

Auszug aus

# Denkschrift 2019

zur Haushalts- und Wirtschaftsführung  
des Landes Baden-Württemberg

Beitrag Nr. 22

Jahresabschlüsse und Bildung von Rücklagen  
bei den staatlichen Museen



**Baden-Württemberg**

RECHNUNGSHOF

## **Jahresabschlüsse und Bildung von Rücklagen bei den staatlichen Museen (Kapitel 1466, 1467, 1482 bis 1492)**

Das Wissenschaftsministerium hat die Jahresabschlüsse der staatlichen Museen jahrelang nicht genehmigt. Der Grund dafür waren Meinungsverschiedenheiten mit dem Finanzministerium und eine uneinheitliche Bilanzierungspraxis der Museen. Die Bilanzen der Museen sollten vereinheitlicht und die Rücklagen auf ein vertretbares Maß reduziert werden. Die Jahresabschlüsse sind künftig fristgerecht zu genehmigen.

### **1 Ausgangslage**

Die zehn staatlichen Museen wurden im Zeitraum zwischen 2003 und 2012 in Landesbetriebe umgewandelt. Zuvor hatten sie wie Behörden kameral gewirtschaftet. Mit dieser neuen Betriebsform sollten die Handlungsspielräume erweitert, die Wirtschaftlichkeit erhöht und die Finanzen transparenter dargestellt werden.

Die selbst erwirtschafteten Effizienzgewinne sollten bei den Einrichtungen verbleiben, um weitere attraktive, besucherorientierte Angebote bereit zu stellen.

Die nachfolgende Tabelle zeigt, wann das jeweilige Museum in einen Landesbetrieb umgewandelt wurde und das Betriebs- und Finanzstatut in Kraft trat.

Tabelle: Umwandlung in Landesbetriebe und Inkrafttreten des Betriebs- und Finanzstatuts der Museen

Museum	Landesbetrieb seit	Betriebs- und Finanzstatut in Kraft seit
Badisches Landesmuseum	01.01.2003	01.01.2005
Staatsgalerie Stuttgart	01.01.2008	01.01.2009
Landesmuseum Württemberg		01.01.2011
Linden-Museum Stuttgart		01.01.2011
Staatliche Kunsthalle Baden-Baden		01.01.2010
Staatliche Kunsthalle Karlsruhe	01.01.2009	01.01.2012
Staatliches Museum für Naturkunde Karlsruhe		01.01.2011
Haus der Geschichte Baden-Württemberg		01.01.2012
Staatliches Museum für Naturkunde Stuttgart	01.01.2010	01.01.2011
Archäologisches Landesmuseum Baden-Württemberg	01.01.2012	01.01.2012

Für die Museen gelten die Regelungen der Landeshaushaltsordnung, der entsprechenden Verwaltungsvorschriften, das jeweilige Betriebs- und Finanzstatut sowie der Leitfaden für Landesbetriebe des Finanzministeriums.

In den jeweiligen Betriebs- und Finanzstatuten sind die Aufgaben des Museums, die Grundlagen der Organisation, betriebswirtschaftliche Vorgaben, auch zum Finanz- und Rechnungswesen, sowie bestimmte Vorlagepflichten verankert.

Die Museen unterstehen der Rechts- und Fachaufsicht des Wissenschaftsministeriums, von der dieses traditionell zurückhaltend Gebrauch macht. Dem Wissenschaftsministerium sind der Wirtschaftsplan, der Jahresabschluss mit Lagebericht und die Wirtschaftsplanabrechnung zur Genehmigung vorzulegen.

Nach den Verwaltungsvorschriften zu den §§ 70 bis 79 Landeshaushaltsordnung haben die Museen ihren Jahresabschluss in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuchs für große Kapitalgesellschaften aufzustellen.

Die zehn staatlichen Museen verfügen in summa über ein Finanzvolumen von jährlich 70 Mio. Euro. Davon decken die Museen 12 Mio. Euro durch eigene Erträge aus Eintrittsgeldern, Spenden und Sponsoring sowie aus eingeworbenen Drittmitteln. Den Großteil ihres Bedarfs finanziert das Land durch Betriebskosten- und Investitionszuschüsse von rund 58 Mio. Euro.

Die von den Museen erstellten Jahresabschlüsse zeigen, dass die Mehrzahl der Museen regelmäßig nicht die gesamten Zuschüsse des Landes verbraucht und aus diesen nicht verbrauchten Mitteln Rücklagen bildet. Die Summe dieser Rücklagen betrug zum 31. Dezember 2018 insgesamt 17 Mio. Euro. Ein großer Teil der Rücklagen wird von den Museen als zweckgebunden deklariert, z. B. für die Finanzierung größerer Investitionen

oder für geplante Sonderausstellungen. Ein kleiner Teil der Rücklagen wird ohne spezielle Zweckbindung vorgehalten.

