

Helge C. Brixner/ Karsten Nowak

Die ‚vergessene‘ Reform: 25 Jahre Doppik im Haushaltsrecht

Helge C. Brixner, Geschäftsführender Gesellschafter der arf GmbH.
Dr. Karsten Nowak ist Leiter der Grundsatzabteilung beim Hessischen Rechnungshof.
Kontakt: autor@der-konzern.de

Aktuell jährt sich zum 25. Mal die grundlegende Modernisierung des Haushaltsrechts und in der Folge des gesamten Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens im Land Hessen. Der Hessische Rechnungshof führte daher am 15.03.2024 eine hochkarätig besetzte Jubiläumsveranstaltung durch. Dort wurde nicht nur zurückgeschaut, um vergangene Leistungen zu feiern. Die Veranstaltung bot auch viele Impulse zum heutigen Stand des Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens der öffentlichen Hand und zu dessen Perspektiven, über die der folgende Artikel berichtet.

- I. Einleitung
- II. Rückschau: Was wurde nach 25 Jahren erreicht?
 1. Staatliche Körperschaften hängen zurück
 2. Blockade einer Novellierung der EU-Haushaltsrahmenrichtlinie
- III. Was macht die Doppik aus und warum wurde die Reform in Deutschland ‚vergessen‘?
 1. Argumente gegen die Einführung der Doppik
 2. Doppikkosten sind vor allem IT-Kosten
 3. Doppik mit integrierter Vermögensrechnung
 4. Doppik liefert Informationen für die Schuldenbremse
 5. Doppik liefert konkrete Aussagen zur Schuldenstands-Quote
 6. Doppische Konzernkonsolidierung erfasst alle Neben- und Schattenhaushalte
 7. Doppik schafft Transparenz für die Öffentlichkeit
- IV. Die internationale Perspektive: Schulden, Investitionen und Wirtschaftswachstum
 1. Deutschland belegt im „Reinvermögensranking“ keinen vorderen Platz
 2. Beispiel: Bisher keine Deckung der Pensionsansprüche durch Pensionsfonds
- V. Quo vadis Deutschland: Was folgt aus 25 Jahren Erfahrungen mit der Doppik?
 1. Kameralistik suggeriert unzutreffende Haushaltsspielräume
 2. Konsolidierte Doppik als notwendige Basis für Wohlstand und Generationengerechtigkeit
 3. Lösung: Umsetzung eines überfälligen Reformprogramms
- VI. Zusammenfassung und Ausblick: Reform der Schuldenbremse – Investitionsfreundlich, generationengerecht und doppisch!

I. Einleitung

Im Jahr 1997 wurde mit dem – Haushaltsgrundsätzegesetz erstmals in einem Bundesgesetzklargestellt, dass staatliche

Gebietskörperschaften auch in Deutschland mit einem kaufmännischen (doppischen) Rechnungswesen arbeiten und einen Jahresabschluss in Anlehnung an das Handelsrecht erstellen können. Das Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz und die methodischen Grundlagen der Haushaltsmodernisierung wurden seit 1995/96 noch maßgeblich von der hessischen Landesregierung unter Ministerpräsident Hans Eichel und Finanzminister Karl Starzacher geprägt. Die im Jahr 1999 neu gewählte Regierung von Ministerpräsident Roland Koch hat das Vorhaben dann ab 1999 übernommen und im folgenden Jahrzehnt konsequent umgesetzt¹. Damit war vor 25 Jahren der sog. ‚Point of No Return‘ für das Land Hessen überschritten², zumal im gleichen Zug nicht nur das Land sein Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen als staatliche Gebietskörperschaft modernisiert hat, sondern mit dem sog. Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungssystem auch für alle hessischen Kommunen die Doppik eingeführt wurde³.

II. Rückschau: Was wurde nach 25 Jahren erreicht?

1. Staatliche Körperschaften hängen zurück

In Hessen verfügen heute alle kommunalen und staatlichen Einrichtungen über ein modernes, zukunftsfähiges Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen, das allen rechtlichen und fachlichen Anforderungen im ersten Viertel des 21. Jahrhunderts gerecht wird, egal ob diese aus wirtschaftlichen Anforderungen, komplexen Konzernstrukturen oder auch steuer- oder europarechtlichen Regelungen resultieren⁴. Nach 25 Jahren ist damit der Nachweis gelungen, dass ein modernes Rechnungswesen mit einer internationalen Ansprüchen genügenden Rechnungslegung auch von öffentlichen Verwaltungen flächendeckend erstellt werden kann. Die Bediensteten aus Landes- und Kommunalverwaltungen haben damit eine große, hoch anerkanntswerte Transformationsleistung erbracht und weisen heute einen national und international vorbildlichen Qualifikationsstandard auf, der mit demjenigen der Beschäftigten im Rechnungswesen privater Unternehmen vergleichbar ist. Der Konzernabschluss des Landes Hessen erhält heute jährlich uneingeschränkte, von anerkannten

1 Nowak, Doppischer Haushaltsausgleich, Vortrag bei der Jubiläumsveranstaltung (<https://fmos.link/mk> [Abruf: 14.05.2024]); Brixner, 25 Jahre Neue Verwaltungssteuerung, Vortrag bei der Jubiläumsveranstaltung (<https://fmos.link/mk> [Abruf: 14.05.2024]); Brixner/Harms/Noe, Verwaltungskontenrahmen, 2003, Einführung; Lüder, in: Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift Manfred Eibelschäuser, 2013.

2 Referenten bei der Veranstaltung waren Prof. Dr. R. Alexander Lorz, Hessischer Staatsminister der Finanzen, Prof. Dr. Luise Hölscher, Staatssekretärin im Bundesministerium der Finanzen, Dr. Walter Wallmann, Präsident des Hessischen Rechnungshofs, Thomas Müller-Marqués Berger, Wirtschaftsprüfer, sowie die beiden Autoren Dr. Karsten Nowak, Direktor beim Hessischen Rechnungshof, und Helge C. Brixner, Geschäftsführender Gesellschafter der arf GmbH; <https://fmos.link/mk>

3 Hessisches Staatsministerium des Innern/Pilotkommunen Lahn-Dill-Kreis/Landkreis Darmstadt-Dieburg/Stadt Dreieich/arf GmbH (Körner), Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem, Abschlussdokumentation der Projektkommunen der Transferebene Hessen, 2005.

4 Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

Wirtschaftsprüfern verantwortete Testate und auch die kommunalen Abschlüsse hessischer Kommunen werden von Rechnungsprüfungsämtern und der überörtlichen Kommunalprüfung des Hessischen Rechnungshofs mit Unterstützung anerkannter WP regelmäßig geprüft, entsprechen überwiegend anerkannten Standards und werden kontinuierlich verbessert⁵.

Dem Beispiel der hessischen und nordrhein-westfälischen Kommunen sind mittlerweile die meisten Kommunen in Deutschland gefolgt, wenngleich der Innenministerkonferenz nie eine bundesweite Harmonisierung der Rechtsgrundlagen gelungen ist. Der Stand des kommunalen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens und der Qualifizierung des dafür verantwortlichen Personals ist daher in den Bundesländern sehr heterogen geblieben⁶.

