Ein gutes Beispiel dafür ist der Bahninfrastrukturfonds, dem gemäss Bundesverfassung „höchstens zwei Drittel des Ertrags der Schwerverkehrsabgabe zugewiesen werden“⁶. Gegenüber einer Spezialfinanzierung hat die beim BIF getroffene Lösung aus finanzpolitischer Sicht sogar den Vorteil, dass die LSVA-Mittel, die in der Bundesrechnung zurück gehalten werden, nicht einer Spezialfinanzierung gutgeschrieben werden müssen.

Fondslösungen haben gegenüber Spezialfinanzierungen den Vorteil, dass sich damit Verwerfungen leichter vom Haushalt fernhalten lassen. Ihnen ist daher insbesondere bei ungleichzeitigem Anfallen von zweckgebundenen Einnahmen und Ausgaben, wie das etwa beim KEV-Fonds zu erwarten ist, der Vorzug zu geben.

Bezüglich Transparenz sind besondere Finanzierungsmodelle der herkömmlichen Finanzierung von Aufgaben aber in jedem Fall unterlegen. Mit den nachfolgend beschriebenen Massnahmen (siehe insbesondere Ziff. 8) lassen sich zwar graduelle Verbesserungen erzielen. Das Ausweichen in „Parallelhaushalte“ ist aus diesem Blickwinkel dennoch nicht zu empfehlen. Jedenfalls muss darauf geachtet werden, dass Erweiterungsinvestitionen und Ersatzinvestitionen sowie die Unterhalts- und Betriebsaufwände aus ein- und demselben Gefäss finanziert werden.

⁶ Artikel 87a Bundesverfassung

4 Aktueller Bestand und Ausweis in der Finanzberichterstattung

Eine vollständige Übersicht aller Spezialfinanzierungen und Spezialfonds findet sich in den Anhängen b) – d).

4.1 Aktueller Bestand

Ein Blick auf die aktuellen Zahlen in der Bundesrechnung 2014 verdeutlicht den Stellenwert der Spezialfinanzierungen und Spezialfonds:

- In der *Bilanz* betragen die Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen und Spezialfonds im Fremdkapital 1,3 Milliarden. Hinzu kommen die Verpflichtung gegenüber dem Infrastrukturfonds im Umfang von 1,7 Milliarden und das Darlehen aus der Bevorschussung des FinöV-Fonds von 8,3 Milliarden. Im Eigenkapital betragen die Spezialfinanzierungen 5,3 Milliarden und die Spezialfonds 1,3 Milliarden.
- In der *Erfolgsrechnung* sind Erträge für die Spezialfinanzierungen im Fremdkapital von 8,7 Milliarden und für diejenigen im Eigenkapital von 4,4 Milliarden enthalten. Für die Finanzierung von Ausgaben wurden entsprechende Aufwände von 8,7 Milliarden resp. 4,0 Milliarden verbucht.

4.2 Grundsätze für den Ausweis gemäss IPSAS

Gemäss den IPSAS⁷ besteht die Zielsetzung der finanziellen Berichterstattung in der erhöhten Transparenz, die einerseits der Rechenschaftsablage über die Mittelverwendung und andererseits als Grundlage für eine faktengestützte Entscheidungsfindung dient. IPSAS 1 (Darstellung des Abschlusses) hält in § 27 fest:

Ein Abschluss soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und der Cashflows einer Einheit vermitteln. Eine tatsächliche Darstellung besteht aus einer glaubwürdigen Darstellung der Auswirkungen von Transaktionen, anderen Ereignissen und Bedingungen, in Übereinstimmung mit den IPSAS-Definitionen und Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Ertrag und Aufwand. Es wird davon ausgegangen, dass nach IPSAS erstellte Abschlüsse ein den Tatsachen entsprechendes Bild (fair presentation) vermitteln.

IPSAS definiert im Rahmenkonzept sechs qualitative Charakteristiken und drei Bedingungen, die Informationen der Berichterstattung erfüllen müssen, damit diese Zielsetzung erreicht wird. Zwei dieser qualitativen Charakteristiken sind besonders hervorzuheben:

1. *Relevanz*: Eine Information ist relevant, wenn sie die Aussagekraft der Berichterstattung auf eine positive oder negative Weise beeinflussen kann.

⁷ International Public Sector Accounting Standards

2. *Glaubwürdige Darstellung*: Damit eine Information brauchbar ist, muss sie den (wirtschaftlichen) Tatbestand, den sie vorgibt, gewissenhaft und wirklichkeitsgetreu darstellen. Die Information muss dabei vollständig, neutral und frei von wesentlichen Fehlern sein.

Die IPSAS streben im öffentlichen Sektor somit einen Rechnungslegungsstandard mit hoher Qualität an. Ähnliche Transaktionen sollen vergleichbar dargestellt und bewertet werden. Die Transparenz geht aber über den einzelnen Abschluss hinaus. Erst wenn Abschlüsse zwischen unterschiedlichen Einheiten vergleichbar sind, ist auch eine umfassende Beurteilung der finanziellen und wirtschaftlichen Situation der einzelnen Einheit aussagekräftig.

4.3 Heutiger Ausweis in der Finanzberichterstattung

Informationen zu den Spezialfinanzierungen und den Spezialfonds finden sich in der Finanzberichterstattung des Bundes an verschiedenen Stellen. Diese stehen jedoch im Kontext zu den jeweils kommentierten Positionen (z.B. zweckgebundene Anteile bei den jeweiligen Fiskaleinnahmen) oder zu bestimmten Themen (z.B. Aufgabengebiete). Eine vollständige und in sich geschlossene Darstellung je Spezialfinanzierung oder Spezialfonds besteht nicht. Nur die Spezialfonds mit Sonderrechnung führen eine eigene Rechnung, die alle wesentlichen Informationen zum Fonds enthält.

4.3.1 Ausweis in der Bundesrechnung

a) Bilanz

Spezialfinanzierungen werden nach ihrem Charakter dem Fremd- oder Eigenkapital zugeordnet: Gewährt das Gesetz für die Art oder den Zeitpunkt der Verwendung ausdrücklich einen Handlungsspielraum, werden sie dem Eigenkapital, in den übrigen Fällen dem Fremdkapital zugewiesen. Die Verbuchung der Einnahmen und Ausgaben erfolgt über die Erfolgs- und Investitionsrechnung. Überschreiten die zweckgebundenen Einnahmen in der Berichtsperiode die entsprechenden Ausgaben, wird die Differenz buchmässig der Spezialfinanzierung gutgeschrieben. Umgekehrt führt eine Unterschreitung zu einer Belastung. Bei den Spezialfinanzierungen im Fremdkapital erfolgt diese Buchung über die Erfolgsrechnung (Einlage in bzw. Entnahme aus der Spezialfinanzierung). Bei den Spezialfinanzierungen im Eigenkapital werden die Veränderungen dagegen direkt in der Bilanz zugunsten oder zulasten des Bilanzfehlbetrags gebucht.

Die *Spezialfonds in der Bundesrechnung* werden ebenfalls entsprechend ihrem wirtschaftlichen Charakter dem Fremd- oder Eigenkapital zugeordnet. Spezialfonds mit Eigenkapitalcharakter werden in einer eigenen Bilanzposition geführt. Spezialfonds im Fremdkapital werden unter den zweckgebundenen Fonds im Fremdkapital ausgewiesen. Einnahmen und Ausgaben der Spezialfonds werden ausserhalb der Erfolgsrechnung über Bilanzkonten verbucht.

b) Finanzierungs- und Mittelflussrechnung

Aus der Finanzierungsrechnung (Jahresrechnung, Band 1, Ziffer 5) sind keine Informationen zu den *Spezialfinanzierungen* zu gewinnen. Im Anhang zur Jahresrechnung (Band 1, Ziffer 6) und in den Zusatzerläuterungen zu ausgewählten Einnahmen (Band 3, Ziffer 1) ist hingegen für jede Einnahmeart ersichtlich, welcher Anteil an den Einnahmen in die einzelnen Spezialfinanzierungen fließt. Bei den Erläuterungen zur Entwicklung der Ausgaben nach Aufgabengebieten (Band 3, Ziffer 2) werden zudem namhafte Ausgaben für Spezialfinanzierungen pro

Aufgabengebiet kommentiert. Bei den *Spezialfonds* finden sich – mit Ausnahme von Einlagen in die Fonds und Zinsgutschriften – keine Buchungen in der Finanzierungs- und Mittelflussrechnung, da die Verwendung der Mittel direkt über Bilanzkonten erfasst wird.

c) *Erfolgsrechnung*

Aus der Erfolgsrechnung (Jahresrechnung, Band 1, Ziffer 5) sind ebenfalls keine grundlegenden Angaben zu den *Spezialfinanzierungen* ersichtlich. Einzig der Saldo aus der Entnahme resp. Einlage in die Spezialfinanzierungen im Fremdkapital wird offen ausgewiesen. Die Aufwände und Erträge können dafür im Anhang zur Jahresrechnung sowie in den Zusatzerläuterungen und Statistik (Band 3) nachgeschlagen werden (vgl. hierzu die Ausführungen im vorherigen Kapitel). Bei den *Spezialfonds* finden sich auch hier – wie bei der Finanzierungs- und Mittelflussrechnung – keine Buchungen in der Erfolgsrechnung, da sie ausserhalb dieser geführt werden.

d) *Anhang*

In Ziffer 9 des Anhangs zur Jahresrechnung werden Details zu den Spezialfinanzierungen und Spezialfonds im Fremd- und Eigenkapital offen gelegt. Bei den *Spezialfinanzierungen* finden sich pro Fonds die zweckgebundenen Einnahmen und die Finanzierung von Ausgaben sowie die Bestände zu Beginn und am Ende der Rechnungsperiode. Bei den *Spezialfonds* werden die wesentlichen Bestände kommentiert. Entsprechende Aufwände und Erträge werden hingegen nicht ausgewiesen.

4.3.2 Ausweis in weiteren Dokumenten

a) *Rechnung der Verwaltungseinheiten*

In der Rechnung der Verwaltungseinheiten (Bände 2A/2B) sind sämtliche Voranschlagskredite sowie Ertragspositionen im Zusammenhang mit den Spezialfinanzierungen und Spezialfonds (letztere jedoch nur soweit sie aus Voranschlagskrediten stammen) aufgeführt. Um sie aufgrund der Vielzahl an Kreditpositionen schneller auffinden zu können, werden im Statistikteil des Bandes 3 (Ziffern B41 bis B43) alle Ausgaben und Einnahmen der Spezialfinanzierungen mit den entsprechenden Krediten und Ertragspositionen sowie der zuständigen Verwaltungseinheit aufgeführt.

b) *Sonderrechnungen*

Unter den Sonderrechnungen (Band 4) werden die Informationen zum jeweiligen Fonds in aggregierter und in sich geschlossener Form dargestellt. Sowohl der Infrastrukturfonds als auch der FinöV-Fonds (ab 1.1.16 BIF) führen eine Bilanz und eine Erfolgsrechnung und verfügen über einen Kommentar zur Jahresrechnung. Allerdings werden weder eine Geldflussrechnung noch ein Eigenkapitalnachweis oder ein Anhang erstellt. Ausserdem entsprechen die Fondsrechnungen nicht in allen Teilen den Vorgaben der IPSAS.

c) *Zusatzdokumentation Spezialfonds*

Seit der Rechnung 2013 wird eine überarbeitete Zusatzdokumentation zu den Spezialfonds erstellt. Für jeden Spezialfonds in der Bundesrechnung wird eine Bilanz mit den zugehörigen Aktiven und Verbindlichkeiten ausgewiesen. Der Fondsbestand besteht aus drei Untergruppen:

- Flüssige Mittel der Fonds: Vermögen der Spezialfonds, welches bei der Bundestresorerie angelegt ist und auf Sicht für Zahlungen zur Verfügung steht.
- Anlagen der Fonds: Beim Bund aktiviertes Vermögen der Spezialfonds, welches für eine bestimmte Zeit angelegt wurde bzw. anderweitig gebunden ist. Darunter fallen Finanzanlagen bei der Tresorerie oder Liegenschaften.
- Übrige Anlagen der Fonds: Weitere Aktiven und Passiven, welche in der Fondsrechnung detailliert ausgewiesen werden. Diese Positionen werden beim Bund lediglich summarisch nachgebucht.

