

Beitrag aus der Fachzeitschrift „innovative VERWALTUNG“, Ausgabe 6/2014. Weitere Infos unter:
IV-Redaktion, Postfach 11 30, 27722 Worpsswede, Tel. (0 47 92) 95 52-77, E-Mail: innovative-verwaltung@kloeker.com,
Internet: www.innovative-verwaltung.de. ©2014 Springer Gabler/Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH

Komplexes Rechnungswesen in Tourismus-Organisationen

Spagat zwischen Beihilferecht, Abgabekalkulation und Budgetüberwachung

Das Rechnungswesen in Tourismus-Organisationen der öffentlichen Hand unterliegt komplexen Vorgaben. Dazu gehören verschiedene betriebswirtschaftliche Instrumente und entsprechende Systeme für die Buchhaltung und das Rechnungswesen. Die Einrichtung geeigneter Systeme erfordert fachliches Know-how und Erfahrung, damit im laufenden Betrieb ohne großen Zusatzaufwand und mit möglichst wenig Handarbeit alle erforderlichen Auswertungen erstellt werden können.



Matthias Bäcker
ist geschäftsführender
Gesellschafter der Mammut
Consulting GmbH, Kiel

Trennungsrechnung nach Beihilferecht, umsatzsteuerliche Abgrenzung, Kalkulation der Fremdenverkehrsabgabe, interne und externe Budgetüberwachung, Kostencontrolling, beihilferechtliche Vergleichsrechnung – das Rechnungswesen in Tourismus-Organisationen muss viele komplexe Aufgaben im Bereich des Finanzmanagements lösen. Das ist nur mit entsprechend ausgearbeiteten Kostenstellen- und Kostenträgerstrukturen, Betriebsabrechnungsbögen, verschiedenen Auswertungsebenen und Auswertungsdimensionen und dafür eingerichteten

Buchhaltungs- und Rechnungswesen-systemen möglich. Die Einrichtung geeigneter Systeme erfordert fachliches Know-how und Erfahrung, damit im laufenden Betrieb ohne großen Zusatzaufwand und mit möglichst wenig Handarbeit alle erforderlichen Auswertungen erstellt werden können.

Tourismus-Organisationen in öffentlicher, meist kommunaler Trägerschaft erfüllen vielfältige Aufgaben: Gästebetreuung, Zimmervermittlung, Organisation und Durchführung von Veranstaltungen, touristisches Marketing, Produktion und Verteilung oder Verkauf von Informationsschriften, Karten und Merchandising-Artikeln zählen in der Regel dazu, oft auch Unterhaltung und Betrieb touristischer Infrastruktur. In der überwiegenden Zahl der Fälle sind die Tourismus-Organisationen Zuschussbetriebe, deren Mittelbedarf zu wesentlichen Teilen aus den kommunalen Haushalten bestritten wird. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Tourismusbetrieb als Teil der Verwaltung (Amt oder Fachdienst), als Regie- oder Eigenbetrieb oder als eigenständige juristische Person (GmbH oder AöR) geführt wird.

An das Rechnungswesen von Tourismus-Organisationen werden deshalb vielfältige Anforderungen gestellt: Neben der rein wirtschaftlichen Steuerung der Organisation und der Überwachung der Budgeteinhaltung sind beihilferechtliche Anforderungen zu erfüllen und Abgrenzungen für umsatzsteuerliche und abgabenrechtliche Zwecke abzubilden.

Kostenstellenrechnung als Grundlage

Die Vielfalt der Aufgaben und die teilweise erheblichen Budgets erfordern ein Kostencontrolling, mit dem eine differenzierte Steuerung der einzelnen Teilbereiche und -aufgaben und eine gezielte und sehr zeitnahe Budgetüberwachung möglich sind. So sollte beispielsweise jederzeit transparent sein, welche Kosten für überregionales Marketing anfallen, welche Kosten der Betrieb einer Tourist-Information verursacht und wie der aktuelle Kostenstand für Veranstaltungen ist.

