

## Unterrichtung

durch den Bundesrechnungshof

### Bericht nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung über die angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union

#### Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>0 Zusammenfassung</b> .....	1
<b>1 Vorbemerkungen</b> .....	4
<b>2 Ausgangslage</b> .....	5
<b>3 Ziele von EPSAS</b> .....	6
<b>4 Prozess der Einführung von EPSAS</b> .....	7
4.1 Rechtsgrundlage für die Einführung von EPSAS .....	7
4.2 Ausgangssituation in der Europäischen Union .....	7
4.3 Zeitplan für die Entwicklung und Einführung von EPSAS .....	8
4.4 Entwicklung von EPSAS .....	8
4.5 Handlungsalternativen .....	9
<b>5 Stabilität der Wirtschafts- und Währungsunion</b> .....	10
5.1 Europäische Fiskalregeln .....	10
5.2 Präventiver Arm des Stabilitäts- und Wachstumspakts .....	11
5.3 Korrektiver Arm des Stabilitäts- und Wachstumspakts .....	11
5.4 Gesamtschau .....	12

---

Zugeleitet mit Schreiben des Bundesrechnungshofes vom 15. November 2017 gemäß § 99 der Bundeshaushaltsordnung.

	Seite
<b>6 Zwecke der Rechnungslegung</b> .....	13
6.1 IPSAS als Bezugsrahmen für EPSAS .....	13
6.2 Öffentliche Rechnungslegung .....	14
6.3 Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung .....	14
<b>7 Transparenz und Vergleichbarkeit</b> .....	15
7.1 Voraussetzungen .....	15
7.2 Themenfeld Steuern .....	15
7.2.1 Methoden für die Berücksichtigung von Steuereinnahmen .....	15
7.2.2 Mögliche Konsequenzen .....	16
7.3 Themenfeld Pensionsverpflichtungen .....	17
7.3.1 Ausgangssituation in den Mitgliedstaaten .....	17
7.3.2 Wahl des Abzinsungssatzes .....	18
7.3.3 Beispiele Hessen und Hamburg .....	18
<b>8 Konsequenzen für Deutschland</b> .....	19
8.1 Ausgangssituation .....	19
8.2 Parallelsystem oder Doppik .....	19
8.3 Steuerungswirkung .....	21
8.4 Kosten .....	21
<b>9 Fazit</b> .....	22
<b>10 Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen</b> .....	25

## 0 Zusammenfassung

*Die Europäische Kommission (Kommission) strebt harmonisierte Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union an. Damit will sie zuverlässigere und vergleichbarere Daten zu den öffentlichen Haushalten erhalten. Dies soll eine verbesserte haushaltspolitische Überwachung (Haushaltsüberwachung) auf EU-Ebene ermöglichen und so dazu beitragen, dass Staatsschuldenkrisen künftig vermieden werden.*

*Die EPSAS sollen auf der doppelten Buchführung mit Periodenabgrenzung (Doppik) basieren und für alle staatlichen Ebenen verbindlich gelten. Nicht belastbaren Schätzungen der Kommission zufolge soll die Einführung von EPSAS allein in Deutschland insgesamt bis zu 3,1 Mrd. Euro kosten. Die tatsächlichen finanziellen Belastungen dürften aus Sicht des Bundesrechnungshofes höher ausfallen.*

### 0.1

*Für das Projekt hat die Kommission kein Gesamtkonzept vorgelegt. Sie hat zudem nicht dargelegt, inwieweit die von ihr angestrebten Ziele durch die verbindliche Einführung von EPSAS tatsächlich erreicht werden können. Handlungsalternativen hat sie nicht untersucht. (Tzn. 4.1 und 4.5)*

### 0.2

*Die Kommission fördert seit dem Jahr 2015 die freiwillige Umstellung auf doppische Systeme in den Mitgliedstaaten, auch indem sie hierfür EU-Mittel bereitstellt. Dadurch nimmt sie eine Entscheidung praktisch vorweg. (Tz. 4.3)*

### 0.3

*In die Entscheidungsprozesse bindet die Kommission Wirtschaftsprüfungsgesellschaften intensiv ein. Sie sind maßgebliche Akteure und nehmen erheblichen Einfluss auf die Entwicklung von EPSAS. Dies hält der Bundesrechnungshof für bedenklich, weil mit der verbindlichen Einführung von EPSAS auch ein bedeutendes Aufgabenfeld für externe Beratungs- und insbesondere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geschaffen würde. (Tz. 4.4)*

### 0.4

*Mit der Einführung von EPSAS will die Kommission das Vertrauen in die Finanzstabilität der Europäischen Union stärken und durch eine verbesserte Haushaltsüberwachung zur Vermeidung künftiger Staatsschuldenkrisen beitragen.*

*In der Europäischen Union besteht hier jedoch kein Erkenntnis-, sondern ein Umsetzungsproblem. Die Vergangenheit hat gezeigt, dass trotz erkannter eklatanter Verletzungen der europäischen Fiskalregeln keine finanziellen Sanktionen verhängt wurden. Im Zweifel mangelt es also nicht an qualitativ hochwertigen Finanzdaten, sondern an einer soliden Haushaltspolitik und einer konsequenten Durchsetzung der europäischen Fiskalregeln. Beides lässt sich nicht durch ein wie auch immer geartetes Rechnungslegungssystem erzwingen. (Tz. 5)*

## 0.5

*Nach dem Ansatz der Kommission sollen die Mitgliedstaaten ihre Rechnungslegung durch EPSAS auf zuverlässigere Daten stützen und dadurch besser Rechenschaft über die Verwendung der öffentlichen Mittel ablegen können. Zudem will die Kommission mit der Einführung von EPSAS die Transparenz und die Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte erhöhen.*

*Die EPSAS sollen sich an anglo-amerikanische kapitalmarktorientierte Standards anlehnen. Sie wären damit stärker auf die Zukunft ausgerichtet, da sie auch darauf abzielen, Investoren mit entscheidungsnützlichen Informationen zu versorgen. Der Staat muss jedoch in erster Linie Rechenschaft über die Verwendung der öffentlichen Mittel ablegen. Die öffentliche Rechnungslegung dient damit – weitaus stärker als die Rechnungslegung in einem privatwirtschaftlichen Unternehmen – der vergangenheitsorientierten Kontrolle. (Tz. 6)*

*Die Einführung von EPSAS würde zudem nur scheinbar zuverlässigere und vergleichbarere Daten zu den öffentlichen Haushalten liefern. Um diese tatsächlich zu erreichen, müssten der Einfluss von subjektiven Faktoren eingeschränkt und manipulative Eingriffe wirksam verhindert werden. Dies ist jedoch nicht sichergestellt. Im Gegenteil: Die Diskussionen in den Gremien auf EU-Ebene lassen erkennen, dass die Einführung von EPSAS den Mitgliedstaaten zusätzliche Wahl- und Gestaltungsmöglichkeiten sowie Ermessensspielräume eröffnen würde. (Tz. 7)*

## 0.6

*Die EPSAS sollen zusätzliche Informationen zur finanziellen Lage der Mitgliedstaaten liefern und damit Entscheidungen aus Sicht der Kommission künftig auf eine bessere Grundlage stellen.*

*Die derzeitige parlamentarische Beschlusslage lässt darauf schließen, dass der deutsche Haushaltsgesetzgeber sein verfassungsrechtliches Budgetrecht auch künftig anhand der kameraleen Haushaltsinformationen ausüben will. Die EPSAS würden damit keine verbesserte parlamentarische Steuerungswirkung entfalten.*

*Der Bundesrechnungshof geht davon aus, dass im Falle einer verbindlichen Einführung von EPSAS auf Bundesebene das kamerale System beibehalten und daneben ein doppisches System eingeführt werden müsste (Parallelsystem). Für Deutschland bedeutet dies im Ergebnis hohe Einführungskosten, denen faktisch kein Nutzen gegenübersteht. Hinzu kämen dauerhaft zusätzliche Haushaltsbelastungen für den Betrieb eines Parallelsystems. (Tz. 8)*

## 0.7

*Die Bundesregierung sollte auf europäischer Ebene ihr politisches Gewicht einbringen und die verbindliche Einführung von EPSAS in Deutschland verhindern. Zudem sollte sie darauf hinwirken, dass die Kommission Alternativen prüft, mit denen – soweit erforderlich – die Transparenz und die Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung der Mitgliedstaaten verbessert werden können. Dabei sind die Unterschiede in den Verwaltungs- und Kontrollstrukturen der Mitgliedstaaten zu berücksichtigen. (Tz. 9)*

## 0.8

*Das Bundesministerium der Finanzen hat erklärt, dass es die Darstellung des Bundesrechnungshofes zu den wesentlichen Kritikpunkten ausdrücklich teile. Es hat zudem versichert, dass die Bundesregierung den Prozess der Einführung von EPSAS auch weiterhin – in Abstimmung mit den Ländern – intensiv begleiten werde. Dabei werde sie sich dafür einsetzen, dass deutsche Interessen berücksichtigt würden. (Tz. 10)*

## 1 Vorbemerkungen

Als eine Konsequenz aus der Staatsschuldenkrise wurden die haushaltspolitischen Anforderungen der Europäischen Union an die Mitgliedstaaten erhöht. Kern der Maßnahmen ist ein Ende 2011 beschlossenes Legislativpaket (sog. „Sechserpaket“), das aus fünf Verordnungen und einer Richtlinie<sup>1</sup> besteht.

Während die Verordnungen sich primär auf den Stabilitäts- und Wachstumspakt (SWP) beziehen, soll die Richtlinie ein Mindestmaß an Qualität der haushaltspolitischen Rahmen<sup>2</sup> sicherstellen. Das Augenmerk der Europäischen Kommission (Kommission) richtet sich dabei verstärkt auf die von den Mitgliedstaaten für den öffentlichen Sektor zu meldenden Finanzdaten. Sie sind die Basis für die europäischen Statistiken der Staatsfinanzen, die gemäß dem Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG)<sup>3</sup> erstellt werden.

Das ESGV basiert auf dem Prinzip der Periodenabgrenzung. Die Finanzdaten der Mitgliedstaaten stammen dabei grundsätzlich aus dem öffentlichen Rechnungswesen. Werden Daten benötigt, die darin nicht enthalten sind, können sie aus anderen Quellen abgeleitet werden. Liegen lediglich Daten auf Kassenbasis vor, so sind diese in periodengerechte Daten überzuleiten.

Der SWP verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Einhaltung der Haushaltsdisziplin. Danach sollen sie übermäßige öffentliche Defizite vermeiden. Die Kommission überwacht die nationalen Haushalte (Haushaltsüberwachung) und nutzt hierfür die Daten des ESGV. Dabei bewertet sie regelmäßig auch die Qualität der von den Mitgliedstaaten gemeldeten Daten.

Anfang 2010 wies die Kommission auf eine unangemessene Finanzberichterstattung Griechenlands hin.<sup>4</sup> Sie erklärte, dass unzureichende Daten aus den Mitgliedstaaten die Gesamtqualität der europäischen Statistiken der Staatsfinanzen beeinträchtigen könnten und leitete eine Verbesserung des Qualitätsmanagements ein.<sup>5</sup>

---

1 Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 8. November 2011.

