

Holger Mühlenkamp / Peter Sossong

**Generationengerechtigkeit durch GoB-basierte
Jahresabschlüsse staatlicher Gebietskörperschaften?**

ISSN 0179-2318

Speyer 2015

Deutsche Universität für
Verwaltungswissenschaften Speyer

Postfach 14 09 · 67324 Speyer
Freiherr-vom-Stein-Str. 2 · 67346 Speyer
Telefon: +49(0)6232 654-215
Telefax: +49(0)6232 654-208
E-Mail: grissmer@uni-speyer.de
Internet: www.uni-speyer.de

**Generationengerechtigkeit durch GoB-basierte Jahresabschlüsse
staatlicher Gebietskörperschaften?**

von

Univ.-Prof. Dr. Holger Mühlenkamp

und

Dr. Peter Sossong, Universität Speyer

Infolge des Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetzes (HGrGMoG) von 2009 können Bund und Länder seit 2010 die tradierte kameralistische Haushaltswirtschaft mit befreiender Wirkung durch ein nach den Regeln staatlicher doppelter Buchführung gestaltetes („doppisches“) Rechnungswesen ersetzen. Mit Beginn des Jahres 2015 kommen die dazu erarbeiteten Standards staatlicher Doppik verpflichtend zur Anwendung. Diese dienen zur Anpassung der mit der Doppik-Einführung aus dem Handelsrecht übernommenen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) an die staatlichen Erfordernisse.

Ziel der jetzt neu greifenden staatlichen doppischen Rechnungslegungsvorschriften ist, das in den doppischen Abschlüssen ausgewiesene Jahresergebnis als Indikator für Generationengerechtigkeit heranzuziehen. Unter dem Schlagwort „Generationengerechtigkeit“ wird der Erhalt des Reinvermögens der staatlichen Gebietskörperschaften verstanden. Erreicht wird dieses Ziel, wenn die Bilanzierungsregeln sicherstellen, dass zwischen dem bilanziellen Eigenkapital und dem realökonomischen Reinvermögen keine allzu große Verwerfung besteht. Inwieweit die sehr eng am Handelsgesetzbuch ausgerichteten Standards staatlicher Doppik dies gewährleisten, wird im vorliegenden Beitrag am Beispiel der staatlichen Finanzmittelzirkulation erörtert.

Stichworte: Doppik, einseitige Leistungsbeziehungen, Generationengerechtigkeit, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (HGrGMoG)

1 Einleitung

Häufig wird gefordert, den Grundsatz der Generationengerechtigkeit bei der staatlichen Haushaltsführung zu beachten. Regelmäßig im Ungefähren bleibt jedoch, was eigentlich unter Generationengerechtigkeit zu verstehen ist. Klar scheint lediglich die Pauschalaussage, dass jede Bevölkerungsgeneration den von ihr verursachten Verbrauch an öffentlichen Ressourcen durch eigene Abgaben zu ersetzen haben soll. Unklar ist dann jedoch bereits, wie überhaupt festzustellen ist, ob während eines bestimmten Zeitabschnitts Generationengerechtigkeit herrscht.¹

Ein neuer Ansatz zur Operationalisierung der Generationengerechtigkeit bildet die mit dem Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (HGrGMoG) unternommene Reform des staatlichen Rechnungswesens. Seit nunmehr circa fünf Jahren steht es Bund und Ländern frei, die hergebrachte kamerale Jahresrechnung durch einen doppischen Jahresabschluss zu ersetzen. Wird die Doppik praktiziert, sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) einschlägig (§ 7 a Abs. 1 HGrG). Zur technischen Anpassung der GoB an die speziellen Gegebenheiten der öffentlichen Hand wurden Standards staatlicher Doppik entwickelt (§ 7 a Abs. 2 HGrG).² Diese treten mit Ablauf der Übergangsfrist zum 01.01.2015 in Kraft.³

Die den doppischen Jahresabschlüssen inhärente Gegenüberstellung des gebietskörperschaftlichen Bruttovermögens und der gebietskörperschaftlichen Schulden soll die Reinvermögensentwicklung aufzeigen. Konkretes Ziel ist, die Wertentwicklung des als Differenz aus Vermögen und Schulden auszuweisenden bilanziellen Eigenkapitals als

¹ Vgl. zur Problematik des Inhalts des Begriffs „Generationengerechtigkeit“ beispielsweise *Kieman/Wielenberg* (2010), S. 248-250.

² Vgl. zum Rechtsrahmen der staatlichen Doppik bspw. *Kußmaul/Meyering* (2011), Rn. 36-53; *Lüder* (2009), S. 567-574; *Mühlenkamp/Sossong* (2011), S. 614-615 oder *Sossong* (2014), S. 7-20.

³ Die Standards staatlicher Doppik existieren bereits seit längerem, finden bisher aber aufgrund der laufenden Übergangsfrist kaum Beachtung. Die in dem staatlichen Spezialregelwerk selbst niedergelegt Fristenregelung sieht vor, dass Gebietskörperschaften, die die Doppik bereits zum 01.01.2010 praktizierten, die Standards staatlicher Doppik erst ab dem Jahr 2015 zur Anwendung bringen müssen. Alle staatlichen Gebietskörperschaften, die bisher doppisch Rechnung legen, haben ihre Reformprojekte vor dem Jahr 2010 begonnen. Daher erlangten die Standards staatlicher Doppik bis dato de facto keine Verbindlichkeit und wurden nur punktuell beachtet. Siehe zur rechtlichen Grundlage dieser Übergangsfrist *Bundestag Drucksache* (2009), S. 24 und bspw. *Eibelshäuser/Rüdinger* (2011), Rn. 50.

Maßstab für Generationengerechtigkeit heranzuziehen.⁴ Generationengerechtigkeit soll jetzt genau dann gegeben sein, wenn das gebietskörperschaftliche Eigenkapital im Zeitablauf konstant bleibt. Oder anders ausgedrückt, „dem Gebot der intergenerativen Gerechtigkeit ist dann Genüge getan, wenn die Aufwendungen [Eigenkapitalminderungen] einer Rechnungsperiode durch die Erträge [Eigenkapitalerhöhungen] in der Periode gedeckt sind“.⁵

Die doppelte Neuerung, zum einen die staatliche Doppik an die GoB zu binden und zum anderen Generationengerechtigkeit mit dem Erhalt des bilanziellen Eigenkapitals gleichzusetzen, gibt Anstoß zur Diskussion. Die handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln sind für die privatwirtschaftliche Rechnungslegung konzipiert. Ihrem primären Anwendungsgebiet geschuldet weisen sie Eigenheiten auf, die die neugeschaffene definitorische Gleichheit zwischen Erhalt des handelsbilanziellen Eigenkapitals und intergenerativer Gerechtigkeit keineswegs zwangsläufig erscheinen lassen.⁶

Im vorliegenden Beitrag wird erörtert, ob das handelsbilanzielle Eigenkapital ein geeigneter Maßstab für Generationengerechtigkeit ist. Zu Beginn der Aufarbeitung wird die handelsbilanzielle Erfolgsperiodisierungssystematik – also die Regeln, die die Eigenkapitalentwicklung im Zeitablauf determinieren – kurz skizziert (Kapitel 2). Anschließend wird herausgestrichen, wie sich die handelsrechtlichen Regelungen in der staatlichen Finanzmittelzirkulation niederschlagen (Kapitel 3). Die sich hierbei zeigenden Bilanzierungslösungen werden zum einen daraufhin gewürdigt, inwieweit sie die handelsbilanzsystematisch intendierte Erfolgsperiodisierung ins Werk setzen (Kapitel 4.1) und zum anderen auf ihre Eignung zur Überprüfung der Generationengerechtigkeit beurteilt (Kapitel 4.2). Abgeschlossen wird der Beitrag durch ein Fazit, das sowohl den Status quo berücksichtigt als auch die künftigen Entwicklungsmöglichkeiten im Blick behält (Kapitel 5).

