

Marc Gnädinger und Dennis Hilgers

## Deutsche Schuldenbremse(n) – Etablierte Modelle und ökonomisch begründeter Fortentwicklungsbedarf

*Öffentliche Verschuldung, Öffentliches Haushaltswesen, Rechnungsabgrenzung, Schuldenbremse*

*Angesichts der in den vergangenen Jahren wachsenden Verschuldung von Bund und Ländern in Deutschland stand die bis dato gültige Schuldenbremse, die in wirtschaftlichen Normalzeiten eine Begrenzung der Verschuldung in Höhe der Investitionsausgaben vorsah, in der Kritik. In der Föderalismuskommission II wurden daher Ansätze zu einer Überarbeitung des Regelwerks für die staatliche Ebene vorgelegt. Diese sind letztlich und insbesondere aufgrund des mit der Finanz- und Wirtschaftskrise zunehmenden Problemdrucks, für die Staatsebene in geltendes Recht überführt worden. Für die Gemeinden und Gemeindeverbände kam es ebenfalls zu einer Novellierung der Verschuldungsregeln. Hier war der Auslöser die Erneuerung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auf Grundlage des kaufmännischen Rechnungswesens, womit auch ein von der Staatsebene abweichender Schuldenbegriff verbunden ist. Wir gehen im Folgenden auf die Frage ein, worin sich die Ansätze auf Staatsebene und bei den Kommunen inhaltlich unterscheiden und ob diese aus ökonomischer Perspektive weiter zu entwickeln sind.*

### I. Ausgangssituation der öffentlichen Verschuldung in Deutschland

Seit rund 35 Jahren wächst die öffentliche Gesamtschuldenlast in Deutschland. Bedingt durch die aktuelle Finanz- und Wirtschaftskrise wird die öffentliche Verschuldung noch einmal deutlich ansteigen und dies, obwohl die reale Verschuldung schon vor der Krise wesentlich höher gewesen ist, als gemeinhin kommuniziert.<sup>1</sup> Zwei Umstände zeigen sich dafür verantwortlich: Zum einen haben Bund, Länder und Kommunen teilweise in großem Maßstab Schulden aus ihren Kernhaushalten auf öffentliche Fonds, Einrichtungen und Unternehmen (FEUs) ausgelagert. Diese Verbindlichkeiten in Gestalt von „Schattenhaushalten“ tauchen in der Mehrzahl der publizierten Beiträge<sup>2</sup> zu diesem Thema nicht auf. Zum zweiten wird auf Ebene des Bundes, der Mehrzahl der

<sup>1</sup> Vgl. dazu exemplarisch die Angaben des Bundes der Steuerzahler Deutschland e.V. (2009).

<sup>2</sup> Eine Aufbereitung der Verschuldungsdaten unter Rückgriff auf die FEUs bedarf allein für die kommunale Ebene eines Zugriffs auf zwei Statistiken: Die Schuldenstatistik der Gemeinden und Gemeindeverbände gibt die Schulden der Gemeinden, Gemeindeverbände und Zweckverbände wieder. Die Statistik der öffentlich bestimmten Fonds, Einrichtungen und Unternehmen gibt die gesamten Kreditmarktverbindlichkeiten der Auslagerungen der Gemeinden, Gemeindeverbände und Zweckverbände in rechtlich selbständigen sowie rechtlich unselbständigen

Länder und auch bei zahlreichen Kommunen noch immer rein zahlungsstromorientiert (kamelaristisch) mit Einnahmen und Ausgaben gerechnet. Das bedeutet, dass wesentliche Verbindlichkeiten, die nach dem Grundsatz vorsichtiger, kaufmännischer Rechnungslegung insbesondere durch die Bildung von Rückstellungen auszuweisen wären, nicht abgebildet werden.<sup>3</sup> So arbeitet bis heute auch die deutsche Finanzstatistik ausschließlich mit kameralistischen Daten, die nur die reinen Einnahmen und Ausgaben umfassen. Eine vollständige Abbildung des Ressourcenverbrauchs findet de facto nicht statt. Dennoch ist die Existenz impliziter Schulden zumindest auch Thema der politischen Debatte. So wird auch in der Drucksache zum Entwurf der neuen Schuldenbremse für die Staatsebene in der Begründung zu den Änderungen des Artikels 115 Grundgesetz (GG) zwischen „der expliziten und impliziten Staatsverschuldung“<sup>4</sup> differenziert, wobei es für die implizite Staatsverschuldung (z. B. Pensionsverpflichtungen) keine statistisch aufbereiteten Informationen gibt.<sup>5</sup>

Während sich das aus der Unzulänglichkeit des heute praktizierten Haushalts- und Rechnungswesens resultierende Informationsproblem der Nicht-Berücksichtigung von Ressourcenverzehr und Schulden besonderer Kategorie (z. B. Rückstellungen)<sup>6</sup> kurzfristig nicht beseitigen lässt, müssen, um ein einheitliches (zumindest vollständigeres) Bild der Verschuldungssituation zu erzielen, die Verbindlichkeiten der öffentlichen Fonds, Einrichtungen und Unternehmen untersucht werden.<sup>7</sup> Hieraus geht hervor, dass bereits Ende 2008 der aufsummierte Schuldenstand von Bund, Ländern und Kommunen unter Integration der aus dem Kernhaushalt ausgelagerten Kreditschulden<sup>8</sup> eine Höhe von 26.834 Euro je Einwohner erreichte. Einschließlich der Auslagerungen waren Bund und Länder Ende 2008 je Einwohner mit rund 17.268 bzw. 6.414 Euro verschuldet. Unter Einbeziehung der Gesamtverschuldung von Städten, Gemeinden und Gemeindeverbänden, die Ende 2008 durchschnittlich 3.152 Euro je Einwohner betragen hat, ergibt sich so die durchschnittliche Pro-Kopf-Verschuldung von 26.834 Euro.<sup>9</sup> Der Vergleich dieser Zahlen mit den Werten, die Ende des Jahres 2000 erreicht wurden, zeigt, dass die Gesamtverschuldung in den vergangenen acht Jahren über alle Ebenen hinweg deutlich angestiegen ist: Der Bund war Ende des Jahres 2000 noch mit 13.348 Euro und die Länder mit 5.300 Euro je Einwohner verschuldet.

---

Einrichtungen wieder, sofern diese Einrichtungen zu 50 und mehr Prozent in öffentlichem Eigentum sind. Vgl. dazu Junkernheinrich/Micosatt 2009, S. 63.

- 3 Zum Teil wird die Beibehaltung der Kameralistik auch als Erklärung für die derzeitige Verschuldungssituation angeführt: Vgl. Berens u. a. 2007, insb. These 6.
- 4 BT-Drs. 16/12410.
- 5 Sieht man von den Versorgungsberichten von Bund und einzelnen Ländern einmal ab. Mit Hessen hat nun das erste Flächenbundesland eine doppische Eröffnungsbilanz auf den 1.1.2009 vorgelegt. Aus dieser geht hervor, dass das Land einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von rund 58 Mrd. Euro ausweist, wobei auf der Passivseite allein die Rückstellungen für Pensionen etc. mit rund 38,5 Mrd. Euro aufgeführt werden: Vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen 2009, S. 78 f.
- 6 Zu einzelnen Positionen gibt es inzwischen erste Berechnungen, z. B. zu den Pensionslasten der Länder: Vgl. Besendorfer u. a. 2005.
- 7 Zur Methodik derartiger Berechnungen und Ergebnisse unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Ebene bis einschließlich des Jahres 2007 vgl. Junkernheinrich/Micosatt 2008, S. 24 ff.
- 8 Bei der Berechnung der Pro-Kopf-Werte für die Jahre 2000 und 2008 sind nachfolgende Hinweise zu beachten: Für den Bund und die Länder wurde die Gesamtverschuldung durch die Einwohnerzahlen der gesamten Bundesrepublik dividiert. Das waren für das Jahr 2000 in der Summe 82.259.540 Einwohner und für Ende 2008 insgesamt 82.002.356 Einwohner. Für die Kommunen wurde die Gesamtverschuldung der Kommunen in den dreizehn Flächenländern herangezogen. Diese Werte wurden dann durch deren Bevölkerungszahl (76.501.754 für das Jahr 2000 und 76.136.751 für Ende 2008) dividiert.
- 9 Bei den Zahlen von Ländern und Kommunen handelt es sich um Durchschnittswerte, die je nach Bundesland bzw. Kommune schwanken. Vgl. dazu speziell für die kommunale Ebene Junkernheinrich/Micosatt 2008.

Bei den Kommunen lag die Pro-Kopf-Verschuldung zum gleichen Zeitpunkt bei 2.588 Euro. Aus diesen Zahlen ergibt sich eine Gesamtverschuldung von 21.236 Euro je Einwohner Ende des Jahres 2000. Das bedeutet, dass die Gesamtverschuldung von Bund, Ländern und Kommunen allein in den vergangenen acht Jahren um 5.598 Euro (26%) je Einwohner angestiegen ist. In diesen Zahlen sind z. B. Rückstellungen, die nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen ebenfalls in die Betrachtung einzubeziehen sind, nicht enthalten. Deren Berücksichtigung wäre aber für ein lückenloses Bild notwendig, was für eine alle Ebenen erfassende Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens unter Abbildung dieser Positionen spricht. Sofern diese Umstellung gewährleistet ist, kann auch die Statistik auf diese Daten zurückgreifen und dann vollständige Informationen zur Verschuldung der öffentlichen Gebietskörperschaften bereitstellen.<sup>10</sup>

## II. Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen und Schuldenbegrenzungsregeln

### 1. Von der Kameralistik zur Integrierten Verbundrechnung

Im deutschen öffentlichen Rechnungswesen ist zwischen den kameralen Systemen (Klassische Kameralistik und Erweiterte Kameralistik) und jenen Konzepten, die unterschiedliche Rechnungsmodule auf Basis der Doppik zu einem Gesamtsystem integrieren (Drei-Komponenten-Rechnung und Integrierte Verbundrechnung – IVR), zu unterscheiden (vgl. Abb. 1). Bei der Erweiterten Kameralistik bleibt die Einnahmen- und Ausgabenrechnung als führendes System erhalten, wird aber additiv um eine Kosten- und Leistungsrechnung ergänzt (Lüder 2001). Es handelt sich somit um ein aus einer Geldverbrauchs- und einer Ressourcenverbrauchsrechnung bestehendes System. Die Probleme liegen allerdings darin, dass beide Rechenmodule bisher weitgehend isoliert nebeneinander stehen und die KLR eine Reihe eigenständiger Zusatzrechnungen erfordert.<sup>11</sup> Außerdem kommt sie häufig nicht flächendeckend, sondern nur in „geeigneten Bereichen“ zur Anwendung und besitzt damit vor allem keine institutionelle Verbindlichkeit.<sup>12</sup> Ob, wann, zu welchem Zweck und von wem die Informationen der KLR tatsächlich genutzt werden, stellt sich in diesem System bisher relativ beliebig dar. Von daher ist auch nicht zu erwarten, dass sich unter Beibehaltung der klassischen Kameralistik trotz ergänzender Kosten- und auch Leistungsdaten das bisherige Denken und Handeln in Kategorien von Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich ändert. Hinzu kommen ganz erhebliche Schnittstellen- und Abgrenzungsprobleme der Einzelrechnungen im Rahmen der KLR.

