



Sachstand

Zur Abgrenzung zwischen Kameralistik und Doppik

Zur Abgrenzung zwischen Kameralistik und Doppik

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 080/24
Abschluss der Arbeit: 6.12.2024
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Kameralistik und Doppik als Grundsysteme des öffentlichen Rechnungswesens	4
2.1.	Kameralistik	5
2.2.	Staatliche Doppik	6
2.3.	Erweiterte Kameralistik	8
2.4.	Abgrenzung zwischen Kameralistik und Doppik	9
3.	Sondertatbestände im Bundeshaushalt	10
3.1.	Sondervermögen	10
3.2.	Pensionsvorsorge	13
3.3.	Inflationsindexierte Bundeswertpapiere	14
3.4.	Periodengerechte Veranschlagung von Zinsausgaben	16
3.5.	Selbstbewirtschaftungsmittel	18
4.	Fazit	20

1. Fragestellung

Gegenstand der nachfolgenden Bearbeitung ist die kamerale Haushaltsführung des Bundes in Abgrenzung zur staatlichen Doppik. Zunächst werden die beiden Systeme einander gegenübergestellt, wobei auch die erweiterte Kameralistik Berücksichtigung findet (vgl. 2.1. bis 2.3). Anschließend wird auf die Frage eingegangen, anhand welcher Kriterien sich die Kameralistik von der staatlichen Doppik abgrenzen lässt (vgl. 2.4.).

Hieran anknüpfend werden sodann die folgenden haushaltsrechtlichen Instrumente beziehungsweise Verfahrensweisen erörtert:

- Sondervermögen
- Pensionsvorsorge
- inflationsindexierte Bundeswertpapiere
- periodengerechte Veranschlagung von Zinsausgaben
- Selbstbewirtschaftungsmittel

Dabei wird unter Zugrundelegung der zuvor behandelten Abgrenzungskriterien untersucht, inwieweit die genannten Tatbestände jeweils zu einer Abweichung von der Kameralistik führen (vgl. 3.).

2. Kameralistik und Doppik als Grundsysteme des öffentlichen Rechnungswesens

Nach § 1a Abs. 1 Satz 1 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) kann die Haushaltswirtschaft in ihrem Rechnungswesen kameral oder nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung nach § 7a HGrG (staatliche Doppik) gestaltet werden.

In der Literatur wird ausgeführt, dass das HGrG „die Reinformen kameraler und doppischer Rechnungswesen sowie die Darstellungsformen nach Kapiteln und Titeln sowie Produkten“ ausgestalte.¹ Allerdings werde den Haushaltsgesetzgebern „zwischen diesen Polen ein weites Spektrum an Rechnungswesen und Haushaltsdarstellungen“ eröffnet.² Zudem wird davon ausgegangen, dass die Regelungsspielräume des Bundes und der Länder „jedenfalls mit der Kameralistik, der erweiterten Kameralistik und der staatlichen Doppik drei grundlegende bzw. in der Praxis verbreitete Typen der Rechnungslegungssysteme sowie unbenannte Mischsysteme“ umfassen.³

Mit der Kameralistik und der staatlichen Doppik lassen sich zunächst zwei Arten der Buchführung für öffentliche Haushalte unterscheiden. Im Wesentlichen handelt es sich beim kameralem Haushalt um ein Geldverbrauchskonzept (vgl. 2.1.), hingegen lässt sich das doppische System als Ressourcenverbrauchskonzept beschreiben (vgl. 2.2.). Um Vorteile der Darstellung des doppischen Systems auch in der kameralem Haushaltsführung zu nutzen, wurde das Konzept der

1 Droege/Rüdiger, DÖV 2023, 11, 16.

2 Ebd.

3 Ebd., ähnlich: BT-Drs. 16/12060, S. 9; Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 11.

erweiterten Kameralistik entwickelt (vgl. 2.3.). Die Abgrenzung zwischen Kameralistik und Doppik erfolgt anhand der Merkmale, welche für das jeweilige System prägend sind (vgl. 2.4.).

2.1. Kameralistik

Die Kameralistik ist die vom Bund praktizierte Form der Haushaltsplanung und -durchführung sowie Rechnungslegung.⁴ Sie hat „die Feststellung und Erhebung von Einnahmen sowie die Bewilligung und Bewirtschaftung von Ausgaben in der jeweiligen Haushaltsperiode zum Gegenstand.“⁵ Als wesentliches Merkmal dieses Rechnungsstils wird mithin das Fälligkeitsprinzip angesehen.⁶ Danach enthält der Haushaltsplan alle im Haushaltsjahr zu erwartenden Einnahmen, voraussichtlich zu leistenden Ausgaben und voraussichtlich benötigten Verpflichtungsermächtigungen⁷ (hierzu näher unter 2.4.).

Im Rahmen des kamerale Haushaltsplans werden somit die Zahlungsströme als Einnahmen oder Ausgaben betrachtet, ein Ausweis von Inventar oder eine Bilanzierung von Vermögen und Schulden erfolgt dagegen grundsätzlich nicht. Im Vordergrund steht somit der Geldverbrauch, nicht der Ressourcenverbrauch.⁸ Letzterer wird im kamerale System „nicht, jedenfalls nicht periodengerecht“ abgebildet.⁹ So erfolgt im Haushaltsplan keine Erfassung des Wertverlusts von Wirtschaftsgütern, etwa durch Abschreibungen.¹⁰ Entsprechendes gilt grundsätzlich auch für Zahlungsverpflichtungen, die erst in späteren Jahren kassenwirksam werden¹¹ (vgl. insoweit jedoch die Ausführungen unter 3. zur Bildung von Rücklagen für zukünftige Verpflichtungen des Bundes).

Der kamerale Haushaltsplan besteht aus Einzelplänen und dem Gesamtplan. Die Einzelpläne werden in Kapitel und Titel untergliedert. Der Gesamtplan umfasst eine Zusammenfassung der Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen der Einzelpläne (Haushaltsübersicht),

4 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 45. EL Januar 2011, Vorbemerkung, Rn. 4; Raack, in: Heuer/Scheller, Kommentar zum Haushaltsrecht und der Vorschriften zur Finanzkontrolle, Stand: Mai 2022, § 71 BHO, Rn. 6.

5 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 45. EL Januar 2011, Vorbemerkung, Rn. 4.

6 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 45. EL Januar 2011, Vorbemerkung, Rn. 4; Reus/Mühlhausen, Haushaltsrecht in Bund und Ländern, 2014, B. Rn. 125; Tappe, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, § 11 BHO, Rn. 35; von Lewinski/Burbat, Bundeshaushaltsordnung, 2013, § 11 BHO, Rn. 23.

7 Vgl. § 11 Abs. 2 BHO.

8 Als Geldverbrauchsrechnung bezeichnet bei Engels/Eibelshäuser, Öffentliche Rechnungslegung – Von der Kameralistik zur Doppik, 2010, S. 52.

9 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 3. Auflage 2023, § 7, Rn. 619.

