

Rechnungswesen und Unternehmensüberwachung
Hans-Joachim Böcking · Michael Hommel
Jens Wüstemann *Hrsg.*

RESEARCH

Maximilian Völkl

Die Europäisierung der öffentlichen Rechnungslegung

Normative Analyse zur Bilanzierung
von Sozialverpflichtungen in der EU

OPEN ACCESS



Springer Gabler

Rechnungswesen und Unternehmensüberwachung

Reihe herausgegeben von

Hans-Joachim Böcking, Frankfurt, Deutschland

Michael Hommel, Frankfurt, Deutschland

Jens Wüstemann, Mannheim, Deutschland

Die Schriftenreihe präsentiert Ergebnisse der betriebswirtschaftlichen Forschung zu den Themengebieten Financial Accounting, Business Reporting, Business Audit, Business Valuation und Corporate Governance. Die Beiträge dieser Reihe verfolgen das Ziel, Vorgaben der Gesetzgebung, der nationalen und internationalen Standardsetter sowie Empfehlungen der Wirtschaftspraxis mittels des Instrumentariums der betriebswirtschaftlichen Theorie zu beschreiben, zu analysieren und insbesondere vor dem Hintergrund der Anforderungen des Kapitalmarktes weiterzuentwickeln.

Professor Dr. Hans-Joachim Böcking, Frankfurt

Professor Dr. Michael Hommel, Frankfurt

Professor Dr. Jens Wüstemann, Mannheim

Maximilian Völkl

Die Europäisierung der öffentlichen Rechnungslegung

Normative Analyse zur Bilanzierung
von Sozialverpflichtungen in der EU

 Springer Gabler

Maximilian Völkl
München, Deutschland

Dissertation
Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder)
Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät (Wiwi)
Berichterstatterin: Prof. Dr. Sonja Wüstemann
Disputation: 10. Juli 2024



ISSN 2627-6380 ISSN 2627-6399 (electronic)
Rechnungswesen und Unternehmensüberwachung
ISBN 978-3-658-49263-2 ISBN 978-3-658-49264-9 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-49264-9>

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

© Der/die Herausgeber bzw. der/die Autor(en) 2025. Dieses Buch ist eine Open-Access-Publikation.

Open Access Dieses Buch wird unter der Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.de>) veröffentlicht, welche die Nutzung, Vervielfältigung, Bearbeitung, Verbreitung und Wiedergabe in jeglichem Medium und Format erlaubt, sofern Sie den/die ursprünglichen Autor*in(nen) und die Quelle ordnungsgemäß nennen, einen Link zur Creative Commons Lizenz beifügen und angeben, ob Änderungen vorgenommen wurden.

Die in diesem Buch enthaltenen Bilder und sonstiges Drittmaterial unterliegen ebenfalls der genannten Creative Commons Lizenz, sofern sich aus der Abbildungslegende nichts anderes ergibt. Sofern das betreffende Material nicht unter der genannten Creative Commons Lizenz steht und die betreffende Handlung nicht nach gesetzlichen Vorschriften erlaubt ist, ist für die oben aufgeführten Weiterverwendungen des Materials die Einwilligung des/der betreffenden Rechteinhaber*in einzuholen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jede Person benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des/der jeweiligen Zeicheneinhaber*in sind zu beachten.

Der Verlag, die Autor*innen und die Herausgeber*innen gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autor*innen oder die Herausgeber*innen übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Planung/Lektorat: Karina Kowatsch

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Wenn Sie dieses Produkt entsorgen, geben Sie das Papier bitte zum Recycling.

Geleitwort

Die öffentliche Rechnungslegung befindet sich derzeit im Umbruch. Während in Deutschland auf Bundes- und überwiegend auch Länderebene noch an der tradierten Kameralistik, d. h. dem zahlungsstrombasierten Rechnungslegungsstil, festgehalten wird, hat sich auf internationaler Ebene bereits ein an den doppelischen (kaufmännischen) International Financial Reporting Standards (IFRS) angelehntes Regelwerk für den öffentlichen Sektor – die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – herausgebildet. Diese Entwicklung hat perspektivisch auch für Deutschland Relevanz, denn die EU-Kommission treibt schon seit mehreren Jahren eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Form von European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), die auf den IPSAS basieren sollen, voran.

Während sich die bisherige Literatur entweder schwerpunktmäßig mit der Übertragbarkeit der kaufmännischen handelsrechtlichen Rechnungslegung auf den öffentlichen Sektor oder der Eignung der IPSAS für Zwecke der EU-Rechnungslegung beschäftigte, werden in der vorliegenden Arbeit diese beiden Themenfelder zusammengeführt.

Auf der Grundlage der verschiedenen bestehenden Systeme wird erstmals ein

umfassendes System der Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung für die EU hergeleitet. An dem hoch brisanten Thema der Sozialverpflichtungen, die sich durch einen einseitigen Leistungsaustausch sowie unterschiedliche Ansichten hinsichtlich der Verpflichtungsentstehung auszeichnen, entwickelt der Verfasser konkrete Bilanzierungs- und Bewertungsnormen aus den zuvor ermittelten übergeordneten Bilanzzwecken, die bei der EU-Transformation des einschlägigen internationalen Bilanzierungsstandards IPSAS 42 Sozialleistungen in EPSAS durchaus als Orientierung dienen können bzw. sollten. Das Herausragende an dieser Arbeit ist die facettenreiche und tiefgründige Darstellung und kritische Würdigung der Bilanzierung und Bewertung gemäß IPSAS 42 an den konkreten Beispielen der gesetzlichen Rentenversicherung, der gesetzlichen Krankenversicherung sowie des steuerlichen Kinderfreibetrags bzw. des Kindergeldes, die – so bleibt es zu hoffen – vom EU-Gesetzgeber aufgegriffen werden.

In der Gesamtschau leistet die vorliegende Arbeit einen wertvollen Beitrag zur normativen Bilanzrechtsforschung auf dem Gebiet der öffentlichen Rechnungslegung. Sie weist aber auch und gleichermaßen eine hohe Relevanz für die Standardsetzung sowie

die Bilanzierungspraxis auf und wird deshalb hoffentlich eine weite Verbreitung finden.

Prof. Dr. Sonja Wüstemann

Vorwort

Diese Arbeit entstand während meiner beruflichen Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und als externer Doktorand am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung und Controlling an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder). Sie wurde von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät im Februar 2024 in unwesentlich veränderter Form als Dissertation angenommen.

Die Umsetzung meines Promotionsvorhabens wurde von zahlreichen Personen in vielfältiger Weise unterstützt, wofür ich hier meinen Dank aussprechen möchte.

An erster Stelle bin ich meiner Doktormutter, Frau Prof. Dr. Sonja Wüstemann, zu größtem Dank verpflichtet: Für meine Annahme als externen Doktoranden und die hervorragende persönliche Betreuung in fachlicher und organisatorischer Hinsicht, sowie für eine langjährige und vertrauensvolle Zusammenarbeit seit meiner ersten Tätigkeit als studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung und Controlling an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder). Frau Prof. Dr. Christina Elschner danke ich für die wertvollen Anmerkungen aus ihrer Zweitbegutachtung der Arbeit sowie für ihren bereichernden Vorsitz in der Prüfungskommission. Weiterhin danke ich den akademischen Mitarbeitern an der Europa-Universität, die meinen Promotionsweg in gemeinsamen Forschungskolloquien und geistreichen Zusammenkünften geprägt haben: Frau Dr. Annekatriin Jendreck,

Frau Dr. Jana Müller, Frau Aileen Schubert und Herrn Tim Schwertner.

Ein weiterer Dank gilt den Partnern und Kollegen in meinem beruflichen Netzwerk von PwC Deutschland und PwC Israel, die sich für meine Promotion eingesetzt und die zeitlichen Freistellungen für diese Arbeit ermöglicht haben. Herrn Andreas Fell und Frau Anita Botzenhardt möchte ich hier besonders für ihre Unterstützung danken.

Nicht zuletzt danke ich den Personen aus meinem privaten Umfeld, die mich auf dem Promotionsweg begleitet und mit ihrem wertvollen, persönlichen Beistand unterstützt haben: Herrn Prof. Dr. Wolfgang Marke, Herrn Thomas Schneider sowie Herrn Johannes Hausmann. Meinen Eltern danke ich ganz besonders für ihre bedingungslose Unterstützung und ihr Vertrauen.

Nicht zuletzt sei auch meinen befreundeten Alumni der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder) gedankt, die meine regelmäßigen Aufenthalte an unserer gemeinsamen Alma Mater unterstützt und begleitet haben: Herrn Lukas Schäfer und Herrn Joseph Holte.

Maximilian Völkl

Competing Interests

Der/die Autor*in hat keine für den Inhalt dieses Manuskripts relevanten Interessenkonflikte.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis X

Abkürzungsverzeichnis XXX

I. Problemstellung 1

II. Europäisierung öffentlicher Rechnungslegung durch harmonisierte

Grundsätze ordnungsgemäßer staatlicher Bilanzierung in der EU 9

1. Öffentliche Rechnungslegung in der EU am Beispiel Deutschlands und

Entwicklung von EU GosB 9

a) Öffentliche Rechnungslegung als verfassungsbestimmte,

finanzwirtschaftliche Entscheidungs- und Wissensgrundlage 9

aa) Rechtsgrundlagen und System des öffentlichen Haushaltswesens in

Deutschland 9

aaa) Verfassungsrechtliche Haushaltsgrundsätze nach

demokratiestaatlichen Prinzipien 9

bbb) Parlamentarische Überwachung und Kontrolle des Haushaltsvollzugs im historischen Volksinteresse.....	11
ccc) Rechnungsstil als maßgebliche Ermittlungsweise zur finanzwirtschaftlichen Haushaltsplanung und -steuerung.....	12
bb) Rolle der öffentlichen Rechnungslegung für nationale und supranationale Finanzstatistiken	14
b) Grundsatz, Adressatenkreis und Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung nach nationalen Verfassungsgrundsätzen.....	16
aa) Verfassungsmäßiger Transparenzgrundsatz und Schutzzweck der öffentlichen Rechnungslegung.....	16
aaa) Transparenz als Grundvoraussetzung zur responsiven Volksvertretung und Öffentlichkeitsinformation	16
bbb) Generationenübergreifender Bürgerschutz vor staatlichen Schulden- bzw. Abgabenüberbelastungen.....	17
i) Konkretisierung des oberen Schutzzwecks durch das (Bürger-)Ziel intergenerativer Gerechtigkeit	19

ii) Intergenerative Gerechtigkeit als originär-bürgerliches Ziel	
20	
ccc) Funktionszwecke öffentlicher Rechnungslegung zur	
Rechenschaft und (Selbst-)Kontrolle.....	21
i) Rechenschaftsfunktion öffentlicher Rechnungslegung zur	
Überwachung des Haushaltsvollzugs.....	22
ii) (Selbst-)Kontrolle der Haushaltsausführung durch die	
Exekutivgewalt	23
bb) Informationsbedürfnisse der Hauptadressaten öffentlicher	
Rechnungslegung und Konkretisierung	24
cc) Objektivierungserfordernis zur Begrenzung von	
Ermessensspielräumen und Sicherung der Vergleichbarkeit	25
c) Zweckadäquate Ableitung von EU GosB unter Beachtung bestehender	
Bilanzkonzepte der kaufmännischen Rechnungslegung.....	27
aa) Verbindliche Rahmenkonzepte zur konsistenten Entwicklung von	
Einzelstandards nach EU GosB	27

aaa) Rahmenkonzepte als Deduktionsbasis für sektorneutrale, zweck- und zielkonsistente Rechnungslegungsvorgaben	27
bbb) Fraglicher Aussage- und Verbindlichkeitsgehalt von Rahmenkonzepten am Beispiel der IFRS	29
bb) Untersuchung bestehender (inter-)nationaler Regelwerke zur transaktionsneutralen Ableitung von EU GosB	31
aaa) Ausschüttungsstatik nach handelsrechtlichen GoB in Deutschland als übertragbare Grundkonzeption	31
i) Adressaten, Zwecksetzung und übergeordnetes Vorsichtsprinzip im Jahresabschluss nach HGB	31
ii) Übertragbarkeit der ausschüttungsstatischen Reinvermögensbetrachtung auf EU GosB	33
iii) Realisationsprinzip als bedingt übertragbarer Objektivierungsgrundsatz für EU GosB	34
iv) Rolle der Standards staatlicher Doppik in Deutschland und handelsrechtliche Prägung	36

bbb) IPSAS als internationales Regelwerk zur Rechnungslegung im öffentlichen Sektor	38
i) Hintergrund, Adressatenkreis, Zwecksetzung und qualitative Anforderungen der IPSAS	38
ii) Verbindlichkeitsgehalt des IPSAS-Rahmenkonzepts bei Ableitung von Einzelvorgaben aus den IFRS	42
d) Rechtsverbindliche (Fort-)Entwicklung und Etablierung von harmonisierten EU GosB in den Mitgliedstaaten.....	45
aa) Legitimationserfordernis für ein rechtsverbindliches Regelwerk zur öffentlichen Rechnungslegung in der EU	45
bb) Standardsetzung durch privatwirtschaftliche Organisationen am Beispiel des IPSASB.....	46
aaa) Governance-Struktur des IPSASB und fehlende Legitimation zur rechtsverbindlichen Standardsetzung	46
bbb) Public Interest Committee (PIC) zur Vertretung öffentlicher Interessen im IPSAS-Standardsetzungsprozess.....	47

ccc) Problematische Konvergenzbestreben bei der Entwicklung von IPSAS	48
cc) Anforderungen an den Endorsement-Prozess und Konkretisierung von Übernahmekriterien für EU GosB	49
aaa) Unionsweite Rechtsetzungskompetenz als Voraussetzung zur rechtsverbindlichen Vorgabe von EU GosB	49
bbb) Supranationale Betonung des innerstaatlichen Schutzzwecks öffentlicher Rechnungslegung	51
i) Schutzzweck öffentlicher Rechnungslegung im Verfassungsinteresse der EU-Mitgliedstaaten	51
ii) Unionsweite Rechtsfindung des EuGH zur Wahrung der völkerrechtlich bestimmten Ziele	53
2. <i>Regelungswille zur Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der EU</i>	55
a) Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten nach dem „Six-Pack“-Legislativpaket	55

b) Richtlinie 2011/85/EU über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten	57
c) Ziel eines umfassenden und kohärenten öffentlichen Rechnungswesens und Betonung der Transparenz	59

III. Bilanzierung von Sozialverpflichtungen im öffentlichen Sektor nach

harmonisierten EU GosB

62

1. Soziale Absicherung in der EU und Systematik ausgewählter Leistungen am

Beispiel Deutschlands.....

62

a) Verfassungsrechtliche Bestimmungen zur sozialen Absicherung der Bürger durch beitrags- und steuerfinanzierte Leistungen	62
b) Schnittmengen im sachlichen und persönlichen Geltungsbereich der Sozialleistungen und fehlendes (Gegen-)Leistungsverhältnis	64
c) Untersuchung der Anspruchs- und Strukturmerkmale von ausgewählten, beitragsfinanzierten Sozialleistungen.....	66
aa) Renten und weitere Altersleistungen nach dem SGB VI.....	66
bb) Leistungen bei Krankheit nach den Bestimmungen des SGB V	68

d) Steuerlicher Kinderfreibetrag und Kindergeld zur Förderung der Familie: Ausgestaltung und Anspruchsmerkmale.....	69	
 2. Bilanzierung von Sozialverpflichtungen nach IPSAS 42 Social Benefits –		
 Kritische Würdigung nach Maßgabe der EU GosB		72
a) Vorgehen zur Würdigung von IPSAS 42 unter Beachtung des IPSAS- Rahmenkonzepts und der EU GosB.....	72	
b) Zielsetzung von IPSAS 42 und konzeptionelle Untermauerung	73	
aa) Entscheidungsnützliche und rechenschaftsfähige Informationen über die soziale Absicherung von Bürgern	73	
bb) Fehlende konzeptionelle Gewichtung der Adressatenbedürfnisse und problematische Entlastungskonzeption.....	74	
c) Anwendungsbereich und abgrenzende Definition des Bilanzierungsgegenstands „Sozialleistungen“ nach IPSAS 42.....	76	
d) Ansatz von Sozialleistungsverpflichtungen nach IPSAS 42 unter Beachtung des IPSAS-Rahmenkonzepts.....	80	
aa) Beschränkte Anwendbarkeit des konzeptionellen Schuld- und		

Vermögensbegriffs im „allgemeinen Ansatz“ nach IPSAS 42	80
bb) Verpflichtungskonzeption in IPSAS 42 zur Konkretisierung des bilanziellen Passivierungszeitpunkts.....	81
aaa) Konzeptionelle Anhaltspunkte zur Bestimmung einer gegenwärtigen Verpflichtung im öffentlichen Umfeld	81
bbb) Konkretisierung eines verpflichtungsbegründenden Ereignisses für „die nächste Sozialleistungszahlung“	84
ccc) Kritische Würdigung des verpflichtungsbegründenden Ereignisses nach IPSAS 42.9	85
i) Vernachlässigung der konzeptionell vorgesehenen, faktischen Verpflichtungsentstehung	85
ii) Hilfskriterium „am Leben sein“ zur Beschränkung von Verpflichtungsansatz und -höhe	86
iii) Konsistenzgefährdende Unbestimmtheit des Unentziehbarkeitstheorems	88

a. Fehlende Konkretisierung der konzeptionell bedachten Unentziehbarkeit für Parlament und Regierung	88
b. Fragliche Übertragbarkeit des IFRS Passivierungsverbots für Selbstverpflichtungen.....	90
c. Vernachlässigung des künftigen Verpflichtungsgehalts vergängerer Leistungsgewähr	93
d. Inkonsistente Interpretation von verpflichtungs- und beherrschungsbegründenden Ereignissen	95
iv) Fragliche Entscheidungsnützlichkeit und Rechenschaftsfähigkeit bei beschränktem Aussagegehalt .	99
cc) Bewertung der anzusetzenden Sozialleistungsverpflichtungen im „allgemeinen Ansatz“ nach IPSAS 42	102
aaa) Voraussetzung der verlässlichen Bewertbarkeit von Verpflichtungen nach dem IPSAS-Rahmenkonzept	102
bbb) Bewertung der Verpflichtung zur nächsten Sozialleistungszahlung „nach bestmöglicher Schätzung“	103

i) Im Ansatz vorweggenommene Begrenzung der Verpflichtungshöhe auf die bevorstehende Zahlung.....	103
ii) Beschränkt anwendbares Abzinsungsgebot für langfristige Sozialleistungsverpflichtungen.....	105
dd) Informationspflichten im Anhang bei Anwendung des „allgemeinen Ansatzes“ nach IPSAS 42	106
aaa) Erforderliche Anhangangaben zur Erläuterung von Sozialleistungssystemen	106
bbb) Beschränkter Berichtskreis im Anhang durch definitionsbedingte Eingrenzung von Sozialleistungen	107
ccc) Unbestimmte Reichweite der Angabepflicht über „wesentliche Zugangsvoraussetzungen“	108
ddd) Bedingt aussagefähige Angaben zur Finanzierung der Sozialleistungssysteme	109
eee) Fraglicher Informationsgehalt aus Anhangangaben zu äußeren Einflussfaktoren und Änderungen	111

e) Freiwillige Bilanzierung von Sozialleistungsverpflichtungen nach dem sog. „Insurance Approach“ unter Rückgriff die IFRS	114
aa) Voraussetzungen zur freiwilligen, analogen Anwendung von IFRS 17: Insurance Contracts	114
bb) Fragliche Übertragbarkeit von IFRS 17: Insurance Contracts als Standard für kapitalmarktorientierte Adressaten	115
cc) Zugangsvoraussetzungen nach IPSAS 42.28 für die analoge Anwendung von IFRS 17	116
aaa) Vollständige Beitragsfinanzierung als Maßstab zur Erfassung von Sozialversicherungssystemen	116
bbb) Formelle Übertragung des zivilrechtlichen Versicherungsverhältnisses: Bindungswirkung und Rechtscharakter gemäß IPSAS Verpflichtungskonzeption	119
ccc) Zweckbindung des Beitragsvermögens und Überwachung des Sozialleistungssystems nach dem Vorbild von Versicherern	121
dd) Abgrenzung des Anwendungsbereichs für Sozialleistungen zur	

analogen Anwendung von IFRS 17 für Versicherungsverträge	122
ee) Informationspflichten im Anhang bei Anwendung des „Versicherungsansatzes“ nach IPSAS 42	125
aaa) Übertragung der nach IFRS 17 erforderlichen Anhangangaben und originäre Angabepflichten nach IPSAS 42.....	125
bbb) Kontextfähige Informationserweiterung durch unmittelbaren Bilanzbezug der Anhangangaben nach IFRS 17	126
ccc) Vergleichende Betrachtung der originären Angabepflichten im „Versicherungsansatz“ und im „allgemeinen Ansatz“ nach IPSAS 42	127
f) Optionale Berichterstattung über langfristige Tragfähigkeit der Finanzen nach RPG 1: Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity’s Finances.....	129
aa) Anwendungsempfehlung in IPSAS 42 zur ergänzenden Berichterstattung nach RPG 1 über künftige Mittelflüsse	129
bb) Zweckdienliche Informationserweiterung durch freiwillige	

Berichterstattung nach RPG 1	130
cc) Konkretisierte Verpflichtungsbetrachtung und Antizipation	
demografischer und wirtschaftlicher Einflussfaktoren	133
3. <i>Ableitung von Transformationsempfehlungen für die Übernahme von IPSAS</i>	
<i>42 als EPSAS unter Beachtung der EU GosB</i>	<i>135</i>
a) Entwicklung von EPSAS als eigenständiges Regelwerk für die öffentliche	
Rechnungslegung in der EU.....	135
aa) Verwendung der IPSAS als „Bezugsrahmen“ für die Entwicklung von	
EPSAS.....	135
bb) Implementierung doppischer Rechnungslegungssysteme in den EU-	
Mitgliedstaaten als Voraussetzung für EPSAS	137
cc) Vorgehen zur Ableitung materieller Anforderungen an die EPSAS	
anhand des vorliegenden Rahmenkonzept-Entwurfs	138
dd) Entwurf eines EPSAS-Rahmenkonzepts vom 25. April 2018:	
Wiedergabe und kritische Würdigung	139

aaa) Zwecksetzung der EPSAS in Orientierung an den IPSAS ohne Gewichtung von Informationsbedürfnissen	139
bbb) Nachhaltigkeit und intergenerative Gerechtigkeit als Ziele der EPSAS-Rechnungslegung	142
ccc) Qualitative Anforderungen an die EPSAS-Rechnungslegung unter Betonung der Vorsicht und Neutralität	143
ddd) Fehlende Konkretisierung der Verpflichtungs- und Beherrschungskonzeption: Potenzielle Transaktionsspezifizierung nach dem Vorbild der IPSAS	144
eee) Legitimation der EPSAS durch EU Komitologieverfahren: Orientierung am Endorsement der IFRS	146
b) Transformationserfordernisse am Beispiel von IPSAS 42 zur Entwicklung von EPSAS für Sozialleistungen nach EU GosB.....	149
aa) Konzeptionelle Vorgaben für die zweck- und zielgerichtete Entwicklung von EPSAS für Sozialleistungsverpflichtungen	149

aaa) Bestimmung der Informationsbedürfnisse zur Ableitung qualitativer Anforderungen und Objektivierungsgrundsätze ...	149
bbb) Zweckgerichtete Konkretisierung qualitativer Anforderungen an die EPSAS-Rechnungslegung	151
i) Relevanz als Maßstab der Zweck- und Zielkonformität zur Erfüllung der Informationsbedürfnisse.....	151
ii) Glaubwürdige Darstellung und Verlässlichkeit der EPSAS- Rechnungslegung	154
ccc) Objektivierungsgrundsätze für die zweck- und zielgerechte Bilanzierung von Sozialleistungsverpflichtungen	158
i) Neutrale und einheitlich-objektivierte Reinvermögensermittlung als Bilanzierungskonzeption ..	158
ii) Realisationsgrundsatz zur äquivalenten Ermittlung von Vermögen und Schulden	160
iii) Erweiterung des Realisationsgrundsatzes zum Umgang mit Ansatz- und Bewertungsunsicherheiten	162

bb) Konkretisierung von Bilanzierungsvorgaben für die EPSAS-	
Rechnungslegung über Sozialleistungsverpflichtungen	165
aaa) Obsolete Transaktionsspezifizierung von „Sozialleistungen“ als	
gesonderte Abschlusselemente	165
bbb) Untersuchung der passivierungsbestimmenden	
Verpflichtungsmerkmale für Sozialleistungen	168
i) Legislative Realisation und Bewertbarkeit von	
Sozialleistungsverpflichtungen mit rechtsverbindlicher	
Verabschiedung der Gesetzgebung	168
ii) Ansatz- und bewertungserweiternde Erkenntnisse über	
hoheitlich-exekutive Umsetzung der Gesetze	170
iii) Ansatzausfüllende, faktische Realisation der	
Sozialleistungsgewähr durch bestätigte Inanspruchnahme	
172	
iv) Portfolioansatz zur gesamtheitlichen Bilanzierung	
kongruent realisierter Sozialleistungsverpflichtungen	174

ccc) Spiegelbildliche Übertragung der Realisationsmerkmale zur	
Erfassung von Beitrags- und Steuervermögen	175
ddd) Erforderliche Einzelregelungen zur Bewertung von	
Sozialleistungsverpflichtungen.....	177
i) Mehrdimensionaler Bewertungshorizont zur	
adressatengerechten Abbildung der Verpflichtungshöhe.	177
ii) Exekutiver Entscheidungsnutzen durch kurz- bis	
mittelfristige Bewertungsdimensionen	178
iii) Periodisierung der Verpflichtungsbewertung nach dem	
Entscheidungs- und Rechenschaftsrahmen	180
a. Exekutive Mittelverwendung: Kurzfristige Bewertung	
der Inanspruchnahme	180
b. Langfristige und vergangenheitsbestätigte Bewertung des	
gesetzlichen Bindungsgehalts	183
c. Transparenzgerechter Ausweis der	
Bewertungsdimensionen und -annahmen	185

c) Exemplarische Anwendung der Ansatz- und Bewertungsempfehlungen an ausgewählten Sozialleistungen in Deutschland	187
aa) Sozialgesetzliche Rentenversicherung zur Absicherung vor geminderter Erwerbsfähigkeit.....	187
aaa) Ansatzbestimmende Realisation von Rentenleistungen durch sicherungsbezweckten Erwerb	187
bbb) Spiegelbildliche Realisation des Rentenbeitragsvermögens durch Erwerbstätigkeit.....	189
ccc) Wertbestimmung von sozialgesetzlichen Rentenleistungsverpflichtungen	191
i) Kurzfristige Bewertung realisierter Rentenleistungsverpflichtungen	191
ii) Langfristige, legislativ-entscheidungsnützliche Bewertung der Rentenleistungsverpflichtungen	193
bb) Sozialgesetzliche Krankenversicherung zur laufenden Erwerbssicherung.....	197

aaa) Verpflichtungsrealisation für gesetzliche Gesundheitsleistungen ..	
.....	197
bbb) Bewertbarkeit realisierter Krankenleistungsverpflichtungen zur	
Erwerbssicherung	198
cc) Leistungen zur Familienförderung: Kindergeld und steuerlicher	
Kinderfreibetrag zum Ausgleich der Erwerbsbelastung	201
IV. Thesenförmige Zusammenfassung.....	203
Verzeichnis zitierter Schriften.....	211
Verzeichnis zitierter Rechtsprechung.....	229
Verzeichnis zitierter amtlicher Drucksachen.....	233
Verzeichnis zitierter Gesetze	237

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Application Guidance
AG VKR	Arbeitsgruppe Verwaltungskontenrahmen
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BC	Basis for Conclusions
BeckOK	Beck'sche Online-Kommentare
BGBI.	Bundesgesetzblatt

BHO	Bundshaushaltsordnung
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BKGG	Bundeskindergeldgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
CF	Conceptual Framework
DefizitVfProt	Protokoll über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
ED	Exposure Draft
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESVG	Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen

EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro (Währung)
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
GFS	Government Finance Statistics
GG	Grundgesetz
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GosB	Grundsätze ordnungsgemäßer staatlicher Bilanzierung
GRC	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz

HGrGMoG	Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IE	Illustrative Example(s)
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IG	Implementation Guidance
IMF	International Monetary Fund
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institution
ITC	Invitation to Comment
Jg.	Jahrgang

JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
PIC	Public Interest Committee
PSC	Public Sector Committee
RL	Richtlinie
RV	Rentenversicherung
RPG	Recommended Practice Guideline
Rs.	Rechtssache
SGB	Sozialgesetzbuch
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz (EuGH)
SsD	Standards staatlicher Doppik
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
SV	Sozialversicherung

SWP	Stabilitäts- und Wachstumspakt
VM	Verwaltung & Management (Zeitschrift)
WG	Working Group
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
ZG	Zeitschrift für Gesetzgebung



I. Problemstellung

„Sozialverpflichtungen“ im öffentlich-rechtlichen Umfeld bereiten einen weiten Interpretationsrahmen für eine finanzwirtschaftliche Betrachtung: Wann liegt eine Verpflichtung zur Leistungsgewähr vor, in welcher Höhe ist sie zu bemessen und nach welchen Kriterien lässt sie sich objektivieren? Fragen, die an eine öffentliche Rechnungslegung zu stellen und im Lichte ihrer Zwecksetzung sowie nach den Informationsbedürfnissen ihrer Adressaten zu würdigen sind. Zur haushaltswirtschaftlichen Relevanz von Sozialleistungen in Deutschland stellte die Bundesregierung bei ihrer Unterrichtung des Bundestages über den Finanzplan des Bundes 2022 bis 2026 fest: „Die Sozialausgaben des Bundes [...] stellen den mit Abstand größten Ausgabebereich des Bundeshaushalts dar. Nach einem starken Anstieg in den Vorjahren aufgrund der wirtschaftlichen und sozialen Folgen der Corona-Krise, sinken die Ausgaben im Jahr 2022 leicht auf 248,5 Mrd. EUR. Im Jahr 2023 sinken die Ausgaben erneut auf 206,7 Mrd. EUR und im Jahr 2024 sind Ausgaben in Höhe von 208,2 Mrd. EUR geplant. In den Finanzplanjahren ab 2025 folgen die Sozialausgaben wieder dem bisherigen Trend eines stetigen Anstiegs. Die Sozialleistungsquote (der Anteil der Sozialausgaben an den

Gesamtausgaben) sinkt im Jahr 2023 auf 46,4 % und steigt dann kontinuierlich an auf 50,8 % im Jahr 2026.“¹. Diese Mittelflussbetrachtung zeigt prospektiv eine periodische „Verausgabung“ von Finanzmitteln für Sozialleistungen auf, resultierend aus geltenden Sozialgesetzzvorgaben i. V. m. (fortlaufend) dazu anspruchsberechtigten Bürgern² bzw. Leistungsempfängern. Eine bilanzielle Schuldbetrachtung i. S. e. Periodenrechnung stellt hier die Frage nach einem bestehenden Verpflichtungsposten, der zum Betrachtungssstichtag bereits verursacht und zu einem (künftigen) Mittelabfluss führen wird. Rechnungslegungsvorgaben dienen der Konkretisierung von objektiven Ansatz- und Bewertungsbestimmungen, die u. a. eine interperiodische und externe Vergleichbarkeit von Vermögens- und Schuldverhältnissen gewährleisten. Im öffentlichen Finanz- und Haushaltswesen erlangt dies besondere Bedeutung für eine transparente Entscheidungs- und Rechenschaftsgrundlage sowie zugunsten einer (inter-)nationalen Informationsvermittlung gegenüber der Öffentlichkeit.

Für die öffentliche Rechnungslegung in den EU-Mitgliedstaaten liegt derzeit mit dem sog. „Six Pack“-Legislativpaket ein unionsrechtlich formuliertes Reform- und

¹ Drucksache des Deutschen Bundestages 20/3101 vom 05.08.2022: Finanzplan des Bundes 2022 bis 2026, S. 1–94, hier S. 19.

² Aus Gründen der Lesbarkeit verzichtet diese Arbeit auf die gleichzeitige Verwendung verschiedener Sprachformen zur Abbildung der biologischen Geschlechtervielfalt.

Harmonisierungsbestreben vor, das eine Stärkung der wirtschafts- und haushaltspolitischen Überwachung im Unionsgebiet bezweckt³. Die Adressaten und Informationsbedürfnisse im öffentlichen Sektor unterscheiden sich weitreichend von den Anforderungen und Akteuren der Kapitalmarktumgebung: Kaufmännisch geführte Unternehmen und ihre privaten Investoren beanspruchen weder eine öffentlich-rechtliche Gesetzgebungsgewalt noch eine regierungsähnliche Verwaltungshoheit zur Erhebung oder Verteilung ihrer finanzwirtschaftlichen Ressourcen. Auch lassen sich die von den Staatsgewalten repräsentierten Bürger bzw. die Öffentlichkeit und ihre Interessen nur bedingt mit den Anteilseignern börsennotierter Privatunternehmen vergleichen. Mögliche Schnittmengen wie etwa bei (funktionalen) Grundsätzen oder bei qualitativen Anforderungen der Rechnungslegung sind als Erkenntnisquellen jedoch relevant und finden in dieser Arbeit entsprechende Beachtung.

Private Standardsetzer haben sich bereits konkreten Vorgaben für eine internationalvergleichbare, öffentliche Rechnungslegung angenommen: Die *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) werden im „Six Pack“ als potenzielles

³ Siehe zur Konkretisierung des „Six Pack“-Legislativpakets mit entsprechenden Nachweisen Abschnitt II. 2. a) und dort Fn. 124.

Regelwerk für die öffentliche Rechnungslegung der EU-Mitgliedstaaten bedacht. Ihre Übertragbarkeit und Konformität mit den unionsgemeinschaftlichen Interessen ist kritisch zu hinterfragen: Neben der rechtsverbindlichen Legitimation der Standards selbst wirft die private Organisation der IPSAS-Standardsetzung Fragen auf, insbesondere zur Gewichtung der Adressateninteressen und deren zweckkonforme „Übersetzung“ in verbindliche, übergreifende sowie daraus konkretisierte Rechnungslegungsvorgaben. Besondere Bedeutung erlangt hier die Beachtung öffentlich-rechtlicher Verhältnisse, die keinen Ursprung im privatwirtschaftlichen Wirtschafts- und Kapitalverkehr haben. Dazu zählen die verfassungsbestimmten Verhältnisse zwischen *Staatsorganen* und *Bürgern* sowie die Wechselwirkungen ihrer (funktionalen) Beziehungen zueinander. Maßgebliche Relevanz erlangen dort öffentlich-rechtliche Sozialleistungen, die den ausgewählten Rechnungslegungsgegenstand für diese Arbeit bilden.

Nach den Vorgaben des „Six Pack“-Legislativpakets ist die EU-Kommission derzeit mit der Überprüfung zur Eignung der IPSAS für die öffentliche Rechnungslegung der EU-Mitgliedstaaten betraut und veröffentlichte im April 2018 via Eurostat den Entwurf eines Rahmenkonzepts für *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS). Selbige sollen ein unionsweit zu legitimierendes Regelwerk für öffentliche

Rechnungslegungsvorgaben bilden, die den gemeinschaftlichen Finanzinformationsbedürfnissen gerecht werden. Der Erstentwurf des Rahmenkonzepts bildet den „Status Quo“ der EPSAS-Entwicklung zum Zeitpunkt der Fertigstellung dieser Arbeit⁴.

Vor diesem Hintergrund soll eine normative Untersuchung die materielle Relevanz öffentlicher Rechnungslegungsvorgaben und ihrer Europäisierung aufzeigen. Öffentlich-rechtliche Haushaltgrundsätze und Sozialleistungsverpflichtungen am Beispiel Deutschlands bilden dabei den sachlichen Beurteilungsrahmen für übergreifende und einschlägige EU-Rechnungslegungsvorgaben. Die hierzu relevanten Staatsorgane sowie Bürger und Öffentlichkeit werden hierbei (und im weiteren Verlauf der Arbeit) als bedeutsame Adressaten *kursiv* hervorgehoben. Eine Abstraktion der Adressateninteressen hin zu übergeordneten Grundsätzen und Zwecken der öffentlichen Rechnungslegung ist dabei unerlässlich – besonders mit Blick auf den vorliegenden Erstentwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts sowie auf die potenzielle „Orientierung“ der EPSAS an den IPSAS. Letztere sind daher kritisch und mit Blick auf vorliegende Einzelstandards zur Rechnungslegung zu beleuchten. Aufgrund der öffentlich-finanzwirtschaftlichen

⁴ Siehe hierzu mit entsprechenden Nachweisen Abschnitt II. 2.

Relevanz von Sozialleistungen in Deutschland und v. d. H. der dargestellten europarechtlichen Entwicklungen zur Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung sowie im Sinne einer kritischen Würdigung beschreitet diese Arbeit den folgenden Gang der Untersuchung:

Der erste Abschnitt (II.) bezweckt eine normative Ermittlung von Grundsätzen ordnungsgemäßer staatlicher Bilanzierung für die EU (EU GosB), die den Beurteilungsmaßstab für eine kritische Würdigung von IPSAS 42 (Abschnitt III. 2.) und die Ableitung von Transformationsempfehlungen für konkrete EPSAS-Vorgaben bilden (Abschnitt III. 3.). Sozialleistungsverpflichtungen stehen dabei als maßgebender Rechnungslegungsgegenstand im Fokus.

Für die Herleitung von EU GosB werden zunächst die nationalen Verfassungsgrundsätze zur Haushaltsbildung am Beispiel Deutschlands betrachtet, um daraus die übergeordneten Zwecke und Ziele der öffentlichen Rechnungslegung abzuleiten (Abschnitt II. 1. a) und b)). Für die Konzeption der EU GosB und deren zweckadäquate Ableitung aus kaufmännischen bzw. kapitalmarktorientierten Rechnungslegungen stellt Abschnitt II. 1. c) bestehende Regelwerke – das HGB, die IFRS und die IPSAS – in gebotem Umfang vor und zeigt dabei kritisch Probleme auf, die sich bei einer

konzeptionellen und inhaltlichen Annäherung der EU GosB ergeben. Hieran knüpft in Abschnitt II. 1. d) eine nähere Betrachtung des privat organisierten IPSASB und seiner Standardsetzung, gefolgt von einer Erfassung der Legitimationserfordernisse der EU unter Verweis auf ihre primärrechtlichen Vorgaben. Dies und damit den normativen Untersuchungsweg zu den EU GosB beschließt Abschnitt II. 2. durch eine Abbildung des unionsrechtlichen „Status Quo“ für die Regelung verbindlicher EU GosB.

Den Hauptteil der Arbeit beginnt Abschnitt III. 1. mit einer Einführung in ausgewählte Sozialleistungen des deutschen Sozialrechts, um einen gebotenen Aufschluss über die Systematik und wirtschaftliche Wirkungsweise des untersuchten Rechnungslegungsgegenstands (Sozial- bzw. Sozialleistungsverpflichtungen) zu bieten. Weder dort noch in anderen Abschnitten erhebt die Arbeit den Anspruch einer juristischen oder wertenden Auseinandersetzung mit geltenden Rechtsvorgaben oder ihrer Deutung. Hauptaugenmerk bilden die bestehenden Bilanzierungsvorgaben der IPSAS, die im Abschnitt III. 2. kritisch und unter Rückgriff auf die hergeleiteten EU GosB (II.) gewürdigt werden⁵. Darauf aufbauend knüpft Abschnitt III. 3. an den „Status Quo“ der EPSAS an

⁵ Siehe Abschnitt III. 2. a) zur näheren Beschreibung des konkreten Untersuchungs- und Würdigungsvorgehens für IPSAS 42.

und unterstreicht die gesamtheitliche Relevanz der bisherigen Arbeit: Unter einer kritischen Betrachtung des vorliegenden EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurfs wird eine „konsolidierende“ Ableitung von Transformationsempfehlungen vorgenommen, die als konkrete Entwicklungsgrundlage für eine EPSAS-Rechnungslegung insb. über Sozialleistungsverpflichtungen herangezogen werden können⁶. Eine exemplarische Anwendung der Empfehlungen erfolgt abschließend in Abschnitt III. 3. c) unter Bezugnahme auf die vorgestellten Sozialleistungen.

Eine thesenförmige Zusammenfassung der erlangten Erkenntnisse bildet den Abschluss der Arbeit.

⁶ Siehe Abschnitt III. 3. a) cc) zum detaillierten Vorgehen bei der Entwicklung materieller Anforderungen an die EPSAS.





II. Europäisierung öffentlicher Rechnungslegung durch harmonisierte

Grundsätze ordnungsgemäßer staatlicher Bilanzierung in der EU

1. Öffentliche Rechnungslegung in der EU am Beispiel Deutschlands

und Entwicklung von EU GosB

a) *Öffentliche Rechnungslegung als verfassungsbestimmte, finanzwirtschaftliche Entscheidungs- und Wissensgrundlage*

aa) Rechtsgrundlagen und System des öffentlichen Haushaltswesens in Deutschland

aaa) Verfassungsrechtliche Haushaltsgrundsätze nach demokratiestaatlichen Prinzipien

Das öffentliche Haushaltswesen in Deutschland beruht auf Art. 109 GG und gilt als staatshoheitliche Aufgabe im rechtlichen Rahmen der Finanzverfassung⁷. Unabhängig von föderalistischen oder verwaltungsbedingten Spezifika unterliegt der öffentliche

⁷ Mit dem Haushaltsreformgesetz vom 12.05.1969 erhielten Bund, Länder und Kommunen ihre haushaltsrechtliche Grundsatzgesetzgebungskompetenz in Art. 119 Abs. 4 GG, auf deren Grundlage das Haushaltsgrundsatzgesetz (HGrG), die Bundeshaushaltsordnung (BHO) und die Haushaltsordnungen der Länder erlassen wurden. Zur Entstehung und Harmonie der Vorschriften vgl. *Gröpl, Christoph: Einleitung*, in: *Bundeshaushaltsordnung, Landeshaushaltsordnungen*, hrsg. v. Christoph Gröpl, 2. Auflage, München 2019, Rz. 1–109, hier Rz. 8–13. Die weiteren Ausführungen beziehen sich grundsätzlich auf den Bund und dessen Haushalts-/Verfassungsgrundsätze, entsprechen jedoch sinngemäß den geltenden Bestimmungen der Länder und Kommunen.

Haushalt einem periodischen und gewaltenteiligen Kreislauf aus der Haushaltsplanung/-verabschiedung durch die Legislative und der Haushaltsausführung/-kontrolle durch die Exekutive⁸. Dem *Parlament* als Legislativorgan⁹ obliegt dabei ausschließliche Verantwortung über die Zuteilung finanzwirtschaftlicher Ressourcen, die der öffentlichen Hand zur Verfügung stehen¹⁰. Die Parlamentsvertreter müssen „dem Volk gegenüber verantwortlich über Einnahmen und Ausgaben entscheiden“¹¹ und handeln so im Interesse der *Bürger*, die ihnen wiederum ihr Vertrauen durch demokratische Wahlen nach Art. 38 Abs. 1 S. 1 GG entgegenbringen. Die legitimierende Feststellung des Haushaltsplans per Haushaltsgesetz (Art. 110 Abs. 2 S. 1 GG bzw. § 1 S. 1 BHO) und dessen parlamentarische Verhandlung ermöglichen den *Bürgern* und der *Öffentlichkeit* die Einsichtnahme und Würdigung der veranschlagten Finanzgrößen¹². Die *Regierung*¹³ vollzieht schließlich den Haushaltsplan als fiskalischen Willen des

⁸ Vgl. *Gröpl, Christoph*: Haushaltsrecht und Reform, Tübingen 2001, hier S. 112–119.

⁹ In Deutschland gilt der Bundestag als parlamentarisches Vertretungs- und Gesetzgebungsorgan i. S. d. in Art. 20 GG verankerten, demokratischen Volkssouveränität. Den verfassungsrechtlichen Rahmen für den Bundestag bilden die Art. 38 ff. GG.

¹⁰ Vgl. Urteil des BVerfG vom 25.05.1977 2 BvE 1/74, in: BVerfGE 45, S. 1–63, hier S. 32 f. insb. zu Art. 110 Abs. 2 GG.

¹¹ Urteil des BVerfG vom 07.09.2011 2 BvR 987/10, 2 BvR 1485/10, 2 BvR 1099/10, in: BVerfGE 129, S. 124–186, hier S. 177.

¹² Vgl. *Gröpl, Christoph*: Kommentierung zu § 1 BHO Feststellung des Haushaltsplans, in: Bundeshaushaltsordnung, Landeshaushaltsordnungen, a. a. O., Rz. 1–63, hier Rz. 1–3, 33.

¹³ Die *Regierung* stellt als verfassungsmäßiges Exekutivorgan i. S. d. Art. 20 Abs. 2 GG die „vollziehende Gewalt“ des Bundes dar und setzt sich nach Art. 62 GG aus Bundeskanzler und Bundesministern zusammen (weitere Regelungen in den Art. 63 bis 69 GG).

Parlaments und ist dabei auf die Genauigkeit von dessen Ansätzen und Zweckbestimmungen angewiesen¹⁴.

bbb) Parlamentarische Überwachung und Kontrolle des
Haushaltsvollzugs im historischen Volksinteresse

Zur Überwachung und Steuerung des Haushaltsvollzugs übt das *Parlament* sein Budget- bzw. Etatrecht gegenüber der *Regierung* aus und erteilt ihr gemäß Art. 114 Abs. 1 GG Entlastung¹⁵. Dieses Informations- und zugleich Kontrollrecht der Volksvertreter fand u. a. während der Amerikanischen Unabhängigkeitskriege („no taxation without representation“)¹⁶ sowie mit Beginn der Französischen Revolution in den *états généraux de 1789*¹⁷ seinen Ursprung. Mit dem preußischen Staatsschuldengesetz von 1820 wurde das parlamentarische Budgetrecht durch Kontrollmechanismen zur Schuldenbegrenzung erweitert, die eine übermäßige Kreditbelastung des

¹⁴ Vgl. Drucksache des Deutschen Bundestages 16/12060 vom 26.02.2009: Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzgesetzes (Haushaltsgrundsätzmodernisierungsgesetz – HGrGMoG), S. 1–28 (im Folgenden zitiert als: Entwurf eines HGrGMoG), hier S. 12 f.

¹⁵ Vgl. Urteil des BVerfG vom 07.09.2011 2 BvR 987/10, 2 BvR 1485/10, 2 BvR 1099/10, a. a. O., hier S. 177. Vgl. auch *Glauben, Paul*: Umfang und Grenzen des parlamentarischen Fragerechts der Abgeordneten im Bund und in den Ländern, in: DVBl, Jg. 133 (2018), S. 751–759, hier S. 751 f. sowie *Droege, Michael*: Die Budgetinitiative der Regierung und parlamentarische Informationsrechte – Konturen eines Kernbereiches exekutiver Eigenverantwortung im Haushaltsverfassungsrecht, in: DVBl, Jg. 130 (2015), S. 937–943, hier S. 937 f. m. w. N.

¹⁶ Vgl. *Smith, Daniel*: Tax Crusaders and the Politics of Direct Democracy, Hoboken 2013, hier S. 22–24.

¹⁷ Vgl. *Lemay, Edna*: Generalstände, in: Lexikon zum aufgeklärten Absolutismus in Europa, hrsg. v. Helmut Reinalter, Wien/Köln 2005, S. 275–277, hier S. 275–277.

Staatshaushalts verhindern sollte¹⁸. Auch heute steht die staatliche Schuldenüberwachung weiterhin im Fokus der Wirtschafts- und Verwaltungspolitik und erfährt dabei ein breites Interesse der *Bürgerschaft*¹⁹. Der (prospektive) Haushaltsplan und seine parlamentarische Verhandlung erlangen jedoch im Haushaltszyklus i. d. R. eine höhere politische Aufmerksamkeit von *Bürgern* und *Öffentlichkeit* als der tatsächliche (retrospektive) Vollzug bzw. die Berichterstattung i. S. d. Rechnungslegung hierüber²⁰.

ccc) Rechnungsstil als maßgebliche Ermittlungsweise zur finanzwirtschaftlichen Haushaltsplanung und -steuerung

Zur Abbildung des geplanten und vollzogenen Haushalts als politikwiderspiegelndes „Regierungsprogramm“²¹ bedarf es eines Rechnungsstils zur verlässlichen Ermittlung der wirtschaftlichen Rechengrößen: Eine kassenorientierte Buchführung sieht die transaktionsbezogene Erfassung von ein- und ausgehenden Zahlungsströmen vor,

¹⁸ Vgl. *Welzbacher, Christian*: Die Staatsarchitektur der Weimarer Republik, Berlin 2006, hier S. 48.

¹⁹ Vgl. z. B. *Creutzburg, Dietrich*: Etatlücke 2024 noch größer, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 22.03.2023, Jg. 73 (2023), S. 17, hier S. 17.

²⁰ Vgl. *Heiling, Jens/Chan, James*: From Servant to Master? On the evolving relationship between accounting and budgeting in the public sector, in: Yearbook of Swiss Administrative Sciences, Jg. 6 (2012), S. 23–38, hier S. 23 f. Zur nicht unproblematischen Abgrenzung des Haushaltsplans („budget“) von der ex-post Finanzberichterstattung über dessen Ausführung („accounting“) vgl. *Chan, James*: Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, in: Public Money & Management, Jg. 23 (2003), S. 13–20, hier S. 15.

²¹ Urteil des BVerfG vom 18.04.1989 2 BvF 1/82, in: BVerfGE 79, S. 311–357, hier S. 329.

dagegen erfolgt im doppischen Rechnungsstil die Erfassung von Erträgen und Aufwendungen bereits zum Zeitpunkt ihrer Entstehung und darüber hinaus die Abbildung von Vermögen und Schulden²². Folglich sind finanzpolitische Maßnahmen doppisch bereits bei der parlamentarischen Verabschiedung bzw. Ausführungsentscheidung in ihrer langfristigen Auswirkung beurteilbar und nicht (nur) als ein- oder ausgehender Zahlungsstrom im jeweils gegenständlichen Haushaltsjahr²³. Die Kameralistik zielt hingegen vorrangig auf eine Liquiditätsperspektive ab, die der Überwachung und Einhaltung von Zahlungsverpflichtungen dient²⁴. Diese monetäre Sichtweise begrenzt die Erfassung wirtschaftlicher Verhältnisse auf ein- und ausgehende Zahlungsströme und bedarf keiner Periodisierung oder komplexen Wertermittlung. Die Doppik als Periodenrechnung wird hingegen aufgrund ihres Aussage- und Vollständigkeitsgehalts als

²² Vgl. *Wüstemann, Jens/Wüstemann, Sonja*: Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung: Denkschrift für Manfred Eibelschäuser*, hrsg. v. Walter Wallmann et al., Köln 2013, S. 579–596, hier S. 584. Vgl. auch *Nowak, Karsten*: Staatliche Doppik: ein Mehrwert für unsere Demokratie!, in: *WPg*, Jg. 72 (2019), S. 157–163, hier S. 158 f., zur ausführlichen Kritik an der Kameralistik vgl. *Nowak, Karsten et al.*: Abschnitt B 990: Doppisches Öffentliches Rechnungswesen: Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung, in: *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung – HGB und IFRS* –, hrsg. v. Hans-Joachim Böcking et al., München 2016, hier Rz. 7–13.

²³ Vgl. *Martí, Caridad*: Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy, in: *Public Budgeting & Finance*, Jg. 26 (2006), S. 45–65, hier S. 65.

²⁴ Vgl. *Nowak, Karsten et al.*: Abschnitt B 990: Doppisches Öffentliches Rechnungswesen: Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung, a. a. O., hier Rz. 7.