Da die Spezialfonds in der Bundesrechnung nicht über die Erfolgsrechnung gebucht werden, sind die zweckgebundenen Einnahmen und die damit finanzierten Ausgaben aus der Zusatzdokumentation nicht ersichtlich.

4.3.3 Konsolidierte Rechnung Bund (KRB)

Die KRB umfasst die der Verwaltungsebene Bund zurechenbaren Einheiten und Organisationen. Darunter fallen u.a. die beiden rechtlich unselbständigen Fonds, die eine eigene Rechnung führen (FinöV-Fonds und Infrastrukturfonds). Bei der Konsolidierung werden Innenbeziehungen wie konzerninterne Umsätze sowie Schuld- bzw. Forderungsverhältnisse eliminiert. So werden beispielsweise die Tresorerievorschüsse des Bundes mit dem entsprechenden Schulden des FinöV-Fonds verrechnet. Aus der KRB lassen sich keine zusätzlichen Erkenntnisse zu den Spezialfinanzierungen und Spezialfonds gewinnen.

5 Einheitlichkeit, Transparenz und Vollständigkeit der Rechnungslegung und Berichterstattung

5.1 Einheitlichkeit

Einheitlichkeit setzt voraus, dass für alle Spezialfinanzierungen und Spezialfonds die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze gelten und diese sich nach den für das Stammhaus geltenden Grundsätzen ausrichten. Diese Forderung ist eine wesentliche Grundlage für eine hohe Transparenz und steht im Einklang mit dem Grundsatz der glaubwürdigen Darstellung gemäss IPSAS 1 (vgl. Ziff. 4.2). Zur Einheitlichkeit gehört aber auch eine vergleichbare Darstellung der Spezialfinanzierungen und Spezialfonds in der Finanzberichterstattung.

5.2 Transparenz

Die Transparenz verlangt, dass Geschäftsvorfälle sowohl bezüglich der Erfassung als auch in der Auswirkung offen dargestellt werden. Sie müssen für Dritte nachvollziehbar sein. Werden beispielsweise erfolgswirksame Vorgänge direkt über das Eigenkapital erfasst, so ist diesem Anspruch nicht Genüge getan. Oft sind es jedoch spezialgesetzliche Bestimmungen, die eine andere Verbuchung vorschreiben. So trägt beispielsweise die gesetzlich geforderte Erfassung von Aufwänden und Erträgen bei Spezialfonds ausserhalb der Erfolgsrechnung über die Bilanz wenig zur Transparenz bei.

5.3 Vollständigkeit

Unvollständige Rechnungslegung und Berichterstattung erschweren die Beurteilung und den Vergleich von Rechnungsabschlüssen. Das beeinträchtigt letztlich auch die Aussagekraft der einzelnen Rechnung. Für die Beurteilung der Vollständigkeit sind daher folgende Fragen von Bedeutung:

- Werden die Rechnungslegungsgrundsätze eingehalten?
- Umfasst die Rechnung alle geforderten Elemente, die ausgewiesen werden müssen (Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung, Anhang)?

Die Verletzung der vorgenannten Kriterien trifft namentlich auf die Spezialfonds zu, da diese ausserhalb der Bundesrechnung geführt werden. Auch wenn nicht alle oben aufgeführten Erfordernisse für jeden Spezialfonds Sinn machen, so sind doch die Mindestanforderungen einzuhalten. Hierzu zählt z.B. der Ausweis einer Erfolgsrechnung, die wie die Bundesrechnung öffentlich zugänglich ist.

5.4 Heutige Situation an einem Beispiel

Die Handhabung von gleichartigen Geschäftsvorfällen in Bezug auf die Einheitlichkeit, Transparenz und Vollständigkeit der Rechnungslegung und Berichterstattung erfolgt heute teilweise uneinheitlich, was meistens historisch zu begründen ist. Am Beispiel der Fonds-de-roulement Darlehen soll dies illustriert werden. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass die Mittel des Fonds ausserhalb des Bundeshaushaltes für die Vergabe von Darlehen im jeweiligen Bereich verwendet werden. Zurückbezahlte Darlehen fliessen wiederum ausserhalb des Bundeshaushaltes in den Fonds zurück und stehen für neue Darlehen zur Verfügung. Dabei gelangen unterschiedliche Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze zur Anwendung. In der Funktionsweise unterscheiden sich die Fonds-de-roulement Darlehen jedoch nicht.

Im konkreten Fall heisst das in Bezug auf die Bilanzierung, dass die Darlehen für die Regionalpolitik auf der Passivseite der Bilanz unter den Spezialfonds im Eigenkapital zusammen mit den flüssigen Mittel des Fonds geführt werden. Die Darlehen dieses Fonds werden somit nicht separat in der Bilanz ausgewiesen. Demgegenüber sind die Darlehen für Investitionskredite und Betriebshilfen im Bereich der Landwirtschaft und diejenigen für den gemeinnützigen Wohnbau als Darlehen in den Aktiven unter den Finanzanlagen in der Bilanz erfasst und werden in der Rechnung separat ausgewiesen. Hinzu kommen unterschiedliche Bewertungsansätze, indem z.B. die einen Fonds-de-roulement Darlehen abdiskontiert werden, die andern hingegen vollständig wertberichtigt sind. In allen Fällen handelt sich aber um rückzahlbare werthaltige, wenn meist auch zinslose Darlehen.

6 Einhaltung der Grundsätze und Standards der Rechnungslegung gemäss Art. 47 und 48 FHG

Nach Art. 47 Abs. 1 FHG soll mit der Rechnungslegung die Vermögens-, die Finanz- und die Ertragslage den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend dargestellt werden. Dabei sind die Grundsätze der Wesentlichkeit, der Verständlichkeit, der Stetigkeit und der Bruttodarstellung zu befolgen (Art. 47 Abs. 2 FHG). Die Rechnungslegung muss sich nach allgemein anerkannten Standards ausrichten (Art. 48 Abs. 1 FHG), wobei jede Abweichung vom gewählten Standard im Anhang zur Jahresrechnung zu begründen ist (Art. 48 Abs. 3 FHG). Artikel 53 FHV

nennt als anzuwendender Standard die IPSAS; Abweichungen davon sind im Anhang zur FHV auszuweisen.

Die Einhaltung dieser Anforderungen bei den Spezialfinanzierungen und Spezialfonds soll anhand der folgenden Kriterien untersucht werden:

- Einhaltung Bilanzierungsgrundsätze
- Einhaltung Bewertungsgrundsätze
- Vorhandensein der Elemente der Jahresrechnung (Erfolgsrechnung, Bilanz, Geldflussrechnung, Eigenkapitalnachweis, Anhang)

Die Finanzierungs- und die Investitionsrechnung spielen bei dieser Beurteilung keine Rolle, da sie zusätzliche Elemente der Rechnung sind, die von den IPSAS nicht verlangt werden. Dasselbe gilt für die Kreditsicht.

Bei der nachfolgenden Beurteilung der Einhaltung der Grundsätze und Standards der Rechnungslegung bei Spezialfinanzierungen und Spezialfonds (vgl. Tab. 1) erfolgt aus der Optik der Bestimmungen von Artikel 47 und 48 FHG. Dabei ist zu berücksichtigen, dass zwischen den spezialgesetzlichen Regelungen und den Bestimmungen des FHG unterschiedliche Zielsetzungen bestehen können. Mit der Beurteilung «nicht eingehalten» wird dabei lediglich zum Ausdruck gebracht, dass die Abweichungen von Artikel 47 und 48 FHG bei den Spezialfinanzierungen und Spezialfonds bewusst in Kauf genommen werden.

Hinweis: In der nachfolgenden Tabelle werden die Massnahmen zur Verbesserung der Rechungs-darstellung von Spezialfinanzierungen und Spezialfonds bereits berücksichtigt, die mit der Botschaft zur Optimierung des Rechnungsmodells (NRM) ab 2017⁸ geplant sind (vgl. Ziff. 8.1).

Tabelle 1: Einhaltung von Art. 47 und 48 FHG bei Spezialfinanzierungen und Spezialfonds

Fondskategorie	Einhaltung Bilanzierungsgrundsätze	Einhaltung Bewertungsgrundsätze	Elemente der Jahresrechnung
Spezialfinanzierungen im Eigenkapital	Eingehalten	Eingehalten	nicht anwendbar
Spezialfinanzierungen im Fremdkapital	Nicht eingehalten Vorschüsse dürfen als Aktiven verbucht werden, wenn sie zeitlich vor den zugehörigen zweckgebundenen Einnahmen anfallen (Art. 53 Abs. 2 FHG).	Eingehalten	nicht anwendbar

⁸ BBI 2014 9329

Fondskategorie	Einhaltung Bilanzierungsgrundsätze	Einhaltung Bewertungsgrundsätze	Elemente der Jahresrechnung
Spezialfonds in der Bundesrechnung (Fonds im Eigen- und im Fremdkapital)	Nicht eingehalten Aufwände und Erträge werden ausserhalb der Erfolgsrechnung auf Bilanzkonten verbucht (Art. 52 Abs. 3 FHG).	Nicht eingehalten Bei den aus Voranschlagskrediten geöfneten Spezialfonds erfolgt die Aufwandbuchung zum Zeitpunkt der Äufnung (Reservebildung) und nicht bei der Verwendung der Mittel, d.h. nicht periodengerecht (Art. 52 Abs. 1 FHG).	nicht anwendbar
Spezialfonds mit Sonderrechnung (Bahninfrastrukturfonds, Infrastrukturfonds)	Eingehalten	Nicht eingehalten Die Nationalstrassen im Bau werden zu 100 Prozent wertberichtigt, da sie gleichzeitig auch in der Bundesrechnung aktiviert sind.	Eingehalten

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Grundsätze nach Art. 47 und 48 FHG in jenen Fällen nicht eingehalten werden, in denen spezialgesetzliche Bestimmungen eine alternative Verbuchung vorschreiben. Der Entscheid für eine Spezialfinanzierung oder einen Spezialfonds ist zugleich ein Entscheid, gewisse Regeln zu verletzen. Gerade auch deswegen sollten Spezialfinanzierungen und Spezialfonds zurückhaltend eingesetzt werden.