Während anfallende Sachkosten (z. B. Druckkosten für Gastgeberverzeichnisse oder Prospekte, Kosten des Schaltpersonals der Tourist-Information) leicht zu

erfassen und zuzuordnen sind und das auch mit einer gut eingerichteten Finanzbuchhaltung noch trennscharf abgebildet werden kann, sind indirekt oder global anfallende Kosten (z. B. EDV-Kosten oder das Gehalt des Geschäftsführers) auf diese Weise nicht mehr sinnvoll zuzuordnen. Vor allem aber lässt die Finanzbuchhaltung keine Auswertung nach bestimmten Bereichen, etwa dem Veranstaltungsmanagement oder der Infrastrukturbewirtschaftung, zu, denn die Finanzbuchhaltung ist strikt nach Kostenarten gegliedert (Personal, Raumkosten etc.). Für eine verursachungsgerechte Zuordnung der Kosten ist daher eine Kostenstellenrechnung unumgänglich. Sie ermöglicht es, zum Beispiel dem Bereich „Unterhaltung der touristischen Infrastruktur“ anteilig Kosten der EDV, des Geschäftsführers, allgemeine Bürokosten etc. zuzuordnen.

Die Kostenstellenrechnung ist in der Regel mehrstufig aufgebaut und mündet im Betriebsabrechnungsbogen (BAB). Zunächst werden Kostenstellen definiert. Das sind in der Regel organisatorische Einheiten wie die Tourist-Information, das Marketing, das Veranstaltungsmanagement oder die Geschäftsführung. In der ersten Stufe werden alle Kosten den Kostenstellen direkt zugeordnet, d. h., dass etwa alle Kosten, die für Veranstaltungen anfallen, auf die Kostenstelle Veranstaltungsmanagement gebucht werden, und alle Kosten, die mit der Geschäftsführung in Zusammenhang stehen, auf die Kostenstelle Geschäftsführung – unabhängig davon, welcher Kostenart diese zuzurechnen sind. Kostenpositionen, die mehreren Kostenstellen zuzuordnen sind, werden nach sinnvollen Verteilungsschlüsseln auf verschiedene Kostenstellen aufgeteilt. So können Mieten nach den genutzten Flächenanteilen aufgeteilt werden, Personalkosten nach dem anteiligen Arbeitszeitaufwand usw. Die Zuordnung auf Kostenstellen erfolgt bei der Verbuchung eines Belegs in der Finanzbuchhaltung; in den meisten Buchhaltungssystemen kann neben den Konten der Finanzbuchhaltung ergänzend die Kostenstelle gebucht werden, so dass kaum zusätzlicher Arbeitsaufwand entsteht.

In der zweiten Stufe werden dann die Summen der sogenannten Nebenkostenstellen – wie Geschäftsführung, Verwaltung und EDV – auf die Hauptkostenstellen umverteilt (das sind in der Regel die

stellenverantwortliche) auch für die Gesamtkosten auf der Kostenstelle verantwortlich ist. Auf diese Weise fallen Leistungs- und Budgetverantwortung zusammen.

Informationen zu Altmark-Trans-Kriterien

Der Europäische Gerichtshof hat im Jahr 2003 in der Rechtssache Altmark Trans GmbH gegen die Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH entschieden, in welchem Rahmen Ausgleichszahlungen (Beihilfen) zur Finanzierung gemeinwohlorientierter Tätigkeiten wirtschaftlicher Art zulässig sind (Urteil vom 24. Juli 2003/RS C-280/00). Das Urteil setzt damit Maßstäbe für alle öffentlichen Beihilfen. Orientiert am Art. 87, Abs. 1, des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV), sind demnach öffentliche Mittel zur Finanzierung eines Unternehmens mit dem gemeinsamen europäischen Markt nicht vereinbar, wenn dadurch der zwischenstaatliche Handel beeinträchtigt wird, das Unternehmen begünstigt wird oder die Beihilfe zu einer Wettbewerbsverfälschung führt. Unter dieses Beihilfeverbot fallen alle finanziellen Ausgleichszahlungen, die Einrichtungen oder Unternehmen für gemeinwohlorientierte Tätigkeiten wirtschaftlicher Art erhalten. Beihilfen sind nur dann zulässig, wenn sie für die Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen als Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse – quasi als Gegenleistung – gezahlt werden.

