Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO

an das Bundesministerium der Finanzen

zu den Grundlagen und zur Reichweite des Einvernehmens mit dem Bundesrechnungshof beim Erlass von Verwaltungsvorschriften zu Teil IV BHO

(§ 70 ff. BHO)

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: I 2 - 0002642

3. September 2024

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	4
1	Berichtsanlass	6
2	Verfassungsrechtliche Ausgangslage	6
3	Bücher und Belege	7
4	Gesetzliche Einvernehmenstatbestände	8
5	Einvernehmenstatbestände in Verwaltungsvorschriften	10
5.1	Mit Bezug zu gesetzlichen Einvernehmenstatbeständen	10
5.2	Ohne Bezug zu gesetzlichen Einvernehmenstatbeständen	11
6	Würdigung	13
7	Empfehlung	14
8	Stellungnahme des BMF	15
9	Abschließende Würdigung	15

Abkürzungsverzeichnis

B

BestMaVB-HKR *Bestimmungen über die Mindestanforderungen für den Einsatz automatisierter Verfahren im Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen des Bundes*
BMF *Bundesministerium der Finanzen*

H

HKR *Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen des Bundes*

K

KBestB *Kassenbestimmungen für die Bundesverwaltung*

V

VV *Verwaltungsvorschrift*
VV-ZBR BHO *Verwaltungsvorschrift für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung*

Z

ZBestB *Zahlstellenbestimmungen für die Bundesverwaltung*

0 Zusammenfassung

Der Bundesrechnungshof hat die Einvernehmenstatbestände im Teil IV der BHO (Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung) und in den einschlägigen Verwaltungsvorschriften (VV) im Hinblick auf ihren Regelungsgegenstand und ihre Zielrichtung ausgewertet. Ziel war es festzustellen, ob sich in den VV normierte Einvernehmenstatbestände an den gesetzlichen Vorgaben der BHO orientieren oder ob sie ggf. darüber hinausgehen.

Zusammenfassend stellte er Folgendes fest:

0.1 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) muss die Regelungen zu Büchern und Belegen so gestalten, dass diese dem Bundesrechnungshof eine hinreichende Grundlage bieten, um seinen verfassungsmäßigen Auftrag zur Prüfung der Haushalts- und der Vermögensrechnung des Bundes nach Artikel 114 Absatz 2 Satz 1 erste Alternative Grundgesetz zu erfüllen. Das Ergebnis dieser Prüfungen muss der Bundesrechnungshof nach § 97 Absatz 2 Nummer 1 BHO in seinen Bemerkungen mitteilen. Die Regelungen der BHO über die Einrichtung der Bücher und Belege erfordern deshalb das Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof, um die Prüffähigkeit dieser Unterlagen und damit die Auftragserfüllung durch den Bundesrechnungshof sicherzustellen (Nummer 2).

0.2 Das BMF hat u. a. die Verwaltungsvorschriften für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung (§§ 70 bis 72 und 74 bis 80 BHO) – VV-ZBR BHO erlassen, um die Einrichtung der Bücher und Belege und die Vermögensbuchführung im Detail zu regeln.

Nummer 4.3 VV-ZBR BHO definiert den **Beleg** als Unterlage in elektronischer Form oder Papierform, in oder auf der ein Geschäftsvorfall und die Auswirkungen, die seine Buchungen auslösen, beschrieben sind. Zweck und Anlass der Buchung müssen daraus so deutlich erkennbar sein, dass die zugrunde liegende Verwaltungsmaßnahme zweifelsfrei ersichtlich und nachvollziehbar ist.

Die **Buchführung** hat nach Nummer 4.2.1 VV-ZBR BHO u. a. den Zweck, die einzelnen Maßnahmen bei der Ausführung des Haushaltsplans einschließlich der Anordnungen (Bewirtschaftungsvorgänge) und die Zahlungen geordnet aufzuzeichnen und so die Grundlagen für die Rechnungslegung zu schaffen (Nummer 3).

0.3 Im Rahmen seiner Ermächtigung zum Erlass von VV (§ 5 BHO) hat das BMF die gesetzlichen Einvernehmenstatbestände für sich näher konkretisiert. Darüber hinaus hat es in seine VV zusätzliche Einvernehmenstatbestände aufgenommen. Diese stützen sich inhaltlich nicht oder nur teilweise auf die (Vermögens-) Buchführung, die Einrichtung der Bücher und Belege oder andere Regelungen der BHO. Vielmehr betreffen sie insbesondere den Bereich der **Kassensicherheit** (Nummer 4).

0.4 Einvernehmenstatbestände die über die Einrichtung der Bücher und Belege hinausgehende Regelungsgegenstände zum Inhalt haben, beziehen den Bundesrechnungshof

in Sachverhalte ein, die als solchen Gegenstand von Prüfungen, z. B. einzelner oder mehrerer Geschäftsvorfälle, sein können. Als Vorschriftengeber bindet das BMF den Bundesrechnungshof mit solchen Regelungen damit faktisch (d. h. ohne gesetzlichen Anknüpfungspunkt) in seine operativen Entscheidungen ein, obwohl der Aspekt der Prüffähigkeit nicht berührt ist. Dies birgt die Gefahr, dass die jeweiligen Rollen verwischen.

