

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

SCHRIFTEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG

BAND 13

Herausgeber:

Prof. Dr. Volker BREITHECKER, Universität Duisburg-Essen,
Campus Duisburg

Prof. Dr. Roland EULER, Johannes Gutenberg-Universität Mainz

Prof. Dr. Michael HOMMEL, Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main

Prof. Dr. Detlef KLEINDIEK, Universität Bielefeld

Prof. Dr. Joachim KRAG, Philipps-Universität Marburg

Prof. Dr. Ute SCHMIEL, Universität Duisburg-Essen, Campus Essen

Zweckadäquanz der GoB für die staatliche Doppik

Von

Dipl.-Kfm. Dr. rer. pol. Peter Sossong

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

[ESV.info/978 3 503 15699 3](http://ESV.info/978%203%20503%2015699%203)

Das vorliegende Werk wurde unter dem Titel „Bedingte Zweckadäquanz handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für die staatliche Doppik am Beispiel einseitiger Leistungsbeziehungen“ im Jahr 2013 von der Universität Speyer als Dissertation angenommen.

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15699 3

eBook: ISBN 978 3 503 978 3 503 15700 6

ISSN 1617-4860

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2014

www.ESV.info

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Geleitwort

Ein Grundsatzbeschluss der für die Rechnungslegung der Kommunen zuständigen Innenministerkonferenz (IMK) von 2003 führte auf kommunaler Ebene zur Umstellung vom zahlungsorientierten kameralistischen Rechnungsstil zum „ressourcenverbrauchsorientierten“ kaufmännischen („doppischen“) Rechnungsstil – mit allerdings länderspezifischen Nuancen. Auf staatlicher Ebene bzw. bei Bund und Ländern ist dagegen keine einheitliche Linie feststellbar. Der Bund und die meisten Bundesländer sind nach wie vor dem kameralistischen Rechnungsstil verhaftet. Allerdings liefern mit Hamburg, Hessen und Bremen inzwischen drei Bundesländer doppische Jahresabschlüsse. Nordrhein-Westfalen hat die Absicht bekundet, dem zu folgen und ab 2017 doppische Jahresabschlüsse zu erstellen.

Anders als auf kommunaler Ebene konnten die Länder den kameralistischen Jahresabschluss zunächst nicht durch einen doppischen Jahresabschluss ersetzen, sondern waren zu einem Parallelbetrieb von Kameralistik und Doppik gezwungen. Erst das zum 01.01.2010 in Kraft getretene Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (HGrGMoG 2009) erlaubt Bund und Ländern den Ersatz des kameralistischen durch den kaufmännischen Jahresabschluss und damit die Aufgabe des unwirtschaftlichen Parallelbetriebs zweier Rechnungsstile.

Nach dem Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) in der derzeitigen Fassung orientiert sich die staatliche Doppik am Handelsgesetzbuch (HGB) und den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Soweit für die staatliche Rechnungslegung Konkretisierungen der und Abweichungen von den handelsrechtlichen Regeln erforderlich sind, werden diese gemäß neuem HGrG von einem Bund-Länder-Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens („Standardisierungsgremium“) festgelegt.

Diese Konstellation wirft unmittelbar zwei Fragen auf, denen in der vorliegenden Arbeit nachgegangen wird. Die erste Fragestellung ist, inwieweit die handelsrechtlichen GoB für die öffentliche Rechnungslegung adäquat sind. Während der primäre Zweck des deutschen Handelsrechts im Gläubigerschutz bzw. im Erhalt der Unternehmenssubstanz gesehen wird, wird der öffentlichen Rechnungslegung in der deutschsprachigen Literatur zwar auch ein Schutzzweck zugewiesen, dieser jedoch auf zwei Weisen anders interpretiert. Eine Interpretation zielt auf die Fähigkeit zur nachhaltigen öffentlichen Aufgabenerfüllung. Eine andere Auslegung fokussiert sich auf den Schutz zukünftiger Generationen („Generationengerechtigkeit“). Der Verfasser kommt zu dem Ergebnis, dass die HGB- bzw. GoB-Orientierung geeignet ist, die nachhaltige Leistungsfähigkeit, nicht aber Generationengerechtigkeit zu gewährleisten. Nebenbei kann der Verfasser zeigen, dass einseitige Leistungsbeziehungen, die im Gegensatz zur Privatwirtschaft kennzeichnend für viele Buchungsvorgänge im öffentlichen Rechnungswesen sind, durchaus adäquat mit den Regeln des Handelsrechts abgebildet werden können.