„wirtschaftlich solider“ und transparenter²⁵ gegenüber dem Kassenprinzip angesehen und findet heute überwiegende Anwendung in den Haushaltsrechnungen der EU-Mitgliedstaaten²⁶. In Deutschland ist nach § 1a S. 1 HGrG ein kameraler Rechnungsstil vorzunehmen, sofern keine freiwillige Anwendung der sog. „Grundsätze der staatlichen doppelten Buchführung“ nach § 7a HGrG erfolgt²⁷.

bb) Rolle der öffentlichen Rechnungslegung für nationale und supranationale Finanzstatistiken

Die Haushaltsrechnungslegung ist maßgebliche Datengrundlage für die nationalen Finanzstatistiken sowie die volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR)²⁸. Letztere sollen mit Einführung des ESVG 2010 in der EU „vergleichbare, aktuelle und zuverlässige Informationen über Struktur der Wirtschaft und die Entwicklung der wirtschaftlichen Situation eines jeden Mitgliedstaates“ bereitstellen und auch der EU weiten *Bürgerschaft* ein „Höchstmaß an Transparenz“ zur Würdigung des

²⁵ Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament vom 06.03.2013 über die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten – Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, COM(2013) 114 final, hier S. 4 (Zitat) und 5.

²⁶ Vgl. Darstellung für die EU bei *Frintrup, Markus/Hilgers, Dennis*: Sind die EU-Staaten bereit für die EPSAS?, in: WPg, Jg. 71 (2018), S. 1099–1106, hier S. 1099 auf der Grundlage von OECD/IFAC: *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*, Paris 2017, hier S. 12 f.

²⁷ Vgl. hierzu nähere Ausführungen im Abschnitt II. 1. c) bb) aaa) iv).

²⁸ Vgl. Entwurf eines HGrGMOG, a. a. O., hier S. 17 f.

Wirtschaftsgeschehens bieten²⁹. Aus den VGR werden neben volkswirtschaftlichen Kennzahlen wie dem BIP³⁰ auch die Richtgrößen zur unionsweiten Überwachung der primärrechtlichen Konvergenzkriterien nach Art. 126 Abs. 2 AEUV (öffentliches Defizit und Schuldenstand) abgeleitet³¹ bzw. zur nationalen Schuldenüberwachung (Art. 109 Abs. 3 i. V. m. Art. 115 Abs. 2 GG) herangezogen. Die VGR der EU-Mitgliedstaaten fließen zudem in die weltweiten Government Finance Statistics (GFS) des IMF ein³².

²⁹ Verordnung (EU) Nr. 549/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Union, in: ABl. Nr. L 174 vom 26.06.2013, S. 1–727, hier S. 1 (auch Zitat).

³⁰ Vgl. ebenda, hier S. 315–317.

³¹ Die quantitativen Referenzwerte sind in Art. 1 des Protokolls (Nr. 12) zum Verfahren bei einem übermäßigen Defizit als Bestandteil der Verträge (Art. 51 AEUV) festgelegt, vgl. Konsolidierte Fassung des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – PROTOKOLLE – Protokoll (Nr. 12) über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit, in: ABl. Nr. C 115 vom 09.05.2008, S. 279–280 (im Folgenden zitiert als: DefizitVfProt), hier S. 279 f.

³² Vgl. International Monetary Fund (IMF): Government finance statistics manual 2014, Washington D.C 2014, hier S. 340.

- b) Grundsatz, Adressatenkreis und Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung nach nationalen Verfassungsgrundsätzen
 - aa) Verfassungsmäßiger Transparenzgrundsatz und Schutzzweck der öffentlichen Rechnungslegung
 - aaa) Transparenz als Grundvoraussetzung zur responsiven Volksvertretung und Öffentlichkeitsinformation

Aus der dargestellten Haushaltssystematik der Finanzverfassung und der volkswirtschaftlichen Relevanz der Finanzstatistiken lassen sich Grundsatz und *Hauptadressatenkreis* öffentlicher Rechnungslegung ableiten: Das *Parlament* bedarf hinreichender Entscheidungs- bzw. Überwachungsgrundlagen zur Repräsentation der finanzwirtschaftlichen Volksinteressen und selbige spiegeln sich im Wahlverhalten der *Bürgerschaft* bzw. im politischen Meinungsbild der *Öffentlichkeit* wieder³³. Eine dialogfähige, transparente Rechnungslegung schafft dabei die erforderliche Responsivität i. S.

³³ Zur Wahl als „Integrationsvorgang der politischen Willensbildung des Volkes“ vgl. Urteil des BVerfG vom 23.01.1957 2 BvE 2/56, in: BVerfGE 6, S. 84–99, hier S. 93 (auch Zitat), vgl. zur Repräsentation auch *Morlok, Martin*: Kommentierung zu Art. 38 GG, in: Grundgesetz-Kommentar Bd. I, hrsg. v. Horst Dreier, 3. Auflage, Tübingen 2013, hier S. 33 f.

einer reziproken Wissensvermittlung³⁴. Für die *Bürger* werden so die finanzwirtschaftlichen Entscheidungen ihrer Interessensvertreter einer Wertung zugänglich und diesen reflektierbar. Entsprechend wird es der unterrichteten *Öffentlichkeit* erst mittels transparenter öffentlicher Rechnungslegung möglich, sich ein verlässliches Bild über das volkswirtschaftliche Gesamtbild und das „Wirtschaften“ von *Parlament* und *Regierung* zu machen. Denn aus dem Prinzip der Gewaltenteilung folgen die finanzwirtschaftlichen Regierungshandlungen dem parlamentarisch bestimmten Volkswillen und lassen sich (nur) daran messen bzw. kontrollieren³⁵. Transparenz ist somit oberer Grundsatz öffentlicher Rechnungslegung, der sich aus dem Telos einer demokratischen Staatsordnung und dem Informationsbedürfnis der *Öffentlichkeit* ergibt.

bbb) Generationenübergreifender Bürgerschutz vor staatlichen
Schulden- bzw. Abgabenüberbelastungen

Aus dem Transparenzgrundsatz selbst ergibt sich weder Zweck noch Funktion der

³⁴ Vgl. *Butzer, Hermann*: Kommentierung zu Art. 38 GG, in: BeckOK Grundgesetz, hrsg. v. Volker Epping und Christian Hillgruber, 43. Edition, München 2020, hier S. 23 f.

³⁵ Nach dem BVerfG ist es Ausdruck des „demokratische[n] und rechtsstaatliche[n] Prinzip[s] (Art. 20 GG), daß der gesamte Willensbildungsprozeß für den *Bürger* durchschaubar ist und das Ergebnis vor den Augen der *Öffentlichkeit* beschlossen wird. Denn dies ist die einzige wirksame Kontrolle. Die parlamentarische Demokratie basiert auf dem Vertrauen des Volkes; Vertrauen ohne Transparenz, die erlaubt zu verfolgen, was politisch geschieht, ist nicht möglich.“, siehe Urteil des BVerfG vom 05.11.1975 2 BvR 193/74, in: BVerfGE 40, S. 296–352, hier S. 327.

öffentlichen Rechnungslegung. Diese werden aus den Schutz- und Informationsbedürfnissen der Adressaten unter gewichteter Wertung ihrer Interessen abgeleitet³⁶. Die verfassungsrechtlichen Haushaltsgrundsätze und (supra-)nationalen Staatsziele³⁷ belegen das historisch gewachsene Volksinteresse, nicht von unverhältnismäßiger Staatsverschuldung oder Abgabenerhebung belastet zu sein. Dieses (Existenz-)Schutzbedürfnis von *Bürgerschaft* und *Öffentlichkeit* reicht über die parlamentarische Haushalts- und Legislaturperiode hinaus und erstreckt sich über ihre Nachgeneration(-en) hinweg. Das *Parlament* vertritt dieses Schutzbedürfnis und stellt die Integration der nachhaltigen haushaltspolitischen Willensbildung des Volkes durch den Staat sicher. Für die *Regierung* ist der generationenübergreifende Schutzgedanke damit verwaltungsrechtlich bzw. in der Finanzverfassung verankert und in der Haushaltsausführung verbindlich umzusetzen. Ein originäres, natürliches Schutzbedürfnis besteht für *Regierung* und *Parlament* nicht. Der generationenübergreifende Bürgerschutz ergibt sich aus dem Volkswillen und dem öffentlichen Interesse als oberster Zweckgedanke öffentlicher Rechnungslegung und wird derivativ von *Parlament* und *Regierung* im

³⁶ Vgl. *Moxter, Adolf*: Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003, hier S. 1.

³⁷ Zu den nationalen Haushaltsgrundsätzen am Beispiel Deutschlands vgl. Abschnitt II. 1. a) aa), zu den wirtschaftspolitischen Ziel- und Koordinationsvorgaben der EU vgl. Abschnitt II. 1. d) cc) bb).

Rahmen ihrer verfassungsrechtlichen Legitimation bzw. Hoheitsverantwortung verfolgt.

- i) Konkretisierung des oberen Schutzzwecks durch
das (Bürger-)Ziel intergenerativer Gerechtigkeit

Der übergeordnete Schutzzweck öffentlicher Rechnungslegung birgt das Ziel eines generationenübergreifend (verfassungsgemäß) „ausgeglichenen“³⁸ Haushalts, nach dem künftige Bürgergenerationen möglichst keine Einschränkung in der Erfüllung ihrer Bedürfnisse erfahren sollen³⁹. Dieses Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit konkretisiert den Schutzgedanken zugunsten *Bürgern* und *Öffentlichkeit* und setzt voraus, dass die Vermögens- und Schuldverhältnisse aller betroffenen Generationen

³⁸ Art. 110 Abs. 1 S. 2 GG sieht vor, dass der Haushaltsplan formal u. rechnerisch „in Einnahme und Ausgabe auszugleichen“ ist, vgl. hierzu *Heun, Werner*: Kommentierung zu Art. 110 GG, in: Grundgesetz-Kommentar Bd. II, hrsg. v. Horst Dreier, 3. Auflage, Tübingen 2013, hier 25 f. m. w. N. sowie das (bestätigende) Urteil des BVerfG vom 09.07.2007 2 BvF 1/04, in: BVerfGE 119, S. 96–181, hier S. 118–120, wonach dieses formelle Ausgleichsgebot funktional unterstützend zum Grundsatz der Vollständigkeit nach Art. 110 Abs. 1 S. 2 GG „einschließlich des in diesem Grundsatz aufgehobenen Grundsatzes der Wahrheit, nach dem alle zu erwartenden Einnahmen und alle Ausgaben, die der Bund voraussichtlich leisten wird“ wirkt. In materieller Hinsicht fördern Art. 109 Abs. 2 S. 1 GG bzw. Art. 115 Abs. 2 S. 1 GG, dass die Haushalte von Bund und Ländern bzw. Einnahmen und Ausgaben „grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen“ sind.

³⁹ Vgl. *Wüstemann, Jens/Wüstemann, Sonja*: Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, a. a. O., hier S. 583 sowie *Kämpfer, Georg/Breidert, Ulrike*: Zweckentsprechende Bilanzierung in den Jahresabschlüssen der hessischen Landesverwaltung, in: WPg, Jg. 57 (2004), S. 119–129, hier S. 121.

verlässlich ermittel- und vergleichbar sind. Neben einem periodengerechten Rechnungsstil⁴⁰ bedarf die öffentliche Rechnungslegung hierzu klarer Objektivierungsgrundsätze und konkretisierender Prinzipien, die subjektive Ermessens- oder Interpretationsspielräume zulasten der betroffenen Bürgergenerationen ausschließen⁴¹.

- ii) Intergenerative Gerechtigkeit als originär-bürgerliches Ziel

Gesetzgebungen und Hoheitsakte mit dem originär-bürgerlichen Ziel einer intergenerativen Gerechtigkeit erhalten in Belangen des Abgaben- oder Sozialversicherungsrechts besondere Bedeutung: Die *Bürgerschaft* erlangt aus ihrer Abgabenerleistung keinen (unmittelbaren) Gegenleistungsanspruch (§ 3 Abs. 1 AO) und ist generationenübergreifend auf *Parlament* und *Regierung* als treuhänderische Verwalter des

⁴⁰ Vgl. Abschnitt II. 1. a) aa) sowie *Budäus, Dietrich et al.*: European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Bedarf, aktuelle Entwicklungen und Perspektiven eines harmonisierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens für Europa, in: VM, Jg. 19 (2013), S. 289–295, hier S. 290.

⁴¹ Vgl. *Nowak, Karsten*: European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) als Chance für eine Harmonisierung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung, in: *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung: Denkschrift für Manfred Eibelshäuser*, hrsg. v. Walter Wallmann et al., Köln 2013, S. 363–381, hier S. 377, *Eibelshäuser, Manfred*: Erfahrungen mit der Doppik auf Landes- und kommunaler Ebene, in: WPg, Jg. 65 (2012), S. 80–84, hier S. 83, *Lüder, Klaus*: Internationale Standards für das öffentliche Rechnungswesen – Entwicklungsstand und Anwendungsperspektiven, in: *Finanzpolitik und Finanzkontrolle, Gedächtnisschrift für Udo Müller*, hrsg. v. Manfred Eibelshäuser, Baden-Baden 2002, S. 151–166, hier S. 163 sowie *Wüstemann, Sonja/Conrath-Hargreaves, Annemarie*: Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der EU – Eignen sich IPSAS als Ausgangsbasis für die Gestaltung von europäischen Standards (EPSAS)?, in: BFuP, Jg. 67 (2015), S. 620–642, hier S. 634 m. w. N.

Steuervermögens angewiesen⁴². Für öffentlich-rechtliche Sozialleistungen steht die *Regierung* wiederum als (un-)mittelbarer Schuldner zugunsten der anspruchsberechtigten *Bürgerschaft* generationenübergreifend ein. Dem *Parlament* obliegt die generationengerechte Zuteilung der Vermögens-/Schuldverhältnisse und deren Überwachung. Dabei dient die öffentliche Rechnungslegung als periodisierte Wissens-/Entscheidungsgrundlage und so unmittelbar dem Bürgerziel der intergenerativen Gerechtigkeit⁴³.

ccc) Funktionszwecke öffentlicher Rechnungslegung zur Rechenschaft und (Selbst-)Kontrolle

Für *Parlament* und *Regierung* ist der bürgerliche Schutzzweck verfassungsrechtlich immanent⁴⁴ und nicht durch ein natürliches Existenz-/Gerechtigkeitsempfinden konkretisiert. Aus ihrer institutionellen Sicht gelten die rechtstaatliche Umsetzung,

⁴² Vgl. *Eibelshäuser/Rüdinger*: Teil IV/4, in: Kommentar zum Haushaltsrecht des Bundes und der Länder sowie der Vorschriften zur Finanzkontrolle, hrsg. v. Dieter Engels und Manfred Eibelshäuser, Köln (Loseblatt), hier Rn. 23; vgl. auch *Vogelpoth, Norbert*: Vergleich der IPSAS mit den deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen für den öffentlichen Bereich, in: WPg, Jg. 57 (2004), S. 23–40, hier S. 23.

⁴³ Vgl. zur intergenerativen Gerechtigkeit als (Individual-)Schutzzweck u. hierzu erforderlicher Periodisierung der Rechengrößen: *Glöckner, Andreas*: Neue Öffentliche Rechnungslegung, Baden-Baden 2014, hier S. 485 f. und S. 561 f., *Nowak, Karsten et al.*: Abschnitt B 990: Doppisches Öffentliches Rechnungswesen: Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung, a. a. O., hier S. 93 f. sowie *Wüstemann, Jens/Wüstemann, Sonja*: Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, a. a. O., hier S. 583.

⁴⁴ Zu den nationalen Haushaltsgrundsätzen am Beispiel Deutschlands siehe Abschnitt II. 1. a) aa).

Überwachung und Kontrolle des Bürgerschutzes als gleichgewichtetes Zielinteresse.

Die öffentliche Rechnungslegung muss hierzu verfassungs- und systemgerecht dem funktionalen Zweck staatlicher Rechenschaft⁴⁵ und als Grundlage zur haushaltswirtschaftlichen (Selbst-)Kontrolle⁴⁶ dienen.

- i) Rechenschaftsfunktion öffentlicher Rechnungslegung zur Überwachung des Haushaltsvollzugs

Die Rechenschaftsfunktion lässt sich aus dem Transparenzgrundsatz i. V. m. dem übergeordneten Schutzzweck ableiten und ist maßgeblich für die Ausübung des parlamentarischen Budgetrechts sowie den Responsivitätsgedanken der Volksvertretung⁴⁷.

Parlament und *Bürger* erlangen erst mittels Rechnungslegung einen Einblick in den ergangenen Haushaltsvollzug und damit einen Nachweis über die tatsächliche Ausführung des parlamentarisch bestimmten Haushaltsplans durch die *Regierung*⁴⁸. Der (prospektive) Haushaltsplan des *Parlaments* muss dementsprechend vergleichbar zur

⁴⁵ Vgl. *Nowak, Karsten et al.*: Abschnitt B 990: Doppisches Öffentliches Rechnungswesen: Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung, a. a. O., hier 91 f.

⁴⁶ Vgl. *Wüstemann, Sonja/Conrath-Hargreaves, Annemarie*: Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der EU – Eignen sich IPSAS als Ausgangsbasis für die Gestaltung von europäischen Standards (EPSAS)?, a. a. O., hier S. 626 f.

⁴⁷ Siehe hierzu auch die Ausführungen im Abschnitt II. 1. a) aa) aaa) und bbb).

⁴⁸ Vgl. *Wüstemann, Jens et al.*: Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union, Baden-Baden 2016, hier S. 64 und *Nowak, Karsten et al.*: Abschnitt B 990: Doppisches Öffentliches Rechnungswesen: Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung, a. a. O., hier Rz. 91.

(retrospektiven) Berichterstattung sein und hierfür gleichlautenden Vorgaben zur Darstellung der Vermögens-/Schuldverhältnisse folgen. Nur so kann die *Regierung* Rechenschaft darüber ablegen, ob und wie dem oberen Schutzzweck bzw. dem Ziel intergenerativer Gerechtigkeit Rechnung getragen wird und daran gemessen werden.

- ii) (Selbst-)Kontrolle der Haushaltsausführung durch
die Exekutivgewalt

Zur Kontrolle der Haushaltsausführung bedarf die *Regierung* einer hinreichenden Selbstinformation nebst interner Revision über die be- und entstehenden Vermögen und Schulden der öffentlichen Hand. Das Erfordernis ergibt sich aus der ihr übertragenen Exekutivverantwortung i. V. m. dem übergeordneten Schutzzweck und soll sicherstellen, dass die (retrospektive) Berichterstattung über den vollzogenen Haushalt keine Fehler oder Täuschungen enthält. Gleichmaßen wird der *Regierung* eine fortlaufende, interne Überwachung zwecks Einhaltung des parlamentarischen Haushaltsplans ermöglicht und damit unmittelbar die Rechenschaftsfunktion i. S. d.

parlamentarischen Budgetüberwachung unterstützt⁴⁹.

bb) Informationsbedürfnisse der Hauptadressaten öffentlicher
Rechnungslegung und Konkretisierung

Außerhalb des generationenübergreifenden Schutzbedürfnisses der *Bürger* bestehen finanzwirtschaftlich vielfältige Interessen und Informationsbedürfnisse von *Parlament*, *Regierung* und *Öffentlichkeit*. Die öffentliche Rechnungslegung dient hierbei dem (sekundären) Zweck der Informationsvermittlung und folgt dabei dem verfassungsbedingten Transparenzgrundsatz. *Parlament* und *Regierung* benötigen weitreichende Informationen zur Überwachung der „Wirtschaftlichkeit“⁵⁰ ihrer Haushaltsführung und gleichermaßen verlangt die *Öffentlichkeit* Aufschluss hierüber⁵¹. Allen

⁴⁹ Vgl. ebenda, hier S. 91 f., *Wüstemann, Sonja/Conrath-Hargreaves, Annemarie*: Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der EU – Eignen sich IPSAS als Ausgangsbasis für die Gestaltung von europäischen Standards (EPSAS)?, a. a. O., hier S. 626 f. sowie die Ausführungen zu den nationalen Haushaltsgrundsätzen am Beispiel Deutschlands im Abschnitt II. 1. a) aa).

⁵⁰ Die „Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes“ ist nach Art. 114 Abs. 2 S. 1 GG Kontrollmaßstab i. R. d. (retrospektiven) Prüfung des Haushaltsvollzugs durch den Bundesrechnungshof, während § 6 Abs. 1 und § 7 Abs. 1 S. 1 HGrG die „Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit“ bei der (prospektiven) Aufstellung des Haushaltsplans durch das *Parlament* vorsehen. „Wirtschaftlichkeit“ als ökonomischer Effizienzmaßstab der staatlichen Haushaltsverwaltung und deren Erfolg zielt auf ein „optimales Verhältnis zwischen dem Einsatz staatlicher Gelder und dem Nutzen für das Gemeinwohl“ ab vgl. *Heintzen, Markus*: Kommentierung zu Art. 114 GG, in: Grundgesetz – Kommentar, Band 2: Art. 70–146, hrsg. v. Ingo von Münch et al., 6. Auflage, München 2012, hier 23 f. (auch Zitat), wobei die Zweckmäßigkeit der (legislativ) haushaltspolitisch bestimmten Ziele verfassungsbedingt nicht Gegenstand der (exekutiven) Vollzugskontrolle sein kann, vgl. hierzu *Kube, Hanno*: Kommentierung zu Art. 114 GG, in: Grundgesetz, hrsg. v. Roman Herzog et al., München 2019, hier 109 f. sowie *Siekmann, Helmut*: Kommentierung zu Art. 114 GG, in: Grundgesetz – Kommentar, hrsg. v. Michael Sachs, 8. Auflage, München 2018, hier Rz. 29.

⁵¹ Vgl. *Eibelshäuser, Manfred*: Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung, in: Der Konzern, Jg. 4 (2006), S. 618–624, hier S. 619. *Bürger* und *Öffentlichkeit* unterliegen hier einem

gemein ist das Interesse an der (volks-)wirtschaftlichen Lage und den möglichen Rückschlüssen hieraus, die sich wiederum nach den gewichteten Bedürfnissen der Adressaten unterscheiden: So besteht für *Parlament* und *Regierung* aufgrund ihrer staatshoheitlichen Verfassungsaufgaben vorrangig ein funktionaler Bedarf an (politisch) entscheidungsnützlichen Informationen, dagegen unterliegt die *Öffentlichkeit* in ihren Informationsbedürfnissen keiner institutionellen Verfassung bzw. (funktionalen) Rangordnung und überschneidet sich in ihren Interessen regelmäßig mit der *Bürgerschaft*.

- cc) Objektivierungserfordernis zur Begrenzung von Ermessensspielräumen und Sicherung der Vergleichbarkeit

Der übergeordnete Schutzzweck und die daraus abgeleiteten Funktionen erfordern eine strenge Objektivierung der öffentlichen Rechnungslegung, denn subjektive Ermessensspielräume beschränken die interperiodische bzw. materielle Vergleichbarkeit und so die rechenschafts- und kontrollgerechte Prüfbarkeit der Vermögens- und

gleichgerichteten Interesse i. S. e. Schutzbedürfnisses, das auf die generationenübergreifende Nachhaltigkeit des Haushalts ihres Ansässigkeitstaates ausgerichtet ist. Siehe hierzu auch Abschnitt II. 1. b).

Schuldverhältnisse⁵². Ansatz- und Bewertungsvorgaben müssen daher so „eindeutig“ bzw. „klar gefasst“ sein, dass Ermessen und Missbrauchsmöglichkeiten weitestgehend begrenzt werden⁵³. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfolgt dies unter teleologisch-präzisierender Würdigung des „wirklichen“ Regelungszwecks und seiner Ziele⁵⁴, d. h. die öffentliche Rechnungslegung ist anhand ihrer (Schutz-)Zwecke und Funktionen zu objektivieren und damit ihre interne und externe Vergleichbarkeit⁵⁵ sicherzustellen.

⁵² Vgl. *Nowak, Karsten et al.*: Abschnitt B 991: Grundsätze der staatlichen doppelten Buchführung, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung – HGB und IFRS –, hrsg. v. Hans-Joachim Böcking et al., München 2017, hier Rz. 39. Zur Objektivierung als „logische Folgerung der Vergleichbarkeit auf der Ebene von Ansatz- und Bewertungsfragen“ vgl. *Nowak, Karsten et al.*: Einheitliche europäische öffentliche Rechnungslegungsstandards (EPSAS) – Meilensteine und Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS, in: Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, hrsg. v. Hessischer Rechnungshof, Wiesbaden 2014, S. 105–157, hier S. 139 f.

⁵³ Vgl. *Moxter, Adolf*: Bilanzlehre Bd. I: Einführung in die Bilanztheorie, 3. Auflage, Wiesbaden 1984, hier S. 104 (auch Zitate).

⁵⁴ Vgl. *Moxter, Adolf*: Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, in: *StuW*, Jg. 66 (1989), S. 232–241, hier S. 232.

⁵⁵ „Interne“ i. S. d. interperiodischen- und (Haushalts-)Planvergleichbarkeit, „externe“ i. S. d. horizontalen, interinstitutionellen Vergleichbarkeit zwischen öffentlich-rechnungslegenden Einheiten.

c) *Zweckadäquate Ableitung von EU GosB unter Beachtung bestehender Bilanzkonzepte der kaufmännischen Rechnungslegung*

aa) Verbindliche Rahmenkonzepte zur konsistenten Entwicklung von Einzelstandards nach EU GosB

aaa) Rahmenkonzepte als Deduktionsbasis für sektorneutrale, zweck- und zielkonsistente Rechnungslegungsvorgaben

Die Grundsätze und Ziele einer öffentlichen Rechnungslegung sowie darauf basierende GosB bedürfen einer fortlaufend-konsistenten Beachtung bei der Entwicklung konkreter Bilanzierungsvorgaben. Andernfalls vermag die (gesamtheitliche) Anwendung der Vorgaben keine hinreichende Schutz- und Informationswirkung i. S. d. GosB zu entfalten. Internationale Regelwerke wie die IFRS und IPSAS sehen hierzu ein übergreifendes Rahmenkonzept als Deduktionsgrundlage für die Entwicklung von Einzelstandards vor⁵⁶. Die standardübergreifende Wirkung der Konzeptionen lässt sich an der Ziel- und Zweckkonsistenz einzelner Bilanzierungsvorgaben und deren transaktionsbezogenen Spezifikationsgrad messen. Folgt die Standardentwicklung

⁵⁶ Siehe Ausführungen zu den Rahmenkonzepten von IFRS und IPSAS mit entsprechenden Nachweisen im Abschnitt II. 1. c) bb) bbb).

einer einheitlichen und adressatengerechten Auffassung der Vermögens- und Schuldentstehung, so bedarf es weniger an sektor- oder transaktionsspezifischen (und damit konsistenzgefährdender) Einzelfallregelungen. Ansatz- und Bewertungsvorgaben dienen bei unmittelbarer Ableitung aus dem Rahmenkonzept einer klarstellenden und praxisgerechten Konkretisierung der konzeptionellen Grundsätze (GosB), unabhängig von der sektoralen „Verortung“ oder Spezifität der Bilanzierungsgegenstände. Standardübergreifend kann so eine konsistente und konzeptgerechte Objektivierung der Rechnungslegung erfolgen – nach Maßgabe ihrer Zwecksetzung und der Schutz- bzw. Informationsziele. Die Erfassungsreichweite der Konzeptvorgaben richtet sich nach dem Handlungs- und Entscheidungsrahmen der Standardanwender und den hieraus begründbaren, für die Adressaten relevanten Vermögens- und Schuldverhältnissen. Eine systematisch-kontinuierliche Umsetzung von GosB als Rahmengrundsätze sichert die innere Konsistenz von Rechnungslegungsvorgaben sowie ihre „Dichte“ zur Abdeckung der relevanten Bilanzierungsgegenstände. Dies wäre zwar auch durch eine einzelfallbezogene Regelung aller relevanten Sachverhalte abbildbar, erscheint jedoch mit Blick auf die fortlaufende Erweiterung rein regelbasierter

Rechnungslegungsvorschriften nicht umsetzbar⁵⁷ und zur Vermeidung transaktionaler Spezifikationen ungeeignet. Eine konzept- bzw. prinzipienbasierte Rechnungslegung nach festgelegten GosB vermag dagegen eine weitreichende Abdeckung von Bilanzierungsfragen zu erreichen. Dies erfordert eine konsistente und fortlaufende Auslegung dieser Grundsätze und ihre konsequente Fortführung in den Einzelstandards⁵⁸. Entsprechend ist bei der Entwicklung von Einzelregelungen auf ihre konzeptionelle (Zweck-)Konformität zu achten sowie eine ermessensbegrenzende Konkretisierung der übergeordneten GosB vorzunehmen.

bbb) Fraglicher Aussage- und Verbindlichkeitsgehalt von

Rahmenkonzepten am Beispiel der IFRS

Bei verbindlicher Anwendung bereiten Rahmenkonzepte Standardsetzern (und deren Aufsicht) eine normative Entwicklungs- und Beurteilungsgrundlage, die den übergeordneten Informationsnutzen der Rechnungslegung „bis hinab“ in konkrete Bilanzierungsvorgaben zu sichern vermag. Ihre Ausgestaltung und Umsetzung bedarf jedoch

⁵⁷ Vgl. *Wüstemann, Jens/Wüstemann, Sonja*: Why consistency of accounting standards matters: A contribution to the rules-versus-principles debate in financial reporting, in: ABACUS, Jg. 46 (2010), S. 1–27, hier S. 3. Vgl. auch *Euler, Roland*: Paradigmenwechsel im handelsrechtlichen Einzelabschluss – Von den GoB zu den IAS?, in: BB, Jg. 57 (2002), S. 875–881, hier S. 876.

⁵⁸ Vgl. *Wüstemann, Jens/Wüstemann, Sonja*: Why consistency of accounting standards matters: A contribution to the rules-versus-principles debate in financial reporting, a. a. O., hier S. 21.

einer adressatengerechten Entscheidungsfindung, die einer Vielzahl von (inter-)nationalen Interessen und konkurrierenden Auffassungen von Zielsetzung und -gewichtung unterliegen kann. Entsprechende Literaturhinweise finden sich zum Rahmenkonzept der IFRS und dessen fraglichen, praktischen Anwendungsgehalts: Die vage Zielkonzeption der „Entscheidungsnützlichkeit“ (*decision usefulness*) erfährt in den IFRS vorrangig eine investoren- und zukunftsbezogene Interpretation, so dass das Ziel der (retrospektiven) Rechenschaft i. S. e. verantwortungsvollen Unternehmensführung (*stewardship*) regelmäßig in den Hintergrund tritt. Anlass hierzu geben international divergierende Auffassungen über den „Grundzweck“ privatwirtschaftlicher Rechnungslegung, die sich in einer (angloamerikanisch geprägten) Kapitalmarktorientierung und einer (kontinentaleuropäisch bedachten) Schutzfunktion ausdrücken⁵⁹.

⁵⁹ Vgl. *Botzem, Sebastian*: The politics of accounting regulation, Cheltenham 2012, hier S. 86 f.

bb) Untersuchung bestehender (inter-)nationaler Regelwerke zur

transaktionsneutralen Ableitung von EU GosB

aaa) Ausschüttungsstatik nach handelsrechtlichen GoB in

Deutschland als übertragbare Grundkonzeption

i) Adressaten, Zwecksetzung und übergeordnetes

Vorsichtsprinzip im Jahresabschluss nach HGB

Der Schutzgedanke einer vorsichtsbestimmten Rechnungslegung lässt sich am Beispiel Deutschlands verdeutlichen: Der handelsrechtliche Jahresabschluss dient der vorsichtigen Ermittlung eines ausschüttungsfähigen Gewinns und sekundär zur Informationsvermittlung⁶⁰. Seinen Hauptadressatenkreis bilden ausschüttungsberechtigte Kapitalgeber, Gläubiger⁶¹ und mithin die (Fiskal-)Regierung nach den Bestimmungen

⁶⁰ Vgl. *Moxter, Adolf*: Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, a. a. O., hier S. 3–7. Vgl. auch *Beisse, Heinrich*: Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts, in: Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburtstag am 31. Oktober 1993, hrsg. v. Heinrich Beisse et al., Berlin/New York 1993, S. 77–97, hier S. 96 f.

⁶¹ Gesetzlich bzw. vertraglich ausschüttungsberechtigte Gläubiger (insb. Gesellschafter) bilden den primären (Schutz-)Adressatenkreis der handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften, vgl. hierzu *Döllerer, Georg*: Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in: BB, Jg. 14 (1959), S. 1217–1221, hier S. 1219. Dem rechnungslegenden Kaufmann selbst und weiteren Interessenseignern trägt die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses Rechnung, vgl. *Moxter, Adolf*: Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, a. a. O., hier S. 5 f.

des geltenden Steuer-/Abgabenrechts⁶². Daraus ergibt sich der Gläubigerschutz als oberer Zweck: Der als Reinvermögenszugang (statisch) festzustellende, handelsrechtliche Gewinn muss zur Verteilung an Anspruchsberechtigte „entziehbar“ sein, denn Gewinnermittlung im ausschüttungsstatischen Sinne bedeutet die Berücksichtigung entstandener Vermögen und Schulden als ausschüttungsbeeinträchtigende Tatsachen⁶³. Nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip und den daraus abgeleiteten Objektivierungsgrundsätzen erfolgt eine „Vergegenständlichung“ des bilanziellen Reinvermögens, so dass Gläubiger vor einer Verkürzung bzw. Fiktion ihrer Gewinnansprüche geschützt werden⁶⁴. Der handelsrechtlich sekundäre Informationszweck wird durch diese vorsichtsbetonende Objektivierung zurückgedrängt und bedarf der Kompensation durch dies heilende Angaben im Anhang des Jahresabschlusses⁶⁵.

⁶² Aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG bzw. derivative Buchführungspflicht nach § 140 AO) kommt den handelsrechtlichen Vorschriften unmittelbare Bedeutung für die steuerliche Gewinnermittlung zu, vgl. hierzu *Beisse, Heinrich*: Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, in: *StuW*, Jg. 61 (1984), S. 1–14, hier S. 4 f. und *Beisse, Heinrich*: Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in: *Bilanzrecht und Kapitalmarkt*: Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter, hrsg. v. Wolfgang Ballwieser et al., Düsseldorf 1994, S. 3–31, hier S. 20–23.

⁶³ Vgl. hierzu und zum Begriff des „entziehbaren Gewinns“: *Moxter, Adolf*: Entziehbarer Gewinn?, in: *Rechnungslegung – warum und wie? – Festschrift für Hermann Clemm zum 70. Geburtstag*, hrsg. v. Wolfgang Ballwieser, München 1996, S. 231–241, hier S. 235–240 und *Beisse, Heinrich*: Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, a. a. O., hier S. 15–17.

⁶⁴ Vgl. ebenda, hier S. 16 (auch Zitat).

⁶⁵ Vgl. zur sog. Abkopplungsthese *Moxter, Adolf*: Erfahrungen mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen*, hrsg. v. Gerhard Seicht, Wien 1992, S. 139–150, hier S. 146 f. Vgl. auch *Wüstemann, Jens*: Generally accepted accounting principles, Berlin 1999, hier S. 160–163.

- ii) Übertragbarkeit der ausschüttungsstatistischen Reinvermögensbetrachtung auf EU GosB

Beim Vergleich der Adressaten öffentlicher und handelsrechtlicher Rechnungslegung lässt sich der steuerpflichtige *Bürger* nebst steuerpflichtiger *Öffentlichkeit* als (Steuer-)Kapitalgeber und simultan als (generationenübergreifender) Gläubiger ohne (unmittelbaren) Vermögensanspruch interpretieren. Für sie vertretend entscheidet das *Parlament* über eine bürgerschutz- und generationengerechte Vermögens- und Schuldzuteilung und die *Regierung* setzt diesen Verteilungswillen um bzw. legt Rechenschaft darüber ab. Anstelle der Ausschüttungsbemessung diene die Reinvermögensbetrachtung hier zur Ermittlung bzw. Feststellung eines ausgeglichenen und generationenübergreifenden Haushalts. Das verteilbare Reinvermögen bedarf hierzu sowie zur Erfüllung der Rechenschafts- und Kontrollfunktion einer schutzgerechten Objektivierung – dabei ist der Transparenzgrundsatz und der Schutzzweck zu wahren und den Informationsbedürfnissen der Adressaten gewichtende Beachtung zu schenken. Zu beachten ist jedoch auch, dass eine Überbetonung des Vorsichtsprinzips zu einer neutralitätsverzerrenden Betrachtung zugunsten von Vermögensbelastungen führen kann. Eine in diesem Sinne „asymmetrische Vorsicht“ vermag zwar dem handelsrechtlich

intendierten Gläubigerschutz gerecht zu werden, steht u. U. aber dem Gedanken einer neutralen intergenerativen Vermögensbetrachtung entgegen⁶⁶. So könnte insbesondere das Imparitätsprinzip als verlustantizipierender Vorsichtsgrundsatz dazu führen, dass gegenwärtige Generationen eine unverhältnismäßige Belastung erfahren⁶⁷.

- iii) Realisationsprinzip als bedingt übertragbarer Objektivierungsgrundsatz für EU GosB

Das handelsrechtliche Realisationsprinzip ist als objektivierender Vermögens- und Gewinnermittlungsgrundsatz zu verstehen, der den kaufmännischen (entziehbaren) Gewinn als Reinvermögensmehrung begreift und ihn vorsichtsbetonend an einen Umsatzakt bindet⁶⁸. Demzufolge sind nur realisierte Erträge (Aufwendungen) als Reinvermögenszugänge (-abgänge) der betrachteten Periode zu berücksichtigen⁶⁹ und der

⁶⁶ Vgl. *Lorson, Peter et al.*: European Public Sector Accounting, Coimbra 2019, hier S. 128. Vgl. *Lorson, Peter/Haustein, Ellen*: Debate: On the role of prudence in public sector accounting, in: *Public Money & Management*, Jg. 39 (2019), S. 1–2, hier S. 1 f. Vgl. *Adam, Berit et al.*: Das Vorsichtsprinzip in der öffentlichen Rechnungslegung, in: *WPg*, Jg. 73 (2020), S. 1190–1196, hier S. 1195 f.

⁶⁷ Vgl. ebenda, hier S. 1196.

⁶⁸ Vgl. *Moxter, Adolf*: Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht, in: *StuW*, Jg. 60 (1983), S. 300–307, hier S. 304 f.

⁶⁹ Vgl. zum Realisationsprinzip als Periodisierungsprinzip: *Moxter, Adolf*: Das Realisationsprinzip – 1884 und heute, in: *BB*, Jg. 39 (1984), S. 1780–1786, hier S. 1784 f. und *Moxter, Adolf*: Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht, a. a. O., hier S. 302 f.

bilanzielle Ansatz schwebender Geschäfte ist grundsätzlich untersagt⁷⁰. Als realisiert gelten Erträge bzw. Forderungen bei wirtschaftlicher Quasi-Sicherheit des Gegenleistungsanspruchs durch Erfüllung der (eigenen) Leistungspflicht⁷¹. Aufwendungen bzw. Schulden werden bei Konkretisierung als wirtschaftliche Vermögensbelastungen im Außenverhältnis und nach zeitlicher Maßgabe der durch sie alimentierten Erträge realisiert⁷². In beiden Fällen wird das „realisierte“ Reinvermögen an objektiv feststellbare Kriterien des kaufmännischen Wirtschaftsverkehrs geknüpft und so das individuelle Ermessen des Bilanzierenden begrenzt. Nach dem Realisationsprinzip sind bspw. Rückstellungen für künftige Ausgaben nur dann ansatzfähig, wenn sie von bereits erzielten Erlöse alimentiert i. S. v. wirtschaftlich verursacht sind⁷³. Für die öffentliche Rechnungslegung lässt sich diese Objektivierung allerdings nur bedingt übertragen: Vermögen und Schulden der öffentlichen Hand folgen nicht immer einer

⁷⁰ Das handelsrechtliche Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte wird durch das Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, insb. i. V. m. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB zur Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften), die Bildung von Bewertungseinheiten gemäß § 254 HGB sowie die nach § 256a S. 2 HGB gebotene Erfassung nicht realisierter Kursgewinne bzw. -verluste aus kurzfristigen Fremdwährungsposten durchbrochen.

⁷¹ Vgl. Urteil des BFH vom 13.06.2013 X B 27/12, in: BFH NV 10/2013, S. 1566–1569, hier S. 1566. Vgl. Urteil des BFH vom 18.05.2006 III R 25/05, in: BFHE 213, S. 499–507, hier S. 506. Vgl. Urteil des BFH vom 29.04.1987 I R 192/82, in: BFHE 150, S. 412–417, hier S. 412.

⁷² Vgl. *Moxter, Adolf*: Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtssinne, in: *Handelsrecht und Steuerrecht – Festschrift für Dr. Dr. h.c. Georg Döllerer*, hrsg. v. Brigitte Knobbe-Keuk, Düsseldorf 1988, S. 447–458, hier S. 449 f.

⁷³ Vgl. *Hommel, Michael/Berndt, Thomas*: Das Realisationsprinzip – 1884 und heute, in: *BB*, Jg. 64, S. 2190–2194 (2009), hier S. 2193 f.

wirtschaftlichen Verkehrsauffassung oder synallagmatischen Leistungsstruktur, insbesondere im Falle steuerrechtlicher Abgaben und gesetzlicher Sozialleistungen⁷⁴. Für deren sektorneutrale Abbildung bedarf das Realisationsprinzip einer weiteren Konkretisierung, die auch dem Zweck- und Funktionsrahmen der GosB gerecht wird. Gleichmaßen muss der „Realisationsbegriff“ eine gleichgewichtige Objektivierung für Vermögen und Schulden erfahren, um eine einseitige und neutralitätsverzerrende Bilanzierung zu vermeiden⁷⁵.

iv) Rolle der Standards staatlicher Doppik in Deutschland und handelsrechtliche Prägung

In Deutschland kann die öffentliche Rechnungslegung freiwillig nach doppischen Bilanzierungsvorgaben erfolgen⁷⁶, die sich am Handelsrecht orientieren: Die optional zur kameralen Rechnungslegung anwendbaren Standards staatlicher Doppik (SsD) nach § 1a Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 7a Abs. 1 HGrG werden durch das „Gremium zur

⁷⁴ Für den handels- bzw. steuerrechtlichen Ansatz öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen als Rückstellungen i. S. d. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB bezog sich der BFH in einer jüngeren Entscheidung auf eine sog. „innere Wirksamkeit“ als Hilfskriterium, „d. h. darauf, zu welchem Zeitpunkt die in der konkreten Regelung enthaltenen materiellen Rechtsfolgen ausgelöst werden“ und grenzte hiervon die „(äußere) Bindung des Adressaten“ durch Bekanntgabe des Verwaltungsakts ab, vgl. Urteil des BFH vom 06.02.2013 I R 8/12, in: BFHE 240, S. 252–258, hier S. 255.

⁷⁵ Siehe hierzu die vorangehenden Ausführungen im Abschnitt II. 1. c) bb) aaa) ii).

⁷⁶ Zur Diskussion der Rechnungsstile siehe Abschnitt II. 1. a) aa) ccc).

Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens“ nach § 7a Abs. 2 i. V. m. § 49a Abs. 1 HGrG entwickelt. Die SsD sollen kaufmännische Rechnungslegungsvorgaben des HGB „konkretisieren, um den Besonderheiten der öffentlichen Haushalte gerecht zu werden“ und sehen hierzu entsprechende Grundsätze und Einzelregelungen vor⁷⁷. Demzufolge wird bei den nach SsD spezifizierten Vermögens- und Schuldspositionen eine handelsrechtlich-kaufmännische „Vorprägung“ deutlich, die sich auch im Umfang der erfassten Sachverhalte widerspiegelt: So liegen z. B. zur Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Sozialverpflichtungen als (ungewisse) Rechtsverbindlichkeiten bzw. Schulden der öffentlichen Hand keine objektivierenden oder und ermessensbegrenzenden SsD vor⁷⁸. Der Katalog der „im Wesentlichen“ zu bildenden Pflichtrückstellungen umfasst vorrangig Verpflichtungen aus zivilrechtlich bzw. privatwirtschaftlich veranlassten, leistungssynallagmatischen Geschäftsbeziehungen⁷⁹. Zur Abbildung weiterer, nicht katalogisierter Verpflichtungen ließen sich zwar die

⁷⁷ Beschluss des Gremiums nach § 49a HGrG am 22.11.2022: Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) nach § 7a HGrG i. V. m. § 49a HGrG (Stand nach Bearbeitung durch die AG VKR/Standards staatlicher Doppik am 16. und 17. September 2019), hier S. 12.

⁷⁸ Für Steuerforderungen und -erträge wird der Vermögensanspruch der öffentlichen Hand mit Eingang der Steueranmeldung als „wirtschaftlich entstanden“ konkretisiert und gilt damit nach SsD als realisiert, vgl. ebenda, hier S. 38.

⁷⁹ Vgl. ebenda, hier S. 43–45 (auch Zitat). Nach den SsD sind Rückstellungen grundsätzlich nur dann zu bilden, wenn sie wirtschaftlich verursacht sind, vgl. ebenda, hier S. 42. Das Handelsrecht sieht hingegen auch bei rechtlicher Verursachung eine Passivierung vor, vgl. hierzu *Adam, Berit et al.*: Das Vorsichtsprinzip in der öffentlichen Rechnungslegung, a. a. O., hier S. 1194.

übergeordneten Ziele und Grundsätze der SsD heranziehen – allerdings erfährt insb. das handelsrechtliche Realisationsprinzip keine Konkretisierung in den SsD, die eine transaktionsneutrale und einheitliche Interpretation gewährleisten würde⁸⁰. Die SsD weisen folglich weder eine konsistenzwahrende Grundkonzeption noch eine hinreichende Regelungsdichte auf, die den Anforderungen an eine öffentliche Rechnungslegung gerecht werden würden.

bbb) IPSAS als internationales Regelwerk zur Rechnungslegung im öffentlichen Sektor

i) Hintergrund, Adressatenkreis, Zwecksetzung und qualitative Anforderungen der IPSAS

Nationale Regelwerke für die öffentliche Rechnungslegung lassen sich grundsätzlich auf länderspezifische Haushaltsordnungen und öffentliche Verwaltungsstrukturen abstimmen. Zudem können sie, wie die SsD in Deutschland, aus etablierten Regelungen einer kaufmännischen Rechnungslegung abgeleitet werden. Beide Aspekte gefährden

⁸⁰ Vgl. ebenfalls kritisch zum Rückgriff der SsD auf konkrete, kaufmännische Rechnungslegungsvorgaben des HGB zur Abdeckung spezifischer Bilanzierungsfragen des öffentlichen Sektors: *Heiling, Jens/Wirtz, Holger*: Anmerkungen zur Modernisierung des Haushaltsgrundsatzgesetzes, in: *WPg*, Jg. 62 (2009), S. 821–827, hier S. 826 f.

jedoch neben der inneren Zweckkonvergenz des Regelwerks auch die internationale Vergleichbarkeit öffentlicher Rechnungslegungen. Dadurch erfahren gesamtwirtschaftliche Informationsbedürfnisse, wie sie im supranationalen Staatenverbund der EU besondere Bedeutung erlangen⁸¹, erhebliche Einschränkungen. Denn die Transparenz einer öffentlichen Rechnungslegung bemisst sich im staatsübergreifenden Wirtschafts- und Währungsraum nicht zuletzt daran, ob sie einer interstaatlichen bzw. gesamtwirtschaftlichen Vergleichsbetrachtung zugänglich ist. Die *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) bereiten hierzu als international ausgerichtetes Regelwerk eine global-einheitliche Grundlage für die öffentliche Rechnungslegung ihrer Anwender.

Nach der Zweckkonzeption der IPSAS sollen *Regierungen* und „andere Einheiten des öffentlichen Sektors“ durch Einhaltung der Standards in der Lage sein, den Adressaten ihrer IPSAS Rechnungslegung eine entscheidungsrelevante sowie rechenschaftsfähige Finanzberichterstattung bereitzustellen⁸². Leistungsempfänger und Mittelgeber der

⁸¹ Vgl. Abschnitt II. 2. a)

⁸² IPSASB: The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (im Folgenden zitiert als IPSAS CF), hier IPSAS CF 2.1–2.2.

Regierung gelten als Primäradressaten der IPSAS (IPSAS CF 2.3–2.6)⁸³. Sie sollen anhand der IPSAS Rechnungslegung u. a. beurteilen können, welche Mittel für künftige Ausgaben (und unter welchen Restriktionen/Konditionen) zur Verfügung stehen und in welchem Ausmaß sich die Lasten künftiger Steuerzahler durch gegenwärtig gewährte Leistungen verändern⁸⁴. Entsprechend hebt das IPSAS-Rahmenkonzept hervor, dass prospektive (nicht-)finanzielle Informationen zur Beurteilung langfristiger Wirkungen z. B. von Regierungsprogrammen und Entscheidungen im Sinne der Zielsetzung erforderlich sind (IPSAS CF 2.25–27). Die Zweckkonzeption der IPSAS weist deutliche Parallelen zu den *International Financial Reporting Standards* (IFRS) auf, eine Konvergenz der IPSAS wird bei der Standardsetzung durch das IPSASB angestrebt⁸⁵. Nach dem Rahmenkonzept der IFRS gilt die Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen an (potenzielle) Kapitalgeber und sonstige Gläubiger als

⁸³ Als Primäradressaten der IPSAS Rechnungslegung nennt IPSAS CF 2.4 zunächst die Gesetzgeber (das *Parlament*) als Interessensvertreter von Leistungsempfängern und Mittelgebern. Zu letzteren zählen nach IPSAS CF 2.5 explizit die *Bürger* als (weitere) Primäradressaten der IPSAS, da sie von der *Regierung* bzw. deren zugehörigen Einrichtungen Leistungen empfangen und ihnen hierzu die erforderlichen Mittel (insb. in Form von Steuern) zur Verfügung stellen. IPSAS CF 2.5 schließt dabei auch Teile der *Öffentlichkeit* als Leistungsempfänger und Mittelgeber mit ein und nennt hierzu beispielhaft Kreditgeber und Unternehmen sowie Steuerzahler.

⁸⁴ Siehe hierzu das Geleitwort zum IPSAS-Rahmenkonzept, wonach die IPSAS Rechnungslegung auch eine Beurteilung der Effektivität bzw. Effizienz der (regierungsseitigen) Leistungserbringung und dabei einen Vergleich zur Vorperiode i. S. e. Verbesserung oder Verschlechterung ermöglichen soll, vgl. IPSAS CF Preface, Tz. 2.

⁸⁵ Vgl. IPSAS CF Preface, Tz. 13 f.

oberer Rechnungslegungszweck⁸⁶. Vermögen und Schulden sollen mit ihrer Veränderung so abgebildet werden, dass (prospektiv) über ihre Zuteilung und Verwendung entschieden und dies unter Effektivitäts- und Effizienzaspekten (retrospektiv) nachvollzogen werden kann (IFRS CF 1.4). Das Rahmenkonzept der IPSAS „übernimmt“ den übergeordneten Informationszweck der Entscheidungsnützlichkeit für den öffentlichen Sektor⁸⁷ und konstatiert zusätzlich den gleichrangigen Zweck der Rechenschaft⁸⁸.

Die Zwecksetzung der IPSAS soll konzeptionell durch qualitative Informationsmerkmale der Rechnungslegung unterstützt werden. Abschließend zählt das IPSAS-Rahmenkonzept hierzu die Anforderungen der „Relevanz“, „glaubwürdigen Darstellung“, „Verständlichkeit“, „Aktualität“, „Vergleichbarkeit“ und „Nachprüfbarkeit“ auf

⁸⁶ IASB: Conceptual Framework for Financial Reporting 2018 (im Folgenden zitiert als IFRS CF), hier IFRS CF 1.2.