Als unabhängige externe Finanzkontrolle wird der Bundesrechnungshof durch VV ohne gesetzliche Anbindung jedoch weder berechtigt noch verpflichtet. Auch deshalb ist er kein Adressat von ausschließlich in VV geregelten Einvernehmenstatbeständen (Nummer 5).

0.5 Das BMF sollte die bestehenden Einvernehmenstatbestände in VV zu den § 70 ff. BHO kritisch hinterfragen. Einvernehmenstatbestände, die sich nicht auf die Einrichtung von Büchern und Belegen beziehen und damit nicht an die gesetzlichen Regelungen der BHO anknüpfen, können entfallen. Das BMF sollte die VV zu den § 70 ff. BHO mit diesem Ziel überarbeiten.

Gleichwohl muss das BMF dem Bundesrechnungshof auch weiterhin alle geplanten Neuregelungen der VV rechtzeitig vor Inkrafttreten übermitteln. Der Bundesrechnungshof wird Bitten um Herstellung des Einvernehmens, die nicht auf die Einrichtung der Bücher und Belege gerichtet sind, künftig als Anhörungen nach § 103 BHO betrachten und dem BMF entsprechend antworten, soweit er eine Stellungnahme für erforderlich erachtet (Nummern 6 und 7).

0.6 Das BMF hat zugestimmt, dass das Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof gesetzlich auf die Einrichtung von Büchern und Belegen begrenzt ist und von anderen in VV zur BHO geregelten Aspekten im Einzelfall abgegrenzt werden muss. Es will die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes aufgreifen und bei der anstehenden Überarbeitung der VV-ZBR BHO und weiterer VV im Kassenwesen sowie der Kassen- und Zahlstellenbestimmungen berücksichtigen (Nummern 8 und 9).

1 Berichtsanlass

Die BHO und die zu ihrer Umsetzung ergangenen VV enthalten an verschiedenen Stellen das Erfordernis des Einvernehmens mit dem Bundesrechnungshof beim Erlass weiterer spezifischer VV oder anderer Maßnahmen (Einvernehmenstatbestände). Einvernehmen bedeutet, dass vor dem Tätigwerden des BMF das Einverständnis des Bundesrechnungshofes zu der geplanten Maßnahme (z. B. Erlass einer VV oder Zustimmung zum Einsatz eines IT-Verfahrens) vorliegen muss.[1]

Der Bundesrechnungshof hat für den Teil IV der BHO (Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung) bestehende Einvernehmenstatbestände in der BHO und in den einschlägigen VV im Hinblick auf deren Regelungsgegenstand und Zielrichtung ausgewertet. Ziel war es festzustellen, ob sich in den VV normierte Einvernehmenstatbestände an den gesetzlichen Vorgaben der BHO orientieren oder ob sie ggf. darüber hinausgehen. Anlass waren verschiedene an ihn gerichtete Einvernehmensbitten des BMF in den vergangenen Jahren, die sich erkennbar nicht oder nur am Rande auf gesetzliche Tatbestände nach der BHO bezogen.

Der vorliegende Bericht arbeitet anhand gesetzlicher Regelungen in der BHO die Ziele und die Reichweite des Einvernehmens mit dem Bundesrechnungshof heraus. Anschließend zeigt er Einvernehmenstatbestände auf, welche in den VV derzeit über die gesetzlichen Regelungen hinausgehen.

Der Bericht soll dazu beitragen, auf der Basis der gesetzlichen Regelungen das gemeinsame Verständnis zwischen Bundesrechnungshof und BMF über den Sinn und die Ziele des Einvernehmens weiter zu entwickeln. Gleichzeitig soll er dem BMF eine Grundlage bieten, um VV zur BHO mit dem Ziel zu überarbeiten, sie konsequent auf die in der BHO normierten Einvernehmenserfordernisse auszurichten.

2 Verfassungsrechtliche Ausgangslage

Das BMF ist nach Artikel 114 Absatz 1 Grundgesetz und § 114 Absatz 1 BHO für die Rechnungslegung verantwortlich.[2] Die jährliche Haushaltsrechnung und die jährliche Vermögensrechnung des Bundes dienen nicht nur dem Abschluss der Bücher nach Ende eines Haushaltsjahres, sondern vor allem auch dazu, die parlamentarische Entlastung der Bundesregierung durch den Deutschen Bundestag und den Bundesrat vorzubereiten. Die Ordnungsmäßigkeit der Rechnung ist vom Bundesrechnungshof nach Artikel 114 Absatz 2

---

[1] Wenn nach dem Gesetz **Einvernehmen mit einer anderen Behörde** hergestellt werden soll, muss diese Behörde der Entscheidung oder Planung zustimmen. Das Einvernehmen ist zu unterscheiden vom Benehmen, das nur die Anhörung meint.
(**Quelle**: Das Rechtslexikon. Begriffe, Grundlagen, Zusammenhänge. Lennart Alexy/Andreas Fisahn/Susanne Hähnchen/Tobias Mushoff/Uwe Trepte; 2. Auflage, 2023, Lizenzausgabe: Bundeszentrale für politische Bildung).

