

Die Gestaltung von mittelfristigen Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen zwischen Kommunen und ihren ausgegliederten Unternehmen

Diplomarbeit

zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business

Fachhochschulstudiengang: Services of General Interest, Linz

Verfasser: Claus Reiter B.A.

Erstgutachter: Dr. Christian Schmid

Zweitgutachter: Dr. René Andessner

Linz, September 2010

Eidesstattliche Erklärung des Verfassers

Ich erkläre an Eides statt, dass ich die Diplomarbeit mit dem Titel „Die Gestaltung von mittelfristigen Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen zwischen Kommunen und ihren ausgegliederten Unternehmen“ selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche gekennzeichnet habe.

Linz, 24. September 2010

Kurzfassung

Die Gemeinden in Österreich sind mit dem Problem konfrontiert, dass die Einnahmen bei schlechter konjunktureller Entwicklung sinken, die Ausgaben aber, vor allem für die Bereiche Gesundheit und Soziales, stetig steigen.

Dieses Problem führt dazu, dass die angebotenen Leistungen einer betriebswirtschaftlichen Steuerung unterzogen werden müssen. In den letzten Jahren wurden aus den unterschiedlichsten Gründen Teile der Leistungserstellung in privatwirtschaftliche Gesellschaften ausgelagert. Es stellt sich daher die Frage, wie diese Subsysteme zu steuern sind.

Die vorliegende Arbeit versucht Lösungen für beide genannten Aspekte zu finden, indem die Erstellung von Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen dargestellt werden und sucht einerseits nach Möglichkeiten, wie das Leistungsangebot der öffentlichen Unternehmen optimiert werden kann und andererseits, wie die Finanzierungsströme zwischen Gemeinden und ihren Tochterunternehmen am besten ausgestaltet werden.

Als Ergebnis stellt die Arbeit die Auswirkungen der verschiedenen Finanzierungsformen auf den öffentlichen Haushalt und den Jahresabschluss der Tochtergesellschaften beispielhaft dar. Außerdem wird gezeigt welche Aspekte bei der Vereinbarung von Leistungen zu beachten sind. Am wesentlichsten dabei ist die Orientierung der Leistungserstellung an Wirkungszielen.

Abstract

Austrian municipalities are facing the problem that on the one hand revenues decrease when there is an economic slowdown, while on the other hand the amount of expenditures is rising due to constantly increasing costs, especially in the areas of social and health services. Consequently, services have to be economically controlled. In the last few years municipalities have outsourced services for various reasons, raising the question of how they can economically control such outsourcing.

This paper tries to offer a solution to these challenges by working out contractual agreements between the municipalities and the companies they outsource to. Moreover, it shows how the services of public enterprises can be optimized and what the best way to finance them is.

The research results presented here deal with the different ways of financing the subsidiaries of a municipality and their effects on the budget of the municipality and the annual statements of its subsidiaries. In addition, the paper discusses the essential aspects when developing contractual agreements with subsidiaries. The most important thing in doing so is basing the services on the desired outcome.

Key words: Public Management, agreements, budgeting, controlling;

Inhaltsverzeichnis

Kurzfassung.....	I
Abstract.....	II
Inhaltsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	V
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Forschungsfrage, Zielsetzung.....	2
1.3 Aufbau der Arbeit	3
1.4 Methode	4
2 Ausgangslage	5
2.1 Wirtschaftliche Rahmenbedingungen für Gemeinden.....	5
2.2 Ausgliederungen	9
2.3 New Public Management (NPM).....	11
2.3.1 Dezentrale Führungs- und Organisationsstruktur.....	12
2.3.2 Ergebnisorientierte Steuerung durch Leistungsvereinbarungen	14
2.3.3 Stärkung der Führungsverantwortung durch Globalbudgetierung und Controlling	15
2.3.3.1 Globalbudgetierung	16
2.3.3.2 Controlling	17
2.4 Beteiligungscontrolling	20
2.5 Public Governance.....	23
2.5.1 Überblick zu Public Governance	23
2.5.2 Public Corporate Governance	24
2.5.3 Public Corporate Governance Kodex / Beteiligungsrichtlinien ...	27
2.6 Kontraktmanagement.....	29
2.6.1 Kontraktmanagementsystem.....	30
2.6.2 Kontraktinhalte	31
2.7 Mittelfristige Unternehmensplanung.....	35
2.8 Mittelfristige Finanzplanung der Gemeinden.....	40
2.9 Doppik und Kameralistik	41

3 Die Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung.....	45
3.1 Möglichkeiten der Finanzierung	45
3.1.1 Auswirkungen auf den Jahresabschluss der Tochtergesellschaften	46
3.1.1.1 Aufwands-/Ertragszuschüsse	46
3.1.1.2 Investitionszuschüsse.....	47
3.1.1.3 Gesellschafterzuschüsse.....	48
3.1.1.4 Globalbudgetzuweisungen	49
3.1.1.5 Darlehenskonstruktionen.....	50
3.1.2 Auswirkungen auf den Haushalt der Gemeinde	51
3.1.3 Steuerliche Aspekte	56
3.2 Leistungen	59
3.2.1 Wirkungsorientierung	59
3.2.2 Leistungen/Produkte	61
3.3 Weitere Gegenstände der Vereinbarung.....	63
3.3.1 Rahmenkontrakt.....	64
3.3.2 Jahreskontrakt.....	66
4 Zusammenfassung, Fazit und Ausblick	67
5 Literaturverzeichnis.....	72

Abbildungsverzeichnis

<i>Abbildung 1: Einnahmen der laufenden Gebarung der Gemeinden ohne Wien</i>	5
<i>Abbildung 2: Gemeindeabgaben der Gemeinden ohne Wien</i>	6
<i>Abbildung 3: Ausgaben der laufenden Gebarung der Gemeinden ohne Wien</i>	7
<i>Abbildung 4: Ausgaben der laufenden Gebarung Stadt Wels</i>	8
<i>Abbildung 5: Controllingkreislauf Kanton Zürich</i>	18
<i>Abbildung 6: Stufen und Akteure des Kontraktmanagements</i>	30
<i>Abbildung 7: Raster für Rahmen- und Jahreskontrakte</i>	33
<i>Abbildung 8: Rollierende Planung</i>	40
<i>Abbildung 9: Gegenüberstellung Doppik - Kameralistik</i>	44
<i>Abbildung 10: Saldo 1: Ergebnis der laufenden Gebarung</i>	53
<i>Abbildung 11: Saldo 2: Ergebnis der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen</i>	53
<i>Abbildung 12: Saldo 4: Jahresergebnis ohne Verrechnungen zwischen o. und ao. Haushalt und ohne Abwicklungen</i>	54

1 Einleitung

Die Gemeinden in Österreich stehen vor einer herausfordernden Zukunft. Das Wirtschaftsforschungsinstitut prognostiziert für Österreich eine Wachstumsrate der Wirtschaftsleistung von 1,5% im Jahr 2010. Allerdings ist damit der Rückgang von 3,6% im Jahr 2009 nicht aufzuholen.¹

Damit verbunden ist eine Reduktion der Einnahmen für die Kommunen, vor allem bei den Ertragsanteilen aus dem Finanzausgleich, aber auch bei der Kommunalsteuer. Eine erwartete Erhöhung des Zinsniveaus für 2010 kann die Situation in Anbetracht nötiger Investitionen nochmals verschärfen. Ausgabenseitig wird für die Gemeinden ein Anstieg, vor allem in den Bereichen der sozialen Wohlfahrt und im Gesundheitswesen, prognostiziert.²

Diese finanziellen Rahmenbedingungen erfordern von den Gemeinden, dass zukünftige Leistungen und Finanzierungen einer genauen kurz- und mittelfristigen Planung unterzogen werden. Diese Planung muss einerseits das Leistungsprogramm innerhalb der Verwaltungseinheit selbst betreffen, aber selbstverständlich müssen auch Leistungen, und deren Finanzierung von ausgegliederten Gesellschaften einer Kommune einer Planung und Steuerung unterzogen werden. Darüber hinaus sollten die Finanzierungsströme zwischen Gemeinden und deren Tochterunternehmen³ verträglich für den Haushalt der Gemeinde und derart ausgestaltet sein, dass eine möglichst geringe Steuerlast seitens der Tochterunternehmen entsteht.

1.1 Problemstellung

Der Auftrag von Kommunen an Tochterunternehmen ist im Wesentlichen in Gesellschaftsverträgen beziehungsweise Errichtungserklärungen festgehalten. Betriebswirtschaftliche Vereinbarungen werden im Rahmen der jährlichen Budgetplanung, sowie in speziellen Finanzierungsvereinbarungen

¹ Vgl. Österreichische Nationalbank (2010), 16f.

² Vgl. Kommunalkredit Austria AG (2010), 19.

³ Eine Definition von Tochterunternehmen, die in dieser Arbeit behandelt werden sollen, erfolgt im Kapitel 2.2 Ausgliederungen.

getroffen, welche auch die mittelfristigen Planungsüberlegungen beinhalten können, aber nicht müssen.

Das Konzept des New Public Managements (NPM) fordert mittelfristige Vereinbarungen von Leistungen und deren Finanzierung ein. Schedler/Proeller sprechen in diesem Zusammenhang beispielsweise vom so genannten integrierten Aufgaben- und Finanzplan, der Kosten, Leistungen und Wirkungen der gesamten Verwaltungseinheit für die kommenden vier bis sechs Jahre darstellen soll. Dieser Aufgaben- und Finanzplan gilt allerdings nur für die interne Ebene der Verwaltung⁴

Durch adäquates Kontraktmanagement könnten mittelfristige Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen detaillierter als im oben genannten Aufgaben- und Finanzplan umgesetzt werden und die Tochtergesellschaften mit einbeziehen. Dabei sollten die finanziellen Schnittstellen derart ausgestaltet sein, dass gewollte Effekte auf den kameralen Haushalt der Gemeinde sowie auf den Jahresabschluss der Tochtergesellschaften entstehen.

1.2 Forschungsfrage, Zielsetzung

Die vorliegende Arbeit soll die Frage beantworten, warum mittelfristige Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen zwischen Gemeinden und deren Tochterunternehmen installiert werden sollten. Darüber hinaus soll dargestellt werden, welche Auswirkungen die unterschiedlichen Finanzierungsmöglichkeiten auf den städtischen Haushalt sowie die Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung der Tochterunternehmen haben. Außerdem werden auch steuerliche Aspekte in die Betrachtung der Finanzierungsmöglichkeiten mit einbezogen.

⁴ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 151ff.

1.3 Aufbau der Arbeit

Die Arbeit gliedert sich in vier Kapitel. Nach dem einleitenden ersten Kapitel liefert Kapitel zwei die thematischen Grundlagen, deren Erarbeitung für die Erstellung von Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen nötig ist. Zu Beginn werden die relevantesten Aspekte aus New Public Management beleuchtet. Dabei handelt es sich um die Themengebiete „Dezentrale Führungs- und Organisationsstruktur“, „Ergebnisorientierte Steuerung durch Leistungsvereinbarungen“ und „Stärkung der Führungsverantwortung durch Globalbudgetierung und Controlling“ wobei hier das Controlling beziehungsweise die Controllingdenkhaltung der Tochtergesellschaften selbst gemeint ist. Das folgende Kapitel „Beteiligungscontrolling“ widmet sich also mehr der Rolle des Controllings innerhalb der Gebietskörperschaft, das versucht einen Gesamtüberblick über sämtliche Beteiligungen zu erhalten. Im Kapitel „Public Governance“ wird nicht nur ein allgemeiner Überblick zum Thema gegeben, sondern es werden auch die Möglichkeiten vorgestellt, die ein Public Governance Kodex beziehungsweise Beteiligungsrichtlinien bieten können. Da es sich bei Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen um Verträge handelt ist die Erarbeitung des Themas Kontraktmanagement unerlässlich. Der folgende Teil aus Kapitel zwei behandelt die unterschiedliche mittelfristige Planung und Steuerung von privatwirtschaftlichen Gesellschaften und von Gemeinden. Während die Planung den privatrechtlichen Unternehmen freigestellt ist, ist die Planung der Gemeinden an unterschiedliche gesetzliche Regelungen gebunden. Es werden die wichtigsten Unterschiede herausgearbeitet und wichtige Hinweise gegeben, welche Auswirkungen die Planungsarten auf die Erstellung einer Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung haben können. Abgeschlossen wird Kapitel zwei durch einen Vergleich der unterschiedlichen Rechnungsstile von Gemeinden und ausgegliederten Tochtergesellschaften, also Kameralistik und Doppik.

Kapitel drei widmet sich konkret der Ausgestaltung der Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung. Zuerst werden die im Rahmen der aktuellen Gesetzgebung möglichen Finanzierungsarten genau beschrieben. Dies geschieht durch die Darstellung der Auswirkungen, die die Finanzierungs-

formen auf den Jahresabschluss der Tochtergesellschaften, sowie den kameralen Haushalt haben. Außerdem wird gezeigt, welche steuerrechtlichen Aspekte zu berücksichtigen sind. Der zweite Teil aus Kapitel drei stellt die weiteren wesentlichen Teile einer Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung, die aus dem Kapitel Kontraktmanagement abgeleitet wurden, dar, wobei der Schwerpunkt auf der Erarbeitung von Leistungen beziehungsweise Produkten liegt. An dieser Stelle wird auch der wichtige Aspekt der Wirkungsorientierung angesprochen.

Kapitel vier dient der Zusammenfassung der Arbeit, es wird ein Fazit gezogen und ein Ausblick gegeben.

1.4 Methode

Zum einen findet eine Analyse der aktuellen wissenschaftlichen Literatur sowie von wichtigen gesetzlichen Regelungen zu den relevanten Themen New Public Management, Public Governance, Kontraktmanagement, Kameralistik, externe bzw. interne Unternehmensrechnung inklusive der Bilanzierung von Zuschüssen sowie Steuerrecht statt.

Zum anderen erfolgt eine beispielhafte Darstellung der unterschiedlichen Finanzierungsformen. Diese gibt eine Übersicht über die unterschiedlichen Auswirkungen auf den kameralen Haushalt, die doppelte Buchführung und soll auch steuerliche Aspekte berücksichtigen. Zuletzt wird noch gezeigt, wie andere wichtige Bestandteile, wie die Vereinbarung von Produkten und Leistungen, in die Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung eingearbeitet werden können.

2 Ausgangslage

2.1 Wirtschaftliche Rahmenbedingungen für Gemeinden

Zunächst wird der Fokus auf die Einnahmensituation der Gemeinden gelegt. Die Einnahmen der laufenden Gebarung einer Gemeinde sind im Wesentlichen von vier Einnahmenposten, nämlich den eigenen Steuern, den Ertragsanteilen, den Gebühren für Gemeindeeinrichtungen sowie den Einnahmen aus Leistungen geprägt. Abbildung 1 zeigt den Verlauf der Einnahmenentwicklung aus der laufenden Gebarung aller österreichischen Gemeinden, ohne Wien. Im Jahr 2008 bildeten die genannten Posten gemeinsam rund 83% der laufenden Einnahmen.

Einnahmen laufende Gebarung Gemeinden ohne Wien	2005		2006		2007		2008	
	EUR Mio.	%	EUR Mio.	%	EUR Mio.	%	EUR Mio.	%
Eigene Steuern	2.412	21	2.514	21	2.650	21	2.745	21
Ertragsanteile	4.192	37	4.350	37	4.668	38	5.169	40
Gebühren für Gemeindeeinrichtungen	1.369	12	1.423	12	1.486	12	1.532	12
Einnahmen aus Leistungen	1.191	11	1.182	10	1.239	10	1.277	10
Einnahmen aus Besitz/wirtschaftl. Tätigkeit	431	4	489	4	567	5	472	4
Lfd. Transfereinnahmen Träger öffentl. Rechts	874	8	870	7	885	7	809	6
Sonstige laufende Einnahmen	823	7	889	8	882	7	885	7
Summe	11.292	100	11.718	100	12.377	100	12.889	100

Abbildung 1: Einnahmen der laufenden Gebarung der Gemeinden ohne Wien⁵

Wie in Abbildung 1 ebenfalls gut zu erkennen ist, sind die Ertragsanteile von enormer Bedeutung für die Einnahmensituation der Gemeinden. Außerdem ist abzulesen, dass die eigenen Steuern die zweitwichtigste Finanzierungsquelle für Gemeinden darstellen.

⁵ Abb. verändert entnommen aus: Kommunalkredit Austria AG (2010), 33.

Bei größeren Städten zeigen die Einnahmen der laufenden Gebarung ein ähnliches Bild, allerdings ist beispielsweise bei der Landeshauptstadt Linz der Anteil der eigenen Steuern an den Einnahmen der laufenden Gebarung etwas höher und beträgt rund 32% im Vergleich zu den 21% bei allen österreichischen Gemeinden ohne Wien.⁶

Die eigenen Steuern setzen sich aus verschiedenen Abgaben wie beispielsweise der Kommunalsteuer, der Grundsteuer oder anderen Verwaltungsabgaben zusammen.⁷ Abbildung 2 zeigt die Betragshöhe der Steuern, die durch die Gemeinden ohne Wien im Jahr 2008 eingehoben wurden, sowie deren relative Verteilung. Es zeigt sich eindeutig, dass die Kommunalsteuer, mit 63% Anteil am Gesamtaufkommen von eigenen Steuern, der mit Abstand wichtigste Posten innerhalb dieser Einnahmenkategorie ist.

Gemeindeabgaben der Gemeinden ohne Wien	2008	
	EUR Mio.	%
Kommunalsteuer	1.724	63
Grundsteuer	476	17
Interessentenbeiträge	266	10
Fremdenverkehrsabgabe	64	2
Sonstige Abgaben	195	7
Summe	2.725	100

Abbildung 2: Gemeindeabgaben der Gemeinden ohne Wien⁸

Ertragsanteile entstehen aus der Tatsache, dass die Gebietskörperschaften in Österreich nicht nur über eine eigene Abgabenhöhe verfügen, sondern dass daneben auch ein Steuerverbund besteht. Dies bedeutet, dass in den meisten Fällen der Bund Steuern einhebt und diese Einnahmen dann über bestimmte Regelungen, die im jeweils aktuellen Finanzausgleichsgesetz festgelegt werden, an die Gebietskörperschaften verteilt werden.⁹ Abgaben, die in diese Kategorie fallen, sind beispielsweise die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer oder die Umsatzsteuer.¹⁰

⁶ Vgl. Magistrat der Landeshauptstadt Linz (2009), V-13.

⁷ Vgl. Bauer/Hafner/Mitterer (2007), 310 und 188f.

⁸ Abb. verändert entnommen aus Kommunalkredit Austria AG (2010), 35.

⁹ Vgl. Bauer/Thöni (2008), 21.

¹⁰ Vgl. § 8 Abs 1 FAG 2008.

Wie bereits in der Einleitung erwähnt sind diese Einnahmen in hohem Maße vom steuerlichen Aufkommen und somit von der konjunkturellen Entwicklung der Volkswirtschaft abhängig. Dies gilt sowohl für die Ertragsanteile als auch in hohem Maße für die eigenen Steuern. Für die Jahre 2009 und 2010 ist somit, aufgrund der schwachen Wirtschaftsentwicklung, mit einem Einnahmerückgang seitens der Gemeinden zu rechnen.¹¹

Im Folgenden wird die Ausgabensituation der Gemeinden einer genaueren Betrachtung unterzogen. Wie in Abbildung 3 abzulesen ist, sind die wesentlichsten Ausgaben der Gemeinden in Österreich (ohne Wien) der Personal-, sowie Sachaufwand einerseits und andererseits die laufenden Transferausgaben an Träger des öffentlichen Rechts.

Ausgaben laufende Gebarung Gemeinden ohne Wien	2005		2006		2007		2008	
	EUR Mio.	%	EUR Mio.	%	EUR Mio.	%	EUR Mio.	%
Personalausgaben	2.643	26	2.680	26	2.756	26	2.901	25
Sachaufwand	3.539	35	3.676	35	3.739	35	3.970	34
Zinsen Finanzschuld	266	3	297	3	370	3	435	4
Lfd. Transferausgaben Träger öffentl. Rechts	2.223	22	2.371	23	2.501	23	2.668	23
Sonstige lfd. Transfers	789	8	751	7	754	7	848	7
Sonstige lfd. Ausgaben	644	6	644	6	670	6	690	6
Summe	10.104	100	10.419	100	10.791	100	11.512	100

Abbildung 3: Ausgaben der laufenden Gebarung der Gemeinden ohne Wien¹²

In Abbildung 4 ist ersichtlich, dass beispielsweise auch für die Stadt Wels die Transferzahlungen einen wesentlichen Anteil der Ausgaben der laufenden Gebarung ausmachen. Diese Transferzahlungen werden wesentlich durch die Landesgesetzgebung beeinflusst (Tertiärer Finanzausgleich). So werden beispielsweise Umlagen und Beiträge im Bereich Gesundheit, Bildung und Soziales (als Beispiele seien an dieser Stelle Beiträge zur Finanzierung der allgemeinen Sozialhilfe, der Chancengleichheit oder der Krankenanstalten genannt), die die Gemeinden zu leisten haben, in den Bundesländern unterschiedlich hoch angesetzt. Mit dieser Methodik können die Bundesländer ihre Mittelausstattung zu Lasten der Gemeinden verbessern. Beispielhaft

¹¹ Vgl. Kommunalkredit Austria AG (2010), 35.