10 Ebd.

11 Ebd.

eine Berechnung des Finanzierungssaldos (Finanzierungsübersicht), ergänzt um eine Darlegung der Einnahmen aus Krediten und der Tilgungsausgaben (Kreditfinanzierungsplan).¹²

Der Haushaltsplan ermächtigt die Verwaltung, im Rahmen des Haushaltsvollzugs Ausgaben zu leisten und Verpflichtungen einzugehen (§ 3 Abs. 1 Bundeshaushaltsordnung (BHO)). Vorgaben zur nachträglichen Kontrolle des Haushaltsvollzugs enthält Art. 114 Grundgesetz (GG). Nach Abs. 1 der Vorschrift hat der Bundesminister der Finanzen dem Bundestag und dem Bundesrat über alle Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen und die Schulden im Laufe des nächsten Rechnungsjahres zur Entlastung der Bundesregierung Rechnung zu legen. Diese Rechnungslegung „ist nach Haushaltstiteln gegliedert, dient dem Nachweis der Einhaltung von Haushaltsrecht, Haushaltsplan und Haushaltsliquidität und ist um einen Nachweis des Vermögens und der Schulden zu ergänzen.“¹³ Die Haushaltsrechnung orientiert sich somit am Haushaltsplan. Die Vermögensrechnung enthält dagegen Informationen über das Vermögen und die Schulden des Bundes, welche im Haushaltsplan nicht abgebildet werden. Bereits in der Gesetzesbegründung der Bundesregierung zum Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz wurde indes darauf hingewiesen, dass die Vermögensrechnung „nicht unbedingt bewertetes Vermögen [enthält], sondern z. B. nur einen flächenmäßigen Nachweis der Immobilien.“¹⁴ Auch in der Literatur wird davon ausgegangen, dass das Sachvermögen lediglich mengenmäßig, nicht aber wertmäßig nachgewiesen werden müsse.¹⁵ Bestandteil der Vermögensrechnung sind zudem die Schulden des Bundes.¹⁶ Nach „moderner Interpretation“ sind davon nicht nur die zur Haushaltsfinanzierung aufgenommenen Kredite umfasst, sondern auch sog. „implizite Schulden wie Pensionsverpflichtungen, die in der Vermögensrechnung als Rückstellungen dargestellt werden“.¹⁷

2.2. Staatliche Doppik

Im Rahmen der Doppik werden Erträge sowie Aufwendungen dargestellt, zu denen (anders als im kamerale Haushaltsplan) auch nicht zahlungswirksame Posten wie Abschreibungen gehören.¹⁸

12 Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 104. EL April 2024, Art. 110 GG, Rn. 26; Bundesministerium der Finanzen (BMF), Das System der öffentlichen Haushalte, Stand 2015, S. 13.

13 BT-Drs. 16/12060, S. 9.

14 BT-Drs. 16/12060, S. 9 f. Vgl. hierzu auch: Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 48. EL Februar 2014, Art. 114 GG, Rn. 10; Kloepfer, Finanzverfassungsrecht mit Haushaltsverfassungsrecht, 2014, § 15, Rn. 19 ff.

15 Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 104. EL April 2024, Art. 114 GG, Rn. 22 mit weiteren Nachweisen. Vgl. hierzu: Vermögensrechnung des Bundes 2023, Ziffer 3.1.2., abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/vermoegensrechnung-2023.pdf?blob=publicationFile&v=4, zuletzt abgerufen am 29. November 2024.

16 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 48. EL Februar 2014, Art. 114 GG, Rn. 10.

17 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 48. EL Februar 2014, Art. 114 GG, Rn. 10. Vgl. hierzu: Vermögensrechnung des Bundes 2023, Ziffer 4.1., abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/vermoegensrechnung-2023.pdf?blob=publicationFile&v=4, zuletzt abgerufen am 29. November 2024.

18 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 45. EL Januar 2011, Vorbemerkung, Rn. 4.

Weiterhin umfasst die Doppik auch eine Vermögensrechnung in Form einer Bilanz.¹⁹ Im Unterschied zur Kameralistik stehen bei der staatlichen Doppik die Ressourcenverbrauchssicht (Erträge und Aufwendungen) und die Vermögenssicht im Vordergrund.²⁰

Die kaufmännische Doppik ist Grundlage der staatlichen Doppik. Letzterer werden daher die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung zugrunde gelegt (vgl. § 7a Abs. 1 HGrG).²¹ Die Gestaltung des öffentlichen Rechnungswesens nach den Grundsätzen der staatlichen Doppik wird durch § 1a Abs. 1 Satz 1 HGrG ermöglicht.

Mit dem doppischen System werden im Gegensatz zur Kameralistik insbesondere Erträge (Ressourcenaufkommen einer Periode) und Aufwendungen (Ressourcenverbrauch einer Periode) erfasst. Im Mittelpunkt stehen das Vermögen und die periodengerechte Erfolgsermittlung.²² Als Erfolg wird dabei der Saldo der Aufwendungen und Erträge bezeichnet.²³

Im Unterschied zum kameralistischen Haushalt, welcher im Wesentlichen Ein- und Auszahlungen abbildet, werden die Vorteile des doppischen Haushalts darin gesehen, „dass der Vermögensbestand und der Substanzverzehr am Vermögen sowie Verpflichtungen dargestellt werden, die in Zukunft zu Auszahlungen führen.“²⁴ So gehören zu den Aufwendungen auch nicht zahlungswirksame Posten wie Abschreibungen. Ein Beispiel für die Darstellung zukünftiger Zahlungsverpflichtungen bilden Pensionsrückstellungen, welche im Hinblick auf zukünftige Versorgungsverpflichtungen der jeweiligen Gebietskörperschaft als Aufwendungen ausgewiesen werden.²⁵

Darüber hinaus wird im Rahmen der Doppik die Zusammenführung der Abschlüsse von einzelnen Haushalten zu einem einheitlichen Abschluss ermöglicht. Damit können Kernhaushalt und die von der Gebietskörperschaft beherrschten Einrichtungen abgebildet werden.²⁶ In diesem Sinne wird im Gegensatz zum kameralen System eine „Konzernkonsolidierung“ des Staatshaushalts unterstützt.²⁷

Nach § 1a Abs. 2 HGrG gelten die (an der Kameralistik orientierten) Bestimmungen des HGrG für den Haushaltsplan, für Titel sowie für Einnahmen und Ausgaben bei doppischem

19 Ebd.

20 Demir, in: Heuer/Scheller, Kommentar zum Haushaltsrecht, November 2022, § 49a HGrG, Rn. 24.

21 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 49.

22 Ebd. Rn. 25.

23 Ebd.

24 Ebd. Rn. 24.

25 Vgl. Kalscheuer/Koops, KommJur 2016, S. 401 ff.

26 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 24.

27 BT-Drucks. 16/12060, S. 9 f.

Rechnungswesen entsprechend (Satz 1). Im Grundsatz treten dabei an die Stelle des Haushaltsplans der Erfolgsplan (voraussehbare Erträge und Aufwendungen) und der doppische Finanzplan (Ein- und Auszahlungen²⁸) sowie an die Stelle von Titeln Konten (Satz 2). An die Stelle von Einnahmen treten Erträge im Erfolgsplan und Einzahlungen im doppischen Finanzplan, an die Stelle von Ausgaben treten Aufwendungen im Erfolgsplan und Auszahlungen im doppischen Finanzplan (Satz 3).

Die Gliederung der Kameralistik nach Einzelplan, Kapitel und Titel/Konto kann daher auch im System der staatlichen Doppik beibehalten werden.²⁹ Im doppischen System erfordert dies eine Ergebnis- und Finanzrechnung je Einzelplan und Kapitel.³⁰ Unterhalb dieser Ebene ersetzt den Titel eine Einteilung in Ertrags- und Aufwandsarten.³¹

2.3. Erweiterte Kameralistik

Wie bereits ausgeführt, ist für die einfache Kameralistik die auf die Liquidität, konkret auf Ein- und Auszahlungen ausgerichtete Sichtweise charakteristisch.³² Hiervon unterscheidet sich die erweiterte Kameralistik dadurch, dass ihr als zusätzliches Rechenwerk eine Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) beigelegt wird.³³ Letztere bildet den Ressourcenverbrauch leistungsbezogen ab.³⁴ Weiterhin kann ihr auch ein erweiterter Vermögensnachweis hinzugefügt werden, welcher „bewertetes Vermögen, insbesondere der Anlagenbuchhaltung“ umfasst.³⁵ Derartige Ergänzungen des kamerale Systems rücken den Ressourcenverbrauch – eigentlich prägend für die Doppik – mehr in den Vordergrund. Dabei bleibt die kamerale Grundstruktur grundsätzlich erhalten und wird durch weitere Komponenten ergänzt.³⁶

28 Vgl. im Einzelnen: § 10 Abs. 4 HGrG.

29 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 25; BT-Drucks. 16/12060, S. 10.