[2] Vgl. Helm in Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 43. Erg.-Lieferung Dezember 2008, Randnummer 5 zu § 79 BHO.

Satz 1 erste Alternative Grundgesetz i. V. m. § 90 Nummer 2 BHO zu prüfen. Ziel dieser Ordnungsmäßigkeitsprüfungen ist es, etwaige Abweichungen zwischen den in der Haushalts- und der Vermögensrechnung aufgeführten und den in den Büchern nachgewiesenen Beträgen festzustellen.[3] Das Ergebnis hat der Bundesrechnungshof in seinen jährlichen Bemerkungen dem Deutschen Bundestag und dem Bundesrat mitzuteilen (§ 97 Absatz 2 Nummer 1 BHO). Zusammen mit den anderen Prüfungsergebnissen in den Bemerkungen ist diese Mitteilung ein weiterer Schritt zur Vorbereitung der Entlastungsentscheidung.

Vor diesem Hintergrund müssen die der Haushalts- und der Vermögensrechnung zugrunde liegenden Büchern und Belege dem Bundesrechnungshof eine hinreichende Grundlage bieten, um seinen verfassungsmäßigen Auftrag zur Prüfung der Rechnung nach Artikel 114 Absatz 2 Satz 1 erste Alternative Grundgesetz erfüllen zu können. Um dies sicherzustellen, muss das BMF das Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof herstellen, wenn es VV zur Einrichtung der Bücher und Belege erlässt (§ 79 Absatz 4 Satz 2 BHO).

3 Bücher und Belege

Auf einfachgesetzlicher Ebene enthält die BHO[4] Regelungen zu Buchführung und Rechnungslegung. Sie bestimmt in allgemeiner Weise, für welche Zwecke, in welcher zeitlichen und inhaltlichen Ordnung und auf welchen Grundlagen Buch zu führen ist. Sie regelt auch, dass alle Buchungen zu belegen sind[5], geht aber insoweit nicht ins Detail. Vielmehr ermächtigt sie das BMF, VV zu erlassen, um insbesondere die Einrichtung der Bücher und Belege und die Vermögensbuchführung im Detail zu regeln. Auf dieser Grundlage hat das BMF u. a. die VV-ZBR BHO (§§ 70 bis 72 und 74 bis 80 BHO) erlassen.

Nummer 1.1.3 VV ZBR-BHO gibt vor, dass für Zahlungsanordnung und Buchungen Belege erforderlich sind, die Zweck und Anlass für die Erstellung einer Anordnung zweifelsfrei erkennen lassen (begründende Unterlagen). Belege sind daher z. B. auch Rechnungen, Bescheide und Verträge.

Nummer 4[6] VV-ZBR BHO bestimmt, was die BHO unter Büchern und Belegen versteht:

- Nummer 4.1.2 knüpft an die Vorgaben des § 71 Absatz 1 Satz 1 BHO zur **Buchführung** an und stellt klar, dass dessen Erfordernisse erfüllt sind, wenn die Buchungen in der dort vorgesehenen Ordnung bis zum Ablauf der jeweiligen Aufbewahrungsfristen dargestellt werden können.

---

[3] Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2023 zu Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes vom 8. Dezember 2023, Allgemeiner Teil, Nummer 1.1 – Mitteilung nach § 97 Absatz 2 Nummer 1 BHO.

[4] Teil IV „Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung“.

[5] Vgl. Raack in Heuer/Scheller, 76. EL November 2021, Randnummer 5 zu § 75 BHO: „Die Belege begründen die Buchungen und dienen zum Nachweis der ordnungsgemäß und rechtzeitig durchgeführten Buchungen.“

[6] „Buchführung, Belege, Abschlüsse“.

- Nach Nummer 4.2.1. hat die **Buchführung** u. a. den Zweck, die einzelnen Maßnahmen bei der Ausführung des Haushaltsplans einschließlich der Anordnungen (Bewirtschaftungsvorgänge) und die Zahlungen geordnet aufzuzeichnen und Grundlagen für die Rechnungslegung zu schaffen. Nummer 4.2.2 definiert vor diesem Hintergrund, mit welchen im Zusammenhang mit einer Anordnung[7] gespeicherten Daten die Buchführung vollzogen ist und verweist hierzu auf die Nummern 1.3 bis 1.5[8] sowie auf Nummer 6.5.2.[9] Inhaltliche Vorgaben zur Gestaltung von Verwaltungshandlungen, wie bspw. Regelungen zur Umsetzung des Vier-Augen-Prinzips, sind darin nicht enthalten.[10]
- Nummer 4.3 definiert den Begriff des **Belegs** als Unterlage in elektronischer Form oder Papierform, in oder auf der ein Geschäftsvorfall und die Auswirkungen, die seine Buchungen auslösen, beschrieben sind. Konkret sind dies Anordnungen und begründende Unterlagen.[11] Sie müssen Zweck und Anlass der Buchung so deutlich erkennen lassen, dass die zugrunde liegende Verwaltungsmaßnahme zweifelsfrei ersichtlich und nachvollziehbar ist.[12] [13] Es reicht jedoch aus, wenn sich aus der Kassenanordnung und den begründenden Unterlagen eindeutig ergibt, welcher Verwaltungsvorgang ihr zugrunde liegt. Dieser Vorgang ist für eine (interne oder externe) Prüfung beizuziehen. Er gehört aber nicht zu den Belegen nach § 75 BHO im engeren Sinn.
- Belege in diesem Sinne sind auch die in einem automatisierten Verfahren erzeugten Protokolle, Nachweisungen und Arbeitsablaufunterlagen.[14] Um den Spezifika automatisierter Verfahren im Hinblick auf Bücher und Belege zu begegnen, hat der Vorschriftengeber den Begriff des Belegs explizit definitorisch erweitert („Arbeitsablaufunterlagen“), da sie sonst nicht gänzlich als Beleg subsumierbar wären.