Die staatlichen Gebietskörperschaften verfügen mit den Standards staatlicher Doppik auf Basis von §§ 7a, 49a HGrG zwar über eine einheitliche und tragfähige Rechtsgrundlage, die wesentlich auf dem deutschen Handelsrecht beruht. Auf staatlicher Ebene sind aber bisher nur wenige Gebietskörperschaften dem hessischen Beispiel gefolgt. Der Stadtstaat Hamburg verfügt heute wohl über das bundesweit am weitesten entwickelte Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen, das wie in Hessen allen nationalen und internationalen Standards gerecht wird. Hamburg hat jedoch, anders als Hessen, nicht allein seine Rechnungslegung modernisiert, sondern auch sein Haushaltswesen konsequent auf doppische Grundlagen ausgerichtet. Kern dieser Veränderung im Haushaltswesen sind die Vorschriften zum sog. doppischen Haushaltsausgleich aus der LHO-HH 2015, die dem Stadtstaat fortgesetzte Verluste in Bilanz und Ergebnisrechnung verbieten. Die meisten anderen Bundesländer und der Bund sind dem bisher nicht gefolgt, allein Baden-Württemberg legt seit einigen Jahren eine weitgehend vollständige Vermögensrechnung vor und Nordrhein-Westfalen arbeitet an der Modernisierung seines Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens⁷.

2. Blockade einer Novellierung der EU-Haushaltsrahmenrichtlinie

Die skizzierte Lage nach 25 Jahren Haushaltsmodernisierung in Deutschland bewirkt, dass die meisten staatlichen Gebietskörperschaften in Deutschland in Europa und im globalen Maßstab weitgehend isoliert sind, weil sie an kameralen, also rein zahlungsbasierten Buchhaltungsmethoden festhalten. Heute orientieren sich die meisten Staaten an den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), die weitgehend mit den IFRS für die Privatwirtschaft harmonisiert sind und deren Weiterentwicklung die Unterstützung der Vereinten Nationen, des Internationalen Währungsfonds und der Weltbank genießt⁸. Auch die internationale Finanzstatistik nach den Vorschriften des Government Finance Statistic Manual (GFSM 2014) beruht heute auf doppischen Prinzipien und Daten⁹.

Die EU versucht vor diesem Hintergrund seit mehr als zehn Jahren in der Folge der europäischen Staatsschuldenkrise

eine europäische Harmonisierung der Rechtsgrundlagen für das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen mit sog. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), die sich eng an die IPSAS anlehnen sollen. Ein Erfolg dieser Bemühungen ist bisher nicht absehbar, auch mit Blick auf maßgeblichen deutschen Widerstand¹⁰. Zuletzt ist eine Novellierung der sog. Haushaltsrahmenrichtlinie vor allem auch am deutschen Widerstand gescheitert, weil damit in Deutschland eine nationale Harmonisierung des staatlichen und kommunalen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens z.B. auf Basis der deutschen Standards staatlicher Doppik und damit des für Privatunternehmen selbstverständlichen Handelsrechts verbunden gewesen wäre¹¹.

III. Was macht die Doppik aus und warum wurde die Reform in Deutschland ‚vergessen‘?

1. Argumente gegen die Einführung der Doppik

Als Begründung für die international weitgehend isolierte Lage werden in Deutschland zwei Argumente vorgebracht: Es wird erstens behauptet, die Einführung der Doppik wäre mit immensen Kosten verbunden, denen kaum Nutzenpotenziale gegenüberstünden. Zweitens wird mit Verweis auf das deutsche AAA-Rating angeführt, die deutschen Haushalte seien im internationalen Vergleich bestens aufgestellt und mit strengen, kameralen Rechtsvorgaben vorbildlich geführt, mithin bestehe kein Bedarf für eine Haushaltsmodernisierung in Deutschland¹².

Beide Argumente lassen sich nach einem Vierteljahrhundert praktischen Erfahrungen in Hamburg und Hessen im Vergleich mit den kameral agierenden Gebietskörperschaften und den internationalen Erfahrungen anderer Staaten gut überprüfen.

2. Doppikkosten sind vor allem IT-Kosten

Mit der Einführung der Doppik waren in Hamburg und Hessen jew. Projekte verbunden, die einen hohen zweistelligen oder auch dreistelligen Millionenbetrag an Kosten verursacht haben. Ein näherer Blick auf die Projekte zeigt, dass diese Kosten nicht allein durch die Einführung der Doppik, sondern ganz wesentlich durch den Aufbau eines modernen, IT-gestützten Rechnungswesens verursacht wurden. Dieser Befund wird durch internationale Studien, u.a. im Auftrag von Eurostat bestätigt¹³. Hamburg und Hessen haben mit der Doppik jew. ein neues IT-Standardverfahren für die Unternehmenssteuerung (Enterprise Resource Planning – ERP) eingeführt, das auch die meisten DAX-Konzerne einsetzen. Die Einführungskosten waren in Hamburg und Hessen nicht signifikant höher als bei Privatkonzernen oder anderen, noch kameral agierenden staatlichen Gebietskörperschaften in vergleichbarer Größe. Es ist mithin festzuhalten, dass IT-Kosten für eine moderne Unternehmenssteuerung von den Kosten für die ‚bloße‘ Doppikeinführung zumindest dann zu trennen sind, wenn wie in Hamburg und Hessen der Zeitpunkt für die Doppikeinführung so gewählt wird, dass ohnehin eine Modernisierung der IT-Verfahren im Haushalts-, Kassen- und

5 Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

6 Hilgers/Frintrup/Raffer, Sind die EU-Staaten bereit für die EPSAS? 2018, S. 14.

7 Nowak, a.a.O. (Fn. 2); Hilgers/Frintrup/Raffer, a.a.O. (Fn. 6), S. 14.

8 Müller-Marqués Berger, IPSASB Update, Vortrag bei der Jubiläumsveranstaltung (<https://fmos.link/mk> [Abruf: 14.05.2024]); Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

9 Internationaler Währungsfonds (IMF), <https://fmos.link/ml/> [Abruf: 14.05.2024].

10 Brixner/Erdmann, Verwaltung und Management 2015 S. 251.

11 Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

12 Brixner/Erdmann, Verwaltung und Management 2015 S. 251.

13 PwC, Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards, 2014.

Rechnungswesen ansteht. In einem 25jährigen Zeitraum kann mit Blick auf die notwendigen Modernisierungszyklen moderner IT-Technologie vorausgesetzt werden, dass sich für jede betroffene Gebietskörperschaft ein geeigneter Zeitpunkt finden ließe, um IT-Modernisierung und Haushaltsmodernisierung kostensparend zu verbinden¹⁴. Es lässt sich dann umgekehrt die Frage in den Raum stellen, warum mehrstellige Millionenbeträge in eine veraltete, international nicht mehr wettbewerbsfähige, kamerale ‚Technologie‘ investiert werden sollten?

Diese Frage setzt voraus, dass die Kameralistik gegenüber der Doppik eine veraltete, nicht mehr wettbewerbsfähige Methode ist und führt zum zweiten Kernargument gegen eine durchgreifende Haushaltsmodernisierung. Der bloße Verweis auf die global eindeutige Tendenz zur Abkehr von der Kameralistik reicht an dieser Stelle selbstverständlich nicht aus; immerhin könnten sich ja alle anderen Staaten irren und Deutschland könnte mit den Niederlanden quasi den Königsweg der Haushaltssteuerung gefunden haben. Die Jubiläumsveranstaltung des Hessischen Rechnungshofs hat daher die Methodik eines doppelten Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens noch einmal näher beleuchtet, um die Frage zu erhellen, wer hier Gefahr läuft, eine Fehlinvestition in erheblicher Größenordnung zu riskieren.