30 BT-Drucks. 16/12060, S. 10.

31 BT-Drucks. 16/12060, S. 10.

32 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 12.

33 BT-Drucks. 16/12060, S. 9.

34 Ebd.

35 Ebd.

36 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 20.

2.4. Abgrenzung zwischen Kameralistik und Doppik

Fraglich ist, wie sich die beiden dargestellten Grundsysteme (Kameralistik und staatliche Doppik) voneinander abgrenzen lassen. Als wesentliches Merkmal der Kameralistik wird das Fälligkeitsprinzip angesehen³⁷ (vgl. hierzu bereits 2.1.).

Angesichts des Fälligkeitsprinzips kommt es im Rahmen der kameralen Haushaltsführung „anders als in der staatlichen Doppik [...] nicht darauf an, Einzahlungen oder Auszahlungen, Erträge oder Aufwand nach ihrem Entstehungsgrund periodengerecht zuzuordnen“³⁸. So werden etwa Abschreibungen, welche den Werteverzehr von Gütern abbilden, im kameralen Haushalt nicht abgebildet.³⁹ Bei „vollständiger Wahrung des Fälligkeitsprinzips und realistischer Schätzung“ werden vielmehr „alle Geldbewegungen der Haushaltsperiode („Cash-Prinzip“) erfasst.“⁴⁰ Vor diesem Hintergrund ist das Fälligkeitsprinzip prägend für die Kameralistik. Es kann daher als Abgrenzungskriterium zur Doppik dienen.

Zum Inhalt des Fälligkeitsprinzips hat sich das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) im Rahmen seines Urteils zum Zweiten Nachtragshaushalt 2021⁴¹ geäußert, welches die Bildung von notlagenkreditfinanzierten Rücklagen betraf, die das Gericht als verfassungswidrig einstufte.⁴² In dem Urteil wird ausgeführt, dass das Prinzip der kassenwirksamen Fälligkeit keine ausdrückliche Erwähnung im Text des Grundgesetzes finde, jedoch der Sache nach in § 8 Abs. 2 Nr. 1 und 2 HGrG und § 11 Abs. 2 Nr. 1 und 2 BHO einfach-rechtlich normiert sei.⁴³ Das Fälligkeitsprinzip betreffe die zeitliche Zuordnung der Haushaltsmittel, wobei auf die voraussichtliche Kassenwirksamkeit, also die tatsächlichen Ein- und Auszahlungen von Finanzmitteln abgestellt werde.⁴⁴ Im Haushaltsplan dürfen laut dem Gericht demnach nur diejenigen Einnahmen und Ausgaben veranschlagt werden, die im Haushaltsjahr voraussichtlich kassenwirksam werden.⁴⁵ Zu der Frage, inwieweit (etwa in Fällen, in denen keine Notlagenkreditfinanzierung in Rede steht) Ausnahmen vom Fälligkeitsprinzip in Betracht kommen, hat sich das BVerfG in dem Urteil nicht geäußert.⁴⁶

37 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 45. EL Januar 2011, Vorbemerkung, Rn. 4; Reus/Mühlhausen, Haushaltsrecht in Bund und Ländern, 2014, B. Rn. 125; Tappe, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, § 11 BHO, Rn. 35; von Lewinski/Burbat, Bundeshaushaltsordnung, 2013, § 11 BHO, Rn. 23.

38 Tappe, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, § 11 BHO, Rn. 35.

39 Ebd.

40 Ebd.

41 BVerfG, Urteil vom 15. November 2023 – 2 BvF 1/22, NVwZ 2023, 1892 ff.

42 Ebd. S. 1900, Rn. 163.

43 Ebd.

44 Ebd.

45 Ebd.

46 Zur Reichweite des Urteils vgl. etwa: Hellermann, EnWZ 2024, 195 ff.

Unabhängig davon lässt sich vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen festhalten, dass eine Verfahrensweise, welche sich allein nach dem Fälligkeitsprinzip richtet und im Rahmen der Haushaltsaufstellung und -feststellung ausschließlich die Geldbewegungen (Einnahmen und Ausgaben) des jeweiligen Haushaltsjahres in den Blick nimmt, dem Bereich der Kameralistik zuzuordnen ist.

Die nicht allein am Zahlungsfluss des jeweiligen Haushaltsjahres orientierte, periodengerechte Abbildung des Ressourcenverbrauchs, welche auch den Wertverzehr von Gütern und Zahlungsverpflichtungen in späteren Jahren berücksichtigt, stellt dagegen ein wesentliches Merkmal der Doppik dar.

3. Sondertatbestände im Bundeshaushalt

Im Folgenden werden die eingangs genannten haushaltsrechtlichen Instrumente beziehungsweise Verfahrensweisen im Hinblick darauf untersucht, inwieweit sie von dem auf Bundesebene praktizierten Grundprinzip der Kameralistik abweichen.

3.1. Sondervermögen

Unter Sondervermögen werden rechtlich unselbständige, abge sonderte Teile des Bundesvermögens verstanden, die durch Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes entstanden und zur Erfüllung einzelner Aufgaben des Bundes bestimmt sind.⁴⁷

Im GG wird die Möglichkeit, Sondervermögen zu errichten, vorausgesetzt.⁴⁸ Zwar bestimmt Art. 110 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 GG, dass alle Einnahmen und Ausgaben des Bundes in den Haushaltsplan einzustellen sind (Grundsätze der Einheit und Vollständigkeit des Bundeshaushalts). Halbsatz 2 der Vorschrift sieht indes Ausnahmen von diesen Grundsätzen vor.⁴⁹ Danach brauchen bei Bundesbetrieben und bei Sondervermögen nur die Zuführungen oder die Ablieferungen in den Bundeshaushalt als Ausgaben beziehungsweise Einnahmen eingestellt zu werden.⁵⁰

Dieses Vorgehen wird durch § 26 Abs. 2 BHO auf einfachgesetzlicher Ebene für Sondervermögen vorgegeben (Satz 1). Über die Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen der Sondervermögen sind Übersichten dem Haushaltsplan als Anlagen beizufügen oder in die

47 Vgl. Nr. 2.1 zu § 26 der allgemeinen Verwaltungsvorschriften zur BHO (VV-BHO); entsprechend auch: Kloepfer, Finanzverfassungsrecht mit Haushaltsverfassungsrecht, 1. Auflage 2014, § 8, Rn. 141, § 10, Rn. 13, § 12, Rn. 5; Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 52. EL Mai 2020, Art. 110, Rn. 45; Dehlwisch-Bell, in: Heuer/Scheller, Kommentar zum Haushaltsrecht, Stand: August 2018, § 26 BHO, Rn. 5 f.; Bolte, in: Heuer/Scheller, Kommentar zum Haushaltsrecht, Stand: Mai 2019, § 113 BHO, Rn. 2.

48 Vgl. Art. 87a Abs. 1a; Art. 87f Abs. 2, 3; Art. 110 Abs. 1; Art. 143b, Art. 143d Abs. 1 GG.

49 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 52. EL Mai 2020, Art. 110 GG, Rn. 43.