4 Gesetzliche Einvernehmenstatbestände

Die BHO kennt eine Reihe von Regelungen, nach denen der Bundesrechnungshof bereits beim Zustandekommen von Vorschriften zu beteiligen ist. Meist ist er anzuhören und kann auf diese Weise seiner Beratungsfunktion frühzeitig nachkommen.

Soweit es sich jedoch um die Einrichtung von Büchern und Belegen handelt, geht seine Beteiligung über die Anhörung hinaus und sein Einvernehmen ist erforderlich, damit die VV zustande kommt. Einrichtung von Büchern und Belegen bedeutet in diesem Zusammenhang

---

7 „**Ergebnis** einer Abfolge von Entscheidungen, mit denen die Verantwortlichkeiten für die Richtigkeit der anzunehmenden Einzahlung, der zu leistenden Auszahlung oder der vorzunehmenden Buchung wahrgenommen werden“, Nummer 1.1.1 VV-ZBR BHO.

8 Inhalt bzw. Änderung der Anordnung.

9 Dokumentation bei einem automatisierten Verfahren.

10 Für das Vier-Augen-Prinzip hat der Vorschriftengeber daher auch in Nummer 1.1.2 einen gesonderten Einvernehmenstatbestand ohne Bezug zur Einrichtung der Bücher und Belege geschaffen, für den allerdings kein Anknüpfungstatbestand in der BHO besteht.

11 Raack in Heuer/Scheller, 76. EL November 2021, Randnummer 9 zu § 75 BHO.

12 Dittrich, BHO, 62. AL Januar 2022, Randnummer 2 zu § 75 BHO.

13 Raack in Heuer/Scheller, 76. EL November 2021, Randnummer 9 zu § 75 BHO.

14 Nummer 4.3 VV-ZBR BHO.

diese zu gestalten (einzurichten). Ihr Aufbau/ihre Gliederung und ihre Inhalte müssen so gestaltet sein, dass sie eine lückenlose Dokumentation und Kontrolle im Sinne von § 90 Nummer 2 und § 97 Absatz 2 Nummer 1 BHO zulassen.

Alle in den Büchern verzeichneten (gebuchten) Buchungen müssen nachvollziehbar belegt sein. Nachvollziehbar bedeutet hierbei, dass der Buchung der zugrunde liegende Verwaltungsvorgang (z. B. Leistungs-, Förder-, Beschaffungs- oder Personalakten) eindeutig identifizierbar zugeordnet ist. Die jeweilige Entscheidung muss anhand der in der Kasse vorzuhaltenden Unterlagen dagegen nicht von z. B. der Antragsstellung bis zur Entscheidungsfindung nachvollzogen werden können. Hier reicht zunächst die Bestätigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit mit der Angabe des Aktenzeichens des Verwaltungsvorgangs und den Angaben zum Zahlungsempfänger aus. Für Prüfungen des Bundesrechnungshofes (z. B. zur ordnungsgemäßen Belegung, inhaltlichen Begründetheit oder Wirtschaftlichkeit der Zahlungen) sind dann die Verwaltungsakten sowie ggf. die in einem bewirtschaftereigenen automatisierten Verfahren gespeicherten Daten beizuziehen.

Damit soll gewährleistet werden, dass die (vom BMF in diesen VV behandelten) Bücher und Belege eine geeignete Grundlage nicht nur für die Rechnungslegung sind, sondern auch für die in Artikel 114 Absatz 2 Satz 1 erste Alternative Grundgesetz vorgesehene Prüfung der Rechnung des Bundes durch den Bundesrechnungshof. Das BMF ist daher nach der BHO regelmäßig gehalten, beim Erlass entsprechender VV, das Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof herzustellen. Im Einzelnen betrifft dies:

- VV zur Ausgestaltung der Regelungen zur Vermögensbuchführung (§ 73 Absatz 1 BHO),
- Anordnung einer zusätzlichen Betriebsbuchführung bei Bundesbetrieben, wenn dies zweckmäßig ist (§ 74 Absatz 2 BHO),
- Einrichtung der Bücher und Belege (§ 79 Absatz 4 Nummer 2 BHO),
- allgemeine Anordnungen von Vereinfachungen für die Buchführung und die Belegung der Buchungen (§ 79 Absatz 5 BHO) und
- Bestimmung eines anderen Rechnungslegungszeitraums als das Haushaltsjahr (§ 80 Absatz 1 Satz 2 BHO).[15]