3. Doppik mit integrierter Vermögensrechnung

Die Doppik (international: accrual accounting) unterscheidet sich von der Kameralistik zunächst dadurch, dass sie im System der doppelten Buchführung neben den zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen (international: cash accounting) eine Vermögensrechnung integriert, indem alle Buchungen auf einem Erfolgs- oder Bestandskonto eine Gegenbuchung erhalten, um so auszuweisen, ob das (Rein-) Vermögen der buchführenden Einheit vermehrt oder vermindert wird. Das doppelte System hat nach Art. 114 Abs. 1 GG somit den Vorteil, dass die dort und in vielen Landesverfassungen und praktisch allen Haushaltsvorschriften geforderte Vermögensrechnung integriert erstellt wird. Die Mehrzahl der kameral agierenden Gebietskörperschaften legt stattdessen keine valide Vermögensrechnung vor¹⁵.

Es wird u.a. argumentiert, dass eine monetär bewertete Vermögensrechnung i.S. einer kaufmännischen Bilanz für die Haushaltssteuerung keine Bedeutung habe, weil zwischen Vermögen und Schulden in der staatlichen Haushaltswirtschaft kein Zusammenhang bestünde. Kernargument dieser Denkrichtung ist, dass die Schuldentragfähigkeit staatlicher Gebietskörperschaften nicht durch das bilanzielle Deckungsvermögen, sondern durch die künftige Steuerertragskraft definiert werde¹⁶. Dieses Argument ist zumindest mit Blick auf die aktuelle Diskussion um eine Veränderung der kameralen Schuldenbremse des Art. 109 Abs. 3 GG, um eine Schuldenfinanzierung von sog. Zukunftsinvestitionen zu ermöglichen, sehr kritisch zu prüfen.

Das doppelte Rechnungswesen nach den Standards staatlicher Doppik auf Grundlage der §§ 7a, 49a HGrG folgt der Methodik des deutschen HGBs, wonach eine Investition als die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines bilanzie-

rungsfähigen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens exakt definiert ist. Der handelsrechtliche Investitionsbegriff schließt demnach viele in der aktuellen Diskussion genannte Zwecke für sog. staatliche Zukunftsinvestitionen aus, weil in einem doppelten Rechnungswesen der ‚Verbrauch‘ von Gütern sowie die Inanspruchnahme von Dienstleistungen und Arbeitsleistungen als erfolgswirksame Aufwendungen zu verbuchen sind. Investitionen setzen als Ausgabenzweck einen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand voraus, der dauerhaft dem Betriebszweck der bilanzierenden Einheit dient und dessen Verfügbarkeit durch eine entsprechende Verfügungsgewalt, in der Regel Eigentum, der bilanzierenden Einheit über die Nutzungsdauer gewährleistet ist. Es liegt auf der Hand, dass zahlreiche in der aktuellen Diskussion genannte Zwecke möglicher staatlicher Zukunftsinvestitionen in dieser Hinsicht erhebliche Fragen aufwerfen. Das fängt mit der Erstattung von erhöhten Betriebskosten an besonders belastete Industrieunternehmen durch sog. Klimaschutzverträge an und hört bei der höchst sensiblen Frage auf, ob die laufenden Kosten des Bildungssystems, z.B. für die Vergütung von Lehrpersonal an Schulen und Hochschulen Zukunftsinvestitionen in das Bildungsniveau der Bevölkerung sind. Wer garantiert demjenigen, der in Jahrzehnten für den Schuldendienst aufkommen muss, dass derartige Verbrauchsausgaben einen andauernden Nutzen für den Betriebszweck, mithin für die Wettbewerbsfähigkeit und damit Steuerertragskraft der deutschen Volkswirtschaft haben?¹⁷

In dieser rigiden Systematik des handelsrechtlichen Investitionsbegriffs haben die Initiatoren der Haushaltsmodernisierung vor 25 Jahren einen der Hauptgründe für die bessere Zukunftsfähigkeit der Doppik gesehen: Jede Generation soll ihren Staatsverbrauch selbst finanzieren, jede Regierung soll ihren Nachfolgern keine Zukunftslasten ohne werthaltige Gegenposition hinterlassen dürfen. Auf diese Weise sollte, ähnlich wie mit der kameralen Schuldenbremse nach Art. 109 Abs. 3 GG, letztlich das Demokratieprinzip gesichert werden, indem nicht heute Schuldenberge angehäuft werden, die für künftige Generationen und Regierungen keinerlei Nutzen mehr haben und deren Schuldendienst künftige politische Gestaltungsoptionen verbaut¹⁸.

Es kann aus volkswirtschaftlicher Sicht lange darüber gestritten werden, ob der handelsrechtliche Investitionsbegriff für staatliche Gebietskörperschaften zu eng geschnitten sein könnte. Aus methodischer Sicht des doppelten Rechnungswesens stellt das kein Problem dar, weil im Falle einer Einigung auf weitere Investitionszwecke eine Buchungsmethodik verfügbar wäre, um auch andere als handelsrechtlich anerkannte ‚Vermögensgegenstände‘ bilanziell zu erfassen, wie das mit immateriellen Vermögensgegenständen auch in der handelsrechtlichen Praxis lange etabliert ist. Das Beispiel der immateriellen Vermögensgegenstände zeigt auch, dass der Investitions- und Vermögensbegriff im Rechnungswesen zu Recht einem stetigen Wandel und Anpassungen an die technologischen und wirtschaftlichen Entwicklungen unterliegt, aber eben mit klarem und transparentem Blick auf die Werthaltigkeit des bilanzierten Vermögens¹⁹.

¹⁴ Brixner/Erdmann, *Verwaltung und Management* 2015 S. 251; Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

¹⁵ Brixner/Harms/Noe, a.a.O. (Fn. 2); Hilgers/Frintrup/Raffer, a.a.O. (Fn. 6), 2018.

¹⁶ Brixner/Harms/Noe, a.a.O. (Fn. 2), m.w.N.; Brixner/Erdmann, *Verwaltung und Management* 2015 S. 251, m.w.N.

¹⁷ Brixner, a.a.O. (Fn. 2); Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

¹⁸ Brixner/Harms/Noe, a.a.O. (Fn. 2), m.w.N.; Lüder, a.a.O. (Fn. 2).