Geleitwort

Die zweite – bisher in der Literatur nicht systematisch untersuchte – Frage ist, ob die bisher vom Standardisierungsgremium erarbeiteten Standards staatlicher Doppik tatsächlich den gesetzlichen Vorgaben folgen bzw. so eng am HGB ausgerichtet sind wie vom Gesetzgeber gefordert. Die in dieser Arbeit herausgearbeitete Antwort lautet, dass das Standardisierungsgremium sich tatsächlich bei vielen Entscheidungen nicht am HGB orientiert und infolgedessen seinem Auftrag im Grunde nicht in der gebotenen Weise nachkommt.

Die vorliegende Arbeit klärt aufgrund der hervorragenden und prägnanten Analyse wichtige fachspezifische Fragen. Daher ist ihr eine sehr hohe Aufmerksamkeit und weite Verbreitung zu wünschen. Sie erinnert auch an die äußerst substanzielle Frage nach dem oder den Zwecken der öffentlichen Rechnungslegung. Diese Erinnerung könnte bei der derzeit unter dem Stichwort „European Public Sector Accounting Standards“ (EPSAS) geführten Diskussion um eine einheitliche öffentliche Rechnungslegung in Europa hilfreich sein.

Speyer im Mai 2014

Univ.-Prof. Dr. Holger Mühlenkamp

Vorwort

Die vorliegende Veröffentlichung wurde im Oktober des Jahres 2013 von der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer als Dissertation angenommen. Entstanden ist die Arbeit während meiner vom Januar 2011 bis zum heutigen Tag andauernden Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Herrn Univ.-Prof. Dr. Holger Mühlenkamp.

Das fruchtbare Speyerer Umfeld hat stark zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Über meine Kollegen des Mittelbaus der Universität Speyer hinaus möchte ich allen übrigen an der Universität sowie den am – räumlich als auch organisatorisch der Universität nahestehenden – Deutschen Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung Speyer tätigen Personen für die stets sehr angenehme Zusammenarbeit und freundliche Atmosphäre danken.

Besonderer Dank gebührt Herrn Professor Mühlenkamp. Als Betreuer meiner Promotion hat er nicht nur alle für das Projekt erforderlichen Rahmenbedingungen geschaffen, sondern sein Gelingen durch stete Protektion überhaupt erst möglich gemacht.

Neben Herrn Professor Mühlenkamp bin ich Herrn Prof. Dr. Gunnar Schwarting, der das zweite Dissertationsgutachten erstellt hat, und Herrn Univ.-Prof. Dr. Hermann Hill, der zusammen mit den beiden Dissertationsgutachtern die Prüfungskommission für die Disputation bildete, zu Dank verpflichtet.

An letzter und damit prominentester Stelle danke ich meiner Familie.

