

Zur Vereinbarkeit einer Einführung europäischer Rechnungslegungsstan- dards (EPSAS) mit dem Unionsrecht und dem deutschen Verfassungsrecht

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde

der Hohen Juristischen Fakultät

der Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von

Daniel Aschenbrenner

2023

Referent: Prof. Dr. Stefan Koriath

Korreferentin: Prof. Dr. Ann-Katrin Kaufhold

Tag der mündlichen Prüfung: 13.09.2023

Vorwort

Das Werk wurde im September 2023 abgeschlossen und der Ludwig-Maximilians-Universität München (LMU) als Dissertation vorgelegt. Nach diesem Zeitpunkt erstellte Literatur konnte nicht mehr berücksichtigt werden.

Ich möchte mich an dieser Stelle bei allen Personen bedanken, die mich während der mehrjährigen Phase der Erstellung des Werks als „externer Doktorand“ unterstützt haben.

Das wäre zunächst meine Familie und ganz besonders meine Ehefrau, die in den letzten Jahren des Öfteren an Wochenenden auf mich verzichten musste und mich all die Jahre stets wunderbar unterstützt und entlastet hat.

Desweiteren gilt mein Dank meinem „Doktorvater“ Prof. Dr. Stefan Koriath, der mir stets mit sehr gutem Rat und sinnvollen Anregungen zur Seite gestanden ist und immer ein offenes Ohr hatte.

Zudem danke ich Frau Prof. Dr. Kaufhold für die Erstellung des Zweitgutachtens und Herrn Dr. Ulrich Becker für die Mitwirkung an der mündlichen Prüfung sowie dem Promotionsamt der LMU.

Daniel Aschenbrenner
September 2023

Inhalt

I.	Einleitung.....	13
II.	Rechtlicher Rahmen der Haushaltsführung und der Rechnungslegung	15
1.	Europäische Vorgaben zur Haushalts- und Finanzpolitik der Mitgliedstaaten.....	15
1.1	Wirtschafts- und Währungsunion.....	15
1.1.1	Ausschließliche Unionszuständigkeit für die Währungspolitik....	15
1.1.2	Zuständigkeit für die Wirtschaftspolitik.....	17
1.2	Koordinierung der Wirtschaftspolitik	20
1.3	Verfahren bei einem übermäßigen Defizit	22
1.4	Stabilitäts- und Wachstumspakt	33
1.5	Six Pack	37
1.6	Vertrag über Stabilität, Koordinierung und Steuerung in der Wirtschafts- und Währungsunion (Fiskalpakt)	41
1.7	Two Pack.....	43
2.	Haushaltsverfassungsrecht in Deutschland.....	45
2.1	Parlamentarische Budgethoheit und haushaltspolitische Gesamtverantwortung	45
2.2	Haushaltsaufstellung	48
2.3	Haushaltsvollzug	56
2.4	Wichtigste Haushaltsgrundsätze	57
2.4.1	Vollständigkeits- und Einheitsgrundsatz	58
2.4.2	Wahrheit und Klarheit	60
2.4.3	Weitere Haushaltsgrundsätze	61
III.	Reformbestrebungen öffentlicher Finanzdaten auf Unionsebene.....	64
1.	Rechtslage zum Rechnungswesen in Deutschland.....	64
2.	Unterschiede zwischen kameraler und doppischer Buchführung	65
2.1	Kameralistik.....	66
2.2	Erweiterte Kameralistik.....	68
2.3	Doppik	69
3.	Rechnungslegungsstandards	72
3.1	International Financial Reporting Standards (IFRS)	72
3.2	HGB und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	73
3.3	Standards staatlicher Doppik.....	74
3.4	International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).....	74
4.	Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsführung	76
4.1	Funktionen öffentlicher Haushalte	76