¹² Abb. verändert entnommen aus: Kommunalkredit Austria AG (2010), 33.

sei erwähnt, dass die Stadt Wels beinahe 50% der Ertragsanteile über Transfers an das Land Oberösterreich weitergeben muss.¹³

Ausgaben laufende Gebarung Stadt Wels (Voranschlag 2010)	2010	
	EUR Mio.	%
Leistungen für Personal	63	35
Pensionen und sonstige Ruhebezüge	11	6
Bezüge der gewählten Organe	2	1
Gebrauchs- und Verbrauchsgüter, Handelswaren	4	2
Verwaltungs- und Betriebsaufwand	64	36
Zinsen für Finanzschulden	0	0
Laufende Transferzahlungen an Träger des öffentlichen Rechts	26	14
Sonstige laufende Transferausgaben	10	6
Gewinnentnahmen der Gemeinde von Unternehmungen	0	0
Summe	180	100

Abbildung 4: Ausgaben der laufenden Gebarung Stadt Wels¹⁴

Darüber hinaus wird über die Verschiebung von Zuständigkeiten bei Aufgaben, sowie durch Veränderungen in der Steuergesetzgebung, teilweise erheblicher Druck auf die finanzielle Situation der Gemeinden ausgeübt. Im ersten Fall werden Aufgaben an die Gemeinden übertragen, ohne dass eine adäquate finanzielle Mehrausstattung erfolgt. Als Beispiel sei an dieser Stelle das Pass- und Meldewesen genannt. Früher war der Bund für die Erfüllung dieser Aufgabe zuständig, heute sind es die Gemeinden. Im zweiten Fall werden durch die Kompetenz des Bundes Änderungen in der Steuergesetzgebung beschlossen, die den Bund nicht oder nur zum Teil betreffen.¹⁵

Der Saldo aus der Differenz der Einnahmen und der Ausgaben der laufenden Gebarung gibt den Hinweis in wie weit Gemeinden in der Lage sind, ihre laufenden Ausgaben durch laufende Einnahmen decken zu können. Aus den Abbildungen 1 und 3 ist errechenbar, dass die Gemeinden in Österreich (ohne Wien) einen positiven Saldo aufweisen. Ein Saldo von null bzw. unter null bedeutet, dass keine Mittel aus der laufenden Gebarung für die Finanzierung der Vermögensgebarung zur Verfügung stehen. Ein negativer Saldo deutet auf einen erhöhten Reformbedarf innerhalb der Gemeinde

¹³ Vgl. Pucher/Weninger (2008), 264f.

¹⁴ Vgl. Abb. verändert entnommen aus: Magistrat der Stadt Wels, VRV-Querschnitt (2010), 1.

¹⁵ Vgl. Pucher/Weninger (2008), 265ff.

hin.¹⁶ Der Voranschlag für das Jahr 2010 der Gemeinde Wels sieht beispielsweise einen negativen Saldo vor.

2.2 Ausgliederungen

In diesem Unterkapitel soll einleitend erklärt werden, welche Motive grundsätzlich für Ausgliederungen sprechen. Danach folgt eine Definition der ausgegliederten Einheiten einer Gebietskörperschaft in Form der Differenzierung in Public Sector Entities und Government Business Enterprises und es soll geklärt werden, welche Einheiten in der vorliegenden Arbeit behandelt werden.

Motive für Ausgliederungen

Grundsätzlich gibt es zwei Hauptmotive, die für Ausgliederungen sprechen, nämlich zum einen eine zu erhoffende Effizienzsteigerung bei der Aufgabenerfüllung durch die öffentliche Hand (Bsp.: Flexibilisierung durch privatrechtliche Dienstverträge, Steuerungs- und Kontrollerleichterung durch privatwirtschaftliche Organisationsstrukturen wie die doppelte Buchhaltung oder sich aus den Organisationsstrukturen ergebende schnellere Entscheidungswege)¹⁷ und zum anderen sind fiskalpolitische Motive zu nennen. So soll eine Entlastung der öffentlichen Haushalte erreicht werden. Steuerliche Vorteile wie beispielsweise die Möglichkeiten der Gruppenbesteuerung und des Vorsteuerabzugs können genutzt werden.¹⁸

Ein weiterer Aspekt, der für Ausgliederungen spricht, ist die Unterstützung durch Ausgliederungen bei der Erreichung der so genannten Maastricht-Kriterien, die im Stabilitäts- und Wachstumspakt zwischen den Teilnehmern an der Europäischen Währungsunion vereinbart wurden.¹⁹ Dies gilt vor allem für größere Gemeinden, die regelmäßig große Investitionen tätigen müssen und diese durch Schuldenaufnahme finanzieren. Bei der Errechnung des Finanzierungssaldos (Maastricht-Ergebnis) wird die Gebarung von Betrieben

¹⁶ Vgl. Bauer/Hafner/Mitterer (2007), 307.

¹⁷ Vgl. Pircher (2003), 21ff.

¹⁸ Vgl. Schmid (2008), 306.

¹⁹ Vgl. Wirtschaftskammer Österreich/Gewerkschaft Öffentlicher Dienst (2002), 4.

mit marktbestimmter Tätigkeit und anderen nur mit den Gewinnentnahmen berücksichtigt. Dies führt dazu, dass Gemeinden Aufgaben, die durch hohe Investitionskosten erfüllt werden müssen, in rechtlich eigene Gesellschaften ausgliedern.²⁰

Nach Meinung des Autors ist es allerdings irrelevant welche Motive für eine Ausgliederung gesprochen haben, denn in jedem Fall gilt es die Frage zu beantworten, wie die ausgegliederten Einheiten strategisch und betriebswirtschaftlich zu steuern sind. Die Gestaltung der Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen soll einen wesentlichen Teil zur Beantwortung dieser Frage beitragen. Darüber hinaus muss aber auch bedacht werden in wie weit sich unterschiedliche Formen der Finanzierung von Tochtergesellschaften auf das Maastricht-Ergebnis auswirken und mit fiskalpolitischen Vorgaben der Politik verträglich sind.

Public Sector Entities

Public Sector Entities sind im Wesentlichen die Körperschaften öffentlichen Rechts und somit auch die Gebietskörperschaften sowie diesen zuzurechnende Einheiten. Zu diesen Einheiten zählen auch ausgegliederte Einrichtungen wie beispielsweise Krankenanstalten, Universitäten oder Museen. Diese Einheiten werden als Betriebe oder sonstige Rechtsträger des öffentlichen Sektors klassifiziert und sind durch zwei Merkmale gekennzeichnet. Erstens ist eine dauernde öffentliche Finanzierung nötig um den Unternehmensfortbestand zu sichern und zweitens wird durch die unternehmerische Tätigkeit keine Gewinnerzielung angestrebt.²¹

²⁰ Vgl. Bauer/Hafner/Mitterer (2007), 314f.

²¹ Vgl. AFRAC (2010), 3f.

Government Business Enterprises

Government Business Enterprises hingegen verfolgen, durch ihre unternehmerische Tätigkeit, das Ziel Gewinne zu erwirtschaften oder zumindest ihre Kosten selbständig zu decken. Weitere Merkmale dieser Unternehmungen sind unter anderem, dass sie der Kontrolle einer Public Sector Entity unterliegen, aber nicht von einer anhaltenden öffentlichen Finanzierung zur Sicherung ihres Fortbestandes abhängig sind.²²

Unter Ausgliederung wird in der vorliegenden Arbeit die formelle Privatisierung einer staatlichen Tätigkeit verstanden. Dies bedeutet, dass sich die öffentliche Hand einer Rechtsform des Privatrechts bedient um ihre Aufgaben zu erfüllen, ohne dabei einen Privaten in die Erfüllung ihrer Aufgaben direkt mit einzubeziehen.²³

Wird in der vorliegenden Arbeit von öffentlichen Unternehmen, Ausgliederungen, Beteiligungen, Tochterunternehmen und so weiter gesprochen, so sind Unternehmen gemeint, die den Public Sector Entities oder den Government Business Enterprises zuzuordnen sind, die im beherrschenden Einfluss einer Kommune stehen. Der Schwerpunkt liegt allerdings auf den Betrieben oder sonstigen Rechtsträgern des öffentlichen Sektors, jene Betriebe also, die von einer laufenden Finanzierung der Gemeinde abhängig sind.

2.3 New Public Management (NPM)

Jene Aspekte des New Public Management, die die Steuerung und Finanzierung von ausgegliederten Einheiten einer Gemeinde besonders betreffen sind nach Meinung des Autors die dezentrale Führungs- und Organisationsstruktur, die ergebnisorientierte Steuerung durch Leistungsvereinbarungen sowie die Stärkung der Führungsverantwortung durch Globalbudgets und Controlling. Ziel der folgenden Unterkapitel ist es jene

²² Vgl. AFRAC (2010), 3f.

²³ Vgl. Pircher (2003), 18.

Gesichtspunkte dieser Teilbereiche darzustellen, die die Beantwortung der in der Einleitung formulierten Forschungsfrage erleichtern.

2.3.1 Dezentrale Führungs- und Organisationsstruktur

Das Konzept des New Public Management versucht die zentrale Verwaltungsführung, die vor allem dadurch geprägt ist, dass auch detaillierte Entscheidungen an der Verwaltungsspitze getroffen werden, dahin gehend zu verändern, dass Kompetenzen auf dezentrale Einheiten verteilt werden. Der Gedanke, der diesem Ansatz zu Grunde liegt ist jener, dass nur jemand, der für sein Handeln verantwortlich ist und bei ungünstigen Entwicklungen Konsequenzen zu tragen hat, effizient und effektiv arbeiten kann. Um den Überblick über die Kompetenz- und Verantwortlichkeitsverteilung zu behalten ist es sinnvoll, im System der Leistungserstellung einer Verwaltungseinheit eine Trennung in Leistungsfinanzierer, Leistungskäufer, Leistungserbringer und Leistungsabnehmer vorzunehmen. Dabei ist anzumerken, dass diese Trennung nur im Modell scharfe Grenzen aufweist.²⁴

Leistungsfinanzierer

Als Leistungsfinanzierer, vor allem in Kommunalverwaltungen, werden die gewählten, die Bürgerinnen und Bürger vertretenden, politischen Kräfte, also die Parlamente (Gemeinderäte) bzw. die Regierungsmehrheit (Stadtregierung) bezeichnet, da sie in einem hohen Maße das Leistungsangebot der Verwaltungseinheit bestimmen. Durch den Budgetierungsprozess üben die Leistungsfinanzierer eine wichtige Steuerungsfunktion aus. Die Diskussionen, das Budget betreffend, sollten sich nach NPM allerdings nicht an finanziellen Einzelpositionen aufhängen, sondern an der mittelfristigen Ausrichtung des Leistungsangebots.²⁵

²⁴ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 95f.

²⁵ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 100ff.

Leistungskäufer

Die Verwaltungsspitze übernimmt im Modell des New Public Management die Rolle des Leistungskäufers, der gegenüber dem Leistungsfinanzierer die Verantwortung trägt, das definierte Budget einzuhalten. Die Bezeichnung Leistungskäufer deutet bereits darauf hin, dass er für die Erbringung der Leistung nicht direkt verantwortlich ist, sondern gewährleisten muss, dass die Leistung in der richtigen Qualität und Quantität und zum richtigen Zeitpunkt erbracht wird, egal ob von der Verwaltungseinheit selbst oder durch Dritte. Der Leistungskäufer ist an den Ergebnissen, die der Leistungserbringer mit den eingesetzten Mitteln erzielt, interessiert und hat die Möglichkeit, über Vereinbarungen die mit dem Leistungserbringer über die Leistungserstellung geschlossen werden, hohen Einfluss zu nehmen.²⁶

Leistungserbringer und Leistungsabnehmer

Der Leistungserbringer ist für die Abgabe der, mit dem Leistungskäufer oder dem Leistungsfinanzierer in einem Kontrakt festgehaltenen Leistung an die Kundin oder den Kunden, also den Leistungsabnehmern, operativ verantwortlich. Leistungserbringer können ausführende Organisationseinheiten der Verwaltung selbst sein. Als Beispiele seien Ämter oder Dienststellen genannt. Allerdings vergibt der Leistungskäufer auch Aufträge an externe Partner wie Nonprofit-Organisationen, aber auch gewinnorientierte Unternehmen. Zu diesen externen Organisationen gehören auch die ausgegliederten Unternehmen der Verwaltungseinheit. Vor allem in diesen Organisationen obliegt dem Management eine hohe unternehmerische Verantwortung. Es muss durch eine eigene Strategieformulierung die Erstellung der Leistung sicherstellen. Um die Flexibilität der Leistungserbringer weiter zu fördern ist es notwendig, sie mit der Kompetenz auszustatten ihrerseits wieder Teile der Leistungserstellung auszulagern. Dies gilt vor allem für Einheiten mit einem großen Aufgabenbereich.²⁷

²⁶ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 103ff.

²⁷ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 106ff.

Die vorliegende Arbeit betrachtet nur die vertragliche Beziehung zwischen einer Gemeinde als Leistungsfinanzierer und Leistungskäufer und einer ausgegliederten Tochtergesellschaft in privatrechtlicher Ausprägung, die im Eigentum der Verwaltungseinheit steht, als Leistungserbringer.

2.3.2 Ergebnisorientierte Steuerung durch Leistungsvereinbarungen

Im Modell des New Public Management wird die Tradition der so genannten Inputsteuerung fallengelassen. Bei dieser Form der Steuerung werden durch ein demokratisches Verfahren Aufgaben definiert, die die Verwaltung zu erbringen hat. Dann werden in einem jährlichen Prozess die finanziellen Mittel sowie das Personal bereitgestellt, die nötig erscheinen um diese Aufgaben erfüllen zu können. Das neue Steuerungsmodell hingegen verknüpft die eingesetzten Mittel mit Wirkungen bzw. Produkten und Leistungen. In weiterer Folge kann dann von der Politik beziehungsweise der Verwaltungsspitze die Erreichung der gesetzten Ziele überprüft werden.²⁸ Daraus kann gefolgert werden, dass auch mit ausgegliederten Unternehmen Ziel- bzw. Leistungsvereinbarungen getroffen werden müssen.

Der Zielfindungsprozess stellt sich in der öffentlichen Verwaltung als relativ komplex dar. Im Folgenden werden die Gründe für diese Komplexität und Probleme, die sich daraus für die Operationalisierung von Zielsetzungen ergeben, kurz dargestellt:

- In Nonprofit-Organisationen, also auch in der öffentlichen Verwaltung, dominiert die Orientierung des Handelns an Sachzielen, also im Wesentlichen die Bedarfsdeckung der Bevölkerung. Diese gemeinwohlorientierten Sachziele lassen sich allerdings nur wenig detailliert ausformulieren und sind schwer messbar. Es wird versucht über Indikatoren auf die Zielerreichung zu schließen, allerdings ist die Auswahl und Kombination der Indikatoren nicht objektiv möglich. Als Folge dieser Messprobleme

²⁸ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 131f.

entstehen einerseits Steuerungs- und Kontrolldefizite und andererseits erschweren sie beispielsweise dem Management von öffentlichen Unternehmen ihren Erfolg anhand aussagekräftigen Zahlenmaterials zu dokumentieren.²⁹

- Die öffentliche Verwaltung sieht sich dem Problem des Zielpluralismus ausgesetzt. Als oberstes Ziel gilt die Erfüllung des öffentlichen Auftrags, nur setzt sich dieser Auftrag aus den Ansprüchen der unterschiedlichsten Stakeholder, beispielsweise einer Gemeinde, zusammen. Diese unterschiedlichen Anspruchsgruppen haben höchst differente Vorstellungen der Zielerreichung für eine Verwaltungseinheit.³⁰
- Die Zielsetzung für eine öffentliche Verwaltung erfolgt im Rahmen eines politischen Prozesses, indem die unterschiedlichsten Interessensgruppen versuchen ihre Position durchzusetzen und letztlich einen Konsens finden. Naturgemäß ist es einfacher diesen Konsens herzustellen, wenn die Formulierung der Ziele eher vage statt klar gehalten ist. Als Resultat entstehen für die Verwaltung nicht operationalisierte, qualitative Ziele, die einen gewissen Interpretationsspielraum zulassen.³¹

2.3.3 Stärkung der Führungsverantwortung durch Globalbudgetierung und Controlling

Die von New Public Management geforderte Neugestaltung des Budgetierungsprozesses betrifft in einem hohen Maße die internen Abteilungen einer Verwaltungseinheit. Für die in der vorliegenden Arbeit behandelten, ausgegliederten Gesellschaften ist, nach Meinung des Autors, die Veränderung wesentlich geringer ausgebildet, da jene Subventionen, die diese Gesellschaften von der Gebietskörperschaft erhalten, vom Prozedere her Globalbudgetüberlegungen ähneln.

²⁹ Vgl. Brede (2005), 15ff.

³⁰ Vgl. Langthaler (2003), 312.

³¹ Vgl. Langthaler (2003), 313f.

Im Folgenden werden die relevantesten Aspekte von Globalbudgetierung und Controlling herausgearbeitet, die für die Steuerung von Tochterunternehmen nötig erscheinen. Die Darstellung der wesentlichsten Inhalte des Beteiligungscontrollings erfolgt in einem eigenen Kapitel, da die Formulierungen zum Thema Controlling im folgenden Kapitel allgemein gehalten sind und in hohem Maße das Controlling innerhalb der Tochterunternehmen betreffen. Die Steuerungs- und somit auch Controllingaspekte aller Tochterunternehmen werden deshalb in einem eigenen Kapitel 2.4 „Beteiligungscontrolling“ erarbeitet.

2.3.3.1 Globalbudgetierung

Im Konzept der Globalbudgetierung wird dem Leistungserbringer eine Nettosumme für eine Leistungsperiode zur Verfügung gestellt. Mit diesen finanziellen Ressourcen muss der Leistungserbringer die mit dem Leistungskäufer vereinbarten Leistungen produzieren. Netto bedeutet in diesem Zusammenhang keine Abkehr vom Brutto-Prinzip in der Rechnungslegung, sondern heißt, dass der Leistungserbringer mehr Ressourcen einsetzen kann, sofern er diesen Mehraufwand über höhere Einnahmen abdecken kann. Das Verbot einer Verschiebung von finanziellen Ressourcen zwischen den verschiedenen Aufwandarten kann dabei nicht aufrechterhalten werden, da keine detaillierte Aufgliederung der Gesamtbudgetsumme vorgenommen wird. Diese Kontraktsumme ist allerdings für den Leistungserbringer bindend, solange der Leistungskäufer keine Veränderungen in Menge und Qualität der Leistung fordert. Wesentliche Vorteile des Systems der Globalbudgetierung sind eine Vergrößerung der Flexibilität der Leistungserbringer, eine Erhöhung der Motivation und Verantwortung der Mitarbeiter sowie eine zu erwartende Steigerung des Kostenbewusstseins. Die beiden wesentlichsten Nachteile der Globalbudgetierung sind erstens der auf den ersten Blick entstehende Kontrollverlust seitens der politischen Ebene und zweitens, dass eine Einführung von Kontrollmechanismen nötig ist, deren Betrieb einen höheren personellen und monetären Aufwand verursacht.³²

³² Vgl. Thom/Ritz (2008), 256ff.

2.3.3.2 Controlling

Die oben erwähnten Kontrollmechanismen, die aufgrund des Ansatzes der Globalbudgetierung nötig werden, sollen durch ein adäquates Controlling geleistet werden. Hier soll allerdings nicht der Eindruck entstehen, dass Controlling mit Kontrolle gleichgesetzt wird. Horváth bezeichnet Controlling in seiner Controllingdefinition als Unternehmenssteuerung und diese ist Managementaufgabe. Die unterschiedlichen Services des Controllers (Informationsservice, Entscheidungsservice, Koordinationservice) sollen dazu führen, dass sich Management und Mitarbeiter anhand von Plänen und der sich daraus ergebenden Ziele selbst kontrollieren können.³³

Thom/Ritz sehen, ähnlich wie Horváth oben, Controlling als einen Prozess an, der durch laufende Verarbeitung von Informationen die Kontrolle und Steuerung einer Verwaltungseinheit (beziehungsweise einer ausgegliederten Gesellschaft) ermöglichen soll. Der Erfolg der Verwaltungseinheit wird dabei immer an der Zielerreichung gemessen. Der Controllingprozess wird in die Einzelbereiche Informationsversorgung, Steuerung und Planung sowie Koordination unterteilt, wobei die Informationsversorgung als wichtigster Teilbereich angesehen werden kann. Außerdem wird Controlling nicht mit der Einführung von einem komplexen Instrumentarium gleichgesetzt, sondern als Denkhaltung betrachtet, die möglichst jeder Mitarbeiter der öffentlichen Verwaltung annehmen sollte.³⁴

Im Folgenden werden die von Thom/Ritz genannten Aufgaben des Controllings untersucht, und es wird auf Voraussetzungen, die in diesen Teilbereichen gegeben sein müssen, eingegangen.

Informationsversorgung

Wie bereits oben erwähnt gilt die Informationsversorgung als wichtigste Teilaufgabe des Controllings. Abbildung 5 zeigt den Controllingkreislauf, wie ihn der Kanton Zürich bei der Umsetzung der wirkungsorientierten Verwaltungsführung eingesetzt hat. Zunächst müssen nach diesem Modell

³³ Vgl. Horváth (2006), 19.

³⁴ Vgl. Thom/Ritz (2008), 172f.