10 Ausführlich zu Problemen der Finanzstatistik, die aus der heutigen Heterogenität von staatlichem und kommunalem Haushalts- und Rechnungswesen resultieren: Vgl. Gnädinger/Grieger 2009 a, S. 191 ff.

11 Das Modell der Erweiterten Kameralistik sieht in Reinform die Beibehaltung der Kameralistik vor, allerdings ergänzt um eine flächendeckende Kostenrechnung. Das setzt ebenso eine umfassende Vermögensbewertung voraus, weshalb die Umstellungskosten auf die Doppik bzw. die Erweiterte Kameralistik nahezu identisch sein sollten. Allerdings verursacht letztere den gleichen Bewertungsaufwand bei einer größeren Fehleranfälligkeit: Vgl. Mühlenkamp/Glöckner 2009 a, S. 21.

12 Zu den Regelungen zur Kosten- und Leistungsrechnung auf Ebene von Bund und Ländern vgl. Gnädinger 2009, S. 242.

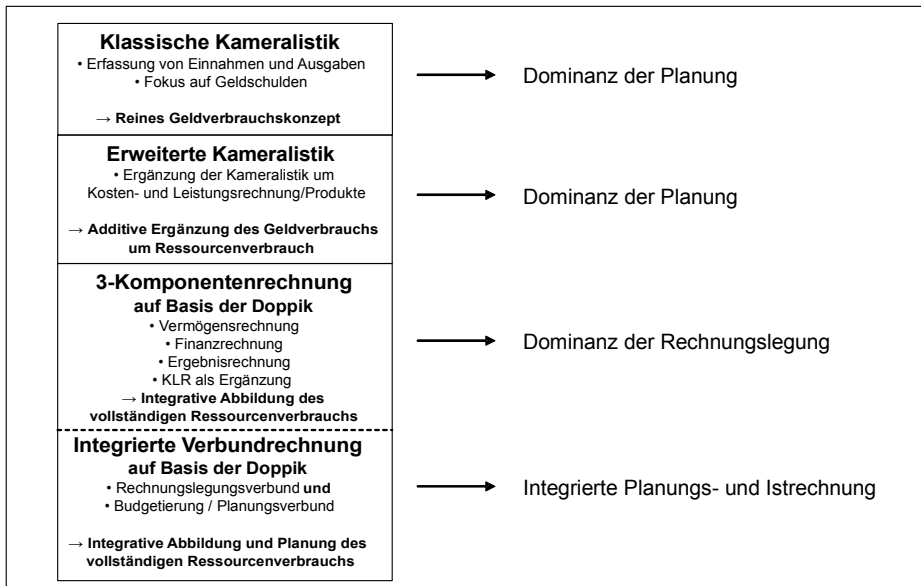


Abb. 1: Öffentliche Rechnungssysteme

Quelle: Budäus/Hilgers (2009)

Die von Lüder als Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR) entwickelte Drei-Komponenten-Rechnung basiert auf der Doppik und besteht aus drei integrierten Modulen, die durch ein viertes Modul, die KLR, ergänzt werden.<sup>13</sup> Dieser Ansatz stellt ein integriertes System von Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung dar, wobei die Vermögensrechnung formal das grundlegende Rechnungsmodul ist.<sup>14</sup> Das Vermögen sollte in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen unterteilt werden, wobei dieser auf Lüder zurückgehende Ansatz der Transparenz von Schuldendeckungspotenzial und zukünftiger strategischer Optionen dient.<sup>15</sup>

Der Ressourcenverbrauch einer Haushaltsperiode kann mithilfe eines statisch-komparativen Vergleichs zwischen zwei Zeitpunkten (Zeitpunktrechnung) ermittelt werden. Eine Vermögensminderung bedeutet eine Minderung des Eigenkapitals einer Gebietskörperschaft, eine Vermögensmehrung bedeutet entsprechend eine Eigenkapitalmehrung (Budäus 2006, S. 187 ff).

Das zweite Modul ist die Finanzrechnung. Sie entspricht vereinfacht der klassischen kameralen Rechnung und bildet die Einzahlungen bzw. Auszahlungen ab, ist allerdings nicht mehr die führende Rechnung, sondern in das Ressourcenverbrauchskonzept integriert. Sie ist faktisch als Unterkonto der liquiden Mittel (Kasse und Bankguthaben) in der Vermögensrechnung und als Ka-

13 Die von Lüder vorgeschlagene 3-Komponentenrechnung auf Basis der Doppik umfasste bereits Ansätze zur Haushaltsplanung und Budgetierung und wies damit den Weg zur Integrierten Verbundrechnung gem. Abb. 1.

14 Grundsätzlich zeigt ein positives EK zum Stichtag der Eröffnungsbilanz, wie viel Vermögen nicht über Schulden, sondern durch eigene Mittel im Vorfeld finanziert wurde. Nicht berücksichtigt wird allerdings, dass ein Teil der Vermögenswerte niemals durch die Kommune gekauft wurde (z. B. Flüsse, Seen oder Wälder), sondern anderweitig in den Besitz der Kommune kam: Vgl. Magin 2007.

15 Er wird allerdings bisher ganz überwiegend von Politik und Verwaltungspraxis abgelehnt und weist das Problem der Praktikabilität auf.

pitalflussrechnung zu interpretieren. Von daher wird die bisherige kamerale Rechnung durch die Drei-Komponenten-Rechnung auf Basis der Doppik keineswegs vernachlässigt, geschweige denn ausgeklammert, sondern systematisch in das neue Rechnungssystem integriert.<sup>16</sup> Denn während die Kapitalflussrechnung im kaufmännischen Rechnungswesen indirekt aus der GuV (Ergebnisrechnung) und der Bilanz abgeleitet wird (indirekte Methode), ist sie in der Drei-Komponenten-Rechnung integraler Bestandteil des Rechnungssystems (Lüder 2001, S. 53 f.). Sie wird laufend geführt, d. h. alle laufenden Ein- und Auszahlungen während einer Haushaltsperiode werden direkt in der Finanzrechnung erfasst (direkte Methode). Sie stellt somit als integriertes Modul des Gesamtsystems eine systematische und vollständige Dokumentation der Liquiditätsänderungen dar.<sup>17</sup>

Das dritte zentrale Modul ist die Ergebnisrechnung. Sie stellt eine Zeitraumrechnung dar und erfasst den Ressourcenverbrauch als Aufwendungen und alle Ressourcenmehrungen als Erträge. Bei den (ordentlichen) Aufwendungen handelt es sich typischerweise um periodisierte Ausgaben, d. h. über die Ergebnisrechnung werden unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung alle Zahlungen jenen Perioden zugerechnet, in denen der Ressourcenverbrauch auch tatsächlich anfällt. Entsprechend wird bei den Erträgen verfahren. Die Ergebnisrechnung stellt ein Unterkonto des Eigenkapitalkontos dar. Jeder Aufwand mindert das Eigenkapital, jeder Ertrag erhöht dieses. Von daher zeigt die Ergebnisrechnung auf, durch welche Maßnahmen (Geschäftsvorfälle) in einer Gebietskörperschaft und den damit verbundenen Aufwendungen und Erträgen sich das Eigenkapital während einer Haushaltsperiode verändert hat. Das Ergebnis setzt sich aus dem ordentlichen und dem außerordentlichen Ergebnis zusammen, wobei das außerordentliche Ergebnis wiederum in realisiertes außerordentliches Ergebnis und Bewertungsergebnis zu unterteilen ist. Letzteres dient dazu, möglichen Wertschwankungen bei dem realisierbaren Vermögen Rechnung zu tragen und transparent zu machen. Im Falle eines negativen ordentlichen Ergebnisses (Verlust) bedarf es einer verbindlichen, transparenten Verfahrensregel, wie dieser Verlust im Zeitablauf auszugleichen ist (Einbeziehung des außerordentlichen Ergebnisses, Verlustvortrag, Sanierungskonzept für die Folgeperioden).<sup>18</sup>

Der sich im zeitlichen Ablauf verändernde Saldo der Vermögensrechnung (Differenz der Aktiv- und Passivseite), d. h. die Veränderung des Eigenkapitals und der Saldo der Ergebnisrechnung (Differenz von Aufwendungen und Erträgen) müssen sich in diesem System immer entsprechen. In dieser systematischen doppelten Ergebnisermittlung liegt das Besondere der Doppik bzw. des kaufmännischen Rechnungswesens (Vogelpoth/Poullie 2007, S. 517 ff; Schuster 2007; Raupach/Stangenberg 2009).

Die Konsequenzen dieses Ansatzes für die öffentlichen Haushalte sind gravierend. So ist in der Vermögensrechnung und in der Ergebnisrechnung auch jener Ressourcenverbrauch auszuweisen, der zwar in einer bestimmten Haushaltsperiode nicht mit Zahlungen verbunden ist, gleichwohl

16 In der Reformpraxis wird die Finanzrechnung allerdings teilweise nicht integriert, sondern als gesonderte Rechnung geführt, ein Problem, das in der Regel aus der jeweils verwendeten Software resultiert.

17 Dabei bedarf es (wie in der klassischen Kameralistik auch) für die tägliche kassenmäßige Zahlungsfähigkeit zusätzlicher Instrumente der kurzfristigen Liquiditätsplanung. Die Finanzrechnung ist dabei für die Verwaltungsrationalität von besonderer Bedeutung während die Ergebnisrechnung auch das politische System adressiert.