2 Der nationale haushaltspolitische Rahmen ist die Gesamtheit der Regelungen, Verfahren und Institutionen, die die Grundlage für die Durchführung der Haushaltspolitik des Staates bilden. Hierzu zählen insbesondere die Bereiche öffentliches Rechnungswesen, statistische Berichterstattung sowie Haushaltsplanung, -ergebnis und -verfahren.

3 Das ESGV legt detailliert und rechtsverbindlich fest, wie die Mitgliedstaaten die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen aufstellen müssen.

4 Vgl. Bericht der Kommission vom 8. Januar 2010, KOM(2010) 1 endgültig.

5 Vgl. Mitteilung der Kommission vom 15. April 2011, KOM(2011) 211 endgültig.

## 2 Ausgangslage

Ziel der Richtlinie ist es, die einheitliche Einhaltung der Haushaltsdisziplin sicherzustellen. Die Richtlinie sieht hierzu vor, dass jeder Mitgliedstaat über ein nationales System des öffentlichen Rechnungswesens<sup>6</sup> verfügen soll, das sämtliche Teilsektoren<sup>7</sup> des Staates umfassend und kohärent abdeckt. Das Rechnungswesen soll zudem die für die Vorbereitung von Daten nach dem ESVG-Standard erforderlichen Informationen liefern.

Daneben sieht die Richtlinie vor, dass die Kommission prüfen soll, ob die internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) für die Mitgliedstaaten geeignet sind. Die IPSAS basieren auf der doppelten Buchführung mit Periodenabgrenzung (Doppik). Die Richtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten jedoch nicht, ihr öffentliches Rechnungswesen auf die Doppik umzustellen oder die IPSAS anzuwenden.

In ihrem Abschlussbericht zu dem Prüfauftrag stellt die Kommission fest, dass sich die IPSAS in ihrer derzeitigen Form zwar nicht unmittelbar für eine Einführung in den Mitgliedstaaten eignen. Allerdings könnten sie einen Bezugsrahmen für noch zu entwickelnde europäische Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) darstellen.<sup>8</sup>

Vor diesem Hintergrund strebt die Kommission die verbindliche Einführung von EPSAS für alle staatlichen Ebenen in den Mitgliedstaaten an.<sup>9</sup> Mit der Umsetzung hat sie das statistische Amt der Europäischen Union (Eurostat)<sup>10</sup> beauftragt.

Der Deutsche Bundestag (Bundestag) und der Bundesrat stehen dem Vorhaben kritisch gegenüber.<sup>11</sup> Der Bundestag hat zuletzt im Jahr 2015 erklärt, dass

- er das Anliegen der Kommission „für realistisch nicht erreichbar“ und angesichts der unterschiedlichen Verwaltungsstrukturen in den Mitgliedstaaten auch für „kaum umsetzbar“ halte,
- er Zweifel daran habe, ob Nutzen und Kosten von EPSAS in einem verantwortbaren Verhältnis zueinander stünden und
- Parallelsysteme angesichts knapper finanzieller und personeller Ressourcen vermieden werden müssten.

---

6 Im Sinne einer lesbaren Darstellung wird in diesem Bericht nachfolgend nur noch der Begriff öffentliches Rechnungswesen verwendet.

7 Der Sektor Staat gliedert sich in die vier Teilsektoren Bund (Zentralstaat), Länder, Gemeinden und Sozialversicherungen.

8 Vgl. Bericht der Kommission vom 6. März 2013, KOM(2013) 114 endgültig.

9 Die wesentlichen Meilensteine des EPSAS-Prozesses sind in Anlage 1 abgebildet.

10 Eurostat ist eine Generaldirektion der Kommission. Die Begriffe Eurostat und Kommission werden in diesem Bericht im Sinne einer lesbaren Darstellung synonym verwendet.

11 Vgl. Bundestagsdrucksache 17/14148 vom 26. Juni 2013, Bundesratsdrucksache 811/13 vom 14. Februar 2014 und Bundestagsdrucksache 18/4182 vom 3. März 2015.

Er hat die Bundesregierung aufgefordert,

- dafür Sorge zu tragen, dass die in Deutschland bestehende Entscheidungsfreiheit zwischen doppischen und kamerale Systemen erhalten bleibt und EPSAS allenfalls auf freiwilliger Basis eingeführt werden,
- die demokratische Legitimation der EPSAS sicherzustellen, indem sie zentral von den Stellen entwickelt werden, die in den Mitgliedstaaten für die Setzung der nationalen Standards für die öffentliche Rechnungslegung verantwortlich sind und
- durch aktive Mitgestaltung darauf hinzuwirken, dass die in Deutschland relevanten Bilanzierungsgrundsätze<sup>12</sup> berücksichtigt werden. Wahlrechte und Ermessensspielräume müssten weitgehend ausgeschlossen werden.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) nimmt diese Aufgabe für die Bundesregierung wahr. Es informiert den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages regelmäßig über den Sachstand zur Einführung von EPSAS, zuletzt mit einem Bericht vom 1. Juni 2017. Darin erklärte es, dass Eurostat nicht bereit sei, den zentralen deutschen Forderungen hinsichtlich der Bilanzierungsgrundsätze zu folgen. Eurostat begründe dies auch damit, dass Deutschland die Einführung von EPSAS grundsätzlich ablehne und dem Gesetzentwurf ohnehin nicht zustimmen werde. Das BMF wies darauf hin, dass es damit die Forderungen des Bundestages – wenn überhaupt – nur in einzelnen Punkten werde durchsetzen können.

Der Bundesrechnungshof hat dies zum Anlass genommen, das Parlament, die Bundesregierung und die Öffentlichkeit mit diesem Bericht über die sich abzeichnenden Risiken der angestrebten Einführung von EPSAS zu informieren.

### 3 Ziele von EPSAS

Mit der Einführung von EPSAS will die Kommission<sup>13</sup>

- das Vertrauen in die Stabilität der Wirtschafts- und Währungsunion stärken,
- eine verbesserte Haushaltsüberwachung auf EU-Ebene zur Vermeidung künftiger Staatsschuldenkrisen ermöglichen,
- vollständige und zuverlässige periodengerechte Daten erhalten und so die Gesamtqualität der europäischen Statistiken der Staatsfinanzen verbessern,
- die Rechnungslegung der Mitgliedstaaten vereinheitlichen und dadurch Rechenschaft, Transparenz und Vergleichbarkeit erhöhen,
- manipulative Eingriffe („Schönfärbereien“) verhindern,
- verlässlichere Informationen für politische Entscheidungen erhalten sowie
- über die Darstellung des Ressourcenverbrauchs die Effektivität und Effizienz der Verwaltung erhöhen und das Streben nach Generationengerechtigkeit ermöglichen.

<sup>12</sup> Rechenschaft, Objektivierung, Ordnungsmäßigkeit und Kontrolle.

<sup>13</sup> Vgl. hierzu insbesondere: Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 8. November 2011 und Bericht der Kommission vom 6. März 2013, KOM(2013) 114 endgültig.

Inzwischen hat die Kommission erklärt, dass sie zunächst die Transparenz verbessern möchte und hierzu die Umstellung auf doppelte Systeme in den Mitgliedstaaten unterstützt. In einem zweiten Schritt will sie über die Einführung von EPSAS die Vergleichbarkeit der Daten erreichen.

## 4 Prozess der Einführung von EPSAS

### 4.1 Rechtsgrundlage für die Einführung von EPSAS

Nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Artikel 5 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 des Vertrags über die Europäische Union – EUV) kann die Europäische Union nur innerhalb der Grenzen ihrer Zuständigkeiten tätig werden. Eine Gesetzesinitiative muss sie auf eine konkrete Rechtsgrundlage stützen. Diese richtet sich dabei nach den inhaltlichen Schwerpunkten des geplanten Rechtsaktes.

Bislang hat sich die Kommission weder zur Rechtsgrundlage noch zum Verfahren für die Einführung von EPSAS abschließend geäußert. Zwei Rechtsgutachten<sup>14</sup> aus Deutschland sehen hohe Hürden für ein Tätigwerden der Kommission oder allenfalls eine eingeschränkte Regelungsbefugnis.

Die Kommission will die EPSAS als für die Mitgliedstaaten verbindliche Standards einführen. Daher käme als eine Handlungsform die Verordnung in einem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren in Betracht. Dabei legt die Kommission einen Vorschlag für einen Rechtsakt vor, über den das Europäische Parlament und der Rat entscheiden. Die Abstimmung im Rat erfolgt mit qualifizierter Mehrheit (Artikel 16 Absatz 4 EUV). Allein kann Deutschland einen solchen Rechtsakt daher nicht verhindern. Es müsste mit anderen Mitgliedstaaten eine Sperrminorität bilden.

### 4.2 Ausgangssituation in der Europäischen Union

Die meisten Mitgliedstaaten haben die Doppik auf den verschiedenen staatlichen Ebenen bereits eingeführt oder sind dabei, dies zu tun.<sup>15</sup> Sie orientieren sich überwiegend an den IPSAS. Lediglich Deutschland, Irland, die Niederlande und Zypern legen auf zentralstaatlicher Ebene noch kameral Rechnung.<sup>16</sup>

14 Gröpl, Christoph: Auf der Suche nach einer Unionskompetenz zur Einführung von EPSAS in das Haushaltsrecht der Mitgliedstaaten; in: Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, Kommunal- und Schulverlag, Wiesbaden, 2014 sowie Ohler, Christoph: Die europarechtliche Zulässigkeit der Einführung von EPSAS, Sachverständigengutachten vom 2. April 2014 im Auftrag von Bertelsmann Stiftung, Deutscher Landkreistag, Deutscher Städtetag, Deutscher Städte- und Gemeindebund.

15 Vgl. Ernst & Young: Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States vom 19. Dezember 2012.

16 Malta, Portugal und Zypern haben Reformprojekte zu doppelten Systemen angestoßen.

Eurostat hat erklärt, dass die Einführung von EPSAS die nationale Haushaltsplanung, -führung und -rechnung nicht berühre. Mitgliedstaaten mit kamerale Systemen könnten diese neben den doppischen Systemen weiter betreiben.

### 4.3 Zeitplan für die Entwicklung und Einführung von EPSAS

Eurostat hat einen Zeitplan<sup>17</sup> für die Entwicklung und Einführung von EPSAS vorgestellt. Dieser ist – beginnend ab dem Jahr 2015 – auf zehn Jahre angelegt und umfasst zwei Stufen. In der ersten Stufe sollen eine Rahmenverordnung verabschiedet sowie das EPSAS-Rahmenwerk und die Standards erarbeitet werden. Dies soll fünf Jahre dauern, also bis zum Jahr 2020. Die Kommission ermutigt die Mitgliedstaaten, in dieser Zeit schon die Doppik einzuführen und unterstützt dies auch finanziell.<sup>18</sup> In der zweiten Stufe sollen die EPSAS für alle öffentlichen Einheiten in den Mitgliedstaaten verbindlich eingeführt werden. Hierfür sind weitere fünf Jahre vorgesehen, also bis zum Jahr 2025.