„Produktbereiche“ oder „Leistungsbereiche“, z. B. Tourist-Information, Marketing, Infrastruktur), so dass alle Leistungsbereiche anteilig mit den Kosten belastet werden, die in den Hilfskostenstellen anfallen. Die Umverteilung erfolgt nach definierten Verteilungsschlüsseln, etwa der Anzahl EDV-Arbeitsplätze, die einer Hauptkostenstelle zugeordnet sind. Die Verteilungsmaßstäbe werden individuell erarbeitet. Als Ergebnis werden in den Hauptkostenstellen dann die tatsächlich und verursachungsgerecht ermittelten Gesamtkosten des jeweiligen Leistungsbereichs abgebildet, es wird erkennbar, welche Kosten für welche Leistung insgesamt aufgewendet werden.

Da die Planung ergänzend zur herkömmlichen Planung nach Kostenarten in gleicher Weise zusätzlich nach Leistungs- oder Verantwortungsbereichen (Kostenstellen) aufgebaut wird, können Ist- und Plan-Kosten abgeglichen werden.

Einhergehen sollte mit dieser transparenten Zuordnung auch eine klare Verantwortlichkeitsregelung für die Kostenentwicklung. D. h., dass der für den Leistungsbereich Verantwortliche (Kosten-

Kostenträgerrechnung für die Zuordnung von Kosten

Wie der Name schon vermuten lässt, geht es in der Kostenträgerrechnung darum, wer (welches Projekt, welcher „Topf“) die Kosten trägt, während es in der Kostenstellenrechnung darum geht, Kosten organisations- und verursachungsgerecht zuzuordnen.

In der Kostenträgerrechnung können Kosten zu Maßnahmen, Projekten und Vorhaben zugeordnet werden. Für Tourismus-Organisationen ist das beispielsweise interessant für die Steuerung größerer Maßnahmen, für die Abrechnung von Förderprojekten oder für die Zuordnung von Kosten zu bestimmten Finanzierungsmitteln. Die Kostenträgerrechnung kann auch eingesetzt werden für die Zuordnung von Kosten, die bei der Kalkulation der Fremdenverkehrsabgabe zu berücksichtigen sind. Auf der Grundlage der Kostenstellenrechnung ist die Ermittlung anfallender oder zuzurechnender Kosten für einzelne Projekte, Fördermittel etc. sehr einfach möglich.

Die Möglichkeiten zur Ausgestaltung der Kostenträgerrechnung und der Verbindung zur Kostenstellenrechnung sind vielfältig. Es hängt sowohl von der Leistungsfähigkeit der eingesetzten Rechnungswesen-Software wie auch vom Umfang der erforderlichen Auswertungen ab, ob und in welchem Umfang eine Kostenträgerrechnung aufgebaut werden soll oder ob Nebenrechnungen mit Tabellenkalkulationsprogrammen als ausreichend angesehen werden.

Notwendige Abgrenzung nach Beihilferecht

Leistungen, die von Tourismus-Organisationen erbracht werden, werden in der Regel als Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI), als dem allgemeinen Wohl dienend, eingestuft. Daraus wird die Legitimation abgeleitet, diese Leistungen aus öffentlichen Haushalten zu

finanzieren. Tourismus-Organisationen erbringen aber regelmäßig auch andere Leistungen, die nicht als DAWI-Leistungen einzustufen sind und mit denen sie im Wettbewerb zu Unternehmen stehen, die keine öffentlichen Mittel erhalten können, z. B. indem sie Zimmer vermitteln, Merchandising-Artikel verkaufen oder Ähnliches.