Allen Regelungen gemeinsam ist die Zielrichtung, für die Prüfung der Haushalts- und der Vermögensrechnung die **Prüffähigkeit** der Bücher und Belege sicherzustellen. Diese sind prüffähig, wenn sie es – wie bereits dargestellt – dem Bundesrechnungshof ermöglichen festzustellen, ob die in der Haushaltsrechnung und der Vermögensrechnung und die in den Büchern aufgeführten Beträge übereinstimmen und die geprüften Einnahmen und Ausgaben ordnungsgemäß belegt sind. Im Interesse einer wirksamen Prüfung der Rechnungen hat der Gesetzgeber dem Bundesrechnungshof hier ein Mitspracherecht eingeräumt.[16]

[15] Zurzeit wird diese Regelung nur im Baubereich angewandt, vgl. Raack in Heuer/Scheller, 79. EL, November 2022, Randnummer 9 zu § 80 BHO.

[16] Vgl. Helm in Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 43. Erg.-Lieferung Dezember 2008, Randnummer 4 zu § 79 BHO.

Neben diesen zum Teil sehr spezifischen Einvernehmenstatbeständen erfordert § 79 Absatz 4 Nummer 2 BHO in allgemeiner Weise das Einvernehmen des Bundesrechnungshofes immer dann, wenn generell die Einrichtung der Bücher und Belege betroffen ist. Er hat insoweit die Funktion einer General- oder Auffangklausel. Alleiniges Ziel aller Einvernehmenstatbestände ist es jedoch, eine wirksame Prüfung der Rechnungen zu gewährleisten.

5 Einvernehmenstatbestände in Verwaltungsvorschriften

Nach § 5 BHO ist das BMF ermächtigt, die allgemeinen VV zur BHO zu erlassen, soweit die BHO keine spezielleren Regelungen enthält.[17]

Das BMF hat auf dieser Grundlage und teilweise mit Bezug zu den gesetzlichen Regelungen Einvernehmenstatbestände für sich selbst näher gefasst, auch wenn sich die Notwendigkeit des Einvernehmens dem Grunde nach bereits aus den gesetzlichen Tatbeständen der BHO ergibt.

Daneben eröffnet die allgemeine Ermächtigung des § 5 BHO dem BMF aber auch die Möglichkeit, über die gesetzlich geregelten hinaus, zusätzliche Einvernehmenstatbestände zu schaffen, weil sie insoweit nicht begrenzt sind. Auch hiervon hat das BMF Gebrauch gemacht.

Als VV richten sich die vom BMF erlassenen Normen immer an die Exekutive selbst, im Falle von Einvernehmenstatbeständen an das BMF. Außenwirkung haben sie nicht. Im Gegensatz etwa zu unmittelbar in der BHO geregelten Einvernehmenstatbeständen wird kein Tatbestand begründet, auf den sich der Bundesrechnungshof berufen kann. Deren Nichtbeachtung kann er allerdings bei einer Prüfung als Ordnungsmäßigkeitsverstoß kritisieren.

5.1 Mit Bezug zu gesetzlichen Einvernehmenstatbeständen

Auf Grundlage der allgemeinen Ermächtigung des § 5 BHO hat das BMF, teilweise mit inhaltlichem Bezug zu den beschriebenen spezialgesetzlichen Regelungen[18], Einvernehmenstatbestände der BHO mittels VV für sich selbst konkretisiert. Beispiele hierfür sind:

- Verwaltungsvorschriften für die Buchführung und die Rechnungslegung über das Vermögen und die Schulden des Bundes – VV-ReVuS, Nummern 2.3.3, 6.1 Absatz 2 (VV mit Bezug zu § 73 BHO – Vermögensbuchführung, integrierte Buchführung),

[17] Siehe Scheunert in Heuer/Scheller, 71. EL, November 2019, Randnummer 17 zu § 5 BHO.
[18] Siehe Nummer 4.

- VV-ZBR BHO, Nummern 1.4, 3.3, 4.6.3[19], 4.7.13[20], 6.6.1[21], 6.6.2, 6.6.3, 6.7.1, 6.7.3 (VV mit Bezug zu § 79 Absatz 4 Nummer 2 BHO (Einrichtung der Bücher und Belege),
- Bestimmungen über die Mindestanforderungen für den Einsatz automatisierter Verfahren im Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen des Bundes (BestMaVB-HKR) – Vierter Abschnitt – Anlagen: Anlage 3 und
- Zahlstellenbestimmungen für die Bundesverwaltung (ZBestB), Nummer 8.1 Absatz 6**.**

5.2 Ohne Bezug zu gesetzlichen Einvernehmenstatbeständen

Das BMF hat in seinen VV zusätzliche Einvernehmenstatbestände aufgenommen, die sich inhaltlich erkennbar nicht oder nur teilweise auf die (Vermögens-) Buchführung, die Bücher und Belege oder andere Regelungen der BHO stützen. Neben reinen Verfahrensregelungen betrifft dies insbesondere den Bereich der **Kassensicherheit**.