Ende 2015 empfahl Eurostat den Mitgliedstaaten, in den kommenden Jahren bis zur Fertigstellung der EPSAS zunächst auf freiwilliger Basis die IPSAS einzuführen. Die Kommission stellte insgesamt 140 Mio. Euro für Strukturreformen bereit. Aus diesen EU-Mitteln können die Mitgliedstaaten auch Reformprojekte im Zusammenhang mit EPSAS anteilig mitfinanzieren.

### 4.4 Entwicklung von EPSAS

Ab dem Jahr 2013 richtete die Kommission verschiedene Gremien und Foren ein, um darin Grundlagenarbeit zu leisten und die Einführung von EPSAS vorzubereiten. Im September 2015 setzte sie eine Arbeitsgruppe<sup>19</sup> ein, die sich dauerhaft mit der Entwicklung, Einführung und Umsetzung von EPSAS befassen soll.<sup>20</sup> Die Arbeitsgruppe soll die Kommission unterstützen und mit Informationen versorgen. In der Arbeitsgruppe werden keine Beschlüsse gefasst.

Eurostat sitzt der Arbeitsgruppe vor. Mitglieder sind Vertreter der Mitgliedstaaten. An den Sitzungen nehmen darüber hinaus Wirtschafts- und Interessenvertreter teil, u. a. der europäische Wirtschaftsprüferverband<sup>21</sup> und das Gremium, das für die Erarbeitung der IPSAS verantwortlich ist (IPSAS-Board<sup>22</sup>). Obwohl diese

17 Siehe Anlage 2.

18 Vgl. Eurostat: EPSAS Priorities 2015-2016, EPSAS WG 15/03 vom 4. September 2015.

19 Working Group EPSAS.

20 Daneben gibt es weitere Unterarbeitsgruppen (sog. Cells) zu verschiedenen Themen.

21 Accountancy Europe. Bis zum Jahr 2016 führte der Verband die Bezeichnung Fédération des Experts Comptables Européens (FEE).

22 Das IPSAS-Board ist ein privatrechtliches, demokratisch nicht legitimes Gremium. Die Mitglieder sind in der Regel Wirtschaftsprüferinnen und -prüfer und werden von einer internationalen berufsständischen Vereinigung ernannt (siehe auch Ziffer 6.1).

formal nur Beobachterstatus haben, werden sie – so das BMF – wie Mitglieder behandelt und nehmen eine dominante Rolle in den Sitzungen der Arbeitsgruppe und bei deren Vorbereitung ein.

Eurostat hat die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Ernst & Young (E&Y) und PricewaterhouseCoopers (PwC) beauftragt, die Arbeitsgruppe zu beraten und hierfür jeweils zehn Themenpapiere zu ausgewählten Fragen des öffentlichen Rechnungswesens zu erstellen. Die Themenpapiere sollen die Diskussionen in der Arbeitsgruppe anstoßen und ordnen. Auf dieser Grundlage geben die Berater zudem regelmäßig Empfehlungen für die Formulierung der Standards und strukturieren die weitere Diskussion. Eurostat hat darauf hingewiesen, dass die Themenpapiere nicht zwingend eine abgestimmte Position wiedergeben.<sup>23</sup> Ob und inwieweit Eurostat abweichende Meinungen, kritische Hinweise oder Bedenken der Mitglieder der Arbeitsgruppe zu den Themenpapieren im weiteren Verfahren berücksichtigt, ist nicht bekannt.

Das BMF nimmt an den Sitzungen der Arbeitsgruppe teil. Dabei vertritt es die Interessen Deutschlands auf der Basis eines zwischen Bund und Ländern abgestimmten Grundsatzpapiers. Das Papier stellt die Notwendigkeit, das Nutzen-Kosten-Verhältnis und die Verhältnismäßigkeit des Projekts sowie die Rechtsgrundlage für ein Tätigwerden der Kommission in Frage. Das BMF versteht seine Teilnahme an den Sitzungen als kritische Begleitung des Prozesses, ohne dass dadurch eine Entscheidung für oder gegen das Projekt präjudiziert werde. Daher formuliert es – in Abstimmung mit den Ländern – auch Anforderungen an die inhaltliche Ausgestaltung der EPSAS für den Fall, dass diese tatsächlich eingeführt werden. Das BMF legt hierbei eigenen Angaben zufolge einen Schwerpunkt auf die Vertretung der Interessen der doppisch Rechnung legenden Länder Hamburg und Hessen.

## 4.5 Handlungsalternativen

Bislang hat die Kommission nicht dargelegt, ob gegenüber der verbindlichen Einführung von EPSAS Handlungsalternativen bestehen, mit denen die Europäische Union den Schwachstellen oder Mängeln mit milderem Mitteln begegnen könnte. Zudem hat sie nicht nachgewiesen, dass Transparenz und Vergleichbarkeit der Finanzdaten nicht auch im bestehenden System erhöht werden können, z. B. durch die bereits eingeleitete Verbesserung des Qualitätsmanagements. Die Kommission hat auch nicht konkret dargelegt, wie eine Harmonisierung die von ihr angesprochenen Datenqualitätsprobleme lösen kann. Einschätzungen, ob die EPSAS einen wesentlich verbesserten Schutz gegen manipulative Eingriffe bieten, gibt es derzeit nicht. Aussagen, inwieweit das voraussichtlich komplexe Regelwerk in der Anwendung fehleranfällig ist, hat die Kommission bislang nicht getroffen. Sie hat auch noch nicht dargelegt, ob der vorliegende Lösungsansatz den Problemen angemessen begegnet oder darüber hinausgeht. Zudem hat die

---

<sup>23</sup> Vgl. Eurostat: EPSAS Priorities 2015–2016, EPSAS WG 15/03 vom 4. September 2015.

Kommission nicht erkennbar untersucht, inwieweit sie die Situation in denjenigen Mitgliedstaaten verbessern könnte, bei denen sie die Datenqualität als nicht ausreichend bewertet.

## 5 Stabilität der Wirtschafts- und Währungsunion

### 5.1 Europäische Fiskalregeln

Mit den Vereinbarungen zur Wirtschafts- und Währungsunion wurden die europäischen Fiskalregeln in der Europäischen Union etabliert. Sie sollen solide öffentliche Finanzen in den Mitgliedstaaten absichern. Im Jahr 1992 führte der Vertrag von Maastricht<sup>24</sup> von den Mitgliedstaaten einzuhaltende Referenzwerte für das öffentliche Defizit und die öffentliche Schuldenstandsquote<sup>25</sup> (sog. Maastricht-Kriterien) ein. Der im Jahr 1997 geschlossene SWP enthält weitere Vorgaben und bestimmt die Haushaltsüberwachung näher. Er wurde im Zeitverlauf wiederholt verändert und ergänzt. Der am 1. Januar 2013 in Kraft getretene Vertrag über Stabilität, Koordinierung und Steuerung in der Wirtschafts- und Währungsunion (Fiskalvertrag) knüpft an den SWP an.

Im Kern bestehen die europäischen Fiskalregeln heute aus zwei Teilen, dem präventiven und dem korrektiven Arm des SWP. Sie gelten grundsätzlich für alle Mitgliedstaaten, also auch für die Staaten, die den Euro nicht eingeführt haben.<sup>26</sup> Für die Euro-Staaten enthält der SWP jedoch zum Teil weitergehende Regelungen.

Die Deutsche Bundesbank (Bundesbank) analysierte in ihrem Monatsbericht für Juni 2017 die Ausgestaltung und Umsetzung der europäischen Fiskalregeln und kam zu dem nachfolgend dargestellten Ergebnis.<sup>27</sup> Der Bundesrechnungshof teilt die kritische Einschätzung der Bundesbank uneingeschränkt.<sup>28</sup>

---

24 Der Vertrag über die Europäische Union (EUV) wurde am 7. Februar 1992 in Maastricht unterzeichnet und trat am 1. November 1993 in Kraft.

25 In diesem Bericht wird nachfolgend die Kurzbezeichnung Schuldenquote verwendet.

26 Die Anpassungserfordernisse für Mitgliedstaaten mit einem Hilfsprogramm sind nicht im SWP geregelt.

27 Vgl. hierzu Bundesbank: Zur Ausgestaltung und Umsetzung der europäischen Fiskalregeln; in: Monatsbericht Juni 2017, S. 29 ff.

28 Vgl. hierzu auch: Bericht nach § 99 Bundeshaushaltsordnung (BHO) über die Feststellungen zur finanzwirtschaftlichen Entwicklung des Bundes – Herausforderungen und Handlungsoptionen für die 19. Wahlperiode, Tz. 10.1.4 vom 25. Oktober 2017.

## 5.2 Präventiver Arm des Stabilitäts- und Wachstumspakts

Im Zentrum des präventiven Arms steht das mittelfristige Haushaltsziel, also ein strukturell nahezu ausgeglichener gesamtstaatlicher Haushalt. Das strukturelle Defizit darf demnach grundsätzlich höchstens 0,5 % des Bruttoinlandsprodukts (BIP) betragen.<sup>29</sup> Jeder Mitgliedstaat soll das mittelfristige Haushaltsziel einhalten. Erreicht er dies nicht, so muss er die strukturelle Defizitquote schrittweise zurückführen. Von diesem Anpassungspfad kann er jedoch abweichen, z. B. wenn Strukturreformen oder Investitionen dies entschuldigen. Die Ausnahmen wurden im Zeitverlauf jedoch immer zahlreicher. So können Abweichungen vom Anpassungspfad inzwischen z. B. auch mit Ausgaben für Flüchtlinge oder für die Terrorbekämpfung begründet werden.

Das mittelfristige Haushaltsziel wurde von den Mitgliedstaaten selten erreicht. Dies hängt auch damit zusammen, dass die Gewährung von Ausnahmen mit erheblichen Ermessensspielräumen verbunden ist. So erachteten Kommission und Rat<sup>30</sup> z. B. den Anpassungspfad für Italien im Jahr 2016 trotz einer Verschlechterung der strukturellen Defizitquote als „weitgehend eingehalten“, weil Italien gleichzeitig Strukturreformen sowie Ausgaben für Investitionen, für Flüchtlinge und zur Terrorabwehr geltend machte.

Im Ergebnis wurde bislang stets darauf verzichtet, für einen Euro-Staat<sup>31</sup> eine erhebliche Abweichung vom Anpassungspfad festzustellen – selbst dann, wenn sich die strukturelle Defizitquote erhöht hatte.

## 5.3 Korrektiver Arm des Stabilitäts- und Wachstumspakts

Der korrektive Arm bezieht sich auf die Maastricht-Kriterien. Danach soll die öffentliche Defizitquote 3 % und die öffentliche Schuldenquote 60 % des BIP nicht überschreiten. Hält ein Mitgliedstaat diese Referenzwerte nicht ein und wird dies als nicht nur außergewöhnliche oder vorübergehende Überschreitung betrachtet, kann das „Verfahren bei einem übermäßigen Defizit“ (Defizitverfahren) eingeleitet werden. Die Kommission gibt dann eine Stellungnahme ab und der Rat beschließt auf Vorschlag der Kommission, ob ein übermäßiges Defizit vorliegt. Ist dies der Fall, übermittelt er dem betreffenden Mitgliedstaat Empfehlungen und

---

29 Ist die Schuldenquote erheblich geringer als 60 %, darf das strukturelle Defizit auch bis zu 1 % des BIP betragen.

30 Rat „Wirtschaft und Finanzen“. An den Sitzungen zur Haushaltsüberwachung der Euro-Staaten nehmen nur die Ministerinnen und Minister der Mitglieder der Euro-Gruppe teil.