50 Ebd.

Erläuterungen aufzunehmen (Satz 2). In der Haushaltspraxis des Bundes werden dem Bundeshaushalt in der Regel die Wirtschaftspläne der Sondervermögen beigelegt.⁵¹

Weiterhin sind nach § 113 BHO auf Sondervermögen die Teile I bis IV, VIII und IX BHO entsprechend anzuwenden, soweit nicht durch die BHO oder aufgrund eines Gesetzes etwas anders bestimmt ist. Hieraus wird gefolgert, „dass für jedes Sondervermögen ein eigener Haushalts- oder Wirtschaftsplan nach den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen aufzustellen sei, der von dem hierfür bestimmten Organ festgestellt wird.“⁵² Allerdings könne gesetzlich etwas anderes bestimmt werden.⁵³ So sei in „den Fällen, in denen ein Wirtschaften nach kaufmännischen Grundsätzen angeordnet ist, nach einem dementsprechenden Wirtschaftsplan zu verfahren, und zwar mit dementsprechender Rechnungslegung.“⁵⁴ Der Bundesrechnungshof hat indes festgestellt, dass sich die Wirtschaftspläne der bestehenden Sondervermögen „in aller Regel nach dem auch für den Bundeshaushalt geltenden kameralen Prinzip richten.“⁵⁵

Im Hinblick auf Sondervermögen ermöglicht das GG somit zwar Ausnahmen von den Grundsätzen der Einheit und Vollständigkeit des Haushalts. Eine grundsätzliche Abweichung von der Kameralistik ergibt sich hieraus jedoch nicht.

Davon zu trennen ist die Frage, inwieweit sich im Rahmen der Haushaltspraxis des Bundes Abweichungen von der Kameralistik beziehungsweise von den sie prägenden Prinzipien ergeben. So hat der Bundesrechnungshof im Hinblick auf Sondervermögen, welche aus dem Bundeshaushalt gespeist werden, den Umgang mit Mitteln kritisiert, welche den Sondervermögen zugewiesen, dort jedoch nicht verbraucht werden. Diese nicht verbrauchten Mittel werden nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes am Jahresende regelmäßig buchmäßig Rücklagen

51 Vgl. etwa: Wirtschaftsplan des Sondervermögens „Versorgungsrücklage des Bundes“ (0690), Bundeshaushaltsplan 2024, Einzelplan 06, Kapitel 0610, Anlage 1; Wirtschaftsplan des Sondervermögens „Versorgungsfonds des Bundes“ (0691), Bundeshaushaltsplan, Einzelplan 06, Kapitel 0610, Anlage 2. Zum Teil wird die Darstellung der Einnahmen und Ausgaben jedoch auch lediglich als „Übersicht“ bezeichnet, vgl. etwa: Übersicht gemäß § 5 Schlusszahlungsfinanzierungsgesetz (SchlussFinG), Bundeshaushaltsplan 2024, Einzelplan 32, Kapitel 3205, Anlage 1.

52 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 45. EL Januar 2011, § 113 BHO, Rn. 2.

53 Ebd.

54 Ebd.

55 Bundesrechnungshof, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO vom 25. August 2023 an das Bundesministerium der Finanzen über die Sondervermögen des Bundes und die damit verbundenen Auswirkungen auf die Haushaltstransparenz sowie die Funktionsfähigkeit der Schuldenregel, Gz.: I 2 – 0002060, S. 11, mit Hinweis auf zwei Ausnahmen: „Ausnahme z. B. ERP-Sondervermögen (European Recovery Program), das sowohl doppisch als auch kameral bucht. Ebenso das Bundeseisenbahnvermögen.“ (vgl. S. 11, Fußnote 9), abrufbar unter: https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/sondervermoegen-voll-text.pdf?__blob=publicationFile&v=6, zuletzt abgerufen am 2. Dezember 2024.

zugeführt.⁵⁶ Hierbei fließe zunächst kein Geld vom Bundeshaushalt an das Sondervermögen.⁵⁷ Bei Inanspruchnahme müssten diese Rücklagen indes kreditfinanziert werden.⁵⁸ Es erfolge somit eine Rücklagenbildung aus kreditfinanzierten Zuführungen an Sondervermögen aus dem Bundeshaushalt.⁵⁹ Hierdurch werden nach Auffassung des Bundesrechnungshofes die Haushaltsgrundsätze der Jährlichkeit (Artikel 110 Abs. 2 GG), Jährigkeit (zeitliche Bindung, § 45 BHO) und das Fälligkeitsprinzip (§ 11 Abs. 2 BHO) beeinträchtigt. Die genannten Grundsätze dienen jedoch dem Schutz des parlamentarischen Budgetrechts. Danach solle der Deutsche Bundestag jedes Jahr neu entscheiden, für welche Zwecke Haushaltsmittel verwendet werden sollen.⁶⁰

Unter Rücklagen werden im öffentlichen Haushaltsrecht allgemein Geldbestände verstanden, die aus der jährlichen Haushaltswirtschaft ausgeschieden („geparkt“) werden, um der Aufgabenerfüllung in näherer oder fernerer Zukunft zu dienen.⁶¹ Nach der dargestellten Auffassung des Bundesrechnungshofes ist das Fälligkeitsprinzip – mithin also das für die Kameralistik prägende Prinzip – bei der beschriebenen Form der Rücklagenbildung innerhalb von Sondervermögen beeinträchtigt. Hiervon ausgehend lässt sich die vorstehend beschriebene Vorgehensweise daher als Abweichung von dem Grundprinzip der Kameralistik einordnen.

Darüber hinaus wird in der Literatur hinsichtlich der Bildung von Rücklagen davon ausgegangen, dass diese „zum Fälligkeitsprinzip in einem gewissen Spannungsverhältnis“ stehe, in der Rechtsprechung indes „grundsätzlich für zulässig gehalten“ werde.⁶² Dabei werden Rücklagen allgemein in den Blick genommen, ohne dass eine Beschränkung auf bestimmte Sachverhaltskonstellationen stattfindet. Angesichts der Bedeutung, welcher dem Fälligkeitsprinzip für die Kameralistik zukommt, könnte eine Abweichung von kameralistischen Grundsätzen somit auch in anderen Fällen der Rücklagenbildung zu bejahen sein. Dies wird im Folgenden anhand der Pensionsvorsorge des Bundes sowie im Hinblick auf inflationsindexierte Anleihen erörtert (vgl. 3.2. und 3.3.).

56 Bundesrechnungshof, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO vom 25. August 2023 an das Bundesministerium der Finanzen über die Sondervermögen des Bundes und die damit verbundenen Auswirkungen auf die Haushaltstransparenz sowie die Funktionsfähigkeit der Schuldenregel, Gz.: I 2 – 0002060, S. 18, abrufbar unter: https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/sondervermoegen-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=6, zuletzt abgerufen am 2. Dezember 2024.

57 Ebd.

58 Ebd.

59 Ebd. S. 20.

60 Ebd.

61 Tappe, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Anhang zu § 62: Rücklagen, Rn. 1.

62 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 52. EL Mai 2020, Art. 110 GG, Rn. 23 mit Verweis auf: Verfassungsgerichtshof Rheinland-Pfalz, Urteil vom 22. Februar 2017 – VGH N 2/15 – Rn. 96, zitiert nach juris.

3.2. Pensionsvorsorge

Mit der Versorgungsrücklage und dem Versorgungsfonds des Bundes wurden auf Bundesebene zwei Sondervermögen errichtet.⁶³ Darin sollen Mittel zur Zahlung zukünftiger Beamtenpensionen angesammelt werden.⁶⁴ Die Wirtschaftspläne beider Sondervermögen werden dem Bundeshaushaltsplan jeweils als Anlage beigefügt.⁶⁵ In der Literatur werden beide Sondervermögen haushaltsrechtlich als Rücklagen eingeordnet.⁶⁶ Die Pensionen sollen nicht aus den laufenden Haushalten, sondern aus den genannten Rücklagen und den daraus erwirtschafteten Erträgen finanziert werden.⁶⁷ Der Verfassungsgerichtshof Rheinland-Pfalz hat zu der entsprechenden Pensionsvorsorge auf Landesebene Folgendes ausgeführt:

„Mit der Einrichtung von Vorsorgevermögen hat sich Rheinland-Pfalz – wie eine Reihe weiterer Bundesländer und der Bund – dazu entschlossen, die Finanzierung an sich erst künftig entstehender Versorgungslasten zeitlich vorzuziehen und hierfür eine Rücklage zu bilden [...]. Der Gesetzgeber ist nicht grundsätzlich gehindert, erst künftig entstehende Zahlungspflichten materiell vorzuziehen und so – im laufenden Haushaltsjahr – gesetzliche Zahlungspflichten zu begründen (vgl. auch VerfGH NRW, Urteil vom 15. März 2011 - 20/10 -, NVwZ 2011, 805 [810 f.]).“⁶⁸

Tappe vertritt die Auffassung, dass dies zwar ein „erheblicher Einschnitt“ aus Sicht des Beamtenrechts und des Haushaltsrechts sei, letztlich aber „schlüssig und überzeugend“ erscheine⁶⁹. Hierzu führt er aus:

„Statt ‚von der Hand in den Mund zu leben‘ wird frühzeitig eine Vorsorge getroffen; es wird, wie man es auch vom Privaten erwartet, für die Altersvorsorge gespart und periodengerecht,

63 Vgl. § 14a Abs. 1 Bundesbesoldungsgesetz; Versorgungsrücklagegesetz, Abschnitt 1 (Sondervermögen „Versorgungsrücklage des Bundes“) und Abschnitt 2 (Sondervermögen „Versorgungsfonds des Bundes“).