7 Verhältnis zur Schuldenbremse

7.1 Überblick

Die Schuldenbremse verlangt, dass der Bundeshaushalt mittelfristig ausgeglichen ist. Die Vorgabe bezieht sich auf die Finanzierungsrechnung des Bundes (ohne Sonderrechnungen). Kern der Schuldenbremse ist eine Ausgabenregel, welche verlangt, dass die Gesamtausgaben die konjunkturbereinigten Gesamteinnahmen nicht überschreiten dürfen.

Im Folgenden wird geprüft, ob die Transaktionen bzw. Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit Spezialfinanzierungen und Spezialfonds Schuldenbremse-relevant sind, d.h. ob sie bei der Anwendung der Ausgabenregel berücksichtigt werden. Folgende Geschäftsvorfälle sind zu unterscheiden (vgl. Tab. 2):

1. Zufluss der zweckgebundenen Einnahmen an den Bund
2. Einlage der Mittel in die Spezialfinanzierungen / Spezialfonds (Äufnung)
3. Verwendung der Mittel durch die Spezialfinanzierungen / Spezialfonds

Tabelle 2: Fonds-Transaktionen und Schuldenbremse

Fondskategorie	Zufluss der zweckgebundenen Einnahmen	Einlage in Spezialfinanzierung / Spezialfonds	Verwendung der Mittel
Spezialfinanzierung	Einnahme Schuldenbremse-relevant	<i>Im Eigenkapital:</i> Nicht Schuldenbremse-relevant (Umbuchung innerhalb Eigenkapital) <i>Im Fremdkapital:</i> Nicht Schuldenbremse relevant (Buchung in der Erfolgsrechnung nicht-finanzierungswirksam)	Ausgabe Schuldenbremse-relevant
Spezialfonds in der Bundesrechnung	<i>Aus Zuwendungen:</i> Einnahme nicht Schuldenbremse-relevant <i>Aus Voranschlagskrediten:</i> Schuldenbremse-relevant	<i>Aus Zuwendungen:</i> Einlage nicht Schuldenbremse-relevant <i>Aus Voranschlagskrediten:</i> Einlage Schuldenbremse-relevant	<i>Aus Zuwendungen:</i> Ausgabe nicht Schuldenbremse-relevant <i>Aus Voranschlagskrediten:</i> Ausgabe nicht Schuldenbremse-relevant
Spezialfonds mit Sonderrechnung	Einnahme Schuldenbremse-relevant	<i>Fondseinlagen:</i> Schuldenbremse-relevant <i>Darlehen an FinöV-Fonds (Bevorschussung):</i> Investitionsausgabe unterliegt Schuldenbremse nicht	Nicht-Schuldenbremse-relevant

Zusammenfassend lassen sich im Hinblick auf Vollständigkeit und Zeitpunkt folgende Aussagen machen:

- *Spezialfinanzierungen:* Einnahmen und Ausgaben werden bei der Anwendung der Schuldenbremse periodengerecht – d.h. im Zeitpunkt des Mittelzuflusses bzw. der Mittelverwendung – berücksichtigt.
- *Spezialfonds in der Bundesrechnung:* Einnahmen aus Zuwendungen Dritter sowie die Verwendung der zweckgebundenen Mittel (Ausgaben) werden nicht der Schuldenbremse unterstellt. Diese Handhabung resultiert aus der Absicht, Ausgaben der Spezialfonds explizit nicht der Kreditbewilligung durch das Parlament zu unterstellen. An die Stelle der Kreditbewilligung tritt die für die Verwendung der Spezialfonds verbindliche Auflage. Dagegen unterliegen die Einlagen von Spezialfonds aus Voranschlagskrediten der Schuldenbremse.
- *Spezialfonds mit Sonderrechnung:* Ausgaben werden zeitlich vorgelagert bereits bei der Fondseinlage und nicht erst bei der effektiven Mittelverwendung der Schuldenbremse unterstellt.

7.2 Beleuchtung spezifischer Geschäftsvorfälle

Mit der zunehmenden Anzahl Fonds sowie den unterschiedlichen, meist historisch gewachsenen Regelungen, ergeben sich Geschäftsvorfälle, welche im Kontext der Schuldenbremse finanzpolitische oder haushaltrechtliche Besonderheiten aufweisen. Nachfolgend werden zwei Geschäftsvorfälle näher dargestellt.

7.2.1 Spezialfinanzierungen: Einnahmen und Ausgaben fallen in unterschiedlichen Jahren an

Einnahmen und Ausgaben der Spezialfinanzierungen werden über die Finanzierungsrechnung abgewickelt und unterliegen damit der Schuldenbremse. Die Ausgaben und Einnahmen fallen teilweise jedoch in unterschiedlichen Jahren an.

Zuflüsse von zweckgebundenen Einnahmen aus Spezialfinanzierungen werden budgetiert und als Einnahmen im Rahmen der Schuldenbremse behandelt. Das Total der budgetierten Einnahmen bildet die Basis für die Berechnung des Ausgabenplafonds (höchstzulässige Ausgaben) des Voranschlags. Sofern aus der Spezialfinanzierung im Voranschlagsjahr keine – oder nicht gleich hohe – Ausgaben anfallen wie zweckgebundene Einnahmen, werden die Einnahmen durch den Mechanismus der Schuldenbremse im Jahr des Mittelzuflusses anderweitig verwendet, ohne dass sie unmittelbar ihrer Zweckbindung zugeführt werden. Umgekehrt müssen Ausgaben der Spezialfinanzierung durch laufende Einnahmen gedeckt werden, wenn sie zu einem späteren Zeitpunkt anfallen.

Am Beispiel der Spezialfinanzierung Begleitmassnahmen FHAL-WTO (Freihandelsabkommen im Agrar- und Lebensmittelbereich) lässt sich dieser Mechanismus besonders anschaulich aufzeigen. Gemäss Bundesbeschluss vom 18. Juni 2010 werden die Erträge aus Einfuhrzöllen auf Landwirtschaftsprodukten und Lebensmitteln der Spezialfinanzierung Begleitmassnahmen FHAL-WTO gutgeschrieben⁹. Die Zweckbindung sieht vor, die Mittel für Begleitmassnahmen im Zusammenhang eines allfälligen Freihandelsabkommens mit der EU oder eines WTO-Abkommens im Agrar- und Lebensmittelbereich einzusetzen. Jährlich werden Einnahmen im Umfang von rund einer halben Milliarde der Spezialfinanzierung gutgeschrieben; Ausgaben sind bisher keine angefallen. Per Ende 2014 weist die Spezialfinanzierung Begleitmassnahmen FHAL-WTO einen Saldo von 3,4 Milliarden auf (Einnahmeüberschuss). Diese Mittel wurden im Jahr des Zuflusses budgetiert und sind noch im gleichen Jahr im Rahmen der höchstzulässigen Ausgaben verwendet worden, jedoch nicht für den vorgesehenen Zweck. Sollten diese Mittel dereinst gemäss ihrer Zweckbindung benötigt werden, wären bei anderen Budgetpositionen Einsparungen notwendig, damit die Vorgaben der Schuldenbremse eingehalten werden können.

7.2.2 Verschuldung des FinöV-Fonds ausserhalb der Schuldenbremse

Die Entnahmen des FinöV-Fonds für Projekte (effektive Mittelverwendung) sind höher als die zweckgebundenen Einlagen. Diese Finanzierungslücke schliesst der Bund mittels eines Dar-

⁹ Bundesgesetz vom 29.4.1988 über die Landwirtschaft, Art. 19a, SR 910.1

lehens (Stand Ende 2014: 8,3 Mrd.). Die Darlehen werden in der Bundesrechnung im Finanzvermögen und nicht im Verwaltungsvermögen geführt, weshalb die Darlehenszahlungen an den FinöV-Fonds nicht der Schuldenbremse unterstehen.

Im vorliegenden Fall steht das aus dem Finanzvermögen gewährte Darlehen an den FinöV-Fonds in direktem Zusammenhang mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe (Finanzierung der Bahninfrastruktur). Ein thematisch vergleichbarer Fall liegt bei den SBB-Darlehen vor, die ebenfalls zur Finanzierung der Bahninfrastruktur dienen. Im Gegensatz zu den FinöV-Darlehen werden sie jedoch im Verwaltungsvermögen geführt. Wirtschaftlich betrachtet, wird in beiden Fällen die Bahninfrastruktur finanziert. So gesehen, besteht kein Unterschied im Zweck der Darlehen. Die EFK weist jeweils seit Jahren in ihrem Testat zur Staatsrechnung auf diesen Sachverhalt hin.¹⁰ Zudem erinnert sie daran, dass der Beginn der Rückzahlungen der FinöV-Darlehen bereits mehrfach hinausgeschoben worden ist und die aktuelle Schätzung der vollständigen Rückzahlung per 2031 mit erheblichen Unsicherheiten behaftet ist.¹¹

Der Bund hat diesen Umstand erkannt und will in der Folge sicherstellen, dass eine weitere Verschuldung durch spezialgesetzliche Fonds in Zukunft ausgeschlossen ist. So wird im Bundesgesetz über den Fonds zur Finanzierung der Eisenbahninfrastruktur in Artikel 7 die Verschuldung explizit ausgeschlossen.

7.3 Folgerungen

Zweckbindungen von Einnahmen stellen mit Blick auf die Einhaltung der Schuldenbremse kein grundsätzliches Problem dar. Unproblematisch sind Fälle, in denen die zweckgebundenen Einnahmen vollumfänglich im selben Jahr in eine Spezialfinanzierung eingelegt und daraus wieder entnommen werden. Bei einer zeitlichen Verschiebung zwischen der Einlage und der Entnahme kann aus der Sicht der Schuldenbremse dann ein Problem entstehen, wenn der Bestand zweckgebundener, aber noch nicht verwendeter Einnahmen insgesamt wächst. Denn der Bestand der Spezialfinanzierungen führt in der Zukunft zu Zahlungen, was den zukünftigen Handlungsspielraum einschränkt. Dies gilt zurzeit insbesondere für die Spezialfinanzierung Begleitmassnahmen zum Freihandelsabkommen im Agrarbereich (vgl. Ziff. 7.2.1). Der positive Stand der Spezialfinanzierung Strassenverkehr hingegen wird sukzessive abgebaut.

Spezialfonds, die aus zweckgebundenen Einnahmen oder aus allgemeinen Bundesmitteln alimentiert werden, unterliegen auch der Schuldenbremse, und zwar im Zeitpunkt der Zuweisung der Mittel, welche vom Parlament jeweils bewilligt werden muss. Die Verwendung der Mittel unterliegt nicht mehr der Schuldenbremse, weil ja der Zweck eines aus zweckgebundenen Einnahmen alimentierten Spezialfonds gerade in der Flexibilität der Mittelverwendung liegt. Wo es sich um Sonderrechnungen handelt (FinöV-Fonds und Infrastrukturfonds), wird zudem das entsprechende Budget, also die Verwendung der Mittel dem Parlament zur Genehmigung vorgelegt und ist daher auch ausgabenseitig steuerbar. Bei Vermögen, die dem Bund von Dritten anvertraut wurden (bspw. Legate), erfolgt hingegen keine Steuerung im Rahmen der Schuldenbremse. Die Alimentierung wie auch die Mittelverwendung basiert aufgrund der jeweiligen rechtlichen Grundlage.