31 Bislang stellte die Kommission lediglich im Fall von Rumänien (kein Euro-Staat) für das Jahr 2016 eine signifikante Abweichung vom Anpassungspfad an das mittelfristige Haushaltsziel fest und sprach am 22. Mai 2017 eine Verwarnung gemäß Artikel 121 Absatz 4 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) aus.

einen Zeitplan für Korrekturmaßnahmen. Falls der Mitgliedstaat keine wirksamen Maßnahmen ergreift, ist das Defizitverfahren zu verschärfen. Dann sind bei Euro-Staaten auch finanzielle Sanktionen möglich.

Die Euro-Staaten haben die Maastricht-Kriterien seit der Einführung des Euros im Jahr 1999 letztlich vielfach verfehlt,

- bei der Defizitquote in 109 Fällen (40 %), davon in 13 Fällen über drei oder mehr Jahre in Folge und
- bei der Schuldenquote in weit mehr als der Hälfte der Fälle (59 %).<sup>32</sup>

Derzeit liegt die Schuldenquote in allen Mitgliedstaaten mit Ausnahme von Estland, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta und der Slowakei oberhalb des Referenzwertes. Die im SWP und im Fiskalvertrag enthaltene Vorgabe, Referenzwertüberschreitungen bei den Schuldenquoten jährlich grundsätzlich im Durchschnitt um ein Zwanzigstel zurückzuführen („1/20-Regel“), wird oftmals nicht umgesetzt.

Trotzdem wurden bislang de facto keine finanziellen Sanktionen verhängt. Zwar stellte die Kommission im Jahr 2013 fest, dass Belgien keine wirksamen Maßnahmen ergriffen hatte und verschärfte das Defizitverfahren daraufhin. Eine finanzielle Sanktion schlug sie jedoch nicht vor. Mitte 2016 wurde festgestellt, dass Spanien und Portugal keine wirksamen Maßnahmen ergriffen hatten. Das Defizitverfahren wurde daraufhin verschärft. Die von der Kommission vorgeschlagene und vom Rat beschlossene Sanktion betrug jedoch „null Euro“.

Hinsichtlich der Schuldenquote ist die Feststellung eines übermäßigen Defizits unwahrscheinlich und auch bis heute in keinem Fall erfolgt. Im Fall von Italien hatte die Kommission z. B. im Mai 2016 die Schuldenquote für das Vorjahr geprüft und eine erneute Prüfung für Herbst 2016 angekündigt. Der Bericht hierzu wurde jedoch erst im Februar 2017 erstellt, nach dem Verfassungsreferendum in Italien. Die Kommission hielt zu diesem Zeitpunkt keine weiteren Verfahrensschritte für erforderlich. Die Schuldenquote Italiens weist weiterhin eine steigende Tendenz auf und liegt deutlich über dem Referenzwert. Für das Jahr 2017 erwartet die Kommission eine Quote von 133,1 %.

## 5.4 Gesamtschau

Die mit der Verabschiedung des SWP gestiegene Bedeutung der Kommission führte – so die Bundesbank – nicht zu einer konsequenteren Umsetzung der europäischen Fiskalregeln. Stattdessen setzte die Kommission im Einvernehmen mit dem Rat zunehmend auf eine Flexibilisierung der Regeln. Die Ziele und Vorgaben wurden häufig verfehlt.

---

<sup>32</sup> Für den Zeitraum 1999 bis 2015 untersuchte das ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e. V. die Einhaltung der Defizitquote für alle Mitgliedstaaten. Es stellte fest, dass der Referenzwert in 114 Fällen unerlaubt überschritten wurde, am häufigsten von Frankreich (in 10 Fällen).

Der Bundesrechnungshof teilt die Einschätzung der Bundesbank, dass die Wirksamkeit des präventiven Arms insgesamt als gering zu bewerten ist. Beim korrektiven Arm führten zudem Ausnahmen und Ermessensspielräume dazu, dass anhaltend über den Referenzwerten liegende Defizite oder steigende bzw. deutlich über dem Referenzwert verharrende Schuldenquoten als regelkonform bewertet werden konnten. Die Defizitquoten<sup>33</sup> sind – vor allem wegen der im EU-Raum insgesamt verbesserten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und des niedrigen Zinsniveaus – zwar gesunken, die Schuldenquoten<sup>34</sup> sind in vielen Mitgliedstaaten jedoch weiterhin zu hoch.

Aus Sicht der Bundesbank können die Fiskalregeln allein, ohne einen Grundkonsens zu deren Einhaltung, tragfähige Staatsfinanzen nicht sicherstellen. Darüber hinaus schlägt die Bundesbank Reformen vor, um die Wirtschafts- und Währungsunion widerstandsfähiger zu machen. So sollten z. B. die Privilegien für Staatsanleihen<sup>35</sup> schrittweise abgeschafft und ein geordnetes Verfahren für deren Restrukturierung bei einem staatlichen Zahlungsausfall vereinbart werden, um Finanz- und Wirtschaftskrisen vermeiden oder besser bewältigen zu können. Die Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor nennt die Bundesbank in diesem Zusammenhang nicht.

## 6 Zwecke der Rechnungslegung

### 6.1 IPSAS als Bezugsrahmen für EPSAS

Die Kommission hat erklärt, dass unnötige Abweichungen zwischen den EPSAS und den IPSAS unbedingt vermieden werden sollen. Gleiches gelte für das Verhältnis zwischen den EPSAS und den internationalen Rechnungslegungsvorschriften für börsennotierte Unternehmen (International Financial Reporting Standards – IFRS).<sup>36</sup> Eurostat möchte auch die Philosophie der IPSAS möglichst vollständig übernehmen.

Die IPSAS werden durch das IPSAS-Board<sup>37</sup> erstellt. Konzeptionell lehnen sie sich an die IFRS an, die stark anglo-amerikanisch geprägt sind. Die IFRS werden vom International Accounting Standards Board (IAS-Board)<sup>38</sup> erarbeitet. Zwischen

33 Siehe Anlage 3.

34 Siehe Anlage 4.

35 Staatsanleihen sind derzeit u. a. von Kapitalunterlegungsvorschriften befreit.

36 Vgl. Bericht der Kommission vom 6. März 2013, KOM(2013) 114 endgültig.

37 Das IPSAS-Board ist ein Gremium von 18 Mitgliedern, die von der International Federation of Accountants (IFAC) ernannt werden. Geschäftssitz der IFAC ist New York; statutarischer Sitz ist Genf. In der IFAC sind derzeit mehr als 175 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und internationale Prüfungsorganisationen aus mehr als 130 Staaten vertreten. Sie repräsentieren zusammen fast 3 Millionen Wirtschaftsprüferinnen und -prüfer.

38 Das IAS-Board ist ein Gremium von 14 Mitgliedern, die von Treuhändern der International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ernannt werden. Die IASCF ist eine internationale Stiftung mit Sitz in Delaware.

den beiden Gremien besteht eine Grundsatzvereinbarung, die deren Zusammenarbeit stärken soll. Weder das IPSAS-Board noch das IAS-Board ist demokratisch legitimiert.

Das strukturelle Problem der Zusammenarbeit dieser beiden Gremien ist, dass die öffentliche Rechnungslegung traditionell andere Erkenntnisziele als die eines privatwirtschaftlichen Unternehmens hat.<sup>39</sup>

## 6.2 Öffentliche Rechnungslegung

Das öffentliche Rechnungswesen des Bundes orientiert sich an den Prinzipien der parlamentarischen Haushaltshoheit (Artikel 110 Absatz 2 Grundgesetz) und der Kompetenz der Verwaltung für den Haushaltsvollzug. Verknüpft werden diese beiden Bereiche durch den Haushaltsplan (Artikel 110 Absatz 1 Grundgesetz) der die Verwendung der von den Bürgerinnen und Bürgern treuhänderisch zur Verfügung gestellten Mittel festlegt.

Nach Abschluss eines Haushaltsjahres hat der Bundesminister der Finanzen dem Parlament über alle Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen und die Schulden Rechnung zu legen. Die Rechnungslegung dient der Entlastung der Bundesregierung durch das Parlament (Artikel 114 Absatz 1 Grundgesetz). Der Bundesrechnungshof prüft die Rechnung sowie die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes. Prüfungsmaßstäbe sind dabei die Ordnungsmäßigkeit und die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns (Artikel 114 Absatz 2 Grundgesetz).

Das öffentliche Haushaltswesen ist also durchdrungen von den Prinzipien der Finanzierung der Ausgaben durch Einnahmen und deren demokratischer Legitimation. Die Rechenschaft stellt den primären Zweck der öffentlichen Rechnungslegung dar. Sie zielt auf die vergangenheitsorientierte Kontrolle der Verwendung der öffentlichen Mittel ab. Weitere Zwecke sind finanzielle Stabilität, Generationengerechtigkeit sowie Vergleichbarkeit. Um dies alles zu erfüllen, muss das öffentliche Rechnungswesen den Grundsätzen der Verlässlichkeit und der Objektivierung<sup>40</sup> sowie dem Vorsichtsprinzip folgen.

## 6.3 Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung

Demgegenüber verfolgen die IFRS und damit auch die IPSAS grundlegend andere Erkenntnisziele. Ihr kapitalmarktorientierter Ansatz zielt darauf ab, die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens abzubilden („true and fair view“), um Investoren mit entscheidungsnützlichen Informationen

<sup>39</sup> Vgl. Gröpl, Christoph, a.a.O., S. 259 ff.

<sup>40</sup> Aus dem Grundsatz der Objektivierung folgt, dass Wahlrechte auf Ausnahmefälle zu beschränken und Ermessensspielräume weitestgehend zu begrenzen sind.

zu versorgen („decision usefulness“). Die Betrachtung ist damit stärker auf die Gegenwart und Zukunft ausgerichtet. Demokratische Legitimation spielt naturgemäß keine Rolle.

Das IPSAS-Rahmenwerk nennt als Rechnungslegungszwecke die Rechenschaft und die Entscheidungsnützlichkeit nebeneinander. Auch wegen dieses Zielkonflikts haben das Vorsichtsprinzip und der Grundsatz der Objektivierung hier eine geringere Bedeutung. Dies kommt auch in einer Reihe von Wahlrechten und Ermessensspielräumen zum Ausdruck.

In der Arbeitsgruppe bestand das BMF darauf, für die EPSAS eine Hierarchisierung der Bilanzierungsgrundsätze vorzunehmen, um die besondere Bedeutung der Grundsätze Verlässlichkeit, Objektivierung und Vorsicht herauszustellen. Eurostat und die Interessenvertreter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Arbeitsgruppe haben sich im Sinne einer möglichst starken Anlehnung an das IPSAS-Rahmenwerk gegen diese Forderung ausgesprochen.