Speyer im April 2014

Dr. Peter Sossong

Inhaltsübersicht

Geleitwort.....	V
Vorwort.....	VII
Inhaltsübersicht.....	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
Abbildungsverzeichnis.....	XXI
1 Einleitung und zentrale Fragestellungen.....	1
2 Rechtsrahmen der staatlichen doppelten Rechnungslegung – Standards staatlicher Doppik.....	7
3 Umsetzung der HGrG-Regelungen zur staatlichen Doppik in Bundes- und Landesrecht sowie tatsächlich praktizierter Rechnungsstil.....	21
4 Staatliche Rechnungslegungszwecke als Basis der weiteren Aufarbeitung.....	29
5 Handelsbilanzieller Rechnungslegungszweck „Unternehmenssubstanzerhalt“.....	35
6 „Schutz der nachhaltigen Leistungsfähigkeit“ versus „Unternehmenssubstanzerhalt“ – gesetzssystematische Konsistenz – einseitige Leistungsbeziehungen.....	59
7 Bilanzielle Abbildung ausgewählter einseitiger Leistungsbeziehungen nach HGB und nach Standards staatlicher Doppik – Aktivierungsfragen.....	65
8 Bilanzielle Abbildung ausgewählter einseitiger Leistungsbeziehungen nach HGB und nach Standards staatlicher Doppik – Passivierungsfragen.....	125
9 Würdigung der zentralen Fragestellungen.....	173
10 Fazit und Ausblick.....	187
Anhänge.....	191
Literaturverzeichnis.....	217
Verzeichnis der Rechtsprechung.....	247
Verzeichnis der BMF-Schreiben und Verwaltungsverlautbarungen.....	251
Verzeichnis der Drucksachen und Plenarprotokolle.....	253
Verzeichnis der (staatlichen) Rechnungslegungsstandards.....	257
Geschäftsberichte/Eröffnungsbilanz.....	259
Stichwortverzeichnis.....	263

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	V
Vorwort.....	VII
Inhaltsübersicht.....	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
Abbildungsverzeichnis.....	XXI
1 Einleitung und zentrale Fragestellungen.....	1
2 Rechtsrahmen der staatlichen doppelten Rechnungslegung – Standards staatlicher Doppik	7
2.1 Grundsätzliches und Entwicklung der Rechtslage.....	7
2.2 Aktuelle Rechtslage: Obligatorische und fakultative doppelte Rechnungslegung.....	9
2.3 Ausgestaltung der doppelten Rechnungslegung.....	10
2.3.1 Rechenwerke – Finanz-, Erfolgs- und Vermögensrechnung.....	10
2.3.2 § 7 a HGrG – Grundsätze der staatlichen Doppik.....	14
2.3.2.1 § 7 a Abs. 1 HGrG	14
2.3.2.2 § 7 a Abs. 2 HGrG – Überblick	16
2.3.2.3 § 7 a Abs. 2 HGrG – HS 1: Konkretisierungen handelsrechtlicher GoB.....	16
2.3.2.4 § 7 a Abs. 2 HGrG – HS 2: Abweichungen von den handelsrechtlichen GoB.....	17
2.3.2.5 § 7 a Abs. 2 HGrG – Übergangsfrist und Unverbindlichkeitscharakter der Standards staatlicher Doppik	18
3 Umsetzung der HGrG-Regelungen zur staatlichen Doppik in Bundes- und Landesrecht sowie tatsächlich praktizierter Rechnungsstil	21
3.1 Einführung.....	21
3.2 Hessen	21
3.3 Hamburg	23
3.4 Bremen	24
3.5 Nordrhein-Westfalen.....	25
3.6 Bund	26
4 Staatliche Rechnungslegungszwecke als Basis der weiteren Aufarbeitung.....	29
4.1 Grundsätzliches und begriffliche Bestimmung der Rechnungszwecke „Generationengerechtigkeit“ und „Schutz der nachhaltigen Leistungsfähigkeit“	29
4.2 Rahmen der weiteren Aufarbeitung: Schutz der nachhaltigen Leistungsfähigkeit als notwendige Voraussetzung der Generationengerechtigkeit	31