⁴ Vgl. Bundestag *Drucksache* (2009), insb. S. 11 und bspw. *Häfner/Wissing/Quast* (2014), S. 56-57.

⁵ *Eibelshäuser/Eckes* (2011), Rn. 14.

⁶ Vgl. zu dieser Neuerung Bundestag *Drucksache* (2009), insb. S. 14

2 Handelsbilanzielle Erfolgsperiodisierung als Ausfluss des Vorsichtsprinzips

Über seine beiden Bestandteile Realisations- und Imparitätsprinzip gibt das Vorsichtsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB vor, wie die Geldstromgrößen „Einnahmen und Ausgaben“ in die handelsbilanziellen Eigenkapitalstromgrößen „Ertrag und Aufwand“ zu transformieren sind. Anknüpfungspunkt ist die im privatwirtschaftlichen Sektor grundsätzlich immer gegebene Zusammengehörigkeit von einzelnen Einnahmen und einzelnen Ausgaben. Private Unternehmen erstellen Leistungen, um diese zur Einnahmenerzielung am Markt abzusetzen. Ausgaben werden nur dann geleistet, wenn sie dem Leistungserstellungsprozess dienen.

Das Realisationsprinzip regelt, dass sowohl die für einen bestimmten Leistungserstellungsprozess geleisteten Ausgaben als auch die aus ihm erzielten Einnahmen erfolgsmäßig auf einen einheitlichen Zeitpunkt zu verlagern sind (**Matching-Prinzip**). Beide Komponenten werden im sogenannten Realisationszeitpunkt des zugrundeliegenden Vorgangs erfolgswirksam.⁷

Fallen Geldvermögens- und handelsbilanziell intendierte Erfolgswirksamkeit nicht ohnehin bereits in die gleichen Rechnungslegungsperioden, ist eine erfolgsmäßige Umperiodisierung der Geldstromgrößen mittels Aktivierung und Passivierung geboten.⁸ Einerseits sind für den Fall, dass die Geldvermögenswirksamkeit eines Geschäftsvorfalles vor seiner Erfolgswirksamkeit liegt, die erhaltenen bzw. geleisteten Geldbeträge solange in der Bilanz „zwischenzuspeichern“, bis die Erfolgswirksamkeit im Sinne des Realisationsprinzips eintritt.⁹ Andererseits sind, sofern die Geldvermögenswirksamkeit eines

⁷ Vgl. *Hommel* (1992), S. 10-11 oder *Breidert/Rüdinger* (2008), S. 38.

⁸ Vgl. *Kämpfer/Breidert* (2004), S. 122 und S. 126.

⁹ Die durch im Voraus erhaltene Anzahlungen erzeugte Mehrung des Zahlungsmittelbestands (aktiver Bilanzposten) wird etwa genau deshalb durch die Bildung des passiven Bilanzpostens „erhaltene Anzahlungen“ (zunächst) erfolgsneutral gestellt, weil es sich um eine Einnahme handelt, die sich erst durch den noch ausstehenden (zukünftigen) Umsatzakt als Ertrag – im Sinne des Realisationsprinzips – realisiert. Ebenso sind geleistete Ausgaben, die zukünftige Gewinne ermöglichen sollen, in der Bilanz in Ansatz zu bringen, was sie bis zum Gewinnrealisationszeitpunkt ebenfalls erfolgsneutral stellt. So werden beispielsweise Ausgaben für Maschinen zunächst aktiviert, über den Zwischenschritt der Abschreibung den Herstellungskosten der mit ihnen erstellten Produkte zugerechnet und erst letztlich bei Absatz der Produkte aufwandswirksam. Vgl. *Hommel/Berndt* (2009), S. 2190.

Geschäfts erst nach seiner Erfolgswirksamkeit eintritt, die dem Geschäft zugehörigen Geldstromgrößen in der Bilanz „vorzuverrechnen“.¹⁰

Die vom Realisationsprinzip geprägte Erfolgsperiodisierung gilt als vorsichtsorientiert, weil sie Vermögensmehrungen erst zu relativ späten Zeitpunkten erfolgswirksam werden lässt. Eine Vermögensmehrung gilt erst dann als realisiert, wenn sich die ihr anhaftenden Risiken soweit abgebaut haben, dass ihr Eintritt „so gut wie sicher ist“.¹¹ Bei Austauschgeschäften führt dies beispielsweise dazu, dass Gewinne erst zu zeigen sind, wenn die Rechnung legende Einheit die von ihr geschuldete Leistung erbracht hat, womit frühere Zeitpunkte, wie etwa der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, ausscheiden.¹²

Die bereits durch das Realisationsprinzip bewerkstelligte Vorsichtsorientierung wird durch das Imparitätsprinzip weiter verschärft. Dieses Prinzip legt fest, dass von der auf die marktliche Realisation abstellenden Erfolgsperiodisierungssystematik abzuweichen ist, sofern Dispositionen oder latente Ereignissen der Vergangenheit¹³ eine sich erst künftig realisierende Vermögensminderung entstehen lassen (Imparitätsprinzip, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 1 HGB). In solch einer Konstellation wird die Erfolgswirksamkeit eines Vorgangs nicht bis zu seiner Realisation herausgezögert, sondern ist unmittelbar bspw. durch den Ansatz einer Rückstellung zu zeigen.

Realisations- und Imparitätsprinzip formen das handelsrechtliche Erfolgsperiodisierungskonzept. Sie bestimmen, dass sich das Jahresergebnis grundsätzlich aus allen Wertbeiträgen zusammensetzt, die während der Rechnungslegungsperiode realisierten Vorgängen zugehören, und dass von diesem Grundsatz insoweit abzuweichen ist, als vermögensmindernde Entwicklungen nicht erst bei ihrer Realisation, sondern bereits bei ihrem Entstehen zu berücksichtigen sind.¹⁴

¹⁰ Zukünftige Einnahmen, die aus gegenwärtigen Umsätzen stammen, werden dementsprechend ertragswirksam aktiviert (z. B. Forderungen) und zukünftige Ausgaben, die bereits realisierte Umsätze alimentieren, aufwandswirksam passiviert (z. B. Garantierückstellungen). Vgl. *Tischbirek* (1994), S. 19-27.

¹¹ Ständige BFH-Rechtsprechung. Siehe zum Beispiel *BFH* (1993), S. 787 oder *BFH* (1986), S. 789.

¹² Vgl. *Moxter* (2007), S. 45-46 und *Mühlenkamp/Sossong* (2013), S. 283.

¹³ Vgl. *Winkeljohann/Büssow* (2014), Rn. 34.

¹⁴ Vgl. bspw. *Jäger* (1996), S. 46-50.