## 7      **Transparenz und Vergleichbarkeit**

### 7.1     **Voraussetzungen**

Voraussetzung für qualitativ hochwertige, verlässliche und vergleichbare Haushaltsdaten ist ein öffentliches Rechnungswesen, das möglichst keine Wahl- und Gestaltungsmöglichkeiten oder Ermessensspielräume einräumt. Die nachfolgenden Ausführungen zu den Themenfeldern Steuern und Pensionsverpflichtungen beleuchten beispielhaft die möglichen Konsequenzen einer Einführung von EPSAS.

### 7.2     **Themenfeld Steuern**

#### 7.2.1   **Methoden für die Berücksichtigung von Steuereinnahmen**

Für die Sitzung der Arbeitsgruppe im Juli 2016 bereitete E&Y ein Themenpapier<sup>41</sup> zur Bilanzierung von Steuern vor, insbesondere der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer. Etwa die Hälfte aller Steuereinnahmen in der Europäischen Union entfallen auf diese beiden Steuerarten. Das Themenpapier erläutert, wie Einnahmen aus diesen Steuerarten nach dem ESVG und den IPSAS zu erfassen sind.

Das ESVG gestattet den Mitgliedstaaten, Einnahmen aus den beiden Steuerarten anhand von zwei Methoden zu berücksichtigen. Diese beziehen sich auf zwei unterschiedliche Zeitpunkte:

---

41 E&Y: EPSAS issue paper on the accounting treatment of taxes, EPSAS WG 16/07 vom 30. Juni 2016.

- Methode 1

Die Steuereinnahmen werden auf der Grundlage der Steuererklärung („tax declaration approach“) oder des Steuerbescheids („tax assessment approach“) berücksichtigt. Hierbei sind jedoch Abschläge vorzunehmen, da nicht davon auszugehen ist, dass die erklärten bzw. festgesetzten Steuern vollständig eingenommen werden können.

- Methode 2

Die Steuereinnahmen werden beim Zahlungseingang („time-adjusted cash method“) berücksichtigt. Hier sind gegebenenfalls Anpassungen vorzunehmen, wenn Zahlungseingänge wirtschaftlich einer anderen Periode zuzuordnen sind.

Die IPSAS sehen vor, dass eine (Steuer-)Forderung bereits dann berücksichtigt werden soll, wenn der künftige Zahlungseingang wahrscheinlich und verlässlich abzuschätzen ist. Dieser Ansatz lässt die Methoden 1 und 2 damit zwar zu, er zielt jedoch vielmehr auf einen früheren Zeitpunkt ab, nämlich den Eintritt<sup>42</sup> des zu besteuernenden Ereignisses. Er würde den Mitgliedstaaten damit eine zusätzliche, dritte Methode für die Berücksichtigung von Steuereinnahmen eröffnen:

- Methode 3

Die Steuereinnahmen werden mit dem Eintritt des zu besteuernenden Ereignisses berücksichtigt. Weil zu diesem Zeitpunkt weder eine Steuererklärung noch ein Steuerbescheid vorliegt und die Zahlung nicht eingegangen ist, sind die Steuereinnahmen zu schätzen, z. B. mithilfe eines statistischen Modells („statistical model approach“). Abweichungen zwischen dem geschätzten und dem tatsächlich erzielten Steueraufkommen sind in Folgeperioden als Verlust oder Ertrag zu realisieren.

## 7.2.2 Mögliche Konsequenzen

Wenn die EPSAS in Anlehnung an die IPSAS eingeführt werden, ergeben sich für die Mitgliedstaaten bei der Berücksichtigung von Steuereinnahmen im Ergebnis zusätzliche Wahlrechte. Darüber hinaus eröffnen sich auch Ermessensspielräume, weil Schätzverfahren regelmäßig auf Annahmen beruhen und die Mitgliedstaaten einzelne Parameter ihrer Schätzung bei entsprechender Begründung selbst festlegen können.

Aus Sicht von E&Y regeln die IPSAS dieses Themenfeld nicht detailliert genug. Es sei daher zu prüfen, inwieweit handhabbare Anwendungsvorschriften entwickelt werden können, oder ob lediglich allgemeine Grundsätze für die Berücksichtigung von Steuereinnahmen vorgegeben werden sollten. E&Y wies zudem darauf hin, dass sich die Methoden und die statistischen Modelle angesichts der unterschiedlichen Steuersysteme in der Europäischen Union möglicherweise je nach Mitgliedstaat unterscheiden müssten.

---

42 Gemeint ist hier der Zeitpunkt der Einkommens- bzw. Umsatzerzielung.

Daneben erklärte E&Y auch den Zusammenhang zwischen Zeitpunkt der Berücksichtigung von Steuereinnahmen und Verlässlichkeit der Schätzung. Danach gelte: Je früher die Steuereinnahmen berücksichtigt werden, desto größer die Unsicherheit. Die anhand der Methode 3 ermittelten Daten unterliegen damit im Vergleich zu den anderen beiden Methoden der höchsten Unsicherheit.<sup>43</sup>

Das BMF wies darauf hin, dass Methode 3 zusätzlich Gestaltungsmöglichkeiten („window dressing“) eröffne. Bereits jetzt sei zudem erkennbar, dass die Einführung von EPSAS mit einem erheblichen personellen und finanziellen Aufwand verbunden sei. So müssten umfangreiche Anwendungsvorschriften erarbeitet werden, um ein einheitliches und ordnungsgemäßes Vorgehen in den Mitgliedstaaten sicherzustellen. Das Themenpapier behandle lediglich zwei Steuerarten. Allein in Deutschland gebe es etwa 40 unterschiedliche Steuerarten.

## 7.3 Themenfeld Pensionsverpflichtungen

### 7.3.1 Ausgangssituation in den Mitgliedstaaten

Die Berücksichtigung von Pensionsverpflichtungen war Gegenstand eines weiteren Themenpapiers<sup>44</sup> von E&Y und wurde in der Sitzung der Arbeitsgruppe im November 2016 behandelt. In dem Themenpapier verweist E&Y auf eine Studie von PwC aus dem Jahr 2014, nach der die Mitgliedstaaten Pensionsverpflichtungen regelmäßig nicht in ihrer Jahresrechnung oder Bilanz ausweisen. Die Mehrzahl der Mitgliedstaaten berücksichtige Sozialleistungen generell erst bei der Zahlung.

Deutschland weist Pensionsverpflichtungen auf Bundesebene in der Vermögensrechnung aus. Sie werden auf der Grundlage eines versicherungsmathematischen Verfahrens berechnet. Demgegenüber werden Pensionsverpflichtungen z. B. in Finnland oder in Frankreich auf zentralstaatlicher Ebene lediglich im Anhang erfasst. In den Sitzungen der Arbeitsgruppe haben Vertreter Frankreichs wiederholt dafür plädiert, den Mitgliedstaaten auch in dieser Frage Wahlrechte einzuräumen.

E&Y hält es für unwahrscheinlich, dass unter IPSAS nur ein Verfahren auf alle in den Mitgliedstaaten vorhandenen Sozialleistungen angewendet werden kann. In der Sitzung der Arbeitsgruppe hat E&Y daher hervorgehoben, wie wichtig es sei, dass die Mitgliedstaaten die Pensionsverpflichtungen jeweils für sich mithilfe einer konsistenten Bewertungsmethode ermitteln und aussagekräftige Informationen zu den dabei getroffenen Annahmen in den Anhang aufnehmen, z. B. auch zu dem verwendeten Abzinsungssatz.

---

<sup>43</sup> Siehe Anlage 5.

<sup>44</sup> E&Y: EPSAS issue paper on the accounting treatment of social benefits, EPSAS WG 16/14 vom 8. November 2016.

### 7.3.2 Wahl des Abzinsungssatzes

In Deutschland müssen öffentliche Einheiten, die nach doppischen Grundsätzen Rechnung legen, Pensionsverpflichtungen als Rückstellungen in der Bilanz ausweisen. Pensionsverpflichtungen lösen regelmäßig in der Zukunft liegende Zahlungen aus. Diese fließen mit ihrem Gegenwartswert (Barwert) als Schuldposten in die staatliche Bilanz ein. Hierzu werden die künftig wahrscheinlich zu leistenden Zahlungen auf den Bilanzstichtag abgezinst und addiert.

Dabei gilt: Je höher der Abzinsungssatz ist, desto niedriger ist der Gegenwartswert der Pensionsverpflichtungen, und umgekehrt. Die Standards staatlicher Doppik (SsD) und das Handelsgesetzbuch (HGB) sehen vor, dass der Abzinsungssatz anhand eines durchschnittlichen Marktzinssatzes über einen Betrachtungszeitraum von sieben bzw. mindestens zehn Jahren ermittelt wird.

Weil Pensionsverpflichtungen in der Regel einen erheblichen Schuldposten in der Bilanz ausmachen, können bereits geringe Änderungen des Abzinsungssatzes enorme Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage haben. Die sich daraus ergebenden Ergebniseffekte können politische Entscheidungen in so eklatanter Weise überlagern, dass aus ihnen das Risiko einer Fehlsteuerung erwächst.

Wird der Abzinsungssatz – wie nach den IPSAS vorgesehen<sup>45</sup> – anhand eines marktnahen (variablen) Zinssatzes bestimmt, so kann dies dazu führen, dass der Staat prozyklisch agieren muss. Dies wäre z. B. dann der Fall, wenn der Marktzins in einer Phase des konjunkturellen Abschwungs sinkt. Dann würde der Barwert der Pensionsverpflichtungen steigen und der Staat müsste zusätzliche Rückstellungen bilden. Politische Entscheidungsträger könnten dadurch gezwungen sein, in den Abschwung hinein Steuereinnahmen zu erhöhen oder Ausgaben zu kürzen. Beide Maßnahmen würden die Konjunktur zusätzlich belasten.

Vor diesem Hintergrund empfehlen die Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, für die Bewertung von Pensionsverpflichtungen einen festen Abzinsungssatz heranzuziehen, der einheitlich vorzugeben ist.<sup>46</sup>

### 7.3.3 Beispiele Hessen und Hamburg

Das Land Hessen hat sein öffentliches Rechnungswesen zum Jahresbeginn 2009 auf die Doppik umgestellt und legt seitdem nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des HGB Rechnung. Zum 31. Dezember 2015 weist die Bilanz Hessens Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen (Pensionsrückstellungen) von 76,1 Mrd. Euro<sup>47</sup>

45 Vgl. E&Y: Vergleich der IPSAS mit den Standards staatlicher Doppik, Forschungsvorhaben im Auftrag des BMF vom 31. März 2016.

46 Vgl. Positionspapier der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder zur Abzinsung der Rückstellungen für Pensions- und Beihilfeverpflichtungen in der staatlichen Haushaltswirtschaft vom 22. Juni 2017.