Sollwerte bzw. Maßnahmen, die zur Erreichung dieser Sollwerte beitragen sollen, bestimmt werden. Dies kann nur durch den Einbezug von aktuellen Informationen passieren, die vom Controlling generiert werden müssen.³⁵

Nach dem Erfassen der Ist-Werte wird ebenfalls durch das Controlling ein Soll-Ist-Vergleich durchgeführt. Die darauf folgende Abweichungsanalyse liefert wiederum Informationen um, wie in Abbildung 5 zu sehen ist, entweder a) Steuerungsmaßnahmen zu treffen, wenn die Planungsannahmen keiner Veränderung unterzogen werden müssen, oder eben b) auch die Plan- bzw. Sollwerte adaptiert werden müssen.³⁶

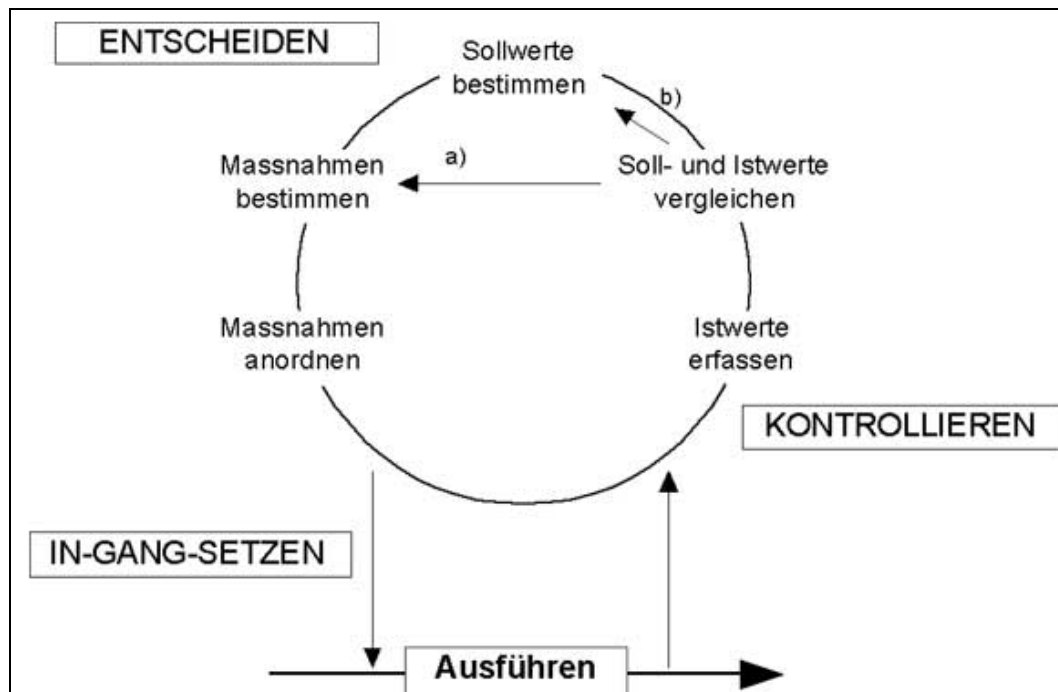


Abbildung 5: Controllingkreislauf Kanton Zürich³⁷

Als Informationsquelle dienen dem Controlling in hohem Maße die Kosten- und Leistungsrechnung (der Planung und Erfassung von Leistungen muss eine Einteilung in Produkten vorausgehen). Dabei ist es von hoher Bedeutung, dass nicht nur Ist-Kosten bzw. Ist-Leistungen erfasst werden, sondern dass diese Ist-Daten einer Plan-Kostenrechnung gegenübergestellt und die vorhandenen Abweichungen analysiert werden. Bei Abweichungs-

³⁵ Vgl. Thom/Ritz (2008), 173.

³⁶ Vgl. Kanton Zürich (2010).

³⁷ Abb. entnommen aus: Kanton Zürich (2010).

analysen ist darauf zu achten, dass die Verwaltungseinheit nur für Abweichungen zur Verantwortung gezogen wird, die für sie auch steuerbar sind. Ein weiterer Aspekt, der im Kapitel 3.2.1 „Wirkungsorientierung“ noch einer etwas genaueren Betrachtung unterzogen wird, ist jener, dass die Planungswerte aus einer Wirkungsorientierung resultieren sollten.³⁸

Das Berichtswesen muss empfängeradäquat ausgestaltet sein. So müssen alle wichtigen und neuen Aussagen dem Management zur Verfügung gestellt werden. Die Informationen müssen derart verdichtet sein, dass Entscheidungsträger keine Flut an Zahlen durchforsten müssen um strategische Beurteilungen fällen und Maßnahmen für die Zukunft setzen zu können. Dies stellt eine der Herausforderungen an das Berichtswesen dar. Für die Darstellung von Berichten eignen sich beispielsweise Cockpit-Systeme, die dem Betrachter einen Überblick über die relevantesten, aggregierten Daten geben, und nur bei Bedarf einen Einblick in tiefer gehendes Zahlenmaterial bieten. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass jene Berichte, die das Unternehmen verlassen und als Entscheidungsgrundlage von politisch Verantwortlichen dienen, bei sämtlichen Tochtergesellschaften so weit wie möglich vereinheitlicht sind. Diese Vereinheitlichung durchzusetzen ist, wie in Kapitel 2.4 „Kontraktmanagement“ nachzulesen, eine Aufgabe des zentralen Beteiligungscontrollings.³⁹

Steuerung und Planung

Wesentlichstes Element der Steuerung und Planung ist die Vorgabe von Zielen sowie die Analyse derer Erreichung. Einerseits sollen mit den Tochterunternehmen einer Gemeinde möglichst detaillierte Zielvorgaben erarbeitet werden, andererseits aber die Vorteile, die durch die Flexibilität des Managements von Beteiligungen entstehen, nicht durch eine zu detaillierte Vorgabe von Zielen konterkariert werden. Diesem Zwiespalt kann durch die Einführung von Kontraktmanagement entgegnet werden. Hierbei ist es erforderlich, dass diese Leistungsvereinbarungen in Zusammenarbeit von Leistungsfinanzierer, -käufer, und –erbringer (beziehungsweise politisch

³⁸ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 176ff.

³⁹ Vgl. Thom/Ritz (2008), 176ff.

Verantwortliche, Beteiligungsmanagement und Leitung der Beteiligungsunternehmen) ausgearbeitet werden und wie im Kapitel 2.3.3.1 „Globalbudgetierung“ bereits beschrieben, in der Formulierung von Global- und Ergebniszielen münden. Auf diese Ziele aufbauend entwickelt die Unternehmensleitung der Beteiligung Wirtschaftspläne, deren Ausgestaltung unter Punkt „Informationsversorgung“ bereits dargestellt wurde.⁴⁰ Zur genauen Ausgestaltung dieser Kontrakte wird an dieser Stelle auf das Kapitel 2.6 „Kontraktmanagement“ verwiesen.

Koordination

Das Resultat der Koordinationsfunktion des Controllings stellt die ergebnis- bzw. zielorientierte Ausrichtung sämtlicher Führungssysteme (Bsp.: Strategiesystem, Personalsystem,...) dar.⁴¹ Die Bedeutung der Koordinationsfunktion darf keinesfalls unterschätzt werden, allerdings entfällt hier eine detaillierte Darstellung, da nur wenig direkte Relevanz zur Thematik der vorliegenden Arbeit gegeben ist.

2.4 Beteiligungscontrolling

Wie bereits in der Einleitung erwähnt, sind aus Sicht des Autors die Controllingaufgaben der Tochtergesellschaft und der Gebietskörperschaft zu trennen, vor allem deshalb, da die Controllingtätigkeit der Kommune ein viel stärkeres Augenmerk auf die Ausrichtung der gesamten ausgegliederten Unternehmen, quasi dem Konzern legen muss. Sicherlich sind die Unternehmen von dieser „Controllingstrategie“ betroffen, da beispielsweise das Planungs- und Berichtswesen vereinheitlicht werden soll und somit auch Effekte auf das interne Berichtswesen der Unternehmen gegeben sind. Dabei sollte das Beteiligungsmanagement immer in der Lage sein, die Geschäftsführer der Beteiligungen über die Erreichung von Finanz- und Sachzielen beurteilen zu können. Wiederum gilt es zu erwähnen, dass vor allem die Menge und Qualität des Leistungsprogramms in der Hinsicht zu

⁴⁰ Vgl. Homan (2005), 196f.

⁴¹ Vgl. Horváth (2006), 107.

beurteilen ist, ob die Erfüllung des öffentlichen Zwecks (Wirkungsziele) erreicht wird, beziehungsweise wurde.⁴²

Nach Ade sind die Ziele des Beteiligungscontrollings die folgenden:⁴³

- Die zielorientierte Unterstützung der politischen- und Verwaltungsführung: Das Beteiligungscontrolling muss in der Lage sein, die richtige Informationsbasis zu schaffen, sie aufzubereiten und an die politische Führung beziehungsweise die Verwaltungsführung weiterzugeben, damit es dieser möglich ist, fundierte und zielgerichtete Entscheidungen zu treffen.
- Überwachung der Beteiligungsunternehmen: Dieser Punkt gilt vor allem für Kommunen mit einer großen Anzahl von Beteiligungen, die es begünstigt, dass der Überblick über sämtliche Beteiligungen verloren geht. Ziel muss es in diesen Fällen sein, dass das Beteiligungscontrolling durch ein funktionierendes Informationssystem jederzeit fähig ist, Missstände zu erkennen, damit zeitnah Gegenmaßnahmen gesetzt werden können.
- Anpassungsfähigkeit: Das Controlling soll derart ausgestaltet sein, dass Informationen bereits dann die politische Führung erreichen, wenn die in der Regel dynamischen Entwicklungen im Umfeld einer Gemeinde noch nicht zu möglichen negativen Konsequenzen geführt haben. Die Information muss also derart aktuell sein, dass die politische Führung nicht an rascher Anpassungsfähigkeit einbüßt.
- Koordinationsfähigkeit der politischen- Verwaltungsführung sicherstellen: Auch hier wird auf einen wesentlichen Punkt innerhalb der Informationsfunktion angesprochen. In den ausgegliederten Einheiten bilden sich Subführungssysteme aus, die nur schwer zu steuern sind und sich dem städtischen Einfluss entziehen können. Verdichtete Informationen, die

⁴² Vgl. Ade (2005), 29.

⁴³ Vgl. Ade (2005), 159f.

der politischen Führung bereitgestellt werden, sollen eine Koordination ermöglichen.

Aus strategischer Sicht ist das Beteiligungsmanagement vermehrt daran interessiert, dass die Wirkungsziele der Beteiligungen erreicht werden, allerdings sind auch betriebswirtschaftliche Überlegungen von Bedeutung. Da es zum einen Beteiligungen gibt, die von einer Bezuschussung abhängig sind und zum anderen solche, die Gewinne erwirtschaften können, ist es nur sinnvoll die Ergebnisse der Unternehmen zusammenzufassen und dadurch eine Gesamtsicht auf die Beteiligungen zu erhalten. Dabei sind einerseits die Zuschüsse so gering wie möglich zu halten und andererseits die Rendite des eingesetzten Kapitals bei „gewinnbringenden“ Unternehmen zu steigern. Die strategischen Vorgaben sind sodann in eine operative Planung zu transferieren. Dort werden also aus strategischen Zielen Ziele für Einnahmen, Ausgaben, Kosten, Erlöse und so weiter.⁴⁴

Als das wichtigste Instrument zur Planung der Tochterunternehmen kann seitens des Beteiligungsmanagements beziehungsweise –controllings die Bilanzplanung angesehen werden. Aus dem operativen Wirtschaftsplan lassen sich für jedes Tochterunternehmen Planbilanzen sowie Plan-Gewinn- und Verlustrechnungen erstellen, die für die Erreichung der vorgegebenen finanziellen Ziele einen sehr hohen Stellenwert einnehmen. Sicherlich sind diese Instrumente nur Teil eines gesamten Informationssystems, allerdings erlauben sie einen raschen, verdichteten Blick auf das Gesamtunternehmen, was sie zu sehr wertvollen Informationsträgern mit Prognose- und Lenkungs-funktion macht.⁴⁵

⁴⁴ Vgl. Ade (2005), 167ff.

⁴⁵ Vgl. Ade (2005), 172.

2.5 Public Governance

In diesem Unterkapitel wird zuerst allgemein erörtert warum Public Governance eine Weiterentwicklung von New Public Management darstellen kann und warum diese überhaupt nötig ist. Außerdem wird genauer auf die Public Corporate Governance eingegangen, da diese den wesentlichsten Teilaspekt aus Public Governance für die vorliegende Arbeit darstellt.

2.5.1 Überblick zu Public Governance

New Public Management wird als Möglichkeit gesehen auf Probleme, wie beispielsweise die Finanzknappheit in der öffentlichen Verwaltung durch Wirtschaftlichkeits-, Effizienz- und Effektivitätssteigerungen zu reagieren. Allerdings wurde nach der Implementierung von NPM-Instrumenten festgestellt, dass dieses Konzept alleine nicht für eine umfassende Modernisierung des staatlichen Handels ausreichend ist, da vor allem zwei Defizite im Modell des New Public Management festzustellen sind. Erstens wird die Gefahr gesehen, den Staat durch die NPM-Konzepte zu einem reinen Wirtschaftsunternehmen werden zu lassen, wodurch das staatliche Handeln auf seine ökonomische Ausrichtung reduziert wird. Wesentlich bei Reformbestrebungen des staatlichen Handels ist allerdings auch der Einbezug der Steuerungs- und Handlungsbeziehungen mit dem staatlichen Umfeld, also beispielsweise der privaten Wirtschaft, Nonprofit-Organisationen aber natürlich auch der Bürgerinnen und Bürger. Im Konzept des New Public Management ist die Orientierung an einem derart vielfältigen Umfeld nicht vorgesehen. Dies kann zu einer Diskrepanz der Zielvorstellungen von Managerinnen und Managern der öffentlichen Verwaltung und der politischen Instanzen führen. Während die Führungskräfte die Leistungserstellung möglichst effektiv und effizient gestalten wollen, kann die Politik nicht rein ökonomisch basierte Steuerungsentscheidungen treffen. Zweitens gelten, wie oben bereits angedeutet, im Konzept des NPM drei wesentliche Zielvorgaben, nämlich Wirtschaftlichkeit, Effizienz und Effektivität. Eine ethische Dimension besteht nicht. Vor allem die starke Regelgebundenheit sowie die Anreizstrukturen des NPM-Modells führen zu notwendigen

ethischen Verhaltensregeln für öffentlich Bedienstete, Führungskräfte der Verwaltung sowie für Politikerinnen und Politiker.⁴⁶

Die geforderte ganzheitliche Steuerung durch Public Governance ist durch verschiedene Anforderungen geprägt. So ist es nötig, dass die gesamte Organisation, also Politik, Verwaltung, öffentliche Unternehmen, in ein Steuerungssystem eingebunden wird. Dabei müssen auch Beziehungen zu externen Stakeholdern wie Bürgerinnen und Bürgern oder Vereinen in die Gestaltung des Steuerungssystems mit eingebunden werden. Weiters sind Instrumente nötig, durch die man in der Lage ist einerseits Input, Output und Outcome sowie andererseits die Qualität innerhalb der Organisation zu messen. Weitere Notwendigkeiten sind die mehrdimensionale Ausrichtung von Zielfestlegungen sowie deren Messung und die Integration von normativer, strategischer und operativer Ebene, die beispielsweise durch die Installation einer Balanced Scorecard möglich wird⁴⁷

Aus Sicht des Autors wird aus dem letzten Absatz klar, welche wesentliche Bedeutung die mittelfristige Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung zwischen den Gebietskörperschaften und den ausgegliederten Tochtergesellschaften erhalten, da sie es sind, die den Einbezug der Tätigkeit der öffentlichen Unternehmen in das strategische Konzept der Gesamtorganisation sicherstellen.

2.5.2 Public Corporate Governance

Corporate Governance beschäftigt sich mit der Steuerungskultur und den Steuerungsprinzipien von privatwirtschaftlichen Unternehmen. Entstanden ist die Diskussion über Richtlinien für „gutes“ unternehmerisches Handeln nach den wirtschaftlichen Turbulenzen um die großen Unternehmen Enron, Parmalat und anderer.⁴⁸

⁴⁶ Vgl. Rossmann (2005), 21f.

⁴⁷ Vgl. Biwald (2005), 172.

⁴⁸ Vgl. Rossmann (2005), 23.

In Deutschland begann dieser Prozess mit der gesetzlichen Festlegung von Vorschriften bezüglich der Transparenz und Kontrolle von Unternehmen, vor allem im Aktiengesetz. So wurde beispielsweise die Pflicht zur Berichterstattung des Vorstands an das Aufsichtsratsgremium erweitert oder die Frequenz von verpflichtenden Aufsichtsratssitzungen erhöht.⁴⁹

Die OECD (Organisation of Co-operation and Development) hat neben Regeln für corporate governance in privatwirtschaftlichen Unternehmen auch Richtlinien für öffentliche Unternehmen veröffentlicht, wobei keine wesentlichen Unterschiede bestehen. Diese Grundsätze sind keine starren Vorgaben seitens der OECD sondern zeigen, welche Aspekte für gute Unternehmensführung zu beachten sind und geben Regelungen vor, die umgesetzt werden könnten. Die Richtlinien sind in die folgenden sechs Unterkapitel gegliedert:⁵⁰

- Ensuring an Effective Legal and Regulatory Framework for State-Owned Enterprises
- The State acting as an Owner
- Equitable Treatment of Shareholders
- Relations with Stakeholders
- Transparency and Disclosure
- The Responsibilities of the Boards of State-Owned Enterprises

Kapitel 1 setzt sich also mit den rechtlichen Rahmenbedingungen auseinander. Richtlinien, die in diesem Kapitel enthalten sind, sind beispielsweise, dass der Staat die Rechtsform der öffentlichen Unternehmen derart ausgestalten soll, dass Gläubiger ihre Begehlichkeiten einfordern können oder gegebenenfalls auch ein Insolvenzverfahren initiieren können. Eine weitere Forderung ist, dass durch die Gesetzgebung genug Spielraum geschaffen werden muss, sodass die Betriebe zur Erreichung ihrer Unternehmensziele auch ihre Kapitalstruktur ändern dürfen.⁵¹

⁴⁹ Vgl. Ruter (2005), 164.

⁵⁰ Vgl. OECD (2010), 5.

⁵¹ Vgl. OECD (2010), 12.

Kapitel 2 weist darauf hin, dass der Staat ein stets informierter und aktiver Eigentümer sein soll. Er soll eine klare Eigentümerpolitik festlegen, die es der unternehmerischen Führung erlaubt transparent, überprüfbar, professionell und effektiv die Unternehmensziele zu verfolgen. In dieses Kapitel fallen beispielsweise auch die Hinweise, dass der Staat nicht in das operative Management der Unternehmung eingreifen soll und dem Führungs- bzw. Aufsichtsgremium seine Verantwortung zusteht und, dass der Staat deren Unabhängigkeit unterstützen soll. Weiters wird darauf hingewiesen, dass der Zugang zu Finanzierungsmitteln für öffentliche Unternehmen unter Bedingungen des Wettbewerbs erfolgen soll.⁵²

Kapitel 3 befasst sich mit der Behandlung der Eigentümer des jeweiligen Unternehmens und stellt fest, dass diese alle gleich behandelt werden sollen. Ein wesentlicher Aspekt dieses Kapitels ist auch, dass die Unternehmensführung von sich aus eine progressive Kommunikations- und Informationspolitik gegenüber den Eigentümern entwickeln soll, um größtmögliche Transparenz zu erreichen.⁵³

Kapitel 4 ist den anderen Stakeholdern der öffentlichen Unternehmung gewidmet. Im Wesentlichen sollte bereits die in Kapitel 2 erwähnte Eigentümerpolitik des Staates die verschiedenen Stakeholder identifizieren und auf deren Bedürfnisse eingehen. Die Unternehmensführung, vor allem bei größeren Unternehmen, sollte regelmäßig über die Beziehungen zu den relevanten Stakeholdern berichten.⁵⁴

In Kapitel 5 werden die Themen Transparenz und Veröffentlichungen noch einmal eigens behandelt, wobei grundsätzlich ein hoher Standard vorgegeben wird. Hier wird beispielsweise der Beteiligungsbericht angesprochen, der von einer zentralen Stelle, die für sämtliche Beteiligungen einer Gebietskörperschaft verantwortlich ist, in aggregierter Form jährlich zu erstellen ist. Außerdem sollte die Installation einer internen Revision vorgesehen sein, wobei große Unternehmen auch einer externen Überprüfung unterzogen

⁵² Vgl. OECD (2010), 13.

⁵³ Vgl. OECD (2010), 14.