5 Handelsbilanzieller Rechnungslegungszweck „Unternehmenssubstanzerhalt“	35
5.1 Einführung	35
5.2 Handelsrechtliche Erfolgsperiodisierung als Ausfluss des Vorsichtsprinzips	36
5.2.1 Überblick	36
5.2.2 Realisationsprinzip	37
5.2.3 Imparitätsprinzip	40
5.2.4 Vermögensermittlungsprinzip/Einzelbewertungsprinzip	42
5.3 Bilanzansatznormen	45
5.3.1 Aktivierungsnormen – Vermögensgegenstand	45
5.3.1.1 Begriff des Vermögensgegenstandes	45
5.3.1.2 Wirtschaftliches Eigentum als Ansatzvoraussetzung	46
5.3.2 Aktivierungsnormen – Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	47
5.3.3 Passivierungsnormen – Begriff der handelsbilanziellen Schuld	48
5.3.4 Passivierungsnormen – Passive Rechnungsabgrenzungsposten	51
5.4 Primärzweck der handelsrechtlichen Rechnungslegung	52
5.4.1 Zusammenspiel zwischen Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip und Prinzip der Objektivierung des Bilanzinhalts	52
5.4.2 An die Handelsbilanz anknüpfende gesellschaftsrechtliche Gewinnansprüche	56
6 „Schutz der nachhaltigen Leistungsfähigkeit“ versus „Unternehmenssubstanzerhalt“ – gesetzssystematische Konsistenz – einseitige Leistungsbeziehungen	59
6.1 Gleichförmigkeit der Rechnungszwecke „Schutz der nachhaltigen Leistungsfähigkeit“ und „Unternehmenssubstanzerhalt“	59
6.2 Übernahme des handelsbilanzrechtlichen Normensystems als gesetzssystematisches Konsistenzanfordernis	61
6.3 Zweckkonsistente Erfassung einseitiger Leistungsbeziehungen?	62
7 Bilanzielle Abbildung ausgewählter einseitiger Leistungsbeziehungen nach HGB und nach Standards staatlicher Doppik – Aktivierungsfragen	65
7.1 Einführung	65
7.2 Laufende Steuervereinnahmung: Veranlagte Einkommensteuer	66
7.2.1 Vorgehensweise	66
7.2.2 Grundlagen des Einkommensteuerschuldverhältnisses	67
7.2.2.1 Einkommensteuerschuldverhältnis	67
7.2.2.2 Steuergläubiger der veranlagten Einkommensteuer	69
7.2.2.2.1 Vertikale Einkommensteuerverteilung	69
7.2.2.2.2 Horizontale Einkommensteuerverteilung – Formalrechtliche Regelung	69
7.2.2.2.3 Horizontale Einkommensteuerverteilung – Faktischer Regelungsgehalt	71
7.2.3 Handelsbilanzrecht – Einkommensteuer auf Landesebene	75
7.2.3.1 Bilanzierung dem Grunde nach – Vorbemerkungen	75
7.2.3.2 Bilanzierung dem Grunde nach – Bilanzrechtliche Entstehung des Anspruchs (an sich) mit hinreichendem Risikoabbau (Quasisicherheit)	75