⁸⁷ Das Geleitwort zum IPSAS-Rahmenkonzept verweist in seiner Einführung zum IPSAS Anwenderkreis (Tz. 1–2) auf die Primäraufgabe von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen, Leistungen gegenüber der *Öffentlichkeit* zu erbringen statt Gewinne oder Eigenkapitalrendite für Investoren zu erzielen. Als öffentliche Einrichtungen werden *Regierungen* bzw. zugehörige Regierungseinrichtungen auf nationaler und subnationaler (z. B. Regional-, Provinz-, oder Bezirks-)Ebene genannt und der Anwenderkreis nach IPSAS CF 1.8 u. a. um Ministerien, Regierungsprogramme und öffentlich zugängliche Sozialversicherungen ergänzt.

⁸⁸ Nach IPSAS CF BC2.16 legt das IPSAS-Rahmenkonzept einen breiten Bedeutungsumfang für den Rechenschaftsbegriff zugrunde, da insb. die *Bürger* Mittel unfreiwillig an die *Regierung* und weitere öffentlich-rechtliche Einrichtungen bereitstellen und von deren Leistungen langfristig überwiegend abhängig sind. Von einer Rangfolge wurde gem. IPSAS BC2.14 abgesehen und stattdessen der Zusammenhang beider Zwecksetzungen im finalen Rahmenkonzept laut IPSAS BC2.15 stärker betont. IPSAS CF 2.10 stellt entsprechend klar, dass eine rechenschaftsfähige Rechnungslegung auch dem Zweck der Entscheidungsnützlichkeit dient bzw. diesen unterstützt.

(IPSAS CF 3.1–3.31)⁸⁹. Die einzelnen IPSAS konkretisieren – wie die IFRS – Ansatz, Bewertung und Anhangangaben in kasuistischer Weise, d. h. der Bilanzierende subsumiert darunter „seinen“ konkreten Sachverhalt und wendet die dazu geregelten Einzelvorgaben im jeweiligen Standard an. Zur entscheidungsrelevanten Informationsvermittlung sehen IFRS und IPSAS unter anderem eine fortführungsstatische Bewertung zu zukunftsbezogenen Zeitwerten vor, z. B. für finanzielle Vermögenswerte, die nach IFRS 9⁹⁰ und IPSAS 41⁹¹ erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (IFRS 9.4.1.1 i. V. m. IFRS 9.4.1.4, IPSAS 41.39 i. V. m. IPSAS 41.43). Für die öffentliche Rechnungslegung sind derartige Wertkonzeptionen übertragbar, soweit ihre Ziel- und Zwecksetzung die Ermittlung prospektiver Werte erfordert.

ii) Verbindlichkeitsgehalt des IPSAS-Rahmenkonzepts

bei Ableitung von Einzelvorgaben aus den IFRS

Wie auch bei den IFRS ist das Rahmenkonzept der IPSAS in seinem praktischen Anwendungswendungs- und Verbindlichkeitsgehalt zu hinterfragen⁹²: Die

⁸⁹ Das Rahmenkonzept der IFRS setzt in IFRS CF 2.1–2.36 identische Qualitätsmerkmale voraus, wobei gemäß IFRS CF 2.4 die „Relevanz“ und „glaubwürdige Darstellung“ als Grundvoraussetzung für die Nützlichkeit der Rechnungslegung gelten. Die weiteren o.g. Merkmale sollen die Nützlichkeit bestärken.

⁹⁰ IASB: IFRS 9 Financial Instruments (im Folgenden zitiert als IFRS 9).

⁹¹ IPSASB: IPSAS 41 Financial Instruments (im Folgenden zitiert als IPSAS 41).

⁹² Vgl. Abschnitt II. 1. c) aa) bbb).

„Entscheidungsnützlichkeit“ der IPSAS-Rechnungslegung erfordert eine Interpretation zugunsten der Bedürfnisse nicht-kapitalmarktorientierter Interessenseigner und ist mit dem gleichrangig betonten Zweck der Rechenschaft zu vereinbaren. Für die IPSAS besteht hierzu ein breiterer Interpretationsspielraum gegenüber den IFRS, die als privatwirtschaftlich ausgerichtetes Regelwerk keine Staatsgewalten oder *Bürger* als adressierte Entscheidungsträger kennen. Die mittelverwaltende Perspektive der *Regierung* lässt sich in den IPSAS zwar mit dem unternehmerischen Gedanken einer effektiven Ressourcenallokation vereinbaren, doch eine Relativierung zu weiteren Interessenseignern und deren Informationsbedürfnissen ist den Einzelstandards überlassen. Darüber hinaus wird bei der Erarbeitung von IPSAS durch das IPSASB eine möglichst weitgehende Konvergenz mit den IFRS angestrebt⁹³. Entsprechend beruht der überwiegende Teil der IPSAS auf einzelnen IFRS, die wiederum durch „originäre“ IPSAS

⁹³ Vgl. IPSASB: Strategy and Work Plan 2019–2023, New York 2019, hier S. 12 f. zu den laufenden Projekten zur Angleichung der IPSAS an die IFRS unter dem Hinweis: “This approach to developing a pipeline of alignment projects allows the IPSASB the flexibility to use its resources to address the issues which are most pressing to the public sector, when appropriate resources are available” und “based on past experience, the IPSASB has evidenced that it can develop guidance aligned with IFRS with much less investment in terms of time and resources than compared to a pure public sector specific project”.

zur Abdeckung von Bilanzierungsfragen des öffentlichen Sektors ergänzt werden⁹⁴ – dadurch entstehen transaktionsspezifische Standards und Einzelvorgaben, die dem Gedanken sektorneutraler Bilanzierungsgrundsätze sowie einer „eigenen“ übergreifenden Zielkonzeption der IPSAS entgegenstehen. Vor diesem Hintergrund ist auch die Konsistenz und Regelungsdichte der IPSAS als wachsendes, kasuistisches „Regelgefüge“ zu hinterfragen, zumindest soweit keine abstrahierbaren Grundsätze zur Subsumption unregelter Sachverhalte vorliegen⁹⁵. Bei näherer Betrachtung lässt sich eine Vielzahl offener und verdeckter Wahlrechte in den IPSAS feststellen, die in unterschiedlicher bzw. ermessensbehafteter Ausübung zu einer begrenzten materiellen Vergleichbarkeit führen⁹⁶.

⁹⁴ Aus den IAS bzw. IFRS gehen die IPSAS 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40 und 41 hervor (vgl. Abschnitt „Comparison with IFRS“ im jeweiligen Standard), die IPSAS 22, 23, 24, 32, 33 und 42 stellen wiederum originäre und damit spezifische Standards für den öffentlichen Sektor dar (IPSASB: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2022 Edition, Volume I–III, New York 2022).

⁹⁵ Vgl. *Euler, Roland*: Paradigmenwechsel im handelsrechtlichen Einzelabschluss – Von den GoB zu den IAS?, a. a. O., hier S. 876.

⁹⁶ Vgl. zur Übersicht *Adam, Berit*: Offene und verdeckte IPSAS-Wahlrechte – Ausübung am Beispiel internationaler Regierungsorganisationen, in: WPg, Jg. 71 (2018), S. 442–450, hier S. 443–450.

d) *Rechtsverbindliche (Fort-)Entwicklung und Etablierung von harmonisierten EU GosB in den Mitgliedstaaten*

aa) Legitimationserfordernis für ein rechtsverbindliches Regelwerk zur öffentlichen Rechnungslegung in der EU

Für die (supranational) rechtsverbindliche Vorgabe bzw. Anwendung von Rechnungsvorgaben bedarf es eines demokratisch legitimierten Normsetzungsverfahrens. Die handelsrechtlichen GoB als nationales Regelsystem erlangen ihren Geltungsanspruch im Rahmen der verfassungsbestimmten Legislatur und Judikatur Deutschlands, die IFRS als privat entwickelte Fachnormen wiederum genießen ihre unionsweite Rechtsnormqualität erst nach einem gemeinschaftsrechtlichen Komitologieverfahren, dem sog. Endorsement-Prozess⁹⁷. Da im letzteren Fall die originäre Standardsetzungskompetenz in privatwirtschaftlicher Hand verbleibt ist zu überlegen, wie eine adressatengerechte und dabei zweckadäquate Entwicklung von GosB für eine öffentliche

⁹⁷ Vgl. die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.06.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, in: ABl. Nr. L 243 vom 11.09.2002, S. 1–4, hier S. 1–3, auf deren Grundlage (siehe Art. 3, ebenda S. 3) die Übernahme von IFRS auf dem für alle Mitgliedstaaten rechtsverbindlichen Wege der Kommissionsverordnung erfolgt – siehe z. B. zur konsolidierten Übernahme von IFRS die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 03.11.2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates, in: ABl. Nr. L 320 vom 29.11.2008, S. 1–481. Vgl. ausführlich zum Übernahmemechanismus m.w.N.: *Najderek, Anne*: Harmonisierung des europäischen Bilanzrechts, Wiesbaden 2009, hier S. 102–107.

Rechnungslegung gewährleistet und überwacht wird. Hierbei maßgeblich ist die Entscheidungsfindung des „initialen“ Standardsetzungsgremiums und der dortige Einfluss vielfältiger Interessenseigner.

bb) Standardsetzung durch privatwirtschaftliche Organisationen

am Beispiel des IPSASB

aaa) Governance-Struktur des IPSASB und fehlende Legiti-

mation zur rechtsverbindlichen Standardsetzung

Die vorangehenden Ausführungen lassen sich am Beispiel der IPSAS und dem standardsetzenden IPSASB veranschaulichen: Das IPSASB gehört wie das IASB zu den privaten Standardsetzungsgremien des *International Federation of Accountants* (IFAC). Die Mitglieder des IPSASB werden durch den IFAC und auf Vorschlag dessen *Nominating Committee* berufen⁹⁸. Mit Unterstützung der *Consultative Advisory Group* (CAG) identifiziert und priorisiert das IPSASB aktuelle Entwicklungen sowie Rechnungslegungsfragen des öffentlichen Sektors. In der folgenden, projektbezogenen Erarbeitung von Bilanzierungsvorgaben – dem sog. *Due Process* – wird die

⁹⁸ Derzeit besteht das IPSASB aus 18 Mitgliedern, vgl. Website des IPSASB: About IPSASB, <http://www.ipsasb.org/about-ipsasb> (abgerufen am 02.10.2023).

interessierte *Öffentlichkeit* um Anmerkungen zu „Consultation Papers“ oder bereits „Exposure Drafts“ von in Arbeit befindlichen IPSAS gebeten, die jeweils auf den Internetseiten des IPSAB veröffentlicht werden⁹⁹. Die Berücksichtigung und Gewichtung dieser Eingebungen obliegt dem IPSASB, das seine Entscheidungsbegründung (*Basis for Conclusions*) als Anlage zu den Standards veröffentlicht. Nach ihrer Finalisierung und Verabschiedung stehen die IPSAS öffentlich und zur freiwilligen bzw. selbstverpflichtenden Anwendung zur Verfügung¹⁰⁰.

bbb) Public Interest Committee (PIC) zur Vertretung öffentlicher Interessen im IPSAS-Standardsetzungsprozess

Zur Sicherung der Entwicklung von IPSAS „im öffentlichen Interesse“ wird das IPSASB bei der Standardsetzung durch ein sog. *Public Interest Committee* (PIC) aus

⁹⁹ Vgl. zum Due Process: OECD/PIC: International Public Sector Accounting Standards Board – Due Process and Working Procedures – effective June 2016, Paris 2016, S. 1–11. So erschien der *Exposure Draft 63* für den (originären) *IPSAS 42 – Social Benefits* im Oktober 2017 mit dem Aufruf zur Kommentierung bis 31.03.2018, der endgültige Standard wurde im Januar 2019 veröffentlicht – vgl. IPSASB: Exposure Draft 63 – Proposed International Public Sector Accounting Standard: Social Benefits, New York 2016 (im Folgenden zitiert als IPSAS ED 63), hier S. 3.

¹⁰⁰ Vgl. zur Übersicht der Anwendung von IPSAS nach Staaten : *Amiri, Amel/Hamza, Sarra Elleuch*: The transition to IPSAS standards: the extent of adoption and the influence of institutional, contingency and economic network factors, in: Accounting and Management Information Systems, Jg. 19 (2020), S. 215–251, hier S. 249.

Vertretern privatwirtschaftlicher Finanzorganisationen überwacht¹⁰¹. Konkret soll das Gremium die Satzung und Ernennung von Mitgliedern des IPSASB sowie dessen festgelegte Strategien und Arbeitsprogramme bis hin zur Standardsetzung beraten und überwachen; das PIC achtet hierbei satzungsgemäß auf die repräsentative Einbindung der IPSAS-Interessenseigner sowie die zeit- und bedarfsgerechte Verabschiedung der Standards¹⁰².

ccc) Problematische Konvergenzbestreben bei der Entwicklung von IPSAS

Die angestrebte Konvergenz zu den IFRS und die damit einhergehende „Transformation“ einzelner IFRS zu IPSAS indiziert eine prozess-, ziel- und adressatenbezogene Vorprägung der Standardsetzung, die sich in Inkonsistenzen der Einzelstandards

¹⁰¹ Das PIC wurde im Jahr 2015 neben der CAG zur Stärkung der Governance bzw. Aufsicht über das IPSASB eingerichtet, anlässlich einer von Eurostat durchgeführten öffentlichen Konsultation „Towards implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU Member States – Public consultation on future EPSAS governance principles and structures“. Hierzu wurde eine sog. IPSASB Governance Review Group eingerichtet, deren Empfehlungen in der Satzung des PIC umgesetzt wurden, vgl. IPSASB Governance Review Group: The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) – Recommendations, hier S. 2–4. Das PIC besteht derzeit aus vier Mitgliedern von verschiedenen Organisationen wie dem International Monetary Fund (IMF), der International Organisation of Supreme Audit Institution (INTOSAI), der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) und der World Bank. Siehe Website der OECD zum PIC, abrufbar unter <http://www.oecd.org/gov/budgeting/oecd-public-interest-committee.htm> (abgerufen am 02.10.2023).

¹⁰² Vgl. OECD/PIC : Terms of Reference – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Board – Public Interest Committee, Paris 2016, hier S. 1.

untereinander bzw. zum Rahmenkonzept abzeichnen¹⁰³. Die gleichzeitig durch das IPSASB verfolgte Konvergenz mit den GFS¹⁰⁴ vermag dies zu verstärken, so dass die (weitere) Entwicklung originärer IPSAS in ihrer konzeptionellen Festigung fraglich erscheint¹⁰⁵ – insbesondere vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Zielsetzungen und Adressaten von IPSAS, IFRS und GFS. Bei der Standardsetzung bzw. Legitimation von GosB bedarf es daher einer überwachten Einhaltung der übergeordneten Rechnungslegungszwecke, um diesbezüglich eine (wachsende) Inkonsistenz der Einzelvorgaben zu vermeiden.

cc) Anforderungen an den Endorsement-Prozess und Konkretisierung von Übernahmekriterien für EU GosB

aaa) Unionsweite Rechtsetzungskompetenz als Voraussetzung zur rechtsverbindlichen Vorgabe von EU GosB

Zur Verabschiedung von GosB und Rechnungslegungsvorgaben als verbindliche Rechtsnormen in den EU-Mitgliedstaaten bedarf es dort einer verfassungsrechtlich

¹⁰³ Vgl. *Brown, Rhoda et al.*: The conceptual underpinnings of recent advances in international public sector accounting standards: Developing a standard for social benefits, Loughborough, hier S. 8 f.

¹⁰⁴ Vgl. IPSASB: Policy Paper – Process for Considering GFS Reporting Guidelines during Development of IPSAS, New York 2014, S. 1–10.

¹⁰⁵ Vgl. *Brown, Rhoda et al.*: The conceptual underpinnings of recent advances in international public sector accounting standards: Developing a standard for social benefits, a. a. O., hier S. 23 f.

legitimierten Gesetzgebungskompetenz. Die Europäische Union als supranationaler Staatenverbund erfährt ihre Rechtsetzungsbefugnis ausschließlich im Rahmen der primärrechtlich bestimmten Kompetenzen, die ihr von den Mitgliedstaaten gemäß Art. 5 Abs. 2 EUV nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung zugeteilt sind. Für die Wirtschaftspolitik im Gemeinschaftsgebiet obliegt der EU lediglich eine Koordinierungskompetenz nach den Bestimmungen der Art. 120–126 AEUV, die u. a. die Einhaltung des richtungsweisenden Grundsatzes „gesunde[r] öffentliche[r] Finanzen“ durch Mitgliedstaaten und Union voraussetzen (Art. 119 Abs. 3 AEUV). Die nationale Budget- und Haushaltshoheit verbleibt dabei den Mitgliedstaaten als „Ausdruck ihrer ureigensten Souveränität“¹⁰⁶, jedoch bilden Art. 126 AEUV und das DefizitVfProt einen (primär-)unionsrechtlichen Rahmen zur Haushaltsdisziplin der Mitgliedstaaten und deren Überwachung durch die EU-Kommission. Die dazu heranzuziehenden Referenzwerte sind in Art. 1 und 2 des DefizitVfProt unter Bezugnahme auf das ESVG

¹⁰⁶ *Hamer, Jens*: Kommentierung zu Art. 126 AEUV, in: *Europäisches Unionsrecht*, hrsg. v. Hans von der Groeben et al., 7. Auflage, Baden-Baden 2015, hier 5 (auch Zitat), u. a. mit Verweis auf das sog. „Lissabon-Urteil“ des BVerfG, demzufolge „[n]icht jede haushaltswirksame europäische oder internationale Verpflichtung [...] die Gestaltungsfähigkeit des Bundestages als Haushaltsgesetzgeber gefährdet“, jedoch sei entscheidend „dass die Gesamtverantwortung mit ausreichenden politischen Freiräumen für Einnahmen und Ausgaben noch im Deutschen Bundestag getroffen werden kann.“, Urteil des BVerfG vom 30.06.2009 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09, in: *BVerfGE* 123, S. 267–437, hier S. 338. Vgl. hierzu auch *Bredt, Stefan*: Der europäische „Stabilitätspakt“ benötigt mitgliedstaatliche Verankerung, in: *EuR*, Jg. 40 (2005), S. 104–111, hier S. 105 f.

festgelegt und definiert. Das ESVG entspringt wiederum dem Statistikrecht der Union nach Art. 338 Abs. 1 AEUV, das dem ordentlichen gemeinschaftsrechtlichen Gesetzgebungsverfahren nach Art. 289 Abs. 1 AEUV i. V. m. Art. 5 Abs. 3 EUV folgt¹⁰⁷.

bbb) Supranationale Betonung des innerstaatlichen Schutzzwecks öffentlicher Rechnungslegung

i) Schutzzweck öffentlicher Rechnungslegung im Verfassungsinteresse der EU-Mitgliedstaaten

Für die Wirtschaftspolitik im Gemeinschaftsraum beruhen die unionsrechtlichen Bestimmungen auf dem Ziel einer „engen Koordinierung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten, dem Binnenmarkt und der Festlegung gemeinsamer Ziele [...] und dem Grundsatz einer offenen Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb“ (Art. 119 Abs. 1 AEUV). Die in nationaler Hand verbleibende, zu koordinierende Wirtschaftspolitik umfasst insb. die haushalts- und finanzpolitischen Entscheidungen der

¹⁰⁷ Siehe zum ESVG Abschnitt II. 1. bb) mit entsprechenden Nachweisen.

Mitgliedstaaten¹⁰⁸, die in ihren national (verfassungs-)bestimmten Zielsetzungen über die primärrechtlichen Bestimmungen der EU zur Haushaltsdisziplin und Defizitüberwachung hinausgehen¹⁰⁹. So besteht für den innerstaatlichen Schutzzweck öffentlicher Rechnungslegung kein vergleichbares, unionsrechtliches (Koordinations-)Ziel und auch keine fiskalische Verwaltungshoheit der EU, die dem originär-bürgerlichen Ziel intergenerativer Gerechtigkeit Rechnung trägt. Dementsprechend kommen der hauswirtschaftlichen Rechenschaftsfunktion und (Selbst-)Kontrolle der nationalen Fiskalregierungen ihre Bedeutung vorrangig auf Verfassungsebene der Mitgliedstaaten zu. Nach Art. 6 Abs. 3 EUV i. V. m. der Rechtsprechung des EuGH gelten die „gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten“ jedoch als Rechtskenntnisquellen, die zwar dem EU-Primärrecht als „autonome Rechtsquelle [...] wegen seiner Eigenständigkeit“ nicht vorstehen können¹¹⁰, die jedoch insb. bei der gemeinschaftlichen Ermittlung (ungeschriebener) rechtstaatlicher Grundsätze

¹⁰⁸ Die nach Art. 119 Abs. 1 AEUV zu koordinierende „Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten“ meint die in nationaler Hand verbliebene (= nicht auf die EU übertragene) bereichsübergreifende bzw. allgemeine Wirtschaftspolitik, die insb. die Finanz- und damit Haushaltspolitik umfasst, vgl. *Kempfen, Bernhard*: AEUV Art. 119, in: EUV/AEUV, hrsg. v. Rudolf Streinz, 3. Auflage, München 2018, hier Rz. 12–18. Vgl. auch *Häde, Ulrich*: AEUV Art. 119, in: EUV/AEUV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, hrsg. v. Christian Calliess und Matthias Ruffert, 5. Auflage, München 2016, hier Rz. 4 f.

¹⁰⁹ Siehe zur Defizitüberwachung auch die Ausführungen im Abschnitt II. a) bb).

¹¹⁰ Vgl. Urteil des EuGH vom 17.12.1970 Rs. 11/70, in: Slg. 1970, S. 1125–1141, ECLI:EU:C:1970:114 (Internationale Handelsgesellschaft mbH /Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel), hier Rz. 3 f. (auch Zitat).

Anwendung finden¹¹¹. Nach dem sog. „Prinzip der materialen Verflechtung und Einheit von innerstaatlichem Recht und Unionsverfassung“¹¹² bilden die Gemeinschaftsverträge i. V. m. den Nationalverfassungen einen europäischen Verfassungsbund¹¹³, der als solcher auch eine komplementierende Verfassungsgerichtsbarkeit aus Nationalgerichten und EuGH erfordert¹¹⁴.

- ii) Unionsweite Rechtsfindung des EuGH zur Wahrung der völkerrechtlich bestimmten Ziele

Der EuGH sichert nach Art. 19 Abs. 1 S. 2 EUV „die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge“ und ist so unmittelbar für die

¹¹¹ Vgl. *Pechstein, Matthias/Kubicki, Philipp*: EUV Art. 19, in: Frankfurter Kommentar zu EUV, GRC und AEUV (Bd. I EUV, GRC), hrsg. v. Matthias Pechstein et al., Tübingen 2017, hier Rz. 27.

¹¹² Vgl. *Mayer, Franz*: EUV Art. 19, in: Das Recht der Europäischen Union (Bd. I: EUV/AEUV), hrsg. v. Martin Nettesheim, München 2020, hier 21 und 59 (Direktzitat) u. a. mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 18.05.1982 Rs. 155/79, in: Slg. 1982, S. 1577–1616, ECLI:EU:C:1982:157 (AMS/Kommission), hier S. 1610. Vgl. auch *Pernice, Ingolf*: Grundrechtsgehalte im Europäischen Gemeinschaftsrecht, Baden-Baden 1979, hier S. 221 ff.

¹¹³ Vgl. *Pernice, Ingolf*: Der Europäische Verfassungsverbund, Baden-Baden 2020, hier S. 44 f. Vgl. auch Urteil des EuGH (Große Kammer) vom 06.03.2018 Rs. C-284/16, in: ECLI:EU:C:2018:158 (Slowakische Republik/Achmea BV), hier S. 33–37, Urteil des EuGH (Große Kammer) vom 27.02.2018 Rs. C-64/16, in: ECLI:EU:C:2018:117 (Associação Sindical dos Juizes Portugueses/Tribunal de Contas), hier S. 32–35, Urteil des EuGH (Große Kammer) vom 03.10.2013 Rs. C-583/11 P, in: ECLI:EU:C:2013:625 (Inuit Tapiriit Kanatami u.a./Europäisches Parlament u. Rat der EU), hier S. 90 und 99 sowie Gutachten des EuGH (Plenum) vom 08.03.2011 1/09, in: Slg. 2011, S. 1137–1175, hier Rz. 64–66.

¹¹⁴ Vgl. *Mayer, Franz*: EUV Art. 19, a. a. O., hier Rz. 20–22.

Rechtsprechung in unionsrechtlichen Anwendungsfragen bzw. -streitigkeiten zuständig¹¹⁵. Bei seiner Rechtsfindung und -fortbildung¹¹⁶ folgt er dem klassisch kontinentaleuropäischen Auslegungskanon¹¹⁷ unter besonderer Berücksichtigung der systematischen und teleologischen Interpretation der Rechtsgrundlagen¹¹⁸. Die Verwirklichung primärrechtlicher Vertragsziele¹¹⁹ nach dem Grundsatz des „effet utile“ erlangt dabei eine tragende Rolle für die Funktionsfähigkeit der EU¹²⁰, so dass insbesondere bei der ziel- und zweckgerichteten Auslegung des Sekundärrechts auch die

¹¹⁵ Neben der *Auslegung* i. S. d. abstrahierenden Ermittlung des Norminhalts und der *Anwendung* i. S. d. Subsumtion eines Sachverhalts unter dem Tatbestand einer Norm kommt dem EuGH auch die Befugnis zur gemeinschaftlichen Rechtsfortbildung zu, vgl. hierzu anerkennend das Urteil des BVerfG vom 08.04.1987 2 BvR 687/85, in: BVerfGE 75, S. 223–246, hier S. 241–244. Vgl. zu den Rechtsbegriffen *Schwarze, Jürgen/Wunderlich, Nina*: EUV Art. 19, in: EU-Kommentar, hrsg. v. Steffen Augsberg und Bertold Bär-Bouyssiére, 4. Auflage, Baden-Baden/Wien/Basel 2019, hier Rz. 30.

¹¹⁶ Zur Rechtsfortbildung als nicht unkritische „Grauzone“ zwischen Rechtswahrung und -erzeugung vgl. *Pechstein, Matthias/Kubicki, Philipp*: EUV Art. 19, a. a. O., hier Rz. 27–30. m. w. N., u. a. auf das Urteil des BVerfG vom 12.10.1993 2 BvR 2134/92, 2 BvR 2159/92, in: BVerfGE 89, S. 155–213, hier S. 209 f.

¹¹⁷ Vgl. umfassend zur Rechtsauslegung durch den EuGH: *Kutscher, Hans*: Thesen zu den Methoden der Auslegung des Gemeinschaftsrechts aus der Sicht eines Richters, in: *Begegnung von Justiz und Hochschule*, hrsg. v. EuGH, Luxemburg 1976, S. 1/3–56, hier S. I-1.

¹¹⁸ Vgl. *Mayer, Franz*: EUV Art. 19, a. a. O., hier Rz. 54–56 mit Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH und deren Bezug auf die gemeinschaftlichen Vertragsziele, insb. bei der Entscheidungs Begründung zum Urteil des EuGH vom 21.02.1973 Rs. 6–72, in: ECLI:EU:C:1973:22 (Europemballage u. Continental Can/Kommission), hier Rz. 22–27.

¹¹⁹ Vgl. vorangehende Fn. sowie Urteil des EuGH vom 15.07.1964 Rs. 6/64, in: Slg. 1964, S. 1253–1278, ECLI:EU:C:1964:66 (Costa/E.N.E.I.), hier S. 1269–1271., Urteil des EuGH vom 08.04.1976 Rs. 43–75, in: Slg. 1976, S. 455–482, ECLI:EU:C:1976:56 (Defrenne/Sabena), hier Rz. 7–13. sowie Urteil des EuGH vom 19.03.1991 Rs. C-202/88, in: Slg. 1991, S. 1223–1274, ECLI:EU:C:1991:120 (Frankreich/Kommission), hier Rz. 24.

¹²⁰ Vgl. Urteil des EuGH vom 19.11.1991 C-6/90 u. C-9/90, in: Slg. 1991, S. 5357–5418, ECLI:EU:C:1991:428 (Francovich/Italien), hier S. 33 u. a. begründend dass „die volle Wirkung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen wie im vorliegenden Fall davon abhängt, daß der Staat tätig wird, und der einzelne deshalb im Falle einer Untätigkeit des Staates die ihm durch das Gemeinschaftsrecht zuerkannten Rechte vor den nationalen Gerichten nicht geltend machen kann“.

zugehörigen Erwägungsgründe für den Erlass von Vorschriften maßgeblich sind¹²¹.

Mit Blick auf die Wechselwirkung zwischen Unions- und innerstaatlichem Recht wendet der EuGH ergänzend die Methodik des sog. Rechtsvergleichs an, bei der national bestimmte Rechtsordnungen bzw. -begriffe in ihrem funktionellen Kontext zur unionsrechtlichen Auslegung herangezogen werden¹²².

2. Regelungswille zur Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der EU

a) Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedsstaaten nach dem „Six-Pack“-Legislativpaket

Zur Reformierung des gemeinschaftlichen Stabilitäts- und Wachstumspakts und anlässlich der Staatsschuldenkrise im Jahr 2009¹²³ erging mit dem sog. „Six Pack“ ein

¹²¹ Vgl. *Wegener, Bernhard*: AEUV Art. 19, in: EUV/AEUV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, hrsg. v. Christian Calliess und Matthias Ruffert, 5. Auflage, München 2016, hier S. 16.

¹²² Zur Rechtsvergleichung als „fünfte Auslegungsmethode“ vgl. *Häberle, Peter*: Grundrechtsgeltung und Grundrechtsinterpretation im Verfassungsstaat, in: *JZ* 1989, in: *JZ*, Jg. 44 (1989), S. 913–919, hier S. 918 f. Vgl. die Rechtsprechung des EuGH zum Schutz von Grundrechten im Wege der Verfassungsrechtsvergleichung: Urteil des EuGH vom 17.12.1970 Rs. 11/70, a. a. O., hier Rz. 1135. Urteil des EuGH vom 14.05.1974 Rs. 4/73, in: *Slg.* 1974, S. 491–509, ECLI:EU:C:1974:51 (Nold/Kommission) hier Rz. 13 f. Vgl. zur weiteren Anwendung: Urteil des EuGH vom 18.05.1982 Rs. 155/79, a. a. O., hier Rz. 18–24.

¹²³ Vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, die Europäische Zentralbank, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen: Überprüfung der wirtschaftspolitischen Steuerung vom 28.11.2014 – Bericht über die Anwendung der Verordnungen (EU) Nr. 1173/2011, 1174/2011, 1175/2011, 1176/2011, 1177/2011, 472/2013 und 473/2013, COM(2014) 905, hier S. 2.

sekundärrechtliches Legislativpaket aus fünf Verordnungen und einer Richtlinie zur Stärkung der wirtschafts- und haushaltspolitischen Überwachung im Unionsgebiet¹²⁴. Der in diesem Zuge umgesetzte Abschlussbericht der vom Europäischen Rat eingesetzten Arbeitsgruppe "Wirtschaftspolitische Steuerung"¹²⁵ impliziert die primärrechtlich geforderte Haushaltsdisziplin der Mitgliedstaaten als Zielgegenstand der ergangenen Rechtsakte¹²⁶. Nach den Erwägungsgründen des Europäischen *Parlaments* und des Rates sollten „mehrere miteinander verknüpfte und ineinandergreifende Politiken für nachhaltiges Wachstum und Beschäftigung“ dienen und dabei u. a. auf „ein Europäisches Semester für die verstärkte Koordinierung der Wirtschafts- und Haushaltspolitik (Europäisches Semester), einen wirksamen Rahmen zur Vermeidung und

¹²⁴ Das Sixpack umfasst die Verordnung (EU) Nr. 1173/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2011 über die wirksame Durchsetzung der haushaltspolitischen Überwachung im Euro-Währungsgebiet (in: ABl. L 306 vom 23.11.2011, S. 1–7), die Verordnung (EU) Nr. 1174/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2011 über Durchsetzungsmaßnahmen zur Korrektur übermäßiger makroökonomischer Ungleichgewichte im Euro-Währungsgebiet (in: ABl. Nr. L 306 vom 23.11.2011, S. 8–11), die Verordnung (EU) Nr. 1175/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2011 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1466/97 des Rates über den Ausbau der haushaltspolitischen Überwachung und der Überwachung und Koordinierung der Wirtschaftspolitiken (in: ABl. Nr. L 306 vom 23.11.2011, S. 12–24), die Verordnung (EU) Nr. 1176/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2011 über die Vermeidung und Korrektur makroökonomischer Ungleichgewichte (in: ABl. Nr. L 306 vom 23.11.2011, S. 25–32), die Verordnung (EU) Nr. 1177/2011 des Rates vom 08.11.2011 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1467/97 über die Beschleunigung und Klärung des Verfahrens bei einem übermäßigen Defizit (in: ABl. Nr. L 306 vom 23.11.2011, S. 33–40) und die Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 08.11.2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten (in: ABl. Nr. L 306 vom 23.11.2011, S. 41–47, im Folgenden zitiert als: Richtlinie 2011/85/EU).

¹²⁵ Vgl. den Vermerk der vom Europäischen Rat im März 2010 eingesetzten Arbeitsgruppe "Wirtschaftspolitische Steuerung" für den Europäischen Rat vom 21.10.2010: Abschlussbericht der Arbeitsgruppe, Dok. 15302/10, hier S. 2–5.

¹²⁶ Vgl. Erwägungsgrund Nr. 28 der Richtlinie 2011/85/EU, a. a. O., hier S. 44.

Korrektur übermäßiger Staatsdefizite (den Stabilitäts- und Wachstumspakt (SWP)), einen stabilen Rahmen zur Vermeidung und Korrektur makroökonomischer Ungleichgewichte [und auf] Mindestanforderungen an die nationalen Haushaltsrahmen” besonderer Wert gelegt werden¹²⁷. Ein wirtschaftspolitischer Dialog zwischen den Unionsorganen sowie die Einbindung des Europäischen *Parlaments* bzw. der nationalen *Parlamente* im Europäischen Semester soll in diesem Zusammenhang ein höheres Maß an Transparenz, Rechenschaftspflicht und Eigenverantwortung“ gewährleisten¹²⁸.

b) *Richtlinie 2011/85/EU über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten*

Die Richtlinie 2011/85/EU über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten erging am 8. November 2011 durch den Rat der EU in seiner primärrechtlichen Ermächtigung durch Art. 126 Abs. 14 Unterabs. 3 AEUV¹²⁹. Sie

¹²⁷ Diese Erwägungen finden sich nahezu wortgleich in allen Verordnungen des Sixpacks (vgl. Fn. 124), Zitat aus Erwägungsgrund Nr. 4 der Verordnung (EU) Nr. 1173/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2011 über die wirksame Durchsetzung der haushaltspolitischen Überwachung im Euro-Währungsgebiet, a. a. O., hier S. 1.

¹²⁸ Vgl. beispielhaft Verordnung (EU) Nr. 1175/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2011 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1466/97 des Rates über den Ausbau der haushaltspolitischen Überwachung und der Überwachung und Koordinierung der Wirtschaftspolitiken, a. a. O., hier S. 15 f.

¹²⁹ Der Rat der EU ist gemäß Art. 126 Abs. 14 Unterabs. 2 AEUV – nach Anhörung des Europäischen Parlaments – zur einstimmigen Verabschiedung sekundärrechtlicher Bestimmungen zum DefizitVIProt ermächtigt, vgl. Angaben zum Erlass der Richtlinie 2011/85/EU, a. a. O., hier S. 41.

soll nach Art. 1 RL 2011/85/EU im Einklang mit dem Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (Art. 5 Abs. 1 S. 2 i. V. m. Abs. 3 u. 4 EUV)¹³⁰ sicherstellen, „dass die Mitgliedstaaten den vertraglichen Verpflichtungen des AEUV hinsichtlich der Vermeidung übermäßiger öffentlicher Defizite entsprechen“¹³¹ und zielt damit auf Art. 3 des DefizitVfProt ab, nach dem die „Mitgliedstaaten gewährleisten, dass die innerstaatlichen Verfahren im Haushaltsbereich sie in die Lage versetzen, ihre sich aus den Verträgen ergebenden Verpflichtungen in diesem Bereich zu erfüllen“. Der hierzu von der Richtlinie erfasste und definierte haushaltspolitische Rahmen der Mitgliedstaaten als „Gesamtheit der Regelungen, Verfahren und Institutionen, die die Grundlage für die Durchführung der Haushaltspolitik des Staates bilden“¹³² umfasst die nationalen Systeme des öffentlichen Rechnungswesens und der statistischen Berichterstattung sowie innerstaatliche Haushaltsprozesse und diesbezügliche Prognose- und Überwachungsverfahren¹³³. Die Erwägungsgründe zur Richtlinie sehen zwar eine grundsätzliche Unterscheidung dieser Komponenten vor¹³⁴, jedoch setzt Art. 12 die

¹³⁰ Vgl. Erwägungsgrund Nr. 28 der Richtlinie 2011/85/EU, a. a. O., hier S. 44

¹³¹ ebenda, hier S. 44.

¹³² ebenda, hier S. 44.

¹³³ Vgl. ebenda, hier S. 44–46.

¹³⁴ Vgl. Erwägungsgrund Nr. 2, ebenda, hier S. 41.

„Kohärenz der Rechnungslegungsvorschriften und -verfahren“ als ihre gemeinsame Prämisse voraus¹³⁵. Im selben Kapitel („Transparenz der öffentlichen Finanzen und umfassender Anwendungsbereich des Haushaltsrahmens“) bestimmt Art. 13 Abs. 2 RL 2011/85/EU die klare Festlegung behördlicher Haushaltszuständigkeiten und unterstreicht dabei im- und explizit die „Stärkung der finanziellen Rechenschaftspflicht“¹³⁶.

- c) *Ziel eines umfassenden und kohärenten öffentlichen Rechnungswesens und Betonung der Transparenz*

Kapitel II bzw. Art. 3 der RL 2011/85/EU verlangt von den Mitgliedstaaten „nationale Systeme des öffentlichen Rechnungswesens, die sämtliche Teilsektoren des Staates umfassend und kohärent abdecken und die zur Erhebung von periodengerechten Daten im Hinblick auf die Vorbereitung von Daten nach dem ESVG-95-Standard erforderlichen Informationen liefern“ sowie eine „interne[...] Kontrolle und unabhängige[...] Rechnungsprüfung“¹³⁷ hierüber. Die Richtlinie verknüpft damit die öffentliche

¹³⁵ Der mittelfristige Haushaltsrahmen nach Art. 9–11 der Richtlinie wird jedoch nicht explizit von Art. 12 erfasst, vgl. ebenda, hier S. 46.

¹³⁶ Vgl. ebenda, hier S. 46.

¹³⁷ ebenda, hier S. 44.

Rechnungslegung der Mitgliedstaaten mit dem Statistikrecht der Union zum Zwecke der Defizitüberwachung¹³⁸ und sieht hierzu die Veröffentlichung innerstaatlicher „Haushaltsdaten auf Kassenbasis (oder, sollten Haushaltsdaten auf Kassenbasis nicht vorliegen, gleichwertige Daten aus dem öffentlichen Rechnungswesen)“ sowie deren Überleitung auf den unionsrechtlichen ESVG-Standard vor (Art. 3 Abs. 2 RL 2011/85/EU). Art. 14 Abs. 2 bzw. 3 RL 2011/85/EU indiziert hieraus jedoch einen unzureichenden (originären) Informationsgehalt zur umfassenden Abdeckung der öffentlichen Finanzen¹³⁹ und fordert ergänzend die Veröffentlichung „detaillierte[r] Informationen darüber, wie sich entgangene Steuereinnahmen auf die Einnahmen auswirken“ sowie „über Eventualverbindlichkeiten, die sich erheblich auf die öffentlichen Finanzen auswirken können“ und „über Beteiligungen des Staates am Kapital privater oder öffentlicher Unternehmen bezüglich wirtschaftlich erheblicher Beträge“. Die Einordnung dieser Anforderungen im Kapitel „Transparenz der öffentlichen Finanzen und umfassender Anwendungsbereich des Haushaltsrahmens“ verdeutlichen den Zielgedanken der (erhöhten) Transparenz, die „für die Qualität der Finanzdaten wesentlicher

¹³⁸ Vgl. *Ohler, Christoph*: Die zweite Reform des Stabilitäts- und Wachstumspaktes, in: ZG, Jg. 25 (2010), S. 330–345, hier S. 334.

¹³⁹ Vgl. Erwägungsgrund Nr. 25 der Richtlinie 2011/85/EU, a. a. O., hier S. 43.

Faktor ist“¹⁴⁰. Schließlich impliziert die in den Schlussbestimmungen des Art. 16 Abs. 3 RL 2011/85 EU formulierte und durch die EU-Kommission zu bewertende Frage zur Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, dass deren bisherige nationale Rechnungslegungen keine hinreichende (originäre) Grundlage zur Verwirklichung der dargestellten Zielsetzungen bieten.

¹⁴⁰ Erwägungsgrund Nr. 4, ebenda, hier S. 41.





III. Bilanzierung von Sozialverpflichtungen im öffentlichen Sektor nach harmonisierten EU GosB

1. Soziale Absicherung in der EU und Systematik ausgewählter Leistungen am Beispiel Deutschlands

a) *Verfassungsrechtliche Bestimmungen zur sozialen Absicherung der Bürger durch beitrags- und steuerfinanzierte Leistungen*

In den EU-Mitgliedstaaten erlangte die „Sozialstaatlichkeit“ im vergangenen Jahrhundert eine herausragende Bedeutung¹⁴¹, die in Deutschland auf die Sozialgesetzgebung des Kaiserreichs unter Otto von Bismarck zurückgeht¹⁴² und heute mit dem Demokratieprinzip in Art. 20 Abs. 1 und Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG als verfassungsrechtliches Staatsziel verankert ist. Konkret findet der sozialstaatliche Verfassungsgedanke seinen Ausdruck in einzelnen Sozialgesetzbestimmungen: Das deutsche Sozialrecht sieht mit § 1 Abs. 1 S. 1 SGB I die Verwirklichung sozialer Sicherheit und Gerechtigkeit als Leitvorstellung an¹⁴³, wobei „soziale Gerechtigkeit“ mehrdimensional in Aspekten der

¹⁴¹ Siehe Übersicht bei *Hofmann, Rainer et al.*: Armut und Verfassung: Sozialstaatlichkeit im europäischen Vergleich, Wien 1998, sowie bei *Kaufmann, Franz-Xaver*: Varianten des Wohlfahrtsstaats: Der deutsche Sozialstaat im internationalen Vergleich, Frankfurt am Main 2003.

¹⁴² Vgl. *Stolleis, Michael*: Geschichte des Sozialrechts in Deutschland, Stuttgart 2003, hier S. 52–74.

¹⁴³ Vgl. auch Drucksache des Deutschen Bundestages 7/868 vom 27.06.1973: Entwurf eines Sozialgesetzbuchs (SGB) – Allgemeiner Teil –, S. 1–46, hier S. 22.

Bedarfsgerechtigkeit, Leistungsgerechtigkeit, Chancengerechtigkeit sowie Besitzstands-gerechtigkeit unterteilen lässt¹⁴⁴ und in enger Verbindung zum verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG steht¹⁴⁵. § 1 Abs. 1 S. 2 SGB I übersetzt diese abstrakte Leitvorstellung in grundsätzliche Aufgaben der Sozialgesetzgebung, deren Erfüllung durch Rechte zur Bildungs- und Arbeitsförderung, Sozialversicherung, Soziale Entschädigung bei Gesundheitsschäden, Minderung des Familienaufwands, den Zuschuss für eine angemessene Wohnung, Kinder- und Jugendhilfe, Sozialhilfe und die Teilhabe behinderter Menschen gewährleistet werden soll (§ 2 Abs. 1 i. V. m. §§ 3–9 SGB I). Hieran sind die konkreten Sozialleistungen und die sie verwaltenden Leistungsträger geknüpft (§§ 18 bis 29 SGB I), wobei den begünstigten *Bürgern* nach § 38 SGB I grundsätzlich ein „Rechtsanspruch“ i. S. e. subjektiv-öffentlichen Rechts auf Leistung zusteht, der sich konkret in den einzelgesetzlichen Bestimmungen ausdrückt. Von besonderer Bedeutung sind dabei die Sozialversicherungssysteme, für die § 4 SGB I jedem *Bürger* ein Recht auf Zugang (Abs. 1) und ihnen als

¹⁴⁴ Vgl. *Zacher, Hans*: Sozialrecht und Gerechtigkeit, in: Rechtsstaat und Menschenwürde, hrsg. v. Arthur Kaufmann et al., Frankfurt am Main 1988, S. 669–691, hier S. 686 f.

¹⁴⁵ Vgl. zum Gleichheitsgrundsatz im Sozialrecht die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts: Urteil des BVerfG vom 08.10.1980 1 BvL 122/78, 1 BvL 61/79, 1 BvL 21/77, in: BVerfGE 50, S. 100–114, hier S. 100–103. Siehe auch Urteil des BVerfG vom 06.05.1975 1 BvR 332/72, in: BVerfGE 39, S. 316–333, hier S. 326 f.

(Pflicht-)Versicherten die „notwendigen Maßnahmen zum Schutz, zur Erhaltung, zur Besserung und zur Wiederherstellung der Gesundheit und der Leistungsfähigkeit“ (Abs. 2 Nr. 1) sowie – auch ihren Hinterbliebenen – eine „wirtschaftliche Sicherung bei Krankheit, Mutterschaft, Minderung der Erwerbsfähigkeit und Alter“ (Abs. 2 Nr. 2) gewährt¹⁴⁶. Das solidarische Versicherungswesen soll hierbei „die gemeinsame Deckung eines möglichen, in seiner Gesamtheit schätzbaren Bedarfs durch Verteilung auf eine organisierte Vielheit“¹⁴⁷ i. S. e. Beitragsfinanzierung durch (pflicht-)versicherte Mitglieder sicherstellen. Demgegenüber sieht die Gesetzgebung auch steuerfinanzierte Leistungen wie z. B. das Kindergeld vor¹⁴⁸.

*b) Schnittmengen im sachlichen und persönlichen Geltungsbereich
der Sozialleistungen und fehlendes (Gegen-)Leistungsverhältnis*

In deutlicher Analogie zum Steuerrecht richtet sich der persönliche Geltungsbereich der Sozialleistungen grundsätzlich nach dem Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt

¹⁴⁶ Die einzelnen Sozialversicherungssysteme werden in den Sozialgesetzbüchern SGB III (Arbeitsförderung), SGB IV (Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung), SGB V (Gesetzliche Krankenversicherung), SGB VI (Gesetzliche Rentenversicherung), SGB VII (Gesetzliche Unfallversicherung) und SGB XI (Soziale Pflegeversicherung) geregelt.

¹⁴⁷ Urteil des BVerfG vom 10.05.1960 1 BvR 190, 363, 401, 409, 471/58, in: BVerfGE 11, S. 105–126, hier S. 112.

¹⁴⁸ Vgl. Ausführungen im Abschnitt III. 1. d).

(§ 30 Abs. 1 u. 3 SGB I, sog. Territorialitätsgrundsatz)¹⁴⁹. Den in diesem Sinne „ansässigen“ *Bürgern* wird sowohl der Sozialleistungsanspruch als auch die Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuer zuteil (§ 1 Abs. 1 S. 1 EstG). Die Einkommensteuer knüpft progressiv an der Leistungsfähigkeit i. S. d. zu versteuernden Einkommens an¹⁵⁰, während Sozialleistungen den Ausgleich einer geringen bzw. beeinträchtigten Leistungsfähigkeit bezwecken¹⁵¹. Beiderseits besteht kein originärer Gegenleistungscharakter¹⁵², d. h. Abgabepflicht und Sozialleistungsgewähr sind im Erwerbszustand der *Bürger* verortet. Sozialversicherungen nach dem SGB IV stellen primär auf die Versicherteneigenschaft der *Bürger* ab, die jedoch ebenso im (territorialen) Erwerb der *Bürger* wurzelt (§ 2 Abs. 2 SGB IV) und den solidarischen Charakter eines kollektiven Sozialsicherungssystems unterstreicht. Anders als bei steuerfinanzierten Sozialleistungen besteht hier ein konditionales Abhängigkeitsverhältnis zwischen Beitrag und Leistung, das immanent auf den Personenkreis der (Pflicht-)Versicherten beschränkt ist. Eine sachlich-zeitliche „Generationenidentität“ von leistungsempfangenden (A) und

¹⁴⁹ Die Begriffsdefinitionen von „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ in § 30 Abs. 3 SGB I entsprechen gleichlautend derer in den §§ 8 und 9 AO. Siehe auch Fn. **Error! Bookmark not defined.**

¹⁵⁰ Vgl. Einkommensteuertarife in Abhängigkeit der Höhe des zu versteuernden Einkommens in § 32a Abs. 1 EStG.

¹⁵¹ Siehe die Ausführungen im vorangehenden Abschnitt.

¹⁵² „[D]ie Erfüllung der öffentlichen Aufgaben [...] hat aber nicht den Charakter einer Gegenleistung des Abgabeberechtigten zugunsten des Abgabepflichtigen“, Entscheidung des Urteil des BVerfG vom 04.02.1958 2 BvL 31, 33/56, in: BVerfGE 7, 244, S. 244–265, hier S. 254.

leistungstragenden (B) *Bürgern* ist jedoch weder bei den beitrags- noch bei den steuerfinanzierten Sozialleistungen stets gegeben.

c) *Untersuchung der Anspruchs- und Strukturmerkmale von ausgewählten, beitragsfinanzierten Sozialleistungen*

aa) Renten und weitere Altersleistungen nach dem SGB VI

Das SGB VI regelt in den §§ 1 bis 8 den Kreis der (Pflicht-)Rentenversicherten und stellt mit § 33 als Übersichtsvorschrift die gesetzlichen Rentenarten in Deutschland enumerativ und abschließend nach ihrem übergeordneten Leistungsfall (Alter, verminderte Erwerbsfähigkeit oder Tod) dar¹⁵³. Leistungsträger ist nach § 23 SGB I die gesetzliche Rentenversicherung bzw. ihre (pflicht-)versicherten Mitglieder¹⁵⁴. Die der Rentenversicherung immanente, solidarische Beziehung zwischen anspruchsberechtigten Leistungsempfängern (A) und Beitragspflichtigen (B) dient hier dem Zweck der

¹⁵³ Nach § 33 Abs. 2 SGB VI gehören zu den *Renten wegen Alters* die Regelaltersrente, die Altersrente für langjährig Versicherte, die Altersrente für schwerbehinderte Menschen, die Altersrente für besonders langjährig Versicherte, die Altersrente für langjährig unter Tage beschäftigte Bergleute, die Rente wegen Arbeitslosigkeit oder nach Altersteilzeitarbeit sowie die Altersrente für Frauen. Zu den *Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit* (Abs. 3) zählen die Rente wegen teilweiser Erwerbsminderung, die Rente wegen voller Erwerbsminderung sowie die Rente für Bergleute. Die *Renten wegen Todes* umfassen nach Abs. 4 die kleine Witwenrente oder Witwerrente, die große Witwenrente oder Witwerrente sowie die Erziehungsrente und die Waisenrente.