Die Erfolgsperiodisierung wirft in der Praxis eine Fülle von Zuordnungsproblemen auf. Insbesondere ist die sachliche Zusammengehörigkeit von Ausgaben und Einnahmen oftmals nicht ohne weiteres festzustellen. Um eine blanke Zuordnungswillkür und den damit einhergehenden Verlust der intersubjektiven Überprüfbarkeit des Bilanzinhalts zu vermeiden, wird es nicht den einzelnen Rechnung legenden Einheiten überlassen, den Inhalt von Bilanz und Erfolgsrechnung durch unmittelbare Auslegung des Realisations- und Imparitätsprinzips selbst zu ermitteln. Vielmehr werden die hierzu erforderlichen Wertungen insofern universell vorgegeben, als konkrete zum Bilanzansatz erforderliche Tatbestandsmerkmale definiert werden.¹⁵ Rechtstechnisch geschieht dies durch Anknüpfung an die in § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB enthaltene Aufzählung der in der Bilanz in Ansatz zu bringenden Aktiva und Passiva. Die Formulierung des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB stellt klar, dass ein realökonomischer Sachverhalt grundsätzlich genau dann Eingang in die Bilanz finden darf, aber auch muss, wenn er die zur Klassifikation als Vermögensgegenstand, Schuld oder Rechnungsabgrenzungsposten erforderlichen Tatbestandsmerkmale aufweist (Vollständigkeitsgebot).

Welche Behandlung diese Bilanzansatznormen für die staatliche Finanzmittelzirkulation gebieten, wird im folgenden Abschnitt erörtert.

3 Handelsbilanzielle Erfassung der für den staatlichen Sektor typischen Finanzmittelzu- und -abflüsse

3.1 Eigenart der staatlichen Finanzmittelzirkulation

Die Finanzmittelzirkulation des staatlichen Sektors ist durch die Einseitigkeit der Leistungsabgabe bzw. des Leistungsempfangs gekennzeichnet.¹⁶ Die staatlichen Gebietskörperschaften erbringen Leistungen aus einem verfassungsrechtlich gebotenen oder

¹⁵ Vgl. Böcking (1994), S. 30; Moxter (1989), S. 234 und Breidert/Moxter (2007), S. 913-914.

¹⁶ Vgl. Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2012), Rn. 109.

vom politischen Willen vorgegebenen Selbstzweck heraus und finanzieren die Leistungen durch Steuereinnahmen. Eine Zuordnung von einzelnen Leistungen zu bestimmten Steuern erfolgt hierbei nicht.¹⁷

Für den aus gebietskörperschaftlicher Sicht positiven Teil der Finanzmittelzirkulation sind das den Gebietskörperschaften anhaftende „*Recht zum Erlass von Steuergesetzen*“¹⁸ und die auf den Steuergesetzen fußende laufende Steuervereinnahmung von zentraler Relevanz. Der negative Teil wird durch die in einer Vielzahl von Leistungsgesetzen fixierten Verpflichtungen zur Erbringung von (Sozial-)Leistungen erzeugt.¹⁹

3.2 Handelsbilanzielle Erfassung des positiven Teils der Finanzmittelzirkulation

3.2.1 Recht auf ein Mindestmaß an Finanzausstattung

Das Recht zum Erlass von Steuergesetzen ermächtigt den Staat, Voraussetzungen zu definieren, deren Eintritt einen über Steuern bewerkstelligten gegenleistungslosen Geldtransfer vom privaten in den staatlichen Bereich nach sich zieht. An den so dem Staat zufließenden Steuereinnahmen hat jede staatliche Gebietskörperschaft einen Beteiligungsanspruch. Das in Art. 109 Abs. 1 GG wurzelnde **Recht auf ein Mindestmaß an Finanzausstattung** garantiert jeder einzelnen staatlichen Gebietskörperschaft eine fortwährende Beteiligung an den gesamtstaatlichen (Steuer-)Einnahmen in einem Umfang, der sie in die Lage versetzt, ihre verfassungsmäßigen Aufgaben unabhängig von den anderen Gebietskörperschaften wahrnehmen zu können.²⁰

Ihre Rechte auf ein Mindestmaß an Finanzausstattung haften den einzelnen Gebietskörperschaft untrennbar an und sind dementsprechend bei erstmaliger Erstellung einer dop-

¹⁷ Vgl. bspw. *Wirtz* (2010), S. 10-11; *Viehweger* (2007), insb. S. 194; *Schaefer* (2007), insb. S. 210 oder *Müller-Marqués Berger* (2004), insb. S. 42.

¹⁸ Siehe zu diesem Begriff *Lüder* u. a. (1991), S. 80-82.

¹⁹ Vgl. zur Leistungsverpflichtung des öffentlichen Sektors bspw. *Bolsenkötter/Poullie/Vogelpoth* (2009), S. 49.

²⁰ Vgl. *Wendt* (2008), S. 916 oder *Kirchhof* (2010), Rn. 18.

pischen Bilanz bereits vorhanden. Das für die Aktivierungsentscheidung mitmaßgebliche Kriterium wirtschaftliche Zuordnung zum Vermögen der Rechnung legenden Einheit liegt mithin vor.²¹

Darüber hinaus erfüllt das Recht auf ein Mindestmaß an Finanzausstattung die Vermögensgegenstandseigenschaften; namentlich „wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil“, „bilanzielle Greifbarkeit“ und „selbstständige Bewertbarkeit“.²² Das Kriterium des wirtschaftlich ausnutzbaren Vermögensvorteils meint, dass nur solche realökonomischen Gegebenheiten zu aktivieren sind, die zur zukünftigen Einnahmenerzielung oder Ausgabenvermeidung geeignet sind.²³ Bilanzielle Greifbarkeit fordert die hinreichende Konkretisierung des Vermögensvorteils. Der Vorteil muss „*als Einzelheit ins Gewicht [fallen, d. h. er darf sich] [...] nicht so ins allgemeine verflüchtigen [Flektion geändert], dass [...] [er] nur als Steigerung des good will des ganzen Unternehmens in die Erscheinung tritt*“.²⁴ Für Rechte ist von vornherein von Greifbarkeit auszugehen.²⁵ Unter selbstständiger Bewertbarkeit wird verstanden, dass der Vorteil „*nach allgemeiner Verkehrsanschauung an und für sich einer [...] Bewertung zugänglich*“²⁶ ist. Hinreichend ist bereits, dass die Werte griffweise geschätzt werden können; ausgeschieden werden sollen lediglich Fälle, in denen verschiedene Vermögensvorteile so ineinandergreifen, dass sie nach objektiven Kriterien nicht zu trennen sind, mithin eine willkürliche Wertzuordnung möglich wäre.²⁷ Das Recht auf ein Mindestmaß an Finanzausstattung ist durch Rückgriff auf das verfassungsmäßig zu erfüllende Aufgabenbündel und die hierzu erforderlichen Mindestausgaben hinreichend zu bewerten.²⁸

²¹ Vgl. näher hierzu Sossong (2014), insb. S. 99 und grundsätzlich bspw. Lorenz (2002), S. 44-136.

²² Es wird weitgehend der von Moxter vorgeschlagenen Systematisierung gefolgt; vgl. Moxter (2007), insb. S. 6-25.

²³ In den Worten des BFH muss ein „wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil“ vorliegen; siehe BFH (1984), 725 oder BFH (1988), S. 39.

²⁴ RFH (1931), S. 307.

²⁵ Vgl. bspw. Lorenz (2002), S. 32.

²⁶ RFH (1928), Sp. 705.

²⁷ Vgl. BFH (1979), insb. S. 737.

²⁸ Grundsätzlich (was durch die explizite Unterscheidung zwischen Ansatz und Bewertung zum Ausdruck kommt) gleicher Auffassung Lüder u. a. (1991), S. 80-82; Oettle (1991), S. 184 und Wirtz (2010), der wörtlich ausführt „im Steuerrecht der Gebietskörperschaften ist [...] ein [...] Vermögensgegenstand zu sehen“, S. 207.