64 Tappe, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Anhang zu § 62: Rücklagen, Rn. 24.

65 Vgl. Wirtschaftsplan des Sondervermögens „Versorgungsrücklage des Bundes“ (0690), Bundeshaushaltsplan 2024, Einzelplan 06, Kapitel 0610, Anlage 1 sowie Wirtschaftsplan des Sondervermögens „Versorgungsfonds des Bundes“ (0691), Bundeshaushaltsplan 2024, Einzelplan 06, Kapitel 0610, Anlage 2.

66 Tappe, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Anhang zu § 62: Rücklagen, Rn. 24.

67 Ebd.

68 Verfassungsgerichtshof Rheinland-Pfalz, Urteil vom 22. Februar 2017 – VGH N 2/15, Rn. 96, zitiert nach juris.

69 Tappe, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Anhang zu § 62: Rücklagen, Rn. 25.

nicht nach kassenmäßiger Fälligkeit [...], sondern nach ‚kaufmännischen‘ Standards, zugeordnet.“⁷⁰

Vor diesem Hintergrund bleibt festzuhalten, dass die beschriebene Verfahrensweise, welche sich nicht an der kassenmäßigen Fälligkeit der Pensionszahlungen orientiert, sondern eine periodengerechte Zuordnung der hierfür erforderlichen Ausgaben im Rahmen des Haushalts vornimmt, nicht als für die Kameralistik typisch einzuordnen ist. Vielmehr lässt sich das dargestellte Vorgehen seinem Wesen nach eher der staatlichen Doppik zuordnen (zur Abgrenzung vgl. 2.4.). Das Vorgehen des Bundes hinsichtlich der Pensionsvorsorge weicht somit vom Grundprinzip der Kameralistik ab.

3.3. Inflationsindexierte Bundeswertpapiere

Unter inflationsindexierten Bundeswertpapieren werden Schuldverschreibungen mit einem festen Realzinssatz verstanden, die um eine variable inflationsindexierte Komponente erweitert werden.⁷¹ Zu diesem Zweck sind sie an die Entwicklung eines Verbraucherpreisindex gekoppelt.⁷² Sowohl ihre Zinszahlungen als auch die Höhe der Rückzahlung bei Fälligkeit sind abhängig von der Entwicklung des zugehörigen Index.⁷³ Auf diese Weise sollen der Kapitaleinsatz und die Zinserträge gegen den Wertverlust aus der Inflation geschützt werden.⁷⁴ Der Bund hat 2023 beschlossen, sich aus dem Markt für inflationsindexierte Wertpapiere zurückzuziehen.⁷⁵ Ab 2024 werden in diesem Segment keine neuen Papiere mehr emittiert und bestehende Papiere nicht mehr aufgestockt.⁷⁶

Im Hinblick auf hohe finanzielle Belastungen, welche sich in Bezug auf inflationsindexierte Wertpapiere ergeben können, wurde auf Grundlage des Schlusszahlungsfinanzierungsgesetzes (SchlussFinG) 2009 ein Sondervermögen mit der Bezeichnung „Vorsorge für Schlusszahlungen für inflationsindexierte Bundeswertpapiere“ errichtet.

70 Ebd. Für die rechtliche Zulässigkeit der Versorgungsrücklage auf Bundesebene: BVerfG, Beschluss vom 24. September 2007 – 2 BvR 1673/03 u.a., NVwZ 2008, 195 ff. (mit Ausführungen zu Art. 33 Abs. 5 GG, ohne ausdrückliche finanzverfassungsrechtliche Bewertung). Die Bildung von notlagenkreditfinanzierten Rücklagen stuft das BVerfG indes als unzulässig ein, vgl. BVerfG, Urteil vom 15. November 2023 – 2 BvF 1/22, NVwZ 2023, 1892 ff (vgl. hierzu bereits 2.4.).

71 BT-Drs. 16/12233, S. 6.

72 BMF, Monatsbericht Januar 2024, S. 43, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/monatsbericht-januar-2024.pdf?blob=publicationFile&v=4, zuletzt abgerufen am 3. Dezember 2024.

73 Ebd.

74 BT-Drs. 16/12233, S. 6.

75 BMF, Monatsbericht Januar 2024, S. 45, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/monatsbericht-januar-2024.pdf?blob=publicationFile&v=4, zuletzt abgerufen am 3. Dezember 2024.

76 Ebd.

In der diesbezüglichen Gesetzesbegründung⁷⁷ wird zur Erläuterung des damit verfolgten Zwecks näher auf die Funktionsweise von inflationsindexierten Wertpapieren eingegangen. Zunächst wird ausgeführt, dass die Kuponzahlung als fester Prozentsatz des Produktes aus dem nominalen Zinsbetrag des Wertpapiers und der zum jeweiligen Kupontermin gültigen Indexverhältniszahl gezahlt werde. Damit erhöhe sich bei Inflation die jährliche Zinszahlung von Jahr zu Jahr. Außerdem werde bei Fälligkeit des inflationsindexierten Bundeswertpapiers der Gesamtnennbetrag – multipliziert mit der zum Fälligkeitstag gültigen Indexverhältniszahl – zurückgezahlt. Der bei Fälligkeit zurückzuzahlende Gesamtnennbetrag enthalte also eine Ausgleichszahlung für die Inflation, die sich während der gesamten Laufzeit des Wertpapiers eingestellt habe (Schlusszahlung).⁷⁸

Die Haushaltsplanung berücksichtige während der Laufzeit der inflationsindexierten Bundeswertpapiere indes lediglich die regelmäßigen Kuponzahlungen, nicht aber die Schlusszahlungen. Die Höhe der Kreditaufnahme falle somit gemessen an den hieraus resultierenden Lasten wirtschaftlich zu gering aus. Vor diesem Hintergrund werde ein Sondervermögen geschaffen, welches bereits während der Laufzeit der inflationsindexierten Wertpapiere Vorsorge für die bevorstehenden Schlusszahlungen treffe. Mit der Errichtung des Sondervermögens, so die Gesetzesbegründung weiter, könnten die Schlusszahlungen von der übrigen Finanzentwicklung im Bundeshaushalt im jeweiligen Fälligkeitsjahr entkoppelt sowie die Kosten periodengenau zugeordnet und dadurch transparent gemacht werden. Durch die kontinuierliche Zuführung von Mitteln an das Sondervermögen werde sichergestellt, dass bei Fälligkeit eines inflationsindexierten Bundeswertpapiers die Schlusszahlung aus dem Sondervermögen geleistet werden könne und der Bundeshaushalt im Fälligkeitsjahr insoweit nicht belastet werde.⁷⁹

Dementsprechend wird der Zweck des Sondervermögens in § 2 SchlussFinG beschrieben. Danach soll mit der Errichtung des Sondervermögens durch Zuführung von Mitteln aus dem Bundeshaushalt Vorsorge für die Inflationsentwicklung während der Laufzeit von inflationsindexierten Bundeswertpapieren getroffen werden (Satz 1). Bei Fälligkeit eines inflationsindexierten Bundeswertpapiers soll aus dem Sondervermögen der Betrag gezahlt werden, um den der Rückzahlungsbetrag den Gesamtnennbetrag übersteigt (Satz 2). Dieser Betrag wird im SchlussFinG als Schlusszahlung bezeichnet (Satz 3).