¹⁰ siehe bspw. Bericht der Revisionsstelle an die Finanzkommissionen der eidg. Räte zur Staatsrechnung für das Jahr 2013, Reg. Nr. 1.14098.601.00188.17

¹¹ vgl. umfassender Bericht an die Eidg. Finanzverwaltung zur Revision der Bundesrechnung vom 6. Juni 2014

Die Zielsetzung der Schuldenbremse, die Verschuldung des Bundes nominell zu stabilisieren, wird somit weder durch Spezialfinanzierungen noch durch Spezialfonds unterminiert. Die ausgabenseitigen Handlungsspielräume bei den Spezialfonds sind demgegenüber konstruktionsbedingt und gewollt. Wichtig ist hingegen der Ausweis des Bestandes der einzelnen Spezialfinanzierung respektive des einzelnen Spezialfonds. Generell fehlt jedoch bei den Spezialfinanzierungen in der Bundesrechnung ein transparenter und geeigneter Ausweis der verwendeten Mittel. Mit den eingeleiteten Massnahmen (siehe nachfolgende Ziffer) soll auch in diesem Punkt mehr Klarheit geschaffen werden.

8 Eingeleitete Massnahmen

8.1 In Zukunft eine einheitliche Rechnungslegung und Berichterstattung

Die in den vorangehenden Ziffern dargestellte Situation soll verbessert werden. Die EFV hat deshalb Massnahmen eingeleitet, die in Zukunft eine einheitliche Rechnungslegung der Spezialfinanzierungen und Spezialfonds nach NRM-Grundsätzen sicherstellen. Die Umsetzung ist gleichzeitig mit den Vorhaben der Optimierung des Rechnungsmodells (NRM) für das Rechnungsjahr 2017 geplant. Dadurch wird die Aussagekraft und Qualität der Finanzberichterstattung gesteigert. Spezialfinanzierungen und Spezialfonds werden untereinander vergleichbar.

8.1.1 Spezialfinanzierungen

Die heutige Finanzberichterstattung enthält zwar alle wesentlichen Informationen zu den Spezialfinanzierungen. Diese sind jedoch auf zwei Orte verteilt, was die Übersicht erschwert. Im Rahmen eines Projekts zur Gesamterneuerung der Finanzberichterstattung («Finanzinformationen Bund 2017») soll dieser Mangel behoben werden. Es ist vorgesehen, die Spezialfinanzierungen zusammen mit den Spezialfonds in einer separaten Dokumentation umfassend darzustellen. Neben den zweckgebundenen Einnahmen und den damit finanzierten Ausgaben sowie dem aktuellen Bestand sollen alle relevanten Grundlagen (Zweck, Rechtsverweis usw.) und die Funktionsweise je Spezialfinanzierung ausgewiesen werden.

Mit der einheitlichen und umfassenden Darstellung der Spezialfinanzierungen an einer Stelle kann die Bundesrechnung entschlackt und bezüglich der Spezialfinanzierungen auf die wesentlichen Informationen beschränkt werden.

8.1.2 Spezialfonds aus Voranschlagskrediten

Für Spezialfonds aus Voranschlagskrediten bestehen heute keine einheitlichen Vorgaben, wie eine Fondsrechnung darzustellen ist. Meist besteht auch keine explizite rechtliche Grundlage dazu. Die Kontrolle der Spezialfonds gehört zum Aufgabenkreis der EFK, welche jährlich einige Fonds überprüft.

a) Ausweis auf Ebene Spezialfonds (Fondsrechnung)

Damit ein transparenter Ausweis für jeden Spezialfonds aus Voranschlagskredit möglich wird, soll in Zukunft eine eigene Rechnung erstellt und veröffentlicht werden. Die Offenlegung erfolgt zusammen mit weiteren relevanten Informationen zum jeweiligen Spezialfonds (Zweck,

Rechtsverweise, Funktionsweise usw.) in einer Zusatzdokumentation zur Staatsrechnung. Diese Zusatzdokumentation wird auch Informationen zu den Spezialfonds aus Zuwendungen Dritter und den Spezialfinanzierungen enthalten.

Der Inhalt der Fondsrechnung richtet sich nach den NRM-Vorgaben und enthält mindestens folgende Elemente:

- Erfolgsrechnung
- Bilanz
- Anhang / Kommentar zu wichtigen Positionen

Auf die Erstellung einer Investitionsrechnung kann in den meisten Fällen verzichtet werden. Auch der Ausweis einer Geldflussrechnung und eines Eigenkapitalnachweises macht bei den Spezialfonds keinen Sinn, da deren Aussagekraft angesichts der limitierten Anzahl Geschäftsvorfälle keinen Zusatznutzen bringt.

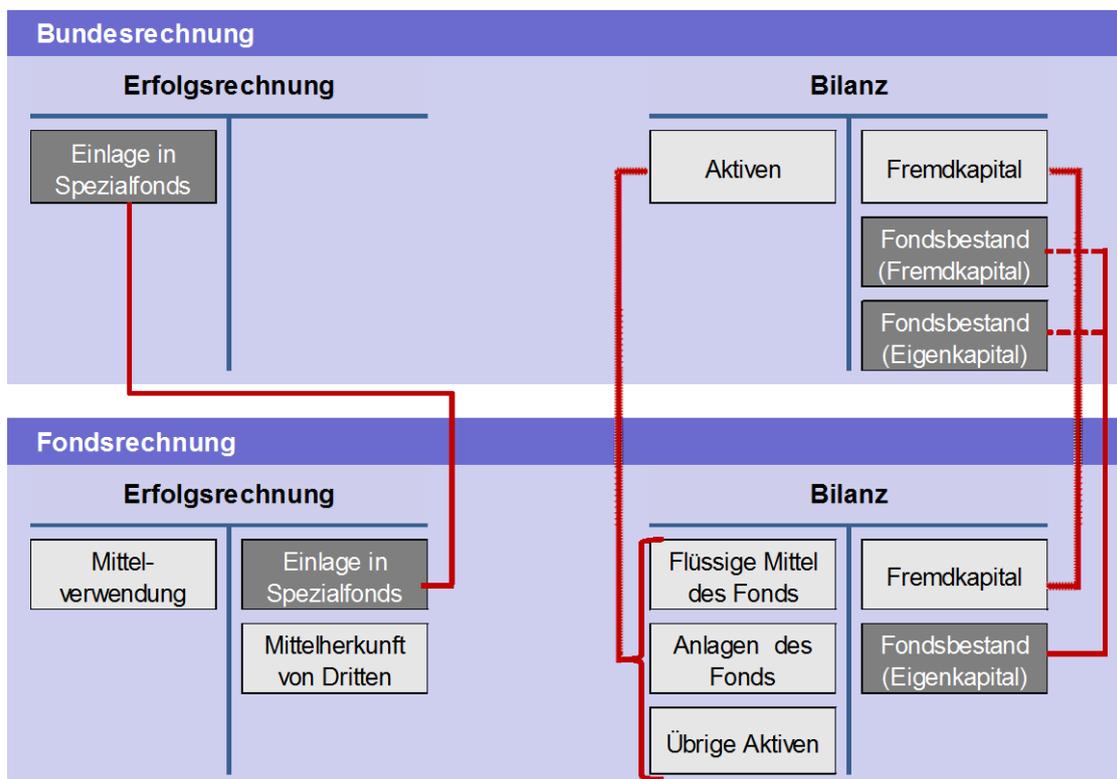
b) Ausweis auf Ebene Stammhaus (Bundesrechnung)

Die Erstellung einer eigenen Rechnung für die Spezialfonds hat keinen Einfluss auf die Buchführung der Spezialfonds in der Stammhausrechnung. Aufwände und Erträge werden weiterhin gemäss Art. 52 Abs. 3 FHG ausserhalb der Erfolgsrechnung auf Bilanzkonten verbucht. Wie bisher erfolgt einzig bei der Äufnung aus Voranschlagskrediten eine Aufwandbuchung (Art. 52 Abs. 1 FHG).

c) Beziehungen zwischen der Bundesrechnung und der Fondsrechnung

Die Beziehungen zwischen der Bundesrechnung und der Fondsrechnung sind in Abbildung 2 wiedergegeben. In der Fondsrechnung werden die Aktiven und Passiven im Vergleich zur Bundesrechnung detailliert dargestellt. Aus Sicht des Fonds sind sämtliche Mittel als Eigenkapital zu betrachten, weshalb eine Unterscheidung des Fondsbestands zwischen Fremd- und Eigenkapital keinen Sinn macht. Die Erfolgsrechnung des Fonds gibt zudem Auskunft über die Mittelherkunft und -verwendung.

Abbildung 2: Beziehungen zwischen der Bundesrechnung und der Fondsrechnung



8.1.3 Spezialfonds aus Zuwendungen Dritter

a) Ausweis auf Ebene Spezialfonds (Fondsrechnung)

Diese Fonds erstellen heute eine einfache Jahresrechnung, die jährlich von der jeweiligen Revisionsstelle geprüft wird, aber nicht nach der Struktur des NRM aufgebaut ist. Diese Fonds verzeichnen in der Regel nur sehr geringe jährliche Bewegungen, meist in Form von Zinsgutschriften oder gelegentlichen Bezügen. An der Situation soll sich deshalb hier nichts ändern. Bei Bedarf kann für zusätzliche Informationen auf diese Rechnungen zurückgegriffen werden.

b) Ausweis auf Ebene Stammhaus (Bundesrechnung)

Bei Spezialfonds, deren Mittel aus Zuwendungen Dritter stammen, werden wie bis anhin nur die Bilanzpositionen ausgewiesen.

c) Beziehungen zwischen der Bundesrechnung und der Fondsrechnung

In der Stammhausrechnung wird den Fonds zugewendetes Vermögen (z.B. Legate) in der Bilanz zugunsten des Fonds erfasst. Hinzu kommen in gewissen Fällen jährliche Zinsgutschriften auf den Vermögen des Fonds zulasten der Bundesrechnung.

8.1.4 Spezialfonds mit Sonderrechnung

Um die NRM-Kompatibilität der Rechnungen von Spezialfonds mit Sonderrechnung zu gewährleisten, wurden mit der Botschaft zur Optimierung des Rechnungsmodells (NRM)¹² die nachstehenden Änderungen der folgenden Rechtserlasse in Bezug auf die Rechnungslegung vorgenommen:

- *Artikel 52 Absatz 4 Bundesgesetz über den eidgenössischen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz, FHG)¹³ vom 7. Oktober 2005*
- *Artikel 2 Bundesgesetz über den Fonds zur Finanzierung der Eisenbahninfrastruktur (Bahninfrastrukturfondsgesetz, BIFG)¹⁴ vom 21. Juni 2013*
- *Artikel 11 Bundesgesetz über den Infrastrukturfonds für den Agglomerationsverkehr, das Nationalstrassennetz sowie Hauptstrassen in Berggebieten und Randregionen (Infrastrukturfondsgesetz, IFG)¹⁵ vom 6. Oktober 2006*

Mit der Ergänzung in Artikel 52 FHG müssen auch spezialgesetzlich geregelte Fonds (einschliesslich jener mit Sonderrechnung) die Grundsätze des NRM anwenden. Da das FHG jedoch nur subsidiären Charakter entfaltet, sind aber auch in Zukunft die jeweiligen Regelungen in den Spezialgesetzen zur Rechnungslegung auf das FHG abzustimmen. Nur so kann die Übereinstimmung mit den NRM-Grundsätzen sichergestellt werden.