¹⁹ Brixner/Wagner, *Verwaltung und Management* 2015 S. 264, m.w.N.; Brixner, a.a.O. (Fn. 2); Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

4. Doppik liefert Informationen für die Schuldenbremse

Die doppelte Methodik nach deutschem Handelsrecht hat in dieser Hinsicht gegenüber der Kameralistik mit Blick auf die aktuelle Diskussion zur Schuldenbremse nach Art. 109 Abs. 3 GG den weiteren Vorteil, dass die aktivierten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens einem strengen Test auf ihre Werthaltigkeit unterliegen (international: Impairment-Test) und im Zuge ihrer Nutzung entweder planmäßig oder bei erhöhtem Wertverlust außerplanmäßig abgeschrieben werden. Es ist evident, dass derartige Informationen mit Blick auf marode Straßen, Brücken, Schienen und andere staatliche Infrastruktur von großem Nutzen wären, weil erkennbar würde, ob die staatlichen Investitionen einer amtierenden Regierung ausreichen, das nach dem Demokratieprinzip im Namen des Volkes treuhänderisch verwaltete Infrastrukturvermögen wenigstens zu erhalten. Deutschland war hierzu über Jahrzehnte offensichtlich nicht in der Lage und die kamerale Fiskalillusion hat uns insoweit solide Haushalte vorgetäuscht, weil die Kameralistik auf die Verbuchung von Abschreibungen als Periodenaufwand ‚verzichtet‘.²⁰

5. Doppik liefert konkrete Aussagen zur Schuldenstandsquote

Das dritte Kernargument der Initiatoren der Haushaltsmodernisierung vor 25 Jahren war der in der Kameralistik fehlende Ausweis von Zukunftslasten aus der staatlichen Beamtenversorgung und den Sozialversicherungen, insb. der Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung in Form von (Pensions-) Rückstellungen. Es wurde und wird von Anhängern des kameralen Systems auch insoweit argumentiert, dass die daraus resultierenden Zukunftslasten durch allerlei ‚Zusatzberichte‘ neben den rechtsverbindlichen Haushalten bekannt seien und durch weitsichtige politische Maßnahmen hinreichend berücksichtigt werden könnten²¹. Die aktuelle politische und volkswirtschaftliche Diskussion zur langfristigen Tragfähigkeit des deutschen Staatshaushalts lässt auch insofern zumindest erste Zweifel zu. Das Bundesfinanzministerium hat jüngst, vor allem auch angesichts des demografischen Wandels, in seinem sechsten Tragfähigkeitsbericht 2024 darauf hingewiesen, dass die Tragfähigkeit der deutschen Staatshaushalte spätestens ab 2030 erheblichen Risiken ausgesetzt ist. Im pessimistischen Szenario steigt die Schuldenstandsquote bis 2070 exponentiell auf eine Staatsverschuldung von über 350% des Bruttoinlandsprodukts und selbst im optimistischen Szenario kann der Finanzierungssaldo des deutschen Haushalts ab 2035 nicht mehr unter der Maastricht Grenze von 3% am Bruttoinlandsprodukt gehalten werden, sodass die Schuldenstandsquote bis 2070 auf knapp 150% des Bruttoinlandsprodukts ansteigt²². Die künftige Finanzierung nicht gedeckter demografischer Lasten, doppelte (Pensions-) Rückstellungen, stellt demnach neben den Finanzierungsbedarfen für Verteidigung, Integration und Klimaschutz bei gleichzeitiger Tilgungspflicht für die krisenbedingten Sonderschulden aus der Pandemie und Energiekrise infolge des russischen Überfalls auf die Ukraine eine finanzpolitisch kaum zu bewältigende Herausforderung dar. Die kamerale Fiskalillusion hat auch diese Entwicklungen bisher so gut ‚verborgen‘, dass akute Handlungs-, präziser

Konsolidierungsbedarfe jedenfalls über lange Zeit nicht die politische und öffentliche Diskussion bestimmten. Es sollte daher zumindest erneut diskutiert werden, ob bloße ‚Zusatzberichte‘ neben den rechtsverbindlichen Haushaltsplänen und -gesetzen ausreichen, um die Wahrnehmungsschwelle der politischen Entscheidungsträger zu erreichen²³. Die politische und öffentliche Diskussion um das Urteil des BVerfG²⁴ zur Schuldenbremse und der Zulässigkeit von schuldenfinanzierten Schattenhaushalten (Sondervermögen) bietet hier vielfältiges Anschauungsmaterial.

6. Doppische Konzernkonsolidierung erfasst alle Neben- und Schattenhaushalte

Das Urteil des BVerfG zu schuldenfinanzierten Sondervermögen²⁵ erfasst die verfassungsrechtliche und haushaltssystematische Problematik von Schattenhaushalten aus finanzpolitischer Perspektive zudem nicht hinreichend. Die staatlichen Haushalte verfügen heute über eine Vielzahl derartiger Schattenhaushalte, also von ‚Sondertöpfen‘ in welche Einnahmen und Ausgaben, staatliche (Kern-) Aufgaben, manchmal aber eben auch Schulden ausgelagert werden²⁶. Diese Praxis wurde schon von den Initiatoren der Haushaltsmodernisierung vor 25 Jahren in ihrem vierten und letzten Kernargument als wesentlicher Baustein der kameralen Fiskalillusion erkannt. Durch Neben- und Schattenhaushalte von Bundes- oder Landesbetrieben über unzählige rechtsfähige Körperschaften wie Anstalten, Körperschaften des öffentlichen Rechts oder auch Handelsgesellschaften bis hin eben zu sog. ‚Sondervermögen‘ werden staatliche Haushaltsentscheidungen quasi atomisiert, auf unzählige Einzelentscheidungen über die gesamte Legislaturperiode verteilt und teilweise in rechtlich mehr oder weniger selbstständige Einheiten, wie die Autobahn GmbH des Bundes oder die Deutsche Bahn ausgelagert, die von den zuständigen Parlamenten nicht mehr oder nicht mehr hinreichend ‚kontrolliert‘ werden können²⁷. Immer wieder wird auch diskutiert, solchen Einheiten, insb. Handelsgesellschaften zu erlauben, selbst Schulden für die Finanzierung staatlicher Aufgaben aufzunehmen. In Kommunen ist das eine gängige Praxis, wie jüngst die Konsolidierung der Schulden kommunaler Nahverkehrsgesellschaften in der Finanzstatistik anlässlich der Einführung des Deutschlandtickets erneut gezeigt hat²⁸. Die Verfassungsprinzipien der Einheit und Vollständigkeit des Haushaltsplans als Regierungsprogramm in Zahlen werden so zunehmend ad absurdum geführt. Das Gegenmittel in der doppelten Methodik der Rechnungslegung heißt Konzernkonsolidierung²⁹. In der Wirtschaftspraxis würde heute niemand auf die Idee kommen, die wirtschaftliche Lage von Konzernen wie SAP, Siemens oder der Deutschen Bank anhand des Einzelabschlusses der Konzernmutter zu bewerten. In der Privatwirtschaft erfasst der Konzernabschluss zu Recht alle ‚Schattenhaushalte‘ der Konzernführung, sprich Tochtergesellschaften, und macht die wirtschaftliche Gesamtlage des Konzerns Jahr für Jahr aufs Neue transparent.

20 Brixner/Wagner, Verwaltung und Management 2015 S. 264, m.w.N.; Brixner, a.a.O. (Fn. 2); Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

21 Brixner/Harms/Noe, a.a.O. (Fn. 2), m.w.N.; Lüder, a.a.O. (Fn. 2); Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

22 BMF, Tragfähigkeitsbericht 2024, 2024.

23 Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

24 BVerfG vom 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, Rn. 1–231 (<https://fmos.link/mm> [Abruf: 14.05.2024]).