Zur Umsetzung bestimmt § 4 Abs. 1 Satz 1 SchlussFinG, dass vom Zeitpunkt der Errichtung des Sondervermögens an diesem für jedes umlaufende inflationsindexierte Bundeswertpapier jährlich jeweils zum Kupontermin der Betrag zuzuführen ist, um den sich die Schlusszahlung aufgrund der seit dem Kupontermin des letzten Jahres festgestellten Inflationsentwicklung erhöht hat.

77 BT-Drs. 16/12233, S. 6.

78 Ebd.

79 Ebd.

Auf die beschriebene Weise wird die Vorsorge für die Schlusszahlungen kontinuierlich aufgebaut.⁸⁰ Dies geschieht durch Bildung einer Rücklage innerhalb des Sondervermögens.⁸¹ Indes bestimmt § 5 Satz 2 SchlussFinG, dass die dem Sondervermögen zugeführten Beträge bis zur Auszahlung an die Wertpapiergläubiger unverzinst im Kassenbereich des Bundes verbleiben. Die Zuführungen zu der Rücklage erfolgen somit nur buchmäßig.

Wie bereits ausgeführt, hat der Bunderechnungshof die Bildung derartiger Rücklagen kritisiert (vgl. 3.1.).⁸² In dem diesbezüglichen Bericht wird ausgeführt, dass die (zunächst lediglich buchmäßigen) Rücklagen bei ihrer tatsächlichen Inanspruchnahme kreditfinanziert werden müssten.⁸³ Es erfolge somit eine Rücklagenbildung aus kreditfinanzierten Zuführungen an Sondervermögen.⁸⁴ Hierdurch werden nach Auffassung des Bundesrechnungshofes die Haushaltsgrundsätze der Jährlichkeit (Art.110 Abs. 2 GG), Jährigkeit (zeitliche Bindung, § 45 BHO) und das Fälligkeitsprinzip (§ 11 Abs. 2 BHO) beeinträchtigt.⁸⁵ Letzteres ist prägend für die Kameralistik.

Vor diesem Hintergrund bleibt festzuhalten, dass die beschriebene Verfahrensweise, welche sich nicht an der kassenmäßigen Fälligkeit der Schlusszahlung orientiert, sondern eine periodengerechte Zuordnung der hierfür erforderlichen Ausgaben im Rahmen des Haushalts vornimmt, nicht als für die Kameralistik typisch einzuordnen ist. Vielmehr lässt sich das dargestellte Vorgehen seinem Wesen nach eher der staatlichen Doppik zuordnen (zur Abgrenzung vgl. 2.4.). Das Vorgehen des Bundes hinsichtlich der Vorsorge für Schlusszahlungen für inflationsindexierte Wertpapiere weicht somit (ähnlich wie die Pensionsvorsorge, vgl. 3.2.) vom Grundprinzip der Kameralistik ab.

3.4. Periodengerechte Veranschlagung von Zinsausgaben

Im Zusammenhang mit der Kreditaufnahme des Bundes durch die Ausgabe von Bundeswertpapieren fallen Zinsausgaben an, welche den Bundeshaushalt belasten. Die Höhe der Zinsausgaben wird unter anderem durch sog. Agien und Disagien beeinflusst.

80 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 54. EL Dezember 2022, § 113 BHO, Rn. 17.

81 Zur Einordnung als Rücklage vgl. BT-Drs. 16/12906; BMF, Kreditaufnahmebericht 2020, S. 36, abrufbar unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Oeffentliche-Finzen/Kreditaufnahmeberichte/kreditaufnahmebericht-2020.html>, zuletzt abgerufen am 3. Dezember 2024; Übersicht gemäß § 5 Schlusszahlungsfinanzierungsgesetz (SchlussFinG), Bundeshaushaltsplan 2024, Einzelplan 32, Kapitel 3205, Anlage 1, Lfd. Nr. 2.3.

82 Bundesrechnungshof, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO vom 25. August 2023 an das Bundesministerium der Finanzen über die Sondervermögen des Bundes und die damit verbundenen Auswirkungen auf die Haushaltstransparenz sowie die Funktionsfähigkeit der Schuldenregel, Gz.: I 2 – 0002060, S. 18 ff., abrufbar unter: https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/sondervermoegen-voll-text.pdf?__blob=publicationFile&v=6, zuletzt abgerufen am 2. Dezember 2024.

83 Ebd.

84 Ebd.

85 Ebd.

Agien und Disagien fallen bei der Emittierung eines Wertpapiers an, wenn dessen Kupon Differenzen zum Marktzins aufweist.⁸⁶ Der überwiegende Teil der Bundesverschuldung entfällt auf Wertpapiere, die am Kapitalmarkt emittiert werden. Die darauf zu zahlenden Zinsen werden jährlich in Form von festen Kuponzahlungen geleistet, die die Nominalverzinsung eines Wertpapiers angeben. Diese Nominalverzinsung kann aber von der sich laufend ändernden Marktverzinsung abweichen.⁸⁷ Entsprechen die Kupons bei der Ausgabe der Anleihen nicht den aktuellen Marktzinsen, kommt es zu entsprechenden Auf- oder Abschlägen auf den Ausgabepreis (Agien und Disagien).⁸⁸ Wenn der Kupon einer Neuemission über dem Marktzins liegt, übersteigt der Ausgabepreis den Nennwert. Dieser Aufschlag ist das Agio. Liegt der Kupon unter dem Marktzins, fällt ein Disagio an.⁸⁹

Während sich bei den emittierten Wertpapieren die jährlichen Zinszahlungen im Bundeshaushalt niederschlagen und sich damit die regelmäßigen Kuponzahlungen gleichmäßig über die Laufzeit verteilen, werden Agien und Disagien bisher im Haushalt im Jahr des Wertpapierverkaufs in voller Höhe als negative oder positive Zinsausgaben verbucht. Ein Aufschlag entlastet den laufenden Haushalt also faktisch auf Kosten der Budgets der Folgejahre, in denen die höheren Zinszahlungen (entsprechend den höheren Kupons) zu entrichten sind. Abschläge wirken in die umgekehrte Richtung.⁹⁰ Vor diesem Hintergrund wurde die bisherige Veranschlagung und Buchung im Bundeshaushalt kritisiert.⁹¹

Mit dem Gesetz zur periodengerechten Veranschlagung von Zinsausgaben im Rahmen der staatlichen Kreditaufnahme⁹² treten am 1. Januar 2025 indes Änderungen des HGrG und der BHO in Kraft, welche sich auf die zeitliche Berücksichtigung von Agien und Disagien auswirken. Art. 1 des Gesetzes sieht unter anderem vor, dass nach § 7a HGrG als § 7b eine weitere Vorschrift („Periodengerechte Aufteilung von Zinskosten im Haushalt des Bundes“) mit folgendem Wortlaut eingefügt wird:

„Im Haushalt des Bundes sind bei Verkauf und Kauf von selbst emittierten Wertpapieren die gesamten Zinskosten periodengerecht über die Laufzeit des jeweiligen Wertpapiers anteilig

86 Vgl. hierzu im Einzelnen: Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand: „Verbuchung der Zinsausgaben im Bundeshaushalt – Agio und Disagio“, WD 4 - 3000 - 002/24, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/992380/f84fa5ea8d34efef3e05c080c4d5c02c/WD-4-002-24-pdf.pdf>, zuletzt abgerufen am 28. November 2024.