18 Zur intergenerativen Ausgestaltung von Stufenkonzepten auf Grundlage der Regeln für die Kommunen in den dreizehn Flächenländern, falls der Haushaltsausgleich nicht gelingt vgl. Beutel/Witte 2008, S. 44 f.

als Aufwand bzw. Vermögensverbrauch anfällt. Hierzu zählen insbesondere Abschreibungen und Pensionsverpflichtungen, die damit auch die auszuweisende Verschuldung beeinflussen. Schulden beschränken sich nicht mehr auf die Geldschulden (Kapitalmarktschulden), sondern umfassen darüber hinausgehende zukünftige Verbindlichkeiten in Form von Rückstellungen. Als Schulden sind also auch solche Verpflichtungen der öffentlichen Hand auszuweisen, die diese in einer bestimmten Periode eingegangen ist, ohne dass hierfür klassische Geldschulden durch Aufnahme von Krediten entstanden sind.<sup>19</sup> Das Eigenkapital von Gebietskörperschaften ist bei einer derartigen vollständigen Erfassung der tatsächlichen Verschuldung erheblich geringer im Vergleich zur – fälschlicherweise – vorherrschenden Beschränkung der Schulden auf die Geldschulden. Zahlreiche Gebietskörperschaften dürften bei dieser, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ermittlung der Verschuldung ein negatives Eigenkapital ausweisen,<sup>20</sup> ein Sachverhalt, der möglicherweise ganz wesentlich die nach wie vor verbreiteten Vorbehalte gegen ein derartiges Rechnungssystem erklärt.<sup>21</sup>

Inzwischen ist die zunächst auf die ex post Betrachtung ausgerichtete Mehrkomponentenrechnung konzeptionell zur Integrierten Verbundrechnung (IVR) entwickelt worden. Diese integriert die Planung (Haushalt/Budgetierung) und die Ist-Rechnung (Rechnungswesen). Beide Ebenen müssen sich konzeptionell und inhaltlich entsprechen und miteinander verzahnt sein (Berens u. a. 2008). Dies bedeutet, dass der Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung als Ist-Rechnung auf der Planungsebene eine Planbilanz,<sup>22</sup> ein Finanz- und ein Ergebnishaushalt gegenüber stehen müssen.<sup>23</sup> Der Rechnungsstil ist die Doppik (doppischer Verbund). Die Verknüpfung zwischen dem Ergebnishaushalt und der Ergebnisrechnung erfolgt durch die Kosten- und Leistungsrechnung (Rieder/Schedler 2004; Buchholtz 2001).

Die isolierte Betrachtung einer Ebene ist weder sinnvoll noch konzeptionell vertretbar, da in einer Gebietskörperschaft im Vergleich zum privaten Unternehmen der Fokus auf der Planung liegt, einschließlich deren Öffentlichkeit. Nur in der Mitwirkung bei der Planung, d. h. bei der Verabschiedung des Ergebnis- und Finanzhaushalts durch die Legislative, kann sich das Budgetrecht des Parlaments manifestieren. Dabei wird mit der Ergebnisrechnung durch die Einbeziehung der in der Haushaltsperiode nicht zahlungswirksamen Aufwendungen der systemimmanenten Tendenz des kameralen Systems zur Ausweitung des Steuerstaates und öffentlicher Verschuldung entgegengewirkt und darüber informiert, inwieweit der intergenerativen Gerechtigkeit Rechnung getragen wurde. Ist der Haushalt ausgeglichen, d. h. sind die Aufwendungen durch die Erträge abgedeckt, werden die folgenden Generationen (Perioden) durch die jetzige Generation (Periode) nicht belastet. Dass bei diesem System in der Praxis nicht alle Elemente gleichzeitig implementiert

19 So hat sich bei der Freien und Hansestadt Hamburg der kameral ausgewiesene Schuldenstand (Geldschulden) in Höhe von 24,0 Mrd. Euro mit Umstellung auf die Doppik auf 44,0 Mrd. Euro in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2006 fast verdoppelt.

20 Negatives Eigenkapital bedeutet die Ausweisung eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages auf der Aktivseite der Bilanz wie ihn z. B. die Stadt Oberhausen in Nordrhein-Westfalen direkt mit der Eröffnungsbilanzierung feststellen musste. Ebenso das Bundesland Hessen, das mit der ersten Eröffnungsbilanz eines Flächenbundeslandes (zum 1.1.2009) ein negatives Eigenkapital von rund 2/3 der Bilanzsumme ausgewiesen hat.

21 Siehe dazu auch Thieme 2008, S. 433 ff.; Sarrazin 2008, S. 3.

22 In den Regelungen zur kommunalen Doppik in den 13 Flächenländern ist bislang keine Planbilanz oder ein Planvermögenshaushalt vorgesehen.

23 Dabei ist der Planvermögensrechnung unter Transparenz- und Steuerungsgesichtspunkten lediglich eine nachgeordnete Bedeutung beizumessen.

werden können, rechtfertigt lediglich eine sukzessive Vorgehensweise und ein entsprechendes konzeptionelles Vorgehensmodell, nicht aber den Verzicht auf die Festlegung des anzustrebenden Gesamtsystems in Form der IVR (vgl. Abb. 2) (Budäus/Hilgers 2009).

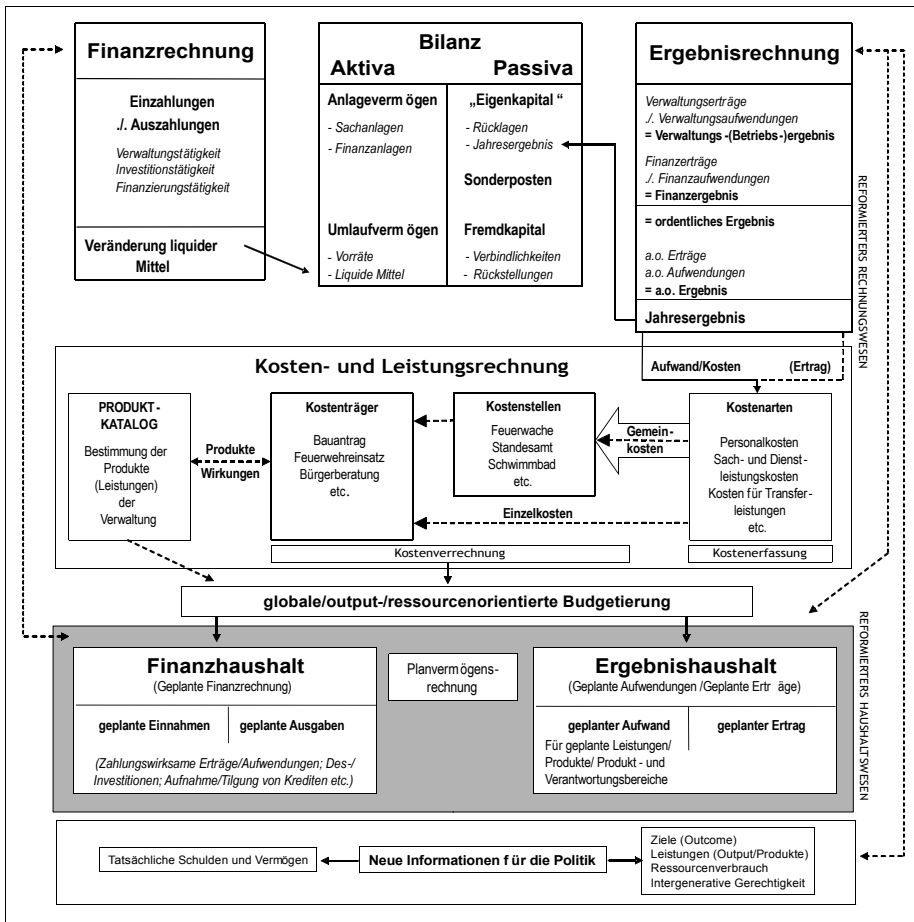


Abb. 2: Integrierte Verbundrechnung (3-Komponentenrechnung + KLR + Planungsebene)

Quelle: Eigene Darstellung

Die derzeitigen Bestrebungen in Deutschland zeigen, dass der Reformbedarf für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen inzwischen auf allen drei Ebenen des föderalen Systems weitgehend als notwendig angesehen und akzeptiert wird.<sup>24</sup> Auch ist die Entwicklung in Richtung der IVR als doppischer Verbund zumindest in der Fachwelt weitgehend unstrittig. Allerdings hat sich auf staatlicher Ebene neben dem Bund auch die überwiegende Zahl der Länder bisher gegen einen

<sup>24</sup> Gleichwohl finden sich immer wieder maßgebende Vertreter, die die klassische Kameralistik für hinreichend geeignet halten und zum Status quo ex ante zurückkehren wollen: Vgl. etwa Thieme (2008), Sarrazin (2008).



grundlegenden Wechsel des Rechnungssystems entschieden. Auf kommunaler Ebene haben die Bundesländer inzwischen ganz überwiegend die Doppik als zukünftiges Rechnungssystem für die Kommunen gesetzlich festgelegt (vgl. Tab. 1).

	Länderebene	Kommunalebene
Baden-Württemberg	Erweiterte Kameralistik (vollständige Umsetzung seit 2005/06)	Doppik, Umstellung von 2009 bis 2012
Bayern	Kameralistik	Kameralistik/Doppikoption ab 2007
Berlin	Erweiterte Kameralistik	
Brandenburg	Erweiterte Kameralistik	Doppik, Modellprojekte bis 30.9.2007 Übergangszeitraum bis 1.1.2012 Konsolidierte Bilanz ab 2013
Bremen	Doppisches Rechnungswesen wird implementiert. Regelbetrieb geplant ab 2008	
Hamburg	Doppisches Rechnungswesen seit 2006 eingeführt. Konsolidierung 2007 Doppisches Haushaltswesen mit exemplarischer Anwendung in 15 (von 100) Aufgabenbereichen im Doppelhaushalt 2009/2010. Komplette bis 2013	
Hessen	Doppisches Rechnungs- und Haushaltswesen wird implementiert. Regelbetrieb geplant ab 2008	Optionslösung bis 2011 zwischen erweiterter Kameralistik / Doppik
Mecklenburg-Vorpommern	Erweiterte Kameralistik	Doppik, Umstellung von 2008 bis 2012
Niedersachsen	Erweiterte Kameralistik seit 2005	Doppik, Umstellung bis 1.1.2012
Nordrhein-Westfalen	Einführung der IVR (Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen) vom Kabinett am 27.6.2006 beschlossen. Vollständige Umstellung bis 2015	Doppik, Umstellung seit 1.1.2009
Rheinland-Pfalz	Erweiterte Kameralistik seit 2002	Doppik, Umstellung seit 1.1.2009
Saarland	Kameralistik	Doppik, Umstellung seit 1.1.2009
Sachsen	Erweiterte Kameralistik	Doppik, ab 2008 bis Ende 2012
Sachsen-Anhalt	Kameralistik	Doppik, Umstellung bis 1.1.2011
Schleswig-Holstein	Erweiterte Kameralistik	Optionslösung ab 2007 zwischen erweiterter Kameralistik / Doppik
Thüringen	Kameralistik	Optionslösung seit 1.1.2009 zwischen traditioneller Kameralistik / Doppik

Tab. 1: *Praktizierte Rechnungssysteme in Deutschland [Stand 2009]*

Quelle: Eigene Erhebung.