Ob Leistungen als DAWI-Leistungen einzustufen sind und ob es sich bei Zuschüssen öffentlicher Haushalte an Tourismus-Organisationen um Beihilfen handelt, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab und kann hier nicht weiter betrachtet werden. Grundsätzlich sind jedoch zwei Fälle zu unterscheiden:

- Die Tourismus-Organisation erfüllt die sogenannten Altmarkt-Trans-Kriterien (siehe Info-Kasten Seite 33), damit liegt keine Beihilfe vor.
- Es liegt zwar eine Beihilfe vor, die jedoch genehmigungsfrei ist (von der Notifizierungspflicht freigestellt).

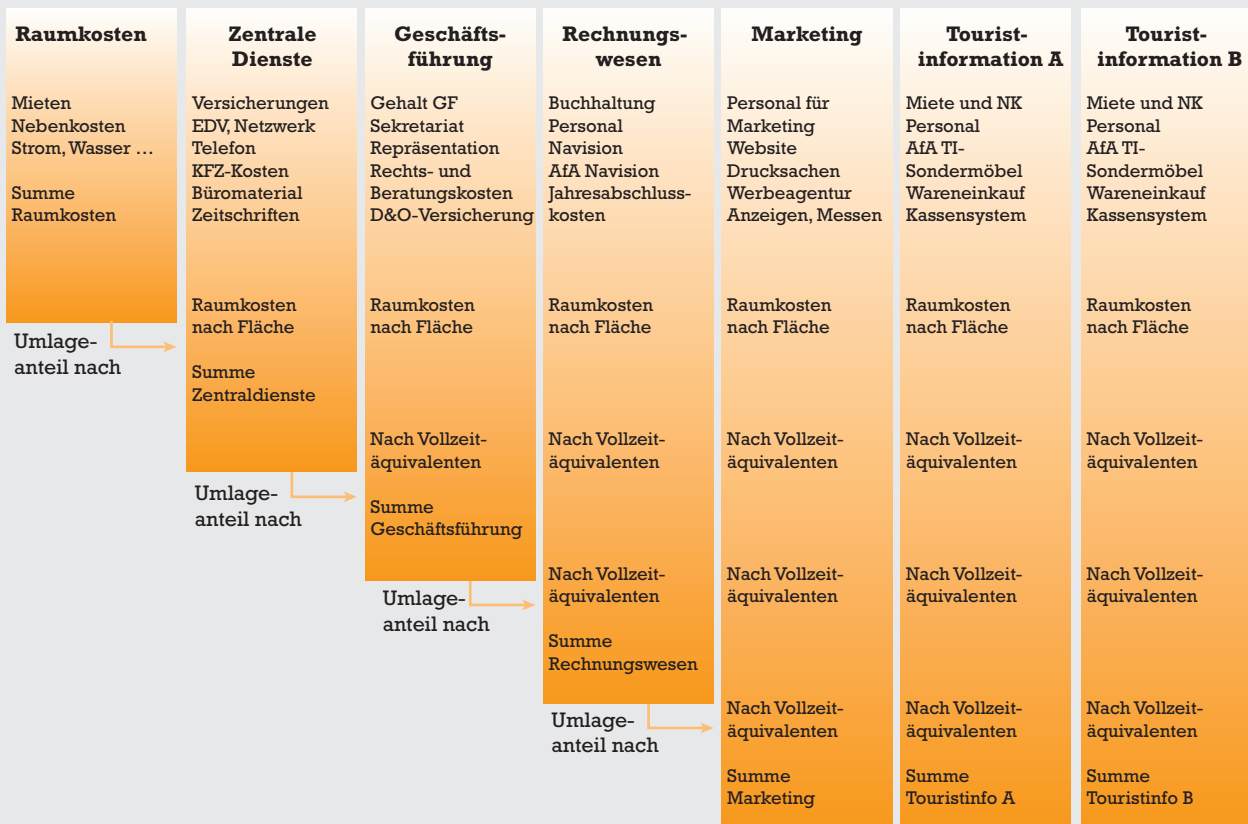
Die Regelungen zu den Beihilfefragen sind unabhängig davon, in welcher rechtlichen Form die Tourismus-Organisation geführt wird – sie gelten auch für unselbständige Teilbetriebe.