Inhaltsverzeichnis

7.2.3.3	Bilanzierung dem Grunde nach – Wertaufhellung	78
7.2.3.4	Bilanzierung dem Grunde nach – Vermögenszurechnung	80
7.2.3.5	Bilanzierung der Höhe nach – Bestimmung des anzusetzenden Nominalbetrags.....	83
7.2.3.6	Bilanzierung der Höhe nach – Risikoabschläge auf den Nominalbetrag.....	83
7.2.3.6.1	Zahlungsausfallrisiko.....	83
7.2.3.6.2	Risiko überhöhter Einkommensteuervorauszahlungen	84
7.2.3.7	Zusammenfassung und praktische Implikationen.....	85
7.2.4	Standards staatlicher Doppik – Einkommensteuer auf Landesebene.....	87
7.2.4.1	Bilanzierung dem Grunde nach	87
7.2.4.2	Bilanzierung der Höhe nach.....	88
7.2.5	Würdigung der Standards staatlicher Doppik	89
7.2.5.1	Bilanzierung dem Grunde nach – Ertragswirksame Erfassung von Einkommensteuervorauszahlungen bei Fälligkeit	89
7.2.5.2	Bilanzierung dem Grunde nach – Bruttokompensation	90
7.2.5.3	Bilanzierung dem Grunde nach – Versagung der Wertaufhellung	93
7.2.5.4	Exkurs: Phasenungleiche Steuerertragsvereinnahmung bei Veranlagungs- steuern als in der Praxis bekanntes – aber ungelöstes – Problem	95
7.2.5.5	Bilanzierung der Höhe nach.....	96
7.2.6	Zwischenfazit.....	96
7.3	Steuererhebungsrecht	98
7.3.1	Begrenzende Wirkung des Art. 109 GG auf den bundesstaatlichen Finanzausgleich.....	98
7.3.2	Handelsbilanzrecht.....	99
7.3.2.1	Bilanzierung dem Grunde nach	99
7.3.2.2	Bilanzierung der Höhe nach – Erstbewertung	100
7.3.2.3	Bilanzierung der Höhe nach – Folgebewertung.....	101
7.3.3	Standards staatlicher Doppik.....	102
7.3.4	Zwischenfazit und praktische Bedeutung	103
7.4	Geleistete Zuwendungen	106
7.4.1	Begriff der Zuwendung.....	106
7.4.2	Bilanzierung dem Grunde nach.....	107
7.4.2.1	Handelsbilanzrecht.....	107
7.4.2.1.1	Einführung.....	107
7.4.2.1.2	Vermögensgegenstandseigenschaft: Wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil	107
7.4.2.1.3	Vermögensgegenstandseigenschaft: Bilanzielle Greifbarkeit	109
7.4.2.1.4	Vermögensgegenstandseigenschaft: Selbstständige Bewertbarkeit	111
7.4.2.1.5	Ergebnis: Prüfung der Vermögensgegenstandseigenschaften	111
7.4.2.1.6	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten.....	111
7.4.2.1.7	Kurzzusammenfassung und Prüfschema	112
7.4.2.2	Standards staatlicher Doppik	114

Inhaltsverzeichnis

7.4.3	Würdigung Bilanzierung dem Grunde nach.....	116
7.4.3.1	Bilanzansatz	116
7.4.3.2	Bilanzfremde Überlegungen	117
7.4.4	Bilanzierung der Höhe nach: Standards staatlicher Doppik.....	119
7.4.4.1	Erstbewertung und planmäßige Abschreibungen	119
7.4.4.2	Außerplanmäßige Abschreibungen.....	120
7.4.5	Würdigung Bilanzierung der Höhe nach.....	121
7.4.6	Praxisrelevanz	122
8	Bilanzielle Abbildung ausgewählter einseitiger Leistungsbeziehungen nach HGB und nach Standards staatlicher Doppik – Passivierungsfragen	125
8.1	Einführung.....	125
8.2	Passivierungszeitpunkt	127
8.2.1	Passivierungszeitpunkt im Verständnis der ständigen Rechtsprechung.....	127
8.2.2	Handelsbilanzzweckadäquate Bestimmung des Passivierungszeitpunkts.....	133
8.3	Gesetzliche Leistungsverpflichtungen: Kindergeld.....	136
8.3.1	Einführung	136
8.3.2	Grundlagen der Kindergeldgewährung	136
8.3.2.1	Familienleistungsausgleich sowie Anspruch, Höhe und Festsetzung des Kindergelds.....	136
8.3.2.2	Lastenteilung zwischen Bund und Ländern	138
8.3.3	Handelsbilanzrecht – Erfassung der gesetzlichen Leistungsverpflichtung „Kindergeld“	139
8.3.3.1	Nach Entstehen eines bestimmten Leistungsanspruchs	139
8.3.3.1.1	Bilanzierung dem Grunde nach	139
8.3.3.1.2	Bilanzierung der Höhe nach: Erst- und Folgebewertung.....	143
8.3.3.1.3	Beispielhafte Verdeutlichung der Bilanzierungsmethodik	145
8.3.3.2	Vor Entstehen eines bestimmten Leistungsanspruchs	148
8.3.3.2.1	Bilanzierung dem Grunde nach: Typisierte handelsrechtliche GoB	148
8.3.3.2.2	Bilanzierung dem Grunde nach: Handelsbilanzzweckadäquate Bestimmung des Passivierungszeitpunkts	150
8.3.3.3	Abschätzung der praktischen Größenordnung der gesetzlichen Leistungsverpflichtung „Kindergeld“	151
8.3.4	Standards staatlicher Doppik – Erfassung der gesetzlichen Leistungsverpflichtung „Kindergeld“	152
8.3.5	Zwischenfazit	153
8.4	Faktische Leistungsverpflichtungen: Finanzmarktstabilisierungsmaßnahmen.....	155
8.4.1	Einführung	155
8.4.2	Kurzabriss der Krisengesetzgebung: Rechtsrahmen als unmittelbare Folge faktischer Zwänge	155
8.4.3	Realökonomische Interpretation der praktischen und rechtlichen Gegebenheiten.....	163