## 2. Die kommunale Schuldenbremse

Mit der Empfehlung der Konferenz der Innenminister und -senatoren (IMK) hat für die kommunale Ebene im Jahr 2003 die Einführung eines am vollständigen Ressourcenverbrauch orientierten Haushalts- und Rechnungswesens begonnen. Derzeit haben alle Landesgesetzgeber der 13 Flächenländer diese Anregung aufgegriffen und das in ihrer Zuständigkeit befindliche Haushaltsrecht der Kommunen novelliert. Während in der Mehrzahl der Länder die Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens als alleiniges System vorgegeben ist, gibt es in Hessen und Schleswig-Holstein für die dortigen Kommunen ein Wahlrecht zwischen Etablierung der Erweiterten Kameralistik (Kameralistik inklusive flächendeckender Kostenrechnung) und Einführung der Doppik. Bayern und Thüringen haben sich nicht an die IMK-Empfehlungen gehalten. Beide lassen weiterhin neben der Doppik auch die Kameralistik zu. Daneben unterscheiden sich gegenwärtig



die Umstellungsfristen zur Erneuerung der Haushaltswirtschaft zwischen den einzelnen Ländern (Vgl. Tab. 1).<sup>25</sup>

Mit Etablierung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens wird eine ausführlichere Betrachtung der Haushaltsinformationen möglich. Das betrifft auch die Überlegungen zur Verschuldung. Mit der Doppik erweitert sich der Schuldenbegriff. So findet sich z. B. in § 52 der Kommunalhaushaltsverordnung des Saarlands eine kurze und gleichsam präzise Definition von Schulden. Hier wird der Terminus Schulden mit „Verbindlichkeiten und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten“ erklärt. Verbindlichkeiten sind als Verpflichtungen gegenüber Dritten definiert, die dem Grunde und der Höhe nach feststehen. Bei Rückstellungen handelt es sich hingegen um ungewisse Verbindlichkeiten, die im Haushaltsjahr wirtschaftlich verursacht werden und der Fälligkeit bzw. der Höhe nach ungewiss sind. Im kameralen Haushaltsrecht blieben Rückstellungen unberücksichtigt. Gleichzeitig werden in einem doppischen System mit Aufstellung eines Gesamtabchlusses künftig Schulden des Kernhaushaltes und der ausgelagerten Organisationseinheiten einsehbar, womit sich das Schuldenbild abermals erweitert.

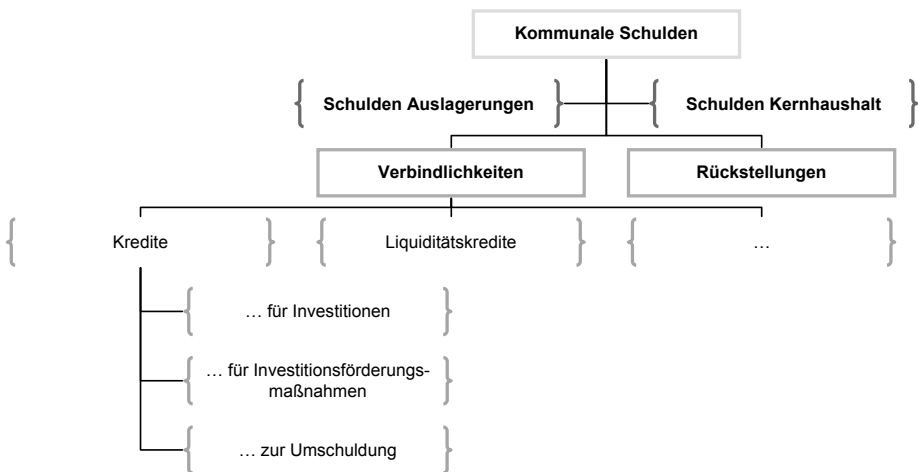


Abb. 3: Verschuldung im doppischen System

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Beutel u. a. (2009).

### 3. Flexible Schuldenbremse durch Haushaltsausgleichregelung auf kommunaler Ebene

Eine explizit als Schuldenbremse titulierte Regelung gibt es auf kommunaler Ebene heute nicht. Gleichwohl gibt es auch bei Gemeinden und Gemeindeverbänden Rechtsregelungen, die einer grenzenlosen Verschuldung entgegenstehen. Die neuen doppischen Regelungen zum Haushaltsausgleich wirken hier wie eine flexible Schranke zur Schuldenbegrenzung. Die finanzwissen-

<sup>25</sup> Zu den etablierten Systemen und Umstellungsfristen im Detail vgl. Beutel u. a. 2009.

schaftliche Schutzfunktion<sup>26</sup> erlangt hierbei eine zentrale Rolle. Ein Teilziel dieser Budgetfunktion ist der Schutz kommender Generationen vor Ausbeutung durch die jetzige Generation (intergenerative Gerechtigkeit). Die Verwirklichung dieses Leitbildes wird in der kommunalen dop-pischen Haushaltswirtschaft zur Aufgabe des Ergebnisausgleiches. Hier wird mit Erträgen und Aufwendungen gerechnet, wobei das Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit auf die einzelne Haushaltsperiode transformiert und damit zur interperiodischen Gerechtigkeit „weiterentwickelt“ wird. Nach sich durchsetzender Einschätzung<sup>27</sup> ist der interperiodische Gerechtigkeitsanspruch bewirkt, wenn die ordentlichen Erträge einer Periode zur Deckung der ordentlichen Aufwendungen ausreichen, wobei Erträge aus der Veräußerung von Vermögen (Realisierung stiller Reserven) unberücksichtigt bleiben.<sup>28</sup> Auch wenn heute nicht alle Länder Regelungen erarbeitet haben, die diesem Anspruch vollends genügen, so beziehen zumindest alle<sup>29</sup> die Ergebnisebene bei ihren Regelungen mit ein.

Land	Ausgleich ordent- liches Ergebnis	Ausgleich außerordentliches Ergebnis	Ausgleich Gesamt- saldo*	Ausgleich Finanz- haushalt
Baden-Württemberg, Sachsen	Vorgesehen	- - -	- - -	- - -
Brandenburg, Sachsen-Anhalt	Vorgesehen	Vorgesehen	- - -	- - -
Schleswig-Holstein	- - -	- - -	Vorgesehen	
Bayern, Mecklenburg-Vorpom- mern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Thü- ringen	- - -	- - -	Vorgesehen	Vor-gesehen
Niedersachsen	Vorgesehen	Vorgesehen	- - -	Vor-gesehen
Hessen	Vorgesehen	- - -	- - -	Vor-gesehen

Tab. 2: Haushaltsausgleichsregelungen nach Ländern \* Keine Unterscheidung in ordentliches und außerordentliches Ergebnis

Quelle: In Anlehnung an Glöckner u. a. (2008), S. 6.

Auf den ersten Blick spielt die Aufnahme von Investitions- oder Liquiditätskrediten für den auf der Ergebnisebene angestrebten Haushaltsausgleich zwar keine direkte Rolle. Kredite werden ausschließlich auf der Finanz- sowie Vermögensebene relevant. Gleichwohl kommt es auf den zweiten Blick sehr wohl zu einer indirekten Begrenzung der Verbindlichkeiten. Da der ordentliche Ergebnisausgleich erreicht werden muss, ist eine Kreditaufnahme nur so lange möglich, bis die daraus resultierenden Zinsaufwendungen gerade noch durch Erträge gedeckt werden können. Damit ergibt sich eine flexible Grenze für die Kreditaufnahme, die mit dem Prinzip der Perio-dengerechtigkeit in Einklang steht. Rückstellungen, als weitere Verschuldungsart neben den Ver-bindlichkeiten werden ebenfalls für die Ergebnisebene relevant. Sie werden als Aufwand verbucht und müssen entsprechend durch Erträge für das Erreichen des Haushaltsausgleiches gedeckt wer-den.

26 Zur Bedeutung der Schutzfunktion: Vgl. exemplarisch Budäus 2009, S. 16.

27 Vgl. exemplarisch Mühlenkamp/Glöckner 2009, Kapitel 3 und Budäus 2009, S. 16.

28 In Abweichung zu den anderen zwölf Flächenländern werden in Nordrhein-Westfalen Erträge aus Vermögens-veräußerungen im ordentlichen Ergebnis und nicht im außerordentlichen Ergebnis erfasst.

29 Je nach Regelung des Haushaltsausgleiches verändert sich die Möglichkeit zur Aufnahme von Verbindlichkeiten der Höhe nach. Zu den etablierten Regeln im Detail: Vgl. Glöckner u. a. 2008, S. 4 ff.