Da die Museen als Landesbetriebe für die Bewirtschaftung ihrer Betriebsmittel nicht über eigene Bankkonten verfügen, wird das den Rücklagen entsprechende Aktivvermögen als Guthaben bei der Landesoberkasse vorgehalten oder als Forderung gegen das Land bilanziert.

Der Rechnungshof hat das Verfahren der Aufstellung und Genehmigung der Jahresabschlüsse der Museen im Zeitraum ab 2011 geprüft und darüber hinaus durch Stichprobenprüfungen die Validität einzelner Jahresabschlüsse untersucht.

## **2 Prüfungsergebnisse**

### **2.1 Aufstellung der Jahresabschlüsse der Museen**

Bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse verfahren die zehn staatlichen Museen uneinheitlich. Unterschiede zeigten sich insbesondere bei

- der Gliederung des Eigenkapitals in der Bilanz,
- der Verbuchung der diversen Zuschüsse des Landes an das Museum,
- der Bildung von Rückstellungen,
- der Verwendung des Jahresüberschusses und
- der Rechtfertigung der gebildeten Rücklagen.

Stichprobenprüfungen des Rechnungshofs haben allerdings gezeigt, dass bei allen Unterschieden in der Struktur der Jahresabschlüsse die dort ausgewiesenen Beträge im Wesentlichen korrekt waren.

Ursachen für die uneinheitliche Struktur waren zum einen die hohe Komplexität der für die Landesbetriebe aufgestellten Buchungsregeln, zum anderen das seit 2012 nur noch unzureichende Hinwirken des Wissenschaftsministeriums auf eine einheitliche Verwaltungspraxis.

In den Haushaltsjahren bis 2016 hat die Mehrzahl der Museen die Frist zur Erstellung und Vorlage der Jahresabschlüsse nicht eingehalten. Die damit notwendigen Ergebnisvorträge erhöhten die Komplexität der Jahresabschlüsse weiter.

Obwohl im Zuge der Umwandlung der Museen zu Landesbetrieben Stellen für qualifizierte kaufmännische Direktoren geschaffen und besetzt wurden, nahmen mehrere Museen bis 2016 externe Hilfe von Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern in Anspruch, um die Jahresabschlüsse zu erstellen. Dieses Vorgehen führte zu vermeidbaren Ausgaben und wurde auf Drängen des Rechnungshofs ab 2017 eingestellt.

Das Archäologische Landesmuseum Baden-Württemberg hat bislang nur für das Wirtschaftsjahr 2012 einen Jahresabschluss vorgelegt.

## **2.2 Genehmigung der Jahresabschlüsse**

In den Jahren 2013 bis 2018 hat das für die Genehmigung der Jahresabschlüsse zuständige Wissenschaftsministerium keinen der vorgelegten Jahresabschlüsse genehmigt.

Als Gründe dafür wurden dem Rechnungshof fehlende personelle Ressourcen im Ministerium und nachhaltige Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der Struktur der Jahresabschlüsse zwischen dem Finanzministerium, dem Wissenschaftsministerium und einzelnen Museen genannt.

Folge dieser nachlässigen Genehmigungspraxis war, dass die Haushaltswirtschaft der Museen seit Jahren auf vorläufigen Grundlagen beruhte. Außerdem hat das Wissenschaftsministerium nicht zu einer Vereinheitlichung der Verwaltungspraxis beigetragen.

Die nach den Allgemeinen Verwaltungsvorschriften zur Landeshaushaltsordnung notwendige Zustimmung des Finanzministeriums zur Verwendung der Jahresüberschüsse ist in Folge der fehlenden Genehmigungen des Wissenschaftsministeriums ebenfalls unterblieben. Das Wissenschaftsministerium hat ab Ende 2018 auf die Prüfungsfeststellungen des Rechnungshofs reagiert und mittlerweile alle vorliegenden Jahresabschlüsse 2013 bis 2017 von neun staatlichen Museen genehmigt.

## **2.3 Materielle Aspekte der Rücklagenbildung**

Über die Rücklagenbildung und die Ergebnisverwendung bei Landesbetrieben entscheidet nach den haushaltsrechtlichen Bestimmungen das zuständige Ministerium im Einvernehmen mit dem Finanzministerium. Die Museen können nach entsprechenden Ausnahmeregelungen in Haushaltsvermerken nur mit Zustimmung des Wissenschaftsministeriums aus den zur Bewirtschaftung zugewiesenen, noch nicht verausgabten Mitteln Rücklagen bilden. In Höhe dieser Rücklagen verbleiben die Mittel als Ausgaberesultat den Landesbetrieben.