25 BVerfG vom 15.11.2023, a.a.O. (Fn. 24), Rn. 1–231.

26 Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

27 Brixner/Harms/Noe, a.a.O. (Fn. 2), m.w.N.; Lüder, a.a.O. (Fn. 2).

28 Destatis, PM Nr. 126 vom 27.03.2024 (<https://fmos.link/22374> [Abruf: 14.05.2024]).

29 Brixner/Harms/Noe, a.a.O. (Fn. 2), m.w.N.; Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

Das Engagement der Bundesrepublik Deutschland in internationalen Einheiten wie der EU hat in den letzten 25 Jahren diese Fragestellung noch viel relevanter gemacht. In einer jüngst veröffentlichten Studie wird die deutsche Haftungssumme für europäische Schulden auf mehr als 250 Mrd. € beziffert³⁰. Die Autoren dieser Studie plädieren angesichts der Rechts- und Haftungssystematik für Schuldentöpfe wie das schuldenfinanzierte Programm ‚Next Generation EU‘ für eine Anrechnung auf die deutsche Staatsschuld, weil die Schuldentragfähigkeit der EU mangels eigener Einnahmen ohne die Haftung und entsprechende Nachschusspflichten der Mitgliedstaaten nicht gegeben sei. Europäische Schulden seien daher entsprechend der deutschen Haftungsquote als Zukunftslast für den deutschen Staatshaushalt auszuweisen. Egal, wie man sich in jeder konkreten Einzelfrage mit Blick auf solche Neben- und Schattenhaushalte entscheidet, gibt die Methodik der doppelten Konzernkonsolidierung, anders als die kamerale Fiskalillusion die Mittel an die Hand, entsprechend der jeweiligen Entscheidung zur Bilanzierungs- oder Konsolidierungspflicht einen transparenten Vermögens- und Schuldennachweis für alle Neben- und Schattenhaushalte in der Konzernbilanz zu führen³¹.

7. Doppik schafft Transparenz für die Öffentlichkeit

Im Ergebnis kann jedenfalls nicht behauptet werden, dass die Initiatoren der Haushaltsmodernisierung vor 25 Jahren für ihre Initiative keine relevanten Argumente ins Feld geführt hätten und die Doppik die kamerale Zahlungsbetrachtung nicht um wertvolle Informationen bereichern könnte. Die rigide Exaktheit eines doppelten Rechnungswesens auf Basis deutschen Handelsrechts würde allerdings zahlreiche Argumentationsspielräume begrenzen, zu exakten Definitionen zwingen und Zukunftslasten im staatlichen Haushaltswesen auf eine Art und Weise transparent machen, dass die politische und öffentliche Diskussion den fiskalpolitischen Realitäten in Form von Zukunftslasten und deren oft nur vermeintlichen Nutzenpotenzialen (Stichwort: Werthaltigkeit) zumindest schwerer ausweichen kann als in der kameralen Fiskalillusion mit dem Nachweis einer scheinbar soliden, aktuell (noch?) vorhandenen Zahlungsfähigkeit³².

IV. Die internationale Perspektive: Schulden, Investitionen und Wirtschaftswachstum

1. Deutschland belegt im „Reinvermögensranking“ keinen vorderen Platz

Es liegt auf der Hand, dass der bloße Ausweis zusätzlicher Informationen oder gar eine bloß andere Darstellung von Informationen nicht zwingend einen, vermeintlich auch noch kostenintensiven Reformbedarf konstituieren. Auf der Jubiläumsveranstaltung des Hessischen Rechnungshofs wurde daher besonderer Wert auf die Frage gelegt: Cui bono? – Wem nutzt das?

Mit anderen Worten: Sind die skizzierten Informationen für politische Entscheidungen, das parlamentarische Budgetrecht, das Demokratieprinzip, die Zukunft der Bundesrepublik Deutschland tatsächlich relevant oder nur interessant für eine vernachlässigbare Expertenschar in Wissenschaft und modernisierungsbegeisterten Haushaltsabteilungen?

30 Heinemann/Moessinger, ZEW policy briefs April 2024.

31 Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

32 Brixner, a.a.O. (Fn. 2); Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

Ein Blick in Staaten mit doppelter Haushaltssystematik lässt hier nach mehr als einem Vierteljahrhundert internationaler Reformbemühungen erste Schlüsse zu. Der internationale Währungsfonds hat im Jahr 2018 auf der Basis von Daten aus dem Jahr 2016 einen internationalen Wohlstandsreport vorgelegt und dort das Reinvermögen relevanter Staaten verglichen³³. Es fällt auf, dass in diesen ‚Vor-Corona-Daten‘, quasi zur ‚Halbzeit‘ des heute oft als zu sparsam kritisierten Jahrzehnts der deutschen Haushaltskonsolidierung nach der Weltfinanzkrise, die deutsche ‚Fiskalillusion‘ von einem besonders soliden Haushalt diesem internationalen Vergleich bereits nicht standgehalten hat. Deutschland belegt in einer Art ‚Reinvermögens-Ranking‘ keinen vorderen Platz im internationalen Vergleich, sondern findet sich im letzten Drittel wieder. Vor Deutschland liegen nicht nur rohstoffreiche Staaten, wie Norwegen, Australien, Russland oder Kasachstan, die ‚naturgemäß‘ in einem solchen Vergleich eine gute Ausgangsposition für das vordere Drittel haben, sondern – und das sollte uns zu denken geben – Deutschland liegt auch hinter Staaten wie Japan oder den USA. Hinter Deutschland finden sich dann vor allem rohstoffarme Entwicklungsländer – und europäische Staaten aus der in Deutschland gerne bemühten Peer Group der EU³⁴. Was sagen uns solche Daten zur tatsächlichen Solidität deutscher Fiskalpolitik und zur möglichen Zukunftsperspektive des deutschen AAA-Ratings?

2. Beispiel: Bisher keine Deckung der Pensionsansprüche durch Pensionsfonds

Analysiert man die Daten des Internationalen Währungsfonds näher, so stößt man relativ rasch auf Argumente der hessischen Reforminitiatoren von vor 25 Jahren. Die USA schneiden in einem Reinvermögensvergleich u.a. deshalb so gut ab, weil in den USA die Pensionsansprüche staatlicher und privater Bediensteter ganz überwiegend über Pensionsfonds gesichert werden³⁵. Internationale Studien schätzen das Volumen amerikanischer Pensionsfonds auf mehr als 25 Billionen Dollar. Ein guter Teil dieser Mittel fließt in den amerikanischen Kapital-, insb. Aktienmarkt³⁶. Liegt hier ein wesentlicher Unterschied zu Europa? Ist die bescheidene Bewertung deutscher Technologiekonzerne wie SAP, Siemens oder Mercedes-Benz im Vergleich zu den sog. Big Seven der amerikanischen Börsen vielleicht auch darauf zurückzuführen, dass die Aktienkurse deutscher Konzerne in globaler Perspektive quasi von ‚Almosen‘ internationaler Investoren wie des norwegischen Staatsfonds, amerikanischer Pensionsfonds oder arabischer Investmentvehikel geprägt werden, weil europäische Pensionsfonds international keine Rolle spielen? Ist die Erfolgsgeschichte der Start-Up-Investoren im kalifornischen Silicon Valley vielleicht auch eine Erfolgsgeschichte amerikanischer Pensionsfonds, die den amerikanischen Kapitalmarkt derartig stark machen, dass auch ‚waghalsige‘ Start-Up-Investitionen rentabel sind?³⁷ Ein Blick auf die sog. Generationenbilanz der Stiftung Neue Soziale Marktwirtschaft belegt die (Investitions-) Volumina, die diesen Fragen zugrundeliegen. Die ungedeckten, sog.