#### 4. Zusätzliche Schranken für Investitions- und Liquiditätskredite auf kommunaler Ebene

Obwohl auf kommunaler Ebene mit Einführung der Doppik in Kombination mit dem ordentlichen Ergebnisausgleich eine alle Schuldenarten berücksichtigende Schuldenbremse geschaffen wurde, gibt es darüber hinaus weitere Schranken für Investitions- und Liquiditätskredite des Kernhaushaltes. Investitionskredite sind ein Zweig der Verbindlichkeiten, der sich von anderen Verbindlichkeiten (z. B. aus Lieferungen und Leistungen) eindeutig abgrenzen lässt. Es handelt sich bei diesen Krediten um das unter der Verpflichtung zur Rückzahlung von Dritten oder von Sondervermögen aufgenommene Kapital. Daneben sind Kredite in ihrem Verwendungszweck definiert. Hiernach wird für Kredite bestimmt, dass sie nur für Investitionen, Investitionsförderungsmaßnahmen und zur Umschuldung aufgenommen werden dürfen. Einige Länder, namentlich Baden-Württemberg, Bayern, Brandenburg, Hessen, Sachsen und Schleswig-Holstein<sup>30</sup>, nehmen zusätzlich eine negative Definition vor, indem sie Liquiditätskredite bewusst von den Krediten abgrenzen.<sup>31</sup>

Grundsätzlich können sich Kommunen in hohem Maße durch Investitionskredite verschulden. Ein rigoroses Verbot der Kreditaufnahme, wie für die staatliche Ebene vorgesehen, gibt es für die Kommunen nicht. Gleichwohl ist bei denjenigen Fällen, bei denen die Leistungsfähigkeit der Kommune gefährdet ist, mit Restriktionen durch die Kommunalaufsicht zu rechnen. So bedarf der Gesamtbetrag der Kreditaufnahme im Rahmen der Haushaltssatzung der Genehmigung der Kommunalaufsicht (Gesamtgenehmigung). An diese Bewilligung sind Bedingungen geknüpft: Die Zustimmung ist unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft zu erteilen und kann versagt werden, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Kommune nicht in Einklang stehen. Die Termini „geordnete Haushaltswirtschaft“ und „dauernde Leistungsfähigkeit“ können unter Beachtung der Schutzfunktion konkret nur bedeuten, dass eine permanente Verfehlung des ordentlichen Ergebnisausgleiches und damit eine Reduktion des Eigenkapitals nicht legitim sind. Neben der Gesamtgenehmigung kennen die Rechtsregelungen das Institut der Einzelgenehmigung. In allen Ländern bedarf die Aufnahme einzelner Kredite der Genehmigung, sobald nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StabG) die Kreditaufnahmen beschränkt wurden. Die Vorschrift besagt, dass zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts die Bundesregierung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates anordnen kann, „dass die Beschaffung von Geldmitteln im Wege des Kredits im Rahmen der in den Haushaltsgesetzen oder Haushaltssatzungen ausgewiesenen Kreditermächtigungen durch den Bund, die Länder, die Gemeinden und Gemeindeverbände sowie die öffentlichen Sondervermögen und Zweckverbände beschränkt wird.“

Neben Beschränkungen zur Investitionskreditaufnahme sieht das kommunale Haushaltsrecht auch separate Schranken bei den Liquiditätskrediten vor. In nahezu allen Ländern dürfen die Kommunen Liquiditätskredite nur bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag

30 Vgl. § 61 Gemeindehaushaltsverordnung (Entwurf Baden-Württemberg), § 98 Kommunalhaushaltsverordnung Doppik Bayern, § 2 Kommunale Haushalts- und Kassenverordnung Brandenburg, § 58 Gemeindehaushaltsverordnung Doppik Hessen, § 59 Kommunalhaushaltsverordnung Doppik Sachsen (Arbeitsentwurf), § 59 Gemeindehaushaltsverordnung Doppik Schleswig-Holstein.

31 Vgl. zu den Schuldengrenzen der Kommunen im Detail: Gnädinger/Grieger 2009.

aufnehmen. Weiterhin dürfen sie nur dann bis zu dieser Höhe aufgenommen werden, wenn keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. Im Kern ist die Beschränkung der Liquiditätskredite durch die Festlegung in der Haushaltssatzung nur eine sehr schwache Schranke. Letztendlich hängt die Entscheidung zur Formulierung des Höchstbetrages von der Entscheidung der Verantwortlichen vor Ort in den Kommunen selbst ab. Als weitergehende Schranke sehen einige Länder eine Genehmigung der Rechts- bzw. Kommunalaufsichtsbehörde vor, wenn der Höchstbetrag der Liquiditätskredite gewisse Grenzen übersteigt. Die Grenzen bzw. ihre Bemessung unterscheiden sich allerdings zwischen den einzelnen Ländern. Sie knüpfen teils am Volumen der Liquiditätskredite, am Ergebnishaushalt oder in anderen Ländern am anteiligen Volumen am Finanzhaushalt an<sup>32</sup>.

### III. Schuldenbegrenzung auf staatlicher Ebene

#### 1. Staatliche Schuldenbremse

Die Unwirksamkeit der bislang gültigen Staatschuldenbremse nach Artikel 109 GG a. F. in Verbindung mit Artikel 115 GG a. F. und die zugehörigen Gründe für diese Untauglichkeit sind bereits hinreichend dargestellt worden, so dass an dieser Stelle nur skizzenhaft die wesentlichsten Ursachen dargelegt werden sollen.<sup>33</sup> Der faktische Schuldenstand von Bund und Ländern ist in erster Annäherung Beweis genug, dass die etablierte Schuldenbremse ein Anwachsen der Staatsverschuldung zumindest nicht verhindern konnte. Die bisher bestehende Regelung einer Schuldenbremse hat besagt, dass sofern keine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichtes festgestellt worden ist, für die staatliche Ebene eine Begrenzung der Kreditaufnahme auf die Höhe der Investitionen bestanden hat. Im Zentrum der Debatte um diese Verschuldungsbegrenzung hat insbesondere immer wieder die etwaige Schwäche des Investitionsbegriffes gestanden, der alle in der Bundes- oder jeweiligen Landeshaushaltsordnung<sup>34</sup> unter diesem Begriff zusammengefassten Ausgaben umfasst hat.<sup>35</sup> Desinvestitionen und Abschreibungen sind im Sinne dieser Abgrenzung in keinsten Weise berücksichtigt worden. Auf Grundlage des praktizierten kameralistischen Haushalts- und Rechnungswesens auf Bundesebene und in der Mehrzahl der Länder ist dies auch technisch nicht möglich gewesen. Das Vermögen ist unvollständig bzw. gar nicht bewertet und folglich gibt es auch keine Rationalität, den Ressourcenverbrauch z. B. durch Abschreibungen zu erfassen.

Bei Feststellung einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichtes konnte nach der alten Regelung die Kreditaufnahme auch über das Niveau der Investitionen hinaus erhöht werden. Der hinter dieser Regelung stehende Wunsch, die Haushaltspolitik im Sinne einer antizyklischen Konjunkturbeeinflussung in den Dienst der Wirtschaftspolitik zu stellen, ist allerdings nur in Grenzen realisiert worden. Zwar wurde tatsächlich bei einer Störung des gesamtwirtschaftlichen

32 Vgl. Gnädinger/Grieger (2009).

33 Eine kurze und prägnante Auflistung wesentlicher Gründe findet sich z. B. im Bericht des LRH Hamburg zur Haushaltslage des Stadtstaates 2008: Vgl. Rechnungshof Freie und Hansestadt Hamburg (2008), S. 22 f. Eine wissenschaftliche Auseinandersetzung mit der bestehenden Schuldenbremse und einzelnen Modellen einer erneuerten staatlichen Schuldenbremse findet sich z. B. bei Scheller 2007, S. 67 ff.

34 Vgl. exemplarisch für den Bund § 13 (3) Bundeshaushaltsordnung, sowie Lenk/Kuntze (2010).

35 Vgl. zum grundsätzlichen Problem der institutionellen Regelungen ohne Sanktionsmöglichkeiten Finger (2001).

Gleichgewichtes die Verschuldung von Bund und Ländern als Finanzierungsinstrument für ausgabenwirksame Programme eingesetzt. Gleichzeitig ist die Schuldenlast aber nicht, wie in der idealtypischen Lehrbuchvorstellung, in wirtschaftlich guten Jahren wieder abgetragen worden. Auch in Jahren, in denen die Wirtschaft prosperierte durften weiter Kredite bis zur Höhe der Investitionsausgaben aufgenommen werden. Eine gesetzliche Tilgungspflicht hat es nach Artikel 109 GG a. F. in Verbindung mit Artikel 115 GG a. F. nicht gegeben.

## 2. Kritik an der neuen Schuldenbremse für Bund und Länder

Auf Initiative der Föderalismuskommission II (Kommission von Bundestag und Bundesrat mit dem Titel „Kommission zur Modernisierung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen“) ist am 29. Mai 2009 eine neue Schuldenbremse im Grundgesetz verankert worden,<sup>36</sup> womit die alte Schuldenbegrenzungsregel ihre Gültigkeit verliert. Inhaltlich zielt die neue Vorschrift auf eine Begrenzung der Neuverschuldung, nicht auf ein Abtragen der bereits angehäuften Schulden ab. Das Zustandekommen der als politischem Kompromiss zu charakterisierenden Regelung war wohl vor allem deshalb möglich, weil die Verschuldungsproblematik unter dem Eindruck der Finanz- und Wirtschaftskrise an Brisanz zugenommen hat. Wichtige Inhalte der neuen Schuldenbremse<sup>37</sup> sind:

- Die Haushalte von Bund und Ländern sind grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen, wobei für den Bund eine strukturelle Verschuldung von bis zu 0,35 Prozent des BIP zulässig bleibt. Die Regeln gelten für den Bund ab dem Jahr 2016, für die Länder ab dem Jahr 2020.
- Als Ausnahme von der Verschuldungsregel ist eine höhere Verschuldung bei Naturkatastrophen und Notsituationen (wie z. B. die aktuelle Finanz- und Wirtschaftskrise) zulässig. In diesem Fall sind allerdings Regeln für die Tilgung festzulegen.
- Als konjunkturelle Komponente ist im Abschwung eine Kreditaufnahme in Grenzen zulässig, die im Aufschwung wieder zu tilgen ist.

Vor und nach Verabschiedung der neuen staatlichen Schuldenbremse war ihre Ausgestaltung umstritten. Heute konzentriert sich die Kritik an der neu geschaffenen Schuldenbremse vorrangig auf die verteilungspolitischen Wirkungen, z. B. eine etwaige Reduktion der Finanzmittel für die Kommunen als landespolitische Reaktion auf das einzuhaltende Schuldenverbot auf Landesebene. Neben den verteilungspolitisch begründeten Kritikpunkten wird daneben insbesondere über die Zulässigkeit der staatlichen Schuldenbremse unter dem Blickpunkt der grundgesetzlich manifestierten Haushaltsautonomie diskutiert.<sup>38</sup> Hier regelt Artikel 109 (1) GG, dass der Bund und die

<sup>36</sup> Vgl. BR-Drs. 510/09.

<sup>37</sup> Zu den Inhalten siehe insb. das Gesetz zur Ausführung von Artikel 115 GG: Vgl. BT-Drs 16/12400, S. 6 f. und S. 19 ff.

<sup>38</sup> Zu den Ansichten der Oppositionsfractionen im Hinblick auf das Gesetz zur Schuldenbremse: Vgl. BT-Drs. 16/13231, BT-Drs. 16/13230, BT-Drs. 16/13232.

Länder in ihrer Haushaltswirtschaft voneinander unabhängig sind, was nicht grundsätzlich<sup>39</sup> in Einklang mit der neuen staatlichen Schuldenbremse steht. Abgesehen von den verteilungspolitischen und rechtlichen Bedenken, auf die an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden soll, sprechen insbesondere auch ökonomische Argumente für eine Weiterentwicklung der etablierten Schuldenbremse.