Inhaltsverzeichnis

8.4.4	Handelsbilanzrecht – Erfassung der Leistungsverpflichtung	166
8.4.4.1	Bilanzierung dem Grunde nach	166
8.4.4.1.1	Begriffsmerkmale der handelsbilanziellen Schuld	166
8.4.4.1.2	Passivierungszeitpunkt im Sinne der typisierten GoB.....	168
8.4.4.1.3	Handelsbilanzzweckadäquate Bestimmung des Passivierungszeitpunkts	169
8.4.4.2	Bilanzierung der Höhe nach: Erst- und Folgebewertung	169
8.4.5	Standards staatlicher Doppik – Erfassung der Leistungsverpflichtung.....	172
8.4.6	Zwischenfazit	172
9	Würdigung der zentralen Fragestellungen.....	173
9.1	Standards staatlicher Doppik als ein sich innerhalb des handelsrecht-lichen Referenzrahmens bewegendes Regelwerk?	173
9.2	Adäquanz des HGB für den Primärzweck staatlicher Rechnungslegung „Generationengerechtigkeit“?.....	175
9.2.1	Einführung und Anmerkungen zum untergeordneten Rechnungslegungs- zweck „Schutz der nachhaltigen Leistungsfähigkeit“	175
9.2.2	Für die Zweckadäquanz des HGB sprechender Punkt: Erfassung der Risiken der Finanzmarktbranche.....	176
9.2.3	Gegen die Zweckadäquanz des HGB sprechende Punkte.....	178
9.2.3.1	Einzelwirtschaftliche Prägung des Handelsbilanzrechts.....	178
9.2.3.2	Zwang zu prozyklischem Verhalten	179
9.2.3.3	Künstliche Einengung staatlicher Handlungsspielräume als Folge der ungleichmäßigen Erfassung von Einnahmen- und Ausgabenpotenzialen	180
9.2.3.4	Praktische Unmöglichkeit der periodengerechten Erfolgszuordnung.....	184
9.2.4	Ergebnis	185
10	Fazit und Ausblick.....	187
10.1	Fazit: Bedingte Zweckadäquanz des HGB für die staatliche Rechnungs- legung.....	187
10.2	Ausblick: Künftige Entwicklung.....	189
	Anhänge	191
	Literaturverzeichnis.....	217
	Verzeichnis der Rechtsprechung	247
	Verzeichnis der BMF-Schreiben und Verwaltungsverlautbarungen	251
	Verzeichnis der Drucksachen und Plenarprotokolle	253
	Verzeichnis der (staatlichen) Rechnungslegungsstandards.....	257
	Geschäftsberichte/Eröffnungsbilanz	259
	Stichwortverzeichnis	263