4.2 Vergleich zur kaufmännischen Buchführung	77
5. Status Quo des öffentlichen Rechnungswesens.....	78
5.1 Öffentliches Rechnungswesen in Deutschland	79
5.1.1 Bundesebene.....	79
5.1.2 Länder- und Kommunalebene	80
5.2 EU-Mitgliedstaaten	82
6. Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen	83
7. Vor- und Nachteile einer Umstellung auf die doppische Buchführung	86
8. Aktuelle Planungen zur Einführung der EPSAS.....	88
8.1 Aktueller Stand zur möglichen Einführung.....	88
8.2 Bisherige Probleme der Rechnungslegung aus Sicht der Kommission.....	91
8.2.1 Probleme in den Mitgliedstaaten.....	91
8.2.2 Inkohärenz zwischen nationalen Statistiken und ESVG.....	92
8.3 Ziele von EPSAS aus Sicht der Kommission.....	95
8.4 EPSAS-Rahmenverordnung.....	97
8.5 Haltung Deutschlands	99
9. Dauer, Kosten und wirtschaftlicher Nutzen	101
9.1 Dauer.....	101
9.2 Kosten	102
9.3 Gesamtwirtschaftlicher Nutzen	104
10. Zwischenergebnis	105
IV. Rechtmäßigkeit einheitlicher europäischer Rechnungslegungsstandards (EPSAS)	105
1. Rechtmäßigkeit einer EPSAS-Rahmenverordnung nach den Planungen der Kommission	107
1.1. Rechtsgrundlage im AEUV	107
1.1.1 Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV	109
1.1.2 Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV	118
1.1.3 Art. 121 Abs. 6 AEUV	122
1.1.4 Art. 136 Abs. 1 AEUV	125
1.1.5 Art. 338 Abs. 1 AEUV	129
1.1.6 Art. 114 Abs. 1 Satz 2 AEUV	133
1.1.7 Art. 115 AEUV	137
1.1.8 Art. 352 Abs. 1 AEUV	137
1.2 Materielle Rechtmäßigkeit.....	138
1.2.1 Kein Verstoß gegen höherrangiges Recht	138

1.2.1.1 Delegierte Rechtsakte	138
1.2.1.2 Durchführungsrechtsakte	147
1.2.2 Subsidiaritätsprinzip	151
1.2.3 Verhältnismäßigkeit	153
1.2.3.1 Geeignetheit	154
1.2.3.2 Erforderlichkeit	155
1.2.3.3 Angemessenheit	156
1.2.4 Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz	161
1.2.4.1 Zulässigkeit eines Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht	161
1.2.4.2 Grundsätzlicher Anwendungsvorrang des Europarechts	166
1.2.4.3 Ultra-vires-Kontrolle	167
1.2.4.4 Identitätskontrolle	167
a) Demokratieprinzip	169
aa) Budgethoheit und haushaltspolitische Gesamtverantwortung...	169
bb) Ununterbrochene Legitimationsketten.....	172
b) Gliederung des Bundes in Länder.....	174
2. Rechtmäßigkeit einer EPSAS-Rahmenverordnung unter Einbeziehung der nationalen Haushaltsführung	175
2.1 Rechtsgrundlage	176
2.1.1 Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV	176
2.1.2 Weitere Ermächtigungsgrundlagen.....	178
2.1.3 Art. 352 Abs. 1 AEUV	178
2.2 Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz	184
2.2.1 Ultra-vires-Kontrolle	184
2.2.2 Reaktionspflichten der deutschen Verfassungsorgane	187
3. Änderung der Verträge zur Einführung der EPSAS unter Einbeziehung der nationalen Haushaltsführung	189
3.1 Vertragsänderung.....	189
3.2 Verfassungsrechtliche Grenzen.....	190
3.2.1 Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht	190
3.2.2 Demokratieprinzip	191
3.2.2.1 Budgethoheit und haushaltspolitische Gesamtverantwortung	192
3.2.2.2 Erfordernis einer Finanzrechnung	194
3.2.2.3 Haushaltsgrundsätze mit Bezug zum Demokratieprinzip	196
a) Einheits- und Vollständigkeitsgrundsatz.....	196