33 IMF, Managing Public Wealth, Fiscal Monitor October 2018 (<https://fmos.link/mr> [Abruf: 14.05.2024]).

34 IMF, a.a.O. (Fn. 33), S. 2.

35 IMF, a.a.O. (Fn. 33), S. 4, 12; Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

36 PwC Luxembourg, Beyond their borders – Evolution of foreign investments by pension funds, 2020.

37 Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

impliziten Schulden, vor allem aus nicht gedeckten (Pensions-) Rückstellungen für die deutschen Sozialversicherungen summieren sich dort auf mehr als 10 Billionen €³⁸. In einem einfachen Gedankenexperiment lässt sich ermesen, welchen Schub der deutsche Kapitalmarkt und damit die deutsche, volkswirtschaftliche Investitionsquote ganz ohne europäische Kapitalmarktunion und zusätzliche Staatsschulden in den letzten 25 Jahren erhalten hätten, wenn wir nur mit einer Deckungsquote von 30% rund 3-5 Billionen € in den deutschen Kapitalmarkt investiert hätten. Es spielt dabei keine Rolle, ob diese Mittel vorwiegend zur Finanzierung von Staatsanleihen oder als aktiengebundene Rente verwendet werden. Bei einer (expliziten) deutschen Staatsschuld am Kapitalmarkt von rund 2,5 Billionen € bleibt immer genügend Kapital für private Investitionen übrig³⁹. Der sog. ‚Sprung-Innovator‘ der Bundesregierung kommentiert die skizzierten volkswirtschaftlichen Zusammenhänge mit Blick auf die Gründungs- und Innovationsdefizite der deutschen Volkswirtschaft mit den Worten: „Das geht nur, wenn wir auf eine aktiengebundene Rente umsteigen.“⁴⁰

Ist diese Betrachtung realistisch? Ein Blick auf die einzige staatliche Gebietskörperschaft in Deutschland mit einem doppischen Haushaltsausgleich unterstreicht die Potenziale dieser ‚Zahlenspieler‘ aus unserem Gedankenexperiment. Als Hamburg im Jahr 2015 die erste doppische Landeshaushaltsordnung verabschiedet hat, betrug der planerische Konsolidierungsbedarf für eine ausgeglichene Ergebnisrechnung mehr als eine Mrd. € jährlich⁴¹. Skeptiker wenden an dieser Stelle gerne ein, ein derartiger ‚Sparkurs‘ würde zur Schließung von Kindergärten und Schulen führen und sei ohnehin politisch vollkommen sinnlos, weil bereits der politische Umgang mit dem sog. ‚Juliusurm‘ des ersten bundesdeutschen Finanzministers Fritz Schäffer gezeigt habe, dass monetär valutierte Haushaltsrücklagen immer schnellstmöglich mit zusätzlichen, konsumtiven Ausgaben ‚verbraucht‘ würden. Derartige Argumente verkennen die grundlegende Systematik eines doppischen Haushalts- und Rechnungswesens, wie wir sie an der Entwicklung des Haushalts der Freien und Hansestadt Hamburg seit 2015 mittlerweile auch belegen können: In einem doppischen Haushaltswesen führt eine ausgeglichene Ergebnisrechnung nicht (zwingend) zu weniger Ausgaben und der Ansparung eines ‚Juliusurms‘ oder der Tilgung von Schulden. Systematisch betrachtet verbessert der Ausgleich der Ergebnisrechnung (GuV) den frei verfügbaren Cashflow (Finanzmittel) in der Finanzrechnung (Cashflow Rechnung) und überlässt es der Politik, ob diese Haushaltsmittel in Straßen, Brücken, Schienen, Kindergärten, Schulen, Hochschulen, für andere anerkannte, bilanzierungsfähige Investitionszwecke oder eben zur Ansparung von Zukunfts- oder Pensionsfonds oder zur Schuldentilgung verwendet werden⁴². Hamburg hat daher auch seit 2015 aus kameraler Perspektive nicht weniger ausgegeben als andere Gebietskörperschaften, stattdessen wird durch eine ausgeglichene Ergebnisrechnung tendenziell die Investitionsquote im Haushalt gestärkt⁴³.

38 Stiftung Marktwirtschaft, Raffelhüschen et al, Ehrbarer Staat? Die Generationenbilanz 2023, 2023, <https://fmos.link/22375> (Abruf: 14.05.2024).

39 Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

40 Laguna, FAZ vom 22.12.2023.

41 Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg 2022, 2023, S. 6.

42 Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

43 Geschäftsbericht, a.a.O. (Fn. 41).

Mit anderen Worten: Eine ausgeglichene Ergebnisrechnung konstituiert methodisch so etwas, wie eine Mindest-Investitionsquote, um das von der aktuellen Regierungsmehrheit treuhänderisch verwaltete staatliche Vermögen im Namen des Volkes wenigstens zu erhalten⁴⁴.

Diese methodische Betrachtung führt uns zu dem beliebten Argument, derartige ‚Sparvorschriften‘ würden i.S. einer volkswirtschaftlich verheerenden Austeritätspolitik die Zukunftsfähigkeit der deutschen Volkswirtschaft verbauen. Zur Bewertung dieser Argumentation müssen wir nicht in die polit-ökonomisch nicht ganz vergleichbaren USA mit ihrem starken Kapitalmarkt und ihrer aus vielen Blickwinkeln unzureichenden sozialen Sicherung schauen. Es reicht ein Blick in die Schweiz. Die dortigen, oft doppischen Schuldenbremsen mit einer, zumindest für die wirtschaftsstarken Kantone wie Zürich seit Mitte der achtziger Jahre des letzten Jahrhunderts verbindlichen Kapitaldeckung der Pensionsansprüche führt in der Schweiz nach rund 35 Jahren nicht nur zu ausgeglichenen Staatsbilanzen⁴⁵, sondern auch zu einer, in den letzten zwanzig Jahren um rund 5 Prozentpunkte höheren Investitionsquote als in Deutschland⁴⁶. Ein weiterer Beleg für die Wirksamkeit einer doppischen Haushaltssystematik.

V. Quo vadis Deutschland: Was folgt aus 25 Jahren Erfahrungen mit der Doppik?

1. Kameralistik suggeriert unzutreffende Haushaltsspielräume

Kann es sein, dass wir die kamerale Fiskalillusion so verinnerlicht haben, dass wir gar nicht merken, wie wir durch fiskalpolitische Fehlentscheidungen die Zukunftsfähigkeit unserer Volkswirtschaft und damit die Zukunft nachfolgender Generationen verbauen? Die bei der Jubiläumsveranstaltung des Hessischen Rechnungshofs diskutierten und in diesem Aufsatz nur skizzierten Daten, Erfahrungen und Argumente sprechen dafür, dass wir (auch) aufgrund der kameralen Fiskalillusion schlicht und einfach über unsere Verhältnisse leben. Es gibt sehr starke Indizien dafür, dass der staatliche und private Konsum in Deutschland in den letzten 25 Jahren auf Basis kameraler Daten schlicht und einfach zu hoch war. Die Kameralistik hat uns einen Wohlstand, hat uns Haushaltsspielräume suggeriert, die real überhaupt nicht vorhanden waren. Es spricht viel dafür, dass wir alle seit mehr als einem Vierteljahrhundert auf Kosten unserer Kinder leben. Mittlerweile benötigt man für diese Erkenntnis nicht einmal mehr Haushalts- oder Finanzdaten. Es reicht eine Reise auf deutschen Straßen, Schienen und Brücken. Es reichen Gespräche mit Bundeswehrsoldaten oder internationalen Investoren. Wir leben nicht nur umwelt- und klimapolitisch über unsere Verhältnisse, sondern auch fiskalpolitisch – und genau wie in der Klimapolitik gibt es auch fiskalpolitische Kippunkte. Die internationalen Kapitalmärkte haben uns das in Griechenland erst im letzten Jahrzehnt drastisch vor Augen geführt. Frankreich und Italien korrigieren heute in ähnlicher Weise wie Griechenland damals ihre Defizitzahlen überraschend und signifikant nachträglich in die Höhe⁴⁷. Wann ist der nächste Kippunkt erreicht?