47 Hier einschließlich der Rückstellungen für Beihilfen.

aus. Für die Bewertung der Pensionsverpflichtungen hat Hessen einen Abzinsungssatz von 2,65 % angewendet. Nach den SsD läge der Zinssatz bei etwa 2,2 %, nach dem HGB bei etwa 2,9 %. Hessen weist darauf hin, dass es bei einer Anwendung des niedrigeren Zinssatzes weitere Rückstellungen von 4,4 Mrd. Euro bilden müsste, bei einer Anwendung des höheren Zinssatzes hingegen Rückstellungen von 2,2 Mrd. Euro auflösen könnte.<sup>48</sup>

Die Freie und Hansestadt Hamburg hat ihr öffentliches Rechnungswesen auf die Doppik umgestellt und für das Jahr 2015 erstmalig einen Jahresabschluss aus dem doppischen System heraus aufgestellt. Zum 31. Dezember 2015 weist die Bilanz für die Kernverwaltung Hamburgs Pensionsrückstellungen von 23,1 Mrd. Euro aus. Hamburg hat sich dabei entschieden, die Pensionsverpflichtungen mit einem Zinssatz von 6 % abzuzinsen. Damit habe man – so Hamburg – bewusst auf die Anwendung des nach den SsD vorgegebenen Abzinsungssatzes verzichtet. Hamburg erklärt, dass es die Pensionsrückstellungen bei einem Abzinsungssatz von 3 % um etwa die Hälfte – also um 11,7 Mrd. Euro – auf 34,8 Mrd. Euro erhöhen müsste.<sup>49</sup>

## 8 Konsequenzen für Deutschland

### 8.1 Ausgangssituation

Bund, Länder, Gemeinden und Sozialversicherungen<sup>50</sup> in Deutschland nutzen sowohl kamerale als auch doppische Systeme und legen unterschiedlich Rechnung. Während der Bund und die meisten Länder<sup>51</sup> kameral buchen und Rechnung legen, haben die Gemeinden mehrheitlich auf die Doppik umgestellt. Bei den Sozialversicherungen ist das Bild heterogen. Die Gebietskörperschaften mit doppischer Rechnungslegung orientieren sich am HGB, den GoB oder den SsD. Würden die EPSAS verbindlich eingeführt, so wären hiervon in Deutschland auf allen staatlichen Ebenen insgesamt 19 000 öffentliche Einheiten betroffen.

### 8.2 Parallelsystem oder Doppik

Die Bundesregierung soll gemäß der Aufforderung von Bundestag und Bundesrat sicherstellen, dass sich die Gebietskörperschaften der Mitgliedstaaten weiterhin frei zwischen doppischen und kamerale Systemen entscheiden können. Der Bundestag hat zudem signalisiert, dass die Einführung von EPSAS die Aufstellung, den Inhalt und die Ausführung der Haushaltspläne in den Mitgliedstaaten nicht berühren soll.<sup>52</sup>

48 Vgl. Geschäftsbericht des Landes Hessen für das Jahr 2015, S. 65 ff.

49 Vgl. Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg für das Jahr 2015, S. 47 f.

50 Das Sozialversicherungssystem umfasst die gesetzliche Rentenversicherung, Unfallversicherung, Krankenversicherung, Pflegeversicherung und Arbeitslosenversicherung.

51 Hamburg und Hessen haben vollständig auf Doppik umgestellt. Bremen und Nordrhein-Westfalen befinden sich in einem Reformprozess hin zur Doppik.

52 Vgl. Bundestagsdrucksache 17/14148 vom 26. Juni 2013.

Eurostat hat bereits erklärt, dass die Mitgliedstaaten ihre nationalen Systeme der Haushaltsplanung, -führung und -rechnung weiter betreiben und EPSAS parallel hierzu einführen können. Damit ist davon auszugehen, dass der Bundeshaushalt auch bei einer verbindlichen Einführung von EPSAS weiterhin auf kameraler Basis aufgestellt und ausgeführt würde. Wird EPSAS in den Mitgliedstaaten verbindlich eingeführt, hält der Bundesrechnungshof daher für den Bund eines der beiden folgenden Szenarien für wahrscheinlich:

■ Szenario 1

Ein EPSAS-konformer Jahresabschluss für den Bund kann nicht auf der Grundlage des bestehenden kameralen Systems erstellt werden. Der Bund führt daher zusätzlich ein doppisches System ein und betreibt es dauerhaft neben dem kameralen System (Parallelsystem). Dabei bleibt das kamerale System „führend“. Die unterjährigen Geschäftsvorfälle werden kameral gebucht und fließen am Jahresende in eine kamerale Haushaltsrechnung ein. Um die Grundlage für eine Rechnungslegung nach EPSAS zu schaffen, werden alle Geschäftsvorfälle zusätzlich nach doppischen Grundsätzen gebucht.

Der Bund könnte hierfür ein IT-System einführen. Derzeit ist jedoch am Markt kein „fertiges Produkt“ verfügbar, das alle für einen Parallelbetrieb erforderlichen Funktionalitäten in sich abbildet. Zumindest für eine Übergangszeit, in der ein „verbundenes“ IT-System zu entwickeln und einzuführen wäre, müssten die für die Rechnungslegung nach EPSAS erforderlichen Daten manuell übergeleitet werden. Dies dürfte fehleranfällig und aufwendig sein. Hinzu kämen die allgemeinen Risiken der Entwicklung und Einführung eines wahrscheinlich hochkomplexen IT-Systems.

Wird das „verbundene“ IT-System nicht realisiert, so müsste der Bund dauerhaft zwei verschiedene Systeme mit einem hohen personellen und finanziellen Aufwand nebeneinander betreiben.

■ Szenario 2

Der Bund stellt auf die Doppik als „führendes System“ um und erzeugt die vom Bundestag geforderten kameralen Haushaltsinformationen aus diesem System heraus. Auch hierfür gibt es derzeit am Markt kein „fertiges“ IT-System, das beide Funktionalitäten in sich vereint.

Das Land Hessen erstellt z. B. neben dem doppischen Wirtschaftsplan ergänzend einen „rudimentären kameralen Haushalt“. Die Daten hierfür werden aus dem IT-System manuell übertragen.<sup>53</sup>

Der Bundesrechnungshof geht davon aus, dass beim Bund das kamerale System „führend“ bleibt und die verbindliche Einführung von EPSAS den dauerhaften Betrieb eines Parallelsystems erfordern wird.

---

53 Vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen: Studie zur Umstellung eines doppischen Rechnungswesens auf einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards, vorgestellt in der Sitzung der Arbeitsgruppe am 26./27. April 2017, S. 12.

## 8.3 Steuerungswirkung

Die Forderung des Bundestages, die kamerale Haushaltsplanung, -führung und -rechnung beizubehalten, lässt darauf schließen, dass der Haushaltsgesetzgeber sein verfassungsrechtliches Budgetrecht auch künftig anhand der kameralen Haushaltsinformationen ausüben will. Dies deckt sich auch mit den Erfahrungen aus dem Land Hessen. Danach ist – mehr als acht Jahre nach der Umstellung auf die Doppik – die sich in der Handhabung einfacher gestaltende und noch immer gelebte kamerale Denkweise auf politischer Ebene vorherrschend.<sup>54</sup>

Die aus der Doppik z. B. zum Ressourcenverbrauch gewonnenen Informationen fließen damit nicht in die Planungsentscheidungen des Haushaltsgesetzgebers ein. Eine verbindliche Einführung von EPSAS hätte für den Bund daher keinen unmittelbaren Nutzen für seine Haushaltsentscheidungen.

## 8.4 Kosten

Die verbindliche Einführung von EPSAS würde einen erheblichen Anpassungsbedarf nach sich ziehen, insbesondere für öffentliche Einheiten, die bisher kameral Rechnung legen. Die Umstellung dürfte in den meisten Fällen externe Beratungs- und Unterstützungsleistungen erfordern. Personal müsste geschult, IT-Systeme müssten angepasst oder erneuert werden.

PwC hat im Auftrag der Kommission die zu erwartenden Kosten einer Einführung von EPSAS in den Mitgliedstaaten ermittelt. Danach sollen die Einführungskosten für Deutschland insgesamt bis zu 2,4 Mrd. Euro betragen. In der Studie weist PwC jedoch darauf hin, dass nur in begrenztem Umfang Vergleichsdaten zu ähnlichen Reformprojekten aus den Mitgliedstaaten zur Verfügung standen. Die Daten waren zudem vielfach nicht konsistent. Es sei nicht möglich gewesen, ein detailliertes Kostenmodell zu entwickeln. PwC habe die Kostenschätzungen daher auf eine eingeschränkte Datengrundlage und stark vereinfachende Annahmen stützen müssen. Vor diesem Hintergrund weist PwC auch darauf hin, dass die tatsächlichen Kosten in den Mitgliedstaaten – abhängig von den nationalen Besonderheiten und Erfordernissen – deutlich von den Schätzungen abweichen können,<sup>55</sup> nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes nur nach oben.

Die Kommission hat zudem erklärt, dass weitere Kostenschätzungen für die Einführung von EPSAS vorlägen. Diese ließen darauf schließen, dass die Einführungskosten – je nach Staatsaufbau und Ausgangssituation des öffentlichen Rechnungswesens – bei bis zu 0,1 % des BIP liegen könnten. Dies entspräche für

<sup>54</sup> Vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen, a.a.O., S. 31.

<sup>55</sup> Vgl. PwC: Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards vom 1. August 2014, S. 10 f.

Deutschland derzeit einem Betrag von etwa 3,1 Mrd. Euro. Dabei berücksichtigen die Schätzungen der Kommission jedoch nicht die Investitionen in „Führungspersonal, Fachwissen und Ressourcen“, die in den Mitgliedstaaten anfallen würden.<sup>56</sup>

Beide Kostenschätzungen sind aus den genannten Gründen nicht belastbar. Der Bundesrechnungshof geht davon aus, dass die tatsächlichen Kosten der Einführung von EPSAS die genannten Schätzungen erheblich übersteigen würden. Hinzu kommt, dass die Schätzungen die dauerhaften zusätzlichen Haushaltsbelastungen für den Betrieb von Parallelsystemen nicht berücksichtigen.

## 9 Fazit

Nach Abwägung aller Argumente ist der Bundesrechnungshof der Auffassung, dass die von der Kommission angestrebte verbindliche Einführung von EPSAS kein geeignetes Mittel ist, die beabsichtigten Verbesserungen zu erreichen. Dies betrifft insbesondere die Durchsetzung eines soliden und regelkonformen Haushaltsgebarens der Mitgliedstaaten mit dem Ziel, künftige europäische Staatsschuldenkrisen zu vermeiden. Die Diskussionen in der Arbeitsgruppe lassen zudem erkennen, dass die EPSAS den Mitgliedstaaten wegen ihrer engen Anlehnung an die IPSAS zusätzliche Wahl- und Gestaltungsmöglichkeiten sowie Ermessensspielräume eröffnen würden. Das Ergebnis wäre unter EPSAS damit weniger Transparenz und geringere Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte.

Die Kommission hat für das Projekt weder ein Gesamtkonzept vorgelegt noch erklärt, welche Rechtsgrundlage ihr Tätigwerden stützen soll. Sie hat zudem nicht konkret dargelegt, inwieweit die von ihr angestrebten Ziele durch die verbindliche Einführung von EPSAS tatsächlich erreicht werden können. Handlungsalternativen, mit denen die Qualität der europäischen Statistiken der Staatsfinanzen verbessert und damit Transparenz und Vergleichbarkeit in der Finanzberichterstattung hergestellt werden könnten, hat sie nicht untersucht.