Die Rechnungen der Spezialfonds mit Sonderrechnung werden in Zukunft gemäss den Bilanzierungs- und Bewertungsvorgaben von NRM erstellt und enthalten folgende Elemente:

- Erfolgsrechnung
- Bilanz
- Investitionsrechnung
- Anhang

Auf den Ausweis einer Geldflussrechnung und des Eigenkapitalnachweises kann dagegen verzichtet werden. Der Zahlungsverkehr wird wie bis anhin über die Bundestresorerie abgewickelt, wodurch in den Fonds keine cash-wirksamen Transaktionen stattfinden. Die Veränderung des Eigenkapitals wiederum ist lediglich durch das Jahresergebnis beeinflusst.

8.2 Zusammenlegung von Spezialfonds

Die Finanzdelegation sprach sich schon vor längerer Zeit¹⁶ dafür aus, dass schlecht funktionierende Fonds, auf denen praktisch keine Bewegungen mehr stattfinden, umgewandelt bzw. aufgelöst werden sollten. Viele Spezialfonds – insbesondere Legate – stammen aus der Zeit vor oder während den Weltkriegen. Sie beinhalten häufig eine sehr enge Zweckumschreibung,

¹² BBI 2014 9329

¹³ SR 611.0

¹⁴ Referendumsvorlage in BBI 2014 4097 S. 4106 ff.).

¹⁵ SR 725.13

¹⁶ Bericht der Finanzdelegation der eidgenössischen Räte über ihre Tätigkeit im Jahre 1994/95 an die Finanzkommissionen des Nationalrates und des Ständerates vom 5. April 1995, BBI 1995 III 375, S. 404

welche heute kaum mehr erfüllbar ist. Die entsprechenden Mittel liegen deshalb brach, werden laufend verzinst und verursachen Verwaltungskosten.

Um dem Begehren der Finanzdelegation Rechnung zu tragen, soll geprüft werden, welche Fonds mit ähnlicher Zweckbestimmung zusammengelegt und einer neuen Zweckbestimmung zugeführt werden können oder allenfalls aufzulösen sind. Zuständig dafür sind die für die jeweiligen Fonds verantwortlichen Verwaltungseinheiten bzw. Departemente. Bei einem Handlungsbedarf müssten sie einen entsprechenden Antrag an den Bundesrat stellen. Die EFV koordiniert diese Tätigkeiten und überwacht den Fortschritt.

Als Beispiel kann die Schaffung des „Hilfsfonds Schweizer Staatsangehörige im Ausland“ genannt werden, der mit der Verordnung über Schweizer Personen und Institutionen im Ausland (Vorentwurf in der Vernehmlassung bis am 31. Mai 2015; Inkraftsetzung voraussichtlich am 1. November 2015) geschaffen werden soll. Der Fonds soll unter anderem aus der Zusammenlegung von fünfzehn bestehenden Fonds, Schenkungen und Legaten geäuft werden. Diese Guthaben haben mitunter seit vielen Jahren keine Verwendung mehr gefunden und sind in Vergessenheit geraten. Unter den Guthaben befinden sich solche, die durch Bundesratsbeschluss in das Eigentum des Bundes gelangten, und andere, die von einer Vertretung oder von der konsularischen Direktion im Sinne der Statuten des ehemaligen Vereins, einer Verfügung der Schenkenden oder eines Vermächtnisses treuhänderisch verwaltet werden. Die Konsularische Direktion des EDA hat die Herkunft und die Zweckbestimmung jedes einzelnen Guthabens abgeklärt. Alle verfügbaren Betroffenen wurden kontaktiert und ihr Einverständnis für die Verwendung zugunsten des Hilfsfonds wurde eingeholt. Bei den Vermögen, die bereits im Eigentum des Bundes sind, wird der Verwendungszweck dahingehend abgeändert, dass sowohl Vermögen als auch Zinsen uneingeschränkt für Leistungen zur Vermeidung oder Milderung von Härtefällen von Auslandschweizerinnen und -schweizern verwendet werden können. Für Vermögen, die noch nicht im Eigentum des Bundes sind, sieht der Entwurf die Einbringung in den Hilfsfonds (ebenfalls unter Änderung des Verwendungszwecks) vor. Alle Transaktionen und Zweckänderungen werden Bestandteil eines einzigen Bundesratsbeschlusses sein. Die Schaffung eines einzigen Fonds ermöglicht die Straffung der administrativen Vorgänge bei allen beteiligten Stellen, wobei sich die daraus resultierenden Einsparungen nicht beziffern lassen. Gleichzeitig wird der ursprünglichen Zweckbestimmung der ehemaligen Vereine bzw. Hilfsgesellschaften Rechnung getragen. Die Gelder stehen weiterhin den Auslandschweizergemeinschaften zur Verfügung. Ausserdem ermöglicht die Änderung der Zweckbestimmung, die Mittel weltweit einzusetzen.

Anhang

a) Abgrenzung zweckgebundene Mittel zu Zuwendungen Dritter

	Spezialfonds	Spezialfinanzierungen	Drittmittel / Kofinanzierungen	Kofinanzierungen von Investitionen	Kooperationen	Sponsoringbeiträge
Definition	Mittel aus Zuwendungen Dritter mit der Auflage, diese für einen bestimmten Zweck zu verwenden, oder Mittel, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen aus Voranschlagskrediten stammen.	Einnahmen werden zur Erfüllung einer bestimmten Aufgabe zweckgebunden.	Mittel von Dritten, welche zur Durchführung ausgewählter Projekte oder zur Realisierung von Vorhaben zur Verfügung gestellt werden.	Mittel von Dritten, welche zur Durchführung ausgewählter, aktivierungsfähiger Projekte oder zur Realisierung von Investitionsvorhaben zur Verfügung gestellt werden.	Der Kooperationspartner ist nicht nur Geldgeber, sondern er hat eine klar definierte Rolle und damit verbunden Aufgaben, die er innerhalb des gemeinsamen Vorhabens wahrnimmt.	Mittel von Dritten, welche zur Unterstützung und Durchführung von Vorhaben und Veranstaltungen des Bundes zur Verfügung gestellt werden. Der Sponsoringbeitrag ist verbunden mit der Verpflichtung auf Gegenleistung.
Rechtsverweis	<ul style="list-style-type: none"> • Art 52 FHG • Art 61 FHV 	<ul style="list-style-type: none"> • Art 53 FHG • Art 62 FHV 	<ul style="list-style-type: none"> • Art 54 FHG • Art 63 FHV 	<ul style="list-style-type: none"> • Art 54 FHG • Art 63 FHV 	<ul style="list-style-type: none"> • Art 54 FHG • Art 63 FHV 	
Ausweis Bilanz	Wenn bezüglich des Mitteleinsatzes in zeitlicher und/oder sachlicher Hinsicht Spielraum besteht, erfolgt die Bilanzierung im Eigenkapital, ansonsten im Fremdkapital.	Wenn bezüglich des Mitteleinsatzes in zeitlicher und/oder sachlicher Hinsicht Spielraum besteht, erfolgt die Bilanzierung im Eigenkapital, ansonsten im Fremdkapital.	Noch nicht verwendete Drittmittel werden über die Ertragsabgrenzung in der Bilanz erfasst.	Noch nicht beanspruchte Kofinanzierungsbeiträge werden unter den langfristigen Finanzverbindlichkeiten ausgewiesen.	Noch nicht beanspruchte Mittel aus Kooperationsbeiträgen werden unter den langfristigen Finanzverbindlichkeiten ausgewiesen.	Kein Ausweis

Mehr Transparenz bei Spezialfonds und Spezialfinanzierungen (Bericht zum Postulat Fischer Roland vom 12.12.2013; 13.4214)

	Spezialfonds	Spezialfinanzierungen	Drittmittel / Kofinanzierungen	Kofinanzierungen von Investitionen	Kooperationen	Sponsoringbeiträge
Ausweis Erfolgsrechnung	Lediglich Einlagen aus Voranschlagskrediten werden ausgewiesen. Die Verwendung der Mittel erfolgt über Bilanzpositionen.	Zweckgebundene Erträge und die damit finanzierten Aufwände werden ausgewiesen. Die Nettoeinlage bzw. -entnahme in die Fonds im Fremdkapital erfolgt über die Erfolgsrechnung.	Erträge und die damit finanzierten Aufwände sind in der Erfolgsrechnung zu verbuchen.	Kofinanzierungsbeiträge von Dritten werden linear über die Nutzungsdauer des Investitionsgutes ertragswirksam verteilt.	Erträge aus Kooperationen und die damit finanzierten Aufwände werden ausgewiesen.	Erträge aus Sponsoring und die damit finanzierten Aufwände werden ausgewiesen.
Ausweis Finanzierungsrechnung	Lediglich Einlagen aus Voranschlagskrediten werden ausgewiesen. Die Verwendung der Mittel erfolgt über Bilanzpositionen.	Zweckgebundene Einnahmen und die damit finanzierten Ausgaben werden ausgewiesen.	Der Ausweis der Einnahmen aus Drittmittel und Kofinanzierung und die damit finanzierten Ausgaben erfolgt brutto.	Der Ausweis umfasst lediglich den auf den Bund entfallenden Anteil.	Der Ausweis der Einnahmen aus Kooperationen und der damit finanzierten Ausgaben erfolgt brutto.	Der Ausweis der Einnahmen aus Sponsoring und der damit finanzierten Ausgaben erfolgt brutto.
Beispiele	<ul style="list-style-type: none"> Fonds für Regionalentwicklung (Eigenkapital) Gottfried Keller Stiftung (Eigenkapital) Familienausgleichskasse des Bundes (Fremdkapital) 	Zweckgebundene Fonds im Fremdkapital: <ul style="list-style-type: none"> VOC/HEL-Lenkungsabgabe CO2-Abgabe Zweckgebundene Fonds im Eigenkapital: <ul style="list-style-type: none"> Strassenverkehr 	Forschungsprojekte und -vorhaben <ul style="list-style-type: none"> der landwirtschaftlichen Forschungsanstalten des Bundesamts für Gesundheit des Instituts für Viruskrankheiten und Immunprophylaxe 	Erweiterungsbau für das Schweizerische Landesmuseum Zürich mit Beiträgen durch Stadt und Kanton Zürich	In der Regel werden Kooperationsverträge mit anderen Staaten oder Gemeinwesen (Kantone) abgeschlossen. <ul style="list-style-type: none"> Multi Stakeholder Forestry Programme mit GB und Finnland (DEZA) 	Durchführung von Welt- oder Landesausstellungen mit finanzieller Unterstützung durch Dritte

b) Übersicht Spezialfinanzierungen

Spezialfinanzierungen im Eigenkapital

Spezialfinanzierung Strassenverkehr

Die Finanzierung der Aufgaben und Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Strassenverkehr erfolgt aktuell über die Spezialfinanzierung Strassenverkehr (SFSV). Die SFSV ist eine Schattenrechnung, in welcher den zweckgebundenen Einnahmen die zu finanzierenden Ausgaben gegenübergestellt werden. Die Einnahmen der SFSV stammen aus der Hälfte der Mineralölsteuererträge, aus den Erträgen des Mineralölsteuerzuschlags auf Treibstoffen sowie aus dem Reinertrag der Autobahnvignette. Über die SFSV werden verschiedene Aufgaben im Zusammenhang mit dem Strassenverkehr finanziert. Zu nennen sind insbesondere Bau, Unterhalt und Betrieb der Nationalstrassen. Weiter werden der SFSV Beiträge des Bundes an die Strassennetze der Kantone, an Infrastrukturen des Agglomerationsverkehrs sowie an die Verlagerung des Schwerverkehrs auf die Schiene belastet.