44 Brixner, a.a.O. (Fn. 2); Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

45 Z.B. Kanton Zürich Regierungsrat, Geschäftsbericht 2023, S. 29.

46 Feld, Schuldenbremsen – Haben sie sich bewährt?, Vortrag bei der Eidgenössischen Finanzverwaltung am 05.09.2023 (<https://fmos.link/mq> [Abruf: 14.05.2024]).

47 Brixner, a.a.O. (Fn. 2); <https://fmos.link/mn>, <https://fmos.link/mo> (Abruf jew.: 14.05.2024).

2. Konsolidierte Doppik als notwendige Basis für Wohlstand und Generationengerechtigkeit

Warum reichen uns diese Argumente nicht für eine Umkehr in der Fiskalpolitik auf Basis eines doppischen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens? Wie könnte eine ‚Zeitenwende‘ in der Fiskalpolitik aussehen?

Der erste Schritt zu einer realistischen und transparenten, international anerkannten Fiskalpolitik wäre die verbindliche Einführung eines doppischen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens in allen EU-Mitgliedstaaten und für die EU-Kommission selbst. Deutschland könnte auf Basis der Standards staatlicher Doppik nach §§ 7a, 49a HGrG vorangehen – eine mühsame europäische Einigung auf EPSAS benötigt es dafür nicht. Das Hessische FinMin hat 2019/20 mit dem ersten IPSAS-Abschluss einer deutschen Gebietskörperschaft gezeigt, dass die europäische Bilanzrichtlinie RL 2013/34/EU zur Harmonisierung der privaten Rechnungslegung europäischer Konzerne i.V.m. den IPSAS eine hinreichende Grundlage für die Harmonisierung bildet und die deutschen Standards staatlicher Doppik bei konsequenter Anwendung grds. mit den internationalen Rechnungslegungsstandards IPSAS und IFRS vereinbar sind.⁴⁸

Im zweiten Schritt sollten alle EU-Mitgliedstaaten und die EU-Kommission dem Beispiel aus Hamburg folgen und den Ausgleich ihrer Ergebnisrechnungen (GuVen) verfassungsrechtlich verbindlich vorschreiben, um so ihre Investitions- und Zukunftsfähigkeit zulasten konsumtiver Verbrauchsausgaben nachhaltig zu stärken⁴⁹.

In einem dritten Schritt wären schließlich in allen Mitgliedstaaten der EU auch transparente Konzernbilanzen mit allen Schatten- und Nebenhaushalten vorzulegen und in der Konzern-Ergebnisrechnung auszugleichen. Dieser Schritt sollte auch damit verbunden werden, die entstandene Intransparenz in der europäischen Finanzstatistik aufzulösen, diese national und europäisch konsequent doppisch auszurichten und die oben skizzierten Zurechnungsfragen für die europäischen Schulden aus der europäischen Staatsschuldenkrise und dem schuldenfinanzierten Programm ‚Next Generation EU‘ verbindlich zu klären⁵⁰.

3. Lösung: Umsetzung eines überfälligen Reformprogramms

Bleibt als letzte Frage: Ist so ein Reformprogramm realistisch? Auf Basis der verfügbaren Daten wäre unsere Antwort: Ja.

Die bei der Jubiläumsveranstaltung des Hessischen Rechnungshofs diskutierten Daten und Erfahrungen aus dem letzten Vierteljahrhundert zeigen jedenfalls, dass es sich lohnt, bei politischen Entscheidungsträgern für diesen Weg zu werben: Die höheren Investitionsquoten in Staaten wie der Schweiz oder den USA führen, je nach der Priorisierung der Investitionszwecke, zu einer besseren staatlichen Infrastruktur und/oder zumindest zu einer stärkeren privaten Investitions- und Innovationstätigkeit, in jedem Fall zu besseren Kapitalmarktbedingungen und einer Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit und Innovationskraft und somit der Wachstumskräfte und der künftigen Steuerertragskraft der jeweiligen Volkswirtschaft. Die Rückführung konsumtiver zugunsten investiver Ausgaben

ist deshalb eine, vielleicht *die* Grundvoraussetzung für mehr Wachstum in Deutschland und Europa – und damit für unser aller künftigen Wohlstand und alle relevanten Zukunftsaufgaben von der inneren und äußeren Sicherheit bis hin zur klimapolitischen Transformation.

Die skizzierten Daten lassen keinen Zweifel zu: Wir leben in Deutschland und Europa über unsere Verhältnisse. Ob wir die gut belegte Schiefelage korrigieren, indem wir alle mehr und länger arbeiten, höhere Steuern zahlen und/oder unsere konsumtiven Ausgaben einschränken, ist eine politische Frage, die nur in demokratischen Wahlen entschieden werden kann. In jedem Fall sollten wir nicht länger auf Kosten unserer Kinder leben und als Grundlage dieser schwierigen Entscheidungen die kamerale Fiskalillusion beenden, indem wir mithilfe der Doppik den globalen ökonomischen Realitäten ins Auge sehen.

VI. Zusammenfassung und Ausblick: Reform der Schuldenbremse – Investitionsfreundlich, generationengerecht und doppisch!

1. 25 Jahre Doppik im Haushaltsrecht in Deutschland sind auch durch eine Diskussion gekennzeichnet, die wir unter der Überschrift „Doppik versus Kameralistik“ zusammenfassen können. Während in Deutschland (und den Niederlanden) noch diskutiert wird, haben alle anderen Mitgliedstaaten der EU ein doppisches öffentliches Rechnungswesen eingeführt. Häufig ist dies IPSAS basiert. Die Diskussion erstaunt umso mehr, weil das „versus“ eigentlich gar nicht richtig ist. Vielmehr können doppische Rechnungslegungssysteme die kamerale Liquiditätssicht bei entsprechender Kontierung gleich mitliefern. So wurde in Hessen jahrelang die bis 2022 erforderliche kamerale Haushaltsrechnung aus dem SAP-System generiert. Das ist nicht erstaunlich, denn Doppik und Kameralistik basieren auf denselben Buchungsbelegen. Der Fokus auf Einnahmen und Ausgaben ist also ein immanenter Teil der Doppik, weshalb das „versus“ unzutreffend ist⁵¹.