87 Deutsche Bundesbank, Monatsbericht Juni 2021, S. 50.

88 Deutsche Bundesbank, Monatsbericht Juli 2017, S. 46.

89 Deutsche Bundesbank, Monatsbericht Juni 2021, S. 50.

90 Deutsche Bundesbank, Monatsbericht Juli 2017, S. 46.

91 Zur Kritik vgl. etwa: Deutsche Bundesbank, Monatsbericht Juli 2017, S. 46 sowie Monatsbericht Juni 2021, S. 50.

92 Gesetz zur periodengerechten Veranschlagung von Zinsausgaben im Rahmen der staatlichen Kreditaufnahme und Drittes Gesetz zur Weiterentwicklung der Qualität und zur Teilhabe in der Kindertagesbetreuung vom 21. November 2024, BGBl. I 2024, Nr. 361, abrufbar unter: <https://www.recht.bund.de/bgbl/1/2024/361/VO>, zuletzt abgerufen am 3. Dezember 2024.

jeweils auf die Periode von Zahlungstermin zu Zahlungstermin aufzuteilen. Der Saldo aus Zinsausgaben und Krediteinnahme muss stets der Kassenwirkung der Zahlungen entsprechen.“

Art. 2 des Gesetzes setzt diese Änderung auch in der BHO um, indem § 11 BHO ein dritter Absatz angefügt wird, welcher eine entsprechende Regelung enthält.

Laut der Gesetzesbegründung bestehen die gesamten Zinskosten „aus Kuponzahlungen, Agio bzw. Disagio, Stückzins und Diskontbetrag.“⁹³ Angesichts der genannten Gesetzesänderung sind Agien und Disagien künftig nicht mehr (wie bisher) im Jahr des Wertpapierverkaufs in voller Höhe als negative oder positive Zinsausgaben zu berücksichtigen. Vielmehr sollen diese über die gesamte Laufzeit des jeweiligen Wertpapiers periodengerecht veranschlagt und verbucht werden.⁹⁴

In der Gesetzesbegründung wird davon ausgegangen, dass es sich bei den dargestellten Änderungen um „Ausnahmen von den Haushaltsgrundsätzen der Jährigkeit sowie der Fälligkeit“ handelt.⁹⁵ Für diese Einordnung spricht, dass die periodengerechte Aufteilung der Zinskosten im Hinblick auf Agien und Disagien nicht an einen tatsächlichen Zahlungsfluss und mithin auch nicht an die Kassenwirksamkeit des Wertpapierverkaufs gekoppelt ist. Das Fälligkeitsprinzip stellt hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der Haushaltsmittel indes gerade auf die voraussetzliche Kassenwirksamkeit, also die tatsächlichen Ein- und Auszahlungen von Finanzmitteln ab (vgl. unter 2.4.).

Dementsprechend ist die periodengerechte Veranschlagung von Zinsausgaben mit einer Abweichung vom Fälligkeitsprinzip verbunden. Wie bereits ausgeführt, ist das Fälligkeitsprinzip prägend für die Kameralistik. Die nicht allein am Zahlungsfluss orientierte, periodengerechte Abbildung des Ressourcenverbrauchs stellt dagegen ein wesentliches Merkmal der Doppik dar (vgl. 2.4.). Vor diesem Hintergrund lässt sich festhalten, dass das beschriebene Vorgehen von dem Grundprinzip der Kameralistik abweicht.

3.5. Selbstbewirtschaftungsmittel

Nach § 15 Abs. 2 BHO⁹⁶ können Ausgaben zur Selbstbewirtschaftung veranschlagt werden, wenn hierdurch eine sparsame Bewirtschaftung gefördert wird (Satz 1). Selbstbewirtschaftungsmittel stehen über das laufende Haushaltsjahr hinaus zur Verfügung (Satz 2). Bei der Bewirtschaftung aufkommende Einnahmen fließen den Selbstbewirtschaftungsmitteln zu (Satz 3). Bei der Rechnungslegung ist nur die Zuweisung der Mittel an die beteiligten Stellen als Ausgabe nachzuweisen (Satz 4).

93 BT-Drs. 20/12771, S. 3, 21.

94 BT-Drs. 20/12771, S. 3.

95 BT-Drs. 20/12771, S. 22 f.

96 Vgl. auch § 12 Abs. 3 HGrG.

Selbstbewirtschaftungsmittel dienen der haushaltsrechtlichen Flexibilisierung.⁹⁷ Die selbstständige Bewirtschaftung der zugewiesenen Mittel „soll eine sparsame Mittelverwendung fördern und langfristige Planungen ermöglichen.“⁹⁸ Zu diesem Zweck sollen Anreize für die bewirtschaftende Stelle geschaffen werden, die zugewiesenen Mittel wirtschaftlich zu verwenden.⁹⁹ Selbstbewirtschaftungsmittel stehen überjährig zur Verfügung, verfallen also nicht am Ende des Jahres.¹⁰⁰ Hierdurch soll das sog. Dezemberfieber verhindert werden.¹⁰¹ Anstatt nicht verbrauchte Mittel eilig und möglicherweise ineffektiv auszugeben, können Selbstbewirtschaftungsmittel angespart und zu einem späteren Zeitpunkt sachgerechter verwendet werden.¹⁰² Zudem fließen bei der Bewirtschaftung aufkommende Einnahmen unmittelbar den Selbstbewirtschaftungsmitteln zu, wodurch ein zusätzlicher Anreiz zur wirtschaftlichen Mittelverwendung gesetzt werden soll.¹⁰³

Durch die Zuweisung von Selbstbewirtschaftungsmitteln werden indes wesentliche Haushaltsgrundsätze eingeschränkt. Vor diesem Hintergrund wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass dieses Verfahren lediglich als Ausnahmeinstrument in eng begrenzten Bereichen angewendet werden dürfe.¹⁰⁴ Angesichts der überjährigen Verfügbarkeit der Selbstbewirtschaftungsmittel werden die Grundsätze der Jährlichkeit (Art. 110 Abs. 2 GG, § 11 Abs. 1 BHO) und der zeitlichen Bindung (§ 45 Abs. 1 BHO) durchbrochen.¹⁰⁵ Weiterhin wird auf die Gefahr hingewiesen, dass sich hierdurch Dauerfonds entwickeln, die neben die für das Haushaltsjahr parlamentarisch bewilligten Haushaltsmittel treten und so den Grundsatz der Haushaltseinheit beeinträchtigen (Art. 110 Abs. 1 GG).¹⁰⁶ Da die bei der Bewirtschaftung aufkommenden Einnahmen ohne Umweg über den Gesamthaushalt unmittelbar den Selbstbewirtschaftungsmitteln (das heißt den entsprechenden Ausgaben) zufließen, stellt das beschriebene Vorgehen zudem eine Ausnahme vom Gesamtdeckungsprinzip (§ 8 Satz 1 BHO) sowie vom Bruttoprinzip (§ 15 Abs. 1 BHO, § 35 Abs. 1 BHO) dar.¹⁰⁷

97 Plitzko, in: Heuer/Scheller, Kommentar zum Haushaltsrecht und der Vorschriften zur Finanzkontrolle, Stand: Juni 2022, § 15 BHO, Rn. 23.

98 Ebd.

99 Tappe, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, § 15 BHO, Rn. 36.

100 Plitzko, in: Heuer/Scheller, Kommentar zum Haushaltsrecht und der Vorschriften zur Finanzkontrolle, Stand: Juni 2022, § 15 BHO, Rn. 23.

101 Ebd.

102 Ebd.

103 Ebd.

104 Ebd. Rn. 29.

105 Tappe, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, § 15 BHO, Rn. 45.

106 Plitzko, in: Heuer/Scheller, Kommentar zum Haushaltsrecht und der Vorschriften zur Finanzkontrolle, Stand: Juni 2022, § 15 BHO, Rn. 34.