b) Wahrheitsgrundsatz	198
c) Klarheitsgrundsatz.....	200
3.2.2.4 Entlastung der Bundesregierung	201
3.2.3 Gliederung des Bundes in Länder	204
3.3 Vereinbarkeit mit weiteren Verfassungsgrundsätzen außerhalb der Ewigkeitsgarantie	205
3.3.1 Grundsatz der Jährlichkeit (Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG).....	205
3.3.2 Bruttoveranschlagung (Art. 110 Abs. 1 Satz 1 GG)	206
3.3.3 Grundsatz der sachlichen Spezialität.....	206
V. Zusammenfassung	207
Literaturverzeichnis:	210

Abkürzungsverzeichnis

aA	andere Ansicht
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der europäischen Union
a.F.	alte Fassung
Art.	Artikel
Az	Aktenzeichen
Bd.	Band
Begr.	begründet
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BHO	Bundshaushaltsordnung
Bio.	Billionen
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BK	Bonner Kommentar
BR-Drs.	Drucksache des Bundesrates
BRH	Bundesrechnungshof
BT-Drs.	Drucksache des Bundestages
BVerfGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
bzw.	beziehungsweise
COM	European Commission
CONV	Convent

Defizitprotokoll	Protokoll (Nr. 12) über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DZWir	Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht (Zeitschrift)
EFSD	European Financial Stability Facility (Europäische Finanzstabilisierungsfazilität)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
EPSAS WG	EPSAS Working Group
ESM	Europäische Stabilitätsmechanismus
ESVG	Europäisches System volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EUZBBG	Gesetz über die Zusammenarbeit von Bundesregierung und Deutschem Bundestag
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EVV	Europäischer Verfassungsvertrag
EWGV	Vertrag über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWU	Europäische Währungsunion
E&Y	Ernst & Young
EZB	Europäische Zentralbank
ff.	fortfolgende
FK	Frankfurter Kommentar
FS	Festschrift
GA	Generalanwalt

GG	Grundgesetz
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GRC	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
HdB	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätze-gesetz
HGrMoG	Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz
h.M.	Herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HdStR	Handbuch des Staatsrechts
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
idF	in der Fassung
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMK	Innenministerkonferenz
IntVG	Gesetz über die Wahrnehmung der Integrations- verantwortung des Bundestages und des Bundes- rates in Angelegenheiten der Europäischen Union
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	IPSAS-Board
i.V.m.	in Verbindung mit
JöFin	Jahrbuch für öffentliche Finanzen
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung
KOM	Europäische Kommission
LHO	Landeshaushaltsordnung
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht

NVwZ-RR	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht – Rechtsprechungsreport Verwaltungsrecht
NWVBl.	Nordrhein-Westfälische Verwaltungsblätter
öfft.	öffentlich
OMT	Outright Monetary Transactions
PSPP	Public Sector Purchase Programme
PwC	PricewaterhouseCoopers
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
RL	Richtlinie
Rs.	Rechtssache
S.	Seite
Slg	Sammlung
SMP	Securities Markets Programme
sog.	sogenannte/-r, -es
SRSP	Structural Reform Support Programme
StabiRatG	Gesetz zur Errichtung eines Stabilitätsrates und zur Vermeidung von Haushaltsnotlagen
StGH	Staatsgerichtshof
SV-Gutachten	Sachverständigengutachten
SWD	Commission Staff Working Document
TOP	Tagesordnungspunkt
UA	Unterabsatz
VerfGH	Verfassungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
VGR	Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung
V&M	Verwaltung & Management (Zeitschrift)
VO	Verordnung
VÜD	Verfahren bei einem übermäßigen Defizit
WISTA	Wirtschaft und Statistik (Zeitschrift)
WWU	Wirtschafts- und Währungsunion
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht

ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Wirtschafts- und Handelsrecht
ZJS	Zeitschrift für das Juristische Studium