2. Ein doppisches Rechnungslegungssystem informiert aber nicht nur über die Finanzlage, sondern kann mit den Instrumenten Bilanz und GuV (in der öffentlichen Verwaltung meist „Ergebnis- oder Erfolgsrechnung“ genannt) auch die Vermögens- und Ertragslage darstellen. Erst durch die Doppik wird es den Parlamentariern möglich, ihre parlamentarische Kontrolle – das sog. „Königsrecht des Parlaments“ – vollständig auszuüben. Erst die doppischen Zahlen geben einen umfassenden Überblick über den Haushalt der Gebietskörperschaft⁵². Erneut umso erstaunlicher, dass eine doppische öffentliche Rechnungslegung auf Bundesebene so vehement abgelehnt wird. Damit nehmen die Mitglieder des Bundestags und der Landtage ihr Königsrecht nur unvollständig wahr und verzichten bewusst auf zusätzliche Informationen; oder anders: sie laufen Gefahr der Fiskalillusion zu unterliegen. Offensichtlich ist es nicht gewünscht, die Vermögenssituation und die Verbindlichkeiten vollständig zu kennen.⁵³

3. Verbindlichkeiten sind nichts anderes als zukünftige Zahlungsverpflichtungen („implizite Schulden“). Eine Ver-

48 Brixner, a.a.O. (Fn. 2); Hessisches Ministerium der Finanzen, Rechnungslegung – EPSAS und IPSAS (<https://fmos.link/mp> [Abruf: 14.05.2024]).

49 Nowak, a.a.O. (Fn. 2); Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

50 Nowak, a.a.O. (Fn. 2); Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

51 Nowak, a.a.O. (Fn. 2).

52 Nowak, a.a.O. (Fn. 2); Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

53 Vgl. zu Vorteilen der Doppik Nowak/Banspach/Schmitz, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, 2014, S. 22 ff.

knüpfung der Passivseite der Bilanz mit der mittelfristigen Finanzplanung wäre also dringend angeraten, wenn finanzieller Blindflug vermieden werden soll. Offensichtlich besteht auch kein Interesse daran, die Ressourcenverbräuche zu kennen. Dabei wäre ein Vergleich der Abschreibungen mit den Investitionen sinnvoll, um beurteilen zu können, ob die Substanz wenigstens nominal erhalten bleibt. Und das wiederum ist eine wichtige Komponente, um generationengerecht und nachhaltig zu haushalten. Streng genommen gibt es in der Kameralistik gar keine Möglichkeit, Generationengerechtigkeit zu messen. In der Doppik schon: Nämlich mit Hilfe des Jahresergebnisses bzw. der Eigenkapitalveränderung. Entsteht ein Jahresfehlbetrag, wurde zulasten der zukünftigen Generation gelebt – und umgekehrt. Nur ein doppisch ausgeglichener Haushalt ist wirklich generationengerecht!⁵⁴

4. Mit dem skizzierten Vorschlag zu einer doppischen Schuldenbremse durch den Ausgleich der Konzern-Ergebnisrechnung soll die jetzige Schuldenbremse keinesfalls abgeschafft oder ausgesetzt werden. Es geht vielmehr um eine „doppische“ Weiterentwicklung der Schuldenbremse, die die Möglichkeiten zur Neuverschuldung eben am doppischen Haushaltsausgleich misst. Auf diese Weise werden – bei Einhaltung bestimmter Planungsparameter – kreditfinanzierte Investitionen möglich. Dadurch wird dann auch der Anreiz zur Umgehung der Schuldenbremse (z.B. durch Sondervermögen und andere Extrahaushalte) reduziert bzw. im besten Fall eliminiert.⁵⁵

5. Eine kreditfinanzierte Investition ist in der Doppik zunächst ergebnisneutral. Die Investition wird als Vermögensgegenstand auf der Aktivseite verbucht, während das Fremdkapital in gleicher Höhe als Verbindlichkeit auf der Passivseite der Bilanz steht. In den Folgejahren wird der Vermögensgegenstand abgeschrieben, die Verbindlichkeit wird getilgt und Zinsen werden gezahlt. Ist die Gebietskörperschaft in der Lage, in den Folgejahren die Abschreibungen und die Zinsen durch Steuereinnahmen zu decken oder anders zu verdienen, bleibt das Jahresergebnis ceteris paribus ausgeglichen. Denkbar wäre natürlich auch eine mehrjährige Betrachtung des ausgeglichenen Haushalts, also z.B. eine vier- oder achtjährige Betrachtung (Züricher Modell)⁵⁶.

6. Damit rückt dann auch die doppische Haushaltsplanung in den Fokus. Um die Frage der Substanzerhaltung und damit auch der Generationengerechtigkeit valide beantworten zu können, wären Planbilanzen und Plan-GuVen vorteilhaft. Im Züricher Modell des doppischen Haushaltsausgleichs fließen z.B. die letzten drei vergangenen Jahre, das laufende Jahr und vier Planjahre in den gleitenden Durchschnitt des Ergebnissaldos ein.

7. Wesentlich ist es für Gebietskörperschaften aber auch, ihre künftige Zahlungsfähigkeit sicherzustellen. Bilanzielle Verbindlichkeiten sind künftige Zahlungsverpflichtungen der Gebietskörperschaft. Es erscheint für die Liquiditätsplanung sinnvoll, die Fälligkeitszeitpunkte der Verbindlichkeiten zu kennen und diese auch entsprechend auszuweisen. Dabei sollte der Detaillierungsgrad über eine Unterscheidung in

kurz- und langfristig hinausgehen. Wünschenswert ist eine jahresgenaue Angabe der Fälligkeiten für die nächsten fünf Jahre; dann wäre auch eine Verknüpfung der Passivseite der Bilanz mit der Mittelfristigen Finanzplanung der Gebietskörperschaft problemlos herstellbar.⁵⁷

8. Theoretisch denkbar wäre im System der doppischen Schuldenbremse und des doppischen Haushaltsausgleichs auch eine „Bürgerdividende“. Ein Jahresüberschuss könnte an die Steuerzahler (teilweise) ausgezahlt werden. Der thesaurierte Teil ließe sich nutzen, um etwaiges negatives Eigenkapital zu reduzieren.⁵⁸

Redaktionelle Hinweise:

- Sondervorschriften in der öffentlichen Rechnungslegung gem. § 263 HGB (Teil 2), vgl. Böcking/Gros/Heise, DK 2023, S. 18 = DK1423603;
- Sondervorschriften in der öffentlichen Rechnungslegung gem. § 263 HGB (Teil 1), vgl. Böcking/Gros/Heise, DK 2022, S. 459 = DK1420240.

54 Nowak, a.a.O. (Fn. 2); Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

55 Nowak, a.a.O. (Fn. 2); Brixner, a.a.O. (Fn. 2).

56 Kanton Zürich, § 4 Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG): „Die Rechnung ist mittelfristig auszugleichen. Maßgebend ist die konsolidierte Erfolgsrechnung gem. § 54.“; Kanton Zürich, § 3 Finanzcontrollingverordnung (FCV): „Die Mittelfristigkeit gem. § 4 Abs. 1 CRG umfasst einen Zeitraum von acht Jahren.“

57 Vgl. zur Praxis auf kommunaler Ebene Riedel, Rede zur Einbringung des Nürnberger Stadthaushalts 2022, 2021.

58 Nowak, a.a.O. (Fn. 2).