Seit ihrer Umwandlung in Landesbetriebe nutzen die Museen intensiv die Möglichkeit, aus den nicht verbrauchten Zuschüssen des Landes Rücklagen zu bilden. Erwartungsgemäß führte die Chance der Rücklagenbildung durchaus zu bemerkenswerten Anstrengungen der Museen, ihre Wirtschaftlichkeit durch Kostenreduzierungen und die Erzielung von Mehreinnahmen zu verbessern. Allerdings war auch eine Reihe von Fehlentwicklungen zu beobachten, auf die der Rechnungshof schon zu Beginn der Prüfung hingewiesen hat.

Auf Vorschlag des Rechnungshofs werden die Zuschüsse des Landes an die Museen seit 2016 nur noch bei aktuellem Liquiditätsbedarf ausbezahlt.

Aus den nicht abgerufenen Mitteln werden seither Ausgaberesultate in der Haushaltsrechnung gebildet und in entsprechender Höhe Forderungen des Landesbetriebs gegen das Land bilanziert.

Um bei der Aufstellung des Haushalts die notwendige Transparenz über die Höhe der bei den einzelnen Museen vorhandenen Rücklagen zu schaffen, ist seit 2017 im Landeshaushalt ein Rücklagenplan enthalten.

Noch nicht realisierte Verbesserungspotenziale bestehen nach Auffassung des Rechnungshofs in folgenden Bereichen:

- Die Rücklagen der Museen haben inzwischen eine Höhe erreicht, die die Frage nach ihrer sachlichen und wirtschaftlichen Notwendigkeit aufwirft. Die Landesregierung sollte deshalb bei der Aufstellung des Haushalts prüfen, ob die Zuschüsse des Landes den wirklichen Finanzbedarf der Museen übersteigen. Mit einem Volumen von zusammen 17 Mio. Euro entsprechen die Rücklagen rund 30 Prozent des jährlichen Zuschusses.
- Bei einzelnen Museen ist zu beobachten, dass die beträchtlichen Jahresüberschüsse nicht nur das Ergebnis erfolgreicher Arbeit sind, sondern auf deutlich zu niedrige Planansätze bei den Einnahmen zurückgeführt werden können. Bei der Aufstellung der Wirtschaftspläne sollte das Wissenschaftsministerium künftig darauf hinwirken, dass die Museen ihre Einnahmeerwartungen realistisch ansetzen.
- Zudem haben einzelne Museen dieselben Rücklagen über mehrere Jahre aufrechterhalten. Dieses Vorgehen mag bei der geplanten Finanzierung großer Investitionen (z. B. der Neugestaltung des Westflügels im Staatlichen Museum für Naturkunde in Karlsruhe) gerechtfertigt sein. Im Regelfall sollten Rücklagen jedoch innerhalb von zwei Haushaltsjahren nach Bildung verbraucht werden. Ausgabereste, die keinem ausgewiesenen Zweck dienen oder nicht zeitnah benötigt werden, sollte die Landesregierung in Abgang stellen.

### 3 Empfehlungen

Die Anforderungen, die an einen kaufmännisch geführten Landesbetrieb gestellt werden, sind auch bei den Museen konsequent einzuhalten. Sollten sich das Wissenschaftsministerium oder einzelne Museen diesen Anforderungen nicht gewachsen zeigen, müsste geprüft werden, ob diese Museen wieder wie früher als kameral buchende Einrichtung geführt werden sollen. Dieser Gedanke liegt insbesondere beim Archäologischen Landesmuseum Baden-Württemberg nahe, das sich seit Jahren den Anforderungen kaufmännischer Wirtschaftsführung entzieht.

Im Einzelnen empfiehlt der Rechnungshof:

- Das Wissenschaftsministerium und das Finanzministerium sollten hinsichtlich der Struktur der Jahresabschlüsse und museumstypischer Buchungssätze durch verbindliche Vorgaben auf eine einheitliche Praxis der Museen hinwirken. Dabei ist zugleich zu prüfen, ob für die Museen als eher kleine Landesbetriebe spürbare Erleichterungen bei den Bilanz- und Buchführungsregeln vorgesehen werden können.
- Die Museen sollten angehalten werden, ihre Jahresabschlüsse bis spätestens 30. Juni des Folgejahres vorzulegen. Bei Fristüberschreitung sollte eine Sanktion in Form eines Abzugs vom Landeszuschuss vorgesehen werden. Externe Hilfe ist angesichts der Qualifikation der Museumsleitungen nicht erforderlich.
- Das Wissenschaftsministerium sollte die Jahresabschlüsse künftig innerhalb von drei Monaten unverändert oder mit Auflagen genehmigen. Durch

eine zügige Bearbeitung wird vermieden, dass die Museen auf der Basis vorläufiger Abschlüsse arbeiten und in erheblichem Umfang Ergebnisvorträge in die Bilanz einstellen müssen.