¹⁵⁴ § 23 Abs. 1 SGB I stellt die beanspruchbaren Leistungen in der gesetzlichen RV (Nr. 1) bzw. in der Alterssicherung der Landwirte (Nr. 2) dar und Abs. 2 regelt die Zuständigkeit der entsprechenden Träger.

gemeinschaftlichen Existenzsicherung bei geminderter Erwerbsfähigkeit durch Alter oder Invalidität, wobei i. d. R. Beitrags- und Leistungsphase (ergo Altersgeneration A und B) zeitlich stark divergieren und – teils konträr – von Inflation, demografischer Entwicklung sowie allgemeiner (Beschäftigungs-)Konjunktur geprägt werden. Insofern besteht ein deutliches Generationengefälle zwischen A und B: Der leistungsrelevante Kausalzusammenhang besteht für A zwischen „seinem“ (erdienten) Leistungsanspruch und dem Eintritt „seines“ Leistungsfalls, d. h. Grund und Höhe der Rentenleistung entstehen mit „seiner“ Erfüllung der Mindestversicherungszeit und Erwerbstätigkeit sowie nach Maßgabe der weiteren Tatbestandsmerkmale, an die der gesetzliche (Renten-)Leistungsfall knüpft¹⁵⁵. Getragen wird diese Leistung jedoch durch B in zeitlich inkongruenter (vorgelagerter) Weise, d. h. das Beitragsvermögen des B ist bei Entstehung bereits durch den Anspruch des A belastet. In Abgrenzung zur privatüblichen Alterssicherung sieht die gesetzliche Rentenversicherung zudem keine mitgliederbezogene Risikotypisierung vor (z. B. mit Blick auf individuelle

¹⁵⁵ § 34 SGB VI stellt zunächst die allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen für alle Rentenarten dar, insb. das Erreichen der Mindestversicherungszeit (Wartezeit). Die §§ 35 ff. SGB VI nennen – vorbehaltlich etwaiger Sonderregelungen – die (weiteren) Anspruchsvoraussetzungen je Rentenart, z. B. § 35 SGB VI für die Regelaltersrente (Erreichen der Regelaltersgrenze mit Vollendung des 67. Lebensjahres). Die Höhe richtet sich nach standardisierten Vorgaben der § 64 ff. SGB VI (Rentenformel aus Zugangsfaktor/persönlichen Entgeltpunkten, Rentenartfaktor und aktuellem Rentenwert). Die Rentenleistung bzw. ihr Beginn bedarf grds. eines Antrags gemäß § 115 SGB VI.

Gesundheitsbeeinträchtigungen oder eine geschlechtsspezifische Lebenserwartung), was regelmäßig zu einer Unausgeglichenheit von Beitrag und Leistung führt, aber dem Sozialgedanken des solidarischen Versicherungswesens gerecht wird.

bb) Leistungen bei Krankheit nach den Bestimmungen des

SGB V

Nach § 1 SGB V hat das Sozialversicherungssystem der gesetzlichen KV „als Solidargemeinschaft [...] die Aufgabe, die Gesundheit der Versicherten zu erhalten, wiederherzustellen oder ihren Gesundheitszustand zu bessern“. Analog zur gesetzlichen RV erfolgt die staatliche Gesundheitsversorgung von Versicherten konzeptionell „durch [die] Erhebung von auf sozialen Ausgleich angelegten, einkommensbezogenen und damit nicht risikoäquivalenten Beiträgen“¹⁵⁶. (Pflicht-)Versicherte i. S. d. §§ 5 bis 10 SGB V haben gegenüber den leistungstragenden Krankenkassen (§ 21 SGB I) u. a. Anspruch auf Leistungen zur Verhütung von Krankheiten, betriebliche Gesundheitsförderung und Prävention arbeitsbedingter Gesundheitsgefahren (§§ 20 bis 24b SGB V) sowie auf Krankenbehandlung (§§ 27 bis 43c SGB V) und Krankengeld (§§ 44 bis

¹⁵⁶ Urteil des BVerfG vom 18.07.2005 2 BvF 2/01, in: BVerfGE 113, S. 167–273, hier S. 218.

51 SGB V)¹⁵⁷. Im Unterschied zur gesetzlichen RV richtet sich der Leistungsanspruch jedoch anlassbezogen nach der individuellen Gesundheitsdisposition des Einzelnen und es besteht sachlich wie zeitlich ein enger Zusammenhang zwischen Leistungsanspruch (A) und Beitragspflicht (B) – namentlich in der phasengleichen Aufrechterhaltung der gesundheitlichen Erwerbsfähigkeit (statt einer Alters- bzw. Existenzsicherung für die Zeit nach der Erwerbstätigkeit). Dementsprechend wird der Leistungsanspruch (A) in der KV nicht erst durch das Erreichen einer (beitragspflichtigen) Mindestversicherungszeit „erdient“, sondern bereits – und analog zur Beitragspflicht (B) – mit dem Eintritt der Versicherteneigenschaft i. S. e. ansässigen Erwerbs begründet. Es besteht insoweit eine sachliche wie zeitliche Generationenidentität.

d) Steuerlicher Kinderfreibetrag und Kindergeld zur Förderung der

Familie: Ausgestaltung und Anspruchsmerkmale

Nach Art. 6 Abs. 1 GG stehen Ehe und Familie „unter dem besonderen Schutze der staatlichen Ordnung“, woraus dem Staat eine verfassungsrechtliche Verantwortung für die (soziale) Absicherung von Familienexistenzen erwächst. In diesem Sinne soll der

¹⁵⁷ Eine vollständige Leistungübersicht findet sich in § 11 SGB V mit Verweis auf die einschlägigen, einzelgesetzlichen Bestimmungen.

sog. Familienleistungsausgleich einer Kindesbedingten Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit Rechnung tragen¹⁵⁸, um so „das Verfassungsgebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie zu beachten“¹⁵⁹. Hierzu sieht das EStG zwei Begünstigungswege vor, das monatlich gezahlte Kindergeld (§§ 61 ff. EStG) oder den Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG¹⁶⁰. Soweit sich der Freibetrag zur einkommensteuerlichen Befreiung des Existenzminimums eines Kindes nicht günstiger auswirkt als das Kindergeld, so wird letzteres von Amts wegen gewährt und ist insoweit Sozialleistung statt Steuervergütung. In beiden Fällen ist eine unbeschränkte Steuerpflicht¹⁶¹ und die

¹⁵⁸ Der Familienleistungsausgleich bewirkt gemäß § 31 S. 1 EStG, dass „[d]ie steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung [...] entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 [EStG] oder durch Kindergeld“ erfolgt.

¹⁵⁹ Urteil des BVerfG vom 04.12.2002 2 BvR 400/98, in: BVerfGE 107, 27, S. 27–58, hier S. 48, u. a. mit Verweis auf das Urteil des BVerfG vom 29.05.1960 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, in: BVerfGE 82, 60, S. 60–105, hier S. 90, wonach das Kindergeld unter dem „Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG“ steht und selbiger „den Staat zur Förderung der Familie verpflichtet und ihm jede Benachteiligung der Familie verbietet“.

¹⁶⁰ Nach dem BVerfG „steht es [dem Gesetzgeber] grundsätzlich frei, die Kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht zu berücksichtigen oder ihr statt dessen im Sozialrecht durch die Gewährung eines dafür ausreichenden Kindergeldes Rechnung zu tragen oder auch eine Entlastung im Steuerrecht und eine solche durch das Kindergeld miteinander zu kombinieren“, Urteil des BVerfG vom 08.06.2004 2 BvL 5/00, in: BVerfGE 110, 412, S. 412–446, hier S. 434, u. a. mit Verweis auf das Urteil des BVerfG vom 29.05.1960 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, a. a. O., hier S. 84.

¹⁶¹ Hierunter fällt neben der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG auch die unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag bzw. kraft Fiktion nach § 1 Abs. 3 EStG. Für beschränkt Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 4 EStG mit Einkünften nach § 49 EStG ist der Kinderfreibetrag nach § 50 Abs. 1 S. 3 EStG ausgeschlossen, selbiges gilt in analoger Weise gem. § 62 Abs. 1 EStG für das Kindergeld. Allerdings sieht das Bundeskindergeldgesetz (BKGG) als besonderer Teil des SGB (§ 68 Nr. 9 SGB, § 18 BKGG) auch für nicht unbeschränkt Steuerpflichtige Kindergeld, einen Kinderzuschlag und Leistungen für Bildung und Teilhabe als sozialrechtliche Leistungen vor, vgl. § 1 BKGG zur Anspruchsberechtigung. Aufgrund der fiskalwirtschaftlich höheren Bedeutung des Kindergelds als Steuervergünstigung i. S. d. EStG werden dessen Voraussetzungen hier vorrangig dargestellt.

Erfüllung weiterer Voraussetzungen – insbesondere das Kindschaftsverhältnis – zur Vollendung des Anspruchs erforderlich¹⁶². Im Gegensatz zu den beitragsfinanzierten Sozialleistungen liegt dem Leistungsanspruch hier aber keine solidarische (Pflicht-)Versicherung oder ein anderweitig (zweckgebundenes) Beitrags- und Leistungsverhältnis zugrunde: Der Begünstigungsanspruch nach § 32 Abs. 6 EStG geht mit der steuerlichen Abgabepflicht einher, d. h. es besteht ein sachlicher u. persönlicher Zusammenhang zwischen den Begünstigten des Kinderfreibetrags (A) und der steuerpflichtigen *Bürgerschaft* bzw. *Öffentlichkeit* (B). Dies gilt jedoch nicht für das Kindergeld als Sozialleistung und in beiden Fällen ist eine zeitliche Generationenidentität nur bedingt gegeben, denn dem Kindesbedingten Leistungs- bzw. Begünstigungsanspruch steht kein zeitkongruenter Steuer(mehr)beitrag gegenüber.

¹⁶² Für den Kinderfreibetrag gelten die Voraussetzungen des § 32 EStG, für das Kindergeld die §§ 62 ff. EStG (insb. Antragspflicht nach § 67 EStG). Hierfür ist u. a. das Kindschaftsverhältnis sowie festgelegte Altersgrenzen der Kinder unter Beachtung von Ausbildungsverhältnis und Erwerbstätigkeit maßgeblich, § 32 Abs. 1 bis 5 i. V. m. § 63 Abs. 1 S. 1 f. EStG.

2. Bilanzierung von Sozialverpflichtungen nach IPSAS 42 Social Benefits – Kritische Würdigung nach Maßgabe der EU GosB

a) *Vorgehen zur Würdigung von IPSAS 42 unter Beachtung des*

IPSAS-Rahmenkonzepts und der EU GosB

Mit Blick auf die Grundlagen der sozialen Sicherung in Deutschland ist eine nähere Betrachtung von bestehenden Rechnungslegungsvorgaben für Sozialleistungen geboten. Hierzu und in Anknüpfung an die RL 2011/85/EU¹⁶³ wird nachfolgend die „Eignung“ des im Abschnitt II. 1. c) bb) bbb) vorgestellten IPSAS-Regelwerks untersucht. Anhand dessen Standards zur Erfassung von Sozialleistungen (IPSAS 42)¹⁶⁴ lässt sich auch die Bedeutung, Reichweite und Umsetzung des IPSAS-Rahmenkonzepts nach Maßgabe der erarbeiteten EU GosB¹⁶⁵ beleuchten. Zu diesem Zweck erfolgt ein fortlaufender „Rückgriff“ auf einschlägige Vorgaben des IPSAS-Rahmenkonzepts und eine kritische Würdigung ihrer konsistenten Anwendung.

¹⁶³ Vgl. Ausführungen im Abschnitt II. 2.

¹⁶⁴ Vgl. IPSASB: IPSAS 42 Social Benefits (im Folgenden zitiert als IPSAS 42).

¹⁶⁵ Vgl. Ausführungen im Abschnitt II. 1. c) bb).

b) Zielsetzung von IPSAS 42 und konzeptionelle Untermauerung

- aa) Entscheidungsnützliche und rechenschaftsfähige Informationen über die soziale Absicherung von Bürgern

IPSAS 42 soll eine entscheidungsnützliche und rechenschaftsfähige Rechnungslegung über Sozialleistungen (*social benefits*), ihre Art und Hauptmerkmale sowie ihre finanzwirtschaftlichen Auswirkungen sicherstellen (IPSAS 42.1). „Sozialleistungen“ gelten hierbei definitionsgemäß als Geldtransfers an anspruchsberechtigte Personen bzw. Haushalte zur Minderung sozialer Risiken sofern sie auch den Bedürfnissen der Gesamtgesellschaft dienen (IPSAS 42.5). Gemäß IPSAS CF 2.7 sind sie als Transaktionen ohne (wertäquivalenten) Leistungsaustausch¹⁶⁶ einzuordnen und unterliegen so dem konzeptionellen Leitgedanken, dass weder steuerliche Abgaben noch öffentlich-rechtliche Leistungen einer unmittelbaren Einflussnahme der Steuerzahler unterliegen

¹⁶⁶ Das Rahmenkonzept (siehe u. a. IPSAS CF 2.7–2.9, IPSAS CF 5.31) bzw. die IPSAS selbst (siehe IPSASB: IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions und IPSASB: IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions zur Umsatzerfassung, im Folgenden zitiert als IPSAS 9 bzw. IPSAS 23) unterscheiden zwischen Transaktionen *mit* und *ohne* Leistungsaustausch. Zur Abgrenzung ist gemäß IPSAS CF 2.7 auf eine annähernde Gleichwertigkeit i. S. e. Wertäquivalenz der gegenseitigen Leistungen abzustellen. IPSAS CF 2.19 unterstreicht die vorherrschende Rolle von Transaktionen ohne Leistungsaustausch im öffentlich-rechtlichen Umfeld.

(IPSAS CF 2.9)¹⁶⁷. Das (bürgervertretende) *Parlament* und die *Regierung* sind die haushaltsrechtlichen Entscheidungs- und Verantwortungsträger bei sowohl der Abgaben- und Beitragserhebung als auch bei der Mittelverwendung für Sozialleistungen. In diesen Funktionen wird ihr Informationsbedarf unmittelbar durch eine entscheidungsnützliche Rechnungslegung unterstützt. Zur parlamentarischen Kontrolle sowie für die nicht bzw. nur gering entscheidungsbemächtigten *Bürger* bzw. *Öffentlichkeit* und ihr originäres Schutzbedürfnis bedarf es jedoch einer Rechenschaftsgrundlage. Denn nach dem IPSAS-Rahmenkonzept ergibt sich die Rechenschaftspflicht der adressierten *Regierung* aus ihrer Hauptaufgabe, den *Bürgern* Leistungen zum Erhalt und der Steigerung ihres Wohlergehens zu erbringen (IPSAS CF 2.7)¹⁶⁸.

- bb) Fehlende konzeptionelle Gewichtung der Adressatenbedürfnisse und problematische Entlastungskonzeption

Das IPSAS-Rahmenkonzept betont den Rechenschaftszweck mehrfach mit Blick auf die Verantwortung der *Regierung* zur effektiven bzw. effizienten Mittelverwendung

¹⁶⁷ Nach IPSAS CF 2.9 kann für die *Bürger* lediglich eine Möglichkeit der Einflussnahme durch Wahlentscheidungen oder Äußerungen an gewählte Vertreter bzw. Regierungsbeamte bestehen. Freiwilligen Mittelgebern (z. B. Spenden-/Kreditgeber) oder dem *Parlament* als Legislativgewalt kommt nach IPSAS CF 2.9 hingegen „unter gewissen Umständen“ eine Entscheidungs- und damit Einflussbefugnis zu.

¹⁶⁸ Vgl. zum Adressatenkreis und der konzeptionellen Zielsetzung der IPSAS allgemein Abschnitt II. 1. c) bb) bbb).

und ihre diesbezügliche Entlastung (IPSAS CF 2.8, 2.10, 2.14 und 2.24)¹⁶⁹. Es weist dabei enge Parallelen zum Rahmenkonzept der IFRS (IFRS CF 1.4 und 1.22)¹⁷⁰ und eine mögliche Orientierung am gesellschaftsrechtlichen Entlastungsvorgang bei kaufmännischen Unternehmen auf¹⁷¹. Fraglich ist aber, ob die entlastende Rechenschaftslegung zur Beurteilung einer „regierenden“ Geschäftsführung dem Transparenzbedarf der *Bürger* gerecht wird: Die Legislaturperiode des *Parlaments* bzw. die Amtszeit der *Regierung* steht in keinem zeitkongruenten Verhältnis zur (laufenden) Entstehung öffentlicher Vermögens- und Schuldverhältnisse, deren Ursprung regelmäßig – insbesondere im Sozialrecht – in Rechtsetzungs- oder Exekutivakten vorangegangener Perioden begründet ist. Ebenso kann eine bürgergenerationenübergreifende Betrachtung künftiger Vermögens- und Schuldverhältnisse nicht auf eine zeitlich begrenzte Exekutivverantwortung beschränkt werden. Zwar schließt die haushaltsrechtliche Entlastung der *Regierung* den parlamentarischen Überwachungs- und Kontrollprozess im

¹⁶⁹ Vgl. zur parlamentarischen Kontrolle des Haushaltsvollzugs Abschnitt II. 1. a) aa) bbb).

¹⁷⁰ Das IFRS-Rahmenkonzept verweist in den zitierten Grundlagen zur Zwecksetzung der IFRS auf deren unterstützende Funktion zur (entlastenden) Beurteilung der Aufgabenerfüllung und Verantwortung (Stewardship) der Geschäftsführung. IPSAS CF 2.14 verweist in diesem Kontext nahezu wortgleich zu IFRS CF 1.22 auf die finanzwirtschaftliche Rechnungslegung der *Regierung* zur Beurteilung der Geschäftsführung und ihrer Mittelverwendung („The extent to which management has discharged its responsibilities for safekeeping and managing the resources of the entity“).

¹⁷¹ In Deutschland regelt § 120 AktG die Entlastung von Vorstand und Aufsichtsrat der AG durch die Hauptversammlung, § 46 Nr. 5 GmbHG zählt die Entlastung der GmbH-Geschäftsführer zum Aufgabenkreis der Gesellschafter(-versammlung).

Haushaltszyklus formell ab. Eine bürgerseitige Entlastung bzw. ein vergleichbarer Akt der Rechenschaft zugunsten der transparenten, responsiven Volksvertretung besteht (formell) jedoch nicht. Unter Verweis auf entsprechende Eingebungen¹⁷² greift das IPSASB diesen Aspekt in seiner Entscheidungsbegründung zum Rahmenkonzept explizit auf (IPSAS CF BC 2.3), bekräftigt aber die Rechenschaftspflicht der *Regierung* gegenüber Leistungsempfängern und Mittelgebern (bzw. ihren Vertretern) und ihre diesbezügliche Entlastung auf der Grundlage entscheidungsnützlicher Informationen (IPSAS CF BC 2.4). Es sei bei der Standardsetzung jedoch eine entsprechende Gewichtung des unterschiedlichen Informationsbedarfs der Adressaten erforderlich (IPSAS CF BC 2.5), die im Folgenden anhand von IPSAS 42 näher zu untersuchen ist.

c) *Anwendungsbereich und abgrenzende Definition des Bilanzierungsgegenstands „Sozialleistungen“ nach IPSAS 42*

IPSAS 42 enthält Grundsätze und Vorgaben zu Ansatz, Bewertung und Darstellung

¹⁷² IPSAS CF BC2.3 führt diesbezüglich unterschiedliche Auffassungen aus den Kommentierungen zum ersten Exposure Draft des Rahmenkonzepts (IPSASB: ED 1: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority and Scope; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity, New York 2010) an: Die nunmehr im Rahmenkonzept verankerte „Entlastungskonzeption“ zielt auf die mittelgebende *Regierung* als Primäradressaten ab und nicht explizit auf die Informationsbedürfnisse von *Bürgern*, *Öffentlichkeit* oder gesetzgebenden bzw. regierungsüberwachenden *Parlamenten*. Die Berücksichtigung aller Adressatenbedürfnisse sei nach „manchen“ Auffassungen ohnehin nicht möglich, die Fokussierung auf eine einzelne Adressatengruppe – die *Regierung* als Mittelgeber – würde dem IPSASB hingegen eine „schärfere“ Abstimmung auf deren Informationsbedarf gestatten.

von Aufwendungen und Schulden für Sozialleistungen und soll die Abschlussadressaten dabei unterstützen, Art und Ursprung dieser Leistungen mit ihren finanziellen Auswirkungen beurteilen zu können (IPSAS 42.2). Finanzinstrumente bzw. Arbeitnehmerleistungen, die von IPSAS 41 bzw. IPSAS 39 adressiert werden, fallen nicht in den Anwendungsbereich von IPSAS 42 (IPSAS 42.4(a)–(b))¹⁷³. Weiterhin erfasst der Standard keine Versicherungsverträge „die in den Anwendungsbereich einschlägiger (inter-)nationaler Rechnungslegungsvorgaben für Versicherungsverträge“ fallen (IPSAS 42.4(c))¹⁷⁴. Insoweit bestätigt IPSAS 42 lediglich die konzeptionelle Auffassung von Sozialleistungen als Transaktionen ohne (wertäquivalenten) Leistungsaustausch. Die Definition nach IPSAS 42.5 beschränkt die sachliche Begriffsreichweite zusätzlich auf Geldleistungen, d. h. öffentliche Dienstleistungen wie die Notfall- und Krankenhausversorgung werden – auch im Falle der Beitragsfinanzierung im solidarischen Sozialversicherungswesen¹⁷⁵ – nicht als Sozialleistungen von IPSAS 42

¹⁷³ Als Beispiele nennt IPSAS 42.AG1 Pensionszusagen im Anwendungsbereich von IPSAS 39 Employee Benefits sowie konzessionäre Darlehen (z. B. Studierendenkredite), die unter IPSAS 41 Financial Instruments fallen.

¹⁷⁴ Diese Abgrenzung ist auf den sog. „Insurance Approach“ nach IPSAS 42.26–28 zurückzuführen, der im Abschnitt III. 2. e) weiter thematisiert wird. IPSAS 42.AG8 begründet diese Trennung unter Verweis auf die Definition von Sozialleistungen nach IPSAS 42.5, wonach diese den Bedürfnissen der Gesamtgesellschaft dienen und somit keine individuellen bzw. gruppenspezifischen Versicherungsverträge umfassen – auch wenn soziale Risiken i. S. v. IPSAS 42.6 abgedeckt werden.

¹⁷⁵ Siehe hierzu Abschnitt III. 1.

erfasst¹⁷⁶. Der persönliche Anwendungsbereich der Sozialleistungen i. S. v. IPSAS 42.5 beschränkt sich auf „eindeutig bestimmte Personen/Haushalte, die den Zugangsbedingungen [für Sozialleistungen] entsprechen“¹⁷⁷ und greift damit der Passivierungsvoraussetzung von IPSAS 42.9 vor („Verpflichtungsbegründendes Ereignis der Vergangenheit ist die Erfüllung aller Anspruchsvoraussetzungen durch Begünstigte zum Erhalt einer Sozialleistungszahlung“). Sachlich muss die Leistung eine Minderung sozialer Risiken bezwecken, wobei „soziale Risiken“ als Ereignisse oder Umstände definiert sind, die sich konkret auf Personen oder Haushalte beziehen und sich auf diese negativ als Zusatzbelastung oder Einkommensminderung auswirken wie z. B. Alter, Gesundheit, Armut oder Arbeitslosigkeit (IPSAS 42.5)¹⁷⁸. Gleichsam muss die Sozialleistung „den Bedürfnissen der Gesamtgesellschaft“ dienen, d. h. in solidarischer Weise dem Allgemeinwohl und nicht nur einer Einzelperson bzw. abgegrenzten Personengruppe zugutekommen (IPSAS 42.5). Da die beiden letztgenannten Abgrenzungen dem Zweck und Charakter öffentlich-rechtlicher Sozialleistungen bereits

¹⁷⁶ Als veranschaulichende Beispiele zur negativen Abgrenzung von Geldleistungen werden in IPSAS 42.IE1–IE25 neben der Basisgesundheitsversorgung auch das staatliche Verteidigungswesen und etwaige Wiederaufbauleistungen nach Katastrophenfällen genannt.

¹⁷⁷ Hieran knüpft IPSAS 42.9 schließlich auch die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen als „vergangenes Ereignis“ i. R. d. Ansatzvoraussetzungen, siehe Abschnitt III. 2. d) ccc) zur kritischen Würdigung.

¹⁷⁸ Zur Abgrenzung nennen die Anwendungsleitlinien des IPSAS 42 Unterstützungsleistungen als Folge von Erdbeben (IPSAS 42.AG10), deren Risiko geografischer statt sozialer Natur ist.

weitgehend gerecht werden¹⁷⁹, lässt das vorliegende Gesamtbild an Definitionsmerkmalen eine deutlich spezifische und z. T. redundante Eingrenzung des Sozialleistungsbegriffs erkennen¹⁸⁰. Dies ist nach der Entscheidungs begründung des IPSASB¹⁸¹ u. a. auf eine – letztlich nur bedingt gelungene – Angleichung an die GFS¹⁸² sowie auf eine verfahrensbedingte, jedoch „künstlich“ anmutende Abgrenzung von allgemein zugänglichen öffentlichen Leistungen¹⁸³ zurückzuführen.

¹⁷⁹ Siehe hierzu Abschnitt III. 2. a).

¹⁸⁰ Eine tabellarische Übersicht in den Einführungsleitlinien zu IPSAS 42 (IPSAS 42.IG2) verdeutlicht die kategorische Einordnung von Sozialleistungen im Kontext zu anderen IPSAS und den GFS sowie zu allgemein zugänglichen und kollektiven öffentlichen Dienstleistungen, die Gegenstand des laufenden IPSASB Standardsetzungsprojekts für „Aufwendungen ohne Leistungsaustausch“ sind (IPSASB: Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses (Consultation Paper), New York 2017). Siehe auch Fn. 183.

¹⁸¹ Nach IPSAS 42.BC2–BC33 und der darin wiedergegebenen Projekthistorie von IPSAS 42 waren Anwendungsbereich und Definition der Sozialleistungen Gegenstand reger Diskussion und Überarbeitung i. R. diverser IPSASB Projekte bis zur Veröffentlichung des Standards im Januar 2019.

¹⁸² IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (im Folgenden zitiert als: IPSAS 19) enthält in seiner seit 2002 vom IPSASB veröffentlichten Fassung eine abgrenzende Beschreibung für Sozialleistungen, die auch nichtmonetäre Leistungen umfasst und auf die sozialpolitische Zielsetzung der Regierung abstellt (IPSAS 19.7). Der auf IAS 37 (IASB: IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, hier und im Folgenden zitiert als IAS 37) zurückgehende Standard schließt Sozialleistungen jedoch explizit von seinem Anwendungsbereich aus (IPSAS 19.1 (a)). Zur Entwicklung eines IPSAS konkret für Sozialleistungen sollte mit einem Aufruf zur Stellungnahme („Invitation to Comment“) des IFAC in 2004 u. a. zunächst die Reichweite öffentlicher Sozialleistungen in Anlehnung an die GFS abgesteckt werden, IPSAS 42.BC2–C4 sowie IPSAS 42.BC15–BC18. Zur Angleichung an die GFS siehe Abschnitt III. 1. d) bb) ccc). Die finale Fassung des IPSAS 42 teilt nun zwar das Definitionskonzept der „Absicherung vor sozialen Risiken“ mit den GFS, beschränkt in Abweichung davon aber seinen Anwendungsbereich auf Geldleistungen. Siehe hierzu auch IPSAS 42.IG8 und Abschnitt „Comparison with GFS“ in IPSAS 42.

¹⁸³ Begleitend zur ITC „Accounting for Social Policies of Governments“ wurde seitens IFAC und PSC mit der ITC „Accounting for Non-exchange Revenue“ (2004) an der Entwicklung von Bilanzierungsgrundsätzen für Umsätze ohne Leistungsaustausch (insb. aus Steuern) gearbeitet, siehe IFAC/PSC: Public Sector Committee Update 11 vom April 2004, hier S. 5. Eine Definition für Transaktionen ohne Leistungsaustausch ist nunmehr in IPSAS 23.7 auf Grundlage des IPSASB: Consultation Paper – Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses vom 22.08.2017, hier S. 18 enthalten. Die darauf ebenfalls basierende Entwicklung des korrespondierenden IPSAS für Aufwendungen ohne Leistungsaustausch ist bis dato (Stand: August 2023) noch ausstehend. In IPSAS 42.BC14 verweist das IPSASB auf eine entsprechende Spezifizierung des Anwendungsbereichs für Sozialleistungen in IPSAS 42 zugunsten einer besseren Steuerung beider Projekte. IPSAS 42.BC21 (c) bestätigt insoweit die „künstliche“ Abgrenzung zwischen Sozialleistungen und Aufwendungen ohne Leistungsaustausch.

d) *Ansatz von Sozialleistungsverpflichtungen nach IPSAS 42 unter Beachtung des IPSAS-Rahmenkonzepts*

aa) Beschränkte Anwendbarkeit des konzeptionellen Schuld- und Vermögensbegriffs im „allgemeinen Ansatz“ nach IPSAS 42

IPSAS 42 sieht zwei Bilanzierungsvorgehen für Sozialleistungen vor: Den „allgemeinen Ansatz“ (IPSAS 42.6–25) sowie den „Versicherungsansatz“ (IPSAS 42.26–31)¹⁸⁴.

Der allgemeine Ansatz knüpft an der Entstehung einer Verbindlichkeit nach dem im Rahmenkonzept definierten Schuldbegriff an: Zur Bilanzierung bedarf es einer „gegenwärtige[n] Verpflichtung [...], die zu einem Abfluss von Mitteln führt und auf ein Ereignis der Vergangenheit zurückgeht“ (IPSAS CF 5.14, IPSAS 42.6(a))¹⁸⁵. Der „Mittelabfluss“ ist für Sozialleistungen i. S. v. IPSAS 42 definitionsbedingt auf Geldleistungen beschränkt¹⁸⁶, d. h. die konzeptionelle Begriffsreichweite der *Mittel*, die

¹⁸⁴ Der in IPSAS 42 bestimmte „allgemeine Ansatz“ wurde in IPSAS ED 63 noch als „Verpflichtendes-Ereignis-Ansatz“ bezeichnet, siehe ED 63.13-35 sowie IPSAS 42.BC34. Mit dem Consultation Paper *Recognition and Measurement of Social Benefits* des IPSASB wurden ursprünglich drei mögliche Ansatzmethoden vorgestellt: Der „Verpflichtendes-Ereignis-Ansatz“, der „Versicherungsansatz“ sowie der „Sozialvertrag-Ansatz“. Letzterer wurde laut Entscheidungsbegründung des IPSASB (ED 63.BC23–BC28) seit der Konsultation nicht weiterverfolgt, da dessen Inkonsistenz mit dem Rahmenkonzept zur einer Nichterfassung von dort definierten Verbindlichkeiten führe und so keine entscheidungsnützliche bzw. rechenschaftsfähige Rechnungslegung gewährleistet sei. Siehe zum Versicherungsansatz Abschnitt III. 2. e).

¹⁸⁵ Der Verbindlichkeitsbegriff entspringt dem IFRS-Rahmenkonzept (IFRS CF 4.26 in seiner aktuellen Fassung bzw. IFRS CF 49(b) a. F.) und damit einer kapitalmarktorientierten Schuldenkonzeption.

¹⁸⁶ Siehe Abschnitt III. 2. c).

nach IPSAS CF 5.7 jegliche Ressourcen mit „Leistungspotenzial“ oder einer „Möglichkeit zur Erzeugung wirtschaftlicher Vorteile“ umfasst, gelangt hier nicht zur Anwendung¹⁸⁷. Eine Einschränkung erfährt damit auch die konzeptionelle Analogie zum Begriff des Vermögens („Mittel, die gegenwärtig [...] aufgrund eines Ereignisses der Vergangenheit beherrscht werden“, IPSAS CF 5.6), so dass ein sachliches Missverhältnis zwischen bilanziell vorhandenen (Vermögens-)Mitteln laut Rahmenkonzept und abfließenden Mitteln für die Erbringung von Sozialleistungen i. S. v. IPSAS 42 besteht.

bb) Verpflichtungskonzeption in IPSAS 42 zur Konkretisierung
des bilanziellen Passivierungszeitpunkts

aaa) Konzeptionelle Anhaltspunkte zur Bestimmung einer gegenwärtigen Verpflichtung im öffentlichen Umfeld

Die Passivierungsvoraussetzung der „gegenwärtigen Verpflichtung“ ist kausal mit einem „vergangenen Ereignis“ verbunden, der „Mittelabfluss“ konkretisiert dagegen den erforderlichen (künftigen) Belastungscharakter der Verpflichtung. Eine

¹⁸⁷ IPSAS 42.BC108 führt diese innere Inkonsistenz auf eine terminologische Angleichung an das Rahmenkonzept zurück, enthält jedoch keine weitere Klarstellung.

gegenwärtige Verpflichtung kann laut Rahmenkonzept rechtlich oder nicht-rechtlich bindender Natur sein¹⁸⁸, maßgeblich sei der „Verpflichtungsgehalt“ als Ausdruck einer nur geringfügig bzw. nicht realistischen Entziehungsmöglichkeit vor dem Mittelabfluss (IPSAS CF 5.15). Diese Konzeption gilt analog nach IFRS (insb. IAS 37), deren Rahmenkonzept eine Verpflichtung grundsätzlich als Schuld gegenüber anderen Parteien bzw. Dritten ansieht (IFRS CF 4.29). Für den öffentlichen Sektor sieht das IPSAS-Rahmenkonzept Konkretisierungen vor, u. a. dass die Hoheitsgewalt einer *Regierung* per se nicht als Entziehungsmöglichkeit vor rechtlichen Verpflichtungen zu werten sei (IPSAS CF 5.22)¹⁸⁹ oder faktische Verpflichtungen bereits aus politischem Zwang oder konkreten Haushaltsversprechen erwachsen können (IPSAS CF 5.25–26)¹⁹⁰. Nach IPSAS CF 5.23 kann zudem auch ohne durchsetzbaren Rechtsanspruch

¹⁸⁸ Mit der konzeptionellen Abgrenzung von „rechtlich bindenden Verpflichtungen“ und „nicht rechtlich bindenden Verpflichtungen“ wird das Verpflichtungsumfeld des öffentlichen Sektors nur näherungsweise erfasst: Einerseits gehen rechtsverbindlichen Vorschriften regelmäßig parlamentarische Entscheidungsprozesse oder politische Programmankündigungen ohne rechtlichen Bindungscharakter voraus, andererseits mag sich der Verpflichtungsgehalt – ob rechtlicher oder faktischer Natur – erst unter weiteren (Folge-)Umständen konkretisieren. Dies unterstreicht die Entscheidungsbegründung in IPSAS CF BC5.19–27 und die dortige Abwägung von „bedingten“ und „bedingungslosen“ Verpflichtungen, „Bereithaltungsverpflichtungen“ und „Leistungsverpflichtungen“. Der Begriff der faktischen Verpflichtung aus den IFRS (*constructive obligation*) sei laut IPSASB nur schwierig für den öffentlichen Sektor übertrag- und interpretierbar (IPSAS CF BC5.19).

¹⁸⁹ In seiner weiteren Entscheidungsbegründung zum Rahmenkonzept stellt das IPSASB fest, dass die Hoheitsmacht der *Regierung* (insb. die Möglichkeit zur Einflussnahme auf Rechtsvorschriften) keine generelle Entziehungsmöglichkeit darstellt. Dies würde vor dem Hintergrund staatlicher Kreditausfälle im letzten Jahrhundert der Zwecksetzung der Rechnungslegung widersprechen (IPSAS CF BC5.36).

¹⁹⁰ Mit der parlamentarischen Verabschiedung von Haushaltsgesetzen kommt dem „faktischen“ Haushaltsversprechen bereits rechtliche Bindungswirkung zu, siehe hierzu Abschnitt II. 1. a) und Fn. 188.

eine Verpflichtung gegeben sein, wenn aufgrund bisheriger Verwaltungspraxis oder Politik eine berechnete (Leistungs-)Erwartung gegenüber Dritten erzeugt wurde. Wie und wann sich der Verpflichtungsgehalt jedoch konkret gegenüber bzw. im Sinne der *Bürger* als mittelgebende und leistungsempfangende Abschlussadressaten ausdrückt, lässt das Rahmenkonzept offen. Selbiges gilt für den funktionalen (Selbst-)Bindungsgehalt öffentlich-rechtlicher Bestimmungen für *Parlament* und *Regierung*. Die Entscheidungsbegründung des IPSASB (IPSAS CF.BC5.31) verweist zwar im Kontext von Sozialprogrammen auf einen konsistenzgefährdenden Subjektivitätsgrad bei der Ermittlung von „verpflichtenden Erwartungshaltungen“ und IPSAS CF 5.24 sieht entsprechende Anhaltspunkte für die Verpflichtungsentstehung vor – vom Wahlversprechen über die Bekanntgabe des (Sozial-)Programms bis zu dessen Aufnahme und Absegnung im Haushaltsplan. Eine abschließende, konkretisierende Vorgabe enthält das Rahmenkonzept jedoch nicht¹⁹¹. Für Sozialleistungen wäre folglich zu bestimmen, wann die zugrundeliegende Gesetzgebung und die parlamentarische Verabschiedung des Haushaltsplans i. V. m. der bisherigen Leistungspraxis eine verpflichtende

¹⁹¹ Im Zuge der Erwägungen zu möglichen Verpflichtungsarten (siehe Fn. 188) verweist das IPSASB in IPSAS CF BC5.21, .24, .25 und .27 auf eine abschließende Konkretisierung in den jeweiligen Einzelstandards „im Einklang mit den Grundsätzen im Rahmenkonzept“ (IPSAS CF BC5.25).

Wirkung entfaltet und somit der entscheidungsnützliche bzw. rechenschaftsfähige Passivierungszeitpunkt gegeben ist.

bbb) Konkretisierung eines verpflichtungsbegründenden Ereignisses für „die nächste Sozialleistungszahlung“

Die konzeptionelle Passivierungsvoraussetzung eines vergangenen, verpflichtungsbegründenden Ereignisses erfordert die Konkretisierung dessen Eintritts in einzelnen IPSAS. Die Beschränkung auf ein singuläres Ereignis verlangt dabei grundsätzlich die Auswahl bzw. Fixierung *eines* konkreten Zeitpunkts, ab dem die Verpflichtung ihren verbindlichen Schuldgehalt entfaltet¹⁹². Für die Gewähr von Sozialleistungen bestimmt IPSAS 42.9 hierfür die „Erfüllung aller Anspruchsvoraussetzungen durch den Leistungsempfänger zum Erhalt einer Sozialleistungszahlung“ und führt in seinen Anwendungsleitlinien (IPAS 42.AG11–AG14) beispielhafte Sozialkriterien zur Bestimmung dieses Zeitpunkts auf, u. a. das Erreichen des Rentenalters für Altersversorgungsbezüge (IPSAS 42.AG12 (a)). Für die fortlaufende Beurteilung nennen IPSAS 42.AG11 und AG14 als Hilfskriterium das regelmäßig für Sozialleistungen bestehende

¹⁹² Vgl. hierzu die in IPSAS 42.BC43–BC70 dargestellten Erwägungen zur Entscheidungsfindung über ein „verpflichtende Ereignis“ als verbindlicher Passivierungszeitpunkt.

Erfordernis „am Leben zu sein“ und betonen dessen Relevanz für die Gewähr der nächsten Sozialleistungszahlung. IPSAS 42.9 legt überdies fest, dass die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen für jede Zahlung ein separates Ereignis darstellt.

ccc) Kritische Würdigung des verpflichtungsbegründenden

Ereignisses nach IPSAS 42.9

i) Vernachlässigung der konzeptionell vorgesehenen,

faktischen Verpflichtungsentstehung

Die ansatzbegründende Definition des verpflichtungsbegründenden Ereignisses nach IPSAS 42.9 lässt sich nur begrenzt mit dem Rahmenkonzept und den dortigen Bestimmungen zur Verbindlichkeitspassivierung vereinbaren¹⁹³: Mit der Folgebildung des „Leistungsanspruchs“ an eine Zahlung wird nicht nur der Sozialleistungsbegriff (erneut¹⁹⁴) auf Geldleistungen beschränkt, sondern die Verpflichtungsentstehung gänzlich auf die individuelle Beanspruchung durch den leistungsempfangenden

¹⁹³ Nach IPSAS 42.BC47–BC49 erlangte die Konsistenz mit dem Rahmenkonzept Vorrang gegenüber der ursprünglich beabsichtigten Angleichung der Ansatz- und Bewertungsvorgaben an die GFS (vgl. Abschnitt II. 2. d) bb) ccc). Letzteres sei laut IPSASB für den „allgemeinen Ansatz“ ohnehin aufgrund der festgestellten Bandbreite möglicher Passivierungszeitpunkte implizit ausgeschlossen, da nach GFS Aufwendungen für Sozialleistungen erst mit der Fälligkeit ihrer Zahlung erfasst würden (IPSAS 42.BC48).

¹⁹⁴ Siehe hierzu Abschnitt III. 2. c) und III. 2. d) aa).

Bürger verlagert. Eine mögliche, ggf. zuvor entstehende faktische Verpflichtung gemäß der konzeptionellen Anhaltspunkte wird damit für Sozialleistungen ausgeschlossen und ihre Abgrenzung als rechtlich (nicht) bindende Verpflichtungen obsolet. Der transaktionsspezifischen Eingrenzung des Anwendungsbereichs folgt so eine transaktionsspezifische Formalisierung des Passivierungszeitpunkts nach dem Vorbild einer zivilrechtlichen Leistungsstruktur, wonach der *Bürger* einen gläubigerähnlichen Rang als anspruchsberechtigter Zahlungsempfänger erfährt. Eine potenzielle haushaltspolitische oder gesetzliche Bindungswirkung i. V. m. vergangenheitsbestätigten Inanspruchnahmen bleibt dabei gänzlich außer Acht, d. h. die Passivierung von Sozialleistungsverpflichtungen hat die gesetzlich intendierte und im Haushaltsplan verabschiedete Leistungsgewähr bis zur Zahlungsberechtigung des einzelnen *Bürgers* „abzuwarten“.

- ii) Hilfskriterium „am Leben sein“ zur Beschränkung
von Verpflichtungsansatz und -höhe

Mit der Anknüpfung an die rechtlichen Anspruchsmerkmale für Sozialleistungszahlungen nimmt IPSAS 42 grundsätzlich eine konkretisierende Objektivierung des

Verpflichtungsansatzes vor, d. h. etwaige Ermessensspielräume für den Passivierungszeitpunkt werden unabhängig der Sozialleistungsart formalrechtlich begrenzt¹⁹⁵. Das vom IPSASB hierzu in den Anwendungsleitlinien zu IPSAS 42 ergänzte Hilfskriterium „am Leben sein“ erscheint zunächst überflüssig, denn die Rechts- und damit Anspruchsfähigkeit der *Bürger* endet generell mit ihrem Tode.¹⁹⁶ Doch das IPSASB nennt das „Lebendkriterium“ und seine erforderliche Beurteilung explizit im Kontext „fortlaufender Anspruchsvoraussetzungen“ und ihre zur Passivierung erforderliche Erfüllung „zum Erhalt der nächsten Sozialleistungszahlung“ (IPSAS 42.AG11–AG12)¹⁹⁷. Demgemäß erfolgt bereits im (Erst- und Folge-)Ansatz eine Beschränkung der bilanzierungsfähigen Verpflichtungshöhe für personenbezogene Sozialleistungen und in Abhängigkeit ihrer Auszahlungshäufigkeit und -höhe. Der Standard selbst sichert dieses Ansatzvorgehen mit der Vorgabe, dass jeder erfüllte Zahlungsanspruch ein separates verpflichtungsbegründendes Ereignis darstellt (IPSAS 42.9) und folglich zu jedem Abschlusszeitpunkt (neu) zu beurteilen ist.

¹⁹⁵ Siehe zum Objektivierungserfordernis in der Rechnungslegung auch Abschnitt II. 1. b) cc).

¹⁹⁶ Vgl. IPSAS 42.AG14, wonach auch etwaige Regelungen zur Rechtsnachfolge und die Identität des Leistungsempfängers, insbesondere bei Kinder- oder Hinterbliebenenleistungen, zu beachten sind.

¹⁹⁷ IPSAS 42.AG11 führt auch den Wohnsitz als fortlaufendes Kriterium auf.

- iii) Konsistenzgefährdende Unbestimmtheit des Unentziehbarkeitstheorems
 - a. Fehlende Konkretisierung der konzeptionell bedachten Unentziehbarkeit für Parlament und Regierung

Mit dem als „Ereignis“ vorausgesetzten Zahlungsanspruch des (lebenden) Leistungsempfängers bestätigt IPSAS 42 das Bestehen einer Sozialverpflichtung dem Grunde nach, wie es das Rahmenkonzept für ungewisse Vermögen oder Schulden unter Verweis auf ihre Definition vorsieht (IPSAS CF 6.5). In Abgrenzung zur Bewertungunsicherheit ist hier die (potenzielle) Inanspruchnahme an sich gegenständlich, d. h. „ob“ eine Verpflichtung besteht und eine Entziehbarkeit vom Mittelabfluss grundsätzlich ausgeschlossen bzw. unwahrscheinlich ist¹⁹⁸. Dabei verbleibt für die „geringfügige“ oder „nicht realistische“ Entzugsmöglichkeit ein kognitiver Ermessensrahmen, der sich beim Ansatz von Rückstellungen nach IPSAS 19 als „wahrscheinlich erforderlicher Mittelabfluss“ fortsetzt (IPSAS 19.22(b)) und sich auch im korrespondierenden

¹⁹⁸ Siehe hierzu Abschnitt III. 2. d) aa) und bb) aaa).

Standard der IFRS (IAS 37.14) sowie in deren Rahmenkonzept wiederfindet (IFRS CF 4.27(b), 4.36–4.41). Dort erfolgt zwar eine quantitative Konkretisierung („ein Mittelabfluss [...] gilt als wahrscheinlich, wenn dessen Eintritt wahrscheinlicher ist als der Nichteintritt“, IPSAS 19.31 und IAS 37.23) unter der Bedingung, dass die Verpflichtung unabhängig von künftigen (Unternehmens-)Handlungen besteht, der Mittelabfluss vom Bilanzierenden selbst also nicht vermieden werden kann (IPSAS 19.27, IAS 37.19). Dabei herrscht jedoch eine den IFRS inhärente kaufmännische Sichtweise vor, die sich offenkundig in nahezu wortgleichen Ausführungen und z. T. identischen Anwendungsfällen in IAS 37 und IPSAS 19 ausdrückt¹⁹⁹. Eine Konkretisierung der Entziehbarkeit aus konzeptioneller Zweck- und Adressatensicht der IPSAS erfolgt nicht. IPSAS 19 stellt lediglich für öffentliche Kollektiv- und Individualdienstleistungen fest, dass bis zum Zeitpunkt ihrer Erbringung (Inanspruchnahme) keine passivierungsfähige Verpflichtung gegeben ist – das politische Vorhaben, die Bewilligung der Leistungen im Haushaltsplan oder einschlägige Gesetzesvorgaben reichen demnach zur Begründung einer Rückstellung nicht aus (IPSAS 19.AG11–AG17). Für

¹⁹⁹ Vgl. die Vorgaben zu Restrukturierungs- bzw. Stilllegungsverpflichtungen in IAS 37.70 und IPSAS 19.81, die gleichsam von einer betriebsökonomischen Auffassung über die Fortführung einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit geprägt sind.

Sozialleistungen sieht IPSAS 42 hingegen keine weitere Beurteilung der Entziehbarkeit vor, der Mittelabfluss wird dort als gegebene (Rechts-)Folge des verpflichtenden Ereignisses – dem Erreichen des Zahlungsanspruchs durch den Leistungsempfänger – behandelt und insoweit „gesichert“ (IPSAS 42.6(a) und 42.7). Die konzeptionell bedachte, politische Unentziehbarkeit der *Regierung*²⁰⁰ sowie der staatsseitige Verpflichtungsgehalt aus öffentlich-rechtlichen Gesetzesvorgaben und den parlamentarischen Haushaltsbeschlüssen bleiben damit unbestimmt. Gänzlich unbedacht in Rahmenkonzept und IPSAS 42 ist auch das Ausmaß, in dem *Bürger* und deren Haushalte von bestimmten Sozialleistungen abhängig sind sowie die möglichen politischen Folgen ihrer Änderung²⁰¹.

b. Fragliche Übertragbarkeit des IFRS Passivierungsverbots für Selbstverpflichtungen

Die Beurteilung der Unentziehbarkeit im öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsumfeld ist maßgeblich von der Externalisierung des Schuldbegriffs abhängig: Das IPSAS-Rahmenkonzept sieht einerseits eine Außenverpflichtung als erforderlich für die

²⁰⁰ Vgl. Ausführungen im Abschnitt III. 2. d) bb) aaa).

²⁰¹ Vgl. IPSASB: Consultation Paper – Recognition and Measurement of Social Benefits vom Juli 2015, hier Rz. 4.21 (a).

Annahme einer Verbindlichkeit an, obgleich sie rechtlicher oder nicht-rechtlicher Natur ist – der Bilanzierende kann nach IPSAS CF 5.18 grundsätzlich nicht „gegenüber sich selbst verpflichtet“ sein. An anderer Stelle (IPSAS CF 5.26) werden jedoch wirtschaftlich- oder politisch zwingende Gründe als mögliche Verpflichtungsumstände genannt, aufgrund derer eine nur geringfügige oder unrealistische Entzugsmöglichkeit bestehen kann. Die beanspruchende (Gegen-)Partei muss nicht bekannt sein und die Verpflichtung kann sich auch gegenüber der Allgemeinheit ausdrücken, wenn eine berechnete Erwartungshaltung erzeugt wurde – dies stellt IPSAS 19.28 für Rückstellungen und im Einklang mit IPSAS CF 5.18 fest. Demgemäß sieht IPSAS 19 – nach dem Vorbild von IAS 37 – eine Passivierungspflicht für Restrukturierungsaufwendungen vor, wenn diese (hinreichend bestimmt) an Betroffene bzw. die *Öffentlichkeit* verkündet wurden (IPSAS 19.83–89, IAS 37.71–83). IPSAS 42 erkennt dagegen für Sozialleistungen zum Zeitpunkt ihrer gesetzlichen bzw. haushaltspolitischen „Verkündung“ keine Verpflichtung an, obgleich hierdurch eine verfassungsbegründete Erwartungshaltung der *Bürger* über die Bereitstellung von (Steuer-)Mitteln in Form von Sozialleistungen entsteht. Unbestimmt bleibt auch, ob verfassungsbestimmte Sozialleistungsregelungen grundsätzlich „nur“ als externe Verpflichtungen gegenüber

anspruchsberechtigten *Bürgern* oder auch als funktionale „Selbstverpflichtung“ für *Parlament* und *Regierung* einzuordnen sind. Denn qua Gesetz werden sie als Leistungs- bzw. (Steuer-)Mittelverwendungsversprechen konkretisiert, das in der demokratischen Staatsordnung zum regierungsseitigen „Ausführungszwang“ führt. Dem *Parlament* obliegt es wiederum, die sozialgesetzlichen Bestimmungen in ihrem verfassungsrechtlichen Sinne legislativ zu wahren und im Haushalt zu berücksichtigen²⁰². Insoweit besteht für die Staatsorgane ein wechselseitiger (wirtschafts-)politischer Handlungszwang wie er zwar im IPSAS-Rahmenkonzept bedacht²⁰³, in IPSAS 42 für Sozialleistungen jedoch nicht konkretisiert wird. Deutlich wird so die fehlende, am konzeptionellen Zweck der IPSAS ausgerichtete Gewichtung der Adressaten und ihrer (gegenseitigen) Informationsbedürfnisse²⁰⁴, was auch mit der konsistenzgefährdenden Übertragung der kaufmännischen (Außen-)Verpflichtungskonzeption aus den IFRS

²⁰² Siehe zu den staatshoheitlichen Grundsätzen der Gewaltenteilung am Beispiel des öffentlichen Haushaltswesens Abschnitt II. 1. a) aa).