⁵⁴ Vgl. OECD (2010), 15.

werden sollten. Der letzte Unterpunkt des Kapitels besagt, dass die öffentlichen Unternehmen wesentliche Informationen für den Staat, aber auch für die allgemeine Öffentlichkeit bereitstellen sollten. Zu diesen Informationen zählen beispielsweise die Unternehmensziele sowie deren Erreichung oder sämtliche finanzielle Unterstützungen, die vom Staat gewährt werden.⁵⁵

Abschließend werden in Kapitel 6 die Verantwortlichkeiten für das Aufsichtsgremium einer öffentlichen Unternehmung geklärt. Hier wird beispielsweise darauf hingewiesen, dass es dem Gremium möglich sein muss das Management zu ersetzen. Außerdem sollte es auch einen jährlichen Tätigkeitsbericht verfassen.⁵⁶

2.5.3 Public Corporate Governance Kodex / Beteiligungsrichtlinien

Ein Public Corporate Governance Kodex ist ein Schriftstück, das die Grundsätze der Unternehmensleitung und –kontrolle, wie im vorangegangenen Kapitel dargestellt, darlegt. Es ist möglich verschiedene Kodizes für verschiedene öffentliche Unternehmen zu erstellen. Sinnvoller erscheint allerdings die Methode, dass ein Kodex entwickelt wird, der für alle öffentlichen Unternehmen, zumindest von einer Gebietskörperschaft gilt. Bei der Erstellung dieses Kodex sind die wichtigsten Entscheidungsträger in Bezug auf öffentliche Unternehmen mit einzubeziehen (Politik, Verwaltungsspitze, Verwaltung [Beteiligungsmanagement und Vertreter der Fachresorts], Aufsichtsrat, Geschäftsführung).⁵⁷

Als Beispiel für einen Public Corporate Governance Kodex sei an dieser Stelle jener Kodex genannt, der am 1. Juli 2009 von der deutschen Bundesregierung beschlossen wurde und für sämtliche Unternehmen gilt, an denen der Bund beteiligt ist und die nicht börsennotiert sind. (Für börsennotierte Unternehmen gilt der deutsche Corporate Governance Kodex.) In

⁵⁵ Vgl. OECD (2010), 16.

⁵⁶ Vgl. OECD (2010), 17.

⁵⁷ Vgl. Ruter (2005), 165ff.

diesem Fall muss ein Unternehmen Begründungen abgeben, warum es von Punkten des Schriftstücks abweicht. Der Kodex beinhaltet unter anderem auch Regelungen bzw. Offenlegungspflichten von Managementvergütungen und definiert die Rolle der Anteilseigner klar.⁵⁸

Teilweise synonym mit dem Public Corporate Governance Kodex verwendet werden die Beteiligungsrichtlinien, die von Städten veröffentlicht werden und den Umgang mit deren Beteiligungen regeln. Allerdings ist aus Sicht des Autors festzustellen, dass die von Kommunen veröffentlichten Beteiligungsrichtlinien zum einen konkreter gehalten sind als die Kodizes und zum anderen beziehen sie sich in hohem Maße auf das Beteiligungsmanagement seitens der Kommune während sich die Kodizes eher auf das Management der Beteiligungen selbst beziehen

Um sich praxisorientiert ein Bild von Beteiligungsrichtlinien machen zu können werden im Folgenden kurz die wichtigsten Inhalte der Beteiligungsrichtlinien der Landeshauptstadt Düsseldorf angeführt.

Die Beteiligungsrichtlinien der Stadt Düsseldorf sind in zwei Abschnitte gegliedert. Im ersten Teil werden die Aufgaben des Beteiligungsmanagements festgehalten, im zweiten werden der Geltungsbereich sowie die Zuständigkeit geregelt. Die Hauptaufgaben des Beteiligungsmanagements sind demnach:

- die Ausgestaltung der Gesellschaftsverträge und Satzungen
- die Steuerung und Kontrolle der Beteiligungsunternehmen
- das Einfordern der Installation von Steuerungs- und Kontrollinstrumenten
- die Prüfung und Vertretung der finanziellen Verknüpfungen innerhalb der Verwaltung und gegenüber den politischen Gremien
- die Koordinationsfunktion
- das Erstellen eines Beteiligungsberichts und weiteres Berichtswesen

⁵⁸ Vgl. deutsches Bundesministerium der Finanzen (2010)

- die Bestimmung des Abschlussprüfers in Abstimmung mit dem Führungsgremium der Beteiligung
- das Geben von Hilfestellung in finanz- und betriebswirtschaftlichen Fragestellungen an die städtischen Vertreter in den Aufsichtsräten, damit diesen die Überwachung der Geschäftsführung erleichtert wird.⁵⁹

Aus Sicht des Autors können ein Public Corporate Governance Kodex, beziehungsweise das Vereinbaren von Beteiligungsrichtlinien, einen wesentlichen Beitrag zur Erhöhung der Transparenz der Tätigkeit von öffentlichen Unternehmen liefern. Zusätzlich zu den geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen kann durch einen Kodex oder Beteiligungsrichtlinien auch festgelegt werden wie ein öffentliches Unternehmen zu steuern ist und welche Kontrollinstrumente zu installieren sind. Es wird auch der Raum geboten um Normen vorzugeben, wie Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen zu vereinbaren sind.

2.6 Kontraktmanagement

In Kapitel 2.3.1 „Dezentrale Führungs- und Organisationsstruktur“ wurde eine Einteilung der verschiedenen Ebenen im System der Leistungserstellung einer Verwaltungseinheit vorgenommen. Zwischen diesen verschiedenen, auch hierarchisch abgestuften, Ebenen kann durch Kontraktmanagement ein transparentes Auftraggeber- und Auftragnehmeverhältnis geschaffen werden. Dabei sollten sich die Vereinbarungen, die zwischen diesen Ebenen getroffen werden, stets an Ergebnissen beziehungsweise Zielen orientieren. Die Kontrakte sollten dabei nicht durch ein Top-Down-Verfahren von der politischen Führung abwärts den hierarchisch niedrigeren Einheiten vorgeschrieben, sondern in einem Gegenstromverfahren gemeinsam erarbeitet werden.⁶⁰

⁵⁹ Vgl. Stadt Düsseldorf (2010).

⁶⁰ Vgl. Maimer/Wirth (2003), 31.

2.6.1 Kontraktmanagementsystem

Ein Kontraktmanagementsystem stellt den hierarchischen Aufbau von Kontraktbeziehungen dar. Abbildung 6 zeigt diese Beziehungen sowie die beteiligten Akteure der einzelnen Ebenen.

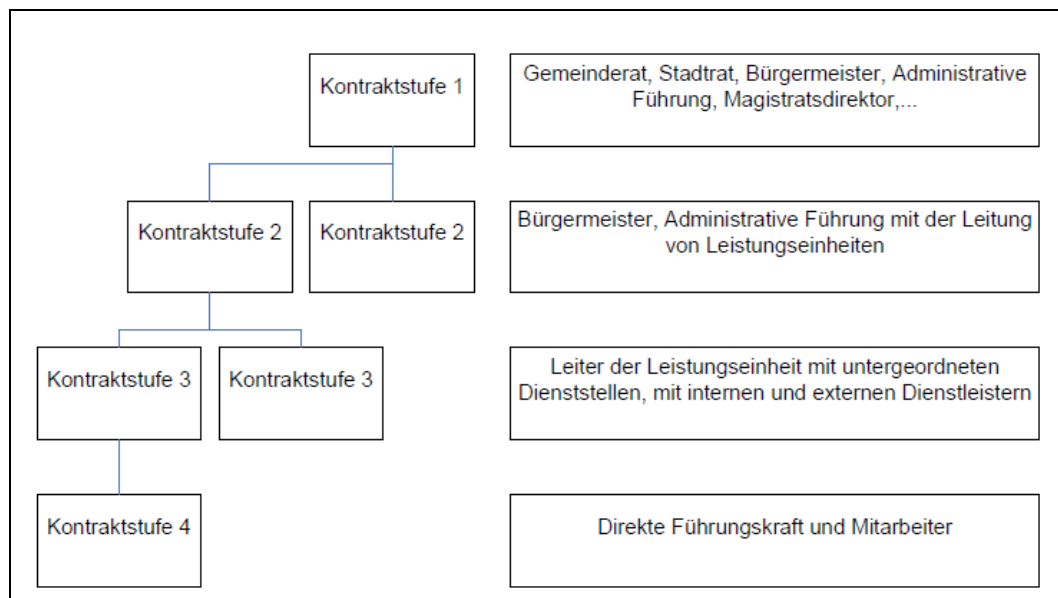


Abbildung 6: Stufen und Akteure des Kontraktmanagements⁶¹

Grundsätzlich unterscheiden sich die Kontrakte auf den unterschiedlichen Ebenen vor allem durch ihren Anteil an strategischen und operativen Zielsetzungen. So werden auf Kontraktstufe eins im Wesentlichen wichtige strategische Ausrichtungen zwischen politischer Führung und der Verwaltungsspitze vereinbart, in der zweiten Stufe sollten daraus konkrete Leistungen entwickelt werden, die von der Verwaltung zu erstellen sind. Hier gilt es auch die Erwartungen seitens der Politik bezüglich Qualität und Quantität, aber auch bezüglich weiterer Erwartungen, wie beispielsweise an die Kundenzufriedenheit, abzuklären und diese in den Kontrakten zu verarbeiten. In Stufe drei werden die Leistungen noch detaillierter dargestellt und die Heterogenität der beteiligten Akteure nimmt zu, so können hier beispielsweise auch externe Anbieter als Kontraktpartner in Erscheinung treten. Durch Kontraktstufe vier wird das Konzept des Führens nach Ergebnissen oder Zielen bis zur einzelnen Mitarbeiterin beziehungsweise

⁶¹ Abb. verändert entnommen aus: Maimer/Wirth (2003), 36f.

zum einzelnen Mitarbeiter fortgeführt. In der Regel werden auf dieser Ebene im Mitarbeiterinnen- beziehungsweise Mitarbeitergespräch Leistungsziele zwischen Führungskraft und Mitarbeiterin oder Mitarbeiter vereinbart.⁶²

Nach Meinung des Autors können öffentliche Unternehmungen nur auf Ebene der Kontraktstufe zwei, als eigene Leistungseinheit, in das Kontraktssystem aufgenommen werden. Im Gegensatz zu externen Unternehmen, mit denen auch auf der Kontraktstufe drei, also mit der Leitung von Leistungseinheiten innerhalb der Verwaltung, Kontrakte zustande kommen können, trifft bei Tochterunternehmen die Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen im Wesentlichen der Gemeinderat beziehungsweise der Bürgermeister. Der Verwaltungsspitze kommt allerdings die wesentliche Aufgabe der Vertragsvorbereitung zu.

In diesem Zusammenhang ist es ebenfalls wichtig zu erwähnen, dass die Vereinbarungen innerhalb der Verwaltung keine juristisch bindenden Verträge bilden, sondern eher als Management-Vereinbarung zu sehen sind. Kontrakte mit externen Partnern sind in der Regel bindende Verträge.⁶³

2.6.2 Kontraktinhalte

Die Inhalte betreffend kann zwischen zwei Kontraktarten unterschieden werden. Einerseits gibt es Rahmenvereinbarungen bzw. Rahmenkontrakte, die die wesentlichen Aspekte der strategischen Orientierung beinhalten und andererseits die operativen Jahreskontrakte, die wesentlich detaillierter ausgestaltet sind. Wie der Name schon sagt werden die Jahreskontrakte auf ein Jahr befristet abgeschlossen. Die Rahmenvereinbarungen können wesentlich länger gültig sein, beispielsweise für vier Jahre oder eine Legislaturperiode.⁶⁴

Nach Meinung des Autors ist bei der inhaltlichen Ausgestaltung der Kontrakte darauf zu achten, dass, sollten ein Corporate Governance Kodex

⁶² Vgl. Maimer/Wirth (2003), 34ff.

⁶³ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 156.

⁶⁴ Vgl. Maimer/Wirth (2003), 38f.

beziehungsweise Beteiligungsrichtlinien existieren, deren normative Vorgaben auch eingehalten werden. Hier wird klar, dass der Corporate Governance Kodex oder Beteiligungsrichtlinien für alle Unternehmen gelten, ein Rahmenkontrakt hingegen mit jedem einzelnen Unternehmen abgeschlossen werden sollte.

Abbildung 7 zeigt einen Raster, der die möglichen Inhalte von Rahmenvereinbarungen und Jahreskontrakten zeigt. Selbstverständlich können diese Inhalte in den verschiedenen Bereichen, in denen Kontrakte zum Einsatz kommen, sehr unterschiedlich sein. Wesentlich ist, dass sämtliche Kontrakte von der Verwaltungsführung (in der Regel, von der Abteilung Beteiligungsmanagement) vorbereitet werden.⁶⁵

Wie aus dem Raster einfach abzuleiten ist, ist die Erarbeitung von Produkten und Produktgruppen eine Grundvoraussetzung für funktionierendes Kontraktmanagement, aber auch generell für das Funktionieren des Steuerungsmodells im New Public Management. Dabei sollten für jedes Produkt oder für jede Leistung ein Sach- bzw. Wirkungsziel sowie ein operatives Leistungsziel im Kontrakt festgehalten werden.⁶⁶

⁶⁵ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 156.

⁶⁶ Vgl. Maimer/Wirth (2003), 43.

Rahmenkontrakt

1. *Hinweise auf generelle Regelungen (Verordnungen etc.)*
2. *Kontraktparteien*
3. *Dauer des Rahmenvertrags*
4. *Produktgruppen mit*
 - *Operativen Zielen*
 - *Zielgruppen, Abnehmer der Produkte*
 - *Zugang zu den Produkten*
 - *Leistungen an Dritte*
5. *Besondere Regelungen*
 - *Personal*
 - *Obligatorische Leistungen (Gewinnvortrag)*
 - *Kommerzielle Leistungen (Umsatzlimite für kommerzielle Betätigung)*
 - *Investitionen und Anlagenbenützung*
 - *Zahlungskonditionen*
 - *Beiträge an und von Dritten (Subventionen)*
 - *Versicherungen*
6. *Kompetenzen und Kompetenzvorbehalte*
 - *Kontrolle bei Privaten*
 - *Subkontrakte*
7. *Qualitätssicherungsmaßnahmen*
8. *Änderungen und Auflösung des Kontrakts*

Jahreskontrakt

1. *Übersichtsliste der Produkte nach Produktgruppen, mit Menge, Erlösen und Kosten (netto)*
2. *Kontraktsumme*
3. *Jahresziele für Spezialprojekte*

Abbildung 7: Raster für Rahmen- und Jahreskontrakte⁶⁷

Die Zielerreichung muss natürlich auch kontrolliert werden. Im Fall der operativen Leistungsziele ist die Ableitung von Kennzahlen aus einer ausgebauten Kosten- und Leistungsrechnung das wichtigste Instrument. Die Erreichung der Wirkungsziele kann meist nur anhand von Indikatoren, die beispielsweise aus Kundenbefragungen abgeleitet werden können, überprüft werden. Für die Erreichung bzw. Nichterreichung der festgehaltenen Ziele sind Anreiz- und Sanktionsmechanismen vorzusehen, so kann ein erreichtes oder übertroffenes Ziel zur Erhöhung der Autonomie einer Verwaltungseinheit oder zu monetären Vorteilen führen. Sanktionen betreffen meist die Einschränkung von Entscheidungskompetenzen.⁶⁸

⁶⁷ Abb. entnommen aus: Schedler/Proeller (2006), 158.

⁶⁸ Vgl. Maimer/Wirth (2003), 42f.

Werden bilanzielle Vorgaben seitens der Gebietskörperschaft in den Kontrakt aufgenommen so steht man vor dem Problem, dass die Unternehmen eine unterschiedliche finanzielle Leistungsfähigkeit aufweisen. Dies liegt an den unterschiedlichen Entwicklungsstadien in dem sich die Unternehmen befinden, oder schlicht an den zu erbringenden Leistungen. Demnach sind für die Vereinbarung des bilanziellen Ergebnisses, Abstufungen vorzunehmen, die nach Ade wie folgt ausgestaltet sein können.⁶⁹

- Erwirtschaftung eines Jahresgewinns. Hier wird von wirtschaftlichen Unternehmen ausgegangen, die beispielsweise dem Bereich der Versorgungsunternehmen entstammen.
- Deckung der Kosten im betriebswirtschaftlichen Sinne, wobei eine angemessene Verzinsung des im Betrieb eingesetzten Kapitals einkalkuliert werden soll. Diese Art der Zielvereinbarung ist für Unternehmen sinnvoll, die mit kostendeckenden Entgelten arbeiten können beziehungsweise müssen. Als Beispiel sei die Abfallbeseitigung genannt.
- Deckung der Kosten ohne Verzinsung des Eigenkapitals. Ist eine volle Kostendeckung nicht möglich könnte diese Art der Zieldefinition einer Vereinbarung eines Zuschusses vorzuziehen sein.
- Deckung der Kosten ohne Verzinsung des im Anlagevermögen gebundenen Kapitals. Dieser Zielwert kann bei Betrieben eingesetzt werden, dessen im Anlagevermögen gebundenes Kapital nicht verzinst werden soll oder kann. Beispiele für solche Anlagen sind Eishallen oder Schwimmbäder.
- Deckung der Kosten ohne Verzinsung und Abschreibung des im Anlagevermögen gebundenen Kapitals. Diese Art der Zielvereinbarung wäre etwa für Freizeitparks denkbar.

⁶⁹ Vgl. Ade (2005) 178f.

- Deckung der Kosten ohne laufende Instandhaltung, Abschreibung und Verzinsung des Anlagevermögens
- Einhaltung vorher festgelegter Zuschussbeträge fallend, gleich bleibend oder steigend, bzw. vorher festgelegter Zuschussanteile an den Gesamtkosten

Diese bilanziellen Ziele sind für das Beteiligungsmanagement und Beteiligungscontrolling sicher von enormer Bedeutung und auch aus Sicht des Autors können diese Zielvorgaben eine Berechtigung haben, da sie zur Steuerung aller Unternehmen einer Kommune nötig sind. Allerdings stellen sie doch nur Formalziele dar. Damit wird, nach Meinung des Autors, das Konzept der Wirkungsorientierung konterkariert.

2.7 Mittelfristige Unternehmensplanung

In Kapitel 2.3.3.2 „Controlling“ wurde bereits darauf hingewiesen, dass eine ergebnisorientierte Steuerung nur möglich ist, wenn einerseits Ziele erarbeitet werden und andererseits die Erreichung dieser Ziele auch gemessen wird. Mögliche Abweichungen bei der Zielerreichung sollen zu Maßnahmen führen, die eine bessere Zielerreichung ermöglichen. In diesem Kapitel soll nun geklärt werden, welche Instrumente und Voraussetzungen nötig sind, um eine ergebnisorientierte Steuerung durchführen zu können.

In der Unternehmensplanung können verschiedene Planungsstufen unterschieden werden, nämlich die strategische Planung, die operative und die taktische Planung. Dabei ist die strategische Planung langfristig, also an den nächsten fünf bis zehn Jahren orientiert, die operative Planung leitet sich aus der strategischen Planung ab, wird wesentlich detaillierter, für einen kürzeren Zeitraum bis ungefähr fünf Jahre, ausgestaltet. Die taktische Planung orientiert sich sehr kurzfristig an Zeiträumen von etwa einem Monat.

Wer für die einzelnen Planungsstufen zuständig ist, variiert von Unternehmen zu Unternehmen und ist wesentlich von der Unternehmensgröße abhängig.⁷⁰

Das Rollenverständnis im New Public Management von Politik und Verwaltung geht davon aus, dass die Politik einerseits stark in die Erarbeitung von strategischen Vorgaben eingebunden wird (strategische Planung) und sie andererseits die Ergebnisse der Leistungserstellung kontrollieren soll (operative Planung). Es muss daher für die öffentlichen Unternehmen geklärt werden, welche Personen und Instanzen für die Durchführung der Planung und Kontrolle in den unterschiedlichen Planungsstufen verantwortlich sind.⁷¹

Nach Meinung des Autors muss jedenfalls sichergestellt sein, dass die politischen Entscheidungsträger, in ihrer Rolle als Eigentümerversorger oder Aufsichtsräte, hohen Einfluss auf die strategische Ausrichtung der Beteiligungsunternehmen ausüben können und sämtliche Informationen zur Kontrolle der Zielerreichung, in auf sie zugeschnittener Form, zur Verfügung gestellt bekommen.

Die vorliegende Arbeit soll als Resultat die Möglichkeiten der Darstellung von mittelfristigen Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen mit öffentlichen Unternehmen aufzeigen. Somit konzentriert sich der Autor in diesem Kapitel auf die Darstellung der operativen Planung, da sie den nötigen Finanzierungsbedarf einer öffentlichen Unternehmung für die kommenden Geschäftsjahre darstellen kann und wichtige Informationen zur Zielerreichung liefert.

Aus Sicht des Autors kommt dem Liquiditätsplan in der Planung von öffentlichen Unternehmen eine herausragende Bedeutung zu, da aufgrund der Ergebnisse aus dieser Finanzplanung die Finanzierungsvereinbarungen zwischen Eigentümer und öffentlichem Unternehmen zu treffen sind, also wann, in welcher Form und in welcher Höhe Finanzierungen erfolgen.

⁷⁰ Vgl. Ehrmann (2007), 21f.

⁷¹ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 89.

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist erst als zukunftsorientierte Planungsrechnung ein Steuerungsinstrument, da mit dieser Planungsrechnung grundsätzliche Informationen für Unternehmensentscheidungen bereitgestellt werden. Die Kosten- und Leistungsrechnung muss derart ausgestaltet sein, dass sie Informationen liefert in wie weit unternehmerische Handlungen vorteilhaft in Bezug auf an- und wegfallende Kosten bzw. an- und wegfallende Erlöse sind.⁷²

In den beiden letzten Absätzen wurden bereits wesentliche Voraussetzungen genannt, die für die Planung unersetzlich sind wie beispielsweise eine funktionierende, gut ausgebaute Kosten- und Leistungsrechnung, also Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung. Es empfiehlt sich darüber hinaus eine Erweiterung zur Kostenträgererfolgsrechnung, die den Erfolg von einzelnen Artikeln bzw. Produkten (oder Leistungen) darstellen kann und zu einer Periodenerfolgsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren. Dabei wird der Unternehmenserfolg ermittelt und zwar, im Gegensatz zur Periodenerfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren, nicht durch den Vergleich der gesamten Periodenerlöse mit den gesamten Periodenkosten sondern durch die Summierung aller Kostenträgerstückfolge. Diese Methode erlaubt eine Differenzierung des Periodenergebnisses.⁷³

Aus Sicht des Autors ist es nötig an dieser Stelle noch einmal darauf hinzuweisen, dass die Leistungen zwar gerechnet und ihren Kosten gegenübergestellt werden können, sofern Entgelte für diese Leistungen zu zahlen sind, es gilt aber darauf zu achten, dass die Höhe dieser Entgelte politisch oder gesetzlich vorgegeben werden kann. Man kann dennoch den Beitrag der Produkte und Leistungen zur Unternehmensfinanzierung errechnen, viel wesentlicher erscheint allerdings die Relation Kosten, Entgelte und Beitrag zur Erreichung der Wirkungsziele, getrennt für jede Leistung.