Alle Bilanzansatzhürden werden genommen. Das Recht auf ein Mindestmaß an Finanzausstattung ist ein bei den staatlichen Gebietskörperschaften zu aktivierender Vermögensgegenstand.²⁹

Der bei erstmaligem Bilanzansatz des Rechts heranzuziehende Wert ergibt sich, indem die von der Rechnung legenden Gebietskörperschaft zur Wahrnehmung ihrer verfassungsmäßigen Aufgaben in Zukunft mindestens zu leistenden Ausgaben prognostiziert und mit einem § 253 HGB genügenden Barwertverfahren auf den Bilanzstichtag verdichtet werden. Die durch diese Zeitwertermittlung fingierten historischen Anschaffungskosten bilden die für die Folgezeit gültige Wertobergrenze (§ 253 Abs. 1 HGB).³⁰

3.2.2 Laufende Steuervereinnahmung

Die im Zuge der laufenden Steuervereinnahmung gegen die einzelnen Steuerschuldner entstehenden Ansprüche bilden spätestens zu dem Zeitpunkt, zu dem die jeweilige Steuerforderung per Bescheid festgesetzt ist, einen der steuerertragsberechtigten Gebietskörperschaft – bei Gemeinschaftssteuern anteilig – wirtschaftlich zuzurechnenden Vermögensgegenstand. Mithin steht nicht in Frage ob, sondern nur wann der Bilanzansatz zu erfolgen hat.

Wie sonstige Forderungen sind auch Steueransprüche zu aktivieren, sobald der Eintritt der Vermögensmehrung so gut wie sicher ist.³¹ Da Steuern auf einseitiger Basis zugehen, kann die Quasisicherheit der Vermögensmehrung allerdings nicht wie sonst üblich am Erbringen einer eigenen Leistung der Rechnung legenden Einheit anknüpfen. Es hat vielmehr eine Orientierung am Risikoabbau zu erfolgen. Ein Steueranspruch ist zu aktivieren, wenn er keine höhere Unsicherheit mehr aufweist als eine Forderung aus Lie-

²⁹ Für die weiteren Ausführungen kann dahinstehen, dass das zugehörige Originärrecht zum Erlass von Steuergesetzen wegen mangelnder selbstständiger Bewertbarkeit womöglich kein Vermögensgegenstand ist.

³⁰ Vgl. IDW (2001), Tz. 19-20, sowie zu Details der Wertermittlung Sossong (2014), S. 100-102.

³¹ Vgl. Moxter (2007), S. 45.

ferungen (oder vergleichbaren Leistungen), deren zugrundeliegende Leistungsverpflichtung von der Rechnung legenden Einheit bereits erfüllt wurde.³² Laut Bundesfinanzhof ist dieser Zeitpunkt erreicht, wenn der Steuerpflichtige die mit der Steuer belegten Tatbestände erfüllt hat.³³

Es besteht also eine enge zeitliche Verknüpfung zwischen Steuerverursachung und Ertragsentstehung. In Abhängigkeit vom Erhebungstechnischen Verfahrensablauf kommt es in aller Regel zur phasengleichen oder maximal um ein oder zwei Jahre versetzten Ertragsentstehung. Beispielsweise treten Umsatzsteuererträge regelmäßig phasengleich zur Steuerverursachung auf,³⁴ wohingegen Erträge aus Einkommensteuer sich üblicherweise mit einjähriger Verzögerung im Jahresabschluss niederschlagen.³⁵

3.3 Handelsbilanzielle Erfassung des negativen Teils der Finanzmittelzirkulation

Die durch Steuern einseitig zugehenden Mittel kehren die Gebietskörperschaften in großen Teilen wieder auf einseitiger Basis an die Bevölkerung aus. In einer Vielzahl von Leistungsgesetzen sind Tatbestandsmerkmale definiert, deren Erfüllen zu gegen den Staat gerichtete Zahlungsansprüchen führen. Mit großem wertmäßigem Beitrag zu nennen sind beispielsweise die gesetzlich fixierten Ansprüche auf Kindergeld oder auf Arbeitslosengeld II.

Zur Erfüllung dieser Ansprüche leisten die staatlichen Gebietskörperschaften jährliche Zahlungen im zweistelligen Milliarden-Euro-Bereich. Wichtiger Bezugspunkt zur erfolgsmäßigen Periodisierung der Zahlungen sind die einzelnen Zahlungen empfangenden Personen. (Spätestens) Zu dem Zeitpunkt, zu dem ein berechtigter Antrag auf eine

³² Vgl. *Breidert/Rüdinger* (2008), insb. S. 38-42; *Engels/Eibelshäuser* (2010), S. 262-265 und grundsätzlich *Sessar* (2007), S. 126-130.

³³ Vgl. BFH (1993), S. 786-787. Mit Verweis auf einen weiteren Fall stellt der BFH klar, dass es sich hierbei keineswegs um eine umsatzsteuerliche Spezialgegebenheit, sondern um eine allgemeine zur Bestimmung von Steueransprüchen heranzuziehende Regel handelt. Vgl. gleicher Auffassung *Bolsenkötter/Poullie/Vogelpoth* (2009), S. 52 und *Raupach/Stangenberg* (2009), S. 155 sowie grundsätzlich *Wirtz* (2010), S. 206-207; *Meinen* (2012), S. 397-398 und *Lüder* (2006), S. 607-608.

³⁴ Vgl. bspw. *Eibelshäuser/Rüdinger* (2011), Rn. 170.

³⁵ Vgl. bspw. *Sossong* (2014), S. 65-97.

Leistung gestellt wird, weist die Verpflichtung zur Erfüllung des Anspruchs die Begriffsmerkmale einer handelsbilanziellen Schuld „Vermögenslast“, „Außenverpflichtung“ und „objektivierte Mindestwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“ auf und ist mithin genau dann zu passivieren, wenn auch das zweite zum Bilanzansatz erforderliche Merkmal, das Erreichen des Passivierungszeitpunkts, vorliegt.³⁶

Nach dem durch ständige BFH-Rechtsprechung geschaffenen Doppelkriterium ist eine Schuld erstmals in der Bilanz zu zeigen, wenn die zugehörige Verpflichtung entweder „*rechtlich voll wirksam entstanden*“³⁷ oder „*wirtschaftlich [...] verursacht [...] ist*“.^{38 39} Entscheidend ist der frühere der beiden Zeitpunkte.⁴⁰

Bei exemplarischer Betrachtung des Kindergelds ist festzustellen, dass die Anspruchsentstehung monatlich erfolgt. Mit dem ersten Tag eines Kalendermonats, an dem bei einem Anspruchsberechtigten (Personenkreis des § 62 EStG) ein Kind (im Sinne des § 63 EStG) zu berücksichtigen ist, entsteht der Rechtsanspruch auf Kindergeld für diesen Monat.⁴¹

Mithin ist immer nur ein zu vernachlässigend kleiner Teil der oft mehrere Jahrzehnte umfassenden Verpflichtung zur Zahlung von Kindergeld rechtlich vollwirksam entstanden und eine Passivierung der Verpflichtung aus dieser Richtung nicht angezeigt.

Anderes gilt jedoch für den zweiten Teil des Doppelkriteriums. Wirtschaftliche Verursachung liegt insbesondere dann vor,⁴² „*wenn der Tatbestand, an den ein Gesetz oder*

³⁶ Vgl. näher zum Begriff der handelsbilanziellen Schuld beispielsweise Rehm/Wüstemann (2010), S. 120.

³⁷ BFH (1968), S. 545.

³⁸ BFH (1990), S. 486.

³⁹ Vgl. BFH (2001), S. 121-122.