Denn im kameralistischen Haushalts- und Rechnungswesen von Bund und Ländern werden nur Einnahmen und Ausgaben erfasst. Rückstellungen, z. B. für Pensionsverpflichtungen gegenüber aktiven Beamten<sup>40</sup> oder Abschreibungen bleiben weitgehend unberücksichtigt. Dieser Mangel kann nur dann behoben werden, wenn die öffentliche Haushaltswirtschaft von der Kameralistik auf ein am vollständigen Ressourcenverbrauch orientiertes System umgestellt wird. Die Unzulänglichkeit des heutigen Haushalts- und Rechnungswesens führt hingegen dazu, dass wesentliche „Schuldenarten“ von dem neu etablierten Schuldenverbot überhaupt nicht erfasst werden können.<sup>41</sup> Es handelt sich somit um ein unechtes (da unvollständiges) Schuldenverbot. Die impliziten Schulden, die sich bspw. aus den Pensionsansprüchen der aktiven Beamten ergeben und die eine Bildung von Rückstellungen nach kaufmännischer Rationalität erfordern, werden nicht im Rahmen des Schuldenverbotes berücksichtigt, da sie in der gegenwärtigen Haushaltswirtschaft des Bundes (und der meisten Länder) gar nicht erfasst werden. Prekär daran ist, dass mit Ausblendung einzelner bedeutsamer Schuldenarten ein Anreiz zur Nutzung von Umgehungsstrategien verstärkt wird: Finanzielle Belastungen kommender Generationen (schuldenfinanzierte Investitionen) können zwar künftig nur noch im Rahmen der bestehenden Verschuldungsregel beschlossen werden. Gleiches gilt für andere Schuldenarten aber nicht. Denkbar ist z. B. auf der Landesebene die Forderung nach dem Einsatz zusätzlicher Lehrer oder Polizisten, für deren berechnete Pensionsansprüche keine Rückstellungen gebildet werden. Eine Pflicht zum Ausgleich dieser Aufwandspositionen durch Erträge gibt es heute nicht. Das bestehende Haushalts- und Rechnungswesen bildet diese Aufwandspositionen nicht ab<sup>42</sup>.

Dass ein derartiges Vorgehen Eingang in die politische Debatte gefunden hat, zeigt die Berichterstattung zu den Koalitionsgesprächen auf Bundesebene nach der Bundestagswahl 2009. Hier ist nach Medienberichten diskutiert worden, ob Ausgaben nebst zugehörigen Krediten in ein Sondervermögen ausgelagert werden sollen<sup>43</sup>.<sup>44</sup> Damit sollen im Kernhaushalt Spielräume geschaffen

39 Siehe dazu exemplarisch die anvisierte Klage des schleswig-holsteinischen Landtages beim Bundesverfassungsgericht. Im Koalitionsvertrag von CDU und FDP in Schleswig-Holstein wird diese Klage gegen die Schuldenbremse angekündigt: „Sobald wir ein Neuverschuldungsverbot in der Landesverfassung verankert haben, wird die vorbereitete Klage des Landtages gegen die Schuldenregel im Grundgesetz eingereicht werden, um den Eingriff des Bundes in die Haushaltshoheit des Landes abzuwehren.“: CDU Schleswig-Holstein/FDP Schleswig-Holstein (2009), S. 3 und vgl. weiterhin BT-Drs. 16/13221, S. 6.

40 Vgl. exemplarisch zur Bedeutung der Pensionslasten für die Länder: Besendorfer/Puong Dang/Raffelhüschchen 2005.

41 So sinngemäß auch Hausner und Simon, die bemängeln, dass mit der Schuldenbremse ausschließlich die explizite Staatsschuld erfasst wird: Vgl. Hausner/Simon 2009, S. 271.

42 Vgl. Fischer/Gnädinger (2009).

43 Vgl. Hulverscheidt (2009).

44 Grundsätzlich hat es die Bildung derartiger Sondervermögen bereits in der jüngsten Vergangenheit immer wieder gegeben, z. B. mit dem Investitions- und Tilgungsfonds oder dem Sondervermögen SoFFin zur Bankenrettung. Insofern sind derartige Schattenhaushalte keine „neue Erfindung“.

werden, ohne in Konflikt mit der neu geschaffenen Staatsschuldenbremse zu kommen.<sup>45</sup> Zwar kann mit der beschlossenen Streichung des bisherigen Artikels 115 (2) GG die Schuldenregel nicht mehr durch die Einrichtung von Sondervermögen<sup>46</sup> überschritten werden, aber die restlichen ausgelagerten Kreditschulden bzw. die Möglichkeiten ihrer künftigen Erhöhung sind von dem Schuldenverbot nicht betroffen. Die neue Regel soll daneben erst ab dem Jahr 2011 gelten.

Selbst mit der neuen Regelung wird aber der Anreiz zur „Flucht aus dem Budget“ und damit zur weiteren Fragmentierung der Staatshaushalte nicht vollends beseitigt. So nimmt Art. 115 (2) GG n. F. „finanzielle Transaktionen“ von der Schuldenbremse explizit aus.<sup>47</sup> Dies bedeutet u. a., dass Bund und Länder durch die Verselbständigung von Einrichtungen/Gründung öffentlicher Unternehmen die Schuldenbremse umgehen können, was (selbstständige) öffentliche Unternehmen in Zukunft deutlich attraktiver machen könnte. Das Gleiche gilt für die Möglichkeit der Einrichtung spezifischer Formen von Public-Private-Partnerships (PPP).

Neben den beschriebenen Verzerrungen und möglichen Umgehungsstrategien sind auf Grundlage der neuen staatlichen Schuldenbremse weiterhin Verstöße gegen das Grundprinzip der intergenerativen Gerechtigkeit zu erwarten.<sup>48</sup> Eine generationengerechte Haushaltspolitik im Sinne des Ausgleichs des ordentlichen Ergebnisses<sup>49</sup> wird durch die Neuregelung nicht zwangsläufig erreicht. Wesentliche Aufwandpositionen werden nicht durch das kamerale Haushalts- und Rechnungswesen erfasst. Dazu zählen neben den Rückstellungen insbesondere auch Abschreibungen. Weiterhin gibt es keine Regel, die den vollständigen Ausgleich der Aufwendungen durch Erträge, z. B. in Gestalt einer in diese Richtung überarbeiteten Haushaltsausgleichsregelung, einfordert. Bei einem derart gestalteten System ist es sogar denkbar, dass bei einem negativen Cashflow (in Abhängigkeit der Netto-Investitionszuschüsse) Desinvestitionen die Investitionen übersteigen müssten, damit der Zahlungsausgleichsregelung Genüge getan wird (Lüder 2009, S. 573).

## IV. Genereller Fortentwicklungsbedarf

Mit Einführung der Doppik ist grundsätzlich eine alle Schuldenarten umfassende Schuldenbremse unter Berücksichtigung der Periodengerechtigkeitsprämisse etablierbar. Die Kommunen sind mit ihren Regelwerken hier Vorreiter im föderalen System, weshalb eine Fortentwicklung des Regelwerkes mit Gültigkeit für Bund, Länder und Kommunen auf Basis des kommunalen Haus-

45 Mittlerweile wurden die politischen Pläne zur Bildung des Schattenhaushaltes – wohl aus verfassungsrechtlichen Bedenken, die mit der bis 2010 gültigen alten Schuldenbremse nach Artikel 115 GG zusammenhängen – korrigiert. Nach dieser alten Regel dürfen zwar in Krisenzeiten bei einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Schulden, die über dem Niveau der Investitionsausgaben liegen, aufgenommen werden. Allerdings muss die Regierung dann begründen, dass die zusätzlichen Schulden helfen, die Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts zu beseitigen. Das wäre bei dem geplanten Schattenhaushalt kaum zu begründen gewesen, weil die Gelder für die Arbeitslosenversicherung und die Krankenkassen erst in den kommenden Jahren geflossen wären: Vgl. dazu die Berichterstattung von Sievers (2009). Zu den jetzigen Planungen der neuen Bundesregierung im Kontext der Aufstellung eines Sondervermögens vgl. CDU Deutschland u. a. (2009), S. 12.

46 Zur Definition des Terminus Sondervermögen vgl. Staneder 2004, S. 376 ff.

47 Vgl. näher § 3 des Ausführungsgesetzes zu Art. 115 GG sowie Tappe 2009, S. 881-890.

48 Hier ist insbesondere die in der ökonomischen Schutzfunktion aufgehende Forderung angesprochen, dass die heutige Generation nicht auf Kosten der kommenden Generationen haushalten soll.

49 Auf das Prinzip des ordentlichen Ergebnisausgleiches in Verbindung mit der Debatte um die Generationengerechtigkeit wird im Detail in den Teilen 3.2 und 3.3 eingegangen.



haltsrechts als zweckmäßig erscheint. Diese Weiterentwicklung ist notwendig, weil auch die kommunalen Regelungen Schwachstellen aufweisen, die der Korrektur bedürfen – auch die Doppik in Kombination mit einem institutionalisierten, ordentlichen Ergebnisausgleich ist kein Garant dafür, dass die heutige Politikergeneration Entscheidungen mit nachteiligen Auswirkungen auf die finanziellen Möglichkeiten kommender Generationen trifft. Daher ist eine sinnvolle Schuldenbremse auch in einem doppischen System von Relevanz, wobei hier unter Installation bzw. Beibehaltung des ordentlichen Ergebnisausgleiches zwischen verschiedenen Schuldenarten zu differenzieren sein wird.