107 Ebd. Rn. 46.

Wie bereits ausgeführt, sieht § 15 Abs. 2 Satz 4 BHO zudem vor, dass bei der Rechnungslegung (§ 80 BHO) nur die Zuweisung der Mittel an die beteiligten Stellen als Ausgabe nachzuweisen ist. Selbstbewirtschaftungsmittel gelten somit unabhängig von ihrer tatsächlichen Zahlung bereits im Zeitpunkt der Zuweisung als geleistet.¹⁰⁸ Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung weist indes darauf hin, dass der tatsächliche kassenmäßige Abfluss der Mittel aufgrund ihrer überjährigen Verfügbarkeit unter Umständen erst Jahre später erfolgen könne.¹⁰⁹ In den Haushaltsrechnungen werde demzufolge die Höhe der kassenmäßig aufgewendeten Mittel weder für das abgeschlossene Haushaltsjahr noch in den Folgejahren ausgewiesen.¹¹⁰ Dies mindere die Aussagekraft der nach Art. 114 Abs. 1 GG erforderlichen Rechnungslegung gegenüber dem Parlament.¹¹¹

Angesichts des Umstands, dass Selbstbewirtschaftungsmittel zeitlich uneingeschränkt erhalten bleiben, bestehe bei der Haushaltsaufstellung zudem der Anreiz, „entgegen dem Grundsatz der kassenmäßigen Fälligkeit nach § 11 Abs. 2 BHO auch Mittel zur Selbstbewirtschaftung zu veranschlagen, die im Planungsjahr voraussichtlich nicht kassenwirksam werden.“¹¹²

Auch wenn man das Bestehen dieses Anreizes anerkennt, ist zu berücksichtigen, dass eine gesetzeskonforme Veranschlagung der Haushaltsmittel – mithin also nur der im Haushaltsjahr voraussichtlich zu leistenden Ausgaben – auch bei Selbstbewirtschaftungsmitteln grundsätzlich möglich bleibt. Die Ordnungsgemäßheit der Veranschlagung entfällt auch nicht nachträglich dadurch, dass die Mittel in dem jeweiligen Haushaltsjahr wider Erwarten nicht verbraucht werden. Werden Selbstbewirtschaftungsmittel dagegen im Hinblick auf ihre überjährige Verfügbarkeit (dem beschriebenen Anreiz folgend) bewusst zu hoch veranschlagt, verstößt dies gegen das Fälligkeitsprinzip. Ein solches Vorgehen ließe sich auch als Abweichung vom Grundprinzip der Kameralistik einordnen, welche durch das Fälligkeitsprinzip entscheidend geprägt wird (vgl. 2.4.).

4. Fazit

Festzuhalten bleibt, dass es sich bei der Kameralistik um die auf Bundesebene praktizierte Form der Haushaltsplanung und -durchführung sowie der Rechnungslegung handelt.¹¹³ Sie beinhaltet die Feststellung und Erhebung von Einnahmen sowie die Bewilligung und Bewirtschaftung von

108 Ebd. Rn. 47.

109 Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, 04/03 Zuwendungen (Zuweisungen; Zuschüsse) Selbstbewirtschaftungsmittel insbesondere im Zuwendungsbereich (Stand: 6. Dezember 2012), S. 2, abrufbar unter: [https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/BWV-Leitsatz/04/selbstbewirtschaftungsmittel-im-zuwendungsbereich-volltext.pdf?__blob=publication-File&v=1#:~:text=\(1\)%20Selbstbewirtschaftungsmittel%20sind%20Ausgabeerm%C3%A4chtigungen%2C,eine%20sparsame%20Bewirtschaftung%20gef%C3%B6rdert%20wird.](https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/BWV-Leitsatz/04/selbstbewirtschaftungsmittel-im-zuwendungsbereich-volltext.pdf?__blob=publication-File&v=1#:~:text=(1)%20Selbstbewirtschaftungsmittel%20sind%20Ausgabeerm%C3%A4chtigungen%2C,eine%20sparsame%20Bewirtschaftung%20gef%C3%B6rdert%20wird.), zuletzt abgerufen am 4. Dezember 2024.

110 Ebd.

111 Ebd.

112 Ebd. S. 3.

113 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 45. EL Januar 2011, Vorbemerkung, Rn. 4.

Ausgaben in der jeweiligen Haushaltsperiode.¹¹⁴ Im Rahmen der Doppik werden dagegen Erträge sowie Aufwendungen dargestellt, zu denen auch nicht zahlungswirksame Posten wie Abschreibungen gehören. Weiterhin umfasst die Doppik auch eine Vermögensrechnung in Form einer Bilanz.¹¹⁵ Wesentliches Abgrenzungsmerkmal zwischen diesen beiden Konzepten ist das Fälligkeitsprinzip, welches für die Kameralistik prägend ist. Danach dürfen im Haushaltsplan nur diejenigen Einnahmen und Ausgaben veranschlagt werden, die im Haushaltsjahr voraussichtlich kassenwirksam werden (vgl. 2.). In einigen Bereichen der Haushaltswirtschaft des Bundes kommen indes Instrumente beziehungsweise Verfahrensweisen zum Einsatz, welche von dem Grundprinzip der Kameralistik abweichen (vgl. 3.).

Für Sondervermögen gelten die Regelungen der BHO zur Haushaltsaufstellung und -ausführung vorbehaltlich abweichender gesetzlicher Regelungen entsprechend. Insoweit besteht keine grundsätzliche Abweichung von der Kameralistik. Der Bundesrechnungshof vertritt indes die Auffassung, dass durch die Bildung von buchmäßigen Rücklagen in Sondervermögen, welche bei Inanspruchnahme kreditfinanziert werden müssen, die Haushaltsgrundsätze der Jährlichkeit, Jährigkeit und das (für die Kameralistik prägende) Fälligkeitsprinzip beeinträchtigt werden. Ausgehend von der genannten Auffassung kann die beschriebene Form der Rücklagenbildung daher als Abweichung von dem Grundprinzip der Kameralistik eingeordnet werden. Zum Teil wird darüber hinaus davon ausgegangen, dass Rücklagen generell – unabhängig von der beschriebenen Konstellation – in einem Spannungsverhältnis zum Fälligkeitsprinzip stehen (vgl. 3.1.).

Die beiden für die Pensionsvorsorge errichteten Sondervermögen in Gestalt der Versorgungsrücklage und des Versorgungsfonds sowie das Sondervermögen zur Vorsorge im Hinblick auf Schlusszahlungen bei inflationsindexierten Wertpapieren dienen jeweils dem kontinuierlichen Aufbau von Rücklagen, mit deren Hilfe zukünftige Zahlungsverpflichtungen des Bundes bedient werden sollen. Damit wird eine periodengerechte Berücksichtigung des Ressourcenverbrauchs im Rahmen des Haushalts erreicht. Ein solches Vorgehen stellt kein typisches Merkmal der Kameralistik, sondern eher der Doppik dar. Auch insoweit lässt sich daher von einer Abweichung vom Grundprinzip der Kameralistik sprechen (vgl. 3.2. und 3.3.).

Entsprechendes gilt für die am 1. Januar 2025 in Kraft tretenden Regelungen zur periodengerechten Veranschlagung von Zinsausgaben. Diese enthalten eine gesetzlich angeordnete Abweichung vom Fälligkeitsprinzip, welches für die Kameralistik prägend ist (vgl. 3.4.).

Die Zuweisung von Selbstbewirtschaftungsmitteln führt dagegen für sich genommen nicht zu einer Abweichung vom Fälligkeitsprinzip. Angesichts der überjährigen Verfügbarkeit dieser Mittel wird jedoch von dem Bestehen eines Anreizes angegangen, die entsprechenden Ausgaben zu hoch zu veranschlagen und damit gegen das Fälligkeitsprinzip zu verstoßen. Ein solches Vorgehen weicht ebenfalls von dem Grundprinzip der Kameralistik ab (vgl. 3.5.).

114 Ebd.

115 Ebd.