⁴⁰ Vgl. bspw. Kaiser (2008), S. 83.

⁴¹ Vgl. zu diesem Abschnitt bspw. Muckel/Ogorek (2011), S. 484-485; DA-FamEStG (2009), insb. S. 1094; Kube (2011), S. 7-8 und Kienemund (2010), Rn. 16-17.

⁴² Zum anderen findet sich das – bei der in Rede stehenden Verpflichtung zu vernachlässigende – vorrangig ans Realisationsprinzip anknüpfende sogenannte Kompensationskriterium, das auf die sachliche Zuordnung von Aufwendungen zu Erträgen setzt. Hiernach ist die wirtschaftliche Verursachung einer handelsbilanziellen Schuld gegeben und eine aufwandswirksame Rückstellungsbildung geboten, wenn die in der Schuld verkörperten künftigen Ausgaben bereits realisierten Erträgen zugehören und daher aus der Gegenwarts Perspektive in dem Sinn eine unkompenzierte Last bilden, als sie künftig anfallen, ohne dass künftig nutzbares Ertragspotenzial geschaffen wird. In den Worten des BFH lautet dies, „*die Bildung einer Rückstellung setzt die konkretisierte Zugehörigkeit künftiger*

ein Vertrag das Entstehen der Verpflichtung knüpft, im Wesentlichen bereits verwirklicht ist“.^{43 44} Die die Gesamtverpflichtung bildenden monatlichen Einzelverpflichtungen entstehen (rechtlich) jeweils, wenn 1) Anspruchsberechtigung im Sinne des § 62 EStG besteht, 2) mindestens ein Kind entsprechend § 63 EStG zu berücksichtigen ist und 3) diese Konstellation zumindest an einem Tag des jeweiligen Monats vorliegt. Ab welchem Punkt dieses formalrechtlichen Entstehungsprozesses die Gesamtverpflichtung als wirtschaftlich verursacht zu gelten hat, wäre eigentlich anhand bestehender Rechtsprechung zu gleichen oder zu vergleichenden Sachverhalten zu bestimmen. Soweit ersichtlich war die Justiz bisher allerdings noch nicht mit derartigen Bilanzrechtsfragen befasst. Subsidiär muss daher auf das einschlägige Schrifttum zurückgegriffen werden. Dort besteht die Auffassung, eine Verpflichtung zur Zahlung von Kindergeld sei für den gesamten Zeitraum, in dem sie voraussichtlich zukünftig sukzessive entstehen wird, wirtschaftlich verursacht, sofern zum Bilanzstichtag die Anspruchsvoraussetzungen 1) und 2) erfüllt seien und dies der bilanzierenden Einheit – (i. d. R.) dadurch dass der Berechtigte einen Antrag auf Kindergeld gestellt hat – bekannt ist.⁴⁵

Die beschriebene Auffassung ist sachgerecht. Sie stellt zur Bestimmung des Zeitpunkts der wirtschaftlichen Verursachung auf das Tatbestandsmerkmal „berücksichtigungsfähiges Kind liegt vor“ ab, was folgerichtig ist, da anhand dieses Merkmals aus dem Personenkreis der grundsätzlich Anspruchsberechtigten die Gruppe herausgefiltert wird, die tatsächlich Kindergeld erhält und bei schlichtem Fortbestand der gegebenen Verhältnisse auch künftig erhalten wird.⁴⁶

Ausgaben zu bereits realisierten Erträgen voraus“, BFH (1989), S. 895. Vgl. grundsätzlich bspw. Moxter (1995), S. 311-326; Thies (1996), S. 182 oder Eibelshäuser (1987), S. 860-866.

⁴³ BFH (1984 a), S. 46; vgl. ebenso BFH (1992), S. 680.

⁴⁴ Vgl. bspw. Euler (1996), S. 209.

⁴⁵ Vgl. Wüstemann/Wüstemann (2013), insb. S. 592; Engels/Eibelshäuser (2010), S. 292-293 sowie Viehweger (2007), S. 200-201 und zum Erfordernis, dass die Gebietskörperschaft Kenntnis vom Bestehen der Verpflichtung erlangen muss, Eibelshäuser/Rüdinger (2011), die ausführen: „Liegen am Abschlussstichtag noch keine Anträge vor, obwohl einige Personen die gesetzlichen Anspruchsvoraussetzungen erfüllen, besteht zwar ein latentes Risiko der Inanspruchnahme für die öffentliche Verwaltung. Dieses Risiko ist aber noch nicht hinreichend konkretisiert, um eine Passivierungspflicht zu begründen“, Rn. 213.

⁴⁶ Dieser Argumentation folgt auch Viehweger (2007), wenn sie ausführt: „Eltern [haben] mit der Geburt ihres Kindes einen rechtlichen Anspruch auf Kindergeld. Der Anspruch erlischt lediglich, wenn das Kind verstirbt oder es den gemeinsamen Haushalt vor Vollendung des 18. Lebensjahres verlässt“, S. 199.

Ab dem Zeitpunkt des Zugangs eines berechtigten Antrags sind sämtliche an die Person des Antragstellers voraussichtlich zu leistenden Zahlungen durch die Bildung einer Rückstellung aufwandsmäßig vorzuverrechnen.⁴⁷ Der sich hierbei ergebende Betrag – für einen Antragsberechtigten, bei dem ein neugeborenes Kind zu berücksichtigen ist, sind dies circa 27.000 Euro –⁴⁸ ist entsprechend der herrschenden Lastenteilung, die eine Aufteilung zwischen Bund und Ländern von 74 zu 26 vorsieht,⁴⁹ in den Bilanzen der einzelnen staatlichen Gebietskörperschaften anteilig als Rückstellungen anzusetzen.⁵⁰

4 Ergebnis

4.1 Handelsbilanzielle Erfolgsperiodisierung nicht sinnwährend in den staatlichen Sektor übertragen

Die handelsbilanziellen Aktivierungs- und Passivierungsnormen, die dazu geschaffen sind, die vom Vorsichtsprinzip gewollte Erfolgsperiodisierung ins Werk zu setzen, laufen im staatlichen Sektor ins Leere. Das Matching-Prinzip, das eigentlich den Kern der Erfolgsperiodisierung bilden sollte, kann in aller Regel nicht zum Tragen kommen.⁵¹ Es fehlt allzu oft an einer sachlichen Verknüpfung von Einnahmen und Ausgaben. Die Problematik zeigt sich an der staatlichen Finanzmittelzirkulation. Änderungen realökonomischer Zustände schlagen auf die bilanzielle Abbildung des wertmäßig negativen Teils der Finanzmittelzirkulation wesentlich direkter durch als auf den positiven Teil. Steigt der Erfüllungsbetrag einer gesetzlichen Verpflichtung zur Erbringung einseitiger

⁴⁷ Vgl. Viehweger (2007), S. 200.

⁴⁸ Der Betrag ergibt sich, wenn der jährliche Kindergeldsatz von 2.208 Euro (§ 66 Abs. 1 EStG) mit den von der Bundesbank bereitgestellten Abzinsungssätzen (§ 253 Abs. 2 HGB) über eine hier ge-griffene durchschnittliche Kindergeldbezugsdauer von 19 Jahren abgezinst und aufaddiert wird.

⁴⁹ Vgl. Kube (2011), S. 7-8 sowie Kienemund (2010), Rn. 16-17.