Beispiele hierfür sind:

- VV-ZBR BHO
    - Nummer 1.1.2
      Nach Nummer 1.1.2 VV-ZBR BHO darf bei einer Anordnung, die zu einer Ein- oder Auszahlung führt, nicht nur eine Person beteiligt sein. Ausnahmen vom damit in der VV-ZBR BHO etablierten Vier-Augen-Prinzip darf das BMF im Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof zulassen.
    - Nummer 2.3
      Nach dieser Vorschrift bedürfen der Einsatz und die Nutzung von Kartenzahlverfahren und elektronischen Zahlungssystemen der Einwilligung des BMF. Soweit erforderlich ist das Einvernehmen des Bundesrechnungshofes einzuholen.

[19] Die Rechnungsunterlagen werden aus den abgeschlossenen Büchern und dazu gehörenden Belegen abgeleitet. Die Einrichtung der Bücher und Belege im Sinne von § 79 Absatz 4 Satz 2 BHO kann damit auch Einfluss auf diese Unterlagen haben.

[20] Die Ausnahmen beziehen sich auf die Aufbewahrungsbestimmungen für Bücher, Rechnungsunterlagen, Belege und übrige Unterlagen.

[21] Eine korrespondierende Regelung fand sich bis zum Jahr 2019 in den BestMaVB-HKR (Nummer 1.1.1 Absatz 1). Sie wurde bei der Überarbeitung im Jahr 2019 mit Einverständnis des Bundesrechnungshofes gestrichen, da sie sich in der Praxis nicht bewährt hatte. Die VV-ZBR BHO ist bislang nicht entsprechend überarbeitet worden.

- Verfahrensrichtlinie für die Nutzung der elektronischen Schnittstellen zum automatisierten Verfahren für das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen des Bundes (VerfRiBeS-HKR)

  - Nummer 4.1 Absatz 1
    Über die Schnittstelle F13z dürfen Auszahlungen grundsätzlich nur im Rahmen von Soll=Ist-Fällen sowie Einzahlungen, die mit Auszahlungen der gleichen Zahlungsdatei zu verrechnen sind, angeordnet werden. Das BMF kann im Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof davon Ausnahmen zulassen.

- ZBestB

  - Nummer 1 Absatz 4
    Im Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof regeln die nachfolgenden Bestimmungen die Einrichtung, die innere Organisation und die Aufgaben der Zahlstellen und Geldstellen sowie die Abrechnung mit den Bundeskassen.
  - Nummer 1 Absatz 5
    Für bestimmte Geschäftsbereiche notwendige zusätzliche oder in begründeten Ausnahmefällen abweichende Bestimmungen bedürfen der Genehmigung des BMF. Sie werden als Nebenbestimmungen zu diesen Zahlstellenbestimmungen zugelassen. Das BMF hat das Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof herbeizuführen.
  - Nummer 2.3 Absatz 5
    Aufsicht über die Zahlstellen: Für bestimmte Geschäftsbereiche notwendige zusätzliche oder in begründeten Ausnahmefällen abweichende Bestimmungen bedürfen der Genehmigung des BMF. Sie werden als Nebenbestimmungen zu diesen Zahlstellenbestimmungen zugelassen. Das BMF hat das Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof herbeizuführen.
  - Nummer 3.3 Absatz 4
    Aufsicht über die Geldstellen: Das BMF kann im Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof Ausnahmen zulassen.

- **Kassenbestimmungen für die Bundesverwaltung (KBestB)**

  - Nummer 1 Absatz 3
    Im Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof regeln die nachfolgenden Bestimmungen die Aufgaben und die innere Organisation der Abteilung ZRB. Die Geschäftsordnung der Generalzolldirektion (GO-GZD) ist anzuwenden, soweit im Nachfolgenden nichts Abweichendes bestimmt ist.

- **Anlage 2 zur VV-ZBR BHO** (Zusätzliche Bestimmungen für manuelle Verfahren; Anlage 2 zu VV-ZBR BHO)

  - Nummer 2.2.1.1
    Die Wahrnehmung der Verantwortlichkeiten nach Nummer 2.2.1 ist zu bescheinigen. Die Bescheinigungen können zusammengefasst werden; die oder der Anordnungs-

befugte darf jedoch nicht zugleich die rechnerische Richtigkeit bescheinigen. Das BMF kann im Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof Ausnahmen zulassen.

6 Würdigung

Das BMF muss die Bücher und Belege so gestalten, dass diese auch dem Bundesrechnungshof eine hinreichende Grundlage bieten, um seinen verfassungsmäßigen Auftrag zur Prüfung der Rechnung nach Artikel 114 Absatz 2 Satz 1 erste Alternative Grundgesetz zu erfüllen. Um dies sicherzustellen, erfordern Regelungen über die Einrichtung der Bücher und Belege das Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof, auch weil er in seinen Bemerkungen u. a. das Ergebnis seiner Prüfung der Haushalts- und der Vermögensrechnung, der Bücher sowie der ordnungsgemäßen Belegung von Einnahmen und Ausgaben mitteilen muss (§ 97 Absatz 2 Nummer 1 BHO). IT-Verfahren müssen ebenfalls so eingerichtet sein, dass sie hinreichende „Bücher und Belege“ für die Rechnungslegung und die Prüfung der Haushalts- und der Vermögensrechnung generieren. Daher darf das BMF auch in den Einsatz von IT-Verfahren, die an das HKR-Verfahren des Bundes angeschlossen werden sollen und darin Buchungen auslösen können, nur einwilligen, wenn der Bundesrechnungshof zuvor zugestimmt hat.