Schuldenart	Entwurf einer geeigneten Schuldenbremse (getrennt nach Schuldenarten)
(Pensions-) Rückstellungen	Rückstellungen werden für künftige Verpflichtungen gebildet, deren Höhe ungewiss ist. Mit einer Regel zum ordentlichen Ergebnisausgleich ist gesichert, dass ihnen Erträge gegenüberstehen. Das heißt allerdings noch nicht notwendigerweise, dass die Verpflichtungen zum Zeitpunkt der Fälligkeit bedient werden können. Dazu reicht es nicht aus, dass auf der Aktivseite der Bilanz den Rückstellungen Vermögen gegenübersteht. Das Vermögen ist zum Teil unveräußerbar. Eine künftige Schuldenbremse könnte hier so aussehen, dass ein angemessener Kapitalstock von liquiden Mitteln oder leicht veräußerbaren Vermögenswerten auf der Aktivseite anzusparen ist, z. B. in Gestalt einer „Kapitalversicherung für Beamte.“ Damit sollen liquide Mittel zur Bedienung der Pensionsverpflichtungen der Verfügungsgewalt der Politik entzogen werden, d. h. die Parlamentarier oder Räte können diese Mittel nicht erfolgsneutral im Rahmen eines Aktivtausches in unveräußerbares Vermögen umwandeln.
Investitionskredite (auch Liquiditätskredite)	Im doppischen System spielen Investitions- und Liquiditätskredite für einen auf der Ergebnisebene angestrebten Haushaltsausgleich keine direkte Rolle. Einzig die daraus resultierenden Zinsaufwendungen und die im Rahmen des Schuldenmanagements anfallenden anteiligen Personal- und Sachaufwendungen fließen in die Ergebnisebene des aktuellen Haushaltes ein. Unbestritten bleibt aber, dass schuldenfinanzierte (Investitions-)Maßnahmen über Zins und Abschreibung neben dem aktuellen Haushalt auch kommende Ergebnishaushalte und -rechnungen belasten. Daher ist eine Begrenzung dieser Schuldenart auch im doppischen System sinnvoll. Das ist durch die Regel zum ordentlichen Ergebnisausgleich gewährleistet. Darüber hinaus ist eine Erlaubnis zur Aufnahme von Investitionskrediten bei denjenigen Fällen denkbar, in denen die Erträge aus der damit getätigten Investition den mit der Investition und der Kreditaufnahme erzeugten Folgeaufwand übersteigen. Bei diesen Fällen müsste bei politischer Beschlussfassung eine Wirtschaftlichkeitsanalyse zwingend vorgelegt werden.

Tab. 3: Entwurf einer doppischen Schuldenbremse nach Schuldenarten

Quelle: Eigene Darstellung

Neben der Begrenzung der Aufnahme einzelner Schuldenarten im Sinne des Periodengerechtigkeitsgrundsatzes steht im Kontext einer Schuldenbremse insbesondere auch die Frage nach dem Einsatz des Verschuldungsinstruments zwecks antizyklischer Konjunktursteuerung. Eine grundsätzliche Zulassung von Investitionskreditaufnahmen zur Abfederung von Wirtschaftskrisen oder sonstigen Notsituationen unter Berücksichtigung des Generationengerechtigkeitsleitbildes ist nicht trivial. Generell ist eine antizyklische öffentliche Investitionspolitik zur Abfederung von Krisen sinnvoll. Fest steht, dass Krisen in jedem Fall nicht von ungeborenen Kindern erzeugt werden. Insofern müssen in einem intergenerativ gerechten System im Sinne des Verursacherprinzips der heutigen Generation die „Kosten“ einer Krise angelastet werden. Hierfür ist es notwendig, sich die Folgen einer Krise auf die öffentlichen Finanzen zu vergegenwärtigen. Vorrangig sind hier Wirtschaftskrisen angesprochen, wobei durchaus auch andere Szenarien denkbar sind: Ein Beispiel ist hier die Zerstörung von Vermögen, z. B. durch Naturkatastrophen wie Hochwasser, Sturmschäden an Waldbeständen etc. Größtenteils sind diese Krisen lokal begrenzt. Wirtschaftskrisen tangieren indes die öffentlichen Haushalte meist flächendeckend. In der Regel verlaufen diese alle nach dem gleichen Muster, wenngleich sich die Intensität unterscheidet: Die ordentlichen Erträge (z. B. Steuern) sinken während die Aufwendungen (z. B. Sozialaufwendun-

gen als Folge der zunehmenden Arbeitslosigkeit)<sup>50</sup> steigen, womit der Ergebnisausgleich erschwert wird. Gleichzeitig wird von Staat und Kommunen erwartet, dass die öffentlichen Investitionen erhöht werden. Hier wird die Schwäche einer rein am ordentlichen Ergebnisausgleich orientierten Schuldenbremse deutlich.<sup>51</sup> Bei strenger Auslegung dieses Prinzips würde sie sogar zyklisch und nicht antizyklisch wirken, weil in Zeiten geringer Erträge und hoher Aufwendungen der Spielraum für Zinsaufwendungen schwindet. Daher bedarf es hier einer Korrektur.

Da die Erhöhung von Steuern oder die Reduzierung von Aufwand in Zeiten einer Krise diese noch verstärken kann, ist ein anderes Vorgehen notwendig. Die Lösung kann nur darin bestehen, dass in wirtschaftlich guten Jahren Überschüsse im ordentlichen Ergebnis realisiert werden müssen. In Zeiten der Krise kann dieses Eigenkapital dann wieder aufgezehrt werden.<sup>52</sup> Ein analoges Ergebnis wird erzielt, wenn für wirtschaftlich gute Jahre den Gebietskörperschaften eine Pflicht zur Bildung von so genannten Krisenrückstellungen auferlegt wird, die durch ordentliche Erträge zu decken sind. Auf der Aktivseite der Bilanz wäre in Höhe dieser Rückstellungen Finanzvermögen aufzubauen, auf das die Politik in wirtschaftlichen Normalzeiten keinen Zugriff hat. Im Fall einer Krise kann dieses Vermögen dann zu Gunsten von Investitionen im Rahmen eines Aktivtauschs aufgelöst werden. Es kann antizyklisch investiert werden.<sup>53</sup> Mit einer derartigen Regelung wäre sowohl der Wunsch nach periodengerechter Haushaltspolitik, als auch der Anspruch erfüllt, die Haushaltspolitik in den Dienst der Wirtschaftspolitik zu stellen. Eine derartige Regel wäre zugegebenermaßen ein spektakuläres Novum in Deutschland. Gleichwohl folgt sie simplen Regeln der Prävention. Seit Jahrhunderten ist es gängige Praxis gegen Hungersnöte Lebensmittelvorräte anzulegen und mit dem technischen Fortschritt im Gesundheitsbereich werden auch Impfstoffe für etwaige Erkrankungen vorgehalten. Warum dieses bewährte Prinzip der Vorsorge ausgerechnet bei den öffentlichen Finanzen (die in regelmäßigen Intervallen Krisen ausgesetzt sind) nicht angewendet wird, erschließt sich nicht.

## V. Fazit

In Anknüpfung an die aufgestellte Frage nach den Ungleichheiten der auf staatlicher und kommunaler Ebene etablierten Schuldenbremse konnten einige Unterschiede herausgearbeitet werden:<sup>54</sup> Die Staatsschuldenbremse orientiert sich an den Verbindlichkeiten und will deren Aufnahme in wirtschaftlichen Normalzeiten gänzlich unterbinden. Aufgrund der Unzulänglichkeiten der staatlichen Haushaltswirtschaft bleiben dabei einige Schuldenarten wie Rückstellungen un-

50 Siehe dazu auch die Diskussion um automatische Stabilisatoren: vgl. exemplarisch Bräuninger 2009, S. 29 f.

51 So auch Goldbach, der in Krisensituationen Abweichungen vom Grundsatz des ordentlichen Ergebnisausgleiches fordert: Vgl. Goldbach 2009, S. 21.

52 Eine ähnliche Strategie benannte Meyer-Rix im Vorfeld der Verabschiedung der neuen staatlichen Schuldenbremse für den Kontext eines kameralistischen Systems: vgl. Meyer-Rix 2007, S. 93.

53 Gerade für die deutschen Kommunen bemängelte nach Medienberichten jüngst auch die Deutsche Bundesbank, dass hier bis dato prozyklisch investiert wurde. In wirtschaftlich guten Jahren vereinnahmten die Kommunen hohe Gewerbesteuererträge und Zuweisungen der Länder. In wirtschaftlich schlechten Jahren bricht die Ertragsbasis ein, was über die Konjunkturabhängigkeit eine prozyklische kommunale Investitionspolitik begünstigt: vgl. Beyerle 2009.

54 Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass ein dritter Typ von Schuldenbremse von Bedeutung ist, nämlich die Verpflichtung Deutschlands zur Wahrung der Haushaltsdisziplin im Rahmen der europäischen Stabilitätsgemeinschaft, gemäß Art. 126 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union).

berücksichtigt. Dadurch kommt es zu verzerrenden Effekten. Insbesondere gibt aber die Staatsschuldenbremse keine Gewähr, dass im Sinne der ökonomischen Schutzfunktion nicht eine Ausbeutung kommender Generationen praktiziert wird. Auf kommunaler Ebene wirken die Vorgaben zum Ausgleich des Ergebnisses, obgleich sich die diesbezüglichen Rechtsvorgaben im Detail unterscheiden, ebenfalls wie eine Schuldenbremse. Im Gegensatz zur Staatsschuldenbremse verbietet diese die Aufnahme von Verbindlichkeiten auch in wirtschaftlich guten Zeiten nicht grundsätzlich. Es handelt sich um eine flexible Regelung. Prinzipiell können grundsätzlich alle Schuldenarten Berücksichtigung finden und auch die Ausrichtung am Grundsatz der Periodengerechtigkeit ist möglich. Trotzdem haben auch die kommunalen Regelungen Schwächen, z. B. im Bereich der Behandlung von Pensionsrückstellungen. Daneben sind insbesondere zur Gewährleistung einer antizyklischen kommunalen Haushaltspolitik weitere Mechanismen verbindlich zu etablieren: In wirtschaftlich guten Zeiten muss eine Rücklage angelegt werden, von der in Krisenzeiten gezehrt werden kann.

## Abstract

*Marc Gnädinger and Dennis Hilgers; German debt brake(s) – Current models and economic need for further development*

*Debt Brake, Public Debt, Accrual Accounting, Public Budgeting*

*In view of growing indebtedness of the federal and state governments in Germany in recent years, the current debt brake, which provided a limitation of debt in the amount of capital expenditure during normal times of the economy, has received much criticism. Therefore, a new approach to revise the set of rules on the state level was presented to the Commission on Federalism (Föderalismuskommission II). This approach has been transferred into applicable law, particularly due to the increasing problems and pressure on the state, deriving from the current financial and economic crisis. Municipalities and local authorities have also received amendments to their rules of indebtedness. In this case, the trigger was the renewal of the municipal budgeting and accounting system, based on an accrual accounting regime, which also incorporates a differing concept of indebtedness from the state level. In the following, we will present the conceptual differences of the approaches on the different levels and discuss their limitations.*

## Literaturverzeichnis

- Berens, Wolfgang, Dietrich Budäus, Ernst Buschor, Edmund Fischer, Klaus Lüder, Eberhard Mundhenke und Hannes Streim (2008), Zum nicht mehr vertretbaren Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Rechnungswesen (Hamburger Thesen), in: innovative verwaltung Heft 1/2, 2008 und DÖV, Heft. 3, 61. Jg..
- Besendorfer, Daniel, Dang Puiong und Bernd Raffelhüschen (2005), Die Pensionslasten der Bundesländer im Vergleich: Status Quo und zukünftige Entwicklung, Diskussionsbeiträge des Institut für Finanzwissenschaft der Albrecht-Ludwigs-Universität Freiburg im Breisgau, Freiburg.
- Beutel, Rainer-Christian und Kirsten Witte (2008), Brisanz im Detail, in: Der Gemeinderat, Ausgabe 11/08, S. 44-45.