Angesichts der möglichen Konsequenzen einer verbindlichen Einführung von EPSAS und der damit verbundenen Kosten für die Mitgliedstaaten hätte der Bundesrechnungshof erwartet, dass die Kommission frühzeitig ein Gesamtkonzept vorlegt und so für Transparenz in dem Projekt sorgt.

Die Kommission fördert seit dem Jahr 2015 die freiwillige Umstellung auf doppelte Systeme und die Anwendung der IPSAS, auch indem sie hierfür EU-Mittel bereitstellt. Dadurch schafft sie Fakten und nimmt eine Entscheidung der Mitgliedstaaten praktisch vorweg.

In die Entscheidungsprozesse bindet Eurostat Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und deren Interessenvertretungen intensiv ein. Sie sind maßgebliche Akteure und nehmen erheblichen Einfluss auf die Entwicklung von EPSAS. Dies hält der Bundesrechnungshof für bedenklich, weil mit der Einführung von EPSAS auch

---

<sup>56</sup> Vgl. Bericht der Kommission vom 6. März 2013, KOM(2013) 114 endgültig.

ein bedeutendes Aufgabenfeld für externe Beratungs- und insbesondere für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geschaffen würde. Zudem entsteht dadurch eine zu große Abhängigkeit von privaten Dritten.

Darüber hinaus hält der Bundesrechnungshof die von der Kommission mit der verbindlichen Einführung von EPSAS verfolgten Ziele für realistisch nicht erreichbar und das Projekt angesichts der unterschiedlichen Verwaltungs- und Kontrollstrukturen in den Mitgliedstaaten auch für nicht umsetzbar. Im Einzelnen:

- Mit der Einführung von EPSAS will die Kommission durch eine verbesserte Haushaltsüberwachung zur Vermeidung künftiger Staatsschuldenkrisen beitragen und so das Vertrauen in die Finanzstabilität stärken. Die Vergangenheit hat jedoch gezeigt, dass in der Europäischen Union hinsichtlich der Haushaltsüberwachung kein Erkenntnisproblem besteht. Das ESVG liefert die hierfür erforderlichen Informationen. Es mangelt vielmehr an einer konsequenten Durchsetzung der europäischen Fiskalregeln. Diese wurden wiederholt aus politischen Gründen durch die Einführung bzw. Erweiterung von Ermessensspielräumen aufgeweicht. Eine vermeintlich bessere Finanzberichterstattung wird dies nicht ändern. Für die Vermeidung von Staatsschuldenkrisen ist eine solide Haushaltspolitik entscheidend. Diese hängt in erster Linie nicht davon ab, ob ein Mitgliedstaat ein doppisches öffentliches Rechnungswesen unterhält oder die EPSAS anwendet, sondern von den finanzpolitisch relevanten Entscheidungen. Die Einhaltung der europäischen Fiskalregeln lässt sich nicht durch ein wie auch immer geartetes Rechnungslegungssystem erzwingen. Die Kommission sollte daher die Einhaltung der Haushaltsdisziplin konsequent einfordern und darauf hinwirken, dass die Mitgliedstaaten ausgeglichene Staatshaushalte sowie eine Rückführung ihrer Schuldenquoten nachhaltig anstreben.
- Nach dem Ansatz der Kommission sollen die Mitgliedstaaten ihre Rechnungslegung durch EPSAS auf zuverlässigere Daten stützen und dadurch besser Rechenschaft über die Verwendung der öffentlichen Mittel ablegen können. Zudem will die Kommission mit der Einführung von EPSAS die Transparenz und die Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte erhöhen. Die EPSAS zielen wegen ihrer starken Anlehnung an kapitalmarktorientierte Standards auch darauf ab, Investoren mit entscheidungsnützlichen Informationen zu versorgen. Sie sind damit stärker auf die Zukunft ausgerichtet. Der Staat muss jedoch vergangenheitsorientiert Rechenschaft über die Verwendung der öffentlichen Mittel ablegen.<sup>57</sup> Die verbindliche Einführung von EPSAS wird nur scheinbar zuverlässigere und vergleichbarere Daten zu den öffentlichen Haushalten liefern. Um diese tatsächlich zu erreichen, müssten der Einfluss von subjektiven Faktoren einge-

<sup>57</sup> Einige Stimmen vertreten sogar die Auffassung, dass es kein Rechnungslegungssystem geben kann, das die Ziele öffentlicher und kapitalmarktorientierter Rechnungslegung zugleich erfüllt. Vor diesem Hintergrund lehnen sie die Einführung von EPSAS ab. Vgl. hierzu z. B. Gerhards, Ralf: Öffentliche Finanzkontrolle vor neuen Erwartungslücken? In: *Verwaltung & Management*, 23. Jg. (2017), Heft 1, S. 41–45.

schränkt und manipulative Eingriffe wirksam verhindert werden. Dies ist jedoch nicht sichergestellt. Im Gegenteil: Die in der Arbeitsgruppe behandelten Themenpapiere zur Bilanzierung von Steuern und Pensionsverpflichtungen zeigen beispielhaft, dass die Einführung von EPSAS den Mitgliedstaaten zusätzliche Wahl- und Gestaltungsmöglichkeiten sowie Ermessensspielräume eröffnen würde.

Im Übrigen hält der Bundesrechnungshof es für nicht vertretbar, sämtlichen staatlichen Ebenen die EPSAS überzustülpen, um vermeintlich etwas mehr Transparenz und Vergleichbarkeit in der Finanzberichterstattung der Mitgliedstaaten zu erreichen. Zumal es angesichts der Dimension des Projekts nicht realistisch erscheint, dass dies gelingt.

- Die EPSAS sollen zusätzliche Informationen zur finanziellen Lage der Mitgliedstaaten liefern und damit Entscheidungen aus Sicht der Kommission künftig auf eine bessere Grundlage stellen.

Die derzeitige parlamentarische Beschlusslage lässt darauf schließen, dass der deutsche Haushaltsgesetzgeber sein verfassungsrechtliches Budgetrecht auch künftig anhand der kamerale Haushaltsinformationen ausüben will. Die mithilfe von EPSAS möglicherweise zusätzlich vorliegenden Informationen entfalten damit keine verbesserte parlamentarische Steuerungswirkung. Zumindest auf Bundesebene müsste im Falle einer verbindlichen Einführung von EPSAS das kamerale System beibehalten und daneben ein doppisches System eingeführt werden. Für Deutschland bedeutet die verbindliche Einführung von EPSAS daher hohe Kosten, denen faktisch kein Nutzen gegenübersteht. Die möglicherweise erforderliche Einführung eines noch zu entwickelnden IT-Systems könnte zudem erhebliche Risiken bergen.

Mit Blick auf das in Deutschland bestehende föderale Haushaltssystem sowie die verfassungsrechtlich garantierte Selbstständigkeit und Unabhängigkeit der Haushaltswirtschaft der Gebietskörperschaften rechnet der Bundesrechnungshof damit, dass die Einführungskosten insgesamt bei mehr als 3 Mrd. Euro liegen werden. Hinzu kommen dauerhaft zusätzliche Haushaltsbelastungen für den Betrieb von Parallelsystemen.

Die Bundesregierung sollte auf europäischer Ebene ihr politisches Gewicht einbringen und die verbindliche Einführung von EPSAS in Deutschland verhindern. Zudem sollte sie darauf hinwirken, dass die Kommission Alternativen prüft, mit denen – soweit erforderlich – die Transparenz und die Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung verbessert werden können. Dabei sind jedoch die Unterschiede in den Verwaltungs- und Kontrollstrukturen der Mitgliedstaaten zu berücksichtigen.

## 10      Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen

Das BMF hat zu dem vorliegenden Bericht Stellung genommen. Es hat erklärt, dass es die Darstellung des Bundesrechnungshofes zu den wesentlichen Kritikpunkten ausdrücklich teile. Zudem hat es versichert, dass die Bundesregierung den Prozess der Einführung von EPSAS auch weiterhin – in Abstimmung mit den Ländern – intensiv begleiten werde. Dabei werde sie sich dafür einsetzen, dass deutsche Interessen berücksichtigt würden.

Darüber hinaus hat das BMF zugesichert, dass es den Bundestag und den Bundesrechnungshof weiterhin umfassend über seine Aktivitäten im Zusammenhang mit der geplanten Einführung von EPSAS informieren werde.

Der Große Senat des Bundesrechnungshofes hat diesen Bericht am 10. Oktober 2017 beschlossen.