Keine Verzinsung Stand per 31.12.2014 1809 Mio.

- Bundesgesetz vom 22.3.1985 über die Verwendung der zweckgebundenen Mineralölsteuer (SR 725.116.2)

Spezialfinanzierung Begleitmassnahmen FHAL-WTO

Im Hinblick auf ein Freihandelsabkommen im Agrar- und Lebensmittelbereich und im Bereich der öffentlichen Gesundheit (FHAL) und eines möglichen Abschlusses der Doha-Runde der WTO wurde eine Bilanzreserve zur Finanzierung von Begleitmassnahmen für die Schweizer Land- und Ernährungswirtschaft geschaffen. Erträge aus Einfuhrzöllen auf Landwirtschaftsprodukten und Lebensmitteln werden für die Jahre 2009–2016 zweckgebunden. Der effektiv Finanzierungsbedarf sowie Zeitpunkt und Dauer der Mittelvergabe können erst bestimmt werden, wenn die Umsetzung der Abkommen erfolgt. Sollten die Abkommen nicht zustande kommen oder abgelehnt werden, hat der Bundesrat die Kompetenz, die Bilanzreserve aufzulösen.

Keine Verzinsung Stand per 31.12.2014 3398 Mio.

- Bundesgesetz vom 29. April 1998 über die Landwirtschaft (SR 910.1)

Spezialfinanzierung Luftverkehr

Aus der Spezialfinanzierung Luftverkehr (SFLV) gewährt der Bund Beiträge an Massnahmen im Zusammenhang mit dem Luftverkehr. Unterstützt werden Massnahmen zur Begrenzung der Auswirkungen des Luftverkehrs auf die Umwelt, zur Abwehr widerrechtlicher Handlungen gegen den Luftverkehr und zur Förderung eines hohen technischen Sicherheitsniveaus im Luftverkehr (Safety). Die Speisung der SFLV erfolgt aus den zweckgebundenen Erträgen der Mineralölsteuer auf Flugtreibstoffen.

Keine Verzinsung Stand per 31.12.2014 72 Mio.

- Bundesgesetz vom 22.3.1985 über die Verwendung der zweckgebundenen Mineralölsteuer (SR 725.116.2)
- Verordnung vom 1. Juli 2015 über die Finanzhilfen für Ausbildungen im Bereich der Luftfahrt (SR 748.03)
- Verordnung vom 29.6.2011 über die Verwendung der zweckgebundenen Mineralölsteuer für Massnahmen im Luftverkehr (SR 725.116.22)
- Verordnung vom 18.12.1995 über den Flugsicherungsdienst (SR 748.132.1)

Spezialfinanzierungen im Fremdkapital

VOC/HEL-Lenkungsabgabe

Der Lenkungsabgabe unterliegen flüchtige organische Verbindungen (VOC) der Stoff-Positivliste und VOC in eingeführten Gemischen und Gegenständen der Produkte-Positivliste gemäss Verordnung über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen. Die Rückverteilung an die Bevölkerung erfolgt mit einer Verzögerung von zwei Jahren.

(HEL: Heizöl Extraleicht)

Verzinsung 7/10 R¹⁷ Stand per 31.12.2014 253 Mio.

- Bundesgesetz vom 7.10.1983 über den Umweltschutz (SR 814.01)
- Verordnung vom 12.11.1997 über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (SR 814.018)
- Verordnung vom 12.11.1997 über die Lenkungsabgabe auf «Heizöl Extraleicht» mit einem Schwefelgehalt von mehr als 0,1 Prozent (SR 814.019)

CO₂-Abgabe auf Brennstoffen, Rückverteilung und Technologiefonds

Die CO₂-Abgabe ist eine Lenkungsabgabe auf CO₂-Emissionen aus der energetischen Nutzung von fossilen Brennstoffen (Heizöl, Gas, Kohle und andere). Gemäss Artikel 34 des CO₂-Gesetzes wird der Ertrag zu einem Drittel, maximal aber im Umfang von 300 Millionen, für das Gebäudeprogramm des Bundes verwendet. Zudem werden maximal 25 Millionen in den Technologiefonds für die Gewährung von Bürgschaften einbezahlt. Der verbleibende Ertrag wird an die Bevölkerung und die Wirtschaft rückverteilt. Die Rückverteilung erfolgt im Jahr, in dem die Einnahmen generiert wurden. Aus Transparenzgründen werden zwei verschiedene zweckgebundene Fonds geführt (siehe unten CO₂-Abgabe auf Brennstoffen, Gebäudeprogramm).

Verzinsung 7/10 R Stand per 31.12.2014 58 Mio.

- Bundesgesetz vom 23.12.2011 über die Reduktion der CO₂-Emissionen (SR 641.71)
- Verordnung vom 30.11.2012 über die Reduktion der CO₂-Emissionen (SR 641.711)

¹⁷ Gemäss Art. 70 Abs. 2 FHV bestimmt die EFV die Sätze für die Verzinsung der Spezialfonds und der übrigen Guthaben beim Bund, soweit sie nicht in Gesetzen, Verordnungen oder Verträgen festgelegt sind. Sie berücksichtigt dabei die Marktverhältnisse sowie die Art und die Dauer der Guthaben. Die Höhe der Verzinsung richtet sich nach der Verweildauer der Guthaben und der Zinssätze, welche die Eidgenossenschaft am Markt zu bezahlen hat. Sie basiert auf der Rendite von Obligationen der Eidgenossenschaft mit 7-jähriger Laufzeit und entspricht dem von der Schweizerischen Nationalbank berechneten 7-jährigen Kassazinssatz («Zinssatz R»). Je nach Verweildauer und Höhe der Mittel des betreffenden Spezialfonds kommt der Zinssatz R oder ein Bruchteil davon zur Anwendung.

CO₂-Abgabe auf Brennstoffen, Gebäudeprogramm

Die CO₂-Abgabe ist eine Lenkungsabgabe auf CO₂-Emissionen aus der energetischen Nutzung von fossilen Brennstoffen (Heizöl, Gas, Kohle und andere). Der Ertrag wird zu einem Drittel, maximal aber im Umfang von 300 Millionen, für das Gebäudeprogramm des Bundes verwendet. Zudem werden maximal 25 Millionen in den Technologiefonds für die Gewährung von Bürgschaften einbezahlt. Der verbleibende Abgabeertrag wird an die Bevölkerung und die Wirtschaft rückverteilt. Die Rückverteilung erfolgt im Jahr, in dem die Einnahmen generiert werden. Aus Transparenzgründen werden zwei verschiedene zweckgebundene Fonds geführt (siehe oben CO₂-Abgabe auf Brennstoffen, Rückverteilung und Technologiefonds).

Verzinsung 7/10 R Stand per 31.12.2014 27 Mio.

- Bundesgesetz vom 23.12.2011 über die Reduktion der CO₂-Emissionen (SR 641.71)
- Verordnung vom 30.11.2012 über die Reduktion der CO₂-Emissionen (SR 641.711)

Sanktion CO₂-Verminderung Personenwagen, Rückverteilung

Die CO₂-Emissionen von neuen Personenwagen sollen bis 2015, analog zur EU, auf durchschnittlich 130 g CO₂/km abgesenkt werden. Zu diesem Zweck erhält jeder Importeur von Personenwagen ein spezifisches Emissionsziel für die von ihm importierte und erstmals in Verkehr gesetzte Flotte von Personenwagen. Falls er dieses Ziel nicht erreicht, wird eine Sanktion fällig. Bei dieser Sanktion handelt es sich um eine Lenkungsabgabe, die dem Importeur Anreiz bieten soll, die CO₂-Emissionen seiner Fahrzeugflotte zu reduzieren. Ursprünglich wurde beschlossen, die Erträge vollumfänglich der Bevölkerung zurück zu erstatten. Das Parlament änderte das Gesetz später und begünstigte anstelle der Bevölkerung den Infrastrukturfonds. Der Ertrag aus den bei den Importeuren erhobenen Sanktionen steht daher einschliesslich der Zinsen und nach Abzug der Vollzugskosten bis 2012 der Bevölkerung zu (letzte Rückzahlung 2014) und ab 2013 dem Infrastrukturfonds (erstmalige Auszahlung 2015). Aus Transparenzgründen werden zwei verschiedene zweckgebundene Fonds geführt (siehe unten Sanktion CO₂-Verminderung Personenwagen, Infrastrukturfonds).

Verzinsung R Stand per 31.12.2014 -

- Bundesgesetz vom 23.12.2011 über die Reduktion der CO₂-Emissionen (SR 641.71)
- Verordnung vom 30.11.2012 über die Reduktion der CO₂-Emissionen (SR 641.711)

Sanktion CO₂-Verminderung Personenwagen, Infrastrukturfonds

Die CO₂-Emissionen von neuen Personenwagen sollen bis 2015, analog zur EU, auf durchschnittlich 130 g CO₂/km abgesenkt werden. Zu diesem Zweck erhält jeder Importeur von Personenwagen ein spezifisches Emissionsziel für die von ihm importierte und erstmals in Verkehr gesetzte Flotte von Personenwagen. Falls er dieses Ziel nicht erreicht, wird eine Sanktion fällig. Bei dieser Sanktion handelt es sich um eine Lenkungsabgabe, die dem Importeur Anreiz bieten soll, die CO₂-Emissionen seiner Fahrzeugflotte zu reduzieren. Ursprünglich wurde beschlossen, die Erträge vollumfänglich der Bevölkerung zurück zu erstatten. Das Parlament änderte das Gesetz später und begünstigte anstelle der Bevölkerung den Infrastrukturfonds. Der Ertrag aus den bei den Importeuren erhobenen Sanktionen steht daher einschliesslich der Zinsen und nach Abzug der Vollzugskosten bis 2012 der Bevölkerung zu (letzte Rückzahlung 2014) und ab 2013 dem Infrastrukturfonds (erstmalige Auszahlung 2015).

Verzinsung R Stand per 31.12.2014 7 Mio.

- Bundesgesetz vom 23.12.2011 über die Reduktion der CO₂-Emissionen (SR 641.71)
- Verordnung vom 30.11.2012 über die Reduktion der CO₂-Emissionen (SR 641.711)

Spielbankenabgabe

Die bei den Spielbanken erhobenen Abgaben werden in der Finanzrechnung des Bundes als zweckgebundene Einnahmen zugunsten des Ausgleichsfonds der AHV verbucht. Der Bund überweist die Spielbankeneinnahmen jeweils zu Beginn des übernächsten Jahres an den Ausgleichsfonds der AHV.

Verzinsung R Stand per 31.12.2014 593 Mio.

- Bundesgesetz vom 20.12.1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.10)
- Verordnung vom 24.9.2004 über Glücksspiele und Spielbanken (SR 935.521)

Altlastenfonds

Die Verordnung regelt die Erhebung einer Abgabe auf der Ablagerung von Abfällen und die zweckgebundene Verwendung des Abgabebetrag für Abgeltungen an die Untersuchung, Überwachung und Sanierung von belasteten Standorten sowie an die Untersuchung von Standorten, die sich als nicht belastet erweisen. Mit dem Altlastenfonds trägt der Bund dazu bei, dass die notwendige Altlastenbearbeitung in der Schweiz effizient und dem Stand der Technik entsprechend realisiert wird.