⁷² Vgl. Seicht (2001), 24.

⁷³ Vgl. Seicht (2001), 68ff.

Darüber hinaus sind für die Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen vor allem die bereichsübergreifenden Planungsinstrumente Investitionsplanung, Personalkostenplanung, Finanzplanung, Kosten- und Ergebnisplanung von erhöhter Relevanz und sollen deshalb im Folgenden kurz dargestellt werden.

Investitionsplanung

Ein so genanntes Investitionsprogramm, das aus der strategischen Planung ableitbar ist, sollte für das kommende Planjahr, sowie die darauf folgenden Jahre erstellt werden. Das Investitionsprogramm soll sowohl die nötigen Auszahlungen für die jeweiligen Investitionsobjekte darstellen, als auch die zu erwartende Rentabilität. Die Realisierbarkeit des Investitionsprogramms ist in hohem Maße vom Finanzplan abhängig. Investitionsentscheidungen sollten unter Zuhilfenahme der Methoden der statischen oder dynamischen Investitionsrechnung getroffen werden. Aus strategischer Sicht gilt es selbstverständlich vor Investitionsentscheidungen die Frage zu beantworten, ob die Investition überhaupt nötig ist, wann sie nötig ist, ob es Alternativen gibt und ob die Finanzierung gesichert ist.⁷⁴

Personalkostenplanung

In die Personalkostenplanung gehen nicht nur die Lohn- und Gehaltskosten ein, sondern auch die Personalerhaltungskosten, wie Personalbeschaffungs- oder Personalversetzungskosten und die Personalentwicklungskosten, also die Aus-, Weiter- und Umschulungskosten, wobei in der Regel die Lohn- und Gehaltskosten die weitaus größten Kostenfaktoren in den Unternehmen bilden.⁷⁵

Finanzplanung

Die Finanzplanung hat eine Reihe von Aufgaben und ist auch für die mittelfristige Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung von großer Bedeutung. Zu den wichtigsten Aufgaben zählen die Sicherung der finanziellen Stabilität, die Sicherung der Liquidität oder die Vorbereitung der Kapitalbeschaffung. Der Finanzplan selbst enthält sämtliche Ein- und

⁷⁴ Vgl. Ehrmann (2007), 354.

⁷⁵ Vgl. Ehrmann (2007), 371f.

Auszahlungen des Unternehmens und liefert eine Prognose zur finanziellen Entwicklung des Unternehmens. Er stellt die Einnahmen und Ausgaben eines Unternehmens gegenüber. In der Grundstruktur wird von einem Zahlungsmittelanfangsbestand ausgegangen, durch Addition der monatlichen Einnahmen und Subtraktion der monatlichen Ausgaben wird der Zahlungsmittelendbestand zu jedem Monatsende beziehungsweise zum Jahresende errechnet. Somit kann auch der Kapitalbedarf durch den Finanzplan dargestellt werden.⁷⁶

Im Finanzplan müssen Ein- und Ausgaben prognostiziert werden, wodurch eine gewisse Unsicherheit entsteht, da diese nicht in ihrer erwarteten Höhe eintreffen müssen. Diesen Unsicherheiten kann man mit unterschiedlichen Methoden begegnen. Natürlich ist das Bilden von Liquiditätsreserven eine Möglichkeit um auf negative Entwicklungen vorbereitet zu sein. Eine weitere Möglichkeit ist die Erarbeitung von Szenarioplänen, so kann bei abweichenden Entwicklungen sofort auf Planungsmaterial mit optimistischeren oder pessimistischeren Planungsprämissen zurückgegriffen werden. Durch eine rollierende Planung werden die Planwerte durch ständige Planüberprüfung von Periode zu Periode verbessert. Abbildung 8 zeigt ein Schema für eine rollierende Fünfjahresplanung in dem im Prinzip jährlich eine Fünfjahresplanung vorgenommen wird, indem die schon bestehende Planung um ein Jahr erweitert und die kommenden Planungsperioden verfeinert werden.⁷⁷

⁷⁶ Vgl. Ehrmann (2007), 380.

⁷⁷ Vgl. Ehrmann (2007), 399.

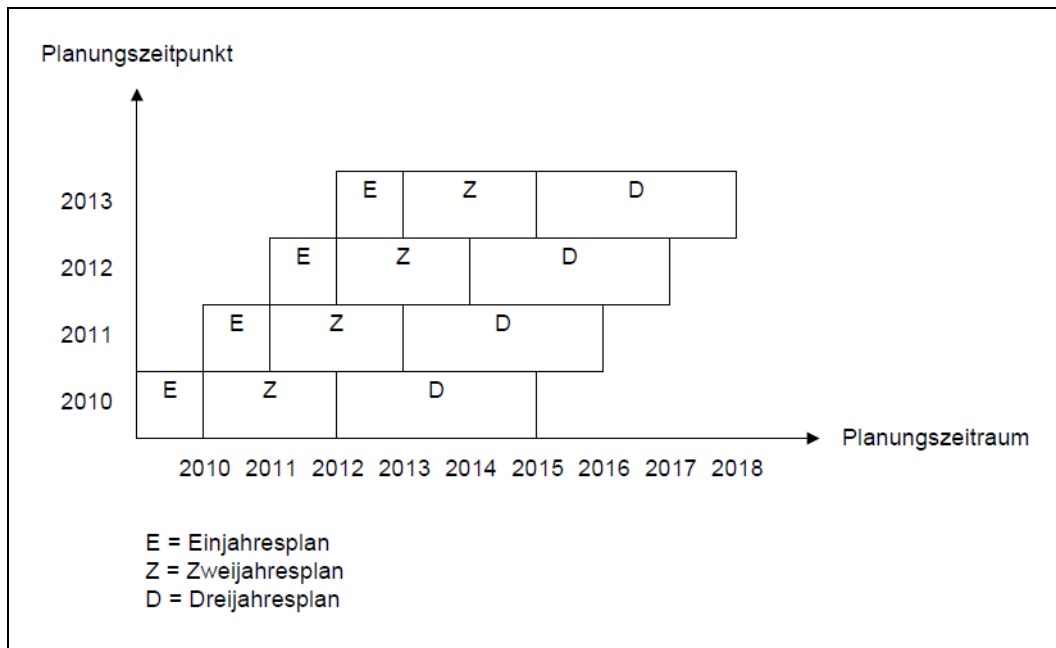


Abbildung 8: Rollierende Planung⁷⁸

2.8 Mittelfristige Finanzplanung der Gemeinden

Artikel 7 des Österreichischen Stabilitätspakts verpflichtet Gemeinden, aber auch den Bund und die Länder, zu einer mittelfristigen Ausrichtung der Haushaltsführung⁷⁹

Welche Teile die mittelfristige Finanzplanung einer Gemeinde zu beinhalten hat, ist in Oberösterreich in der Oberösterreichischen Gemeindehaushalts-, Kassen- und Rechnungsordnung (Oö. GemHKRO) geregelt. Demnach hat die mittelfristige Finanzplanung für Gemeinden einen Einnahmen- und Ausgabenplan für jene vier Jahre, die auf das aktuelle Voranschlagsjahr folgen, zu beinhalten und muss durch einen eigenen Investitionsplan erweitert werden.⁸⁰

Im Finanzplan werden sämtliche zu erwartende laufende Einnahmen und Ausgaben prognostiziert, deren Saldierung die so genannte freie Finanzspitze bildet. Die Vorhersage der Einnahmen und Ausgaben gestaltet sich für Gemeinden teilweise recht schwierig, da sie, wie bereits im Kapitel 2.1

⁷⁸ Abb. entnommen aus: Ehrmann (2007), 240.

⁷⁹ Vgl. Artikel 7 Österreichischer Stabilitätspakt 2008.

⁸⁰ Vgl. § 16 Abs 1 und 2 Oö. GemHKRO.

„Wirtschaftliche Rahmenbedingungen für Gemeinden“ erwähnt, erstens von der konjunkturellen Entwicklung und zweitens von der Aufgabenbelastung abhängig sind. Der Investitionsplan stellt die nötigen Auszahlungen der Vorhaben für Investitionen dar. Diese Zahlungen sollten den Wert der freien Finanzspitze nicht überschreiten, da ansonsten eine Kreditfinanzierung von Nöten ist. Ist dies der Fall so müssen Zinsen und Tilgung, die aus dem Finanzschuldenplan ersichtlich sind durch die freie Finanzspitze abgedeckt werden können. Wichtig ist es darauf hinzuweisen, dass Investitionen in der Regel auch einen Einfluss auf die laufenden Einnahmen und Ausgaben haben, die ebenfalls berücksichtigt werden müssen. Der Voranschlag ist vergleichbar mit der aktuellen Jahresplanung eines Unternehmens, allerdings ist er rechtlich bindend. Der darauf folgende vierjährige Finanzplan hat reinen Prognosecharakter und bildet mit dem Voranschlag eine rollierende Finanzplanung für einen Zeitraum von fünf Jahren.⁸¹

Um gleiche Planungszeiträume zu erzeugen empfiehlt es sich aus Sicht des Autors für die mittelfristige Planung der öffentlichen Unternehmen ebenfalls einen Planungszeitraum von fünf Jahren zu wählen.

2.9 Doppik und Kameralistik

In Kapitel 2.8 „Mittelfristige Finanzplanung der Gemeinden“ sind bereits Unterschiedlichkeiten zu den Rechnungs- bzw. Planungsstilen von doppischer und kameraler Buchführung angedeutet worden. Dieses Kapitel dient der Darstellung der Differenzen zwischen den beiden Rechnungsstilen.

Die Rechnungsziele von öffentlichen Organisationen und erwerbswirtschaftlichen Unternehmen unterscheiden sich deshalb, weil auch ihre Wirtschaftsziele differieren. Während erwerbswirtschaftliche Unternehmen nach einer höchstmöglichen Rentabilität der eingesetzten Mittel streben, liegt das Ziel der öffentlichen Organisationen in einem möglichst hohen Grad der Aufgabenerfüllung. Für die kamerale Buchführung ist das Rechnungsziel das finanzwirtschaftliche Ergebnis aus der Saldierung von Geldflüssen, für die

⁸¹ Vgl. Schauer (2007), 87ff.

unternehmerische Buchführung ist vor allem das erfolgswirtschaftliche Ergebnis, also der Gewinn oder Verlust von Interesse.⁸² Dennoch sind öffentliche Unternehmen, wenn sie als Kapitalgesellschaft (in der Regel als GmbH oder AG) gegründet worden sind, Unternehmer kraft Rechtsform.⁸³ Nach § 193 UGB hat der Unternehmer eine Eröffnungsbilanz nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen.⁸⁴

Somit muss festgehalten werden, dass, auch wenn für öffentliche Unternehmen das Rentabilitätsziel eher weniger bestimmend für die Unternehmensführung ist, sie dennoch zum Verwenden der doppelten Buchführung verpflichtet sind.

Die Ertrags- und Vermögenslage wird durch die Kameralistik nur ansatzweise dargestellt, da erstens der Jahreserfolg nicht ermittelt wird und zweitens keine lückenlose Bestandsrechnung (Vermögens- und Schuldennachweis) durchgeführt werden muss. Im Unterschied dazu sind diese Informationen in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen durch Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung verpflichtend zu errechnen. Darüber hinaus wird auch der Wertverlust des Vermögens durch Abschreibungen abgebildet.⁸⁵ Zur Sicherung der Liquidität ist auch in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen eine Finanzrechnung nötig, diese ist jedoch nicht gesetzlich verpflichtend.⁸⁶

Ein weiterer Unterschied zwischen der kameralen, finanzwirtschaftlichen Rechnung und der unternehmerischen Buchführung ist, dass in der Kameralistik für Einnahmen und Ausgaben keine strikte zeitliche Abgrenzung, durch Rechnungsabgrenzungen beziehungsweise Rückstellungen erfolgt.⁸⁷

⁸² Vgl. Schauer (2007), 11f.

⁸³ Vgl. § 2 UGB.

⁸⁴ Vgl. § 193 Abs 1 und 2 UGB.

⁸⁵ Vgl. Enzinger (2010), 12ff.

⁸⁶ Vgl. Schauer (2007), 14.

⁸⁷ Vgl. Schauer (2007), 16.

Die zeitliche Zuordnung erfolgt nach Zahlung und nicht nach der wirtschaftlichen Realisierung⁸⁸

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Doppik Rückschlüsse auf mehrere Organisationsziele zulässt, die die Kameralistik nicht leisten kann, oder die durch zusätzliche Berechnungen erst möglich werden. Als Beispiele seien die Darstellung der leistungswirtschaftlichen Effizienz (Produktivität, Wirtschaftlichkeit), die Vermögenslage (Vermögen, Schulden, Eigenkapital) oder die Ertragslage (Erträge, Aufwendungen, Gewinn, Verlust) genannt.⁸⁹

Aus den genannten Gründen wird häufig die Ablösung der Kameralistik durch die Doppik auch für Gebietskörperschaften gefordert. Allerdings hat die kamerale Buchführung auch ihre Vorteile, so ist sie beispielsweise gut eingeführt. Eine Umstellung würde zu großen Schwierigkeiten beispielsweise in der IT-Implementierung führen und hohe Kosten verursachen. Dabei liefert der Einsatz einer doppischen Buchführung keine Lösung zur Grundproblematik der Gebietskörperschaften, nämlich der finanziellen Unterausstattung. Die Kritikpunkte der nicht vorhandenen periodengerechten Buchung sowie der fehlende Überblick zu Vermögen und Schulden kann auch durch eine erweiterte Haushaltsrechnung und eine Kosten-, Leistungs- und Anlagerechnung geleistet werden, ohne dass man auf die Kontrollfunktion des Vorschlags verzichten müsste. Ein weiteres Argument der Befürworter der Einführung eines doppischen Buchführungssystems in Gebietskörperschaften ist, dass dadurch eine Konsolidierung mit den ausgegliederten Gesellschaften und somit ein Gesamtüberblick zur wirtschaftlichen Lage einer Gebietskörperschaft ermöglicht werden. Allerdings würden bei einer Konsolidierung die unterschiedlichsten Bereiche vermischt und die Aussagekraft dieser Konsolidierung kann angezweifelt werden. In jedem Fall wird die Diskussion um die Ablösung der kameralen Buchführung durch die Doppik weitergehen. Leider wird sie nicht nur mit Sachargumenten geführt,

⁸⁸ Vgl. Enzinger (2010), 12ff.

⁸⁹ Vgl. Enzinger (2010), 15.

sondern es spielen auch politische, ideologische und philosophische Unterschiede der Gegner und Befürworter eine Rolle.⁹⁰

Abbildung 9 stellt die Rechnungsstile noch einmal gegenüber.

Gegenüberstellung Doppik – Kameralistik	
Doppik	Kameralistik
Vollständige Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	Reine Finanzrechnung
Beurteilung der leistungswirtschaftlichen Effizienz (Produktivität, Wirtschaftlichkeit)	Beurteilung der finanzwirtschaftlichen Effizienz (Sicherung Liquidität)
Form und Gliederung des Abschlusses im Rahmen der gesetzlichen Spielräume (UGB)	Detaillierte Vorgabe für Form und Gliederung des Abschlusses (VRV)
Umfangreicher Informationsgehalt	Information bloß über Finanzlage
Beeinflussung des Ergebnisses durch Bilanzierungs- und Bewertungsmaßnahmen (Bilanzpolitik)	Bewertungsmaßnahmen haben keine Auswirkung auf das kamerale Ergebnis
Integrierte Darstellung von Beteiligungen (Konzernabschluss, Beteiligungscontrolling) führt zu Gesamtüberblick	Einbeziehung von Beteiligungen führt nur punktuell zu Informationsgewinn (zB Schuldenstand)
Keine verpflichtende Budgetierung (UGB)	Verpflichtende Erstellung eines Voranschlags (VRV)
Einfache Ableitung einer Kosten- und Leistungsrechnung	Kosten- und Leistungsrechnung nur mit Zusatzaufwand ableitbar
Hoher Einführungsaufwand (Eröffnungsbilanz, EDV, Schulungsmaßnahmen)	

Abbildung 9: Gegenüberstellung Doppik - Kameralistik⁹¹

⁹⁰ Vgl. Klug (2009), 38f.

⁹¹ Abb. entnommen aus: Enzinger (2010), 17.

3 Die Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung

In diesem Kapitel soll nun darauf eingegangen werden, wie die Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung konkret ausgestaltet werden kann. Zu diesem Zweck werden zum einen die unterschiedlichen Möglichkeiten der Gestaltung von Finanzierungsströmen einer genauen Betrachtung unterzogen, indem die Auswirkung deren Anwendung auf den kameralen Haushalt (lfd. Gebarung, Vermögensgebarung, Finanztransaktionen, Maastrichterergebnis und Neuverschuldung) sowie die Auswirkung auf den Jahresabschluss der Tochterunternehmen (Bilanz hinsichtlich Eigenkapital, Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT), Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)) aufgezeigt werden und zum anderen die Aspekte, die bei der Vereinbarung der Leistungen zu beachten sind, dargestellt werden. Darüber hinaus behandelt dieses Kapitel auch die sonstigen Inhalte der Vereinbarung. Außerdem soll ein eigenes Unterkapitel steuerliche Gesichtspunkte aufgreifen.

3.1 Möglichkeiten der Finanzierung

Zuschüsse sind eine entgeltliche oder unentgeltliche Vorteilsgewährung durch Dritte, die einer ausgegliederten Unternehmung der öffentlichen Hand den Fortbestand sichert, da sie selbst nicht in der Lage ist, dafür die entsprechenden Erträge zu erwirtschaften, wobei echte Zuschüsse an keine Gegenleistungsverpflichtung geknüpft sind und unechte schon. Diese Zuschüsse können in Aufwands-/ Ertragszuschüsse und Investitionszuschüsse gegliedert werden. Eine weitere Unterscheidung ist durch die Person des Zuschussgebers möglich. So wird zwischen Gesellschafterzuschüssen, Zuschüssen der öffentlichen Hand und privaten Zuschüssen unterschieden. Darüber hinaus kann nach der Rückzahlungsverpflichtung unterschieden werden und zwar in nicht- beziehungsweise bedingt rückzahlbare Zuschüsse sowie unbedingt rückzahlbare Zuschüsse.⁹²

⁹² Vgl. AFRAC (2010), 5f.

3.1.1 Auswirkungen auf den Jahresabschluss der Tochtergesellschaften

3.1.1.1 Aufwands-/ Ertragszuschüsse

Ein Aufwands- bzw. Ertragszuschuss ist dann anzunehmen, wenn mit den finanziellen Mitteln die Deckung eines Aufwandes beziehungsweise einer Aufwandsart geleistet wird. Sie sind als sonstige betriebliche Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Das Saldierungsverbot nach § 196 Abs 2 UGB erlaubt es nicht die Aufwendungen zu kürzen, allerdings ist eine offene Absetzung in Form einer Vorspalte erlaubt. Dies ist allerdings nur möglich, wenn die Zuwendung periodengerecht vereinnahmt wurde und einem Aufwand direkt zuordenbar ist.⁹³

Werden mit der Bezuschussung Finanzierungsaufwendungen gedeckt, so sind sie in der Gewinn- und Verlustrechnung im Finanzbereich auszuweisen oder, wie oben beschrieben, als offene Absetzung des Aufwandes. Sind Aufwendungen aus zukünftigen Perioden betroffen, so muss für den bereits vereinnahmten Betrag eine passive Rechnungsabgrenzung ausgewiesen werden.⁹⁴

Der Aufwands- oder Ertragszuschuss erhöht also den Gewinn beziehungsweise vermindert den Verlust des Tochterunternehmens. Nach den Gliederungsvorschriften des UGB ist der Bilanzgewinn oder Bilanzverlust Teil des Eigenkapitals. Der Gewinn vermehrt sozusagen das Eigenkapital, der Verlust verringert es.⁹⁵

Hinsichtlich der Gewinn- und Verlustrechnung gilt ebenfalls, dass der Gewinn erhöht beziehungsweise der Verlust vermindert wird. Da die Zuwendungen als sonstige betriebliche Erträge zu verbuchen sind haben sie ebenso eine Auswirkung auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT), da diese dort hinzuzurechnen sind.⁹⁶

⁹³ Vgl. Deutsch/Rohatschek (2007), 63f.

⁹⁴ Vgl. AFRAC (2010), 9.

⁹⁵ Vgl. § 224 Abs 2 UGB.

⁹⁶ Vgl. § 231 Abs 2 UGB.

3.1.1.2 Investitionszuschüsse

Die Darstellung von Investitionszuschüssen in der Rechnungslegung einer Kapitalgesellschaft kann nach zwei verschiedenen Methoden erfolgen. So gibt es einerseits die Methode der Absetzung von den Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten (Nettoverfahren) und andererseits die Bildung eines Passivpostens (Bruttoverfahren).