⁵⁰ Der stellenweise erhobene Einwand, die staatlichen Gebietskörperschaften könnten sich durch Gesetzesänderung ihrer Zahlungsverpflichtung entledigen, somit läge überhaupt keine aus Zwang zu erfüllende Verpflichtung vor und eine Rückstellungsbildung sei zu unterlassen, trägt nicht. In der Vergangenheit war zwar eine fortwährende Modifikation der Gesetzeslage zu beobachten und dementsprechend ist auch zukünftig keine andere Entwicklung zu erwarten. Handelsbilanziell ist die latente Erwartung der Veränderung der Gesetzeslage jedoch wegen der aus dem Abschlussstichtagsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 4 HGB) folgenden und nur bei ganz konkreten Anhaltspunkten zu durchbrechenden Fiktion des unveränderlichen Fortbestands der am jeweiligen Bilanzstichtag geltenden Rechtslage von vornherein unerheblich. Vgl. Müller-Marqués Berger (2004), S. 45-46 und grundsätzlich zum Abschlussstichtagsprinzip bspw. Weindel (2008), S. 36-57.

⁵¹ Ähnlich Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“ (2005), S. 889.

Leistungen, führt dies unmittelbar zur aufwandswirksamen Erhöhung des Wertansatzes des zugehörigen Passivums. Mithin werden auch Mehrausgaben vorverrechnet, die mitunter erst in zehn oder mehr Jahren zu leisten sein werden. Dieser unmittelbaren erfolgsmäßigen Antizipation zukünftiger Mehrausgaben steht eine nur sehr stark gebremste Vorverrechnung zukünftiger Mehreinnahmen gegenüber. Zum einen ist der Wertansatz des Rechts auf ein Mindestmaß an Finanzausstattung auf seinen bei erstmaliger Bilanzzerstellung ermittelten Zugangswert begrenzt. In späteren Jahren eintretende Steigerungen des beizulegenden Werts sind erfolgsmäßig gar nicht bzw. – im Falle von zuvor entstanden Wertminderungen – nur bis zum historischen Zugangswert nachzuzeichnen. Zum anderen werden laufende Steuereinnahmen erst in enger zeitlicher Nähe zu ihrer Verursachung ertragswirksam, was auch an dieser Stelle eine ertragsmäßige Antizipation zukünftiger Mehreinnahmen versagt.

Am Beispiel schwebender Geschäfte verdeutlicht sich die Systemfremde einer solch starken Ungleichbehandlung gesteigerter Einnahmen- und Ausgabenpotenzialen. Ein schwebendes Geschäft liegt insbesondere dann vor, wenn sich die Rechnung legende Einheit verpflichtet, eine Leistung gegen eine bestimmte Gegenleistung einzutauschen und bis zum Bilanzstichtag weder Leistungsempfang noch -abgabe erfolgt sind. Der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte unterbindet solange den Bilanzansatz des Leistungsanspruchs und der Leistungsverpflichtung, bis das Geschäft zumindest einseitig erfüllt ist, erst dann wird das Geschäft insgesamt erfolgswirksam. Steigt in der Zeit zwischen Geschäftsabschluss und Geschäftserfüllung der der Verpflichtung beizumessende Wert, so ist die sich daraus ergebende Belastung der Rechnung legende Einheit nur dann erfolgsmäßig auszuweisen, wenn nicht auch der Leistungsanspruch in zumindest gleichem Umfang an Wert gewinnt. Anders als bei den Besonderheiten der staatlichen Finanzmittelzirkulation ist die handelsbilanzielle Erfolgsperiodisierung also typischerweise gerade dadurch gekennzeichnet, dass sich die Wertanstiege sachlich zusammengehöriger Ansprüche und Verpflichtungen gegenseitig kompensieren.⁵²

⁵² Vgl. zur Begriffsdefinition im Detail sowie zur bilanziellen Behandlung schwebender Geschäfte bspw. *Mühlenkamp/Sosson* (2013), insb. S. 283.

Auch die Dauerhaftigkeit der überstarken Vorsichtsorientierung steht dem Gesamtregelungsgedanken der GoB entgegen. In der privatwirtschaftlichen Geschäftstätigkeit treten zumindest von Zeit zu Zeit Umsatzrealisationen auf, die sowohl die aktiven als auch passiven Bilanzpositionen liquidieren und somit etwaige zuvor aufgelaufene bilanzielle Verwerfungen wieder auf Null zurückdrehen. Eine dem Vorsichtsprinzip geschuldete Unterbewertung des Eigenkapitals trägt damit grundsätzlich den Charakter einer nur temporären Verzögerung des Erfolgsausweises. Nicht so aber im staatlichen Sektor. Die beiden großen Blöcke Steuererhebungsrecht auf der Aktivseite und Rückstellungen für gesetzliche Leistungsverpflichtungen auf der Passivseite bleiben fortwährend in der Bilanz. Ersterer in seinem Wertansatz auf seinen historischen Zugangswert begrenzt. Letzterer hingegen für einen Wertanstieg offen. Der in der Praxis – allein schon vor dem Hintergrund der Geldentwertung – oftmals zu beobachtende Anstieg der Nominalgrößen verursacht ein stetiges Auseinanderdriften der bilanziellen Wertansätze. Das Passivum steigt fortwährend, während das Aktivum unverändert auf seinem historischen Zugangswert verbleibt.

4.2 Handelsbilanzielle Erfolgsperiodisierung kein geeignetes Messkonzept für Generationengerechtigkeit

Unter dem Rechnungslegungszweck „Generationengerechtigkeit“ wird verstanden, dass jede Bevölkerungsgeneration die von ihr konsumierten Ressourcen durch Abgaben wieder zu ersetzen hat. Die Bevölkerungsgeneration, die aus der Substanz des gebietskörperschaftlichen Vermögens einen Nutzen zieht, soll auch den damit einhergehenden Substanzverlust tragen. Überprüfbarkeit der Generationengerechtigkeit an Hand der externen Rechnungslegung meint, dass die Rechnungslegungsregeln so zu gestalten sind, dass für eine Rechnungslegungsperiode genau dann ein ausgeglichenes Jahresergebnis zu zeigen ist, wenn mit den Handlungen der Periode weder wirtschaftliche Be- noch Entlastungen vorangehender oder nachfolgender Perioden verbunden sind.

Die GoB sind wegen der übergroßen Imparität, mit der sie die Transformation der staatlichen Einnahmen- und Ausgabenzirkulation in die Erfolgsgrößen Ertrag und Aufwand belegen, nicht für diese Aufgabenstellung geeignet. Steigen beispielsweise sowohl die

aktuellen Einnahmen als auch die zukünftigen Einnahmeerwartungen der Rechnung legenden Gebietskörperschaft, wird die verbesserte Einnahmesituation häufig erst sukzessive zum tatsächlichen Zugang der Einnahmen als Ertrag sichtbar. Wird der von den gestiegenen Einnahmen erzeugte Spielraum zur zeit- und betragsgleichen Erhöhung des staatlichen Leistungsumfangs eingesetzt, so sind regelmäßig die im aktuellen Jahr und wesentliche Teile der in den Folgejahren entstehenden Mehrausgaben unmittelbar als Mehraufwand zu zeigen. Die je nach konkreter Gegebenheit durchaus mit der Generationengerechtigkeit in Einklang stehende Verausgabung gesteigener Einnahmen kann somit zur Folge haben, dass ein ansonsten ausgeglichenes Jahresergebnis nicht mehr ausgeglichen ist, mithin eine tatsächlich mit der Generationengerechtigkeit zu vereinbarende Vorgehensweise handelsbilanziell nicht als solche ausgewiesen wird.