Inhaltliche Vorgaben zur Gestaltung von Verwaltungshandlungen (z. B. die Art und Weise der Feststellung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit und der Ausübung der Anordnungsbefugnis) unterliegen nach der BHO nicht dem Einvernehmen des Bundesrechnungshofes, da dieses nicht auf das Verwaltungsverfahren als solches gerichtet ist, sondern lediglich auf die Prüfbarkeit des Ergebnisses dieses Verfahrens in dem Maße zielt, wie es in Büchern und Belegen zu dokumentieren ist.

Die beschriebenen Regelungen machen deutlich, worauf Prüffähigkeit bei der Prüfung der Haushalts- und der Vermögensrechnung sowie der ordnungsgemäßen Belegung von Einnahmen und Ausgaben als maßgebliches Kriterium für die Frage des Einvernehmens bei der Einrichtung von Büchern und Belegen zielt: Auch (verfahrens-)fehlerhaft zustande gekommene oder inhaltlich fehlerhafte Bücher und Belege sind prüffähig, wenn sie den Anforderungen an ihre ordnungsgemäße Einrichtung entsprechen. Eine entsprechende Kritik an (verfahrens-)fehlerhaft zustande gekommenen oder inhaltlich fehlerhaften Unterlagen kann dann jedoch Gegenstand und Ergebnis einer (späteren) Prüfung des jeweiligen Geschäftsvorfalls sein.

Die Auswertung der VV zeigt, dass das BMF zu Teil IV BHO eine Reihe von untergesetzlichen Einvernehmenstatbeständen geschaffen hat, die sich erkennbar nicht auf die Haushalts- oder die Vermögensrechnung oder Bücher und Belege beziehen. Neben reinen Verfahrensregelungen betrifft dies insbesondere den Bereich der **Kassensicherheit**. Als Vorschriftengeber bindet das BMF den Bundesrechnungshof mit diesen Regelungen damit faktisch (d. h.

ohne gesetzlichen Anknüpfungspunkt[22]) in seine operativen Entscheidungen ein, obwohl der Aspekt der Prüffähigkeit nicht berührt ist.

So konsequent die BHO Einvernehmenstatbestände bei der Gestaltung von Büchern und Belegen vorsieht, so klar beschränkt sie diese auch auf genau diesen Bereich. Ziel ist die Sicherstellung der Prüffähigkeit, die damit die Voraussetzung für die eigentliche Prüfung der Rechnung nach Artikel 114 Absatz 2 Satz 1 erste Alternative Grundgesetz schafft. Einvernehmenstatbestände die darüberhinausgehende Regelungsgegenstände zum Inhalt haben, beziehen den Bundesrechnungshof in Sachverhalte ein, die als solchen Gegenstand von Prüfungen, z. B. einzelner oder mehrerer Geschäftsvorfälle, sein können. Dies birgt die Gefahr, dass die jeweiligen Rollen verwischen. In letztgenannten Fällen darf die Beteiligung des Bundesrechnungshofes nicht als Einvernehmen erfolgen. Er ist insoweit in aller Regel in Form der Anhörung nach § 103 BHO zu beteiligen. In diesem Rahmen wird der Bundesrechnungshof dann auf Grundlage seiner Prüfungserfahrung Hinweise zur inhaltlichen Ausgestaltung von VV geben. Die inhaltliche Verantwortung liegt jedoch vollständig beim Vorschriftengeber, dem BMF.

Daneben ist zu berücksichtigen, dass der Bundesrechnungshof als unabhängige externe Finanzkontrolle durch VV ohne gesetzliche Anbindung weder berechtigt noch verpflichtet wird. Auch deshalb ist er kein Adressat von ausschließlich in VV geregelten Einvernehmenstatbeständen.

Die Einrichtung der Bücher und Belege und andere Aspekte müssen somit im Einzelfall voneinander abgegrenzt werden. Das Vier-Augen-Prinzip macht dies deutlich: wenn es vorgegeben ist, muss sein Ergebnis (d. h. die Feststellung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit und die Anordnung einer Buchung durch jeweils unterschiedliche Personen) in den Büchern und Belegen dokumentierbar sein. Ist dies der Fall, sind die Bücher und Belege im gesetzlichen Sinne „eingerichtet“. Ob bzw. wo das Vier-Augen-Prinzip vorgeschrieben wird, ist hingegen keine Frage der Einrichtung der Bücher und Belege. Auch deshalb obliegt z. B. die Entscheidung darüber, ob vorgesehene (kompensatorische) Maßnahmen geeignet sind, die Verfahrens- und Kassensicherheit eines automatisierten Verfahrens zu gewährleisten, allein dem BMF.