²⁰³ Vgl. zur faktischen Verpflichtungsentstehung laut Rahmenkonzept Abschnitt III. 2. d) bb) aaa). IPSAS CF 5.26 nennt u. a. „wirtschaftlichen Zwang“ oder „politische Notwendigkeit“ als mögliche Umstände, aufgrund derer – auch wenn (noch) keine rechtliche Verpflichtung zum Mittelabfluss besteht – eine Verweigerung der Mittelbereitstellung zu wirtschaftlichen oder politischen Konsequenzen dergestalt führt, dass nur eine geringfügige bzw. unrealistische Entzugsmöglichkeit besteht und folglich eine rechtlich nicht-bindende Verpflichtung vorliegen kann. IPSAS CF 5.22 stellt zudem klar, dass die regierungsseitige Hoheitsgewalt zur legislativen Einflussnahme keine hinreichende Begründung zur Verneinung einer Verpflichtung bzw. Schuld i. S. d. Rahmenkonzepts darstellt. Andernfalls sei laut IPSASB die Zwecksetzung der Rechnungslegung verfehlt (IPSAS CF BC.5.35).

²⁰⁴ Siehe Abschnitt III. 2. b) bb).

zutage tritt.

- c. Vernachlässigung des künftigen Verpflichtungsgehalts vergangener Leistungsgewähr

In weiterer Anlehnung an die IFRS können rechtlich nicht-bindende Verpflichtungen laut IPSAS-Rahmenkonzept u. a. dann bestehen, wenn vergangenheitsetablierte Verhaltensmuster oder angekündigte Verfahrensweisen zu einer berechtigten Erwartungshaltung bei Dritten führen und sich der Bilanzierende diesen nicht in seiner Verantwortung entziehen kann (IPSAS CF.5.23)²⁰⁵. IPSAS 19 gibt diese Merkmale für die Definition einer rückzustellenden, faktischen Verpflichtung wieder (IPSAS 19.18 und .22 (a)) und bestätigt eine Passivierungspflicht für Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen, wenn Inanspruchnahmen aus der Vergangenheit bekannt und für zum Stichtag bestehende Gewährleistungsverprechen wahrscheinlich sind²⁰⁶. Als verpflichtungsbegründendes Ereignis gilt dabei die unter Gewähr erbrachte (vergangene) Leistung und der wahrscheinliche (künftige) Mittelabfluss ist mittels

²⁰⁵ Die in IPSAS CF.5.23 genannten Merkmale für das Vorliegen rechtlich nicht-bindender Verpflichtungen werden analog (und nahezu wortgleich) im Rahmenkonzept der IFRS (CF 4.31) zur Beurteilung faktischer Verpflichtungen benannt. Zwar werden in IPSAS CF 5.24 spezifische Merkmale für eine Verpflichtungsentstehung im öffentlichen Sektor benannt, mangels weiterer Konkretisierung erscheint jedoch die intendierte (Begriffs-)Abgrenzung zu den IFRS (IPSAS CF BC.5.19) konzeptionell hinfällig, siehe Fn. 188.

²⁰⁶ Siehe Anwendungsbeispiele in IPSAS 19.IG4 und IG7.

Gesamtbetrachtung der Inanspruchnahmen je Verpflichtungsart zu bestimmen, nicht am individuellen Einzelfall auszumachen (IPSAS 19.32)²⁰⁷. Der Verpflichtungsgehalt ergibt sich hier aus dem (vertraglichen) Leistungsverhältnis i. V. m. der beim Leistungsempfänger erzeugten Gewährleistungserwartung, die durch eine bisherige Handhabung gleichgelagerter Fälle erzeugt und bestätigt wurde²⁰⁸. Zu klären ist, ob grundsätzlich ein verfassungsmäßig bzw. öffentlich-rechtlich verpflichtendes „Leistungsverhältnis“ zwischen *Regierung* und *Bürgern* besteht²⁰⁹ und welcher Verpflichtungsgehalt aus früherer Leistungsgewähr abzuleiten ist. Denn das IPSAS-Rahmenkonzept lässt für den öffentlichen Sektor eine Konkretisierung von „vergangenheitsbestätigten Verhaltensweisen“ vermissen und enthält keine Vorgaben zur retrospektiven Wahrscheinlichkeitsbeurteilung mithilfe der vergangenen Inanspruchnahme von öffentlich-

²⁰⁷ Im genannten Absatz verweist IPSAS 19 beispielhaft auf regierungsseitige Entschädigungen für verunreinigte Blutreserven, die in einem staatlichen Krankenhaus verabreicht wurden. Die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme möge im Einzelfall gering sein, ein Mittelabfluss bei Gesamtbetrachtung aller potenziellen (Entschädigungs-)Ansprüche aber zumindest hinreichend wahrscheinlich sein.

²⁰⁸ Siehe hierzu das Beispiel in IPSAS 19.IG8 zu faktischen Erstattungsversprechen, die keiner rechtsverbindlichen (Legal-)Verpflichtung bedürfen und dennoch anzusetzen sowie in ihrer Höhe zu schätzen sind.

²⁰⁹ Nach dem IPSAS-Rahmenkonzept ist es grds. Hauptaufgabe der *Regierung*, den *Bürgern* Leistungen zum Erhalt und der Steigerung ihres Wohlergehens zu erbringen (IPSAS CF 2.7), siehe auch Abschnitt II. 1. c) aa) bbb). Das öffentliche Leistungs- und Verpflichtungsverhältnis wird jedoch mit der binären Abgrenzung von „rechtlich bindenden“ und „rechtlich nicht-bindenden“ Verpflichtungen sowie von Transaktionen „mit“ und „ohne Leistungsaustausch“ konzeptionell nur näherungsweise erfasst, entsprechende Spezifizierungen sind in den Einzelstandards erforderlich. Hierdurch besteht die Gefahr einer inkonsistenten Deutung des Bindungs- und Verpflichtungsgehalts öffentlich-rechtlicher Bestimmungen wie z. B. zur Steuererhebung oder Sozialleistungsgewähr.

rechtlichen Leistungen. Ein Rückgriff hierauf unterbleibt in IPSAS 42 bereits im Ansatz aufgrund dessen transaktionsbezogener Spezifizierung des „verpflichtenden Ereignisses“ (IPSAS 42.9): Die „Erfüllung aller Anspruchsvoraussetzungen durch den jeweiligen Leistungsempfänger zum Erhalt einer Sozialleistungszahlung“ ist einzelfallbezogen und als separates Ereignis fortlaufend (neu) zu beurteilen, ergo entfällt eine gesamtheitliche Betrachtung der Inanspruchnahme je Sozialleistungsart – auch wenn diese dem Grunde nach wahrscheinlich, mit der Berücksichtigung im verabschiedeten Haushaltsplan vom *Parlament* sogar als „sicher“ erwartet wird. Zusätzlich formalisiert das individuelle Hilfskriterium „am Leben sein“ in künstlich-restriktiver Weise die anzunehmende Inanspruchnahme, selbst wenn – sowohl bei gesamtheitlicher als auch individueller Betrachtung der Leistungsempfänger – keine überwiegende Sterbewahrscheinlichkeit angezeigt ist.

- d. Inkonsistente Interpretation von verpflichtungs- und beherrschungsbegründenden Ereignissen

In spiegelbildlicher Analogie zum Schuldbegriff definiert das IPSAS-Rahmenkonzept

Vermögen als „Mittel, die gegenwärtig aufgrund eines Ereignisses der Vergangenheit beherrscht werden“ (IPSAS CF 5.6). Bei fehlendem Leistungsaustausch ist das „beherrschungs begründende“ Ereignis nach IPSAS CF 5.13 bereits in der Exekutiv- und Fiskalgewalt der *Regierung* verortet, die i. V. m. der Ausführung geltender (Verwaltungs-)Rechte zu bilanzierungsfähigem Vermögen führen kann²¹⁰. Entsprechend dieser Konzeption²¹¹ konkretisiert IPSAS 23 das sog. „steuerbegründende Ereignis“ als Aktivierungsvoraussetzung für Steuervermögen (IPSAS 23.59) und nennt beispielhaft Tatbestände zur gesetzmäßig „üblichen“ Entstehung der Abgabepflicht für Ertrag-, Verkehr-, Substanzsteuern und Zölle (IPSAS 23.65)²¹². Aus einem regierungsseitigen Steueranspruch bedarf es dann lediglich eines „wahrscheinlichen“ und im Zeitwert bestimmbaren Mittelzuflusses, damit ein vermögenserhöhender Ansatz der entstandenen Steuer erfolgen kann. Der Wahrscheinlichkeitsgrad ist dabei mittels „verfügbarer

²¹⁰ Nach der Entscheidungsbegründung des IPSASB (IPSAS CF BC.5.18) sei staatliches (Steuer-)Vermögen nicht allein in der „inhärenten“ fiskalischen Hoheitsgewalt der *Regierung* begründet. Ihre Steuererhebungskompetenz stelle demnach per se keinen „ewigen Vermögensgegenstand“ dar, sie müsse sich erst in einem konkreten Recht auf Vermögen im juristischen Sinne konkretisieren.

²¹¹ IPSAS 23 in geltender Fassung (Veröffentlichung: 2006) verweist bei seiner Wiedergabe des Vermögensbegriffs auf IPSASB: IPSAS 1 Presentation of Financial Statements (im Folgenden zitiert als IPSAS 1). Die dortige Vermögensdefinition („Mittel die durch ein Ereignis der Vergangenheit beherrscht werden und einen künftigen Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen oder Leistungspotenzial erwarten lassen“, IPSAS 1.7) weicht vom IPSAS-Rahmenkonzept (2015) lediglich darin ab, dass letzteres den künftigen Zufluss an Nutzen- und Leistungspotenzial bereits im Begriff der „Mittel“ (IPSAS CF 5.7) verankert.

²¹² Für das deutsche Abgabenrecht konkludiert § 38 AO, dass Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis grundsätzlich mit der Verwirklichung des Tatbestands entstehen, an den die jeweilige Steuergesetzgebung eine Leistungspflicht knüpft.

Nachweise“ zu ermitteln, die jedoch nicht zwingend die Offenlegung bzw. Erklärung der tatsächlichen Steuerverhältnisse durch den Abgabepflichtigen umfassen müssen (IPSAS 23.60)²¹³. Etwaigen Unsicherheiten über die tatsächliche Höhe des (vollendeten) Steueranspruchs ist schließlich bei dessen Bewertung zu begegnen, z. B. durch vergangenheitsbasierte Statistikverfahren²¹⁴. Diese Ansatz- und Bewertungsvorgaben gelten gleichermaßen für eingehende Pflichtbeiträge zu Sozialversicherungssystemen: Als sog. „Transfers“ sind sie ebenso nach der Vermögenskonzeption des beherrschungsbegründenden Ereignisses zu erfassen, sofern nicht der Versicherungsansatz nach IPSAS 42 ausgeübt wird (IPSAS 23.2 (b), 23.BC26 f.)²¹⁵. Nach IPSAS 23.76 gelten auch Transfers bereits dann als beherrschtes Vermögen, wenn ein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf sie besteht und ihr Zufluss sowohl wahrscheinlich als auch im Zeitwert verlässlich bestimmbar ist (IPSAS 23.78 f.).

Die Ansatz- und Bewertungsvorgaben stehen in erkennbarem Widerspruch zur

²¹³ Nach den Anwendungsbeispielen in den Einführungsleitlinien zu IPSAS 23 liegt das „steuerbegründende Ereignis“ für die Einkommensteuer mit der Vereinnahmung von „schätzbarem“ Einkommen durch den Steuerpflichtigen vor, so dass zu diesem Zeitpunkt bereits bilanzierungspflichtiges Steuervermögen entsteht (IPSAS 23.IG1–IG2).

²¹⁴ In seiner Entscheidungsbegründung zu IPSAS 23 bemerkt das IPSASB, dass für Steuervermögen der „frühestmögliche Zeitpunkt“ als beherrschungsbegründendes Ereignis gewählt wurde. Einer alternativen Sichtweise, wonach die Voraussetzung der „Beherrschung“ erst mit der Vereinnahmung von Steuermitteln vorliegt, wurde nicht stattgegeben (IPSAS 23.BC19).

²¹⁵ Siehe Ausführungen zum Versicherungsansatz im Abschnitt III. 2. e).

Erfassung von Sozialleistungsverpflichtungen im allgemeinen Ansatz nach IPSAS 42:

Mit den für Steuer- und Sozialbeitragsvermögen bestimmten „beherrschungsbegründenden Ereignissen“ bestätigt IPSAS 23 einen frühen Bindungsgehalt öffentlich-rechtlicher (Abgaben-)Bestimmungen zugunsten der *Regierung*, während das „verpflichtungsbegründende Ereignis“ für Sozialleistungen nach IPSAS 42 keine staatliche (Selbst-)Bindungswirkung rechtlicher oder faktischer Natur zu anzuerkennen scheint²¹⁶. Für die *Bürger* entsteht bereits bei (wahrscheinlicher) Verwirklichung der steuerrechtlichen Tatbestandsmerkmale eine konkrete und damit für die *Regierung* nach IPSAS 23 als Vermögen ansetzbare Abgabepflicht, eine passivierungsfähige Verpflichtung zur Sozialleistungsgewähr ist gemäß IPSAS 42 jedoch frühestens mit dem bürgerseitigen (Einzel-)Anspruch „auf die nächste Zahlung“ hinreichend verwirklicht – und dieser reicht aufgrund des „Lebendkriteriums“ spätestens bis zum darauffolgenden Zahlungsanspruch. Nur bedingt nachvollziehbar ist auch die nach IPSAS 23 ansatzbegründende Wahrscheinlichkeitsbeurteilung des Mittelzuflusses unter expliziter Relevanz vergangener Inanspruchnahmen, wo hingegen nach IPSAS 42

²¹⁶ Siehe hierzu Abschnitt III. 2. d) bb) ccc) iii).

der Mittelabfluss bereits mit dem verpflichtenden Ereignis „abgegolten“ wird. Dabei birgt der frühe Ansatz eines „wahrscheinlichen“ Steuer- und Sozialbeitragsvermögens hohe Unsicherheiten über die tatsächlich festzustellende Steuerlast, die IPSAS 23 für Steuern als beherrschbare Bewertungsunsicherheit anerkennt (IPSAS 23.68)²¹⁷. IPSAS 42 beugt dieser Unsicherheit im Ansatz durch eine formalrestriktive Definition eines späten, verpflichtungsbegründenden Ereignisses für Sozialleistungen vor²¹⁸.

- iv) Fragliche Entscheidungsnützlichkeit und Rechenschaftsfähigkeit bei beschränktem Aussagegehalt

Anhand des IPSAS-Rahmenkonzepts ist die „regelwerkkonforme“ Zweckadäquanz des Sozialverpflichtungsansatzes nach IPSAS 42 zu beurteilen. Dabei bedürfen die Leitgedanken der Entscheidungsnützlichkeit und Rechenschaftsfähigkeit einer adressatenbezogenen Gewichtung, die mangels konzeptioneller Konkretisierung nur „explizit“ am Standard selbst messbar ist²¹⁹. So besteht für *Parlament* und *Regierung* als

²¹⁷ Im Falle des – regelmäßig gegebenen – zeitlichen Auseinanderfallens von steuerbegründendem Ereignis und Steuervereinnehmung sei nach IPSAS 23.68 eine verlässliche Bewertung des entstandenen Steuervermögens vorzunehmen, z. B. durch statistische Erhebungen mittels früherer Steuerzahlungen und ergangener Steuererklärungen des jeweiligen Steuerpflichtigen. In IPSAS 23.68 (a)–(g) werden weitere Unsicherheiten wie z. B. eine zur Steuerbemessung erforderliche Bewertung nicht-finanzieller Vermögenswerte, die Komplexität steuerrechtlicher Bestimmungen sowie „eine Vielzahl besonderer Umstände aufgrund individueller Steuern und Rechtsvorschriften“ genannt.

²¹⁸ Siehe hierzu Abschnitt III. 2. d) bb) ccc) ii).

²¹⁹ Siehe hierzu Abschnitt III. 2. b) bb).

haushaltswirtschaftliche Entscheidungs- und Verantwortungsträger (bzw. „Mittelverwender“ nach IPSAS²²⁰) ein funktionaler Bedarf an Informationen, die sie in ihrer staatshoheitlichen Aufgabenführung unterstützen. Bei der Gewähr von Sozialleistungen ist der Entscheidungs- und Handlungsrahmen der *Regierung* maßgeblich durch sozialgesetzliche Bestimmungen determiniert, auf die wiederum nur das *Parlament* in Ausübung seiner verfassungsmäßigen Legislativgewalt Einfluss nehmen kann. Die Inanspruchnahme gesetzlicher Sozialleistungen ist insoweit der regierungsseitigen Entscheidungsgewalt entzogen, als die gesetzmäßige „Qualifizierung“ der *Bürger* i. S. ihrer „Erfüllung aller Anspruchsvoraussetzungen“ zur staatlichen Leistungsverpflichtung führt. Dies gilt besonders für den nach IPSAS 42 maßgeblichen Anspruch „zur *nächsten* Sozialleistungszahlung“ und der Bedingung, dass der Beanspruchende noch lebt. Der Entscheidungsnutzen und die Rechenschaftsfähigkeit dieser Verpflichtungserfassung steht für die *Regierung* außer Frage, da die Erfüllung der Voraussetzungen bereits außerhalb ihres Einfluss- und Entscheidungsbereichs verortet ist. Mit der Ausgestaltung, Verabschiedung und spätestens dem rechtssicheren Inkrafttreten der

²²⁰ Siehe hierzu Abschnitt II. 1. c) bb) bbb) i).

Sozialgesetzbestimmungen wird der parlamentarisch bestimmte Volkswille konkretisiert, die tatsächliche Inanspruchnahme bzw. Anspruchsberechtigung der *Bürger* ist „nur noch“ gesetzlich intendierte und faktisch-irreversible Folge. Somit kommt der legislativen Entscheidungsnützlichkeit für das *Parlament* eine besondere Bedeutung zu, die sich auch in der Rechenschaftsfähigkeit gegenüber nicht bzw. nur beschränkt entscheidungsbemächtigten *Bürgern* fortsetzt. Der Passivierungszeitpunkt nach IPSAS 42 bietet jedoch für Sozialverpflichtungen keine legislative Entscheidungs- oder Rechenschaftsgrundlage, denn das verpflichtungsbegründende Ereignis (IPSAS 42.9) erfasst weder eine gesetzliche Neuregelung bzw. Änderung von Sozialleistungsbestimmungen noch ihr bisheriges Bestehen als verbindliche Rechtsvorschriften für *Regierung* und *Bürger*. Vielmehr knüpft IPSAS 42 am individuellen, wiederkehrenden Leistungsanspruch an und verhindert so eine kollektive bzw. „haushaltsnützliche“ Verpflichtungsbetrachtung, die *Parlament* und *Bürger* zur (langfristigen) Beurteilung des Sozialhaushalts und diesbezüglicher Entscheidungen benötigen. Als fragwürdig erscheint dabei auch der finanzwirtschaftliche Entscheidungsnutzen i. S. d. staatshaushaltlichen Mittelverwendung, wenn die bilanziell verfügbaren (Steuer-)Mittel

geringeren Ansatzrestriktionen unterliegen als die sie belastenden (Sozial-)Mittel²²¹.

cc) Bewertung der anzusetzenden Sozialleistungsverpflichtungen

im „allgemeinen Ansatz“ nach IPSAS 42

aaa) Voraussetzung der verlässlichen Bewertbarkeit von Ver-

pflichtungen nach dem IPSAS-Rahmenkonzept

IPSAS 42.6 (b) setzt zur bilanziellen Erfassung einer Sozialleistungsverpflichtung ihre verlässliche Bewertbarkeit voraus, analog IAS 37 und IPSAS 19 unter Verweis auf die qualitativen Informationsmerkmale laut Rahmenkonzept. Sollten Unsicherheiten über die Höhe einer Verpflichtung der „Relevanz“ oder „glaubwürdigen Darstellung“ einer Bilanzierung entgegenstehen, so ist bereits ihr Ansatz ausgeschlossen – andernfalls sei diesen Unsicherheiten im Rahmen der Bewertung bzw. auf dem Schätzwege zu begegnen (IPSAS 42.8). Nach IPSAS 42.12 ist der anzusetzende Verpflichtungsbetrag nach bestmöglicher Schätzung über die Kosten zur Erfüllung, d. h. die Sozialleistungszahlungen, zu ermitteln; selbige mindern die Verpflichtung in der Folge ihrer Auszahlung (IPSAS 42.16). Von der Unsicherheit über das Bestehen einer

²²¹ Siehe hierzu Abschnitt III. 2. d) bb) ccc) iii) d.

Sozialleistungsverpflichtung ist eine etwaige Bewertungsunsicherheit zu unterscheiden: Bei ungewisser, nicht verlässlich schätzbarer Höhe des Mittelabflusses kann zwar eine Passivierung ebenfalls im Ansatz ausgeschlossen sein, wenn die Bewertung der Verpflichtung nicht im Einklang mit den qualitativen Anforderungen des Rahmenkonzepts möglich ist (IPSAS CF 6.2, IPSAS 42.6(b)). Die Würdigung ihres Vorhandenseins „dem Grunde nach“ ist jedoch inhärent und entsprechend der Aufzählung in IPSAS CF 6.2 vorangestellt.

bbb) Bewertung der Verpflichtung zur nächsten Sozialleistungszahlung „nach bestmöglicher Schätzung“

i) Im Ansatz vorweggenommene Begrenzung der Verpflichtungshöhe auf die bevorstehende Zahlung

Mit der bewertungsantizipativen Beschränkung des Verpflichtungsansatzes nach IPSAS 42.9²²² erscheint fraglich, welche Unsicherheiten resp. Schätzerfordernisse für die Bemessung der Verpflichtungshöhe verbleiben. Das Rahmenkonzept beschreibt – unter Verweis auf seine Ausführungen zur Vermögenbewertung – verschiedene

²²² Siehe hierzu Abschnitt III. 2. d) bb) ccc) ii).

Bewertungsmaßstäbe wie z. B. die „Erfüllungskosten“ für eine Verpflichtung und geht dabei auf Unsicherheiten aufgrund ihres Zukunftsbezugs ein (IPSAS CF 7.69–91, CF 7.74–79). Während diverse IPSAS umfassende Detailvorgaben für die prospektive Beachtung unsicherer Ereignisse inkl. stochastischer Hinweise zur Bildung von Erwartungswerten sowie Verweise auf aktuarische Gutachten und Bewertungsmethoden be-reithalten²²³, führt IPSAS 42 seine Ansatzbeschränkung „auf die nächste Sozialleis-tungszahlung“ repetitiv als eigenen Bewertungsmaßstab fort: IPSAS 42.12 knüpft un-mittelbar an die „Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtungen“ an, die wiederum nach IPSAS 42.9 für jede zu gewährende Sozialleistungszahlung separat zu betrachten sind. Die Anwendungsleitlinien stellen dies für die Bewertung erneut klar („Die Erfül-lung der Anspruchsvoraussetzungen für jede Sozialleistungszahlung ist ein separates, verpflichtendes Ereignis und die Verpflichtungshöhe für jede Zahlung ist separat zu bewerten.“) und verweisen auf „die nächste Sozialleistungszahlung“ als maximal an-zusetzenden Schuldbetrag (IPSAS 42.AG15).

²²³ Vgl. IPSAS 19.44–52 zu Schätzvorgehen und zum Umgang mit Risiken und Unsicherheiten bei der Bewertung von Rückstellungen sowie IPSAS 39.68–100 zu versicherungsmathematischen Metho-den und Annahmen bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Mitarbeitern.

- ii) Beschränkt anwendbares Abzinsungsgebot für langfristige Sozialleistungsverpflichtungen

Zur bilanziellen Berücksichtigung des Zeitwerts des Geldes sieht IPSAS 42.14 im Einklang mit dem Rahmenkonzept (IPSAS CF 7.71) eine Diskontierung von langfristigen Sozialleistungsverpflichtungen vor, deren Erfüllung nicht vor Ablauf von zwölf Monaten ab dem Berichtszeitpunkt ihrer Erfassung erwartet wird. Mit den vorliegenden Ansatz- und Bewertungsrestriktionen würde jedoch eine Abzinsung allenfalls dann erforderlich, wenn zwischen dem verpflichtungsbegründenden „Anspruch auf die nächste Sozialleistungszahlung“ und dem Zeitpunkt ihrer Auszahlung mindestens ein Jahr vergeht. IPSAS 42.AG17 bestätigt diesen Ausnahmefall durch entsprechende Klarstellung, dass Sozialleistungsverpflichtungen nach IPSAS 42 üblicherweise kurzfristiger Natur sind. Andernfalls – aber nur bei „Wesentlichkeit“ der Abzinsungswirkung – solle eine Diskontierung mit einem nach IPSAS 39 zu bestimmendem Zinssatz vorgenommen werden (IPSAS 42.AG18).

dd) Informationspflichten im Anhang bei Anwendung des „allgemeinen Ansatzes“ nach IPSAS 42

aaa) Erforderliche Anhangangaben zur Erläuterung von Sozialleistungssystemen

IPSAS 42 sieht bei Anwendung des allgemeinen Ansatzes diverse Angabe- und Erläuterungspflichten zu Sozialleistungssystemen im Anhang vor (IPSAS 42.23–25). Ziel ist nach IPSAS 42.22, den Adressaten im Kontext der zahlenbasierten Abschlussbestandteile (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung und Kapitalflussrechnung) eine Beurteilungsgrundlage für die Auswirkungen von Sozialleistungen auf die Finanzverhältnisse der rechnungslegenden Einheit zu bereiten. Angabepflichtig sind nach IPSAS 42.23 (a) Erläuterungen zu den Eigenschaften der vorhandenen Sozialleistungssysteme sowie (b) zu ihren demografischen, wirtschaftlichen und anderweitigen äußeren Einflussfaktoren. Die hierfür aufzunehmenden Detailinformationen werden in IPSAS 42.24 näher konkretisiert. Zusätzlich ist nach IPSAS 42.25 anzugeben, welche Sozialleistungssysteme den Bedingungen zur Anwendung des Versicherungsansatzes entsprechen.

bbb) Beschränkter Berichtskreis im Anhang durch definitions-
bedingte Eingrenzung von Sozialleistungen

Die nach IPSAS 42.23–24 erforderlichen Anhangangaben unterliegen der ansatzbestimmenden Definition von Sozialleistungen in IPSAS 42.5, d. h. Sozialleistungen und ihre Systeme werden nur so weit von den Angabepflichtigen erfasst wie sie dieser restriktiven Begriffsbestimmung genügen²²⁴: Die Abgrenzung von Sozialleistungen als „Geldtransfers an anspruchsberechtigte Personen bzw. Haushalte“ (IPSAS 42.5 (a)) schränkt den Berichtskreis auch im Anhang auf die „nächsten“ Zahlungsempfänger ein – künftige und fortlaufende Leistungsansprüche bleiben (weiterhin) außer Acht. Angabe- und Erläuterungspflichten, wie sie die IFRS zu Eventualverbindlichkeiten (IAS 37.86) oder das HGB zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB) vorsehen, werden von IPSAS 42 nicht gefordert. Zwar ist im IPSAS Anhang der Gesamtaufwand für Sozialleistungen im Berichtsjahr nach dem jeweiligen Sozialleistungssystem aufzugliedern (IPSAS 42.24 (b)). Aufschluss über den potenziellen (Gesamt-)Verpflichtungsumfang, wie er sich aus den rechtsverbindlichen

²²⁴ Siehe hierzu Abschnitt III. 2. c).

Sozialleistungsbestimmungen i. V. m. erfahrungsbestätigten Inanspruchnahmen abschätzen lässt, gibt dies den Adressaten jedoch nicht.

ccc) Unbestimmte Reichweite der Angabepflicht über „wesentliche Zugangsvoraussetzungen“

Nach IPSAS 42.24 (a) (i)–(ii) sind die Arten gewährter Sozialleistungen (z. B. Renten, Arbeitslosen- oder Kinderleistungen) und ihre gesetzlichen Rahmenbedingungen unter Zusammenfassung der wesentlichen Zugangsvoraussetzungen (*main eligibility criteria*) zu beschreiben, zzgl. eines Verweises auf weitere Informationsmöglichkeiten zum jeweiligen Sozialleistungssystem. IPSAS 42 und seine Anwendungsleitlinien lassen allerdings offen, wie die „wesentlichen“ Zugangsvoraussetzungen zu identifizieren oder gegenüber „unwesentlichen“ Voraussetzungen abzugrenzen sind. Sowohl die Definition als auch die Bilanzierungsvorgaben zum „allgemeinen Ansatz“ in IPSAS 42 richten sich nach der Erfüllung *aller* Zugangsvoraussetzungen, d. h. durch eine wesentlichkeitsbasierte (subjektive) Selektion im Anhang werden die passivierungsbe gründenden Kriterien für Adressaten nicht vollständig nachvollziehbar. Insbesondere das ansatz- und bewertungsbestimmende Hilfskriterium „am Leben sein“ stellt als

implizite und übergreifende Zugangsvoraussetzung kein Alleinstellungsmerkmal dar, eine erforderliche Aufnahme im Anhang als „wesentliche“ Zugangsvoraussetzung für jedes Sozialleistungssystem erscheint daher fraglich. In Anbetracht der von IPSAS 42.AG11 und .AG14 hierzu betonten, erforderlichen Ermessensentscheidungen – auch für weitere Zugangsvoraussetzungen – wirkt jedoch eine vollständige Wiedergabe als zweckgerecht und im qualitativen Sinne der Relevanz geboten. So sind nach IPSAS 42.24 (c) (ii) auch jegliche Änderungen an Zugangsvoraussetzungen der Sozialleistungssysteme angabepflichtig, wenn sie während der Berichtsperiode vorgenommen wurden. Anders als nach IPSAS 42.24 (a) (ii) besteht hier keine Beschränkung auf „wesentliche“ Zugangsvoraussetzungen.

ddd) Bedingt aussagefähige Angaben zur Finanzierung der
Sozialleistungssysteme

Nach IPSAS 42.24 (a) (iii) sind weiterhin Anhangangaben zur Finanzierung der Sozialleistungssysteme zu leisten, insb. ob diese durch Beiträge oder anderweitig erfolgt. Für vollständig oder teilweise beitragsfinanzierte Systeme ist auf die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen zu den Beiträgen sowie zu etwaigen

zweckgebundenen Sondervermögen zu verweisen (IPSAS 42.24 (a) (iii) a.). Falls nicht im selbigen Jahresabschluss vorhanden, ist darzustellen, ob und wie diese Informationen im Jahresabschluss einer anderen rechnungslegenden Einheit zugänglich sind (IPSAS 42.24 (a) (iii) b.). Beim allgemeinen Ansatz nach IPSAS 42 sind eingehende Pflichtbeiträge zu Sozialversicherungssystemen als Transfers i. S. v. „Erlösen aus Geschäftsvorfällen ohne Gegenleistung“ gemäß IPSAS 23 zu erfassen²²⁵. Durch ihre Verknüpfung mit den „ansatzfähigen“ Sozialleistungsverpflichtungen nach IPSAS 42.6–9 wird die Inkonsistenz zwischen beherrschungs- und verpflichtungsbegründender Schuld- und Vermögenskonzeption im Anhang fortgesetzt – ein belastbarer Bezug zwischen Sozialleistungs- und Beitragsniveau lediglich suggeriert. Eine entscheidungsnützliche oder rechenschaftsfähige Informationsvermittlung kann aus diesen Angaben folglich kaum angenommen werden als vielmehr eine Folge der transaktionsspezifischen „Isolierung“ von Sozialleistungen in IPSAS 42.

²²⁵ Siehe Ausführungen im Abschnitt III. 2. d) cc) iii) d.

eee) Fraglicher Informationsgehalt aus Anhangangaben zu äußeren Einflussfaktoren und Änderungen

IPSAS 42.24 (a) (iv) konkretisiert die erforderlichen Anhangangaben zu äußeren Einflussfaktoren der Sozialleistungssysteme: Es sind die „wesentlichen“ demografischen, wirtschaftlichen und anderweitigen äußeren Faktoren zu beschreiben, die sich auf die Höhe der Aufwendungen je Sozialleistungssystem auswirken²²⁶. Für bedeutsame, vorgenommene Änderungen an den Systemen wie bspw. eine Anpassung des Leistungsniveaus oder der Zugangsvoraussetzungen ist ihre erwartete Auswirkung zu beschreiben (IPSAS 42.24 (c)). Der sachliche und zeitliche Umfang der „erwarteten Auswirkung“ bleibt allerdings unbestimmt und es ist zunächst nicht erkennbar, warum ihre Angabe für äußere Einflussfaktoren nicht gefordert ist. Der Zielsetzung in IPSAS 42.22 entsprechend sollen die Anhangangaben einen Informations(mehr-)wert zur Beurteilung der Finanzverhältnisse im Kontext der zugehörigen Abschlussposten bieten. Beim allgemeinen Ansatz besteht jedoch als bilanzielle Bezugsgröße lediglich die passivierte Verpflichtung zur nächsten Sozialleistungszahlung. Der zugehörige Aufwand

²²⁶ Bei vergleichbarer Wirkung der Einflussfaktoren auf mehrere Sozialleistungssysteme ist nach IPSAS 42.24 (a) (iv) eine aggregierte Beschreibung ihrer übergreifenden Auswirkung zulässig.

ist in der Gewinn- und Verlustrechnung abgebildet (IPSAS 42.10), kumuliert mit den Aufwendungen für bereits gewährte Sozialleistungszahlungen in der Berichtsperiode (soweit diese nicht in Vorperioden aufwandswirksam passiviert wurden). Erläuterungen zu Änderungen oder externen Einflussfaktoren der Sozialleistungssysteme stehen folglich im Kontext einer kurzfristigen Schuldbetrachtung, die bei unterjährig wiederkehrenden Leistungen eine überwiegend retrospektive Aufwandserfassung bedingt. Demografische Faktoren wie die Bevölkerungsentwicklung, Altersstruktur oder Lebenserwartung wirken sich jedoch langfristig auf die Leistungsgewähr aus – ihre Beschreibung im Anhang kann folglich nur in Verbindung mit einer „vorausschauenden“ Aufwands- und Schuldbetrachtung eine entscheidungsnützliche Relevanz entfalten. Dies gilt auch für wirtschaftliche Entwicklungen wie z. B. konjunkturbedingte Änderungen des allgemeinen Preis- und Zinsniveaus. In einer langfristigen Verpflichtungsbetrachtung sind derartige Einflüsse zwingend bei der (Zeit-)Wertermittlung zu beachten, entsprechend sieht z. B. IPSAS 39 für langfristige Mitarbeiterleistungen eine dezidierte Angabepflicht zu den Auswirkungen und Sensitivitäten finanzieller und

aktuarischer Bewertungsannahmen vor (IPSAS 39.146 f. i. V. m. IPSAS 39.78)²²⁷. Für Sozialleistungen entfalteten Anhangangaben zu langfristigen Werteeinflüssen jedoch keine zusätzliche Informationswirkung, wenn diese im kurzfristigen Ansatz- und Bewertungshorizont des allgemeinen Ansatzes nach IPSAS 42 ohnehin keinen Niederschlag finden. Die Aufnahme einer langfristigen Prognoserechnung im Anhang – wie sie ursprünglich vom IPSASB angedacht wurde²²⁸ – würde zwar die Relevanz dieser Angaben begünstigen, gleichzeitig aber die begrenzte Aussagekraft der Abschlussposten zutage fördern. Entsprechend kommt den Angabepflichtigen zu äußeren Einflussfaktoren nach IPSAS 42.24 (a) (iv) lediglich eine „narrative“ Bedeutung zu²²⁹, die darzustellende Auswirkung vorgenommener Änderungen i. S. v. IPSAS 42.24 (c) verbleibt hingegen im Ermessen des Bilanzierenden.

²²⁷ IPSASB: IPSAS 39 Employee Benefits (im Folgenden zitiert als IPSAS 39). Siehe hierzu auch Ausführungen im Abschnitt III. 2. d) cc) bbb).

²²⁸ Vgl. IPSAS 42.BC116–121. IPSAS ED 63.34 sah (noch) eine Prognoserechnung der erwarteten Zahlungsflüsse für fünf Jahre vor, zzgl. einer Angabe der dabei getroffenen Annahmen.

²²⁹ Vgl. IPSAS 42.BC121.

e) *Freiwillige Bilanzierung von Sozialleistungsverpflichtungen nach*

dem sog. „Insurance Approach“ unter Rückgriff die IFRS

aa) Voraussetzungen zur freiwilligen, analogen Anwendung von

IFRS 17: Insurance Contracts

Nach IPSAS 42.26–28 kann die Bilanzierung von Sozialleistungsverpflichtungen optional nach dem sog. „Insurance Approach“ (Versicherungsansatz) erfolgen. Voraussetzung ist nach IPSAS 42.28, dass (a) ein Sozialleistungssystem vorliegt, das vollständig aus Beiträgen finanziert wird und (b) nachweisbar ist, dass dieses System in gleicher Weise geführt und überwacht wird wie von einem Versicherer. Bei Erfüllung dieser Kriterien ermöglicht IPSAS 42.26 die freiwillige, analoge Anwendung eines „einschlägigen internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandards für Versicherungsverträge“ und verweist hierbei konkret auf IFRS 17: Insurance Contracts²³⁰.

Wird das Wahlrecht nicht ausgeübt oder liegen die genannten Voraussetzungen nicht vor, ist der allgemeine Ansatz²³¹ nach IPSAS 42.6–25 vorzunehmen (IPSAS 42.27).

²³⁰ Vgl. Fußnote zu IPSAS 42.26 im Standard und die Anwendungsleitlinien in IPSAS 42.AG19: Analog anwendbare nationale Rechnungslegungsstandards müssen „im Wesentlichen“ den Grundsätzen des IFRS 17 entsprechen. IPSAS 42.AG19 stellt hierzu klar, dass bei analoger Anwendung von IFRS 17 für Sozialleistungsverpflichtungen die (Informations-)Bedürfnisse der Adressaten erfüllt und die qualitativen Anforderungen erreicht werden.

²³¹ Siehe zum allgemeinen Ansatz die Ausführungen im Abschnitt III. 2. d).

bb) Fragliche Übertragbarkeit von IFRS 17: Insurance Contracts

als Standard für kapitalmarktorientierte Adressaten

IFRS 17 regelt Bilanzierungsgrundsätze für Versicherungsverträge²³², mittels derer eine Vertragspartei (der Versicherer) ein bedeutsames Versicherungsrisiko von einer anderen Vertragspartei (dem Versicherten) übernimmt, indem sie ihm eine Entschädigung für ein unsicheres, ihm nachteiliges Zukunftseignis (den Versicherungsfall) zusagt (IFRS 17.A)²³³. Die strenge Anknüpfung an ein bi- oder multilaterales Vertragsverhältnis ist den IFRS als Regelwerk für kapitalmarktorientierte Unternehmen nicht fremd, auch bei weiteren IFRS ist die zivilrechtliche Vereinbarung der beteiligten Parteien maßgebliche Grundlage für die Bilanzierung von Schuld- und Vermögensverhältnissen²³⁴. Insoweit erscheint es schlüssig, dass IPSAS 42 privatwirtschaftlich

²³² IASB: IFRS 17 Insurance Contracts (im Folgenden zitiert als IFRS 17). Bei der analogen Anwendung von IFRS 17 ist vom dortigen Anwendungsbereich für „ausgestellte Versicherungsverträge“ i. S. v. IFRS 17.3 a) auszugehen. Weitere Vertragsarten zur Anwendung von IFRS 17 sind nach IFRS 17.3 b) gehaltene Rückversicherungsverträge sowie c) Kapitalanlageverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung. Hierfür sind spezifische Ansatz- und Bewertungsvorgaben wie in IFRS 17.60–70A und IFRS 17.71 vorgesehen, auf die jedoch aus Relevanzgründen im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter eingegangen wird.

²³³ Nach IFRS 17.10–13 sind etwaige Kapitalanlage- oder Dienstleistungskomponenten im Versicherungsvertrag auf eine gesondert erforderliche Bilanzierung nach IFRS 9 oder IASB: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers (im Folgenden zitiert als IFRS 15) zu untersuchen. Für IPSAS-Anwender muss jedoch annahmegemäß von einer begrenzten Reichweite der analogen Standardanwendung ausgegangen werden, d. h. einschlägige und bereits verabschiedete IPSAS wie IPSAS 41: Financial Instruments oder IPSAS 23: Revenue from Non-Exchange Transactions sollen nicht mittelbar „ausgeholt“ werden.

²³⁴ So z.B. in den folgenden bedeutsamen Standards des IASB: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, IFRS 16 Leases und IFRS 9 Financial Instruments.

orientierte „Zugangsbeschränkungen“ für die analoge Anwendung von IFRS 17 vorliegt und hierzu dezidierte Anwendungsleitlinien (IPSAS 42.AG20–AG25) bereithält. Fraglich ist jedoch, ob eine Erfassung von Sozialleistungsverpflichtungen nach IFRS 17 der Ziel- und Adressatenkonzeption der IPSAS gerecht wird – in diesem Sinne also eine innere Zweckkonsistenz der IPSAS trotz Rückgriff auf die IFRS gegeben ist. Weiterhin muss die Vergleichbarkeit von IPSAS Rechnungslegungen über Sozialleistungsverpflichtungen hinterfragt werden, wenn sich abweichende Ansatz- und Bewertungsvorgaben aus dem „allgemeinen Ansatz“ und dem „Versicherungsansatz“ nach IPSAS 42 ergeben.

cc) Zugangsvoraussetzungen nach IPSAS 42.28 für die analoge

Anwendung von IFRS 17

aaa) Vollständige Beitragsfinanzierung als Maßstab zur Erfassung von Sozialversicherungssystemen

Nach IPSAS 42.AG20 (a) ist eine vollständige Beitragsfinanzierung von Sozialleistungssystemen gemäß IPSAS 42.28 (a) dann gegeben, wenn ihre gesetzliche bzw. anderweitige Regelung eine Beitrags- oder Abgabenfinanzierung durch (potenzielle)

Leistungsempfänger oder durch diejenigen vorsieht, die zu den abzusichernden Sozialrisiken beitragen. Exemplarisch nennt IPSAS 42.AG23 hierzu ein Unfallversicherungssystem, das durch Abgaben von Kraftfahrzeughaltern oder branchenspezifischen Arbeitgebern finanziert wird und zur sozialen Absicherung der breiten Bevölkerung dient. Zusätzlich muss die Finanzierung bzw. deren „Deckungskraft“ nach IPSAS 42.AG20 (b) einer regelmäßigen oder anlassbezogenen Überprüfung der (i) Erhebungssätze und/oder (ii) des Leistungsniveaus unterliegen. Defizitausgleiche, die nicht aus erhobenen Beiträgen oder Abgaben für das Sozialleistungssystem geleistet werden, gelten laut IPSAS 42.AG21 nicht als Beitragsfinanzierung i. S. v. IPSAS 42.2 (a). Allerdings führt nach dem sog. „Substance over Form“-Grundsatz ein zeitweises Defizit nicht zwingend zur Verneinung der vollständigen Beitragsfinanzierung, wenn das Sozialleistungssystem entsprechende Mechanismen zur Steuerung des Erhebungs- und/oder Leistungsniveaus vorsieht (IPSAS 42.AG22).

Die vorliegenden Anwendungshinweise betonen die Merkmale beitragsfinanzierter Sozialversicherungssysteme²³⁵ und stellen übergreifend auf das konditionale

²³⁵ Siehe hierzu Abschnitt III. 1.

Verhältnis zwischen (Versicherten-)Beitrag und (Versicherer-)Leistung ab. Steuerfinanzierte Sozialleistungen oder solche, die nicht nur vorübergehend aus Steuermitteln bezuschusst oder ausgeglichen werden, dürfen folglich nicht nach IFRS 17 (oder einem vergleichbaren Standard) bilanziert werden und sind nach dem „allgemeinen Ansatz“ gemäß IPSAS 42.6–25 zu erfassen. Das explizite Wahlrecht zum „Versicherungsansatz“ wird so durch eine transaktionsspezifische Typisierung ergänzt bzw. in seinem Anwendungsbereich eingeschränkt. Für die Abbildung sowohl steuer- als auch beitragsfinanzierter Sozialleistungsverpflichtungen eröffnet IPSAS 42 damit zwei Bilanzierungswege: Den vollumfänglichen „allgemeinen Ansatz“ für alle Sozialleistungssysteme oder den „Versicherungsansatz“ nur für beitragsfinanzierte Sozialleistungen bei paralleler Anwendung des „allgemeinen Ansatzes“ für steuerfinanzierte bzw. -bezuschusste Sozialleistungen, soweit diese vorhanden sind. Hieraus resultierende Bilanzierungsunterschiede schränken die Vergleichbarkeit von Rechnungslegungen nach IPSAS 42 unmittelbar ein.

- bbb) Formelle Übertragung des zivilrechtlichen Versicherungsverhältnisses: Bindungswirkung und Rechtscharakter gemäß IPSAS Verpflichtungskonzeption

Die zweite Voraussetzung zur Anwendung des „Insurance Approach“ gemäß IPSAS 42.28 (b) stellt unmittelbar auf den zentralen Objektivierungs- und Bindungsgehalt des zivilrechtlichen Versicherungsvertrags in IFRS 17 ab, wie die Anwendungsleitlinien zu IPSAS 42 verdeutlichen: Um nachweislich vergleichbar zu einem Versicherungsportfolio bei einem Versicherer geführt zu sein müsse ein Sozialleistungssystem, abgesehen von seiner gesetzlichen Verortung, vergleichbare Merkmale zu einem Versicherungsvertrag aufweisen – und in entsprechender Weise die Rechte und Pflichten der beteiligten Parteien regeln (IPSAS 42.AG24). Für die rechnungslegende Einheit muss dabei ein ähnlicher Bindungsgehalt wie für einen Versicherer anzunehmen sein. Die Möglichkeit einseitiger, bspw. retrospektiver Änderungen der Sozialleistungsbedingungen würde dem entgegenstehen – es sei denn, diese Änderungen werden von den (gesetzlichen) Regelungen des Sozialleistungssystems vorgesehen oder betreffen eine Neubestimmung der Erhebungssätze (IPSAS 42.AG25 (a)). Für die Sozialleistungsempfänger muss wiederum gewährleistet sein, dass sie im Leistungsfall über

einen durchsetzbaren Rechtsanspruch verfügen um insb. Rechtsprechung über das versicherte Ereignis, die Leistungshöhe oder die Leistungsdauer zu erlangen (IPSAS 42.AG25 (c)).

Mit der Hervorhebung der rechtlichen Bindungswirkung soll der erforderliche Verpflichtungsgehalt von Sozialleistungssystemen für die Anwendung des „Versicherungsansatzes“ charakterisiert werden. Insoweit folgt das IPSASB der Verpflichtungskonzeption nach IPSAS CF 5.15 und konkretisiert dabei die potenziell „bindungsschädliche“ Hoheitsgewalt der rechnungslegenden Einheit, rückwirkende Änderungen an einem Sozialleistungssystem vornehmen zu können (IPSAS CF 5.22 i. V. m. IPSAS 42.AG.25 (a)). Korrespondierend muss die Rechtsposition der Leistungsempfänger hinreichend gesichert sein, damit ein vertragsähnliches und für beide Seiten verbindliches Rechtsverhältnis angenommen werden kann. Eine nähere Konkretisierung über die rechtliche Ausgestaltung der „Sozialleistungsvereinbarung“ halten IPSAS 42 bzw. die Anwendungsleitlinien jedoch nicht bereit, insbesondere zur (Selbst-)Bindungswirkung öffentlich-rechtlicher Bestimmungen wie sie auch im Rahmenkonzept lediglich

tangiert wird²³⁶.

ccc) Zweckbindung des Beitragsvermögens und Überwachung des Sozialleistungssystems nach dem Vorbild von Versicherern

Die leistungsgewährende, öffentliche Einheit muss ihrerseits eine regelmäßige Überwachung der finanziellen Ausstattung und Entwicklung des Sozialleistungssystems sicherstellen (IPSAS 42.AG25 (d))²³⁷. Weiterhin ist maßgeblich, ob das erhobene Vermögen zur Finanzierung der Sozialleistungen für diesen Zweck gebunden und vor anderweitigem Zugriff z. B. als getrenntes Sondervermögen geschützt ist. Andernfalls würde gemäß IPSAS 42.AG25 (b) der Beitragserhebung ein steuerlicher Charakter zuteilwerden, der gegen eine Anwendung des „Insurance Approach“ spricht. Überdies wäre bei fehlender Trennung des Sozialleistungsvermögens seine Bewertung nach IFRS 17 bzw. einem vergleichbaren Standard erschwert (IPSAS 42.AG25 (b)). Ist eine separate Verwaltungseinheit vorhanden, die ein Sozialleistungssystem vergleichbar zu

²³⁶ Siehe hierzu Abschnitt III. 2. d) bb) aaa).

²³⁷ Dieses Kriterium wird ähnlich von IPSAS 42.AG20 (b) für die Beurteilung der vollständigen Beitragsfinanzierung i.S.v. IPSAS 42.28 (a) angeführt, allerdings weist IPSAS 42.AG25 (d) konkret auf den ökonomischen Informations- und Steuerungsgehalt dieser Überwachung hin und betont hierzu die Relevanz aktuarischer Gutachten o. ä. rechnerischer Modellierungen für die interne Entscheidungsfindung bei unterschiedlich möglichen Szenarien.

einem Versicherer unterhält, so spricht dies insgesamt für das Zugangskriterium nach IPSAS 42.28 (b). Die „nachweislich vergleichbare Führung des Sozialleistungssystems wie bei einem Versicherer“ wird jedoch vice versa nicht verneint, wenn eine solche Verwaltungseinheit nicht vorliegt (IPSAS 42.AG25 (e)).

- dd) Abgrenzung des Anwendungsbereichs für Sozialleistungen
zur analogen Anwendung von IFRS 17 für Versicherungsverträge

Die Zugangsvoraussetzungen für den Versicherungsansatz nach IPSAS 42.28 beziehen sich wie beim allgemeinen Ansatz (IPSAS 42.6) auf „Sozialleistungssysteme“ (*social benefit schemes*). Die den beiden Ansatzwegen vorangestellten, standardübergreifenden Hinweise zu Zielsetzung (IPSAS 42.1–2), Anwendungsbereich (IPSAS 42.3–4) und Definitionen in IPSAS 42 (IPSAS 42.5) verwenden hingegen nur den Begriff der „Sozialleistungen“ (*social benefits*). Eine klare Abgrenzung lässt der Standard vermissen, das „Sozialleistungssystem“ muss folglich als Begriffskompositum mit der bereits definierten „Sozialleistung“ als Determinans verstanden werden. Insoweit wäre auch bei Sozialleistungssystemen i. S. v. IPSAS 42.28 von der terminologischen

Abgrenzung in IPSAS 42.5 a) auszugehen, wonach es sich bei Sozialleistungen um Geldtransfers an „eindeutig bestimmte Personen/Haushalte, die den Zugangsbedingungen entsprechen“ handelt. Wie IPSAS 42.AG6 klarstellt, ist dieser „berechtigte Leistungszugang“ vor jeder Sozialleistungszahlung neu zu beurteilen (z. B. Arbeitslosenstatus) um das Vorliegen einer bilanzierungsfähigen Sozialleistung nach IPSAS 42 festzustellen²³⁸. Für die analoge Anwendung von IFRS 17 bzw. eines vergleichbaren Standards nach IPSAS 42.26 ist jedoch die Reichweite dieser Abgrenzung fraglich: Nach IFRS 17 sind Versicherungsverträge in einem Portfolioansatz als Bilanzierungs- und Bewertungseinheit zusammenzufassen, wobei insb. ihr voraussichtlicher Erfüllungswert zu schätzen ist (IFRS 17.14 und 17.32 a) i)). Bei dieser Schätzung sind alle zukünftigen Zahlungsströme zu beachten, die aus den zum Berichtszeitpunkt bestehenden Rechten und Pflichten insb. zur Beitragszahlung und Leistungserbringung gemäß Versicherungsvertrag entstehen (IFRS 17.33 f.). Die Anwendungsleitlinien (IFRS 17.B37–B41) geben hierzu konkrete Hinweise zur stochastischen Erwartungswertbildung u. a. mittels historischer Erfahrungsdaten der rechnungslegenden Einheit (IFRS

²³⁸ Siehe hierzu Ausführungen im Abschnitt III. 2. d) bb) ccc) ii).