5 Fazit

Die GoB sind nicht für den Einsatz im staatlichen Sektor konzipiert. Gelangen sie bei den staatlichen Gebietskörperschaften zur Anwendung, wird das Zusammenspiel zwischen Matching-Prinzip und Vorsichtsorientierung gestört und es tritt eine übermäßige Unterbewertung des bilanziellen Eigenkapitals ein.

Der haushaltsrechtliche Rahmen blendet diese Problematik aus. Die Standards staatlicher Doppik werden zwar die GoB ab dem Jahr 2015 für den Einsatz im staatlichen Sektor anpassen. Da das Wirkfeld des staatlichen Spezialregelwerks jedoch auf die technische Ebene der Rechnungslegung begrenzt ist, fehlt die Kompetenz zur Beseitigung der überstarken Vorsichtsorientierung.

Lässt man die haushaltsrechtlichen Gegebenheiten außen vor, verbleibt die grundsätzliche Frage nach zweckgerechter Ausgestaltung von GoB-Modifikationen. Eine buchhalterische Ungleichbehandlung von Vermögenmehrungen und -minderungen ist mit dem Rechnungslegungszweck Generationengerechtigkeit unvereinbar. Mithin ist die von der handelsbilanziellen Rechnungslegungskonzeption gebotene Versagung des bilanziellen Ausweises unrealisierter Vermögenmehrungen zu unterbinden. Naheliegender scheint es

das Vorsichtsprinzip bei Seite zu schieben und Reinvermögensmehrungen und -minderungen nicht imparitatisch, sondern paritätisch zu erfassen. Das Realisationsprinzip wäre dementsprechend insoweit zu durchbrechen, als ganz vergleichbar zu noch unrealisierten Vermögensbelastungen auch unrealisierte Vermögensmehrungen im Jahresabschluss zu zeigen wären. Bei entsprechender realökonomischer Wertentwicklung stünde dann dem Anstieg der Rückstellung für gesetzliche Leistungsverpflichtungen ein über den historischen Zugangswert hinausgehender Anstieg des Rechts auf ein Mindestmaß an Finanzausstattung entgegen. Die ansonsten bei der staatlichen Finanzmittelzirkulation auftretende bilanzielle Verzerrung würde beseitigt.

Über bilanzsystematische Bedenken hinaus ist jedoch zu konstatieren, dass eine solch umfassende Modifikation des GoB-Systems mit erheblichen praktischen Unwägbarkeiten befangen wäre. Bereits überschlägig lässt sich ermitteln, dass der Zeitwert des gesamtstaatlichen Steuererhebungsrechts jährliche Schwankungen von bis zu mehreren hundert Milliarden Euro aufweist.⁵³ Eine Übernahme dieser immensen Schwankung in die Jahresabschlüsse der Gebietskörperschaften, würde den Informationsgehalt der Rechnungslegung auf nahezu Null reduzieren. Die deutsche öffentliche Rechnungslegung begäbe sich in genau das unruhige Fahrwasser, in dem sich die privatwirtschaftliche Rechnungslegung angelsächsischer Prägung mit ihrer Fair-Value-Bilanzierung bereits befindet. Die Wertschwankungen des Steuererhebungsrechts überlagerten alle übrigen Wertbeiträge. Der Jahresabschluss würde sich kaum noch von anderen Informationsinstrumenten, wie etwa der jährlichen Steuerschätzung, unterscheiden.

Es stellt sich die Frage, ob Generationengerechtigkeit überhaupt mit einzelwirtschaftlichen Jahresabschlüssen zu messen und durch Bezugnahme zum gebietskörperschaftlichen Eigenkapital zu operationalisieren ist.

Auf jeden Fall ist die doppische Reform von der engen GoB-Orientierung zu lösen. Nur wenn dieser Ballast über Bord geworfen wird, kann ein Bilanzansatzverbot für das rein

⁵³ Vgl. Sossong (2014), insb. S. 209-211.

praktisch nicht sachgerecht abzubildende Recht auf ein Mindestmaß an Finanzausstattung geschaffen und die dann entstehenden Rechenwerke als Teilreinvermögensbetrachtungen verstanden werden.

Literaturverzeichnis

- Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“* (2005), Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung, *Die Wirtschaftsprüfung*, 58. Jg., S. 887-890.
- BFH* (1968), 24. April 1968 - I R 50/67, *BStBl. II* 1968, S. 544-545.
- BFH* (1979), 28. Mai 1979 - I R 1/76, *BStBl. II* 1979, S. 734-738.
- BFH* (1984), 23. Mai 1984 - I R 266/81, *BStBl. II* 1984, S. 723-726.
- BFH* (1984 a), 1. August 1984 - I R 88/80, *BStBl. II* 1985, S. 44-47.
- BFH* (1986), 25. Februar 1986 - VIII R 134/80, *BStBl. II* 1986, S. 788-790.
- BFH* (1988), 13. September 1988 - VIII R 236/81, *BStBl. II* 1989, S. 37-39.
- BFH* (1989), 25. August 1989 - III R 95/87, *BStBl. II* 1989, S. 893-896.
- BFH* (1990), 12. Dezember 1990 - I R 18/89, *BStBl. II* 1991, S. 485-488.
- BFH* (1992), 10. Dezember 1992 - XI R 34/91, *Deutsches Steuerrecht* 1993, S. 680-682.
- BFH* (1993), 12. Mai 1993 - XI R 1/93, *BStBl. II* 1993, S. 786-787.
- BFH* (2001), 27. Juni 2001 - I R 45/97, *BStBl. II* 2003, S. 121-124.
- Böcking, H.-J.* (1994), *Verbindlichkeitsbilanzierung – Wirtschaftliche versus formalrechtliche Betrachtungsweise*, Wiesbaden.
- Bolsenkötter, H./Poullie, M./Vogeloth, N.* (2009), *Der reformierte öffentliche Haushalt – Stand nationaler Reformen und internationale Reformtendenzen*, Stuttgart.
- Breidert, U./Moxter, A.* (2007), *Zur Bedeutung wirtschaftlicher Betrachtungsweise in jüngeren höchstrichterlichen Bilanzrechtsentscheidungen*, *Die Wirtschaftsprüfung*, 60. Jg., S. 912-919.
- Breidert, U./Rüdinger, A.* (2008), *Zur Eignung der handelsrechtlichen GoB für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung*, *Der Konzern*, 6. Jg., S. 32-42.
- Bundestag Drucksache* (2009), *Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Haushaltsgrundsatzgesetzes (Haushaltsgrundsatzmodernisierungsgesetz – HGrGMoG)*, Drucksache 16/12060 vom 26.02.2009.
- DA-FamEStG* (2009), *Familienleistungsausgleich; Neufassung der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs*, *BStBl. I* 2009, S. 1030-1141.
- Eibelshäuser, M.* (1987), *Rückstellungsbildung nach neuem Handelsrecht – Ein Beitrag zur Auslegung von § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB*, *Betriebs-Berater*, 42. Jg., S. 860-866.
- Eibelshäuser, M./Eckes, M.* (2011), *IV. Öffentliche Rechnungslegung – Teil 2 Reform der Rechnungslegung*. In: *Heuer, E./Engels, D./Eibelshäuser, M.* (Hrsg.), *Kommentar zum Haushaltsrecht des Bundes und der Länder sowie der Vorschriften zur Finanzkontrolle*, Köln.