7 Empfehlung

Einvernehmenstatbestände ohne gesetzliche Grundlage sind reines Binnenrecht des BMF ohne Außenwirkung. Zum künftigen Vorgehen im Zusammenhang mit Einvernehmenstatbeständen empfiehlt der Bundesrechnungshof:

[22] So enthalten insbesondere die für die Kassensicherheit maßgeblichen §§ 77, 78 BHO keine Einvernehmenstatbestände.

- Das BMF sollte die bestehenden Einvernehmenstatbestände in VV zu den § 70 ff. BHO kritisch hinterfragen. Einvernehmenstatbestände, die sich nicht auf die Einrichtung von Büchern und Belegen beziehen und damit nicht an die gesetzlichen Regelungen der BHO anknüpfen, können entfallen. Das BMF sollte die VV zu den § 70 ff. BHO mit diesem Ziel überarbeiten.
- Das BMF muss dem Bundesrechnungshof auch weiterhin alle geplanten Neuregelungen der VV rechtzeitig vor Inkrafttreten übermitteln. Der Bundesrechnungshof wird Bitten um Herstellung des Einvernehmens, die nicht auf die Einrichtung der Bücher und Belege gerichtet sind, als Anhörungen betrachten, mit denen das BMF seiner Verpflichtung aus § 103 BHO nachkommt und dem BMF entsprechend antworten, wenn er eine Stellungnahme für erforderlich erachtet.

8 Stellungnahme des BMF

Das BMF hat am 16. August 2024 zu unseren Feststellungen Stellung genommen. Es hat erklärt, es könne unsere Argumentation, die Einvernehmenstatbestände des Bundesrechnungshofes auf die Einrichtung von Büchern und Belegen zu begrenzen und die daraus resultierenden Empfehlungen nachvollziehen. Es überarbeite aktuell die VV-ZBR BHO (§§ 70 bis 72 und 74 bis 80 BHO). Dabei werde es auch einige Einvernehmenstatbestände entfernen, z. B. die bisherige Nummer 1.4 VV-ZBR BHO.

Darüber hinaus werde es in den nächsten Jahren auf Basis der neuen VV-ZBR BHO sukzessive alle VV im Kassenwesen sowie die Kassen- und Zahlstellenbestimmungen überarbeiten. Das Votum des Bundesrechnungshofes könne es daher zügig berücksichtigen.

Abschließend erklärt das BMF, es verstehe die Position des Bundesrechnungshofes so, dass er bei allen Einzeleinwilligungen des BMF in IT-Verfahren beteiligt werden möchte. Nach dem Verständnis BMF sei aus dieser Forderung folgerichtig abzuleiten, dass der Bundesrechnungshof im Hinblick die „Anforderungen an die Kassensicherheit von IT-Verfahren“ für eine allgemeine Einwilligung sein Einvernehmen als erforderlich ansieht.

9 Abschließende Würdigung

Das BMF stimmt mit uns überein, dass das Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof gesetzlich auf die Einrichtung von Büchern und Belegen begrenzt ist und von anderen in VV zur BHO geregelten Aspekten im Einzelfall abgegrenzt werden muss.

Wir begrüßen, dass es unsere darauf zielenden Empfehlungen aufgreifen und bei der anstehenden Überarbeitung der VV-ZBR BHO und weiterer VV im Kassenwesen sowie der Kassen- und Zahlstellenbestimmungen berücksichtigen will. Dies gilt vor allem für die vorgesehene Streichung von bislang ausschließlich in VV geregelten Einvernehmenstatbeständen ohne Bezug zu gesetzlichen Regelungen in der BHO.

Entgegen dem Verständnis des BMF bedeutet beteiligen jedoch nicht, dass es generell nur mit unserem Einvernehmen einzeln oder allgemein in den Betrieb von IT-Verfahren einwilligen darf, die an das HKR-Verfahren des Bundes angeschlossen sind. Solange die Einrichtung der Bücher und Belege durch solche Verfahren nicht berührt ist, ist es nicht erforderlich, im Vorfeld einer Einwilligung das Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof herzustellen.

Die Entscheidung darüber, ob im Einzelfall sein Einvernehmen oder ggfs. eine Stellungnahme nach § 103 BHO erforderlich ist, muss jedoch dem Bundesrechnungshof vorbehalten bleiben (s. Nummer 6). Nur so kann er sicherstellen, dass seine Beteiligungsrechte gewahrt werden. Ansonsten sehen wir die Gefahr, dass z. B. § 79 Absatz 4 Nummer 2 BHO ins Leere läuft.

Daher bitten wir abschließend nochmals ausdrücklich darum, uns alle geplanten Neuregelungen der VV rechtzeitig vor Inkrafttreten zu übermitteln. Gleiches gilt für einzelne oder generelle Einwilligungen in den Betrieb von IT-Verfahren (s. Nummer 7).

Dr. Mähring Dr. Keller

Beglaubigt: Leubecher, Tarifbeschäftigte

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.