17.B41 c)). Bei strenger Fortführung des nach IPSAS 42.5 (a) definierten Sozialleistungsbegriffs wäre jedoch die Schätzung von Mittelabflüssen für Sozialleistungen so zu begrenzen, dass lediglich bereits verwirklichte Leistungsansprüche i. S. v. „unmittelbar bevorstehenden Zahlungsansprüchen“ einzubeziehen sind. Alternativ kann der Bedeutungsumfang der „Sozialleistungssysteme“ für den Versicherungsansatz teleologisch so erweitert werden, dass bereits die rechtlich verbindliche Regelung von Sozialleistungen zu einem berücksichtigungspflichtigen Mittelabfluss führt. Nur letzteres stellt eine gleichgewichtige Beachtung künftiger ein- und ausgehender Zahlungsströme i. S. e. Bewertungseinheit nach IFRS 17 sicher, denn für Beitragszahlungen sieht IPSAS 42 keine sachliche Eingrenzung vor. Der Ansatz- und Bewertungsrahmen für Sozialleistungsverpflichtungen wird dabei jedoch deutlich gegenüber dem allgemeinen Ansatz nach IPSAS 42 ausgeweitet und erinnert so an die Verpflichtungskonzeption des IPSAS-Rahmenkonzepts²³⁹.

²³⁹ Siehe hierzu Ausführungen im Abschnitt III. 2. d) bb) aaa).

ee) Informationspflichten im Anhang bei Anwendung des „Versicherungsansatzes“ nach IPSAS 42

aaa) Übertragung der nach IFRS 17 erforderlichen Anhangangaben und originäre Angabepflichten nach IPSAS 42

Für die Anwendung des Versicherungsansatzes sieht IPSAS 42 dezidierte Angabepflichten für den Anhang vor, die sich in ihrer Zielsetzung nicht von den Angabepflichten beim allgemeinen Ansatz unterscheiden (IPSAS 42.29)²⁴⁰. In Fortführung der analogen Standardanwendung sind nach IPSAS 42.30 (b) grundsätzlich die Angabepflichten des „einschlägigen internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandards für Versicherungsverträge“ zu erfüllen. Für Sozialleistungssysteme, die unter den Voraussetzungen von IPSAS 42.28 nach IFRS 17 erfasst werden, sind folglich qualitative und quantitative Anhangangaben unter den Vorgaben von IFRS 17.93–132 zu leisten. Diese umfassen detaillierte Erläuterungen und Überleitungen der im Abschluss ausgewiesenen Beträge (IFRS 17.97–116), eine Beschreibung der getroffenen, wesentlichen Ermessensentscheidungen (IFRS 17.117–120) sowie eine Risikoanalyse

²⁴⁰ Siehe hierzu Ausführungen im Abschnitt III. 2. d) dd).

zur Beurteilung von Ungewissheiten i. Z. m. künftigen Zahlungsströmen aus den erfassten „Verträgen“ (IPSAS 17.121–132).

Darüber hinaus bestehen beim Versicherungsansatz auch „originäre“ Angabepflichten nach IPSAS 42: Wie beim allgemeinen Ansatz sind Erläuterungen zu den Arten und wesentlichen Eigenschaften der Sozialleistungssysteme im Anhang aufzunehmen (IPSAS 42.31 (a)) sowie eine Beschreibung von bedeutsamen, vorgenommenen Änderungen an den Systemen in der Berichtsperiode (IPSAS 42.31 (b)). Zusätzlich ist darzulegen, auf welcher Grundlage die Anwendung des Versicherungsansatzes als angemessen befunden wird (IPSAS 42.30 (a)).

bbb) Kontextfähige Informationserweiterung durch unmittelbaren Bilanzbezug der Anhangangaben nach IFRS 17

Anders als beim allgemeinen Ansatz lässt sich aus den geforderten Anhangangaben nach IPSAS 42.29–31 i. V. m. IFRS 17 ein belastbarer Bezug zu den korrespondierenden Abschlussposten herstellen. Die Entwicklung und Bewertung der angesetzten Beträge soll für Adressaten transparent nachvollziehbar sein – unter besonderer Betonung von Bewertungsunsicherheiten und ihren (potenziellen) Auswirkungen. Denn diese

sind der Bilanzierung nach IFRS 17 aufgrund der dargestellten Schätzerfordernisse immanent, ihre Offenlegung im Anhang entfaltet folglich eine unmittelbare und im Abschluss „kontextfähige“ Informationswirkung. Selbiges gilt für die äquivalente Darstellung der relevanten Leistungs- und Beitragsverhältnisse des beitragsfinanzierten Sozialleistungssystems, wie sie i. Ggs. zum allgemeinen Ansatz bereits in der bilanziellen Bewertungseinheit nach IFRS 17 antizipiert werden.

ccc) Vergleichende Betrachtung der originären Angabepflichten im „Versicherungsansatz“ und im „allgemeinen Ansatz“ nach IPSAS 42

Die beim Versicherungsansatz „originären“ Angabepflichten nach IPSAS 42.31 sehen i. Vgl. zum allgemeinen Ansatz keine Erläuterungen zu demografischen, wirtschaftlichen und anderweitigen äußeren Einflussfaktoren vor, die sich auf die Bilanzierung von Sozialleistungssystemen auswirken. Zwar weisen die nach IFRS 17 erforderlichen Anhangangaben auf Bewertungsunsicherheiten und prospektive Werteinflüsse hin, doch diese unterliegen der vertragsorientierten Sichtweise in einem individuellen Versicherungsverhältnis. Für gesetzlich geregelte, beitragsfinanzierte

Sozialleistungssysteme greift jedoch der Blick auf ein Vertragsverhältnis zu kurz um dem gesamtstaatlichen Bindungs- und Verpflichtungsumfang für *Bürger* und *Regierung* gerecht zu werden: So wirkt sich z.B. die Alters- und Gesundheitsentwicklung der leistungsberechtigten Bevölkerung gesamtheitlich auf das (künftige) Beitrags- und Leistungsvolumen im Sozialleistungssystem aus, während Konjunktur- und Inflationseinflüsse zu Missverhältnissen im Beitrags- und Leistungsniveau führen. Durch den gesetzlich geregelten (Pflicht-)Zugang der *Bürger* zum Sozialleistungssystem ist der Betrachtungskreis des „Versicherungsverhältnisses“ entsprechend zu erweitern. Informationen über demografische und wirtschaftliche Einflüsse werden insoweit entscheidungsnützlich, als sie langfristigen Änderungsbedarf der Beitrags- und Leistungsstruktur bei einer Überalterung der Bevölkerung oder einer sich abzeichnenden Rezession anzeigen. Vor diesem Hintergrund erschließt sich nicht, warum IPSAS 42 im Versicherungsansatz lediglich Eigenschaften und Änderungen der Sozialleistungssysteme selbst – nicht aber steuerungsrelevante „äußere“ Einflüsse und ihre Folgewirkungen im Anhang erläutert sehen möchte (IPSAS 42.31).

- f) *Optionale Berichterstattung über langfristige Tragfähigkeit der Finanzen nach RPG 1: Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances*
- aa) Anwendungsempfehlung in IPSAS 42 zur ergänzenden Berichterstattung nach RPG 1 über künftige Mittelflüsse

IPSAS 42 verweist außerhalb seiner Bilanzierungs- und Erläuterungsvorgaben auf eine freiwillige Zusatzberichterstattung über die langfristige, finanzielle Tragfähigkeit der rechnungslegenden Einheit und regt dabei die Anwendung der *Recommended Practice Guideline 1* „Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances“ des IPSASB an (IPSAS 42.32). Nach RPG 1.10²⁴¹ soll für diese Berichterstattung abgewogen werden, ob potenzielle Adressaten für zukunftsbezogene Finanzinformationen bestehen. Dies sei insbesondere dann „wahrscheinlich“, wenn die rechnungslegende Einheit über bedeutsame Gewalten zur Steuererhebung, Schuldenaufnahme oder Leistungssteuerung verfügt (RPG 1.13). Die Berichterstattung zur langfristigen, finanziellen Tragfähigkeit geht insoweit über den Informationsumfang des

²⁴¹ IPSASB: Recommended Practice Guideline 1 – Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances (im Folgenden zitiert als RPG 1).

Jahresabschlusses hinaus, insb. für künftige Mittelabflüsse (Mittelzuflüsse) die zum Abschlussstichtag nicht der ansatzbestimmenden Definition von Schulden (Vermögen) entsprechen (RPG 1.12). Eine bedeutsame, jedoch nicht ausschließliche Bedeutung kommt dabei laut RPG 1.3 den Mittelflüssen i. Z. m. Sozialleistungen zu. Um der Zwecksetzung und den qualitativen Anforderungen des IPSAS-Rahmenkonzepts zu entsprechen, soll die Berichterstattung nach RPG 1 „üblicherweise“ die folgenden Bestandteile enthalten: Prognoserechnungen über künftige Mittelflüsse in tabellarischer oder grafischer Form zzgl. verbaler Erläuterungen, eine Beschreibung der zugrundeliegenden Prognoseannahmen und -methoden sowie eine deskriptive Erörterung der Dimensionen langfristiger Tragfähigkeit (RPG 1.17). Zu letzteren zählt RPG 1 die Dimensionen Leistung, Umsatz und Schulden (RPG 1.27–40).

bb) Zweckdienliche Informationserweiterung durch freiwillige

Berichterstattung nach RPG 1

Mit der Anwendungsempfehlung für RPG 1 schränkt das IPSASB nicht nur (erneut²⁴²)

die Vergleichbarkeit von IPSAS Rechnungslegungen über

²⁴² Siehe hierzu Abschnitt III. 2. e) bb).

Sozialleistungsverpflichtungen ein. In seiner Entscheidungsbegründung (RPG 1.BC6) stellt der Standardsetzer klar, dass eine prospektive Erweiterung der Abschlussinformationen unmittelbar den Zwecken der Entscheidungsnützlichkeit und Rechenschaftsfähigkeit dient. Im Umkehrschluss bescheinigt der Verweis von IPSAS 42.32 auf RPG 1 einen unzureichenden Informationsgehalt aus der Bilanzierung von Sozialleistungsverpflichtungen nach IPSAS 42. Die laut IPSASB zweckdienliche Erweiterung des Abschlusses wird dem Bilanzierenden jedoch zur freiwilligen Wahl gestellt (IPSAS 42.32). Besonders fragwürdig erscheint dieses Wahlrecht durch die Hinweise in RPG 1.3 zur „wahrscheinlichen“ Relevanz der Berichterstattung, wenn die rechnungsliegende Einheit über grundlegende Staatsgewalten wie eine Steuerhoheit verfügt²⁴³. Zwar vermag die Anwendung von RPG 1 auf untergeordneten Regierungsebenen nur eine begrenzte Informationswirkung zu entfalten – mit Blick auf die langfristige Finanzierung und Steuerung von Sozialleistungen insb. auf nationaler Ebene muss ihre Relevanz jedoch als unstrittig erscheinen²⁴⁴. Allerdings würde auch die verpflichtende

²⁴³ Das IPSAS-Rahmenkonzept enthält diesbezüglich bestätigende Hinweise, jedoch keine Konkretisierung – siehe Ausführungen im Abschnitt III. 2. d) bb) aaa).

²⁴⁴ Nach den Ausführungen in RPG 1.BC17 wird diese Relevanz vom IPSASB zwar anerkannt. Auf „verfühte“ verpflichtende Vorgaben sei jedoch zugunsten einer weiteren Flexibilität der Standardsetzung verzichtet worden, da noch keine Praxis für die Berichterstattung langfristiger finanzieller Tragfähigkeit etabliert sei.

Anwendung von RPG 1 nur bedingt zu den Zwecken der Entscheidungsnützlichkeit und Rechenschaftsfähigkeit beitragen: Der Zeithorizont der Prognoserechnungen wird von RPG 1 nicht vorgegeben, die Bestimmung der Betrachtungsperiode für künftige Mittelflüsse liegt im Ermessen des jeweiligen Abschlusserstellers (RPG 1.25 f.). Selbiges gilt für die sachliche Erhebung der aufzunehmenden Mittelflüsse: RPG 1.24 betont lediglich, dass „die Auswahl und Darstellung der Prognosen nicht zu vor- oder nachteiligen Verzerrungen“ bei der Berichterstattung führen sollen. Weiterhin ist keine Anknüpfung der Prognoserechnungen an den Jahresabschluss vorgesehen, insoweit ist ihr „informationserweiternder Charakter“ i. Ggs. zum Anhang nicht im Kontext der Bilanz und der übrigen Abschlussbestandteile gegeben. Da es sich zudem um eine „losgelöste“ Betrachtung für IPSAS 42 und die darunter nicht erfassten Zahlungsflüsse bzw. künftigen Verpflichtungsposten handelt (RPG 1.9)²⁴⁵, wird die (langfristige) Entwicklung der zum Stichtag bewerteten und bilanzierten Vermögens- und Schuldverhältnisse nicht gesamtheitlich erfasst. Objektiv entscheidungsnützliche und

²⁴⁵ Die Definition der nach RPG 1 zu beachtenden Zu- und Abflüsse sieht Geldmittel vor, die als Zahlung oder Rückstellung im Betrachtungszeitraum erwartet werden. Dieser prospektive Vorgriff würde allerdings eine Annahme über das „verpflichtende Ereignis“ und dessen Eintritt genauso erfordern wie eine Prognose der abfließenden Mittel. Weiterhin fehlen klare Vorgaben für eine qualitative Sicherung der Informationen und ihrer Stetigkeit z. B. in Form einer Überleitungsrechnung zwischen den nach IPSAS 42 angesetzten Posten und den nach RPG 1 dargestellten Prognosen.

rechenschaftsfähige Aussagen über die generationenübergreifende Tragfähigkeit von Sozialleistungsprogrammen werden durch RPG 1 folglich nicht gewährleistet.

- cc) Konkretisierte Verpflichtungsbetrachtung und Antizipation
demografischer und wirtschaftlicher Einflussfaktoren

Für die Erstellung der Prognoserechnungen enthält RPG 1 Leitlinien zur Berücksichtigung gesetzlicher Vorgaben und politischer Prämissen, die den erwarteten Mittelflüssen zugrunde liegen (RPG 1.43–46). Falls die freiwilligen Anwender – nach ihrem Ermessen – dezidierte Prognosen für einzelne Programme oder Handlungen in ihrer Rechnung aufnehmen, so soll der hierfür zum Erstellungszeitpunkt bestehende Rechtsrahmen für den Gesamtprognosezeitraum angenommen werden (RPG 1.43). Befristungen oder bereits beschlossene Änderungen sind entsprechend zu berücksichtigen, wobei faktisch vertretbare Politikannahmen z. B. über die Fortfinanzierung von gesetzmäßig ausgeschöpften Sozialleistungsetats nicht durch eine „rein juristische Betrachtung“ verdrängt werden dürfen (RPG 1.43–46). RPG 1 skizziert mit diesen Vorgaben einen Objektivierungsrahmen für den langfristigen (Selbst-)Bindungsgehalt rechtlicher Bestimmungen und hebt dabei die Bedeutung eines faktischen

Erfüllungszwangs hervor. IPSAS 42 und das Rahmenkonzept lassen derartige Hinweise für die bilanzielle Verpflichtungsbetrachtung von Sozialleistungen vermissen²⁴⁶. Im Sinne einer langfristigen „Mittelvorausschau“ betont RPG 1 auch die Relevanz von Prognoseannahmen zur volkswirtschaftlichen Entwicklung (Inflation und Wirtschaftswachstum) sowie zu demografischen Einflüssen (Geburts-, Sterbe- und Migrationsraten sowie Erwerbsquoten) (RPG 1.50). Ein entsprechender Hinweis auf die differenzierte Abbildung von „altersbezogenen“ Programmen (RPG 1.49) macht deutlich, dass die Prognosen dem langfristigen Verpflichtungscharakter insb. von Altersversorgungsleistungen Rechnung tragen sollen. Es mag verwundern, dass die Bilanzierungsvorgaben in IPSAS 42 für Sozialleistungen keine vergleichbare Sichtweite aufweisen. Mit der formalrestriktiven Ansatz- und Bewertungsbeschränkung der Passivierung „auf die nächste Sozialleistungszahlung“ wird jedoch klar, dass IPSAS 42 nur in Verbindung mit der prospektiven Berichterstattung nach RPG 1 einen entscheidungsnützlichen und rechenschaftsfähigen Informationswert gewährleisten *kann*. Warum hingegen IPSAS 42 selbst keine langfristig-antizipative, bilanzielle

²⁴⁶ Siehe hierzu Ausführungen im Abschnitt III. 2. d) bb).

Verpflichtungsbetrachtung (wie z. B. IPSAS 39 für Arbeitnehmerleistungen) vorsieht und die resultierenden Informationslücken durch eine freiwillige und ermessensabhängige Sonderberichterstattung geschlossen werden sollen, erscheint nicht nachvollziehbar.

3. Ableitung von Transformationsempfehlungen für die Übernahme von IPSAS 42 als EPSAS unter Beachtung der EU GosB

- a) *Entwicklung von EPSAS als eigenständiges Regelwerk für die öffentliche Rechnungslegung in der EU*
 - aa) Verwendung der IPSAS als „Bezugsrahmen“ für die Entwicklung von EPSAS

Der Weisung in Art. 16 Abs. 3 RL 2011/85 EU entsprechend nahm die EU-Kommission eine Bewertung zur Eignung der IPSAS als Regelwerk für die öffentliche Rechnungslegung der EU-Mitgliedstaaten vor²⁴⁷. In ihrem Bericht an den Rat der EU und das Europäische *Parlament* werden die IPSAS als materieller „Orientierungsrahmen“ zur Entwicklung von EPSAS identifiziert: Es sei „wohl eindeutig, dass die IPSAS in

²⁴⁷ Siehe Ausführungen zum unionsrechtlichen „Six Pack“-Legislativpaket im Abschnitt II. 2.

ihrer gegenwärtigen Form nicht ohne weiteres in den EU-Mitgliedstaaten eingeführt werden können“, jedoch würden die IPSAS „unstreitig einen Bezugsrahmen für eine mögliche harmonisierte Rechnungsführung des öffentlichen Sektors in der EU“²⁴⁸ darstellen. Für die Entwicklung von EPSAS weist die EU-Kommission im genannten Bericht auf erforderliche EU-Verwaltungsstrukturen hin und schlägt die Erarbeitung eines konzeptionellen Rahmens vor, auf dessen Grundlage einzelne EPSAS entwickelt bzw. aus den IPSAS abgeleitet werden können. In einem Zwei-Phasen-Ansatz soll die Einführung der Periodenrechnung in den EU-Mitgliedstaaten „beworben“ und parallel dazu ein EPSAS-Rahmenkonzept entwickelt werden, das die Governance-Struktur und die Grundsätze der Rechnungslegung und Standardsetzung behandeln soll (Phase 1). Im Weiteren soll durch die Implementierung von EPSAS die Vergleichbarkeit der Rechnungslegungen innerhalb und zwischen den Mitgliedstaaten sichergestellt werden (Phase 2)²⁴⁹.

²⁴⁸ Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament vom 06.03.2013 über die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten – Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, a. a. O., hier S. 10.

²⁴⁹ Vgl. Staff working document of the European Commission: Reporting on the progress as regards to the European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) vom 05.06.2019, SWD(2019) 204 final, S. 1–8, hier S. 2.

bb) Implementierung doppischer Rechnungslegungssysteme in
den EU-Mitgliedstaaten als Voraussetzung für EPSAS

Eine unionsweite Einführung von EPSAS erfordert, dass die nationalen Rechnungslegungssysteme der EU-Mitgliedstaaten auf die technischen Anforderungen der Standardvorgaben abgestimmt sind. Zur Anwendung der IPSAS bedarf es einer Periodenrechnung i. S. e. doppischen Rechnungsstils (IPSAS CF 1.1). Der vorliegende Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts setzt die Doppik (*accrual base of accounting*) ebenso als Buchführungsweise voraus und betont, dass den Interessenseignern damit ein „vollständiges und verlässliches Bild der Finanzlage“ vermittelt wird²⁵⁰. Mit den „Leitlinien zur erstmaligen Anwendung periodengerechter Rechnungsführung“ von Eurostat sollen öffentliche Einheiten in der EU darin unterstützt werden, ihre Rechnungslegung von einem kamerale Rechnungsstil auf die doppische Buchführung umzustellen²⁵¹. Eine Erhebung zum Reifegrad der öffentlichen Buchhaltung und Informationstechnologie in den EU-Mitgliedstaaten zeigt in diesem Zusammenhang eine

²⁵⁰ Vgl. Reflection paper of the European Commission (Eurostat): European Public Sector Accounting Standards – Conceptual Framework – vom 25.04.2018, EPSAS WG 18/07 (im Folgenden zitiert als: EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurf), S. 1–14, hier S. 4.

²⁵¹ Vgl. Leitlinien der EU-Kommission (Eurostat) zur erstmaligen Anwendung periodengerechter Rechnungsführung vom 05.04.2017, S. 1–41.

zunehmende Reformation der nationalen Rechnungslegungssysteme auf verschiedenen Verwaltungsebenen²⁵².

cc) Vorgehen zur Ableitung materieller Anforderungen an die

EPSAS anhand des vorliegenden Rahmenkonzept-Entwurfs

Mit Blick auf die materielle Ausgestaltung der EPSAS und ihrer Leitkonzeption ist zunächst der vorliegende Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts vom 25. April 2018 zu untersuchen. Hieraus lassen sich Empfehlungen zur konzeptionellen Untermauerung der EPSAS ableiten und Transformationsempfehlungen für eine mögliche Übernahme von IPSAS 42 als EPSAS zur Bilanzierung von Sozialleistungsverpflichtungen formulieren. Hierbei ist ein fortlaufender Rückgriff auf vorangehende Ausführungen zu den GosB sowie zum Regelwerk der IPSAS geboten.

²⁵² Vgl. Paper by PwC (written consultation) on behalf of Eurostat, European Commission: Updated accounting maturities of EU governments and EPSAS implementation cost vom 23.11.2020, hier S. 3.

dd) Entwurf eines EPSAS-Rahmenkonzepts vom 25. April 2018:

Wiedergabe und kritische Würdigung

aaa) Zwecksetzung der EPSAS in Orientierung an den IPSAS

ohne Gewichtung von Informationsbedürfnissen

Mit dem Entwurf eines EPSAS-Rahmenkonzepts vom 25. April 2018 liegt ein (vorläufiger) Bezugsrahmen für die Entwicklung einzelner EPSAS vor. Der Entwurf beschreibt die Zwecksetzung der EPSAS-Rechnungslegung, ihre qualitativen Anforderungen sowie ihre Adressaten. Hiernach gilt als übergeordneter Grundsatz der EPSAS-Rechnungslegung die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Finanzlage, der finanziellen Leistung und der Liquidität der rechnungslegenden Einheit („*true and fair view*“). Als Primärzwecke hierzu werden die Rechenschaftsfähigkeit und Entscheidungsnützlichkeit der Rechnungslegung angeführt und (in Erweiterung zu den IPSAS) die zugehörigen Ziele der Nachhaltigkeit und

intergenerativen Gerechtigkeit betont²⁵³. Als Hauptadressaten nennt der Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts „Mittelgeber“ und „Leistungsempfänger“ sowie ihre jeweiligen Repräsentanten, wobei letztlich („*ultimately*“) die *Bürger* als wesentliche Interessenseigner der *Regierung* und anderen öffentlichen Einheiten gelten²⁵⁴. Die Legislativgewalt wird mit ihren Abgeordneten und vergleichbaren Amtsträgern zu den Hauptadressaten gezählt, sowohl auf über- als auch auf untergeordneten Staatsebenen. Allerdings werden die Informationsbedürfnisse der Adressaten sowie ihr (funktionales) Verhältnis zueinander nicht weiter konkretisiert, insbesondere ob Gesetzgeber und *Regierung* als gleichgewichtige Entscheidungsträger anzusehen sind oder ob ihre EPSAS-Rechnungslegung gegenüber *Bürgern* und/oder sich selbst rechenschaftsfähig sein soll. Aufgrund der unterschiedlichen Gewaltkompetenzen würde z. B. die langfristige Haushaltswirkung eines Sozialleistungsgesetzes nur einen legislativen Entscheidungsnutzen entfalten. Die *Regierung* hingegen muss sich an der Erfüllung der

²⁵³ Vgl. EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurf, a. a. O., hier S. 5. Der englische Originalwortlaut der Zielsetzung („for accountability and decision making purposes, and under the accrual basis of accounting, including in the context of sustainability and inter-generational equity“) beschreibt nicht eindeutig, ob Nachhaltigkeit und intergenerative Gerechtigkeit als eigenständige Ziele oder als „Zielrahmen“ für die Hauptzwecke der Rechenschaftsfähigkeit und Entscheidungsnützlichkeits anzusehen sind. Die Rechnungslegung selbst kann unmittelbar jedoch keine nachhaltige oder intergenerativ gerechte Wirkung entfalten, sondern den Adressaten allenfalls eine Entscheidungs- und Rechenschaftsgrundlage für eine entsprechende (Haushalts-)Steuerung bieten.

²⁵⁴ Vgl. EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurf, a. a. O., hier S. 5 f.

parlamentarisch bestimmten Haushaltsvorgaben messen lassen, die ihr wiederum nur einen begrenzten Entscheidungs- und Einflussrahmen bietet. Die Zielkonzeption der „Entscheidungsnützlichkeit“ und „Rechenschaftsfähigkeit“ bedarf insoweit einer Konkretisierung, die dem Grundsatz der staatlichen Gewaltenteilung und den Verantwortungen der Hoheitsgewalten Rechnung trägt. Da das EPSAS-Rahmenkonzept in seinem Entwurf jedoch keine Hierarchisierung der Adressaten vornimmt und sein Wortlaut auf einen gleichrangigen Informationsbedarf von Mittelgebern (Leistungsempfängern) und ihren Repräsentanten hindeutet, lassen sich „Entscheidungsnützlichkeit“ und „Rechenschaftsfähigkeit“ auch als übergeordnete Transparenzgrundsätze interpretieren: Für begrenzt entscheidungsfähige Adressatenkreise (insb. die *Bürger*) soll die EPSAS-Rechnungslegung Informationen vermitteln, die rechenschaftlich Aufschluss über die Entscheidungsgrundlagen der entscheidungsberechtigten Akteure gewährt. In dieser Hinsicht bedarf es einer Konkretisierung, die bei der Entwicklung von EPSAS einen adressatenübergreifenden Informationsnutzen i. S. e. weitreichenden Transparenz sicherstellt.

bbb) Nachhaltigkeit und intergenerative Gerechtigkeit als

Ziele der EPSAS-Rechnungslegung

Die im Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts verankerten Ziele der Nachhaltigkeit und intergenerativen Gerechtigkeit erfassen den übergreifenden Schutzgedanken öffentlicher Rechnungslegung, wie er sich aus den Verfassungsgrundsätzen und historischen Zwecken der Haushaltsführung ableiten lässt²⁵⁵. Mangels originärer Schutzbedürfnisse der staatlichen Hoheitsgewalten sind diese Ziele den Interessen der *Bürgerschaft* zuzuordnen, d. h. in ihrem Sinne muss eine Rechnungslegung nach EPSAS Aufschluss über die generationenübergreifende Tragfähigkeit der Vermögens- und Schuldverhältnisse geben. Eine weitergehende Bestimmung von „Nachhaltigkeit“ und „intergenerativer Gerechtigkeit“ lässt das EPSAS-Rahmenkonzept in seinem Entwurf jedoch vermissen, ebenso eine direkte Verknüpfung mit den qualitativen Anforderungen oder den Grundsätzen zur Ermittlung bzw. Bewertung von Vermögen und Schulden. Letztere müssen sich daran messen lassen, ob und wie sie zu den (undefinierten) Zielen der Nachhaltigkeit und intergenerativen Gerechtigkeit beitragen.

²⁵⁵ Siehe hierzu Ausführungen im Abschnitt II. 1. a) und b).

ccc) Qualitative Anforderungen an die EPSAS-Rechnungslegung unter Betonung der Vorsicht und Neutralität

Im Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts werden qualitative Anforderungen und sog. Anwendungsprinzipien aufgeführt, die den Informationsnutzen der EPSAS-Rechnungslegung für ihre Adressaten erhöhen soll. Die qualitativen Informationsmerkmale gleichen dem IPSAS-Rahmenkonzept, wobei die Anforderungen an eine „glaubwürdige Darstellung“ gesondert aufgezählt werden²⁵⁶ und hierbei „Vorsicht“ („*prudence*“) als zusätzlicher Aspekt genannt und beschrieben wird: Bei Unsicherheiten und hieraus erforderlichen Ermessensentscheidungen und Schätzungen sei ein „Grad an Vorsicht“ einzubeziehen, der eine Unterbewertung von Schulden (Aufwendungen) sowie eine Überbewertung von Vermögen (Umsätzen) verhindern soll. In diesem Sinne stehe Vorsicht einer „Neutralität“ i. S. e. verzerrungsfreien Informationsvermittlung nicht entgegen. Ein Ausgleich dieser Merkmale lässt sich jedoch allenfalls an konkreten Ansatz- und Bewertungsbestimmungen feststellen, z. B. wenn die Erfassung von Vermögen und Schulden an äquivalente Objektivierungskriterien geknüpft

²⁵⁶ Siehe zu den qualitativen Anforderungen des IPSAS-Rahmenkonzepts Abschnitt II. 1. c) bbb) i).

ist. Aus den allgemeinen Ansatz- und Bewertungsbestimmungen des EPSAS-Rahmenkonzepts lässt sich im Entwurf keine unverhältnismäßige Betonung feststellen, allerdings fehlt es auch hier an einer belastbaren Konkretisierung.

ddd) Fehlende Konkretisierung der Verpflichtungs- und Beherrschungskonzeption: Potenzielle Transaktionsspezifisierung nach dem Vorbild der IPSAS

Die Definition von Vermögen und Schulden im Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts entspricht dem IPSAS-Rahmenkonzept in nahezu deckungsgleicher Weise, enthält jedoch keine nähere Konkretisierung für ein beherrschungs- oder verpflichtungsbegründendes Ereignis. Weiterhin hält die Definition einer „gegenwärtigen Verpflichtung“ an der Einteilung in „rechtlich bindende“ und „rechtlich nicht bindende“ Verpflichtungen fest, die bereits bei den IPSAS zu transaktionsbezogenen Spezifizierungen und Inkonsistenzen in der Standardsetzung führt²⁵⁷. Eine Konkretisierung des staatsseitigen Bindungsgehalts aus (haushalts-)rechtlichen Vorgaben oder faktischen Handlungsverpflichtungen erfolgt ebenso wenig wie eine Objektivierung von

²⁵⁷ Siehe hierzu Abschnitt III. 2. d) ccc) iii).

anspruchsbegründenden Hoheitsbefugnissen, d. h. ihre Relevanz und Interpretation würde – wie bei den IPSAS – dem Standardsetzer in einzelnen EPSAS obliegen. Dagegen weist der Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts darauf hin, dass EPSAS „in Ausnahmefällen“ von den konzeptionellen Ansatzbestimmungen abweichen können um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild („*true and fair view*“) zu vermitteln. Als Beispiele hierzu nennt und definiert der Entwurf „latente Mittelflüsse“: Sie gelten als Zufluss (Abfluss) von Leistungspotenzial oder wirtschaftlichen Vorteilen in einer künftigen, spezifizierten Berichtsperiode und müssen auf sog. „Transaktionen ohne Leistungsaustausch“ zurückzuführen sein. Das IPSAS-Rahmenkonzept enthält eine ähnliche, jedoch breitere „Erfassungsklausel“ für sog. wirtschaftliche Gegebenheiten, die nicht den konzeptionell bestimmten Abschlusselementen entsprechen bzw. sich nicht als solche qualifizieren (IPSAS CF 5.4). Der konkretere Hinweis auf „latente Mittelflüsse“ im Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts deutet darauf hin, dass die prospektive Wirkung nicht-synallagmatischer Leistungsverhältnisse explizit bei der Entwicklung von Bilanzierungsvorgaben beachtet werden soll. Allerdings lässt der

inkohärente Vorgriff auf „Transaktionen ohne Leistungsaustausch“²⁵⁸ vermuten, dass die EPSAS vergleichbaren Transaktionsspezifizierungen zugänglich werden wie die IPSAS²⁵⁹.

eee) Legitimation der EPSAS durch EU Komitologieverfahren:
Orientierung am Endorsement der IFRS

Der Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts adressiert neben materiellen Anforderungen an die EPSAS-Rechnungslegung auch Aspekte der Standardsetzung und Legitimation der EPSAS. Den Ausführungen zufolge soll bei der unionsrechtlichen „Übernahme“ von EPSAS durch die EU-Kommission sichergestellt werden, dass die EPSAS den Zielen und qualitativen Anforderungen ihres Rahmenkonzepts gerecht werden und auch dem europäischen öffentlichen Interesse entsprechen²⁶⁰. Diese vorgeschlagenen Übernahmekriterien gleichen den Anforderungen zum EU-Endorsement der IFRS, die konkret den sog. „True and Fair View“-Grundsatz sowie die qualitativen Merkmale der Verständlichkeit, Erheblichkeit, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit

²⁵⁸ Vgl. EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurf, a. a. O., hier S. 10 (auch Zitate).

²⁵⁹ Siehe hierzu die kritische Würdigung von IPSAS 42 im Abschnitt III. 2.

²⁶⁰ Vgl. EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurf, a. a. O., hier S. 13.

benennen²⁶¹. Für den Legitimationsweg der EPSAS wird so eine formelle Annäherung an das Komitologieverfahren der IFRS verfolgt, wie sie auch die EU-Kommission in ihrem Bewertungsbericht zur Eignung der IPSAS andenk²⁶². Materielle Anforderungen an die Übernahme von EPSAS sind wiederum an den gemeinschaftlichen Zwecken und Zielen einer harmonisierten, öffentlichen Rechnungslegung auszurichten – und diese bedürfen folglich einer hinreichenden Konkretisierung. Das EPSAS-Rahmenkonzept selbst könnte – im Gegensatz zu den IFRS²⁶³ – hierzu als rechtsverbindliche „Rahmenverordnung“ implementiert werden, um die Konsistenz der zu übernehmenden EPSAS zu wahren. Denn laut EU-Kommission ist es auch Ziel, durch eine Konvergenz der EPSAS mit den IPSAS und dem ESVG „zu vollständig integrierten Systemen auf der Mikro- und Makroebene zu gelangen“²⁶⁴. Der Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts weist in diesem Zusammenhang zusätzlich auf die Haushaltsordnung der EU sowie auf nationale Rechnungslegungsgrundsätze hin, die als bestehende

²⁶¹ Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, a. a. O., hier S. 2 f.

²⁶² Vgl. Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament vom 06.03.2013 über die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten – Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, a. a. O., hier S. 12.

²⁶³ Für das Rahmenkonzept der IFRS ist bislang kein Endorsement i. S. e. Übernahme in Unionsrecht erfolgt.

²⁶⁴ Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament vom 06.03.2013 über die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten – Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, a. a. O., hier S. 12.

Regelwerke für die Ausrichtung der EPSAS berücksichtigt werden sollten²⁶⁵. Eine Angleichung der Vorgaben bedarf jedoch eines kompromissfähigen Ausgleichs mit und zwischen den Zielsetzungen bestehender Regelwerke, die ihrerseits ebenso durch Konvergenzbestreben vorgeprägt sein können wie die IPSAS²⁶⁶. Um entsprechende Inkonsistenzen aus der Entwicklung und unionsrechtlichen Übernahme einzelner EPSAS zu begrenzen, sollte das EPSAS-Rahmenkonzept bereits für die Standardentwicklung eine ausgleichende Gewichtung von Rechnungslegungsgrundsätzen vorsehen – und damit als unmittelbarer, rechtsverbindlicher Entwicklungs- und Übernahmerrahmen für die EPSAS gelten. Die Ausgestaltung und Implementierung einzelner EPSAS ließe sich an diesem Rahmen messen und beurteilen, ohne bei der Standardsetzung eine einzelfallbezogene bzw. transaktionsspezifische Neugewichtung der Rechnungslegungszwecke zu erfordern.

²⁶⁵ Vgl. ebenda, hier S. 14.

²⁶⁶ Siehe hierzu Abschnitt II. 1. d) bb) ccc).

b) *Transformationserfordernisse am Beispiel von IPSAS 42 zur Entwicklung von EPSAS für Sozialleistungen nach EU GosB*

aa) Konzeptionelle Vorgaben für die zweck- und zielgerichtete

Entwicklung von EPSAS für Sozialleistungsverpflichtungen

aaa) Bestimmung der Informationsbedürfnisse zur Ableitung

qualitativer Anforderungen und Objektivierungsgrundsätze

Die Entwicklung von EPSAS zur zweckgerechten Bilanzierung von Sozialleistungsverpflichtungen muss sich an den adressatenspezifischen Informationsbedürfnissen orientieren, die im Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts vom 25. April 2018 nur eingeschränkt identifiziert bzw. beschrieben werden²⁶⁷. Selbiges gilt für die Interpretation qualitativer Anforderungen und für die Ableitung von Objektivierungsgrundsätzen zur zweckgerechten Passivierung von Sozialleistungsverpflichtungen. Der obere Transparenzgrundsatz, wie er sich verfassungsgemäß aus einer demokratischen Staatsordnung und dem volkswirtschaftlichen Öffentlichkeitsinteresse ergibt²⁶⁸, entfaltet selbst keine

²⁶⁷ Siehe hierzu die Ausführungen im Abschnitt III. 3. a) dd) aaa).

²⁶⁸ Siehe zur Herleitung des Transparenzgrundsatzes Abschnitt II. 1. b) aa).

Informationswirkung für die Adressaten. Er wirkt hingegen als funktionale Voraussetzung zur transparenten Entscheidungsfindung und Rechenschaft, damit die Erreichung von Schutz- und Informationszielen überhaupt beurteilt werden kann. So kann eine Rechnungslegung über Sozialleistungsverpflichtungen nur dann rechenschaftsfähig und entscheidungsnützlich sein, wenn sie den Entscheidungsträgern (und ihren Rechenschaftsempfängern) eine hinreichende Beurteilungsgrundlage bietet um z. B. die Ziele der Nachhaltigkeit oder intergenerativen Gerechtigkeit einer Sozialleistungsgesetzgebung zu bewerten. Bei diesen Zielen handelt es sich wiederum um Schutzziele zugunsten der *Bürger*, die von *Regierung* und *Parlament* in ihrer funktionalen Hoheitsverantwortung umzusetzen und zu kontrollieren sind. Qualitative Anforderungen an die EPSAS-Rechnungslegung und ihre Objektivierungsgrundsätze lassen sich an diesen Zielen ausrichten bzw. messen.

bbb) Zweckgerichtete Konkretisierung qualitativer Anforderungen an die EPSAS-Rechnungslegung

i) Relevanz als Maßstab der Zweck- und Zielkonformität zur Erfüllung der Informationsbedürfnisse

Die im Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts angeführten qualitativen Informationsmerkmale sind nach den Bedürfnissen der Adressaten und entlang der EPSAS Zwecke und Schutzziele zu konkretisieren: Die „Relevanz“ der EPSAS-Rechnungslegung ist dann gegeben, wenn sie zweckdienlich ist – also für die Erreichung der Schutzziele sowohl entscheidungsnützlich als auch rechenschaftsfähig ist. Für das *Parlament* als Gesetzgebungsgewalt ist ein „legislativer“ Entscheidungsnutzen zu gewährleisten, so dass die finanzwirtschaftliche Wirkung z. B. einer Sozialgesetzgebung einen hinreichenden (prospektiven) Informationsnutzen zur legislativen Verfolgung der Schutzziele gewährleistet. Intergenerative Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit als „Steuerungsziele“ bedürfen langfristig-wirtschaftliche Entscheidungsgrundlagen, die keine einseitige oder ungerechte Verzerrung der Vermögens- und Schuldverhältnisse aufweisen. Das *Parlament* muss imstande sein, die gesetzliche (Bindungs-)Wirkung von

Sozialleistungen langfristig, generationenübergreifend und in objektiver Weise zu beurteilen um seiner legislativen Hoheitsverantwortung gerecht zu werden. Die parlamentarische „Entscheidungsrelevanz“ bestärkt unmittelbar die Rechenschaftsfähigkeit der Rechnungslegung: Nur bei transparenter Offenlegung der finanzwirtschaftlichen Entscheidungsgrundlagen wird für die *Bürger* sicht- und beurteilbar, auf welcher Grundlage das *Parlament* über Sozialleistungen entscheidet. Für die *Regierung* als Exekutivgewalt muss sowohl ein langfristiger als auch kurzfristiger Entscheidungsnutzen gegeben sein, der ihrer Verantwortung zur haushaltsgerechten Ressourcenzuteilung wie z. B. der Steuerfinanzierung oder der Versicherungsverwaltung von Sozialleistungen gerecht wird. Die EPSAS-Rechnungslegung muss einen entsprechenden Informationsumfang gewährleisten, der eine wirtschaftliche Steuerung nach Maßgabe der Nachhaltigkeit und intergenerativen Gerechtigkeit gestattet und für den Handlungsumfang der *Regierung* relevant ist. Auch hieraus ist eine unmittelbare Rechenschaftswirkung i. S. d. parlamentarischen Kontrolle gegeben, da die *Regierung* im Rahmen ihrer gesetzlich bestimmten Exekutivverantwortung entscheidet und nur in diesem Umfang rechenschaftsfähig ist. Im Sinne der demokratischen Staatsordnung muss die Rechnungslegung zudem ein Gleichgewicht von Entscheidungsnutzen und

Rechenschaft erfordern, damit eine verantwortungsgerechte Kontrolle und Überwachung der Exekutivhandlungen erfolgen kann. Der Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts konkretisiert den „Relevanzgehalt“ der Rechnungslegung entsprechend daran, ob sie „einen Unterschied für die Erreichung der Ziele“ bewirkt und folglich einen „bestätigenden, vorausschauenden oder beidseitigen“ Wert entfaltet²⁶⁹. IPSAS 42 vermag weder für gesetzgeberische Entscheidungen über staatliche Sozialleistungen noch über die Verwaltung und Überwachung ihrer Gewährung „relevante“ Informationen in diesem Sinne zu vermitteln: Die im „allgemeinen Ansatz“ bilanzierungsfähige Verpflichtung zur nächsten Sozialleistungszahlung entfaltet keinen (langfristigen) legislativen Entscheidungs- oder Rechenschaftsnutzen, ihre transaktionsspezifische Isolierung verhindert zudem die Beurteilung der finanziellen Tragfähigkeit. Letzteres wird durch die freiwillige Anwendung des „Versicherungsansatzes“ zwar ermöglicht, jedoch ausschließlich für versicherungsähnliche Sozialleistungssysteme. Bei der Entwicklung bzw. Ableitung von EPSAS ist daher ein gleichgewichtiger Entscheidungs- und Rechenschaftsnutzen sicherzustellen, der für den Handlungs- und

²⁶⁹ Vgl. EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurf, a. a. O., hier S. 6.

Überwachungsrahmen von *Parlament, Regierung* und *Bürgern* und die Verfolgung der der Schutzziele Relevanz entfaltet.

- ii) Glaubwürdige Darstellung und Verlässlichkeit der
EPSAS-Rechnungslegung

Im Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts werden die qualitativen Anforderungen der „glaubhaften Darstellung“ und „Verlässlichkeit“ als gemeinsames Merkmal zusammengefasst und gelten als erfüllt, wenn die Rechnungslegung eine vollständige, vorsichtige, neutrale und nachprüfbare Darstellung der wirtschaftlichen Gegebenheiten gewährleistet²⁷⁰. Analog zur „Relevanz“ sind diese Anforderungen im Lichte der EPSAS Zweck- und Zielsetzung und nach den Informationsbedürfnissen der Adressaten zu gewichten: Vollständigkeit im Sinne einer relevanten – also zur Erreichung der Schutzziele entscheidungsnützlichen und rechenschaftsfähigen – Rechnungslegung bedeutet zunächst die Erhebung und Berücksichtigung aller zum Stichtag vorliegenden Verhältnisse und Erkenntnisse, die sich (potenziell) auf die Entscheidungsfindung und Rechenschaftslegung der Adressaten auswirken. Das Kosten-Nutzen-Verhältnis

²⁷⁰ Vgl. ebenda.

zwischen Erhebungsaufwand und Informationsnutzen ist mittels Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen im Sinne der Zweck- und Zielsetzung zu wahren²⁷¹.

Bei der Rechnungslegung über Sozialleistungsverpflichtungen sind insoweit alle Verhältnisse zu beachten, die für ihre Gewähr in Grund und Höhe relevant sind und dem Entscheidungs- und Rechenschaftsrahmen der Adressaten gerecht werden. Hierzu zählen parlamentarisch bestimmte, verpflichtungsbegründende Faktoren wie z. B. gesetzliche Leistungsansprüche bei Alter oder Krankheit, allerdings auch „externe“ Einflussfaktoren wie die demografische Entwicklung der Leistungsberechtigten. Im Sinne der Verlässlichkeit müssen alle für die Rechnungslegung berücksichtigten Faktoren nachprüfbar sein, um ihre glaubhafte Darstellung zu gewährleisten. Die zur Bilanzierungsansatz- und bewertungsbestimmende Wertung der erhobenen Informationen erfolgt dann durch ihre zielgerichtete, „materielle“ Gewichtung: Eine intergenerative „Gerechtigkeitsbetrachtung“ erfordert eine gleichgewichtige Erhebung der für alle Generationen bestehenden Vermögens- und Schuldverhältnisse, d. h. diese dürfen keiner einseitigen Betonung zugunsten oder zulasten einer Generation unterliegen. Die

²⁷¹ Vgl. ebenda, S. 8.

Beurteilung der Nachhaltigkeit erfordert ebenfalls eine umfassende und verzerrungsfreie Erhebung aller, insbesondere langfristig relevanter Verhältnisse. Der Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts gibt hierzu die erforderliche „Neutralität“ der Rechnungslegung vor und sieht diese nicht durch die Anforderung der „Vorsicht“ beeinflusst, soweit diese im Umgang mit Unsicherheiten zur Anwendung gelangt. Fraglich ist jedoch, ob Neutralität als Wertungsmaßstab nicht bereits den Zielen der Nachhaltigkeit und intergenerativen Gerechtigkeit hinreichend Rechnung trägt: Nach der Definition im Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts mutet „Vorsicht“ eher als Grundsatz der Unbefangtheit an, der bei Schätzungen eine Überbewertung von Vermögen und eine Unterbewertung von Schulden vermeiden möchte²⁷². Eine materielle Schutzwirkung i. S. e. Gläubigerschutzes oder einer vorsichtigen Ausschüttungsbemessung wie im Handelsrecht²⁷³ ist für die Zwecke einer nachhaltigen und intergenerativ gerechten Entscheidungsfindung (und die Rechenschaft hierüber) nicht angezeigt. „Vorsicht“ im Sinne der EPSAS Zweck- und Zielsetzung ist als erweiterter Vollständigkeitsgrundsatz zu verstehen, nach dem alle Verhältnisse und Erkenntnisse unabhängig ihrer

²⁷² Vgl. ebenda, S. 6.

²⁷³ Siehe hierzu Abschnitt II. 1. c) bb) aaa).

Vermögens- oder Schuldwirkung „bedacht“ zu erheben und gleichermaßen zu berücksichtigen sind. Für Sozialleistungen bedeutet dies eine objektive Beachtung aller verpflichtungs- und bewertungsrelevanten Verhältnisse, die den legislativen bzw. exekutiven Entscheidungsnutzen zur Steuerung der Sozialleistungsgewähr erhöhen und damit auch die Rechenschaftslegung der Adressaten unterstützen. Der Neutralitätsgrundsatz erfordert eine analoge und gleichgewichtige Beachtung aller vermögensrelevanter Steuer- bzw. Sozialbeitragsverhältnisse, so dass *Parlament* und *Regierung* über ein neutrales „Gesamtbild“ zum Zwecke ihrer Entscheidungsfindung und Rechenschaft über die Sozialleistungsgewähr verfügen. Die EPSAS-Rechnungslegung bedarf entsprechender Objektivierungsgrundsätze, die eine zweck- und zielkonforme Ermittlung der wirtschaftlichen Verhältnisse sicherstellt und eine konsistente (Weiter-)Entwicklung einzelner EPSAS daran gewährleistet.

- ccc) Objektivierungsgrundsätze für die zweck- und zielgerechte Bilanzierung von Sozialleistungsverpflichtungen
 - i) Neutrale und einheitlich-objektivierte Reinvermögensermittlung als Bilanzierungskonzeption

Durch eine konzeptionelle Konkretisierung von Vermögens- und Schuldermittlungsgrundsätzen können transaktionsspezifische Einzelregelungen und resultierende Inkonsistenzen bei der EPSAS-Standardentwicklung begrenzt werden. Hierdurch wird die Zweck- und Zielkonformität einzelner Rechnungslegungsvorgaben gewahrt, sollten die „oberen“ Grundsätze laut Rahmenkonzept in den Einzelstandards verbindlich und konsequent umgesetzt werden. Der Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts sieht für Vermögen und Schulden jeweils ansatzbegründende Definitionen vor, die sich auf ein „Kausalereignis“ zur Erlangung eines wirtschaftlichen Vor- oder Nachteils beziehen. Anstelle einer kasuistischen Interpretation des Kausalereignisses, die letztlich Ansatz und Erfassungszeitpunkt der Schuld- und Vermögensverhältnisse bestimmt, bedürfen die EPSAS einer konzeptionellen Vorgabe von verpflichtungs- und vermögensbegründenden Faktoren. Diese müssen dem „Umfeld“ des öffentlichen Sektors

insoweit gerecht werden, als sie dessen glaubhafte und verlässliche Darstellung i. S. d. EPSAS Zweck- und Zielsetzung gewährleisten. In diesem Sinne ist auch eine „Neutralisierung“ zwischen Aktivierungs- und Passivierungsvorgaben sicherzustellen, Spezifizierungen also weitestgehend zu minimieren. Konzeptionell sind hierzu Grundsätze zur nachhaltigen und intergenerativ-gerechten Reinvermögensermittlung vorzusehen, die eine äquivalente Erfassung von Vermögen und Schulden als einheitlich-objektivierte Wertgrößen erfordern. So ließe sich z. B. der gesetzliche Bindungscharakter öffentlich-rechtlicher Bestimmungen für (Steuer-)Vermögen in analoger Weise auf gesetzliche (Sozialleistungs-)Verpflichtungen übertragen. Selbiges gilt für die Berücksichtigung faktisch-entscheidungsrelevanter Verhältnisse, die (noch) nicht auf einem entstandenen Rechts- oder Anspruchsverhältnis oder einer Transaktion gründen – etwa die Anzahl „zugangsberechtigter“ Sozialleistungsempfänger oder ein entstandener, jedoch noch nicht beschiedener Steueranspruch. Der staatlichen Hoheitsgewalt i. S. d. Bestimmung und Durchsetzung von Leistungs- und Anspruchsverhältnissen gegenüber den *Bürgern* wird so angemessen Rechnung getragen. Auch findet die legislative und exekutive Entscheidungsgewalt von *Parlament* und *Regierung* ihre zweckadäquate und wirkungsäquivalente Beachtung bei der Vermögens- und

Schuldenermittlung. Gleichmaßen stellt ein auf diese Weise einheitlich-objektiviertes „Reinvermögen“ eine zielgerechte Bezugsgröße zur Beurteilung der Nachhaltigkeit und intergenerativen Gerechtigkeit dar.