Das Nettoverfahren basiert auf der Tatsache, dass Unternehmen die Möglichkeit einer Subventionierung in ihre Investitionsentscheidung einfließen lassen. Somit ist die Logik zu verstehen, dass die Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten einfach vermindert werden. Dies ist allerdings auch nur dann möglich, wenn der Zuschuss tatsächlich eine Voraussetzung für die Investitionsentscheidung darstellt. Diese Vorgehensweise bewirkt eine Verminderung der Zugänge im Anlagenspiegel und somit auch eine Verringerung des Abschreibungsbetrages pro Rechnungsperiode. Der Investitionszuschuss wirkt sich somit, abhängig von der unternehmensrechtlichen beziehungsweise steuerrechtlichen Nutzungsdauer der Anlage, auf die Perioden verteilt, gewinnerhöhend innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung und somit auch auf das EGT aus.⁹⁷

Bezüglich des Eigenkapitals entsteht der gleiche Effekt wie bei Aufwands- beziehungsweise Ertragszuschüssen, nur wiederum auf die Abschreibungsdauer der Anlage verteilt.

Nach dem Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) hat die Verwendung des Nettoverfahrens wesentliche Nachteile. So führt diese Methode zu einer Verkürzung des Vermögens sowie zu einer Verzerrung der Aufwandsstruktur. Das Erfordernis von Zuschüssen wird durch diese Darstellungsmethode nicht klar dargestellt. Außerdem erschwert

⁹⁷ Vgl. Deutsch/Rohatschek (2007), 63f.

es einen Vergleich mit anderen Unternehmen, die keinen Investitionszuschuss in Anspruch genommen haben.⁹⁸

Deutsch/Rohatschek gehen aus den genannten Gründen auch davon aus, dass diese Bilanzierungsmethode im Anhang erläuterungspflichtig ist.⁹⁹

Beim Bruttoverfahren gehen die Anschaffungskosten mit ihrem tatsächlichen Wert, also nicht reduziert, in den Anlagenspiegel ein. Für den Investitionszuschuss wird ein gesonderter Passivposten gebildet. Dieser Posten hat im Wesentlichen den Charakter einer Rechnungsabgrenzung und wird auf die Abschreibungsdauer verteilt ertragswirksam aufgelöst. Diese Auflösung wird in der Gewinn- und Verlustrechnung über den Posten sonstige betriebliche Erträge erfolgen, eine offene Korrektur der Abschreibung ist ebenfalls möglich. Die Aufgliederung von Investitionszuschüssen ist wiederum im Anhang darzustellen. Auch bei der Bruttomethode entstehen also Steigerungseffekte auf den Gewinn (Eigenkapital) beziehungsweise das EGT, allerdings auf die Abschreibungsdauer verteilt.¹⁰⁰

3.1.1.3 Gesellschafterzuschüsse

Für Gesellschafterzuschüsse gilt § 229 Abs 2 Z 5 UGB, wonach Beträge von sonstigen Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst sind, als Kapitalrücklage und somit direkt im Eigenkapital auszuweisen sind.¹⁰¹

Die Ausweisung als Kapitalrücklage ist nur zulässig, wenn der Zuschuss nicht, wie Aufwandszuschüsse oder Investitionszuschüsse, betrieblich bedingt ist.¹⁰²

Die Auswirkung auf das Eigenkapital ist bei dieser Art des Zuschusses klar, da der Betrag direkt als Teil des Eigenkapitals verbucht wird. Zu einem

⁹⁸ Vgl. AFRAC (2010), 9.

⁹⁹ Vgl. Deutsch/Rohatschek (2007), 64.

¹⁰⁰ Vgl. AFRAC (2010), 8.

¹⁰¹ Vgl. § 229 Abs 2 Z 5 UGB.

¹⁰² Vgl. AFRAC (2010), 11.

Einfluss auf das EGT beziehungsweise die Gewinn- und Verlustrechnung kommt es nur, falls die Zuzahlung zur Verlustdeckung durchgeführt wird. In diesem Fall ist die Kapitalrücklage nach Grünberger noch in derselben Geschäftsperiode gewinnerhöhend aufzulösen.¹⁰³

3.1.1.4 Globalbudgetzuweisungen

Bei Globalbudgetzuweisungen ist davon auszugehen, dass eine mögliche gesetzliche Verpflichtung zur Leistungserstellung beziehungsweise eine Leistungsvereinbarung dabei hilft die Zuschüsse den Aufwendungen in zeitlicher und sachlicher Hinsicht zuordnen zu können. Wenn klar ist, dass die Globalbudgetzuweisung bestimmten, bereits getätigten Aufwendungen zugeordnet werden können so sind diese Zuschüsse ertragswirksam zu bilanzieren. Sind Aufgaben, von denen die Zuweisung abhängt, noch nicht erfüllt, so sind diese Globalbudgetzuweisungen abzugrenzen. Diese Abgrenzung kann durch verschiedene Methoden erreicht werden. Sind Globalbudgetzuweisungen für Aufwendungen in der Zukunft gedacht und somit nach ihrer Höhe noch nicht feststellbar, so sind diese Zuweisungen (erfolgsneutral) als passive Rechnungsabgrenzungen zu bilanzieren. Besteht für die Globalbudgetzuwendung keine Zweckwidmung, so ist sie sofort erfolgswirksam zu erfassen. Stehen die zukünftigen Aufwendungen bereits fest und sollen sie mit der Globalbudgetzuwendung beglichen werden, wird die Bildung einer Aufwandsrückstellung empfohlen. Sind diese Aufwendungen vom Zuschussempfänger verpflichtend zu tätigen, vorgegeben entweder durch gesetzliche Regelungen oder eine Leistungsvereinbarung, so ist die Aufwandsrückstellung verpflichtend zu bilden.¹⁰⁴

¹⁰³ Vgl. Grünberger (2007), 250.

¹⁰⁴ Vgl. AFRAC (2010), 11ff.

Innerhalb der Globalbudgetierung kann eine Vermischung von der Abgeltung für laufende Aufwendungen und Aufwendungen für Investitionen, beispielsweise durch eine Investitionspauschale für Ersatzanschaffungen, vorkommen. In diesen Fällen ist es möglich auch bei Zuschüssen für Investitionen nicht nach der unter Punkt 3.1.2 Investitionszuschüsse behandelten Vorgehensweise den Zuschuss zu behandeln, sondern ihn sofort ertragswirksam zu erfassen. Die Bedingungen hierfür sind:

- Der leistungsabhängige Charakter des Zuschusses muss überwiegen.
- Die Unternehmensleitung bestimmt über die tatsächliche Verwendung der Mittel.
- Eine Genehmigung des expliziten Investitionsbedarfs durch die finanzierende Stelle ist nicht notwendig
- Die Finanzierung bezieht sich (fast) nur auf Investitionen, die Anlagen betreffen, die bereits im Unternehmen vorhanden sind.
- Das Ausmaß der Ersatzanschaffungen darf den betriebsüblichen Rahmen nicht übersteigen.¹⁰⁵

3.1.1.5 Darlehenskonstruktionen

Eine weitere Möglichkeit eine Tochtergesellschaft mit finanziellen Mitteln auszustatten bilden Darlehen. In vielen Fällen ist es den Tochtergesellschaften laut Gesellschaftsvertrag sogar untersagt, selbstständig Darlehen aufzunehmen beziehungsweise sind derartige Aufnahmen zustimmungspflichtig in den relevanten Gesellschaftsorganen. Dies kann verschiedene Gründe haben. Nach ökonomischen Gesichtspunkten ist es sinnvoll, wenn die Gemeinde Kredite am Finanzmarkt aufnimmt und sie an Tochtergesellschaften weitergibt, da in den meisten Fällen die Gemeinde bessere Konditionen für Finanzierungsleistungen aushandeln kann. Die reine Weitergabe von Krediten an Tochtergesellschaften stellt nach Meinung des Autors noch keinen Zuschuss dar und ist als Verbindlichkeit bei der Tochtergesellschaft zu verbuchen. In diesem Fall entsteht auch keine Auswirkung auf die Gewinn- und Verlustrechnung der Gesellschaft. Wenn

¹⁰⁵ Vgl. AFRAC (2010), 13ff.

jedoch die Gemeinde auf eine Rückzahlung des Kredits verzichtet und er somit als nicht rückzahlbar anzusehen ist, ist diese Verbindlichkeit erfolgswirksam aufzulösen.¹⁰⁶

3.1.2 Auswirkungen auf den Haushalt der Gemeinde

In diesem Kapitel sollen nun die Auswirkungen der unterschiedlichen Möglichkeiten der Behandlung von der Bezuschussung von Tochtergesellschaften auf den kameralen Haushalt, hinsichtlich der laufenden Gebarung, der Vermögensgebarung, der Finanztransaktionen, dem Finanzierungssaldo und der Neuverschuldung, dargestellt werden. Hierzu werden zuerst einige grundlegende Informationen zum kameralen Haushalt gegeben. Dann wird versucht mögliche Posten herauszufiltern, unter denen die Zuschüsse verbucht werden können. Danach soll, anhand der vorgeschriebenen Gliederung des Rechnungsquerschnitts aus der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997, dargelegt werden, welche Salden von der gewählten Methode betroffen sind und welche Auswirkungen sich auf den Finanzierungssaldo, also das Maastricht-Ergebnis beziehungsweise auch auf den öffentlichen Schuldenstand ergeben.

Wie bereits erwähnt ist das Erstellen der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gemeinden in der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 geregelt. Für die vorliegende Arbeit von besonderer Bedeutung sind dabei die Anlage 3b der VRV 1997, nämlich das Postenverzeichnis für Gemeinden sowie die Anlage 5b, nämlich der Voranschlagsquerschnitt beziehungsweise der Rechnungsabschlussquerschnitt für Gemeinden.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Vgl. Denk (2007), 375ff.

¹⁰⁷ Vgl. Anlage 3b sowie Anlage 5b VRV.

Ansätze stellen die Gliederung der Einnahmen und Ausgaben nach funktionalen Kriterien dar, die Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben zu den Posten hingegen passiert nach ökonomischen Ausprägungen.¹⁰⁸

Die Berechnung des Finanzierungssaldos, also des Maastrichtergebnisses, geschieht nach folgendem Schema. Zuerst wird das Jahresergebnis der Gemeinde ohne die Betriebe aus den Ansätzen 85-89 ermittelt, indem die Salden 1 (Ergebnis der laufenden Gebarung) und 2 (Ergebnis der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen) addiert werden. Danach wird das Jahresergebnis der Betriebe aus den Ansätzen 85-89 addiert. Dieses Jahresergebnis ist in der Spalte „davon 85-89“ neben dem Saldo 4 (Jahresergebnis ohne Verrechnungen zwischen ordentlichem und außerordentlichem Haushalt und ohne Abwicklungen) ausgewiesen. Dieser Saldo wiederum errechnet sich aus der Addition der Salden 1, 2 und 3 (Ergebnis der Finanztransaktionen).¹⁰⁹ Dieser Berechnungslogik folgend wird Saldo 3, also das Ergebnis der Finanztransaktionen, wenn nicht die Ansätze 85-98 betroffen sind, dem Maastrichtergebnis nicht hinzugerechnet. Zur Besseren Übersicht erfolgt in den folgenden drei Abbildungen 10, 11 und 12 die Darstellung der Anlage 5b der VRV 1997.

¹⁰⁸ Vgl. § 7 Abs 1 VRV.

¹⁰⁹ Vgl. Bauer/Hafner/Mitterer (2007), 314.

KZ	Bezeichnung	Zuordnung (Posten laut Postenverzeichnis Gemeinden)	Summe o + ao Haushalt	davon A 85-89	Summe ohne A 85-89
I. Querschnitt					
Einnahmen der laufenden Gebarung					
10	Eigene Steuern	Unterklassen 83 bis 85 ohne Gruppen 852, 858 und 859			
11	Ertraganteile	Gruppen 858 und 859			
12	Gebühren für die Benützung von Gemeindeeinrichtungen und -anlagen	Gruppe 852			
13	Einnahmen aus Leistungen	Unterklasse 81			
14	Einnahmen aus Besitz und wirtschaftlicher Tätigkeit	Gruppen 820, 822 bis 825			
15	Laufende Transferzahlungen von Trägern des öffentlichen Rechts	Gruppen 860 bis 864, 888			
16	Sonstige laufende Transfereinnahmen	Gruppen 865 bis 868, 880			
17	Gewinnentnahmen der Gemeinde von Unternehmungen und marktbestimmten Betrieben der Gemeinde (A85 - 89)	Gruppe 869			
18	Einnahmen aus Veräußerungen und sonstige Einnahmen	Unterklasse 80, Gruppen 827 bis 829			
19	Summe 1 (laufende Einnahmen)				
Ausgaben der laufenden Gebarung					
20	Leistungen für Personal	Klasse 5			
21	Pensionen und sonstige Ruhebezüge	Gruppe 760			
22	Bezüge der gewählten Organe	Gruppe 721			
23	Gebrauchs- und Verbrauchsgüter, Handelswaren	Klasse 4			
24	Verwaltungs- und Betriebsaufwand	Klasse 6 ohne Gruppen 650, 651, 653 und 654, Unterklassen 70 bis 72 ohne Gruppe 721			
25	Zinsen für Finanzschulden	Gruppen 650, 651, 653 und 654			
26	Laufende Transferzahlungen an Träger des öffentlichen Rechts	Gruppen 750 bis 754			
27	Sonstige laufende Transferausgaben	Gruppen 755 bis 757, 759, 764, 768 und 780			
28	Gewinnentnahmen der Gemeinde von Unternehmungen und marktbestimmten Betrieben der Gemeinde (A85 - 89)	Gruppe 769			
29	Summe 2 (laufende Ausgaben)				
91	Saldo 1: Ergebnis der laufenden Gebarung	Summe 1 minus Summe 2			

Abbildung 10: Saldo 1: Ergebnis der laufenden Gebarung¹¹⁰

KZ	Bezeichnung	Zuordnung (Posten laut Postenverzeichnis Gemeinden)	Summe o + ao Haushalt	davon A 85-89	Summe ohne A 85-89
Einnahmen der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen					
30	Veräußerung von unbeweglichem Vermögen	Unterklassen 00, 01 und 05			
31	Veräußerung von beweglichen Vermögen	Unterklassen 02 bis 04			
32	Veräußerung von aktivierungsfähigen Rechten	Unterklasse 07			
33	Kapitaltransferzahlungen von Trägern des öffentlichen Rechts	Gruppen 870 bis 874, 889			
34	Sonstige Kapitaltransfereinnahmen	Gruppen 875 bis 878, 855			
39	Summe 3 (Einnahmen der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen)				
Ausgaben der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen					
40	Erwerb von unbeweglichen Vermögen	Unterklassen 00, 01 und 05			
41	Erwerb von beweglichen Vermögen	Unterklassen 02 bis 04			
42	Erwerb von aktivierungsfähigen Rechten	Unterklasse 07			
43	Kapitaltransferzahlungen an Träger des öffentlichen Rechts	Gruppen 770 bis 774			
44	Sonstige Kapitaltransferausgaben	Gruppen 775 bis 778, 785			
49	Summe 4 (Ausgaben der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen)				
92	Saldo 2: Ergebnis der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen	Summe 3 minus Summe 4			

Abbildung 11: Saldo 2: Ergebnis der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen¹¹¹

¹¹⁰ Abb. entnommen aus Anlage 5b VRV.

¹¹¹ Abb. entnommen aus Anlage 5b VRV.

KZ	Bezeichnung	Zuordnung (Posten laut Postenverzeichnis Gemeinden)	Summe o + ao Haushalt	davon A 85-89	Summe ohne A 85-89
	Einnahmen aus Finanztransaktionen				
50	Veräußerungen von Beteiligungen und Wertpapieren	Unterklasse 08, Gruppe 220			
51	Entnahmen aus Rücklagen	Gruppe 298			
52	Einnahmen aus der Rückzahlung von Darlehen an Träger des öffentlichen Rechts	Gruppen 240 bis 244, 250 bis 254			
53	Einnahmen aus der Rückzahlung von Darlehen an andere und von Bezugsvorschüssen	Gruppen 245 bis 247, 249, 255 bis 257 und 259			
54	Aufnahme von Finanzschulden von Trägern des öffentlichen Rechts	Gruppen 340 bis 344, 350 bis 354			
55	Aufnahme von Finanzschulden von anderen Gruppen	Gruppen 345 bis 349, 355 bis 359			
56	Investitions- und Tilgungszuschüsse zwischen Unternehmungen und marktbestimmten Betrieben der Gemeinde (A 85-89) und der Gemeinde	Gruppe 879			
59	Summe 5 (Einnahmen aus Finanztransaktionen)				
	Ausgaben aus Finanztransaktionen				
60	Erwerb von Beteiligungen und Wertpapieren	Unterklasse 08, Gruppe 220			
61	Zuführungen an Rücklagen	Gruppe 298			
62	Gewährung von Darlehen an Träger des öffentlichen Rechts	Gruppen 240 bis 244, 250 bis 254			
63	Gewährung von Darlehen an andere und von Bezugsvorschüssen	Gruppen 245 bis 247, 249, 255 bis 257 und 259			
64	Rückzahlung von Finanzschulden bei Trägern des öffentlichen Rechts	Gruppen 340 bis 344, 350 bis 354			
65	Rückzahlung von Finanzschulden bei anderen	Gruppen 345 bis 349, 355 bis 359			
66	Investitions- und Tilgungszuschüsse zwischen Unternehmungen und marktbestimmten Betrieben der Gemeinde (A 85-89) und der Gemeinde	Gruppe 779			
69	Summe 6 (Ausgaben aus Finanztransaktionen)				
93	Saldo 3: Ergebnis der Finanztransaktionen	Summe 5 minus Summe 6			
94	Saldo 4: Jahresergebnis ohne Verrechnungen zwischen o. und ao. Haushalt und ohne Abwicklungen	Summe der Salden 1, 2 und 3			

Abbildung 12: Saldo 4: Jahresergebnis ohne Verrechnungen zwischen o. und ao. Haushalt und ohne Abwicklungen¹¹²

Laufende Transferzahlungen an Unternehmungen sind unter dem Posten 755 festzuhalten. Die Postenklasse 7 stellt nach ökonomischer Gliederung den sonstigen Verwaltungs- und Betriebsaufwand der Gemeinde dar. Wie der Name des Postens bereits vermuten lässt werden hier laufende Ausgaben festgehalten.¹¹³

Nach Anlage 5b der VRV 1997 sind diese laufenden Ausgaben auch in die laufende Gebarung aufzunehmen und zwar unter Kennzeichen 27, den sonstigen Transferausgaben.¹¹⁴

Werden also Zuschüsse in diese Kategorie aufgenommen, ergeben diese eine Belastung des Saldos 1, dem Ergebnis der laufenden Gebarung. Nach der oben geschilderten Berechnungslogik haben sie ebenfalls eine Auswirkung auf den Finanzierungssaldo, das Maastrichtergebnis.

¹¹² Abb. entnommen aus Anlage 5b VRV.

¹¹³ Vgl. Bauer/Hafner/Mitterer (2007), 174ff.

¹¹⁴ Vgl. Anlage 5b VRV.

Handelt es bei den Zuschüssen um solche mit investivem Charakter, so sind diese in die Gruppe der Kapitaltransferzahlungen aufzunehmen. Im Voranschlagsquerschnitt sind diese Kapitaltransferzahlungen unter dem Kennzeichen 44, den sonstigen Kapitaltransferzahlungen, auszuweisen¹¹⁵

In diesem Fall ergibt sich somit eine Belastung des Saldos 2, dem Ergebnis der Vermögensgebarung. Auch in diesem Fall ist eine Auswirkung auf den Finanzierungssaldo gegeben.

In der Postenklasse 0 werden die Anlagen einer Gemeinde dargestellt. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass im Gegensatz zur Doppik in dieser Postenklasse keine Bestände ausgewiesen werden sondern lediglich die Veränderung dieser Bestände und dies auch nicht in vollem Ausmaß, da nur voranschlagswirksame Einnahmen oder Ausgaben berücksichtigt werden. In der Kontenunterklasse 08 werden die Beteiligungen und Anlagewertpapiere aufgenommen.¹¹⁶

Ausgaben, die dieser Kontenklasse zuzuordnen sind werden im Voranschlagsquerschnitt unter dem Kennzeichen 60, dem Erwerb von Beteiligungen und Wertpapieren dargestellt. Dieses Kennzeichen ist Teil der Ausgaben aus Finanztransaktionen und wirkt sich somit auf Saldo 3, das Ergebnis der Finanztransaktionen aus. Ist es möglich, beziehungsweise erforderlich, die Zuschüsse in dieser Kontenklasse zu verbuchen, wird der Finanzierungssaldo nicht beeinflusst, da die Ausgaben nicht in der Spalte „davon A 85-89“ erfasst werden.

Die weitergegebenen Darlehen sind gemäß VRV auszuweisen.¹¹⁷

Bei der Berechnung des öffentlichen Schuldenstands einer Gemeinde geht man nach folgender Systematik vor. Grundlage bildet der Nachweis über den Schuldenstand nach Gläubigern, der laut VRV verpflichtend zu bilden ist. Die beiden ersten Summen, nämlich die Summe der Finanzschulden aus

¹¹⁵ Vgl. Anlage 5b VRV.

¹¹⁶ Vgl. Bauer/Hafner/Mitterer (2007), 140.

¹¹⁷ Vgl. Anlage 6 VRV.