Keine Verzinsung Stand per 31.12.2014 144 Mio.

- Bundesgesetz vom 7.10.1983 über den Umweltschutz (SR 814.01)
- Verordnung vom 26.9.2008 über die Abgabe zur Sanierung von Altlasten (SR 814.681)

Bundeskriegstransportversicherung

Um die Durchführung bestimmter, im Interesse der Landesversorgung liegender Transporte zu ermöglichen und vorsorglich die notwendigen Transportmittel sicherzustellen, kann der Bund auf begründetes Gesuch hin oder im Rahmen eines von ihm selbst geschlossenen Transportvertrages Versicherung oder Rückversicherung gegen Kriegstransport- und ähnliche Gefahren gewähren. Aus Prämieeneinnahmen und anderen mit der Kriegstransportversicherung zusammenhängenden Einnahmen wird eine besondere Reserve gebildet.

Keine Verzinsung Stand per 31.12.2014 55 Mio.

- Bundesgesetz vom 8.10.1982 über die wirtschaftliche Landesversorgung (SR 531)
- Verordnung vom 7.5.1986 über die Bundeskriegstransportversicherung (SR 531.711)

Familienzulagen an landwirtschaftliche Arbeitnehmer und Bergbauern

Auf der Grundlage des Bundesgesetzes über die Familienzulagen in der Landwirtschaft (FLG) werden Landwirten und landwirtschaftlichen Arbeitnehmern Familienzulagen ausgerichtet. Ausgaben werden teilweise aus dem zweckgebundenen Fonds finanziert.

Verzinsung 4 Prozent Stand per 31.12.2014 32 Mio.

- Bundesgesetz vom 20.6.1952 über die Familienzulagen in der Landwirtschaft (SR 836.1)
- Verordnung vom 11. November 1952 über die Familienzulagen in der Landwirtschaft (SR 836.11)

Medienforschung, Rundfunktechnologie, Programmarchivierung

Der Konzessionsertrag von schweizerischen Programmveranstaltern wird zur Förderung von Forschungsprojekten im Bereich von Radio und Fernsehen (Medienforschung) und zur Finanzierung der Archivierung (Programmarchivierung) verwendet. Soweit die Konzessionserträge ausreichen, fördert der Bund aus dem Ertrag auch die Programmverbreitung über neue drahtlos-terrestrische Übertragungsarten (neue Rundfunktechnologien).

Keine Verzinsung Stand per 31.12.2014 9 Mio.

- Bundesgesetz vom 24.3.2006 über Radio und Fernsehen (SR 784.40)
- Radio- und Fernsehverordnung vom 9. März 2007 (SR 784.401)

Filmförderung

Einnahmen aus den Konzessionsabgaben von Fernsehveranstaltern sind zweckgebunden für die selektive Filmförderung zu verwenden und werden, falls sie nicht im selben Jahr eingesetzt werden, dem Spezialfonds gutgeschrieben.

Keine Verzinsung Stand per 31.12.2014 1 Mio.

- Bundesgesetz vom 24.3.2006 über Radio und Fernsehen (SR 784.40)
- Bundesgesetz vom 14.12.2001 über Filmproduktion und Filmkultur (SR 443.1)
- Verordnung des EDI vom 20. Dezember 2002 über die Filmförderung (SR 784.401.11)

Krankenversicherung

Empfänger sind Krankenversicherte in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen. Die Mittel des Fonds werden im gleichen Jahr ausbezahlt, in dem sie eingenommen werden. Die Beiträge an die Kantone basieren auf den Bruttokosten der obligatorischen Krankenpflegeversicherung. Die Finanzierung erfolgt über die Mehrwertsteuer und die Schwerkverkehrsabgabe.

Keine Verzinsung Stand per 31.12.2014 -

- Bundesgesetz vom 18.3.1994 über die Krankenversicherung (SR 832.10)
- Verordnung vom 7.11.2007 über den Bundesbeitrag zur Prämienverbilligung in der Krankenversicherung (SR 832.112.4)

Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung

Die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) und die Invalidenversicherung (IV) bilden in Verbindung mit den Ergänzungsleistungen (EL) die erste Säule. Sie soll den Existenzbedarf decken und ist obligatorisch. Die AHV soll den wegen Alter und Tod zurückgehenden oder wegfallenden Arbeitsverdienst zumindest teilweise ersetzen: Mit den Altersrenten trägt sie dazu bei, den Versicherten im Alter den Rückzug aus dem Berufsleben zu ermöglichen und einen materiell gesicherten Ruhestand zu gewährleisten. Die Hinterlassenenrenten sollen verhindern, dass durch den Tod eines Angehörigen eine finanzielle Notlage entsteht. Das Ziel der IV ist im Invaliditätsfall den Versicherten mit Eingliederungsmassnahmen zu unterstützen oder mit Geldleistungen die Existenzgrundlage zu sichern.

Keine Verzinsung Stand per 31.12.2014 -

- Bundesgesetz vom 20.12.1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.10)
- Bundesgesetz vom 19.6.1959 über die Invalidenversicherung (SR 831.20)
- Bundesgesetz vom 13.6.2008 über die Sanierung der Invalidenversicherung (SR 831.27)

c) Übersicht Spezialfonds in der Bundesrechnung

Die Spezialfonds sind in der Zusatzdokumentation der EFV zur Staatsrechnung abgebildet und ausführlich beschrieben. Auf eine Wiedergabe der Spezialfonds wird deshalb an dieser Stelle verzichtet und stattdessen auf die Zusatzdokumentation verwiesen.

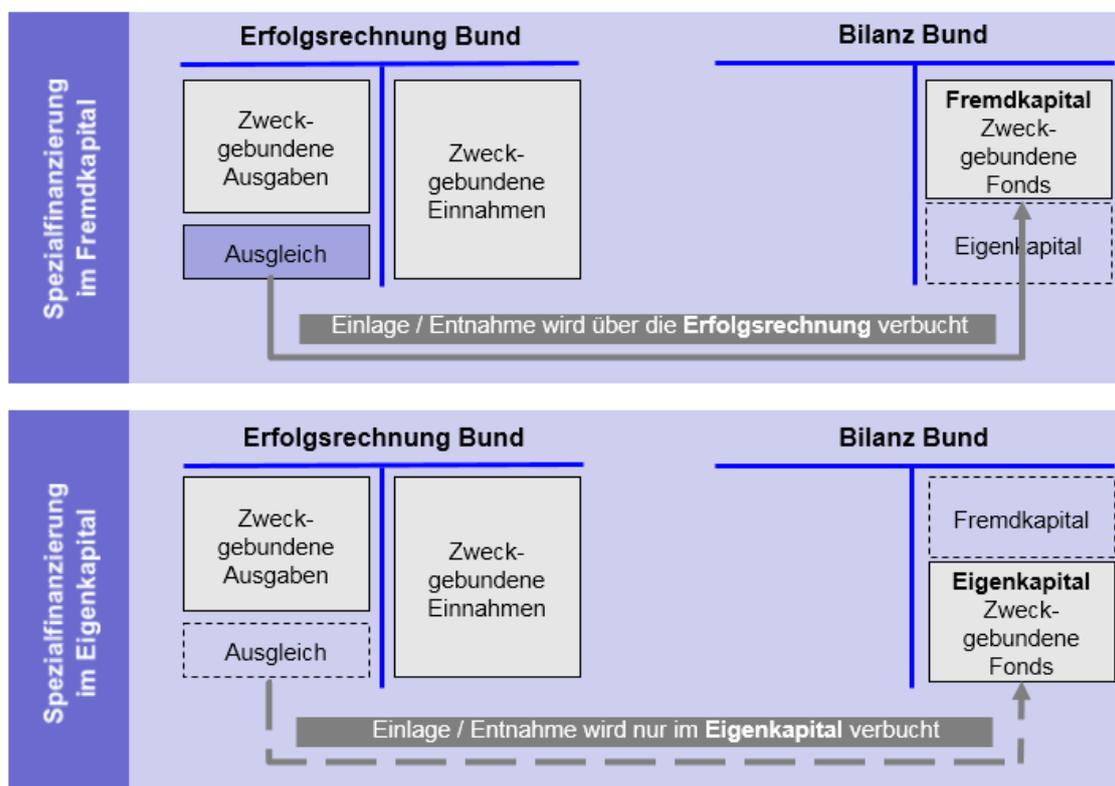
e) Werteflüsse der Spezialfinanzierungen und Spezialfonds

Spezialfinanzierungen

Die Einnahmen von Spezialfinanzierungen werden als Ertrag und die zweckgebundenen Ausgaben als Aufwand in der Erfolgsrechnung verbucht. Die Verwendung der Mittel erfolgt über die Erfolgsrechnung.

Bei den Spezialfinanzierungen im Fremdkapital wird ein allfälliger Ertragsüberschuss als aufwandwirksame Einlage verbucht (Umgekehrtes gilt bei einem Aufwandüberschuss). Bei Spezialfinanzierungen im Eigenkapital erfolgt kein Ausgleich über die Erfolgsrechnung. Der Erfolg wird innerhalb des Eigenkapitals zwischen dem Fondskonto und dem Bilanzfehlbetrag umgebucht.

Abbildung 3: Finanzschema Spezialfinanzierungen im Fremd- und Eigenkapital

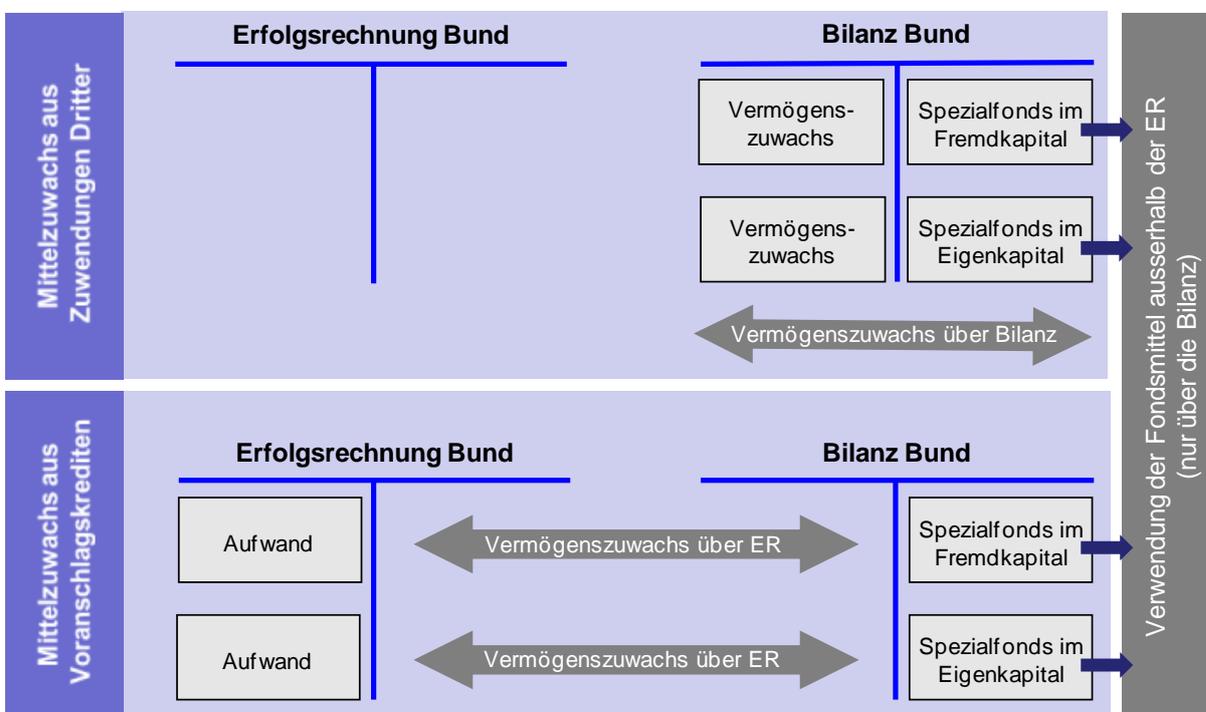


Spezialfonds in der Bundesrechnung

Bei den Spezialfonds in der Bundesrechnung wird unterschieden, ob das Vermögen von Dritten zugewendet wurde oder aus Voranschlagskrediten stammt. Das von Dritten der Eidgenossenschaft zugewendete Vermögen wird in der Rechnung des Bundes nicht als Ertrag erfasst, sondern in der Bilanz aktivseitig als Vermögenszugang verbucht und als Ausgleich in den Passiven den Spezialfonds im Fremd- oder Eigenkapital gutgeschrieben. Lediglich Zinsgutschriften werden bei Spezialfonds aus Zuwendungen Dritter über die Erfolgsrechnung verbucht.