- ii) Realisationsgrundsatz zur äquivalenten Ermittlung
von Vermögen und Schulden

Die Konkretisierung von aktivierungs- und passivierungsbegründenden Kriterien zur Reinvermögensermittlung kann anhand eines übergreifenden Realisationsgrundsatz erfolgen, um sowohl eine konsistenzwahrende Harmonisierung der Bilanzierungsvorgaben als auch eine ziel- und zweckgerechte „Verknüpfung“ von Vermögen und Schulden zu erreichen. Zwar lässt sich im öffentlichen Umfeld kein steter Kausalzusammenhang zwischen (Steuer-)Erträgen und eingegangenen (Sozial-)Verpflichtungen annehmen, aber die wirtschaftliche Interdependenz von verteilungsfähigem Vermögen und erfüllungspflichtigen Schulden liegt im staatlichen Haushaltswesen sowie in den Grundsätzen wirtschaftlichen Handels begründet. Auch der Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts weist auf eine grundsätzlich anzunehmende

„Wirtschaftlichkeit“ i. S. d. Unternehmensfortführung (sog. „Going Concern“-Prämisse) hin²⁷⁴. Vermögen ist in diesem Sinne als Schuldendeckungspotenzial zu begreifen und muss den Zielen der Nachhaltigkeit und intergenerativen Gerechtigkeit entsprechend „zeitkongruent“ ermittelt werden. Selbiges gilt für den sachlichen Umfang der einzubeziehenden Vermögens- und Schuldverhältnisse, um den Vollständigkeitsgrundsatz zu wahren. Die Definitionen von „Vermögen“ und „Schulden“ im Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts beziehen sich jeweils auf „Mittel“ (*resources*), die aufgrund eines vergangenen Ereignisses beherrscht werden bzw. für die Erfüllung einer gegenwärtigen Verpflichtung bestimmt sind. Diese materielle Verknüpfung ist gleichermaßen für ein ansatzbegründendes „Realisationsereignis“ vorzunehmen, dabei jedoch der Entscheidungs- und Rechenschaftsrahmen der Adressaten sowie der zielgerichtete Neutralitätsgrundsatz zu beachten. Als kumulativ zu beurteilende Realisationsfaktoren kommen z. B. in Betracht: Die gegenwärtig wirksamen, gesetzlichen oder vertraglichen Anspruchs- bzw. Verpflichtungsgrundlagen (legislativ-rechtliche Realisation), die durchsetzungsfähige Zugriffs- und Leistungshoheit (hoheitlich-exekutive

²⁷⁴ Vgl. EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurf, a. a. O., hier S. 7.

Realisation) sowie die vergangenheitsbestätigte und damit faktisch feststellbare Inanspruchnahme dieser Hoheit (faktische Realisation). Die hiernach zu beurteilenden „Mittel“ werden in äquivalenter Weise als vorhandenes Vermögen oder als dies belastende Schulden eingeordnet, der Neutralitätsgrundsatz bleibt durch „spiegelbildliche“ Realisationsfaktoren gewahrt. Die kumulative Anwendung der Faktoren gestattet eine vollständige Erhebung von vermögens- und schuldenbegründenden Verhältnissen im öffentlichen Umfeld, wobei „rein rechtliche“ (und ggf. nicht durchsetzbare) Ansprüche und Verpflichtungen identifiziert werden und faktische Mittelflüsse Beachtung finden. Statt einer transaktionalen Spezifizierung bedarf es in einzelnen EPSAS dann lediglich einer ansatzbestimmenden Konkretisierung bzw. Subsumption unter den Realisationsfaktoren.

- iii) Erweiterung des Realisationsgrundsatzes zum Umgang mit Ansatz- und Bewertungsunsicherheiten

Der Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts enthält keine konkretisierenden Hinweise zum „vorsichtigen“ Umgang mit Unsicherheiten bzw. Schätzungen, die sich bei der Vermögens- und Schuldenermittlung ergeben. Die dargestellten Realisationsfaktoren

ermöglichen eine weitreichende Erfassung der relevanten Verhältnisse „dem Grunde nach“, ihre Bewertung bedarf aber einer objektivierenden Konkretisierung mittels Erhebungs- und Schätzvorgaben. Dies gilt besonders für die Wertermittlung von Vermögenswerten und Schulden, die im Außenverhältnis (noch) keine transaktionale Bestätigung i. S. e. Mittelflusses erfahren haben. Nach dem Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts sollen in den EPSAS zwei Bewertungskonzepte zur Anwendung gelangen: Die Bewertung nach Anschaffungskosten (*historical cost*) sowie die Bewertung nach einem sog. „aktuellen Wert“ (*current value*). Anschaffungskosten als – meist zahlungswirksame – (Gegen-)Leistung entfalten wie im Handelsrecht sowie in den IFRS und IPSAS vorrangig einen (vergangenheits-)bestätigenden Informationswert, der mittels regel- und außerplanmäßiger Abschreibungen an die gegenwärtigen Wertverhältnisse anzupassen ist. Rechtlich und faktisch relevante Verhältnisse ohne „Anschaffungsvorgang“, die zum Stichtag also noch keine wertbestätigende Überführung in einen Mittelfluss erfahren haben, bedürfen einer alternativen Wertfindung. Die EPSAS-Rechnungslegung kann sonst keinen „vorausschauenden Wert“ entfalten, wie es auch die qualitative Anforderung der „Relevanz“ im Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts

vorsieht²⁷⁵. IFRS und IPSAS sehen für die Ermittlung von Zeitwerten (*fair values*) strukturierte Methoden und Wertreferenzen vor (IFRS 13.61–90, IPSAS 46.36–48)²⁷⁶, die sich analog auf die EPSAS übertragen lassen um eine sektorneutrale Vergleichbarkeit des „aktuellen Wertes“ sicherzustellen. Dabei ist nach dem Vorbild der o.g. Realisationsfaktoren ein „ansatzgerechter“ Bewertungshorizont zu gewährleisten, der dem öffentlichen (Adressaten-)Umfeld angemessen Rechnung trägt. Die Grundsätze der EPSAS Ziel- und Zwecksetzung sind entsprechend zu wahren und in diesem Sinne eine neutrale, verlässliche und relevante Bewertung der Vermögens- und Schuldverhältnisse zu gewährleisten. Ein „aktueller Wert“ solle nach dem Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts „das zum Stichtag vorherrschende, wirtschaftliche Umfeld“ wiedergeben²⁷⁷. Dieses (Bewertungs-)Umfeld ist im Sinne einer übergreifenden Verpflichtungskonzeption weiter zu konkretisieren, damit eine konsistente und sektorübergreifende Bewertung nach EPSAS gewährleistet wird. Der übergeordnete Realisationsgrundsatz²⁷⁸ lässt sich entsprechend um ansatzbegleitende Bewertungsparameter

²⁷⁵ Siehe hierzu Abschnitt III. 3. b) aa) ccc) ii).

²⁷⁶ IASB: IFRS 13 Fair Value Measurement und IPSASB: IPSAS 46 Measurement.

²⁷⁷ Vgl. EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurf, a. a. O., hier S. 11.

²⁷⁸ Siehe zum vorgeschlagenen Realisationsgrundsatz die Ausführungen im Abschnitt III. 3. b) aa) ccc) ii).

erweitern, um z. B. die wirtschaftliche Wirkung einer Sozialleistung anhand ihrer gesetzlichen Regelung und ihrer faktischen Gewähr bzw. Inanspruchnahme zu bemessen. Um den qualitativen Anforderungen einer verlässlichen und glaubhaften Darstellung i. S. d. True-and-Fair-View-Grundsatzes gerecht zu werden, muss die Berücksichtigung faktischer Umstände hinreichend objektiviert sein um zielgerecht „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild“ der zum Stichtag bestehenden Sozialleistungsverpflichtungen zu vermitteln.

bb) Konkretisierung von Bilanzierungsvorgaben für die EPSAS-

Rechnungslegung über Sozialleistungsverpflichtungen

aaa) Obsolete Transaktionsspezifizierung von „Sozialleistungen“

als gesonderte Abschlusselemente

Anhand des EPSAS-Rahmenkonzepts sind konkrete Bilanzierungsvorgaben „konzeptkonsistent“ so zu entwickeln bzw. abzuleiten, dass die Darstellung der rechnungslegungsrelevanten Verhältnisse im Einklang mit den übergeordneten

Objektivierungsgrundsätzen erfolgt²⁷⁹. Dabei lässt sich die Reichweite der konzeptionellen Bestimmungen am erforderlichen Grad transaktionsspezifischer Einzelregelungen messen, wie sie etwa in IPSAS 42 umfassend zur Abgrenzung und Erfassung von Sozialleistungsverpflichtungen vorgesehen sind. Ziel- und Zwecksetzung der EPSAS erfordern Spezifizierungen allenfalls zur Erhöhung des Informationsnutzens, wobei der Neutralitätsgrundsatz i. S. e. gleichgewichtigen Darstellung der Verhältnisse zu wahren ist. Die Abgrenzung von vermögens- und schuldwirksamen Bilanzierungsgegenständen darf folglich keine einzelfallbezogene und konsistenzgefährdende (Neu-)Auslegung der Grundsätze zur Reinvermögensermittlung gestatten. Konkretisierende Vorgaben z. B. zur Interpretation von ansatzbegründenden Realisationsfaktoren für Sozialleistungsverpflichtungen stehen dem nicht entgegen. Die Entwicklung einzelner EPSAS muss als Konkretisierung der vorliegenden Verhältnisse im Sinne der übergeordneten Bilanzierungsgrundsätze verstanden werden. Sozialleistungsverpflichtungen sollten bereits im konzeptionellen Sinne der EPSAS als Schulden zu erfassen sein,

²⁷⁹ So auch der Selbstanspruch des EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurfs, a. a. O., hier S. 4: „The EPSAS CF is not focusing on individual standards but on ensuring consistency between the EPSAS derived thereof, in parts or as a whole“ und „This conceptual framework (the EPSAS CF) provides a set of concepts and definitions for the development, the adoption, and the publication of EPSAS and provides guidance for the preparation and the presentation of financial accounting information by public sector entities under the EPSAS basis of accounting“.

damit dem Einzelstandard „lediglich“ die zweck- und zielkonsistente Betonung ihrer ansatz- und bewertungsbestimmenden Merkmale obliegt. Die terminologische Abgrenzung des EPSAS-Anwendungsbereichs ist anhand dieser Betonung so vorzunehmen, dass im Standard auch alle rechnungslegungsrelevanten Verhältnisse i. Z. m. Sozialleistungsverpflichtungen Beachtung finden. Eine sachliche, objektspezifische Abgrenzung nach Leistungsart und -form oder eine persönliche Beschränkung auf bestimmte Empfängerkreise gefährdet die Vollständigkeit und Konsistenz der Erfassung²⁸⁰. Der Anwendungsbereich ist gemäß EPSAS-Zielsetzung für alle Vermögens- und Schuldverhältnisse zu „eröffnen“, die sich auf eine nachhaltige und intergenerativ-gerechte Entscheidungsfindung zu Sozialleistungen und die Rechenschaft hierüber auswirken. Entsprechend sind die Definitionsmerkmale auf den Sinn und Zweck der Leistungsgewähr abzustimmen, damit der Standard einen adäquaten Entscheidungs- und Rechenschaftsrahmen hierüber erwirken kann. IPSAS 42 verweist in diesem Sinne auf die „Intention“ der Sozialleistungen (Absicherung der *Bürger* vor sozialen Risiken) und die „Prämisse“ ihrer solidarischen Wirkung auf das Allgemeinwohl (IPSAS

²⁸⁰ Siehe am Beispiel von IPSAS 42 die Ausführungen im Abschnitt III. 2 d) ccc).

42.5)²⁸¹. Weiterhin besteht für beitragsfinanzierte Sozialleistungssysteme ein unmittelbarer, entscheidungs- und rechenschaftsrelevanter Bezug zwischen Beitragserhebung und Leistungsgewähr. Da diese „Sphären“ i. S. einer Nachhaltigkeits- oder intergenerativen Gerechtigkeitsbetrachtung nicht trennbar sind, ist i. Ggs. zu IPSAS 42 für Sozialleistungsbeiträge eine konsistenzwahrende Erweiterung des Anwendungsbereichs „Sozialleistungen“ oder eine entsprechende „Verknüpfung“ mit einschlägigen EPSAS vorzunehmen.

bbb) Untersuchung der passivierungsbestimmenden Verpflichtungsmerkmale für Sozialleistungen

i) Legislative Realisation und Bewertbarkeit von Sozialleistungsverpflichtungen mit rechtsverbindlicher Verabschiedung der Gesetzgebung

Zur Umsetzung eines konzeptionellen Realisationsgrundsatzes für Sozialleistungsverpflichtungen bedarf es passivierungsbestimmender Anknüpfungspunkte, die zum (Nicht-)Ansatz einer Verpflichtung in der Bilanz führen. Der entsprechende

²⁸¹ Siehe zur näheren Betrachtung des Anwendungsbereichs von IPSAS 42 Abschnitt III. 1. c).

Passivierungszeitpunkt muss den Informationsbedürfnissen der Adressaten gerecht werden, damit ihre Entscheidungsfindung und Rechenschaft im Sinne der EPSAS Zielsetzung unterstützt wird. Der „legislative“ Entscheidungsnutzen für das *Parlament* ergibt sich aus der (potenziellen) wirtschaftlichen Wirkung, die von einer Gesetzgebung z. B. zur Gewähr altersabhängiger Versorgungsleistungen ausgeht. Dementsprechend ist zum Ansatzzeitpunkt auch die Verpflichtungshöhe maßgeblich, die sich aus neuen bzw. geltenden Rechtsbestimmungen i. V. m. ihrer (potenziellen) Durchführung und Inanspruchnahme ergeben. Die „verlässliche Bewertbarkeit“ von Sozialleistungsverpflichtungen ist insoweit als Ansatzvoraussetzung berechtigt (wie auch in IPSAS 42²⁸²), jedoch bereits im Rahmen des verfassungsmäßigen Gesetzgebungsprozesses sowie bei der Verabschiedung des Haushaltsplans zu gewährleisten. Auch für die *Regierung* muss spätestens mit der Gesetzesverkündung beurteilbar sein, ob und wie Sozialrechtsbestimmungen ab ihrem Inkrafttreten umsetzbar sind. Die „rechtzeitige“ Erkenntnis des gesetzlichen Verpflichtungsumfanges folgt hier dem Zweck des vorsichtigen bzw. „bedachten“ Vollständigkeitsgrundsatzes. Bei bestehenden Gesetzgebungen

²⁸² Siehe hierzu Ausführungen und Verweise im Abschnitt III. 2. d) cc) aaa).

ist dieser Wirkungsumfang gleichermaßen Erkenntnis für künftige Sozialrechtsänderungen, die vom *Parlament* verabschiedet bzw. von der *Regierung* initiiert werden. Als legislativer und „frühestmöglicher“ Realisationszeitpunkt ist folglich die rechtsverbindliche Verabschiedung einer Sozialgesetzgebung angezeigt – also der Zeitpunkt, an dem sich weder *Regierung* noch *Bürger* vor den neuen Bestimmungen „entziehen“ können und der faktische Wirkungsumfang ermittelbar ist. Der bilanzielle Ansatz entfaltet so einen legislativen und rechenschaftsfähigen Entscheidungsnutzen, da sowohl *Parlament* als auch *Bürger* Aufschluss über die wirtschaftlichen Folgen einer Sozialgesetzgebung erfahren.

- ii) Ansatz- und bewertungserweiternde Erkenntnisse
über hoheitlich-exekutive Umsetzung der Gesetze

Die wirtschaftliche Wirkung einer Sozialgesetzgebung ist von ihrer Durchsetzung und Inanspruchnahme abhängig, d. h. ihr (potenzieller) Verpflichtungsumfang bemisst sich an ihrer faktischen Durchführung sowie an den (rechtsbegründenden) tatsächlichen Verhältnissen ab dem Zeitpunkt ihres Inkrafttretens. In analoger Weise zu IPSAS RPG

¹²⁸³ ist der geltende Rechtsrahmen im Lichte faktischer „Exekutiv-Erkenntnisse“ zu betrachten, z. B. mit Blick auf die tatsächliche (Steuer-)Finanzierung eines gesetzlichen, beitragsfinanzierten Sozialversicherungssystems. Gleichmaßen sind rechtlich eingeräumte, exekutive Handlungsspielräume – z. B. für die Verwaltung von Sozialleistungssystemen – mit faktischen (Verpflichtungs-)Erkenntnissen der *Regierung* zu untermauern. Auch darf eine formalrechtliche Betrachtung von Sozialleistungsbestimmungen nicht wie IPSAS 42 zu einer „wirklichkeitsverdrängenden“ Verzerrung der entscheidungsrelevanten Verhältnisse führen, insb. mit Blick auf eine anspruchshemmende Wirkung von formalen Antrags- oder vergleichbaren Mitwirkungspflichten der *Bürger*. Die Pflicht zur Leistungsgewähr liegt in der sozialen Absicherung der *Bürger* begründet und ist damit an die risiko- und sicherungsbegründenden, leistungsbestimmenden Verhältnisse zu knüpfen. Eine rein formalrechtliche Interpretation der Sozialleistungsbestimmungen birgt dagegen die Gefahr legislativer Gestaltungsräume für die Rechnungslegung. Erkenntnisse über die faktische Durchsetzungswirkung einer Sozialgesetzgebung sind zum Zeitpunkt ihrer rechtlichen Realisation einzubeziehen, um

²⁸³ Siehe zu IPSAS RPG 1 die Ausführungen im Abschnitt III. 2. f).

eine formalrechtliche Unter- oder Überbewertung der Verpflichtungen zu vermeiden.

- iii) Ansatzausfüllende, faktische Realisation der Sozialleistungsgewähr durch bestätigte Inanspruchnahme

Die Inanspruchnahme gesetzlich bestimmter Sozialleistungen ist als weiterer Realisations- und Bewertungsfaktor für den Bilanzansatz einzubeziehen: Die faktische Wirkung einer Sozialgesetzgebung wird von den tatsächlich vorherrschenden, anspruchsbegründenden Verhältnissen zum jeweiligen Betrachtungszeitpunkt bestimmt. Für den Ansatz einer Sozialleistungsverpflichtung ist die Erkenntnis der „tatsächlichen“ Inanspruchnahme zwar als (letztmöglicher) Passivierungszeitpunkt ungeeignet, für ihre Bewertung jedoch unabdingbar. Bei der Abschlusserstellung sind die bis zum Stichtag begründeten Rechtsverhältnisse i. S. e. rechtskräftig verabschiedeten (und ggf. noch nicht in Kraft getretenen) Sozialgesetzgebung mit den faktischen Erkenntnissen aus der bisherigen Leistungsgewähr zu vereinen. In diesem Sinne erfolgt die vom EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurf geforderte Wiedergabe des zum Stichtag bestehenden, wirtschaftlichen Umfelds mithilfe des „aktuellen Wertes“. Anspruchsberechtigte *Bürger* „entstehen“ nicht erst mit Inkrafttreten der Gesetzgebung oder mit ihrer formellen

Mitwirkung zur Leistungsgewähr. Stattdessen sind sie und ihr Bedarf an sozialer Absicherung als kontinuierliche Determinanten i. S. e. faktischen Realität zu verstehen, die bereits im Rahmen der Gesetzesfindung und bei der Bemessung von Beitrags- und Leistungshöhen Beachtung findet. In diesem Sinne können die *Bürger* selbst (bzw. ihr Leben) und ihr Absicherungsbedarf weniger ein verpflichtungsbegründendes Ereignis darstellen²⁸⁴ als den immanenten Anlass einer vorliegenden oder geänderten Sozialgesetzgebung. Sie dienen jedoch als unmittelbarer Erkenntnisgewinn für die (erwartbare) Inanspruchnahme der rechtsbestimmten Sozialleistungen und sind entsprechend zur „ansatzausfüllenden“, faktischen Beurteilung der Verpflichtung und für ihre Bewertung heranzuziehen. Dies gilt auch bei verabschiedeten Änderungen bestehender Sozialleistungsgesetze, da sich der faktische Umfang und Sicherungsbedarf der bislang leistungsempfangenden *Bürger* nicht mit der Anpassung von Rechtsvorschriften ändert – jedoch vice versa. Gleichermaßen werden sowohl legislative als auch exekutiv-hoheitliche Ermessensentscheidungen bei der Verpflichtungserhebung begrenzt und durch faktische Erkenntnisse der Inanspruchnahme gestützt. Im Rahmen der

²⁸⁴ Siehe zur kritischen Würdigung des verpflichtungsbegründenden Ereignisses nach IPSAS 42 die Ausführungen im Abschnitt III. 2. d) cc).

langfristigen (Folge-)Bewertung sind diese Erkenntnisse um Annahmen insb. zu demografisch- oder ökonomisch-relevanten Entwicklungen zu erweitern.

- iv) Portfolioansatz zur gesamtheitlichen Bilanzierung
kongruent realisierter Sozialleistungsverpflichtungen

Sozialgesetzgebungen zielen grundsätzlich auf eine kollektive Erfassung sozialer Sicherungsbedürfnisse ab und sind nicht als individuelle Vereinbarungen i. S. v. spezifischen „Einzelverträgen“ mit transaktional-isolierbaren *Bürgern* zu betrachten. Selbiges gilt für Haushaltsgrundsätze und Hoheitsverantwortungen, die übergeordnet eine gesamtheitliche Sicherung des Allgemeinwohls bezwecken und keinen singular-dispositiven Geschäftszielen unterliegen. Eine einzelfallbezogene Betrachtung von Sozialleistungsverpflichtungen nach dem Vorbild von IPSAS 42 wird folglich weder dem sozialgesetzlichen Verpflichtungs-, noch dem Entscheidungs- und Rechenschaftsrahmen der EPSAS-Adressaten gerecht. Von der qualitativen Anforderung der „Vollständigkeit“ kann zudem aus Gründen der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit keine personen- und sachindividuelle Erhebung der verpflichtungsbestimmenden

Sachverhalte ausgehen, entsprechende Prämissen sieht auch der Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts vor²⁸⁵. Die finanzwirtschaftliche Steuerung der Sozialleistungsgewähr orientiert sich am gesamtheitlichen Sicherungsbedarf je Sozialleistungsart, eine entscheidungsnützliche und rechenschaftsfähige Bilanzierung ist folglich nicht auf die transaktionalen Einzelfälle der Inanspruchnahme abzustellen.

ccc) Spiegelbildliche Übertragung der Realisationsmerkmale
zur Erfassung von Beitrags- und Steuervermögen

Der „Dreiklang“ der angeführten Realisationsmerkmale für Sozialleistungsverpflichtung lässt sich zielgerecht und neutralitätswahrend auf eine Aktivierungskonzeption für Steuer- und Sozialbeitragsvermögen übertragen. Im Sinne einer ganzheitlich konsistenten und zweckmäßigen EPSAS-Rechnungslegung sind auch Spezifizierungen „zwischen“ Aktiv- und Passivposten in den Einzelregelungen weitestgehend zu vermeiden, d. h. die konzeptionellen Objektivierungsgrundsätze zur Vermögens- und Schuldenerfassung in analoger Weise fortzuführen. Sowohl die Beiträge zu Sozialversicherungen als auch die steuerlichen Abgaben der *Bürger* unterliegen einem

²⁸⁵ Vgl. EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurf, a. a. O., hier S. 6.

vergleichbaren, staatshoheitlichen „Realisationszyklus“ – von der Gesetzgebung über deren exekutive-hoheitliche Umsetzung bis zur tatsächlichen „Inanspruchnahme“ der Verpflichteten. Im Sinne der Nachhaltigkeit und intergenerativen Gerechtigkeit ist ein kongruenter Ansatz- und Bewertungshorizont für Ansprüche von und gegenüber den *Bürgern* festzulegen: So lässt sich nach dem Vorbild von IPSAS 23 die Realisation von Steuervermögen an die Entstehung der Abgabepflicht, also die Verwirklichung der steuerlichen Tatbestandsmerkmale, und nicht erst an die – rein deklaratorische – Steuererklärung knüpfen²⁸⁶. Erforderliche „Realisationsannahmen“ z. B. über die Erwerbstätigkeit der Steuerpflichtigen sind aus vorliegenden Erkenntnissen der bisherigen Inanspruchnahme abzuleiten, Unsicherheiten hierüber im Rahmen der Bewertung zu adressieren.

²⁸⁶ Siehe zu IPSAS 23 die Ausführungen im Abschnitt III. 2. d) bb) ccc) iii) d.

ddd) Erforderliche Einzelregelungen zur Bewertung von Sozialleistungsverpflichtungen

i) Mehrdimensionaler Bewertungshorizont zur adressatengerechten Abbildung der Verpflichtungshöhe

Die Erstbewertung von Sozialleistungsverpflichtungen ist nach Maßgabe ihrer Realisation vorzunehmen, der Bewertungshorizont also an den ansatzbestimmenden Merkmalen aus legislativer, hoheitlich-exekutiver und faktischer Realisation auszurichten. Besondere Bedeutung erlangt der langfristige Bindungsgehalt der Gesetzgebung, die regelmäßig keine zeitliche Befristung erfährt und somit ein stetiges „Fundament“ für die generationenübergreifende Betrachtung von Vermögens- und Schuldverhältnissen bildet. Die Rechnungslegung nach EPSAS muss dem *Parlament* eine entsprechend langfristige und entscheidungsrelevante Beurteilungsgrundlage für Sozialleistungen bereiten, die auch den Maßstab der Rechenschaft gegenüber den *Bürgern* bildet. In diesem Sinne kann die Legislaturperiode der gewählten Abgeordneten keinen adäquaten (funktionalen) Bewertungshorizont bieten, der der langfristigen Wirkung einer Sozialgesetzgebung gerecht wird. Stattdessen ist der zeitliche Bezug der legislativen

Verpflichtungsbetrachtung am sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich der Rechtsbestimmungen zu bemessen. Denn die EPSAS-Rechnungslegung kann nur dann legislative Entscheidungsgrundlage sein, wenn sie den Wirkungsumfang einer Gesetzgebung hinreichend erfasst. Die persönliche Reichweite der Sozialleistungsbestimmungen erstreckt sich auf die *Bürger* bzw. einen Kreis natürlicher Personen, die bei Erfüllung sozialspezifischer Tatbestandsmerkmale in den sachlichen Geltungsbereich der Leistungsgewähr und ggf. Beitragserhebung gelangen. Diese Personenkreise sowie ihr Sicherungsbedarf weisen jedoch weder eine einheitlich abgrenzbare „Bestandsperiode“ noch einen singulären Generationenbezug auf, insbesondere bei langfristig angelegten Versorgungsleistungen. Die Erst- und Folgebewertung muss demnach einen mehrdimensionalen Zeitbezug aufweisen, um dem Anwendungshorizont der verpflichtenden Sozialgesetzgebung gerecht zu werden.

- ii) Exekutiver Entscheidungsnutzen durch kurz- bis mittelfristige Bewertungsdimensionen

Für die *Regierung* ist der „legislative“ Entscheidungsnutzen aus der langfristigen Bewertung einer Sozialgesetzgebung begrenzt, soweit ihrerseits keine legitimierte

Rechtsetzungskompetenz besteht. Gleichwohl bildet der gesetzliche Verpflichtungsrahmen die Handlungs- und Rechenschaftsgrundlage ihrer Exekutivhoheit, namentlich um geltende Rechtsbestimmungen durchzusetzen und dem *Parlament* die Notwendigkeit einer gesetzlichen (Neu-)Regelung aufzuzeigen. Die faktische Inanspruchnahme einer Sozialgesetzgebung ist hierzu unmittelbarer Erkenntnisgewinn über die Verwirklichung rechtlicher Anspruchs- und Tatbestandsmerkmale. Selbiges gilt für die exekutiv-hoheitliche Umsetzung und Verwaltung der Leistungsgewähr, z. B. die steuerliche (Zusatz-)Finanzierung der Sozialleistungen oder ihrer Träger. Für eine „vorsichtige“ i. S. e. bedachten Verpflichtungsbewertung sind diese Erkenntnisse als prospektive Werteinflüsse einzubeziehen, dabei jedoch ihr begrenzt langfristiger Aussagegehalt zu beachten: Konjunktur- oder krisenbedingte Volatilitäten der Sozialleistungsnachfrage können regelmäßig nur kurzfristig abgesehen und in ihrem wertmäßigen Ausmaß geschätzt werden, während demografische oder volkswirtschaftliche Entwicklungen als langfristige Determinanten zu beachten sind. Ein mehrdimensionaler Bewertungsansatz lässt sich mittels objektivierenden Prämissen und Annahmen hierzu konkretisieren und auf den Informationsbedarf der Adressaten abstimmen: Eine kurz- bis mittelfristige Bewertung gesetzlicher Sozialleistungsverpflichtungen wird dem

Entscheidungsrahmen der *Regierung* durch realitäts- und zeitnahe Erkenntnisse aus vergangenheitsbestätigenden Inanspruchnahmen gerecht. Trendannahmen lassen sich aus der bisherigen bzw. aktuellen Leistungsgewähr ableiten und fortführen, wobei die prospektive „Güte“ dieser Annahmen durch langfristige Bewertungsdeterminanten zu stützen ist.

- iii) Periodisierung der Verpflichtungsbewertung nach dem Entscheidungs- und Rechenschaftsrahmen
 - a. Exekutive Mittelverwendung: Kurzfristige

Bewertung der Inanspruchnahme

Zur adressatengerechten, bilanziellen Abbildung des mehrdimensionalen Bewertungshorizonts bedarf es Vorgaben für die zielgerichtete Periodisierung der Verpflichtungsbetrachtung. In analoger Übertragung der „Going-Concern“-Prämisse ließe sich ein immerwährender Fortbestand von *Bürgern* und Staatsordnung annehmen – und folglich eine perpetuelle Annahme der Sozialleistungsgewähr für ihre Bewertung begründen. Ein „ewiger Gesamtverpflichtungswert“ würde jedoch weder der Zweck- und Zielbestimmung der EPSAS, noch den Informationsbedürfnissen der Adressaten

gerecht werden. Der Bewertungshorizont ist stattdessen periodisch „aufzufächern“ und neutralitätswahrend für Aktiva und Passiva anzugleichen, um eine objektive Beurteilung der intergenerativen Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit zu ermöglichen. Im funktionalen Sinne von *Parlament* und *Regierung* sind die Betrachtungsperioden auf deren Entscheidungs- und Rechenschaftshorizont abzustimmen, etwa mit Blick auf die laufende Umsetzung eines Haushaltsplans oder auf die langfristige Wirkung einer (neu) geltenden Gesetzgebung. Für die exekutive Erhebung und Zuteilung von Mitteln lässt sich die Zwecksetzung der IFRS und IPSAS als wirtschaftliche Entscheidungskonzeption übertragen, die auf eine periodenbezogene und effiziente Ressourcensteuerung abzielt²⁸⁷. Hierzu bedarf es zunächst eines kurzfristigen Bewertungshorizonts, der vergleichs- und rechenschaftsgerecht nicht über die Rechnungslegungsperiode hinaus reichen darf: Eine vor dem Stichtag realisierte Sozialleistungsverpflichtung ist in ihrer Auswirkung für den Zeitraum der Folgeperiode zu bewerten, d. h. bei einer Jahresbetrachtung i. S. d. EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurfs²⁸⁸ die Inanspruchnahme der geltenden Gesetzgebung für das Folgejahr zu bemessen. Für *Regierung* und

²⁸⁷ Siehe zur Konzeption von IFRS und IPSAS die Ausführungen im Abschnitt II. c) bb) bbb).

²⁸⁸ Vgl. EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurf, a. a. O., hier S. 8.

Parlament wird so die Verpflichtungshöhe als kurzfristig erforderlicher „Vermögensbedarf“ in der Folgeperiode ersichtlich – entsprechend erfordert es einer analogen Bewertung für Steuern und Sozialleistungsbeiträge, die für diesen Bedarf (un-)mittelbar zur Verfügung stehen. Die Inanspruchnahme der Gesetzgebung gilt für die *Regierung* als faktische Prämisse ihrer Mittelverwaltung, vor der sie sich kurzfristig und ohne legislative Entscheidungsgewalt nicht entziehen kann. Transaktionsgebundene und dispositive „Anschaffungskosten“ im Sinne des EPSAS-Rahmenkonzept-Entwurfs²⁸⁹ finden hierbei als Bemessungsgrundlage keine Anwendung. Es sind die gesetzlich anspruchsberechtigten *Bürger* und ihr sozialer Sicherungsbedarf, die das wirtschaftliche (Verpflichtungs-)Umfeld zum Berichtszeitpunkt bilden und als prospektiv wertbestimmende, stetige Realität anzuerkennen sind. Ihre Nichtbeachtung oder formalrestriktive „Verschleierung“ bei der Bewertung wird weder den Zielen einer bedachten EPSAS-Rechnungslegung, noch dem Entscheidungs- und Handlungsrahmen der *Regierung* gerecht. Gleichwohl kann die Verpflichtungsbewertung nur dann rechenschaftliche Relevanz entfalten, wenn sie eine entscheidungs- und handlungsgerechte

²⁸⁹ Vgl. ebenda, S. 11.

Periodisierung erfährt: Durch den kurzfristigen Bezug auf die folgende Rechnungslegungsperiode wird die zu erwartende Sozialleistungsgewähr prospektiv sichtbar und zum Folgestichtag als tatsächliche Inanspruchnahme bzw. Mittelabfluss retrospektiv für dieselbe Periode bestätigt. Abweichungen i. S. v. nicht-antizipierten Entwicklungen der Sozialleistungsgewähr dienen unmittelbar als Erkenntnisgewinn zur wiederkehrenden Folgebewertung.

b. Langfristige und vergangenheitsbestätigte

Bewertung des gesetzlichen Bindungsgehalts

Für die legislative Entscheidungsfindung des bürgervertretenden *Parlaments* und die Rechenschaft hierüber ist die kurzfristige Verpflichtungsbetrachtung in eine Langzeitbewertung zu überführen. Hierbei sind die Annahmen der (bisherigen) faktischen Inanspruchnahme nicht nur fortzuführen, sondern um Erkenntnisse über ihre langfristige Entwicklung anzureichern. Dies umfasst vorrangig die anspruchsbestimmenden Merkmale für den persönlichen und sachlichen Geltungsbereich der Sozialgesetzgebung, insbesondere das Volumen der Anspruchsberechtigten sowie Art und Höhe der zu

gewährenden Leistungen. Trendannahmen über die Demografie- und Gesundheitsentwicklung der *Bürger* sind in versicherungsmathematischer Weise zu bestimmen bzw. aus der bisherigen Leistungsgewähr abzuleiten und auf die geltenden Rechtsbestimmungen der jeweiligen Sozialleistungen zu übertragen. Soweit die Sozialgesetzgebung eine regelmäßige Anpassung des Leistungsniveaus wie z. B. einen Inflationsausgleich vorsieht, ist diesen Bestimmungen „realisationsgerecht“ Rechnung zu tragen. Als Zeithorizont ist der persönliche und sachliche Wirkungszeitraum der Gesetzgebung evidenzbasiert zu ermitteln, also die statistische Durchschnittslaufzeit der realisierten Rechtsverpflichtung sowie die faktische Regeldauer ihrer Inanspruchnahme. Der Zeitwert des Mittelabflusses ist durch eine periodengerechte Diskontierung zu berücksichtigen, z. B. nach dem Vorbild von HGB, IFRS und IPSAS bei einer Restlaufzeit einer Verpflichtung von mehr als einem Jahr. Die Güte der getroffenen Annahmen lässt sich durch regelmäßige „Istbetrachtungen“ überprüfen und anpassen – hierzu sind entsprechende Einzelregelungen zur periodischen (Neu-)Bewertung und für den Ausweis ihrer Auswirkungen im Anhang zu treffen. Die tatsächliche Inanspruchnahme der Sozialleistungen in abgelaufenen Rechnungslegungsperioden wird aus einem Rückstellungsspiegel ersichtlich, der sich nach dem Vorbild der IFRS (IAS 37.84) analog für

den Anhang nach EPSAS vorsehen lässt. Im Sinne des Rechenschaftszwecks wird den Adressaten hierdurch eine retrospektive (Selbst-)Kontrolle über die Bewertungsannahmen der Vorperiode ermöglicht. Für die legislative Bewertung von Steuerabgaben oder Pflichtbeiträgen zu Sozialversicherungen ist eine äquivalente Wertermittlung vorzunehmen, um die langfristige „faktische Verwirklichung“ verbindlicher Rechtsbestimmungen neutral und zielgerecht i. S. d. EPSAS zu regeln.

c. Transparenzgerechter Ausweis der Bewertungsdimensionen und -annahmen

Im Sinne des (funktionalen) Transparenzgrundsatzes muss die mehrdimensionale Bewertung von Sozialleistungsverpflichtungen in einem zweck- und zielgerechten Ausweis münden: Statt einer binären Unterteilung in kurz- und langfristige Verpflichtungen, wie sie die IFRS (IAS 1.61 f.) und IPSAS (IPSAS 1.70 f.) kennen²⁹⁰, ist eine entscheidungsnützliche und rechenschaftsfähige Darstellung im Sinne der EPSAS-Adressaten zu wählen: Sozialleistungen sind bei einer erwarteten Inanspruchnahme innerhalb eines Jahres prospektive Schuldposten für die (kurzfristigen)

²⁹⁰ Vgl. IASB: IAS 1 Presentation of Financial Statements und vgl. IPSASB: IPSAS 1 Presentation of Financial Statements.

finanzwirtschaftlichen Entscheidungen der *Regierung*. In der Bilanz können diese z. B. als „Rückstellungen für die Erfüllung gesetzlicher Sozialleistungsverpflichtungen in der Folgeperiode“ ausgewiesen werden, der korrespondierende Aufwand ist in der Erfolgsrechnung bzw. im Anhang zu zeigen. Langfristige Sozialleistungsverpflichtungen sind im Sinne der intergenerativen Gerechtigkeit als generationenbezogene Schuldposten abzugrenzen und als „Rückstellungen für die Erfüllung gesetzlicher Sozialleistungsverpflichtungen im Zeitraum ...“ aufzubereiten. Die ausgewiesenen Zeiträume sind für realisierte Vermögen und Schulden als bilanzübergreifende Betrachtungsintervalle zu vereinheitlichen, z. B. unter Beachtung der Mittel- und Langfristigkeiten nationaler Haushaltsplanungen. Den jeweiligen Altersgenerationen der *Bürger* wird dabei angemessen Rechnung getragen, indem eine intergenerative Vergleichbarkeit der Vermögens- und Schuldverhältnisse gewährleistet wird. Steuer- und sozialversicherungspflichtige *Bürger*, die bspw. das 30. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, können so das Verhältnis „ihres“ Steuer- und Beitragsvermögens zu den sozialleistungsbedingten Schuldbelastungen ihrer Vorgeneration und vice versa nachvollziehen. Die hierbei zugrunde gelegten Bewertungsannahmen, die einen hohen Prognosegehalt i. S. e. langfristigen Zukunftsbezugs aufweisen, sind im Anhang

transparent darzustellen – ebenso wie ihre Anpassung zugunsten neuer und „besserer“ Erkenntnisse.

c) *Exemplarische Anwendung der Ansatz- und Bewertungsempfehlungen an ausgewählten Sozialleistungen in Deutschland*

aa) Sozialgesetzliche Rentenversicherung zur Absicherung vor geminderter Erwerbsfähigkeit

aaa) Ansatzbestimmende Realisation von Rentenleistungen durch sicherungsbezweckten Erwerb

Zur exemplarischen Veranschaulichung der vorangegangenen Empfehlungen dienen die im Abschnitt III. 1. vorgestellten Sozialleistungen. Die sozialgesetzliche Regelung von Altersversorgungszusagen bildet die legislative Realisationsgrundlage für langfristige Rentenleistungsverpflichtungen der *Regierung* bzw. ihrer Rentenversicherungsträger. Das in Deutschland hierzu vorgesehene Sozialversicherungssystem gewährt Versicherten einen Anspruch auf Rentenzahlungen, der mit und in Abhängigkeit ihrer erwerbsbezogenen (Pflicht-)Mitgliedschaft entsteht. Mit dem Renteneintritt wird der persönliche Leistungsanspruch vollendet und die *Regierung* bzw. die Träger zur

Entrichtung der gesetzlich bestimmten Renten veranlasst. Die Leistungsgewähr wird von den faktischen Verhältnissen der abgesicherten *Bürger* (insb. Erwerb und Alter) i. V. m. dem bestehenden, parlamentarisch festgelegten Rechtsrahmen begründet. Die Gesetzgebung intendiert den Zweck der Existenzsicherung im Alter und erkennt so die „faktische Wirklichkeit“ der sicherungsbedürftigen (und -pflichtigen) *Bürger* an, d. h. mit den geltenden Rechtsbestimmungen und ihrer Verwirklichung liegt eine legislative und faktische Realisation der Sozialleistungsverpflichtung vor. Ihre Entstehung wurzelt im Sicherungszweck der sozialrechtlichen Altersvorsorge, namentlich in der Absicherung vor altersbedingten Minderungen der Erwerbsfähigkeit. Dementsprechend ist die Erwerbstätigkeit der rentenversicherten *Bürger* bereits ursächlich für die Leistungsgewähr im „existenzinhärenten“ Alter. Das Renteneintrittsalter selbst stellt lediglich eine formelle Terminfeststellung für die geminderte Erwerbsfähigkeit dar, die ihrerseits immanente Folge der vorgelagerten und rentenqualifizierenden Erwerbstätigkeit ist. Hoheitlich-exekutive Erkenntnisse über die Nichtumsetzung der sozialgesetzlichen Rentenleistungsgewähr können der legislativ-faktischen Realisation von Rentenleistungsverpflichtungen entgegenstehen, sofern diese z. B. aus der tatsächlichen Leistungspraxis hervorgehen. Die kontinuierliche Realisation bestehender

Gesetzgebungen bzw. Rentenansprüche ist durch deren laufende und vergangenheitsbestätigte Inanspruchnahme angezeigt. Zum Bilanzstichtag ist eine (wiederkehrende) Beurteilung der Realisationsfaktoren vorzunehmen und – bei kumulativ positiver Bestätigung – ein Passivposten für sozialgesetzliche Rentenleistungsverpflichtungen anzusetzen.

bbb) Spiegelbildliche Realisation des Rentenbeitragsvermögens durch Erwerbstätigkeit

Da die Erwerbstätigkeit der *Bürger* auch ihre sozialgesetzlichen Rentenversicherungsbeiträge begründet, ist ihre neutralitätswahrende Realisation analog zur Rentenleistungspflicht angezeigt. Das Generationengefälle zwischen beitragszahlenden und rentenbeziehenden *Bürgern* stellt einen unmittelbaren „Anwendungsfall“ für die Beurteilung intergenerativer Gerechtigkeit dar, die die EPSAS-Rechnungslegung ermöglichen soll. Mit der Erwerbstätigkeit liegt ein beidseitig gleichgewichtender Realisationsfaktor für Rentenleistungspflichten und hierfür erhobene Beiträge vor: Unsicherheiten (z. B. über Dauer und Entgelt des Erwerbs) bestehen und wirken äquivalent, wenn sich Ansatz und Bewertung nach identischen Realisationsmerkmalen und

Bewertungsannahmen richten. Die sozialgesetzlichen Bestimmungen mögen zwar formalrechtliche Unterschiede für die Verwirklichung von Beitragspflicht (siehe Erwerbsbeginn) und Rentenanspruch (siehe Ablauf Mindestversicherungszeit) vorsehen – doch eben diese gestatten dem *Parlament* eine langfristig-legislative Steuerung der Beitrags- und Leistungsverhältnisse. Die sozialversicherungspflichtige Erwerbstätigkeit der *Bürger* und ihre altersbedingende Minderung ist dagegen Anlass des sozialen Rentenversicherungssystems und obliegt nicht der (direkten) Entscheidungsgewalt von *Parlament* und *Regierung*. Ihre äquivalente Anerkennung als vermögens- und schuldoobjektivierender Realisationsfaktor wird der Zweck- und Zielsetzung der EPSAS unmittelbar gerecht. Die Realisation erwerbsbezogener (Einkommen-)Steuern knüpft ebenfalls an der Erwerbstätigkeit der *Bürger* an – eine spiegelbildliche Regelung für den Ansatz und die Bewertung von Steuervermögen würde der intergenerativen Vermögens- und Schuldbetrachtung gerecht.

ccc) Wertbestimmung von sozialgesetzlichen Rentenleistungs-
ungsverpflichtungen

i) Kurzfristige Bewertung realisierter Rentenleistungs-
ungsverpflichtungen

Auch die Höhe der sozialgesetzlichen Rentenleistungsverpflichtungen ist von ihrer rechtlichen Ausgestaltung sowie der faktischen Verwirklichung durch rentenberechtigte *Bürger* abhängig. Die Verpflichtungsbewertung muss einerseits dem Zeitraum zwischen erwerbsbezogener Anspruchsentstehung und Leistungsgewähr sowie andererseits der Langfristigkeit der Leistungsgewähr Rechnung tragen. Eine mehrdimensionale Portfoliobewertung dient den staatshoheitlichen Entscheidungszwecken zur kurz- bis langfristigen Rentensteuerung, indem sie die Wirkung entstandener Rentenleistungspflichten zeitraumadäquat aufzeigt. Für die exekutive Handlungshoheit der *Regierung* ist eine steuerungsrelevante und prospektive Bewertung der (gesetzlich bestimmten) Mittelverwendung für Rentenleistungen erforderlich – die bevorstehenden Mittelabflüsse durch Rentenzahlungen also möglichst konkret zu bestimmen und der realisierten Sozialverpflichtung beizumessen. Maßgeblich sind hierfür sowohl

bestehende Rentenzahlungspflichten für bereits erfolgte Renteneintritte sowie für Renteneintritte in der Folgeperiode, die dort zu erstmaligen Rentenzahlungen führen. Denn eine dispositive Entziehbarkeit der *Regierung* vor der faktischen Verwirklichung bereits „erdienter“ Rentenansprüche liegt bei verlässlicher Umsetzung der Gesetzgebung nicht vor. Die Höhe der Rentenleistungen ist wiederum aus den geltenden Sozialrechtsbestimmungen i. V. m. Erkenntnissen über legislative, zum Bewertungsstichtag bereits rechtsverbindlicher Anpassungsentscheidungen zu bestimmen. Ein Portfolioansatz bedarf hierbei keiner Einzelbetrachtung individueller Rentenbezüge, die Gesamtheit von Bezugsvolumen und -höhe ist aus den Inanspruchnahmen zum Ablauf der Berichtsperiode bekannt. Ein für die Folgeperiode exekutiv-entscheidungsnützlicher Rentenverpflichtungswert ist durch kurzfristige Entwicklungsannahmen über die Nettoveränderung des Bezugsvolumens und deren Auswirkung auf die durchschnittliche Bezugshöhe des Gesamtrentnerbestands zu bilden: Sind zum Stichtag insgesamt 25 Mio. rentenbeziehende *Bürger* mit einer durchschnittlichen Rentenleistung von 12.000 EUR p. a. bekannt und lag in Vorperioden z. B. ein durchschnittlicher Zuwachs von 0,1 Mio. Rentnern p. a. vor, so ist von einem Verpflichtungswert für Rentenleistungen in der Folgeperiode von 301,2 Mrd. EUR auszugehen. In analoger Weise ist

die Höhe des prospektiven Beitragsvermögens der gesetzlich Rentenversicherten zu ermitteln, bspw. unter Annahme von 40 Mio. Beitragszahlenden mit einem vorangehenden Nettozuwachs von 0,2 Mio. p. a. und einem Gesamtbeitragsvolumen von 250 Mrd. EUR p. a. in der abgelaufenen Periode (= Beitragsvermögen der Folgeperiode i. H. v. 251,25 Mrd. EUR). Der Ausweis des Passivpostens ist als „Rückstellung für die Erfüllung sozialgesetzlicher Rentenleistungsverpflichtungen in der Folgeperiode“ angezeigt. Dem weiteren Sinne einer transparenten (und qualitativ belastbaren) Informationsvermittlung dienen erläuternde (Anhang-)Angaben, bspw. zu den getroffenen Bewertungsannahmen. Zur Rechenschaft und (Selbst-)Kontrolle lassen sich Zuwächse und (Nicht)-Inanspruchnahmen der Rentenzahlungsverpflichtung mithilfe einer periodisierten Rückstellungsdarstellung veranschaulichen.