Auslandsanleihen und Darlehen bei ausländischen Finanzunternehmungen (Kreditinstituten, Versicherungsgesellschaften und rechtlich selbständigen Pensionskassen) und sonstigen Unternehmungen sowie die Summe der Finanzschulden aus Inlandsanleihen und Darlehen bei inländischen Finanzunternehmungen (Kreditinstituten, Versicherungsgesellschaften und rechtlich selbständigen Pensionskassen) und sonstigen Unternehmungen werden addiert. Aus dieser Summe werden jene Schulden abgezogen, die unter der Spalte „TA 85 bis 89“ angeführt sind. In diesen Spalten befinden sich weitergegebene Darlehen an Unternehmen, die in die Abschnitte 85 bis 89 fallen und werden somit nicht in den öffentlichen Schuldenstand eingerechnet. Der öffentliche Schuldenstand ist, neben dem Maastricht-Ergebnis, das zweite Maastricht-Kriterium, wonach der Gesamtstaat nicht mehr als 60% des Bruttoinlandprodukts an öffentlichen Schulden aufbauen darf.¹¹⁸

3.1.3 Steuerliche Aspekte

Die Steuerpflicht, die durch eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft entstehen könnte, ist im Kapitalverkehrssteuergesetz, genauer im § 2 Z 4 KVG, geregelt. Demnach sind Zuschüsse, der Verzicht auf Forderungen, die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung und die Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung dann gesellschaftssteuerpflichtig, wenn diese Leistungen geeignet sind den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.¹¹⁹

Nach § 7 Abs 1 Z 2 gilt für Zuschüsse der Wert der Leistung als Bemessungsgrundlage¹²⁰, nach § 8 liegt die Höhe des Steuersatzes bei 1% der Bemessungsgrundlage.¹²¹

¹¹⁸ Vgl. Bauer/Hafner/Mitterer (2007), 331.

¹¹⁹ Vgl. § 2 Z 4 KVG.

¹²⁰ Vgl. § 7 Abs 1 Z 4 KVG.

¹²¹ Vgl. § 8 KVG.

Es sind somit zwei Voraussetzungen zu erfüllen um eine Steuerpflicht bei Zuschüssen auszulösen. Erstens muss die Leistung des Gesellschafters freiwillig erfolgen und zweitens muss diese Leistung geeignet sein den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Die Bezuschussung erfolgt dann freiwillig, wenn für die Körperschaft öffentlichen Rechts kein gesetzlicher oder gesellschaftsvertraglicher Zwang besteht die Zuzahlung zu leisten. Freiwillige Verträge zwischen der Körperschaft und einer Kapitalgesellschaft gelten demnach nicht als Zwang. Die zweite Voraussetzung, also die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist so zu sehen, dass die Möglichkeit bestehen muss. Dies heißt nicht, dass die Werterhöhung auch tatsächlich eintritt. Der Ausgleich von Verlusten einer Kapitalgesellschaft wird jedenfalls als Werterhöhung angesehen. Weiters ist zu erwähnen, dass die bilanzielle Behandlung der Zuschüsse seitens der Kapitalgesellschaft keine Auswirkung auf die Steuerpflicht nach dem Kapitalverkehrsteuerrecht hat.¹²²

Die Darlehen, die in Kapitel 3.1.1.5 „Darlehenskonstruktionen“ behandelt wurden, stellen nach Meinung des Autors, wenn sie nicht rückzahlbar sind, einen Verzicht auf Forderungen nach § 2 Z 4 KVG dar. Ob Gesellschaftsteuer anfällt oder nicht hängt somit an der Freiwilligkeit der Leistung von der in der Regel ausgegangen werden kann.

Allerdings bestehen einige Ausnahmen, wodurch keine Gesellschaftsteuer bei der Gewährung von Zuschüssen beziehungsweise Subventionen anfällt. Diese werden in den folgenden Punkten einer genauen Betrachtung unterzogen:

- Wird ein Zuschuss einer übergeordneten Gebietskörperschaft an eine Gemeinde ausbezahlt und diese dazu verpflichtet, diesen Zuschuss an eine Kapitalgesellschaft weiterzuleiten, ist davon auszugehen, dass keine Gesellschaftsteuer zu zahlen ist. Dies begründet sich daraus, dass die Gemeinde in dem vorliegenden Fall die Bezuschussung nicht freiwillig leistet, quasi als Subventionsmittler auftritt und somit eine der beiden

¹²² Vgl. Groissenberger (2004), 127f.

Voraussetzungen für die Entstehung der Steuerpflicht, nämlich die Freiwilligkeit, wegfällt.¹²³

Nach der Meinung des Autors wäre es denkbar, dass der Anfall von Gesellschaftsteuer auch durch eine Konzernstruktur zu verhindern wäre.

- Gesellschaftsteuer ist auch dann nicht abzuführen, wenn eine Ausnahme nach § 6 KVG vorliegt. Zu diesen Ausnahmen zählen insbesondere jene inländischen Kapitalgesellschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen. Welche Gesellschaften unter diese Regelung fallen ist genauer in der Bundesabgabenordnung geregelt. Auf die genaue Darstellung an dieser Stelle wird verzichtet. Zu den ausgenommenen Kapitalgesellschaften zählen jedenfalls jene Gesellschaften, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen (Versorgungsbetriebe). Dies gilt allerdings nur, wenn diese Unternehmen zu 100% im Eigentum der Gemeinde (auch Bund, Länder, Gemeindeverbände oder Zweckverband) stehen und die Erträge der Gesellschaft diesen Körperschaften zufließen.¹²⁴
- Wird in einem Ergebnisabführungsvertrag bereits vor Entstehen von Verlusten vereinbart, dass diese durch die Gemeinde als Gesellschafterin auszugleichen sind, liegt nach einem EuGH-Urteil vom 28.03.2010 keine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte vor. Es muss also unterschieden werden, ob die vertragliche Verpflichtung bereits vor Eintreten der Verluste bestand oder eben nicht. Ist dies der Fall, so ist davon auszugehen, dass keine Gesellschaftsteuerpflicht für den Ausgleich der Verluste entsteht. Durch den Ausweis einer Forderung wird im Vorhinein vermieden, dass ein Verlust ausgewiesen wird, somit kann die Abdeckung des Verlustes das Vermögen der Gesellschaft auch nicht mehr erhöhen.¹²⁵

¹²³ Vgl. Groissenberger (2004), 129.

¹²⁴ Vgl. § 6 KVG.

¹²⁵ Vgl. EuGH (2010).

3.2 Leistungen

In Kapitel 2.3.2 „Ergebnisorientierte Steuerung durch Leistungsvereinbarungen“ wurde bereits angedeutet, dass zwei wesentliche Aspekte auf die Steuerung von Verwaltungseinheiten, aber auch deren ausgegliederter Tochtergesellschaften, Einfluss nehmen. Diese sind einerseits die Wirkungsorientierung und andererseits die aus den Wirkungszielen abgeleiteten Produkte beziehungsweise Leistungen. Die folgenden Unterkapitel sollen zeigen, wie Wirkungsziele zu erarbeiten sind und wie daraus wiederum Produkte und Leistungen, die direkt in die Leistungsvereinbarung eingehen sollen, abgeleitet werden können.

3.2.1 Wirkungsorientierung

Grundsätzlich gilt für Nonprofit-Organisationen, zu denen auch die in dieser Arbeit behandelten Tochtergesellschaften von Gemeinden zählen, wie bei profitorientierten Unternehmen auch, dass die Leistung der Organisation nur dann gemessen werden kann, wenn klare Ziele, die es zu erreichen gilt, formuliert werden. Wie bereits im Kapitel 2.3.2 „Ergebnisorientierte Steuerung durch Leistungsvereinbarung“ erwähnt, ist der Zielfindungsprozess für Nonprofit-Organisationen relativ komplex, da eine Sachzieldominanz gegeben ist. Bei Profit-Organisationen sind die einzelnen Leistungsziele auf ein (Gesamt-)Formalziel fokussiert. Dieses Formalziel ist in der Regel die Rentabilität der eingesetzten Mittel. Dem gegenüber sollte eine Nonprofit-Organisation die Erreichung der unterschiedlichsten Wirkungsziele anstreben. Weitere Schwierigkeiten bei der Leistungsmessung an Wirkungszielen bestehen darin, dass gewollte Wirkungen nicht immer direkt beobachtbar und somit kaum zu quantifizieren sind und dass sich Wirkungen meist nicht sofort nach dem Setzen von Maßnahmen einstellen, sondern dies oft längere Zeiträume benötigt. Darüber hinaus ist es oft schwierig, das Einsetzen von Wirkungen auf bestimmte Leistungen zurückzuführen.¹²⁶

¹²⁶ Vgl. Schauer (2003), 117f.

Die Definition von Wirkungen kann wie folgt vorgenommen werden: Wirkungen werden durch die Leistungen, beziehungsweise die Produkte der Verwaltung, sowie deren ausgegliederte Einheiten, ausgelöst. Wenn gesellschaftliche oder individuelle Zustände durch die Leistungserstellung der Verwaltung erreicht werden sollen, wird von Wirkungszielen gesprochen. Wirkungsziele werden nach einem bestimmten Verfahren entwickelt, so wird zu Beginn von den allgemeinen kommunalen Oberzielen, wie hohe Lebensqualität oder hohe Zukunftsfähigkeit in der Kommune ausgegangen und diese in die einzelnen politischen Felder aufgeteilt. Danach muss eine Durchleuchtung der Produkte oder Produktgruppen nach ihren vermuteten Wirkungen durchgeführt werden. Danach wird dieser Wirkung eine Zielvorgabe gegeben. Wie oben bereits erwähnt müssen auch Indikatoren entwickelt werden, die eine Messung der Wirkungserreichung möglich machen sollen.¹²⁷

Selbstverständlich kann nie mit Sicherheit behauptet werden, dass eine Verbesserung oder Verschlechterung von gemessenen Wirkungszielen von der Produkt- beziehungsweise Leistungsabgabe der öffentlichen Verwaltung abhängig gewesen ist, da viele Faktoren, die von der Verwaltung teilweise gar nicht beeinflussbar sind, ebenfalls Einfluss auf die Indikatoren haben können. Dennoch ist die Überprüfung der Wirksamkeit des Ressourceneinsatzes von großer Bedeutung für die Kommunen, da nur diese Prüfung eine Produktkritik möglich macht.¹²⁸

Aus Sicht des Autors ist es aufgrund der oben beschriebenen Probleme wenig sinnvoll, Wirkungsziele in Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen aufzunehmen, allerdings sollte die Steuerung der ausgegliederten Tochtergesellschaften dennoch wirkungsorientiert gestaltet sein, indem jene Produkte und Leistungen, die in den Vereinbarungen festgehalten werden stets auf ihren Beitrag zur Erreichung von Wirkungszielen untersucht werden und das Produktprogramm gegebenenfalls adaptiert wird.

¹²⁷ Vgl. KGSt. (2007), 8f.

¹²⁸ Vgl. KGSt. (2007), 10.

3.2.2 Leistungen/Produkte

Die Begriffe Leistungen und Produkte werden in der vorliegenden Arbeit synonym verwendet. In der Literatur wird teilweise für die Produkte der öffentlichen Verwaltung der Begriff Leistungen eher verwendet, da Ressentiments gegen den Begriff des Produkts im Vorhinein entkräftet werden sollen.

Wie oben bereits beschrieben reagieren die öffentliche Verwaltung und deren ausgegliederte Gesellschaften auf Bedürfnisse und Werte von Kundinnen und Kunden sowie anderen Betroffenen des staatlichen Handelns mit ihrer Leistungserstellung. Um diese Bedürfnisse und Werte befriedigen zu können wird in einem politischen Prozess ein Produktplan aufgestellt, dessen Verfolgung zur Erreichung der Ziele wie beispielsweise die Bedürfnisbefriedigung oder andere Wirkungsziele beitragen soll.¹²⁹

Die Orientierung des New Public Management an Leistungen oder Produkten soll gegenüber der Inputsteuerung wesentliche Vorteile bieten, so kann man den Bürgerinnen und Bürgern einen Gegenwert nennen, den sie für ihr Geld erhalten, Geldströme können überwacht, Effizienz und Effektivität gemessen und beurteilt, die Steuerungsvarianten der politischen Instanzen werden erheblich vermehrt, die unterschiedlichen Verantwortungsbereiche von Gemeinderat, Verwaltungsführung und Verwaltungseinheiten können wesentlich schärfer abgetrennt werden und man kann auf Abweichungen im Hinblick auf die operative und strategische Planung rascher reagieren, da sämtliche relevanten Informationen bereits zur Verfügung stehen.¹³⁰

Um allerdings einen Produktplan aufstellen zu können beziehungsweise die Leistungserstellung an diesem Produktplan auszurichten, ist es naturgemäß nötig zuerst Produkte und Produktgruppen zu definieren. Im Folgenden wird daher darauf eingegangen was ein Produkt auszeichnet, wie Produkte zu erarbeiten sind, und wie sie danach in die Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung aufgenommen werden können.

¹²⁹ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 134.

¹³⁰ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 141.

Nach Schedler/Proeller ist ein Produkt die kleinste selbständige Leistungs- und Dienstleistungseinheit, die von einer Kundin oder einem Kunden genutzt werden kann. Produkte sind demnach durch die vier folgenden Eigenschaften gekennzeichnet:¹³¹

- Das Produkt wird in einem Leistungszentrum produziert
- Es deckt den Bedarf von Kundinnen und Kunden
- Es verlässt das Leistungszentrum, indem es an Kundinnen und Kunden abgegeben wird
- Eine Eignung zur Verwendung als Größe in der Steuerung ist gegeben

Für die unterschiedlichen Leistungen beziehungsweise Produkte einer Gesellschaft sollte ein Produktkatalog entwickelt werden. Zusammengehörige Leistungen können zu Leistungspaketen oder noch weiter zu Leistungsgruppen oder, je nach Größe der Gesellschaft, sogar in Leistungsbereiche zusammengefasst werden. Die Zusammenstellung der Leistungspakete sollte nach bestimmten Grundsätzen erfolgen. So ist darauf zu achten, dass das vollständige Aufgabenfeld der Gesellschaft durch die verschiedenen Leistungspakete abgedeckt ist. Die oben beschriebene Zusammenfassung von Leistungspaketen sollte nur soweit vollführt werden, als sich ein steuerungsrelevanter Nutzen dadurch ergibt. Den Leistungen sollen, in der Regel durch die Kostenträgerrechnung, so gut wie möglich die Kosten zugeordnet werden können.¹³²

Bei der Produktdefinition ist darauf zu achten, dass eine Leistungsbeschreibung erfolgt, dazu die Auftragsgrundlage sowie die Zielgruppen festgehalten werden. Für jede Leistung sollte auch erarbeitet werden, was damit kurz- und langfristig erreicht werden soll. Hier wird somit das Wirkungsziel zur Leistung erarbeitet. Schlussendlich sollen noch Ziele entwickelt werden, an denen der Erfolg der Leistung gemessen werden kann.¹³³

¹³¹ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 141.

¹³² Vgl. Schauer (2003), 121f.

¹³³ Vgl. Knorr/Scheppach (1999), 42.

Die Erfassung der Menge der Leistungen ist für Dienstleistungsorganisationen, die von einer hohen Personalintensität in der Kostenstruktur geprägt sind, zu differenzieren. Einerseits sind Stunden an Personalkapazität nötig um die Leistungsbereitschaft überhaupt herzustellen, andererseits kann die tatsächliche Abgabe der Leistungen gemessen werden. Durch die Verknüpfung der beiden Parameter ist ein Auslastungsgrad ableitbar. Die wertmäßige Erfassung der Leistungen läuft einerseits über die Kostenrechnung und andererseits, wenn Erlöse erzielt werden, über die Leistungsrechnung, durch die auch Kostendeckungsgrade ermittelt werden können.¹³⁴

Wesentlich bei der Aufnahme der Produkte in die Finanzierungs- und Leistungsvereinbarung ist, dass neben der Menge der Produkte auch die Qualität, der Zugang zu den Produkten, die Abnehmer der Produkte und operative Ziele vereinbart werden. Selbstverständlich müssen auch die voraussichtlichen Kosten der einzelnen Produkte und Produktgruppen Eingang in die Vereinbarung finden.¹³⁵

3.3 Weitere Gegenstände der Vereinbarung

Im Folgenden werden zu anderen wichtigen Bestandteilen eines Rahmenkontrakts beziehungsweise Jahreskontrakts, die in Kapitel 2.6 „Kontraktmanagement“ dargestellt wurden, noch einige Beispiele angeführt. Das Hauptaugenmerk der Arbeit liegt auf der oben dargestellten Vereinbarung von Finanzierungen und Leistungen, die folgende Darstellung der restlichen möglichen Inhalte eines Kontrakts dient der Vollständigkeit.

Es ist festzuhalten, dass die Inhalte der Kontrakte auf den unterschiedlichen Kontraktebenen und mit unterschiedlichen Leistungsbereichen zum Teil erheblich variieren.¹³⁶

¹³⁴ Vgl. Schauer (2003), 122f.

¹³⁵ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 158.

¹³⁶ Vgl. Maimer/Wirth (2003), 38.

3.3.1 Rahmenkontrakt

Hinweise auf generelle Regelungen

Unter diesem Punkt wird beispielsweise auf wesentliche gesetzliche Regelungen eingegangen, die für die Tochtergesellschaft von Bedeutung sind. So ist aufzunehmen, ob die Leistungserbringung auf Freiwilligkeit basiert, oder ob eine gesetzliche Verpflichtung gegeben ist. Auch der Hinweis auf einen eventuell vorhandenen Public Corporate Governance Kodex oder Beteiligungsrichtlinien, und die Verpflichtung beider Vertragsparteien diese Regelungen auch einzuhalten, kann an dieser Stelle erfolgen.

Kontraktparteien

Die Kontraktparteien sind in den meisten Fällen der Gemeinderat beziehungsweise der Bürgermeister auf der Auftraggeberseite und die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft auf der anderen Seite. Wie weiter oben bereits erwähnt schließt die Verwaltungsführung die Kontrakte nicht ab, sondern übernimmt, in Zusammenarbeit mit der Führung der Tochtergesellschaft, deren Vorbereitung.

Dauer des Rahmenvertrags

Die Dauer des Rahmenvertrags kann selbstverständlich unterschiedlich gewählt werden. Sind Kündigungsmöglichkeiten vorhanden, ist es vorstellbar den Rahmenvertrag auf unbestimmte Zeit abzuschließen. Da die mittelfristige Planung der Gemeinden, wie oben beschrieben, auf fünf Jahre ausgelegt ist, wäre es wohl sinnvoll die Rahmenkontrakte ebenfalls auf diesen Zeitraum abzuschließen.

Produktgruppen

Die Beschreibung der Produkte und Leistungen erfolgte bereits ausführlich im Kapitel 3.2.2 „Leistungen/Produkte“. Es ist allerdings hier darauf hinzuweisen, dass im Rahmenkontrakt, der auf einer strategische Ausrichtung basieren sollte, die strategischen (Wirkungs-)ziele der verschiedenen Produktgruppen festgehalten werden und nicht einzelne operative Ziele zu

spezifischen Produkten. Deren Vereinbarung wird erst im Jahreskontrakt vorgenommen.

Besondere Regelungen

In diesen Bereich können etwa die Vereinbarungen über das Berichtswesen fallen. Außerdem kann auf die Ergebnisse des Berichtswesens aufbauend auch der Umgang mit Zielabweichungen vereinbart werden. Sind keine Beteiligungsrichtlinien oder ein Public Corporate Governance Kodex vorhanden, auf die im Rahmenkontrakt verwiesen werden kann, so müssen die verschiedensten Vorgaben für das Unternehmen, aber auch für die Gemeinde in den Rahmenkontrakt einbezogen werden. So kann beispielsweise die Unternehmung dazu verpflichtet werden, jährlich einen Investitionsplan, einen Personalplan oder andere mittelfristige Planungsinhalte, die im Kapitel 2.7 „Mittelfristige Unternehmensplanung“ ausführlich beschrieben worden sind, vorzulegen.

Kompetenzen und Kompetenzvorbehalte

Unter diesem Punkt wird vereinbart, welche Kompetenzen an das Management der Unternehmung übertragen werden und welche nicht. Unter Umständen kann bei Zielerreichung eine Erweiterung von Kompetenzen vereinbart werden. Umgekehrt können diese Kompetenzen bei Fehlleistungen auch wieder beschnitten werden.

Qualitätssicherungsmaßnahmen

Die Instrumente zur Qualitätssicherung, wie beispielsweise Dokumentationspflichten, die eine Unternehmung etablieren muss, können ebenfalls im Rahmenkontrakt festgehalten werden.

Änderungen und Auflösung des Kontrakts

Während der Kontraktdauer kann es immer wieder zu deutlichen Verschiebungen, betreffend die angenommenen Prämissen zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kontraktes, kommen. Sind also im Nachhinein Änderungen des Kontrakts nötig sollte vereinbart werden, wie mit diesen

Änderungen umgegangen werden soll. Auch muss vereinbart werden unter welchen Umständen eine Auflösung des Vertrags möglich ist.