Stammt das Vermögen aus Voranschlagskrediten, wird für die Äufnung des Spezialfonds die Erfolgsrechnung mit dem entsprechenden Aufwand belastet. Die Verwendung der Fondsmittel erfolgt aus Sicht des Stammhauses in beiden Fällen stets über die Bilanz.

Abbildung 4: Finanzschema Spezialfonds aus zugewendeten Vermögen Dritter oder Voranschlagskrediten

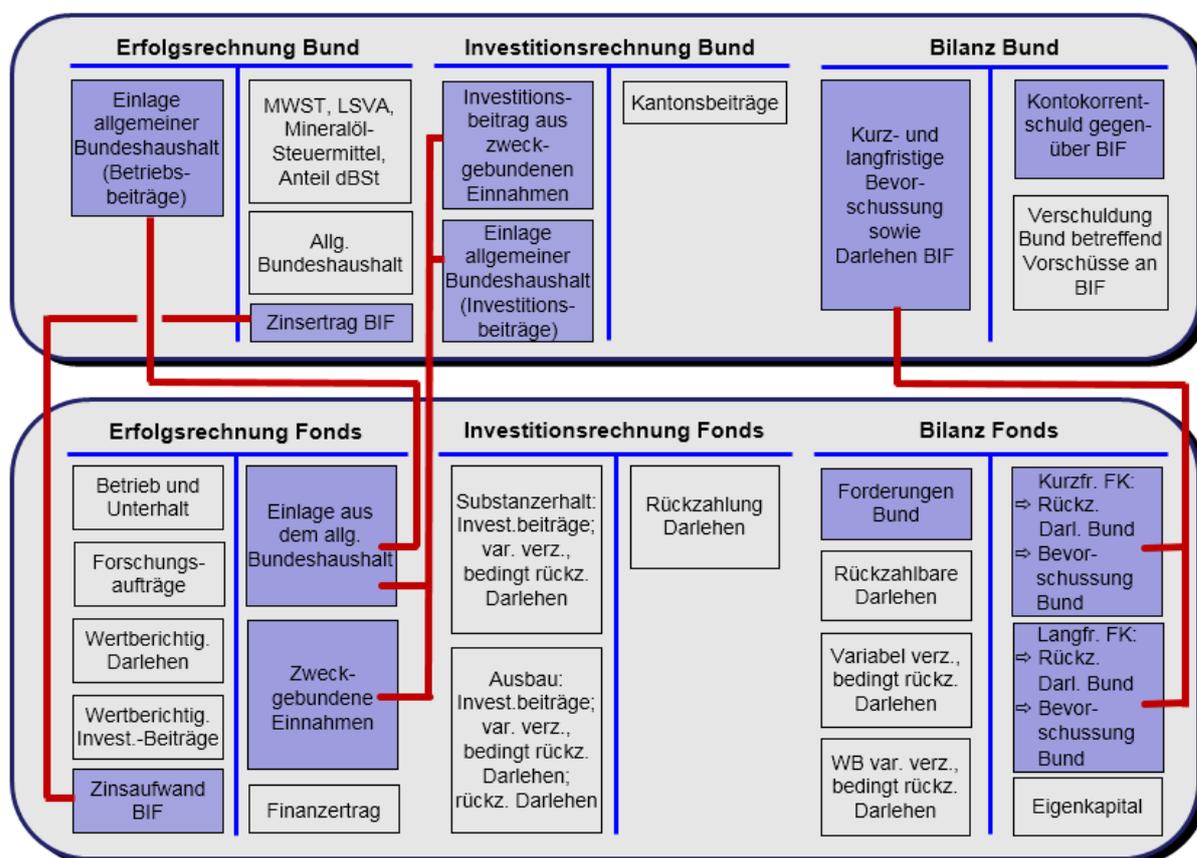


Spezialfonds mit Sonderrechnung

a) Bahninfrastrukturfonds (BIF)

Der BIF übernimmt die Verpflichtungen aus der kumulierten Bevorschussung des FinöV-Fonds. Für die Vorfinanzierung des FinöV-Fonds hat sich der Bund die notwendigen Mittel auf dem Kapitalmarkt beschafft, wodurch seine Verschuldung gestiegen ist. Die Forderungen des Bundes gegenüber dem BIF werden als Darlehen im Finanzvermögen geführt. Ab spätestens 2019 wird ein definierter Anteil der zweckgebundenen Einnahmen zur Rückzahlung der Bevorschussung verwendet, womit sich die Verpflichtung gegenüber dem Bund reduziert. Die innert Jahresfrist zur Rückzahlung fälligen Darlehen werden im kurzfristigen Fremdkapital, die übrigen Darlehen im langfristigen Fremdkapital geführt. Über die vom FinöV-Fonds übernommene Bevorschussung hinaus darf sich der BIF nicht verschulden. Die aus der Erfolgsrechnung des Bundes zugewiesenen zweckgebundenen Einnahmen und die Einlage aus dem allgemeinen Bundeshaushalt müssen künftig zur Deckung des Aufwands des Fonds ausreichen.

Abbildung 5: Finanzschema BIF

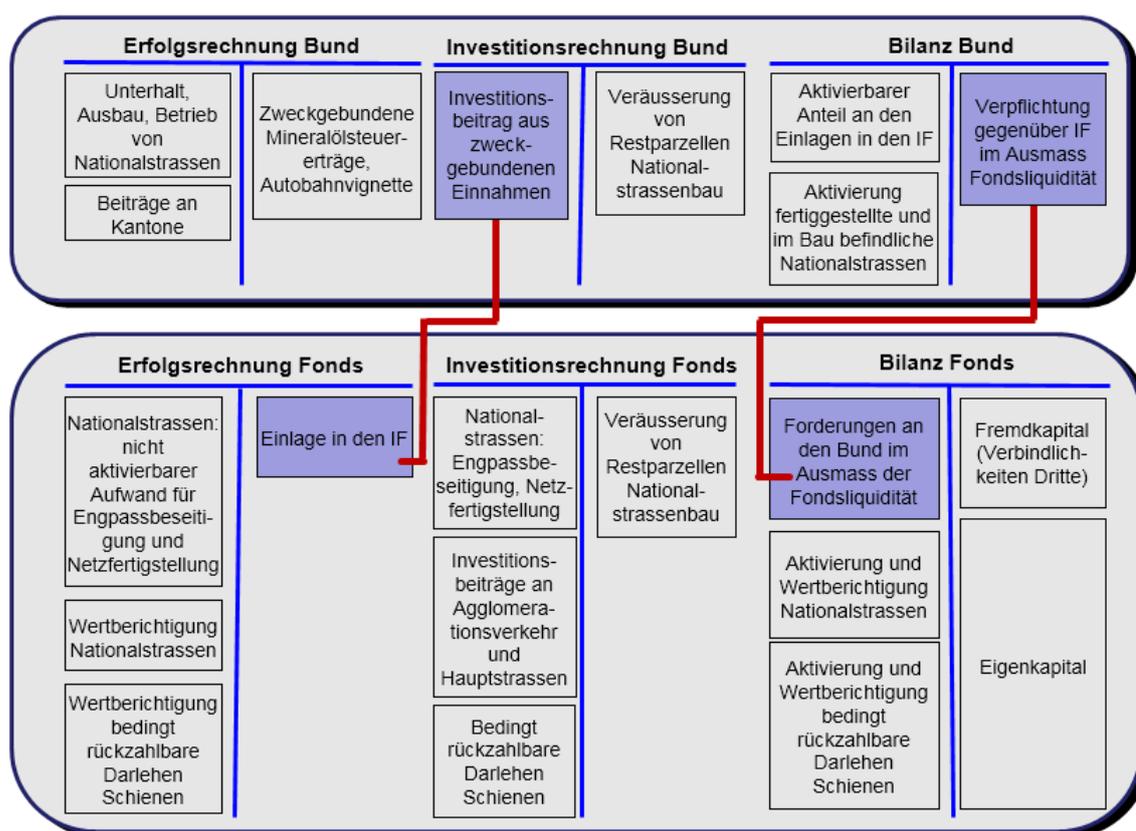


b) *Infrastrukturfonds (IF) ab 1.1.2017*

Die Einlage in den IF ist Teil der Investitionsausgaben des Bundesamtes für Strassen (ASTRA) und wird der Spezialfinanzierung Strassenverkehr belastet. Diese wird im IF als Ertrag verbucht und gemäss den Bestimmungen des Infrastrukturgesetzes¹⁸ verwendet. Für die noch nicht abgerufenen Mittel für Projekte (Fondsliquidität) bilanziert der IF eine Forderung gegenüber dem Bund und der Bund spiegelbildlich eine Verbindlichkeit gegenüber dem Fonds. Der IF verfügt über eine Erfolgs- und eine Investitionsrechnung.

Den voraussichtlich aktivierbaren Anteil der Nationalstrassen an den Einlagen in den IF bilanziert der Bund bereits in seiner Rechnung unter einer separaten Position als "Anlagen im Bau". Die Ausgaben für die Engpassbeseitigungen/Netzvollendung sowie für bedingt rückzahlbare Darlehen für den Schienenverkehr werden im Fonds aktiviert, jedoch in der gleichen Periode vollständig wertberichtigt. Mit der Wertberichtigung der Nationalstrassenbauten in der Rechnung des IF wird sichergestellt, dass die gleichen Vermögenswerte nicht gleichzeitig beim Bund und beim IF in der Bilanz ausgewiesen werden. Nach Fertigstellung der Nationalstrassenteilstücke werden die betroffenen Anlageteile aus der Bilanz des IF ausgebucht und zugleich beim Bund von den "Anlagen im Bau" in die "Anlagen" überführt.

Abbildung 6: Finanzschema Infrastrukturfonds (IF) ab 1.1.2017



¹⁸ Bundesgesetz über den Infrastrukturfonds für den Agglomerationsverkehr, das Nationalstrassennetz sowie Hauptstrassen in Berggebieten und Randregionen (IFG) vom 6. Oktober 2006, Art. 1 Abs. 2; (SR 725.13)