- ii) Langfristige, legislativ-entscheidungsnützliche Bewertung der Rentenleistungsverpflichtungen

Für die gesetzgebenden Entscheidungen des *Parlaments* ist eine langfristige Bewertung von Verpflichtungen aus bestehenden Rentenzahlungsansprüchen sowie aus künftigen Renteneintritten der *Bürger* erforderlich. Hierbei sind Annahmen zur

langfristigen Entwicklung des Rentenbezugsvolumens bedeutsam, während die geltende und zum Stichtag rechtsverbindlich beschlossene Gesetzgebung – soweit sie keine regelmäßige bzw. automatisierte Anpassung der Bezugskonditionen vorsieht – eine „feste“ Bewertungsdeterminante darstellt. Analog zur kurzfristigen Bewertung ist der aktuelle Bestand und die (erwartete) Nettoveränderung des Rentenbezugsvolumens zu bemessen, zusätzlich jedoch der Verlauf der Rentenansprüche zu bewerten. Die Langfristigkeit dieser Bewertung erfordert demografische Annahmen zur Mortalität von rentenversicherten und -beziehenden *Bürgern* sowie über die Entwicklung ihres erwerbsabhängigen „Zugangs“ zum Rentenanspruch. Gleichmaßen ist dem Zeitwert des Geldes Rechnung zu tragen, den künftigen Rentenzahlungen also ein gegenwärtiger Barwert unter Beachtung ihrer potenziellen Verzinsung als Opportunitätskosten beizumessen. Annahmen zur Bevölkerungs- und Altersentwicklung lassen sich stetig aus amtlichen Volksstatistiken sowie stochastisch aus dem Verlauf von Rentenansprüchen und -eintritten der Vergangenheit ableiten. Zinssätze zur Diskontierung der Rentenzahlungen sind zeitraumadäquat aus der Verzinsung von Staatsanleihen und vergleichbaren Finanzierungsinstrumenten der Regierung ermittelbar. Da die Verpflichtungswirkung der geltenden Rentenbestimmungen in der Erwerbstätigkeit

sozialversicherter *Bürger* wurzelt, ist die Wertermittlung ab diesem Zeitpunkt bzw. unter Beachtung anspruchshemmender Bedingungen (z. B. Mindestversicherungszeit) vorzunehmen. Eine Steigerung der Rentenansprüche ist durch eine verursachungs- und zeitwertgerechte Ansammlung der Rückstellungsbeträge bis zum Gesamtwert der Rentenverpflichtung zu berücksichtigen. So wären z. B. die heutigen Barwerte von Rentenansprüchen einer „Kohorte“ von 0,1 Mio. *Bürgern*, die in 20 Jahren das geltende Regelalter zum Renteneintritt erreichen, durch eine fortlaufende Rückstellungszuführung und Aufzinsung bis zum Barwert der Rentenzahlungsverpflichtung ab ihrem Renteneintritt abzubilden. Demografische (Trend-)Annahmen und bisherige Verläufe der Rentenansprüche und -inanspruchnahmen sind auf diese sowie analog auf alle weiteren „Rentenkohorten“ zu übertragen. Der Barwert der zugehörigen Rentenzahlungsverpflichtung ist mittels diskontierter Erwartungswerte für die Dauer des Rentenbezugs und unter Beachtung amtlich-statistischer Sterbewahrscheinlichkeiten bzw. Sterbetafeln zu ermitteln. Auch hier sind langfristige Erkenntnisse aus bisherigen Rentenbezügen einzubeziehen, um die getroffenen Annahmen zu stützen bzw. zu verfeinern. Bei einer mortalitätsbedachten, erwarteten Rente von 10.800 EUR p. a. und einer angenommenen Bezugslaufzeit von 15 Jahren sowie einem Diskontierungszins

von 1,0 % beträgt der Gesamtverpflichtungswert der Beispielkohorte zum Renteneintritt 15 Mrd. EUR. Zum Bilanzierungszeitpunkt (20 Jahre vor Renteneintritt) und einem Diskontierungszins von 1,5 % beträgt dieser Gesamtwert 11,1 Mrd. EUR und ist in Folgeperioden aufzuzinsen. Bei dieser Folgebewertung sind auch Änderungen der Rentensozialgesetzgebung sowie Neuerkenntnisse über getroffene Annahmen (z. B. Sterbewahrscheinlichkeiten der Rentenanwärter) im Wert zu berücksichtigen. Die Aggregation der kohortenbezogenen Rentenverpflichtungswerte ist unter konsistenter Fortführung der Annahmen in eine langfristig-steuerungsrelevante Periodenbetrachtung zu übertragen, z. B. als „Rückstellung für die langfristige Erfüllung sozialgesetzlicher Rentenleistungsverpflichtungen in der Periode t_n bis t_{n+4} “ mit n als Jahresperiode. Die getroffenen Bewertungsannahmen und ihre Validierung sind im Anhang offenzulegen und in ihren Eintrittsszenarien mit geeigneten Sensitivitätsanalysen darzustellen. Bestehende und bevorstehende Renteneintritte in der Folgeperiode sind in der kurzfristig-entscheidungs-nützlichen, exekutiven Bewertung über Rentenzahlungsverpflichtungen überschneidungsfrei abzubilden.

bb) Sozialgesetzliche Krankenversicherung zur laufenden Erwerbsversicherung

aaa) Verpflichtungsrealisation für gesetzliche Gesundheitsleistungen

Sozialleistungen zur Wiederherstellung und Sicherung der Gesundheit zielen auf den Erhalt der Erwerbsfähigkeit von (pflicht-)krankenversicherten *Bürgern* ab. Die Leistungsverpflichtung liegt in der existenzsichernden Erwerbstätigkeit der Beitragszahler begründet und es besteht ein zeitkongruenter Zusammenhang zwischen Beitragszahlungen und Leistungsanspruch. Denn wie die Alterung der *Bürger* ist auch ihre Gesundheitsdisposition „existenzinhärent“, Krankheit und Gesundheit folglich als lebensbedingte und erwerbsbedingende Zustände der *Bürger* anzuerkennen. Die Erwerbsfähigkeit ist zugleich Versicherungsanlass und -ziel der sozialgesetzlichen Gesundheitssicherung, die solidarisch und zeitgleich von Erwerbstätigen getragen und von (gesundheitlich) Erwerbsbeeinträchtigten beansprucht wird. Statt individueller Selbstabsicherung erfolgt eine gesamtheitliche und gegenseitige Sicherung der Erwerbsfähigkeit. Beitragspflicht und Sicherungsanspruch entstehen mit Aufnahme der

versicherungspflichtigen Erwerbstätigkeit, unabhängig vom Eintritt des „eigenen“ Leistungsfalls. Erwerb und Gesundheitssicherung stehen sich hier kollektiv-interdependent gegenüber, eine isolierte Betrachtung dieser „Sphären“ würde den Zweck und die faktisch-wirtschaftliche Realität des Sicherungsverhältnisses verfehlen. Die gesamtheitliche Erwerbsfähigkeit der Versicherten geht folglich mit ihrer gesundheitlichen Versorgung einher, d. h. die sozialgesetzliche Leistungsverpflichtung von *Regierung* bzw. Versicherungsträgern entsteht mit der abzusichernden Erwerbstätigkeit. Im Gegensatz zur sozialgesetzlichen Altersrentensicherung besteht ein geringeres (Zeit-)Generationengefälle zwischen Leistungsfällen und -trägern.

bbb) Bewertbarkeit realisierter Krankenleistungsverpflichtungen zur Erwerbssicherung

Der Leistungsumfang für die sozialgesetzliche Gesundheitssicherung folgt keinem Regelanlass wie etwa einem Renteneintrittsalter i. V. m. vorangegangener Erwerbs- und Beitragszeit. Selbiges gilt für die Leistungshöhe: Erwerbsbeschränkende Krankheitszustände sowie deren Ausmaß und Dauer sind als leistungsbestimmende Determinanten nur bedingt antizipierbar, selbiges gilt für personenindividuelle Maßnahmen zur

(Präventiv-)Behandlung und Rehabilitation oder für die Arzneimittelversorgung. Das exekutive Leistungsspektrum geht hier weit über direkte Geldleistungen an die *Bürger* und eine diesbezügliche Verwaltung hinaus. Zu beachten sind Gesundheitseinrichtungen oder Kassenverwaltungen, die dem Zwecke der sozialgesetzlichen Erwerbssicherung dienen und dabei eine Voll- oder Teilfinanzierung durch die *Regierung* erfahren. Die Verpflichtungsbewertung hat die faktisch-wirtschaftliche Gesamtheit der sozialgesetzlichen Krankheitsabsicherung zu berücksichtigen. Dieser „Gesamtversorgungsaufwand“ steht der *Bürgerschaft* in einem Kollektivverhältnis von Erwerbstätigkeit und (darin begründeter) Gesundheitssicherung gegenüber. Neben der Erwerbstätigkeit ist auch die Gesundheitsdisposition der *Bürger* als fortlaufender Realisationsfaktor anzuerkennen, um der faktischen Wirklichkeit der Menschen- bzw. Bürgerbeschäftigung gerecht zu werden. Krankenversicherungsleistungen und -beiträge werden spiegelbildlich mit der Erwerbstätigkeit realisiert, d. h. die gegenwärtige (und zukünftige) Beschäftigung der *Bürger* geht jeweils mit deren Gesundheitssicherung einher. Eine kurzfristig-prospektive Verpflichtungsbewertung ist folglich am bisherigen Verhältnis von Beitrags- und Leistungsaufkommen der (pflicht-)krankenversicherten Erwerbstätigen auszurichten: Sind im Vorjahr z. B. für 75 Mio. krankenversicherte *Bürger*

insgesamt jeweils 250 Mio. EUR an Beitrags- und Leistungsvermögen angefallen, so ist für das Folgejahr ein vergleichbares Verhältnis auf die bestehende Versichertenzahl anzunehmen. Wirksam verabschiedete Sozialgesetzänderungen insb. zu Leistungsumfang und Beitragshöhe sind hierbei zu berücksichtigen und auch Kostensteigerungen der Leistungs- und Verwaltungsträger, soweit diese zum Stichtag absehbar sind. So würde eine Beitragssteigerung von 0,5 % im Folgejahr sowie ein inflationsbedingter Gesamtkostenanstieg von 2,5 % zu einem kurzfristigen Gesamtverpflichtungswert von insgesamt 256,25 Mio. EUR führen, dem ein prospektives Beitragsvermögen von 251,25 Mio. EUR gegenübersteht. Eine erwartbare Nettozunahme der Versicherten i. H. v. 0,25 % würde sich zwar beiderseits auswirken, ein bestehendes Missverhältnis jedoch vergrößern. Langfristig ist ein fortlaufender Erwerb der *Bürger* und dessen sozialgesetzliche Absicherung vor Krankheit angezeigt, so dass im Sinne des *Parlaments* und dessen legislativer Entscheidungsfindung die Annahmen zu Leistungsvolumen und -umfang fortzuführen sind. Zu berücksichtigen sind dabei insbesondere Preis- und Kostensteigerungen, die sich unmittelbar und maßgeblich auf den langfristigen Verpflichtungswert der sozialgesetzlichen Gesundheitsversorgung auswirken. Ausweis und Erläuterung der resultierenden Verpflichtungsposten lassen sich analog und

konsistent zu den sozialgesetzlichen Rentenleistungen bzw. weiteren Sozialleistungsverpflichtungen vornehmen.

- cc) Leistungen zur Familienförderung: Kindergeld und steuerlicher Kinderfreibetrag zum Ausgleich der Erwerbsbelastung

Am Beispiel des steuerlichen Familienleistungsausgleichs²⁹¹ wird besonders deutlich, wie eine divergierende Erfassungskonzeption für Sozialleistungsverpflichtungen und dadurch belastetes (Steuer-)Vermögen zur Verzerrung des wirtschaftlichen Gesamtbildes führen kann: Sowohl der steuerbegünstigende Kinderfreibetrag als auch das Kindergeld sind beiderseits in der Entstehung eines Kindschaftsverhältnisses verortet, d. h. ab diesem Zeitpunkt besteht für die *Regierung* ein geminderter Steueranspruch oder eine Zahlungsverpflichtung gegenüber den Begünstigten. Die Steuerbegünstigung „verbleibt“ bei den Steuerpflichtigen über die Dauer der familienbedingten Erwerbsbelastung, also besteht sachlich wie persönlich eine unmittelbare Generationenidentität und das angesetzte bzw. realisierte Steuervermögen ist entsprechend (neu) zu bewerten. Zeitlich steht der Begünstigung kein unmittelbarer steuerlicher

²⁹¹ Siehe hierzu die grundlegenden Ausführungen im Abschnitt III. 1. d).

Mehrbeitrag gegenüber, der in derselben Periode zur Kompensation des geminderten Steueranspruchs führen könnte. Dies gilt auch für das Kindergeld als langfristige Zahlungsverpflichtung, die mit Beginn des Kindschaftsverhältnisses realisiert und in einer entsprechenden Rückstellung anzusetzen ist. Für die Bewertung des geminderten Steueranspruchs bzw. der Geldleistungsverpflichtung sind identische Annahmen zu treffen – zur faktisch-erwartbaren Dauer der Gewähr sowie zur Höhe der Entlastung, die sich maßgeblich nach den gesetzlichen Bestimmungen richtet. Analog zu den sozialgesetzlichen Rentenleistungen lassen sich diese Annahmen in einem kurz- und langfristigen Bewertungshorizont wiedergeben und transparent ausweisen bzw. im Anhang erläutern. Das *Parlament* kann hieraus die langfristigen Begünstigungs- bzw. Zahlungsverpflichtungen aus der intergenerativen Familienförderung ersehen und – bei analoger Erfassung der Vermögensverhältnisse – die korrespondierenden Steueransprüche im jeweiligen Betrachtungszeitraum gegenüberstellen.





IV. Thesenförmige Zusammenfassung

- I. Die öffentliche Rechnungslegung erfährt herausragende Bedeutung für den am Beispiel Deutschlands wiedergegebenen und verfassungsbestimmten Haushaltsweg, bei dem sich *Parlament* und *Regierung* in einem funktionalen Verhältnis gegenüberstehen, um den Willen der *Bürger* in eine finanzwirtschaftliche Entscheidungs- und Handlungsgrundlage zu überführen. Eine transparente Rechnungslegung über die relevanten Finanzverhältnisse ist Grundvoraussetzung für den Prozess der demokratischen Willensbildung sowie zur Beurteilung der entscheidungsrelevanten Verhältnisse. Als historisch-verfassungsbedachter Zweck liegt dieser Beurteilung die Ausführung des Volkswillens zugrunde, konkret der generationenübergreifende Schutz von *Bürgern* und *Öffentlichkeit* vor übermäßigen und unverhältnismäßigen Abgabenbelastungen. Für die öffentliche Rechnungslegung ist dies als übergeordnete Zweck- und Zielsetzung und damit als Hauptmaßstab für EU GosB anzuerkennen. Konkret ergibt sich hieraus die intergenerative Gerechtigkeit als originär-bürgerliches bzw. öffentliches Schutzziel, während *Parlament* und *Regierung* funktional auf eine angemessen-objektivierte

Rechenschafts- und Kontrollfunktion der öffentlichen Rechnungslegung angewiesen sind.

- II. EU GosB lassen sich bedingt aus Bilanzkonzepten der kaufmännischen bzw. kapitalmarktorientierten Rechnungslegung ableiten. Das deutsche Handelsrecht sieht übergreifende Schutzprinzipien zur Ausschüttungsbemessung vor, die einer neutralen und damit intergenerativ-gerechten Vermögens- und Schuldenermittlung entgegenstehen. Die an den kapitalmarktorientierten IFRS angelehnten IPSAS sehen konzeptionell eine entscheidungsnützliche Informationswirkung zur öffentlichen Mittelverwendung vor. Die Verbindlichkeit des Rahmenkonzepts auf Ebene der Einzelstandards ist jedoch kritisch zu betrachten, ebenso die Überwachung der privat veranlassten Standardsetzung, die den Legitimationserfordernissen der EU zu genügen hat. Für die Haushaltsgrundsätze der Mitgliedstaaten sieht das Unionsrecht selbst keine Koordinierungskompetenz vor, bei der Legitimation von EU GosB sind entsprechend die nationalen Verfassungsbestimmungen der Mitgliedstaaten zu beachten. Diese komplementierende Wechselwirkung zwischen supra- und nationaler Ebene ist auch der Rechtsfindung des EuGH nicht unbekannt. Das EU „Six-Pack“-Legislativpaket bildet den rechtlichen Status Quo

der EPSAS-Einführung und zielt auf die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten zur unionsrechtlichen Defizitüberwachung ab. Zu beantworten blieb daraus u. a. die Frage, ob die IPSAS für das Ziel eines „umfassenden und kohärenten öffentlichen Rechnungswesens der Mitgliedstaaten“ geeignet sind.

- III. IPSAS 42 weist einen hohen Spezifikationsgrad für die Bilanzierung von Sozialleistungsverpflichtungen auf. Bereits der sachliche Anwendungsbereich zeugt von vielfältigen Konvergenzbestreben und einer formalen Abgrenzung von öffentlichen Leistungen zu Transaktionen „mit Leistungsaustausch“, für die korrespondierende IFRS vorliegen. Der „allgemeine Ansatz“ nach IPSAS 42 stellt auf künstlich anmutende Formalkriterien ab und verzerrt die Verpflichtungsermittlung zugunsten einer kurzfristigen Sicht „auf die nächste Sozialleistungszahlung“.
- Entgegen der Verpflichtungskonzeption im IPSAS-Rahmenkonzept vernachlässigt IPSAS 42 sowohl den rechtlichen Bindungscharakter einer Sozialgesetzgebung als auch deren vergangenheitsbestätigte, faktische Inanspruchnahme. Der Standard bietet folglich keine adressatengerechte Entscheidungs- und Rechenschaftsgrundlage für die langfristige Wirkung von Sozialleistungsverpflichtungen. Es besteht zudem eine starke Inkonsistenz zur Ermittlung von

Steuervermögen nach IPSAS 23 und der dortigen Interpretation der IPSAS Beherrschungskonzeption. Der optionale „Versicherungsansatz“ nach IPSAS 42 verweist unmittelbar auf IFRS 17 und erschwert einen Vergleich zu Sozialleistungsverpflichtungen, im „allgemeinen Ansatz“ nach IPSAS 42. Die Möglichkeit zur – ebenso optionalen – Zusatzberichterstattung nach IPSAS RPG 1 legt die Informationsdefizite aus der Anwendung von IPSAS 42 offen, insbesondere zur langfristigen Beurteilung der Verpflichtungsverhältnisse.

- IV. Mit dem Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts liegt eine erste Grundlage für die Entwicklung eines unionsweiten EPSAS-Regelwerks zur öffentlichen Rechnungslegung vor. Die intergenerative Gerechtigkeit wird darin als Rechnungslegungsziel betont, ebenso die Anforderung einer „neutralitätswahrenden Vorsicht“ für die Ermittlung von Vermögens- und Schuldverhältnissen. Allerdings birgt das EPSAS-Rahmenkonzept im vorliegenden Entwurf ein hohes Potenzial für konsistenzgefährdende Transaktionsspezifizierungen in künftigen Einzelstandards: Es fehlt an einer zielgerechten und adressatenbezogenen Gewichtung der Informationsbedürfnisse sowie an einer entsprechenden Konkretisierung der Verpflichtungs- und Beherrschungskonzeption. Ein EPSAS-Komitologieverfahren nach

dem Vorbild der IFRS bedarf eines belastbaren und verbindlichen Entwicklungs- und Übernahmehahmens, der die konsistente Fortführung übergeordneter Grundsätze und Ziele (EU GosB) in einzelnen EPSAS sichert.

- V. Die Entscheidungsnützlichkeit und Rechenschaftsfähigkeit der EPSAS-Rechnungslegung bemisst sich an der Ziel- und Zweckrelevanz für ihre Adressaten. Finanzwirtschaftliche Schutzziele wie die „intergenerative Gerechtigkeit“ sind nur dann von *Parlament* und *Regierung* verfolgbar, wenn ihre Beurteilungsgrundlage einen legislativen und exekutiven Entscheidungsnutzen bietet – und damit auch eine Rechenschaft „ex post“ ermöglicht. In einer übergreifenden Verpflichtungskonzeption sind objektiv feststellbare Merkmale für eine legislativ-rechtliche, eine hoheitlich-exekutive und eine faktische Realisation von kurz- bis langfristigen Verpflichtungen definierbar. Diese Merkmale lassen sich spiegelbildlich und neutralitätswahrend auf eine Beherrschungskonzeption für Vermögen übertragen, so dass den Adressaten eine objektiv-intergenerative und äquivalente Betrachtung der realisierten Vermögens- und Schuldverhältnisse möglich ist. Die Verpflichtungsrealisation lässt sich um einschlägige Bewertungsvorgaben erweitern, die dem rechtlichen bzw. faktischen Zeit- und Beurteilungshorizont eines

Verpflichtungsportfolios genügen. Eine Transaktionsspezifizierung auf der Ebene von Einzelstandards wird damit obsolet, die Konsistenz und Vergleichbarkeit der Rechnungslegung entsprechend gesichert.

VI. Sozialleistungen sind bereits mit ihrer gesetzlichen Regelung verbindlich an Anspruchsberechtigte zu gewähren, die *Regierung* kann sich der öffentlich-rechtlichen Leistungsverpflichtung weder rechtlich noch faktisch entziehen. Vergangenheitsbestätigte Inanspruchnahmen sind faktische Erkenntnisgrundlage für die tatsächliche Umsetzung und Inanspruchnahme der Rechtsbestimmungen. Gleichsam sind die sozialgesetzlich erfassten, leistungsberechtigten *Bürger* als fortlaufender Realisationsfaktor anzuerkennen. Dieser Dreiklang aus legislativ-rechtlicher, hoheitlich-exekutiver und faktischer Verpflichtungsrealisation lässt sich in einen mehrstufigen Bewertungshorizont überführen. Mit der Kurzfristigkeit der bevorstehenden Sozialleistungsgewähr sinkt das Erfordernis langfristiger Trendannahmen, die im Anhang transparent darstell- und erläuterbar sind.

VII. Rentenleistungsverpflichtungen entstehen mit fortlaufender Erwerbstätigkeit der anspruchsberechtigten bzw. sozialgesetzlich rentenversicherten *Bürger* – selbiges

gilt für die Beitragsansprüche der Sozialversicherungsträger. Das zeitliche Gefälle zwischen Erwerbstätigkeit und Rentenbezug erfordert eine prospektiv-mehrdimensionale Bewertung, um sowohl die kurzfristig steuerungsrelevanten Rentenzahlungspflichten für die Exekutive als auch die langfristige, legislativ-entscheidungsnützliche Verpflichtungsentwicklung für das *Parlament* aufzuzeigen. Methoden und Wertreferenzen zur vergleichbaren und sektorneutralen Ermittlung des Verpflichtungsbarwerts lassen sich aus der kaufmännischen bzw. kapitalmarktorientierten Rechnungslegung über Pensionsverpflichtungen übernehmen. Sozialgesetzliche Leistungen zur Gesundheitssicherung sind ebenfalls im Erwerb der Anspruchsberechtigten begründet und daher fortlaufend als realisierte Verpflichtung zu bewerten. Das Verpflichtungsverhältnis zwischen Erwerb und Versorgungsaufwand lässt sich kollektiv aus der faktischen Leistungsgewähr ableiten und zur prospektiven Bewertung heranziehen. Diese Methodik ist gleichermaßen für das Beitragsvermögen aus der Sozialversicherung übertragbar. Steuerfinanzierten Sozialleistungen steht das Vermögen aus der regierungshoheitlichen Einkommensbesteuerung gegenüber. Am Beispiel des Familienleistungsausgleichs wird jedoch deutlich, dass erwerbsinduzierte Steuerbeiträge und die Gewähr

erwerbsfördernder Sozialleistungen zeitlich stark divergieren können.

Open Access Dieses Kapitel wird unter der Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.de>) veröffentlicht.



Verzeichnis zitierter Schriften

Adam, Berit (2018): Offene und verdeckte IPSAS-Wahlrechte – Ausübung am Beispiel internationaler Regierungsorganisationen, in: WPg, Jg. 71, S. 442–450.

Adam, Berit et al. (2020): Das Vorsichtsprinzip in der öffentlichen Rechnungslegung, in: WPg, Jg. 73, S. 1190–1196.

Amiri, Amel/Hamza, Sarra Elleuch (2020): The transition to IPSAS standards: the extent of adoption and the influence of institutional, contingency and economic network factors, in: Accounting and Management Information Systems, Jg. 19, S. 215–251.

Beisse, Heinrich (1984): Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, in: StuW, Jg. 61, S. 1–14.

Beisse, Heinrich (1993): Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts, in: Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburtstag am 31. Oktober 1993, hrsg. v. Heinrich Beisse et al., Berlin/New York, S. 77–97.

Beisse, Heinrich (1994): Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt: Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf

Moxter, hrsg. v. Wolfgang Ballwieser et al., Düsseldorf, S. 3–31.

Botzem, Sebastian (2012): The politics of accounting regulation, Cheltenham.

Bredt, Stefan (2005): Der europäische „Stabilitätspakt“ benötigt mitgliedsstaatliche Verankerung, in: EuR, Jg. 40, S. 104–111.

Brown, Rhoda et al. (2018): The conceptual underpinnings of recent advances in international public sector accounting standards: Developing a standard for social benefits, Loughborough.

Budäus, Dietrich et al. (2013): European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Bedarf, aktuelle Entwicklungen und Perspektiven eines harmonisierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens für Europa, in: VM, Jg. 19, S. 289–295.

Butzer, Hermann (2020): Kommentierung zu Art. 38 GG, in: BeckOK Grundgesetz, hrsg. v. Volker Epping und Christian Hillgruber, 43. Edition, München.

Chan, James (2003): Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, in: Public Money & Management, Jg. 23, S. 13–20.

Creutzburg, Dietrich (2023): Etatlücke 2024 noch größer, in: Frankfurter Allgemeine

Zeitung vom 22.03.2023, Jg. 73, S. 17.

Döllerer, Georg (1959): Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in: BB, Jg. 14, S. 1217–1221.

Droege, Michael (2015): Die Budgetinitiative der Regierung und parlamentarische Informationsrechte – Konturen eines Kernbereiches exekutiver Eigenverantwortung im Haushaltsverfassungsrecht, in: DVBl, Jg. 130, S. 937–943.

Eibelshäuser, Manfred (2006): Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung, in: Der Konzern, Jg. 4, S. 618–624.

Eibelshäuser, Manfred (2012): Erfahrungen mit der Doppik auf Landes- und kommunaler Ebene, in: WPg, Jg. 65, S. 80–84.

Eibelshäuser, Manfred/Rüdinger, Andreas (2011): Teil IV/4, in: Kommentar zum Haushaltsrecht des Bundes und der Länder sowie der Vorschriften zur Finanzkontrolle, hrsg. v. Dieter Engels und Manfred Eibelshäuser, Köln (Loseblatt).

Euler, Roland (2002): Paradigmenwechsel im handelsrechtlichen Einzelabschluß - Von den GoB zu den IAS?, in: BB, Jg. 57, S. 875–881.

Frintrup, Markus/Hilgers, Dennis (2018): Sind die EU-Staaten bereit für die EPSAS?,

in: WPg, Jg. 71, S. 1099–1106.

Glauben, Paul (2018): Umfang und Grenzen des parlamentarischen Fragerechts der

Abgeordneten im Bund und in den Ländern, in: DVBl, Jg. 133, S. 751–759.

Glöckner, Andreas (2014): Neue Öffentliche Rechnungslegung, Baden-Baden.

Gröpl, Christoph (2001): Haushaltsrecht und Reform, Tübingen.

Gröpl, Christoph (2019): Einleitung, in: Bundeshaushaltsordnung, Landeshaushalts-

ordnungen, hrsg. v. Christoph Gröpl, 2. Auflage, München.

Gröpl, Christoph (2019): Kommentierung zu § 1 BHO Feststellung des Haushalts-

plans, in: Bundeshaushaltsordnung, Landeshaushaltsordnungen, hrsg. v. Christoph

Gröpl, 2. Auflage, München.

Häberle, Peter (1989): Grundrechtsgeltung und Grundrechtsinterpretation im Verfas-

sungsstaat, in: JZ 1989, in: JZ, Jg. 44, S. 913–919.

Häde, Ulrich (2016): AEUV Art. 119, in: EUV/AEUV – Das Verfassungsrecht der

Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, hrsg. v. Christian Calliess

und Matthias Ruffert, 5. Auflage, München.

Hamer, Jens (2015): Kommentierung zu Art. 126 AEUV, in: Europäisches Unionsrecht, hrsg. v. Hans von der Groeben et al., 7. Auflage, Baden-Baden.

Heiling, Jens/Chan, James (2012): From Servant to Master? On the evolving relationship between accounting and budgeting in the public sector, in: Yearbook of Swiss Administrative Sciences, Jg. 6, S. 23–38.

Heiling, Jens/Wirtz, Holger (2009): Anmerkungen zur Modernisierung des Haushaltsgrundsatzgesetzes, in: WPg, Jg. 62, S. 821–827.

Heintzen, Markus (2012): Kommentierung zu Art. 114 GG, in: Grundgesetz – Kommentar, Band 2: Art. 70–146, hrsg. v. Ingo von Münch et al., 6. Auflage, München.

Heun, Werner (2013): Kommentierung zu Art. 110 GG, in: Grundgesetz-Kommentar Bd. II, hrsg. v. Horst Dreier, 3. Auflage, Tübingen.

Hofmann, Rainer et al. (1998): Armut und Verfassung: Sozialstaatlichkeit im europäischen Vergleich, Wien.

Hommel, Michael/Berndt, Thomas (2009): Das Realisationsprinzip – 1884 und heute,

in: BB, Jg. 64, S. 2190–2194.

IASB (2023): Conceptual Framework for Financial Reporting 2018, in: The IFRS Accounting Standards – Issued 1 January 2023, Part A, hrsg. v. IFRS Foundation, London.

IASB (2023): IAS 1 Presentation of Financial Statements, in: The IFRS Accounting Standards – Issued 1 January 2023, Part A, hrsg. v. IFRS Foundation, London.

IASB (2023): IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, in: The IFRS Accounting Standards – Issued 1 January 2023, Part A, hrsg. v. IFRS Foundation, London.

IASB (2023): IFRS 9 Financial Instruments, in: The IFRS Accounting Standards – Issued 1 January 2023, Part A, hrsg. v. IFRS Foundation, London.

IASB (2023): IFRS 13 Fair Value Measurement, in: The IFRS Accounting Standards – Issued 1 January 2023, Part A, hrsg. v. IFRS Foundation, London.

IASB (2023): IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, in: The IFRS Accounting Standards – Issued 1 January 2023, Part A, hrsg. v. IFRS Foundation,

London.

IASB (2023): IFRS 17 Insurance Contracts, in: The IFRS Accounting Standards – Issued 1 January 2023, Part A, hrsg. v. IFRS Foundation, London.

IFAC/PSC (2004): Public Sector Committee Update 11, New York, abrufbar unter http://www.ipsasb.org/_flysystem/azure-private/meetings/files/3061.pdf (abgerufen am 02.10.2023).

International Monetary Fund – IMF (2014): Government finance statistics manual, Washington D.C.

IPSASB (2010): Exposure Draft 1 Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority and Scope; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity, New York, abrufbar unter http://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/exposure-drafts/IPSASB-ED_Conceptual_Framework_Phase_1.pdf (abgerufen am 02.10.2023).

IPSASB (2014): Policy Paper – Process for Considering GFS Reporting Guidelines during Development of IPSAS, New York, abrufbar unter

<http://www.ipsasb.org/publications/process-considering-gfs-reporting-guidelines-during-development-ipsass-0> (abgerufen am 02.10.2023).

IPSASB (2015): Consultation Paper – Recognition and Measurement of Social Benefits, New York, http://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IP-SASB-Consultation-Paper-Social-Benefits_0.pdf (abgerufen am 02.10.2023).

IPSASB (2017): Consultation Paper – Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses, New York, abrufbar unter <http://www.ipsasb.org/publications/accounting-revenue-and-non-exchange-expenses-0> (abgerufen am 02.10.2023).

IPSASB (2017): Exposure Draft 63 – Proposed International Public Sector Accounting Standard: Social Benefits, New York, abrufbar unter <http://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-63-social-benefits-0> (abgerufen am 02.10.2023).

IPSASB (2019): Strategy and Work Plan 2019–2023, New York.

IPSASB (2022): IPSAS 1 Presentation of Financial Statements, in: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2022 Edition, Vol. I, hrsg. v. IFAC, New York.

IPSASB (2022): IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions, in: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2022 Edition, Vol. I, hrsg. v. IFAC, New York.

IPSASB (2022): IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, in: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2022 Edition, Vol. I, hrsg. v. IFAC, New York.

IPSASB (2022): IPSAS 23 Revenue from Exchange Transactions, in: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2022 Edition, Vol. I, hrsg. v. IFAC, New York.

IPSASB (2022): IPSAS 39 Employee Benefits, in: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2022 Edition, Vol. II, hrsg. v. IFAC, New York.

IPSASB (2022): IPSAS 41 Financial Instruments, in: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2022 Edition, Vol. III, hrsg. v. IFAC, New York.

IPSASB (2022): IPSAS 42 Social Benefits, in: Handbook of International Public

Sector Accounting Pronouncements – 2022 Edition, Vol. III, hrsg. v. IFAC, New York.

IPSASB (2023): IPSAS 46 Measurement, New York, abrufbar unter <http://www.ipsasb.org/publications/ipsas-46-measurement> (abgerufen am 02.10.2023).

IPSASB (2022): Recommended Practice Guideline 1 – Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity’s Finances, in: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2022 Edition, Vol. III, hrsg. v. IFAC, New York.

IPSASB (2022): The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, in: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2022 Edition, Vol. I, hrsg. v. IFAC, New York.

IPSASB (2023): Website des IPSASB – About IPSASB, abrufbar unter <http://www.ipsasb.org/about-ipsasb> (abgerufen am 02.10.2023).

IPSASB Governance Review Group (2015): The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) – Recommendations, New York, abrufbar unter <http://www.ipsasb.org/news-events/2015-03/ipsasb->

welcomes-governance-review-group-recommendations-including-establishment-new-public-interest (abgerufen am 02.10.2023).

Kämpfer, Georg/Breidert, Ulrike (2004): Zweckentsprechende Bilanzierung in den Jahresabschlüssen der hessischen Landesverwaltung, in: WPg, Jg. 57, S. 119–129.

Kaufmann, Franz-Xaver (2003): Varianten des Wohlfahrtsstaats: Der deutsche Sozialstaat im internationalen Vergleich, Frankfurt am Main.

Kempen, Bernhard (2018): AEUV Art. 119, in: EUV/AEUV, hrsg. v. Rudolf Streinz, 3. Auflage, München.

Kube, Hanno (2019): Kommentierung zu Art. 114 GG, in: Grundgesetz, hrsg. v. Roman Herzog et al., München.

Kutscher, Hans (1976): Thesen zu den Methoden der Auslegung des Gemeinschaftsrechts aus der Sicht eines Richters, in: Begegnung von Justiz und Hochschule, hrsg. v. EuGH, Luxemburg, S. 1/3–56.

Lemay, Edna (2005): Generalstände, in: Lexikon zum aufgeklärten Absolutismus in Europa, hrsg. v. Helmut Reinalter, Wien/Köln, S. 275–277.

Lorson, Peter et al. (2019): *European Public Sector Accounting*, Coimbra.

Lorson, Peter/Haustein, Ellen (2019): Debate: On the role of prudence in public sector accounting, in: *Public Money & Management*, Jg. 39, S. 1–2.

Lüder, Klaus (2002): Internationale Standards für das öffentliche Rechnungswesen – Entwicklungsstand und Anwendungsperspektiven, in: *Finanzpolitik und Finanzkontrolle*, Gedächtnisschrift für Udo Müller, hrsg. v. Manfred Eibelshäuser, Baden-Baden, S. 151–166.

Martí, Caridad: *Accrual Budgeting (2006): Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy*, in: *Public Budgeting & Finance*, Jg. 26, S. 45–65.

Mayer, Franz (2020): EUV Art. 19, in: *Das Recht der Europäischen Union (Bd. I: EUV/AEUV)*, hrsg. v. Martin Nettesheim, München.

Morlok, Martin (2013): Kommentierung zu Art. 38 GG, in: *Grundgesetz-Kommentar Bd. I*, hrsg. v. Horst Dreier, 3. Auflage, Tübingen.

Moxter, Adolf (1983): *Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht*, in:

StuW, Jg. 60, S. 300–307.

Moxter, Adolf: Bilanzlehre Bd. I (1984): Einführung in die Bilanztheorie, 3. Auflage, Wiesbaden 1984.

Moxter, Adolf (1984): Das Realisationsprinzip – 1884 und heute, in: BB, Jg. 39, S. 1780–1786.

Moxter, Adolf (1988): Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtssinne, in: Handelsrecht und Steuerrecht – Festschrift für Dr. Dr. h.c. Georg Döllerer, hrsg. v. Brigitte Knobbe-Keuk, Düsseldorf, S. 447–458.

Moxter, Adolf (1989): Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, in: StuW, Jg. 66, S. 232–241.

Moxter, Adolf (1992): Erfahrungen mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen, hrsg. v. Gerhard Seicht, Wien, S. 139–150.

Moxter, Adolf (1996): Entziehbarer Gewinn?, in: Rechnungslegung – warum und wie? – Festschrift für Hermann Clemm zum 70. Geburtstag, hrsg. v. Wolfgang Ballwieser, München, S. 231–241.

Moxter, Adolf (2003): Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf.

Najderek, Anne (2009): Harmonisierung des europäischen Bilanzrechts, Wiesbaden.

Nowak, Karsten (2013): European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) als Chance für eine Harmonisierung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung, in: *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung: Denkschrift für Manfred Eibelshäuser*, hrsg. v. Walter Wallmann et al., Köln, S. 363–381.

Nowak, Karsten (2019): Staatliche Doppik: ein Mehrwert für unsere Demokratie!, in: *WPg*, Jg. 72, S. 157–163.

Nowak, Karsten et al. (2014): Einheitliche europäische öffentliche Rechnungslegungsstandards (EPSAS) – Meilensteine und Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS, in: *Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa*, hrsg. v. Hessischer Rechnungshof, Wiesbaden, S. 105–157.

Nowak, Karsten et al. (2016): Abschnitt B 990: Doppisches Öffentliches Rechnungswesen: Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung, in: *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung – HGB und IFRS –*, hrsg. v. Hans-Joachim Böcking

et al., München (Loseblatt).

Nowak, Karsten et al. (2017): Abschnitt B 991: Grundsätze der staatlichen doppelten Buchführung, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung – HGB und IFRS –, hrsg. v. Hans-Joachim Böcking et al., München (Loseblatt).

OECD (2023): Website der OECD – Public Interest Committee (PIC), abrufbar unter <http://www.oecd.org/gov/budgeting/oecd-public-interest-committee.htm> (abgerufen am 02.10.2023).

OECD/IFAC (2017): Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries, Paris.

OECD/PIC (2016): International Public Sector Accounting Standards Board – Due Process and Working Procedures – effective June 2016, Paris, abrufbar unter <http://www.oecd.org/gov/budgeting/IPSASB-Due-Process-and-Working-Procedures-June-2016.pdf> (abgerufen am 02.10.2023).

OECD/PIC (2016): Terms of Reference – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Board – Public Interest Committee, Paris, abrufbar unter

<http://www.oecd.org/gov/budgeting/pic-terms-of-reference.pdf> (abgerufen am 02.10.2023).

Ohler, Christoph (2010): Die zweite Reform des Stabilitäts- und Wachstumspaktes, in: ZG, Jg. 25, S. 330–345.

Pechstein, Matthias/Kubicki, Philipp (2017): EUV Art. 19, in: Frankfurter Kommentar zu EUV, GRC und AEUV (Bd. I EUV, GRC), hrsg. v. Matthias Pechstein et al., Tübingen 2017.

Pernice, Ingolf (1979): Grundrechtsgehalte im Europäischen Gemeinschaftsrecht, Baden-Baden.

PwC (2020): Written consultation on behalf of Eurostat/European Commission: Updated accounting maturities of EU governments and EPSAS implementation cost vom 23.11.2020, abrufbar unter <http://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas/key-documents> (zuletzt abgerufen am 02.10.2023).

Schwarze, Jürgen/Wunderlich, Nina (2019): EUV Art. 19, in: EU-Kommentar, hrsg. v. Steffen Augsberg und Bertold Bär-Bouyssi re, 4. Auflage, Baden-

Baden/Wien/Basel.

Siekmann, Helmut (2018): Kommentierung zu Art. 114 GG, in: Grundgesetz – Kommentar, hrsg. v. Michael Sachs, 8. Auflage, München.

Smith, Daniel (2013): *Tax Crusaders and the Politics of Direct Democracy*, Hoboken.

Stolleis, Michael (2003): *Geschichte des Sozialrechts in Deutschland*, Stuttgart.

Vogelpoth, Norbert (2004): Vergleich der IPSAS mit den deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen für den öffentlichen Bereich, in: *WPg*, Jg. 57, S. 23–40.

Wegener, Bernhard (2016): AEUV Art. 19, in: *EUV/AEUV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta*, hrsg. v. Christian Callies und Matthias Ruffert, 5. Auflage, München.

Welzbacher, Christian (2006): *Die Staatsarchitektur der Weimarer Republik*, Berlin.

Wüstemann, Jens (1999): *Generally accepted accounting principles*, Berlin.

Wüstemann, Jens/Wüstemann, Sonja (2010): *Why consistency of accounting standards matters: A contribution to the rules-versus-principles debate in financial*

reporting, in: ABACUS, Jg. 46, S. 1–27.

Wüstemann, Jens/Wüstemann, Sonja (2013): Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung: Denkschrift für Manfred Eibelshäuser*, hrsg. v. Walter Wallmann et al., Köln, S. 579–596.

Wüstemann, Jens et al. (2016): *Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union*, Baden-Baden.

Wüstemann, Sonja/Conrath-Hargreaves, Annemarie (2015): Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der EU – Eignen sich IPSAS als Ausgangsbasis für die Gestaltung von europäischen Standards (EPSAS)?, in: *BFuP*, Jg. 67, S. 620–642.

Zacher, Hans (1988): *Sozialrecht und Gerechtigkeit*, in: *Rechtsstaat und Menschenwürde*, hrsg. v. Arthur Kaufmann et al., Frankfurt am Main, S. 669–691.

Verzeichnis zitierter Rechtsprechung

Urteil des BFH vom 29.04.1987 I R 192/82, in: BFHE 150, S. 412–417.

Urteil des BFH vom 18.05.2006 III R 25/05, in: BFHE 213, S. 499–507.

Urteil des BFH vom 06.02.2013 I R 8/12, in: BFHE 240, S. 252–258.

Urteil des BFH vom 13.06.2013 X B 27/12, in: BFH NV 10/2013, S. 1566–1569.

Urteil des BVerfG vom 23.01.1957 2 BvE 2/56, in: BVerfGE 6, S. 84–99.

Urteil des BVerfG vom 04.02.1958 2 BvL 31, 33/56, in: BVerfGE 7, S. 244–265.

Urteil des BVerfG vom 10.05.1960 1 BvR 190, 363, 401, 409, 471/58, in: BVerfGE 11, S. 105–126.

Urteil des BVerfG vom 29.05.1960 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, in: BVerfGE 82, S. 60–105.

Urteil des BVerfG vom 06.05.1975 1 BvR 332/72, in: BVerfGE 39, S. 316–333.

Urteil des BVerfG vom 05.11.1975 2 BvR 193/74, in: BVerfGE 40, S. 296–352.

Urteil des BVerfG vom 25.05.1977 2 BvE 1/74, in: BVerfGE 45, S. 1–63.

Urteil des BVerfG vom 08.10.1980 1 BvL 122/78, 1 BvL 61/79, 1 BvL 21/77, in:

© Der/die Autor(en) 2025

M. Völkl, *Die Europäisierung der öffentlichen Rechnungslegung, Rechnungswesen und Unternehmensüberwachung*, <https://doi.org/10.1007/978-3-658-49264-9>

BVerfGE 50, S. 100–114.

Urteil des BVerfG vom 08.04.1987 2 BvR 687/85, in: BVerfGE 75, S. 223–246.

Urteil des BVerfG vom 18.04.1989 2 BvF 1/82, in: BVerfGE 79, S. 311–357.

Urteil des BVerfG vom 12.10.1993 2 BvR 2134/92, 2 BvR 2159/92, in: BVerfGE 89, S. 155–213.

Urteil des BVerfG vom 04.12.2002 2 BvR 400/98, in: BVerfGE 107, S. 27–58.

Urteil des BVerfG vom 08.06.2004 2 BvL 5/00, in: BVerfGE 110, S. 412–446.

Urteil des BVerfG vom 18.07.2005 2 BvF 2/01, in: BVerfGE 113, S. 167–273.

Urteil des BVerfG vom 09.07.2007 2 BvF 1/04, in: BVerfGE 119, S. 96–181.

Urteil des BVerfG vom 30.06.2009 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09, in: BVerfGE 123, S. 267–437.

Urteil des BVerfG vom 07.09.2011 2 BvR 987/10, 2 BvR 1485/10, 2 BvR 1099/10, in: BVerfGE 129, S. 124–186.

Urteil des EuGH vom 15.07.1964 Rs. 6/64, in: Slg. 1964, S. 1253–1278, ECLI:EU:C:1964:66 (Costa/E.N.E.I.).

Urteil des EuGH vom 17.12.1970 Rs. 11/70, in: Slg. 1970, S. 1125–1141,

ECLI:EU:C:1970:114 (Internationale Handelsgesellschaft mbH/Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel).

Urteil des EuGH vom 21.02.1973 Rs. 6–72, in: Slg. ECLI:EU:C:1973:22

(Europemballage u. Continental Can/Kommission)

Urteil des EuGH vom 08.04.1976 Rs. 43-75, in: Slg. 1976, S. 455–482,

ECLI:EU:C:1976:56 (Defrenne/Sabena).

Urteil des EuGH vom 14.05.1974 Rs. 4/73, in: Slg. 1974, S. 491–509,

ECLI:EU:C:1974:51 (Nold/Kommission).

Urteil des EuGH vom 18.05.1982 Rs. 155/79, in: Slg. 1982, S. 1577–1616,

ECLI:EU:C:1982:157 (AMS/Kommission).

Urteil des EuGH vom 19.03.1991 Rs. C-202/88, in: Slg. 1991, S. 1223–1274,

ECLI:EU:C:1991:120 (Frankreich/Kommission).

Urteil des EuGH vom 19.11.1991 C-6/90 u. C-9/90, in: Slg. 1991, S. 5357–5418,

ECLI:EU:C:1991:428 (Francovich/Italien).

Gutachten des EuGH (Plenum) vom 08.03.2011 1/09, in: Slg. 2011, S. 1137–1175.

Urteil des EuGH (Große Kammer) vom 03.10.2013 Rs. C-583/11 P, in:
ECLI:EU:C:2013:625 (Inuit Tapiriit Kanatami u.a./Europäisches Parlament u. Rat der
EU).

Urteil des EuGH (Große Kammer) vom 06.03.2018 Rs. C-284/16, in:
ECLI:EU:C:2018:158 (Slowakische Republik/Achmea BV)

Urteil des EuGH (Große Kammer) vom 27.02.2018 Rs. C-64/16, in:
ECLI:EU:C:2018:117 (Associação Sindical dos Juizes Portugueses/Tribunal de Con-
tas).

Verzeichnis zitierter amtlicher Drucksachen

Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament vom 06.03.2013 über die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten – Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, COM(2013) 114 final, S. 1–12.

Beschluss des Gremiums nach § 49a HGrG am 22.11.2022: Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) nach § 7a HGrG i. V. m. § 49a HGrG (Stand nach Bearbeitung durch die AG VKR/Standards staatlicher Doppik am 16. und 17 September 2019), BMF Dok. 2022/1001608, S. 1–91.

Drucksache des Deutschen Bundestages 7/868 vom 27.06.1973: Entwurf eines Sozialgesetzbuchs (SGB) – Allgemeiner Teil, S. 1–46.

Drucksache des Deutschen Bundestages 16/12060 vom 26.02.2009: Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes (Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz – HGrGMoG), S. 1–28.

Drucksache des Deutschen Bundestages 20/3101 vom 05.08.2022: Finanzplan des

Bundes 2022 bis 2026, S. 1–94.

Empfehlung der Kommission vom 24.04.2002 für die Grundzüge der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft im Jahr 2002 gemäß Artikel 99 Absatz 2 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, KOM(2002) 191, S. 1–66.

Konsolidierte Fassung des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – PROTOKOLLE – Protokoll (Nr. 12) über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit, in: ABl. Nr. C 115 vom 09.05.2008, S. 279–280.

Leitlinien der EU-Kommission (Eurostat) zur erstmaligen Anwendung periodengerechter Rechnungsführung vom 05.04.2017, S. 1–41, abrufbar unter http://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/9306449/2019_Feb_FTI_German_ESTAT_final.pdf/45b89dc7-29f2-4db0-b889-ee27662ba34d (zuletzt abgerufen am 02.10.2023).

Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, die Europäische Zentralbank, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen: Überprüfung der wirtschaftspolitischen Steuerung vom 28.11.2014 – Bericht über die Anwendung der Verordnungen (EU) Nr. 1173/2011, 1174/2011,

1175/2011, 1176/2011, 1177/2011, 472/2013 und 473/2013, COM(2014) 905, S. 1–22.

Reflection paper of the European Commission (Eurostat): European Public Sector Accounting Standards – Conceptual Framework – vom 25.04.2018, EPSAS WG 18/07, S. 1–14.

Staff working document of the European Commission: Reporting on the progress as regards to the European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) vom 05.06.2019, SWD(2019) 204 final, S. 1–8.

Vermerk der vom Europäischen Rat im März 2010 eingesetzten Arbeitsgruppe "Wirtschaftspolitische Steuerung" für den Europäischen Rat vom 21.10.2010: Abschlussbericht der Arbeitsgruppe, Dok. 15302/10, S. 1–26, abrufbar unter <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST%2015302%202010%20INIT/DE/pdf> (abgerufen am 02.10.2023).

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (konsolidierte Fassung), in: ABl. Nr. C 326 vom 26.10.2012, S. 47–390.

Vertrag über die Europäische Union (konsolidierte Fassung), in: ABl. Nr. C 326, S.

13–45.

Verzeichnis zitierter Gesetze

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. I S. 3866), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 20.12.2022 (BGBl. I S. 2730).

Aktiengesetz (AktG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 06.09.1965 (BGBl. I S. 1089), zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes vom 19.06.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 154).

Bundshaushaltsordnung (BHO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.08.1969 (BGBl. I S. 1284), zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 01.07.2022 (BGBl. I S. 1030).

Bundeskinderergeldgesetz (BKGG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 28.01.2009 (BGBl. I S. 142, 3177), zuletzt geändert durch Art. 10 des Gesetzes vom 16.12.2022 (BGBl. I S. 2328).

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch Art. 8 Abs. 3 des Gesetzes vom

20.12.2022 (BGBl. I S. 2730).

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.05.1898 (RGBl. S. 846), zuletzt geändert durch Art. 10 des Gesetzes vom 16.12.2022 (BGBl. I S. 2328).

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.05.1949 (BGBl. I S. 1), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 19.12.2022 (BGBl. I S. 2478).

Handelsgesetzbuch (HGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.05.1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 19.06.2023 (BGBl. I Nr. 154).

Haushaltsgrundsätzegesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.08.1969 (BGBl. I S. 1273), zuletzt geändert durch Art. 10 des Gesetzes vom 14.08.2017 (BGBl. I S. 3122).

Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 08.11.2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten, in: ABl. Nr. L 306 vom 23.11.2011,

S. 41–47.

Sozialgesetzbuch (SGB) Erstes Buch (I) – Allgemeiner Teil – in der Fassung der Bekanntmachung vom 11.12.1975, zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 20.12.2022 (BGBl. I S. 2759).

Sozialgesetzbuch (SGB) Zweites Buch (II) – Bürgergeld, Grundsicherung für Arbeitssuchende – in der Fassung der Bekanntmachung vom 13.05.2011, zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes vom 16.08.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 217).

Sozialgesetzbuch (SGB) Drittes Buch (III) – Arbeitsförderung – in der Fassung der Bekanntmachung vom 24.03.1997, zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes vom 16.08.2023 (BGBl. I S. 2759).

Sozialgesetzbuch (SGB) Viertes Buch (IV) – Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung – in der Fassung der Bekanntmachung vom 12.11.2009, zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes vom 16.08.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 217).

Sozialgesetzbuch (SGB) Fünftes Buch (V) – Gesetzliche Krankenversicherung – in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.12.1988, zuletzt geändert durch Art. 9 des Gesetzes vom 16.08.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 217).

Sozialgesetzbuch (SGB) Sechstes Buch (VI) – Gesetzliche Rentenversicherung – in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.02.2022, zuletzt geändert durch Art. 11 des Gesetzes vom 17.07.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 191).

Sozialgesetzbuch (SGB) Siebtes Buch (VII) – Gesetzliche Unfallversicherung – in der Fassung der Bekanntmachung vom 07.08.1996, zuletzt geändert durch Art. 12 des Gesetzes vom 17.07.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 191).

Sozialgesetzbuch (SGB) – Elftes Buch (XI) – Soziale Pflegeversicherung in der Fassung der Bekanntmachung vom 26.05.1994, zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes vom 26.07.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 202).

Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, in: ABl. Nr. L 243 vom 11.09.2002, S. 1–4.

Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 03.11.2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates, in: ABl. Nr. L 320 vom 29.11.2008, S. 1–481.

Verordnung (EU) Nr. 1173/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2011 über die wirksame Durchsetzung der haushaltspolitischen Überwachung im Euro-Währungsgebiet, in: ABl. L 306 vom 23.11.2011, S. 1–7.

Verordnung (EU) Nr. 1174/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2011 über Durchsetzungsmaßnahmen zur Korrektur übermäßiger makroökonomischer Ungleichgewichte im Euro-Währungsgebiet, in: ABl. Nr. L 306 vom 23.11.2011, S. 8–11.

Verordnung (EU) Nr. 1175/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2011 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1466/97 des Rates über den Ausbau der haushaltspolitischen Überwachung und der Überwachung und Koordinierung der Wirtschaftspolitiken, in: ABl. Nr. L 306 vom 23.11.2011, S. 12–24.

Verordnung (EU) Nr. 1176/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2011 über die Vermeidung und Korrektur makroökonomischer Ungleichgewichte, in: ABl. Nr. L 306 vom 23.11.2011, S. 25–32.

Verordnung (EU) Nr. 1177/2011 des Rates vom 08.11.2011 zur Änderung der

Verordnung (EG) Nr. 1467/97 über die Beschleunigung und Klärung des Verfahrens bei einem übermäßigen Defizit, in: ABl. Nr. L 306 vom 23.11.2011, S. 33–40.

Verordnung (EU) Nr. 549/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Union, ABl. Nr. L 174 vom 26.06.2013.