Immer jedoch, wenn Tourismus-Organisationen aus öffentlichen Haushalten (mit)finanziert werden, ist es aufgrund des EU-Beihilferechts zwingend erforderlich, den Nachweis zu führen, dass die öffentlichen Mittel ausschließlich für Zwecke der DAWI-Leistungen eingesetzt werden und dass damit nicht die anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten quersubventioniert werden. Verstöße gegen das Quersubventionsverbot führen dazu, dass die Mittel zurückgezahlt werden müssen.

Zum Nachweis, dass keine Quersubvention erfolgt, sind die Kosten, die für DAWI-Leistungen entstehen, von den Kosten, die für alle anderen wirtschaftlichen Leistungen entstehen, zu tren-

Prinzip des Betriebsabrechnungsbogens

(stark vereinfachtes Schema der Umlage der Hilfskostenstellen auf die Hauptkostenstellen mit beispielhaften Kostenarten und Umlageschlüsseln)



nen. Das ist sehr leicht realisierbar beispielsweise beim Materialeinkauf für Merchandising-Artikel, jedoch bereitet die saubere Trennung der Kosten für viele andere anfallende Kosten erhebliche Probleme. Wie viel Prozent der Fläche der Tourist-Information dienen den sonstigen Leistungen? Welcher Anteil der Personalkosten, der EDV-Kosten, der allgemeinen Verwaltungskosten usw. entfällt auf die sonstigen Leistungen? Eine Aufteilung etwa nach Umsatzerlösen scheidet aus, da aus den DAWI-Leistungen regelmäßig kaum Erträge erzielt werden.

Eine nachvollziehbare, plausible Aufteilung ist ohne Kostenstellenrechnung kaum möglich, denn sie bildet die Grundlage der sogenannten Trennungsrechnung, weil mit der Kostenstellenrechnung die Kosten den einzelnen Leistungsbereichen trennscharf zugeordnet werden. Im Einzelfall sind zur Aufteilung von Kostenpositionen zwischen DAWI-Leistungen und sonstigen Leistungen zusätzliche Erhebungen durchzuführen, um zutreffende Aufteilungen zu ermöglichen. Beispielsweise kann es notwendig sein, den anteiligen Zeitaufwand für den Verkauf sonstiger Leistungen an der gesamten Arbeitszeit des Thekenpersonals einer Tourist-Information zumindest für eine gewisse Zeit zu erheben.

Bei geschickter Gestaltung des Kostenstellensystems wird die Trennungsrechnung mitgeführt und die Überwachung der Einhaltung der beihilferechtlichen Vorgaben ist ohne nennenswerten Zusatzaufwand sichergestellt.

Kriterien aus dem Altmark-Trans-Urteil

Werden die Altmark-Trans-Kriterien für die Zahlungen aus öffentlichen Mitteln erfüllt, ist nachzuweisen, dass die auf die DAWI-Leistungen entfallenden Kosten angemessen sind. Bei Tourismus-Organisationen ist es in der Regel nicht möglich, die Leistungen – als Ganzes – auszuschreiben und zu vergeben, daher ist eine Vergleichsrechnung erforderlich, mit der nachgewiesen wird, dass die Kosten, die in der Tourismus-Organisati-

on anfallen und durch die öffentlichen Mittel ausgeglichen werden, nicht höher sind als die Kosten, die bei einem durchschnittlichen, gut geführten, angemessen mit Sachmitteln ausgestatteten Unternehmen einschließlich einer angemessenen Rendite abzüglich der dabei erzielten Erlöse anfallen würden.

Grundlage auch dieser Vergleichsrechnung ist die Kostenstellenrechnung in der Form der Trennungsrechnung; ohne Kostenstellenrechnung ist die Vergleichsrechnung kaum sinnvoll möglich.