Bonn, den 15. November 2017

Kay Scheller  
Präsident

## Meilensteine des EPSAS-Prozesses

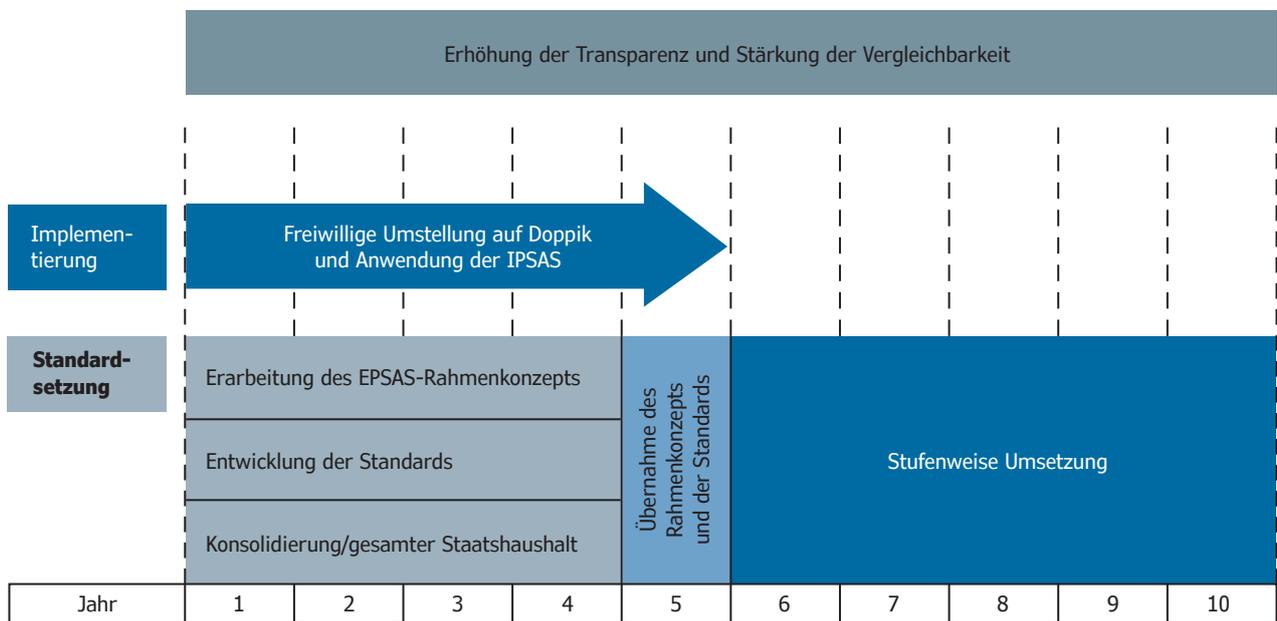
Anlage 1

08.11.2011	●	Richtlinie 2011/85/EU
15.02.2012 – 11.05.2012	●	Konsultationsprozess zu den IPSAS
27.02.2012 – 07.11.2012	●	Eurostat Task Force „IPSAS“
19.12.2012	●	Studie Öffentliches Rechnungswesen in der EU von E&Y
06.03.2013	●	Abschlussbericht KOM(2013) 114 endgültig
29.05.2013 – 30.05.2013	●	Konferenz der Europäischen Kommission in Brüssel
27.06.2013	●	Beschluss des Deutschen Bundestages
02.10.2013 – 18.03.2015	●	Task Force „EPSAS Governance“
seit 11.10.2013	●	Task Force EPSAS des Kontaktausschusses der Obersten Rechnungskontrollbehörden der Europäischen Union
25.11.2013 – 17.02.2014	●	Konsultationsbericht zur EPSAS Governance
04.02.2014	●	Bericht des BMF an den Haushaltsausschuss
seit 12.02.2014	●	Task Force „EPSAS Standards“
13.02.2014	●	1. Bericht des Bundesrechnungshofes
14.02.2014	●	Beschluss des Bundesrates
seit 15.04.2014	●	Staatssekretärsrunde EPSAS, vorgeschaltet: Bund-Länder-Arbeitskreis EPSAS (BLAK)
14.05.2014	●	Positionspapier der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder
01.08.2014	●	Kosten- und Nutzenstudie von PwC
05.03.2015	●	Beschluss des Deutschen Bundestages
03.06.2015	●	Verabschiedung des vom BLAK entwickelten Grundsatzpapiers durch die Staatssekretärsrunde EPSAS
seit 06.2015	●	Erste EPSAS „Cell“ zur Eröffnungsbilanz
15.09.2015 – 16.09.2015	●	1. Sitzung der Working Group EPSAS
01.10.2015	●	EPSAS-Workshop des Haushaltskontrollausschusses des Europäischen Parlaments
10.12.2015	●	Beratungsvertrag zwischen Eurostat und E&Y wird geschlossen
seit 16.12.2015	●	Zweite EPSAS „Cell“ zu den Governance-Prinzipien
21.12.2015	●	Mitteilung der Eurostat Unit „Task Force EPSAS“, sog. Alternativer Ansatz: zunächst freiwillige IPSAS-Einführung (binnen 5 Jahren)
18.02.2016	●	2. Bericht des Bundesrechnungshofes
seit 18.03.2016	●	Dritte EPSAS „Cell“ zu den Standards-Prinzipien
04.05.2016	●	Vorstellung Forschungsvorhaben fe 2/15 des BMF „Vergleich der IPSAS mit den Standards staatlicher Doppik“
07.07.2016 – 08.07.2016	●	2. Sitzung der Working Group EPSAS
15.07.2016	●	Beschluss der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder
15.11.2016	●	Beratungsvertrag zwischen Eurostat und PwC wird geschlossen
22.11.2016 – 23.11.2016	●	3. Sitzung der Working Group EPSAS
26.04.2017 – 27.04.2017	●	4. Sitzung der Working Group EPSAS

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Hessisches Ministerium der Finanzen.

Zeitplan für die Entwicklung und Einführung von EPSAS

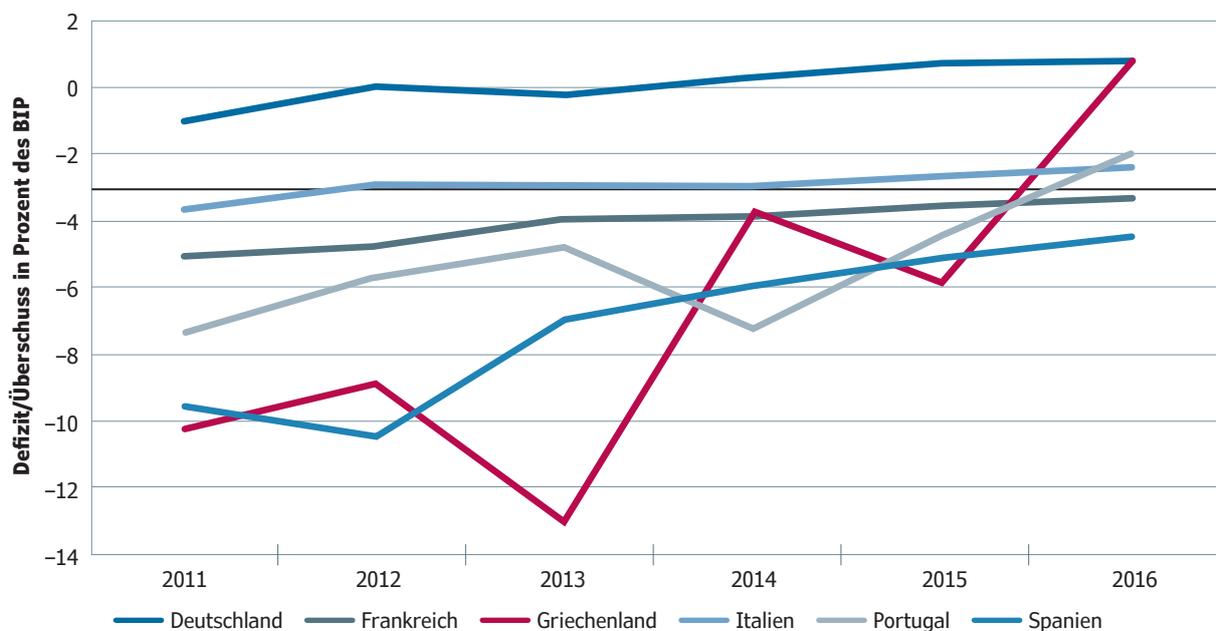
Anlage 2



Quelle: Eurostat (eigene Darstellung).

Defizitquote in ausgewählten Mitgliedstaaten

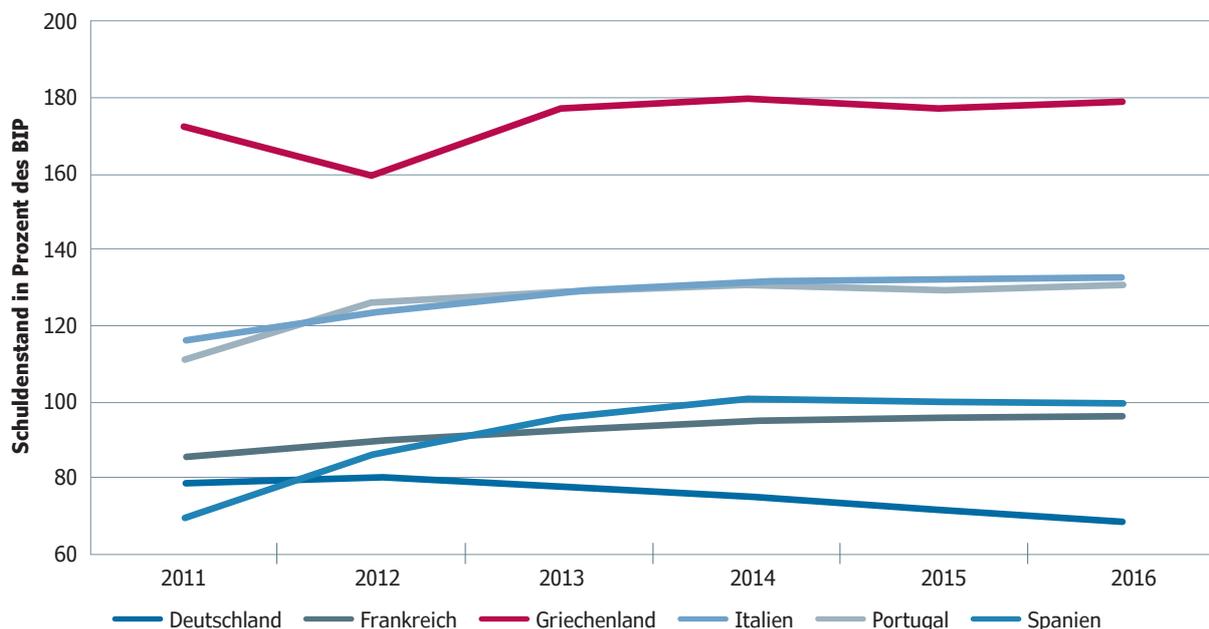
Anlage 3



Quelle: Eurostat (eigene Darstellung).

Schuldenquote in ausgewählten Mitgliedstaaten

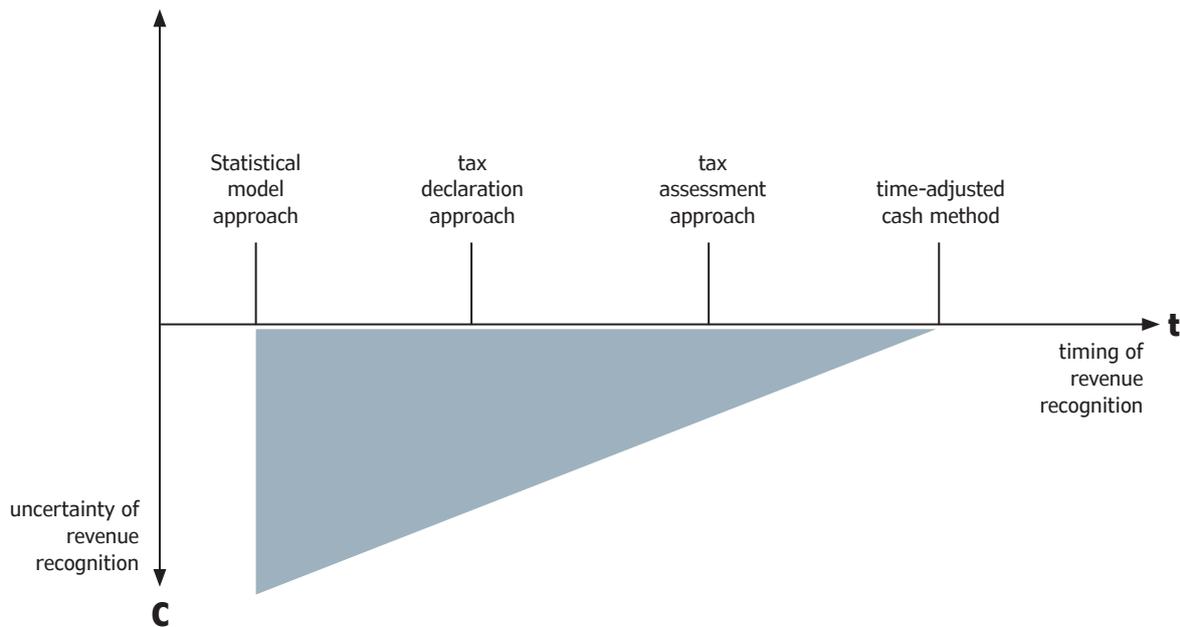
Anlage 4



Quelle: Eurostat (eigene Darstellung).

Recognition and measurement of taxes

Anlage 5



Erläuterungen:

Timing (t) and certainty (c) of revenue recognition

Quelle: E&Y: Accounting treatment of taxes, Issues paper presented at the EPSAS WG Meeting, Rome, 22-23 November 2016.