- Eibelshäuser, M./Rüdinger, A.* (2011), IV. Öffentliche Rechnungslegung – Teil 4 Buchführung und Bilanzierung. In: *Heuer, E./Engels, D./Eibelshäuser, M.* (Hrsg.), Kommentar zum Haushaltsrecht des Bundes und der Länder sowie der Vorschriften zur Finanzkontrolle, Köln.
- Engels, D./Eibelshäuser, M.* (2010), Öffentliche Rechnungslegung – Von der Kameralistik zur Doppik, Köln.
- Euler, R.* (1996), Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Stuttgart.
- Häfner, P./Wissing, R./Quast, E.* (2014), Standards staatlicher Doppik – Umsetzung der neuen Regelungen für die Praxis, Freiburg.
- Hommel, M.* (1992), Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse, Wiesbaden.
- Hommel, M./Berndt, T.* (2009), Das Realisationsprinzip – 1884 und heute, BetriebsBerater, 64. Jg., S. 2190-2194.
- IDW* (2001), Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätze der doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1).
- Jäger, R.* (1996), Grundsätze ordnungsmäßiger Aufwandsperiodisierung, Wiesbaden.
- Kaiser, S.* (2008), Rückstellungsbilanzierung – Ansatz- und Bewertungskonzeptionen für Rückstellungen nach HGB, IFRS und US-GAAP am Beispiel von Stilllegungsverpflichtungen, Wiesbaden.
- Kämpfer, G./Braidert, U.* (2004), Zweckentsprechende Bilanzierung in den Jahresabschlüssen der hessischen Landesverwaltung, WPg-Sonderheft 2004: Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung, S. 119-129.
- Kiama, O./Wielenberg, S.* (2010), Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar?, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 62 Jg., S. 237-261.
- Kienemund, A.* (2010), Kommentierung zu Artikel 106 GG. In: *Hömig, D.* (Hrsg.), Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland – Kommentar, 9. Aufl., Baden-Baden.
- Kirchhof, G.* (2010), Kommentierung zu Artikel 109 GG. In: Von Mangoldt, H./Klein, F./Starck, C (Hrsg.): Kommentar zum Grundgesetz, Bd. 3, 6. Aufl., München.
- Kube, H.* (2011), Der bundesstaatliche Finanzausgleich – Verfassungsrechtlicher Rahmen, aktuelle Ausgestaltung, Entwicklungsperspektiven, Frankfurt am Main.
- Kußmaul, H./Meyering, S.* (2011), Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. In: *Gröpl, G.* (Hrsg.), Bundeshaushaltsordnung/Landshaushaltsordnung (BHO/LHO) – Staatliches Haushaltsrecht, München, S. 617-656.
- Lorenz, K.* (2002), Wirtschaftliche Vermögenszugehörigkeit im Bilanzrecht, Düsseldorf.

- Lüder, K. u. a.* (1991), Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme – Konzeptionelle Grundlagen für das staatliche Rechnungswesen mit besonderer Berücksichtigung der Bundesrepublik Deutschland, Speyer.
- Lüder, K.* (2006), Ordnungsmäßigkeits-Grundsätze für das Neue Öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen, *Die Wirtschaftsprüfung*, 59. Jg., S. 605-612.
- Lüder, K.* (2009), Zum Entwurf eines Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetzes (HGrGMoG), *Die Öffentliche Verwaltung*, 62. Jg., S. 567-574.
- Meinen, J.* (2012), Vorschläge zur Anpassung der Standards staatlicher Doppik an die Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung, *Die Öffentliche Verwaltung*, 65. Jg., S. 393-398.
- Moxter, A.* (1989), Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, *Steuer und Wirtschaft*, 66. Jg., S. 232-241.
- Moxter, A.* (1995), Rückstellungskriterien im Streit, *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 47 Jg., S. 311-326.
- Moxter, A.* (2007), *Bilanzrechtsprechung*, 6. Aufl., Tübingen.
- Muckel, S./Ogorek, M.* (2011), *Sozialrecht*, 4. Aufl., Tübingen.
- Mühlenkamp, H./Sossong, P.* (2011), Geleistete Zuwendungen in der staatlichen Doppik – Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung versus Standards staatlicher Doppik, *Der Konzern*, 9. Jg., S. 614-620.
- Mühlenkamp, H./Sossong, P.* (2013), Einredefrei gestellte Verpflichtungen aus Public Private Partnerships (PPP) in der doppischen Rechnungslegung der Gebietskörperschaften – Systemgeleitete handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) oder prinzipienloses „Cookbook Accounting“?, *Der Konzern*, S. 280-286.
- Müller-Marqués Berger, T.* (2004), Verpflichtungen aus Sozialpolitik und deren bilanzielle Abbildung – Das Standards-Project des IFAC Public Sector Committee, *WpG-Sonderheft 2004: Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung*, S. 41-49.
- Nowak, K./Ranscht-Ostwald, A./Schmitz, S.* (2012), Öffentliches Rechnungswesen: Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung. In: *Böcking, H.-J., u. a.* (Hrsg.), *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung*, München, B 990.
- Oettle, K.* (1991), Diskussion zu den Vorträgen von Ernst Heuer und Klaus Lüder. In: *Lüder, K.* (Hrsg.): *Staatliches Rechnungswesen in der Bundesrepublik Deutschland vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen*, Berlin, S. 183-191.
- Raupach, B./Stangenberg, K.* (2009), *Doppik in der öffentlichen Verwaltung*, 2. Aufl., Wiesbaden.
- Rehm, K./Wüstemann, J.* (2010), Verbindlichkeitsbegriff – Beispiel Umweltschutzrückstellungen. In: *Wüstemann, J.* (Hrsg.), *Bilanzierung case by case – Lösungen nach HGB und IFRS*, 4. Aufl., Frankfurt am Main, S. 105-121.

- RFH* (1928), 27. März 1928 - I A 470/27, *StuW* 1928, Sp. 705-710.
- RFH* (1931), 21. Oktober 1931 - VI A 2002/29, *RStBl.* 1932, S. 305-308.
- Schaefer, C.* (2007), Ansatz von Erträgen einschließlich solcher ohne Gegenleistung. In: *Bolsenkötter, H.* (Hrsg.): *Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens*, Baden-Baden, S. 209-229.
- Sessar, C.* (2007), Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht – Objektivierung des Realisationszeitpunkts in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, Düsseldorf.
- Sossong, P.* (2014), *Zweckadäquanz der GoB für die staatliche Doppik*, Berlin.
- Thies, A.* (1996), *Rückstellungen als Problem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*, Frankfurt am Main.
- Tischbirek, A.* (1994), *Der wirtschaftliche Verursachungszeitpunkt von Verbindlichkeitsrückstellungen*, Frankfurt am Main.
- Viehweger, C.* (2007), Bilanzielle Behandlung von gesellschaftlichen Verpflichtungen des öffentlichen Sektors. In: *Bolsenkötter, H.* (Hrsg.): *Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens*, Baden-Baden, S. 193-208.
- Weindel, M.* (2008), *Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen*, Wiesbaden.
- Wendt, R.* (2008), Finanzhoheit und Finanzausgleich. In: *Isensee, J./Kirchhof, P.* (Hrsg.): *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Band VI Bundesstaat, 3. Aufl., Heidelberg, S. 875-963.
- Winkeljohann, N./Büssow, T.* (2014), Kommentierung zu § 252 HGB. In: *Förschle, G., u. a.* (Hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 9. Aufl., München.
- Wirtz, H.* (2010), *Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung*, 2. Aufl., Berlin.
- Wüstemann, J./Wüstemann, S.* (2013): Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie. In: *Wallmann, W. u. a.* (Hrsg.), *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung – Denkschrift anlässlich der Verabschiedung von Herrn Prof. Dr. Manfred Eibelshäuser aus dem Amt des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs*, Köln, S. 579-596.