Werden die Altmark-Trans-Kriterien nicht erfüllt, liegt eine Beihilfe vor, die für Tourismus-Organisationen genehmigungsfrei gestaltet werden kann. In diesem Fall ist keine Vergleichsrechnung erforderlich, da für Beihilfen gilt, dass Ausgleichszahlungen die anfallenden Kosten ohne Begrenzung auf einen durch eine Vergleichsrechnung ermittelten Kostenhöchstbetrag decken dürfen. Für die Beihilfe gelten jedoch eine Reihe weiterer Kriterien, die im Einzelfall zu beachten sind.

Zuschüsse unterliegen der Umsatzsteuer?

Eine weitere Abgrenzung muss das Rechnungswesen leisten: die Aufteilung in umsatzsteuerpflichtige und nicht der Umsatzsteuer unterliegende Geschäfte. Das gewinnt dann Bedeutung, wenn die Tourismus-Organisation nicht Teil der kommunalen Verwaltung ist. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wurde in den letzten Jahren deutlich verschärft, und die Finanzämter greifen die Fälle öffentlicher Unternehmen, die dauerhaft aus den öffentlichen Haushalten finanziert werden, intensiv auf. Sie fordern Umsatzsteuer auf die Zuwendungen, die die Kommunen an die Tourismus-Organisationen zahlen, und verweigern zudem die Vorsteuerabzugsberechtigung zumindest teilweise. Bei geschickter Gestaltung ist es jedoch möglich, dass Zuwendungen aus öffentlichen Haushalten an Tourismus-Organisationen nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Ein Teil der von der Tourismus-Organisation erbrachten Leistungen ist jedoch umsatzsteuer-

pflichtig. Umsatzsteuer, die auf Kosten entfällt, die diesen Geschäften zuzurechnen sind, ist als Vorsteuer abzugsfähig.

Die Zuordnung der Kosten, die zu abzugsfähiger Vorsteuer führen, kann daher eine weitere Abgrenzungsebene darstellen, die im Rechnungswesen abzubilden ist. Auch dabei leistet eine leistungsfähige Kostenrechnung erhebliche Dienste, da nur damit eine Zuordnung der Kosten zu einzelnen Leistungen möglich wird. Grundsätzlich ist die Einzelzuordnung von Kosten zu Erlöspositionen bei einer umsatzsteuerlichen Aufteilung zu bevorzugen; nur wenn diese nicht möglich ist, ist ausnahmsweise eine quotale Verteilung zulässig, die jedoch in der Regel für die Tourismus-Organisation nachteilig ist.

Unterstützung durch die Finanzsoftware

Tourismus-Organisationen müssen vielfältige Anforderungen in ihrem Zahlennetzwerk erfüllen. Neben der betriebswirtschaftlich und organisatorisch gebotenen Steuerung des Unternehmens anhand der tatsächlich in jedem Leistungsbereich entstehenden Kosten sind für die Kalkulation der Fremdenverkehrsabgabe, für beihilferechtliche Zwecke und für umsatzsteuerliche Optimierungen umfangreiche Abgrenzungsrechnungen und Nachweise zu führen.

Auf der Grundlage einer ausgereiften Kostenstellenrechnung und mit einer individuell auf die Besonderheiten der jeweiligen Organisation angepassten Struktur lassen sich alle diese Anforderungen mit nur sehr geringem zusätzlichem Arbeitsaufwand erfüllen; häufig ist das auch mit den vorhandenen EDV-Systemen möglich, da diese bereits über Kostenrechnungsmodule verfügen. Die konzeptionelle Ausarbeitung eines modernen Kostenrechnungs-Systems erfordert jedoch vielfältige Kenntnisse und Erfahrungen, so dass es häufig empfehlenswert ist, dafür externe fachliche Hilfe hinzuzuziehen.

Weitere Informationen zum Thema erhalten Sie bei der Mammut Consulting, **Matthias Bäcker, E-Mail: matthias.baecker@mammutconsulting.de.**