- Beutel, Rainer-Christian und Kirsten Witte (2009), Ergebnisse der Standardisierungsbestrebungen im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf kommunaler Ebene – Ergebnisse aus dem Projekt Rechtsvergleich Doppik, in: Hilgers, D. / Budäus, D. (2010), Tagungsband zur 4. Hamburger Fachtagung zur Reform des staatlichen Rechnungswesens [im Druck].
- Beyerle, Hubert (2009), Staat spart sich Investitionen, in: Financial Times Deutschland v. 20.10.2009.
- Bräuninger, Michael (2009), Konjunkturbedingte Defizite, in: Berenberg Bank / HWWI: Strategie 2030 – Staatsverschuldung, S. 29-34.
- Buchholtz, Klaus (2001), Verwaltungssteuerung mit Kosten- und Leistungsrechnung. Internationale Erfahrungen, Anforderungen und Konzepte, Wiesbaden.
- Budäus, Dietrich (2006), Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland, in: Die Verwaltung, 39. Jg., Heft 2, S. 187-246.
- Budäus, Dietrich (2009), Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland, herausgegeben von Bertelsmann Stiftung und KGSt.
- Budäus, Dietrich und Dennis Hilgers (2009), Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. Konzepte, Umsetzungsstand und Entwicklungsperspektiven, in: Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung (ZP), 19. Jg., Heft 1, S. 377-396.
- Budäus, Dietrich, Marc Gnädinger und Martin Junkernheinrich (2009), Glaubwürdige Politik erfordert transparente und vollständige Informationen, in: Verwaltung und Management, 15. Jg., Heft 2, S. 66-71.
- Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. (2009), Internetseite [www.steuerzahler.de/Verschuldung/1233b477/index.html](http://www.steuerzahler.de/Verschuldung/1233b477/index.html) [Zugriff am 15. November 2009].
- Bundesrat: Drucksache 510/09 v. 29.05.09.
- Bundestag: Drucksache 16/12400 v. 24.03.09, Drucksache 16/12410 v. 24.03.09, Drucksache 16/13221 v. 27.05.09, Drucksache 16/13230 v. 27.05.09, Drucksache 16/13231 v. 27.05.09, Drucksache 16/13232 v. 27.05.09.
- CDU Deutschland, CSU Deutschland und FDP Deutschland (2009), WACHSTUM. BILDUNG. ZUSAMMENHALT. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP 17. Legislaturperiode – Entwurf –.
- CDU Schleswig-Holstein und FDP Schleswig-Holstein (2009), Koalitionsvertrag zwischen der Christlich Demokratischen Union (CDU) und der Freien Demokratischen Partei (FDP) in Schleswig-Holstein für die 17. Legislaturperiode des Schleswig-Holsteinischen Landtags.
- Deutscher Städtetag (2009), Gemeindefinanzbericht 2009, in: der städtetag 5/2009.
- Finger, Stefanie (2001), Verschuldung und Verwaltungsreform in der Demokratie, Wiesbaden.
- Fischer, Edmund und Marc Gnädinger (2009), Generationengerechte Haushaltswirtschaft – Schuldenverbot, HGrGmOG und Ergebnisausgleich, in: Verwaltung und Management, 15. Jg., Heft 6, S. 283-292.
- Glöckner, Andreas, Marc Gnädinger und Thomas Grieger (2008), Einführung und Weiterentwicklung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens unter besonderer Berücksichtigung des ethischen Leitbildes der intergenerativen Gerechtigkeit, ein Gastbeitrag für das Onlineportal [www.lexikon-finanzpolitik.de](http://www.lexikon-finanzpolitik.de) – erstellt am 21. November 2008, abrufbar unter [http://doppikvergleich.de/uploads/tx\\_jpdwnloads/lexikon-finanzpolitik.pdf](http://doppikvergleich.de/uploads/tx_jpdwnloads/lexikon-finanzpolitik.pdf).
- Gnädinger, Marc (2009), Modernisierung der Haushaltswirtschaft in Bund und Ländern – Eine ökonomische Bilanz der Haushaltswirtschaftsmodernisierung in Bund und Bundesländern nach 10 Jahren Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz, Taunusstein.
- Gnädinger, Marc und Thomas Grieger (2009), Kommunalen Liquiditätskredit: Staus Quo und Relevanz in der Doppik – Einige Gedanken vor dem Hintergrund der Generationengerechtigkeitsdebatte, in der Gemeindehaushalt [im Druck].
- Gnädinger, Marc und Thomas Grieger (2009 a), Erneuerung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens – Eine Reform zwischen ehrgeizigen Zielen und föderalen Unterschieden, in: Baus, R. T. / Scheller, H. / Hrbek, R.: Der deutsche Föderalismus 2020, Schriftenreihe des Europäischen Zentrums für Föderalismus-Forschung, Band 35, S. 185-194.
- Goldbach, Achim (2009), Neues Haushalts- und Rechnungswesen sinnvoll vereinheitlichen, in: Innovative Verwaltung, Ausgabe 10/09, S. 19-22.
- Hausner, Karl Heinz und Silvia Simon (2009), Die neue Schuldenregel in Deutschland und die Schuldenbremse der Schweiz, in: Wirtschaftsdienst 4/2009, S. 265-271.
- Hessisches Ministerium der Finanzen (2009), Bericht zur Eröffnungsbilanz, Wiesbaden.
- Hulverscheidt, Claus (2009), Tricksen, Täuschen und verschleiern, in: Süddeutsche Zeitung v. 21.10.2009.
- Junkernheinrich, Martin und Gerhard Micosatt (2008), Kommunalen Finanz- und Schuldenreport Deutschland 2008 – Ein Ländervergleich -, herausgegeben von der Bertelsmann Stiftung.
- Junkernheinrich, Martin und Gerhard Micosatt (2009), Kommunalstrukturen in Deutschland – Eine Analyse zu länderübergreifenden Vergleichbarkeit kommunaler Finanzkennzahlen, abrufbar unter [http://www.wegweiser-kommune.de/themenkonzepte/finanzen/download/pdf/Kommunalstrukturen\\_in\\_Deutschland.pdf](http://www.wegweiser-kommune.de/themenkonzepte/finanzen/download/pdf/Kommunalstrukturen_in_Deutschland.pdf).
- Lenk, Klaus und Martina Kuntze (2010), Zur Notwendigkeit, zum aktuellen Stand und zu den Perspektiven der Schuldenbremse, in: Budäus, Dietrich / Hilgers, Dennis (2010), Tagungsband zur 4. Hamburger Fachtagung zur Reform des staatlichen Rechnungswesens [im Druck].
- Lüder, Klaus (2001), Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen. Anforderungen, Konzept, Perspektiven, Berlin.

- Lüder, Klaus (2009), Zum Entwurf eines Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz, in: Die öffentliche Verwaltung, Juli 2009, Heft 14, S. 567-574.
- Magin, Christian (2007), Kommunale Doppik: (Miss-)Verständnisse und Weiterentwicklungen, in: Der Gemeindehaushalt (2007), 108. Jahrgang, Heft 8, Seite 175-180, gefunden unter [www.hfv-speyer.de](http://www.hfv-speyer.de) [Zugriff am 28. Oktober 2008].
- Meyer-Rix, Ulf (2007), Steuereinnahmen und Staatsverschuldung, in: Junkernheinrich, M. / Scheller, H. / Woisin, M.: Zwischen Reformidee und Funktionsanspruch, Forum Öffentliche Finanzen, Band 11, Berlin, S. 87-100.
- Mühlenkamp, Holger und Andreas Glöckner (2009), Rechtsvergleich Doppik, Speyerer Forschungsberichte Nr. 260.
- Mühlenkamp, Holger und Andreas Glöckner (2009 a), Potential und Grenzen der Doppik, in: Move Moderne Verwaltung, Februar 2009, S. 20-23.
- Raupach, Björn und Katrin Stangenberg (2009), Doppik in der öffentlichen Verwaltung, Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete 2. Auflage, Wiesbaden.
- Rieder, Lukas, und Kuno Schedler (2004), Kosten-/Leistungsrechnung für die Verwaltung, Bern et. al..
- Rechnungshof Freie und Hansestadt Hamburg (2008), Bericht nach § 99 LHO zur Haushaltslage 2008 der Freien und Hansestadt Hamburg, Hamburg (10. März 2008).
- Sarrazin, Thilo (2008), Die Rechnung geht nicht auf, in: Der neue Kämmerer, Heft 1, S. 3.
- Scheller, Hendrik (2007), Zu den langfristigen Implikationen von Verschuldungsverböten, in: Junkernheinrich, M. / Scheller, H. / Woisin, M.: Zwischen Reformidee und Funktionsanspruch, Forum Öffentliche Finanzen, Band 11, Berlin, S. 67-83.
- Schuster, Falko (2007), Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden: Grundlagen der Verwaltungsdoppik im Neuen Kommunalen Rechnungswesen und Finanzmanagement, 2. Aufl., Oldenbourg Verlag, München.
- Sievers, Michael (2009), Der Fehlstart – Nicht Schuldenbremse stoppt Nebenhaushalt, sondern Vorgängerregel, in: Frankfurter Rundschau v. 23.10.09.
- Staender, Klaus (2004), Lexikon der öffentlichen Finanzwirtschaft, 6. Auflage.
- Tappe, Henning (2009), Die Neue Schuldenbremse im Grundgesetze, in: DÖV, 2009, H. 21, S. 881-890.
- Thieme, Werner (2008), Kaufmännische Buchführung in der öffentlichen Verwaltung?, in: DÖV Heft 11, 2008, S. 433-441.
- Vogeloth, Norbert und Michael Poullie (2007), Einführung der Doppik im Gemeindehaushaltsrecht der Bundesländer, in: Die Wirtschaftsprüfung, 12, 2007, S. 517-525.