Generell gilt bei der Gestaltung der Inhalte von Rahmenkontrakten, die als Teil der strategischen Steuerung gesehen werden können, dass jedenfalls darauf zu achten ist, dass für das Unternehmen ein Handlungsrahmen definiert werden soll. Dies kann nicht funktionieren, wenn jedes kleinste Detail Aufnahme in den Kontrakt findet, also sollte vor allem die Zielvereinbarung nur die wesentlichsten Ergebnisse und die vom Auftraggeber erwarteten Qualitätsstandards beinhalten.¹³⁷

3.3.2 Jahreskontrakt

Produktgruppen

Im Jahreskontrakt sollten, im Gegensatz zum Rahmenkontrakt, die Leistungen der kommenden Periode, inklusive der Menge und Qualität und Ziele detailliert vereinbart werden. Wiederum wird auf die ausführliche Darstellung im Kapitel 3.2.2 „Leistungen/ Produkte“ verwiesen.

Kontraktsumme

Grundsätzlich sollte sich die Kontraktsumme aus der gemeinsamen Erarbeitung des Finanzplans für das Unternehmen automatisch ergeben. In einigen Fällen ist es jedoch nicht möglich von einer fixen Kontraktsumme auszugehen, da der Leistungserbringer im Vorhinein nur abschätzen kann welche Leistungen zu erbringen sind. In diesem Fall könnte eine variable Kontraktsumme vereinbart werden, die sich an der Leistungserbringung orientiert, aber auch einen fixen Bestandteil beinhalten kann.¹³⁸

Darüber hinaus wird in diesem Punkt auch die Art beziehungsweise Form der Finanzierung, die im Kapitel 3.1 „Möglichkeiten der Finanzierung“ geschildert wurden, soweit sich Gestaltungsmöglichkeiten bieten, vereinbart.

¹³⁷ Vgl. Maimer/Wirth (2003), 40.

¹³⁸ Vgl. Schedler/Proeller (2006), 171.

Jahresziele für Spezialprojekte

Sind für die kommende Kontraktperiode Spezialprojekte vorgesehen, so kann im Jahreskontrakt noch auf Zielsetzungen dieser Projekte eingegangen werden. Natürlich sollten auch für diesen Bereich die Finanzierungsmodalitäten geklärt werden.

Weitere Jahresziele

Wie in Kapitel 2.6.2 „Kontraktinhalte“ erwähnt ist es auch möglich bilanzielle Ziele in den Kontrakt aufzunehmen. Strategische Grundüberlegungen zur Bilanzpolitik gehören im Rahmenkontrakt vereinbart. Die Jahresziele für Bilanzkennzahlen sind im Jahreskontrakt zu vereinbaren.

4 Zusammenfassung, Fazit und Ausblick

Die Gemeinden stehen vor großen Herausforderungen. Die Haushalte kommen ausgaben- und einnahmenseitig unter Druck. Die Einnahmen hängen von der konjunkturellen Entwicklung ab, die in Zeiten wirtschaftlicher Krisen massiven Schwankungen, vor allem nach unten, ausgesetzt ist, die Ausgaben steigen vor allem im Bereich Soziales und Gesundheit. Somit muss eine Gemeinde genau sondieren, welche freiwilligen Leistungen sie anbieten will und ob die Leistungserstellung wirtschaftlich erfolgt.

Aus unterschiedlichen Gründen wurden in den letzten Jahren Ausgliederungen der Leistungserstellung von Kommunen in privatrechtliche Gesellschaften vorgenommen. Eine erhoffte Effizienzsteigerung sowie fiskalpolitische Motive sprachen beispielsweise für diese Ausgliederungen. Diese Subsysteme benötigen eine Steuerung seitens der Gebietskörperschaft, damit sichergestellt ist, dass die Leistungserstellung im Sinne der politischen Führung betrieben wird. Zu trennen sind in diesem Zusammenhang die Public Sector Entities und die Government Business Enterprises, weil erstere von einer Bezuschussung abhängig sind und letztere im Idealfall Gewinne erwirtschaften sollen.

Das Konzept des New Public Management bietet eine Reihe von Ideen, wie die Leistungserstellung auch von Tochterunternehmen, zu steuern ist. Vor allem die Produktorientierung beziehungsweise die Wirkungsorientierung nimmt eine wichtige Stellung im Konzept ein. Diese Produktorientierung soll vor allem durch das Erarbeiten von Leistungsvereinbarungen unterstützt werden. Dabei ist stets zu hinterfragen, ob die Produktgruppen, die angeboten werden, das Erreichen der gesetzten Wirkungsziele überhaupt unterstützt. Um diese Frage zu beantworten muss versucht werden die Wirkungen zu messen, was erfahrungsgemäß ein sehr komplexer Vorgang ist. Deshalb erscheint es vernünftiger, Leistungsziele in die Leistungsvereinbarungen aufzunehmen und nach längerer Erfahrung mit Wirkungsmessung schrittweise auf die Vereinbarung von Wirkungszielen überzugehen. Sind die Leistungen mit der ausgegliederten Einheit in Zusammenarbeit von politischer Führung, Verwaltungsspitze und Management des Unternehmens vereinbart, führt ein Finanzplan zum benötigten Finanzierungsbedarf, der schließlich als Kontraktsumme in die Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung eingegliedert wird.

Um jederzeit in der Lage zu sein auf ungünstige Entwicklungen einer ausgegliederten Unternehmung reagieren zu können ist die Einführung von adäquaten Controllinginstrumenten sehr wichtig. Zum einen muss das Unternehmen selbst seine Aktivitäten steuern und die politische Führung jederzeit mit aktuellen und relevanten Informationen versorgen können, zum anderen muss das Beteiligungsmanagement der Verwaltungseinheit durch Beteiligungscontrolling die Sicht auf die gesamten ausgegliederten Unternehmen behalten. Während das Controlling im Unternehmen selbst in hohem Maße die Zahlen des internen Rechnungswesens, also Kostenrechnung, Finanzplan, und so weiter verarbeitet, liegt das Interesse des Beteiligungscontrollings eher an den Bilanzkennzahlen des externen Rechnungswesens.

Public Governance gilt in der Literatur als Weiterentwicklung des New Public Management und liefert für die Leistungs- und Finanzierungen vor allem durch den Public Corporate Governance Kodex sowie den Beteiligungsricht-

linien wichtige Impulse. Diese Richtlinien bilden im Wesentlichen allgemeine Grundsätze für das Führen von öffentlichen Unternehmen und wie die Gebietskörperschaft die Steuerung vorzunehmen hat. Sind solche Vereinbarungen getroffen erleichtert dies die Vereinbarung von Einzelkontrakten mit den öffentlichen Unternehmen, da allgemeine Bedingungen nicht mehr vereinbart werden müssen.

Das Kontraktmanagement ist eigentlich Teil des New Public Management Ansatzes wurde in der Arbeit aber davon herausgelöst bearbeitet. Im Prinzip geht es darum, das Steuern mit Zielen von den strategischen Vorgaben der politischen Führung abwärts zu den einzelnen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern umzusetzen. Als ein Bestandteil dieses Kontraktsystems sind auch die Leistungs- und Finanzierungsvereinbarungen der Gemeinden mit den ausgegliederten Tochterunternehmen zu sehen. Innerhalb der Kontrakte müssen alle Inhalte aufgenommen werden, die nicht durch einen Public Corporate Kodex oder Beteiligungsrichtlinien vorgegeben sind. Dies umfasst beispielsweise Berichtspflichten. Orientieren sollen sich die Kontrakte wiederum an Produkt- beziehungsweise Wirkungszielen. Die Einführung von Kontrakten kann nicht von heute auf morgen geschehen. Vielmehr ist zu erwarten, dass die Qualität der Kontrakte erst mit dem Laufe der Jahre stetig zunimmt.

Ebenfalls in den Kontrakten zu vereinbaren ist welche Instrumente die Unternehmung zur Unternehmensplanung einzusetzen hat. Hier kommt neben der Kosten- und Leistungsrechnung, die die Zuordnung von Kosten und Erlösen zu einzelnen Produkten zulässt, dem Finanzplan eine herausragende Bedeutung zu, da er den Finanzierungsbedarf anzeigt.

Ist der Finanzierungsbedarf ermittelt muss man sich damit auseinandersetzen, in welcher Form die Bezuschussung erfolgen soll. Die unterschiedlichen Möglichkeiten haben jeweils ihre eigenen Auswirkungen auf den kameralen Haushalt der Gemeinde und den Jahresabschluss der Tochterunternehmen. Im Idealfall wird erreicht, dass das Maastricht-Ergebnis von der Bezuschussung nicht beeinflusst wird und keine Gesellschaftsteuer zu entrichten ist. Die

bilanziellen Auswirkungen sind dabei durch das Beteiligungscontrolling, das die bilanzielle Situation aller Beteiligungen zusammengefasst beurteilen muss, zu koordinieren.

Die Leistungsvereinbarung kann nur vorgenommen werden, wenn durch die öffentlichen Unternehmen Produkte beziehungsweise Produktgruppen und -bereiche erarbeitet wurden. Die Kontrolle der effizienten Leistungserstellung kann über die Kosten- und Leistungsrechnung erfolgen.

Aus Sicht des Autors wäre es allerdings noch wichtiger beurteilen zu können, ob die Leistungen, die angeboten werden auch die gewollten Wirkungen verursachen. Diese Bewertung ist allerdings sehr schwierig. Als Beispiel sei eine Kulturgesellschaft genannt. Die Wirkungsziele dieser Gesellschaft können extrem vielschichtig sein. Man will beispielsweise ein preisgünstiges Kulturangebot für die Bevölkerung anbieten. Dabei sollen sämtliche soziale Schichten als Kunden gewonnen werden. Darüber hinaus soll die Kulturgesellschaft auch einen Imagegewinn für die Stadt selbst leisten und Touristen anlocken und so weiter. In der Privatwirtschaft ist der Erfolg leichter zu messen. Er ergibt sich für ein Produkt aus dem Erlös, der erzielt werden kann, minus der für die Herstellung und den Verkauf des Produkts entstandenen Kosten. Die Kosten sind in einer öffentlichen Unternehmung auch ermittelbar. Der monetäre Erlös ist auch leicht zu ermitteln, die weiteren Ziele, die mit einem Angebot erreicht werden wollen, sind nur schwer zu operationalisieren und monetär wahrscheinlich gar nicht bewertbar.

Nach Meinung des Autors werden in Zukunft die finanziellen Probleme der Gemeinden nicht weniger, sondern eher mehr. Dies liegt leider auch daran, dass in konjunkturell guten Zeiten nur wenig gespart wird, außerdem tragen die bekannten Probleme, beispielsweise bei der Bevölkerungspyramide, auch dazu bei, dass die Ausgaben für Gemeinden stetig ansteigen. Die Budgeterstellung in Gemeinden ist jetzt schon mit relativ vielen Konflikten behaftet, da sämtliche Abteilungen und Ausgliederungen finanziell massiv unter Druck stehen. Deshalb erscheint es beinahe lächerlich, wolle man den Beteiligten noch neue Steuerungsmöglichkeiten wie Leistungs- und

Finanzierungsvereinbarungen empfehlen. Darum ist es aus Sicht des Autors nur möglich, das System über einen längeren Zeitraum in Richtung Wirkungs- beziehungsweise Leistungsorientierung zu entwickeln. Dazu ist es sicher nötig innerhalb der Gemeinden das nötige Know-how zu schaffen, aber noch wichtiger ist nach Meinung des Autors ein grundsätzlich positiver und optimistischer Zugang zur Thematik seitens Politik und Verwaltungsführung.

5 Literaturverzeichnis

Bücher und Fachbeiträge

Ade, Klaus u.a. (Hrsg.): Handbuch Kommunales Beteiligungsmanagement, 2. Auflage, Stuttgart 2005

Bauer, Helfried / Hafner, Gustav / Mitterer, Karoline: Kontierungsleitfaden für Gemeinden und Gemeindeverbände 2008. 5. Auflage, Wien 2007

Bauer, Helfried / Thöni, Erich: Begriffe, Prinzipien und Spannungsfelder des Finanzausgleichs in Österreich – Eine Einleitung, in Bauer, Helfried (Hrsg.): Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch. Mit Kommentar zum FAG 2008, Wien, Graz 2008, 19-39

Biwald, Peter: Ganzheitliche Steuerung in der öffentlichen Verwaltung, in Bauer, Helfried / Biwald, Peter / Dearing, Elisabeth (Hrsg.): Public Governance. Öffentliche Aufgaben gemeinsam erfüllen und effektiv steuern, Wien, Graz 2005, 153-173

Brede, Helmut: Grundzüge der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre. 2. Auflage, München 2005

Denk, Christoph u.a.: Externe Unternehmensrechnung. Handbuch für Studium und Bilanzierungspraxis, 3. Auflage, Wien 2007

Deutsch, Eva / Rohatschek, Roman: Sonderfragen der Bilanzierung. Wien 2007

Ehrmann, Harald: Unternehmensplanung. 5. Auflage, Ludwigshafen 2007

Groissenberger, Magda: Subventionen im Abgabenrecht, Wien 2004

Grünberger, Herbert: Praxis der Bilanzierung. 2007/2008. 11. Auflage, Wien 2007

Homann, Klaus: Verwaltungscontrolling. Grundlagen – Konzept – Anwendung, Wiesbaden 2005

Horváth, Péter: Controlling. 10. Auflage, München 2006

Klug Friedrich: Doppik und Kameralistik ist eine Frage des Ziels – Gegenäußerung zur Replik von Riegler, in: Österreichische Gemeindezeitung 6/2009, Wien 2009, 38-39

Knorr, Friedhelm / Scheppach, Maria: Kontraktmanagement, Bonn 1999

Langthaler, Silvia: Mehrdimensionale Erfolgssteuerung in der Kommunalverwaltung mithilfe der Balanced Scorecard, in Blümle, Ernst-Bernd u.a. (Hrsg.): Öffentliche Verwaltung und Nonprofit-Organisationen. Festschrift für Reinbert Schauer, Wien 2003, 305-339

Maimer, Alexander / Wirth, Klaus: Kontraktmanagement – Mit Leistungsvereinbarungen die ergebnisorientierte Steuerung unterstützen, in Bauer, Helfried / Biwald, Peter / Dearing, Elisabeth (Hrsg.): Öffentliches Management in Österreich, Realisierungen und Perspektiven, Wien 2003, 31-45

Pircher, Gerhard: Ausgliederungsmodelle und ihre Vor- und Nachteile, in Gröhs, Bernhard u.a. (Hrsg.): Ausgliederungen. Privatwirtschaftliche Aktivitäten der öffentlichen Hand, Wien 2003, 15-35

Puchner, Oliver / Weninger, Thomas: Der Finanzausgleich 2008 aus Sicht der Städte, in Bauer, Helfried (Hrsg.): Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch. Mit Kommentar zum FAG 2008, Wien, Graz 2008, 263-279

Rossmann, Bruno: Optionen zur Verbesserung der demokratischen Governance und des Managements öffentlicher Dienstleistungen, in

Arbeiterkammer Wien (Hrsg.): Zur Zukunft öffentlicher Dienstleistungen. Zwischen Staat und Markt – Aktuelle Herausforderungen der öffentlichen Dienstleistungserbringung, Wien 2005, 20-32

Ruter, Rudolf X.: Public Corporate Governance Kodex – Wie er erstellt wird und was er beinhaltet, in Ruter, Rudolf X. (Hrsg.): Public Corporate Governance. Ein Kodex für öffentliche Unternehmen, Wiesbaden 2005, 163-178

Schedler, Kuno / Proeller, Isabella: New Public Management. 3. Auflage, Bern – Stuttgart – Wien 2006

Schauer, Reinbert: Rechnungswesen für Nonprofit-Organisationen. Ergebnisorientiertes Informations- und Steuerungsinstrument für das Management in Verbänden und anderen Nonprofit-Organisationen, 2. Auflage, Bern – Stuttgart – Wien 2003

Schauer, Reinbert: Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen. Kameralistik und/oder Doppik? Einführung und Standortbestimmung, Wien 2007

Schmid, Christian: Ausgliederungen und deren Anforderungen an das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen, in: Pernsteiner, Helmut (Hrsg.): Finanzmanagement aktuell. Unternehmensfinanzierung Wertpapiermanagement/Kapitalmarkt/Bank/Versicherung, Wien 2008, 303-318

Seicht, Gerhard: Moderne Kosten- und Leistungsrechnung. Grundlagen und praktische Gestaltung, 11. Auflage, Wien 2001

Thom, Norbert / Ritz, Adrian: Public Management. Innovative Konzepte zur Führung im öffentlichen Sektor, 4. Auflage, Wiesbaden 2008

Internetquellen

AFRAC Austrian Financial Reporting and Auditing Committee:

Stellungnahme "Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor" der Arbeitsgruppe "Bilanzierungs-sonderfragen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor",

http://www.afrac.at/download/AFRAC_Zuschuss_PSE_Stellungnahme_Juni08.pdf (Stand: 05.08.2010)

Deutsches Bundesministerium der Finanzen:

http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_39010/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Bundesliegenschaften__und__Bundesbeteiligungen/Public__corporate__governance__Kodex/010709__publicGov.html?__nnn=true (Stand: 22.07.2010)

Kanton Zürich: Wirkungsorientierte Verwaltungsführung, E-Learning Tool,

http://e-learning.wif.zh.ch/hintergrundinfos/modul1_b/b3.php (Stand: 29.06.2010)

Kommunalkredit Austria AG (Hrsg.): Gemeindefinanzbericht 2009,

http://www.kommunalkredit.at/uploads/Gemeindefinanzbericht2009_Internet_3144_DE.pdf (Stand: 16.02.2010)

Enzinger, Alexander: Grundbegriffe und Grundlagen der Doppik, Unterschiede zur Kameralistik, in: Land Steiermark: Gibt es einen Weg zwischen Kameralistik und Doppik? – Auf dem Weg zu einem neuen Haushalts- und Rechnungswesen,

http://www.landtag.steiermark.at/cms/dokumente/11222006_5076210/17cca6ec/15_3470_1_Tagungsunterlage.pdf (Stand: 28.07.2010), 11-17

Europäischer Gerichtshof (EuGH): Sitzungsbericht in der Rechtssache C-38/88, <http://eur->

lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61988J0038:DE:PDF
(Stand: 06.09.2010)

Magistrat der Landeshauptstadt Linz: Rechnungsabschluss 2009, VRV-Querschnitt, <http://www.linz.at/images/VRVQuerschnittRA2009.pdf> (Stand: 5.07.2010)

Magistrat der Stadt Wels: Voranschlag 2010, VRV-Querschnitt, http://www.wels.at/KulturBildung/va_2010/Voranschlagsquerschnitt.pdf (Stand: 30.08.2010)

OECD: OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/51/34803211.pdf> (Stand: 22.07.2010)

Österreichische Nationalbank (Hrsg.): Konjunktur aktuell. Berichte und Analysen zur wirtschaftlichen Lage – Jänner 2010, http://www.oenb.at/de/img/konjunktur_aktuell-jaenner_2010_tcm14-185591.pdf (Stand: 11.03.2010)

Stadt Düsseldorf: Beteiligungsrichtlinien der Landeshauptstadt Düsseldorf, http://www.duesseldorf.de/finanzen/beteiligungsberichte/2005_pdf/allgemein/richtlinien.shtml (Stand: 20.08.2010)

Wirtschaftskammer Österreich / Gewerkschaft Öffentlicher Dienst (Hrsg.): Evaluierung von Ausgliederungen, Kriterien für eine umfassende Bewertung, <http://www.goed.at/files/877/Ausgliederungsstudie.pdf> (Stand: 02.07.2010)

Rechtsquellen

Finanzausgleichsgesetz 2008 – FAG 2008

Kapitalverkehrssteuergesetz - KVG

Oö. Gemeindehaushalts-, Kassen- und Rechnungsordnung - Oö. GemHKRO

Unternehmensgesetzbuch - UGB

Vereinbarung zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden über eine Weiterführung der stabilitätsorientierten Budgetpolitik - Österreichischer Stabilitätspakt 2008

Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 – VRV 1997

Sonstige Quellen

Magistrat der Landeshauptstadt Linz: Rechnungsabschluss der Landeshauptstadt Linz für das Jahr 2008, Linz, 2009

KGSt (Hrsg.): KGSt-Materialie 1/2007, Linz, 2007

LEBENS LAUF

Persönliche Daten

Name: Claus Reiter
Adresse: Lonstorferplatz 8, 4020 Linz
E-Mail: claus.reiter@gmx.at



Ausbildung

Seit 10/2008: **Masterstudium Services of General Interest (SGI)**
Fachhochschule OÖ, Campus Linz
10/2005 – 07/2008: **Bachelorstudium Verwaltungsmanagement**
Fachhochschule OÖ, Campus Linz
09/2002 – 07/2004: **Kaufmännisches Kolleg mit Schwerpunkt Jahresabschluss und Controlling**
International Business College Hetzendorf, Wien
Matura – 07/2000: BORG Perg

Berufstätigkeit

Seit 09/2010: Gebrüder Woerle GmbH, Abteilung Controlling, Kostenrechnung und Controlling
02/2008 – 07/2009: Magistrat der Landeshauptstadt Linz, Abteilung Tiefbau Linz, Optimierung der Stadtreinigung
05/2005 – 01/2008: Oberbank AG, Abteilung Fondsverwaltung, Fondscontrolling
10/2004 – 04/2005: Voestalpine Stahl GmbH, Abteilung Bereichssteuerung, Controlling
03/2002 – 08/2002: Admiral Sportwetten GmbH, Sachbearbeiter
1995 – 2001: diverse Ferialpraktika als Arbeiter in Brauereien und im Straßenbau

Berufliche Weiterbildung

11/2004: Controlling Grundschulung, Voestalpine Stahl GmbH
10/2005: Wertpapier-Grundseminar, Oberbank AG
04/2006: Wertpapieraufbauseminar, Oberbank AG