- Bei der Bemessung der Zuschüsse an die Museen sollten die mittlerweile beträchtliche Höhe der Rücklagen und ihre Ursachen (übersichtliche Einnahmeprognosen) stärker als bisher berücksichtigt werden.
- Im Haushaltsvollzug sollte an dem Prinzip festgehalten werden, dass die Landeszuschüsse an die Museen erst ausgezahlt werden, wenn ein konkreter Liquiditätsbedarf besteht.
- Soweit Rücklagen über Jahre vorgehalten werden, ohne dass eine spezielle Zweckbindung besteht, ist zu prüfen, ob die gebildeten Ausgaberesultate entsprechend den haushaltsrechtlichen Bestimmungen ganz oder teilweise in Abgang gestellt werden. In den Haushaltsvermerk zu den staatlichen Museen sollte ein entsprechender Vorbehalt aufgenommen werden.

#### **4 Stellungnahme des Ministeriums**

Das Wissenschaftsministerium weist darauf hin, dass es im Sommer 2015 Bilanzierungsrichtlinien vorbereitet habe, die mangels Einvernehmen des Finanzministeriums nicht umgesetzt wurden.

Das Wissenschaftsministerium macht geltend, dass die Vorlage- und Genehmigungsfristen eingehalten werden könnten, sobald Bilanzierungsvorgaben bestehen, die den Spezifika der Museen gerecht werden. Fristversäumnisse (und damit auch Sanktionen) würden damit obsolet. Eine verkürzte Genehmigungsfrist hält das Wissenschaftsministerium indes nicht für erforderlich, da bei den Museen die rechtlichen Voraussetzungen vorlägen, um eine Aufstellung der Jahresabschlüsse unter (gegebenenfalls teilweiser) Ergebnisverwendung vorzunehmen, wie sie das Ministerium seit Jahren fordere. Etwaige Ergebnisvorträge seien zudem nicht der Vorläufigkeit von Jahresabschlüssen geschuldet, sondern zeigten, dass die Rücklagenbildung aus den erwirtschafteten Überschüssen generell maßvoll erfolge und verbleibende Gewinne als Risikovorsorge und für unvorhergesehene Mittelbedarfe vorgetragen würden.

Die im Vorfeld nur schwer abzuschätzende Besucherresonanz auf Wechselausstellungen beeinträchtigt die Zuverlässigkeit der Einnahmeprognosen. Da die Ausstellungen letztlich zu keinen großen Defiziten führen dürfen, sei eine gewisse Zurückhaltung bei der Einplanung von Eigeneinnahmen zur Gegenfinanzierung nachvollziehbar. Überdies sei eine zuschussmindernde Anrechnung von Überschüssen, insbesondere aus Spenden oder Sponsoring (bei den Museen im Durchschnitt rund 1,6 Mio. Euro jährlich), unter Anreizgesichtspunkten bedenklich und könnte Förderer verprellen, was wiederum nachteilig für das Land wäre. Ohnehin gehe die überjährig angelegte Ausstellungstätigkeit mit erheblichen planerischen Vorlaufzeiten und finanziellen Unsicherheiten einher und fordere für die Museen daher ein hohes Maß an Planungssicherheit hinsichtlich der verfügbaren Eigenmittel. Das Ministerium hält hinsichtlich der Rücklagen eine Begrenzung des Planungshorizonts auf fünf Jahre für sachdienlich, was insbesondere auch dem Planungszeitraum bei den Großen Landes- und Sonderausstellungen entspre-

che. Die Grundgedanken hinter der flexibilisierten, dezentral und eigenverantwortlichen Bewirtschaftung als Landesbetrieb (unter anderem die Hebung der „Effizienzrendite“) und die mit den „Neuen Steuerungsinstrumenten“ verbundenen Möglichkeiten zur strategischen und überjährigen Planung würden konterkariert, falls Rücklagen aus kameral motivierten Gründen generell ab zwei Jahren einem erhöhten Begründungsbedarf unterlägen oder gar zuschussmindernd angerechnet werden sollten.

Das Ministerium habe im Herbst 2015 eine standardisierte Mittelabflussplanung erstellt, die seit dem Haushaltsjahr 2016 konsequent angewendet wird, um dauerhaft einen bedarfsgerechten Mittelabruf der staatlichen Museen sicherzustellen. Die Mitte 2016 angekündigte Prüfung des Rechnungshofs habe das Ministerium in diesem Bestreben bestätigt.

## **5 Schlussbemerkung**

Das nachvollziehbare Bemühen des Wissenschaftsministeriums um eine praxisingerechtere Ausgestaltung der Bilanzierungsregeln entbindet nicht von der Pflicht, die vorgelegten Jahresabschlüsse innerhalb der haushaltsrechtlich vorgesehenen Frist zu genehmigen.

Der Rechnungshof bleibt deshalb bei seiner Kritik an der nachlässigen Genehmigungspraxis.