I. Einleitung

„Der Staatshaushalt muss ausgeglichen sein. Die öffentlichen Schulden müssen abgebaut, die Arroganz der Behörden muss gemäßigt und kontrolliert werden, wenn der Staat nicht bankrott gehen soll.“¹ Dieses Zitat von Cicero überliefert aus dem Jahr 55 v. Chr. zeigt, dass eine hohe Staatsverschuldung schon vor über 2.000 Jahren ein bedeutendes Problem dargestellt hat.² Die hohe Staatsverschuldung der Mitgliedstaaten war und ist nach wie vor ein Problem innerhalb der Europäischen Union. Die nationalen Haushaltsdefizite gegenüber dem BIP sowie der Schuldenstand gehören zu den bedeutendsten Kennzahlen für öffentliche Haushalte.³ Bereits vor der Finanzkrise gab es erhebliche Haushaltsdefizite in mehreren Mitgliedstaaten. Im Zuge der Finanzkrise ab den Jahren 2007 kam es zunächst zu einer Hypothekenkrise in den USA, die sich anschließend zu einer Banken- und Wirtschaftskrise ausweitete. In der Folge wurden kurzfristig erhebliche Staatshilfen zur Rettung notleidender Finanzinstitute erforderlich. Diese Staatshilfen führten wiederum zu einem weiteren starken Anstieg der Staatsverschuldung vieler Mitgliedstaaten.⁴ Aufgrund der gestiegenen Verschuldung dieser Mitgliedstaaten erfolgte eine Änderung der Risikobewertung durch die Finanzmärkte, die ab dem Jahr 2010 zu einer ernsthaften Staatsschulden- und Euro-Krise führte. Neben Diskussionen über den Verbleib einzelner Mitgliedstaaten im Euro-Raum kamen selbst Zweifel über die langfristige Tragfähigkeit der Wirtschafts- und Währungsunion auf.⁵ Die Staatsschuldenkrise verschärfte sich auch aufgrund von Fällen unrichtiger Finanzberichterstattung einzelner Mitgliedstaaten. Diese führten zu nachträglichen und teils erheblichen Korrekturen der nationalen Defizite und der Gesamtverschuldung.⁶ Da die Mitgliedstaaten unterschiedliche Systeme der nationalen Rechnungslegung anwenden, besteht insbesondere bei kammern buchenden Mitgliedstaaten eine Inkohärenz zwischen den Daten des nationalen Rechnungswesens und den periodengerechten Daten des Europäi-

¹ *Wagschal*, Staatsverschuldung: Ursachen im internationalen Vergleich, S. 73.

² *Wendt*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 115 GG Rn. 1.

³ COM(2013) 114 final, S. 3.

⁴ *Hilpold*, Neue Europäische Finanzarchitektur, S. 4f.

⁵ *Glöckler*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Vor Art. 119 Rn. 50.

⁶ COM (2010) 1 endgültig, S. 4, 23, 30f.

schen Systems volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG). Die Kommission befürwortet zur Verbesserung der Datenqualität die Einführung harmonisierter europäischer Rechnungslegungsstandards (sog. „European Public Sector Accounting Standards“, abgekürzt EPSAS), welche mit dem ESVG übereinstimmen sollen.⁷ Die Einführung soll über eine EPSAS-Rahmenverordnung erfolgen. Darin sollen unter anderem die Periodenrechnung, die doppelte Buchführung, eine international harmonisierte Rechnungslegung und die Vereinbarkeit mit dem ESVG geregelt werden.⁸ Insbesondere von Mitgliedstaaten, die ihre nationalen Haushalte anhand der Kameralistik aufstellen, wird die Einführung der doppelten Buchführung jedoch kritisch hinterfragt. Hierzu gehört auch Deutschland, wo es auf Ebene des Bundes und der Länder bereits seit vielen Jahren Diskussionen über die Einführung der Doppik gibt. Seit dem Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz vom 31. Juli 2009 steht die Doppik gleichberechtigt neben der Kameralistik.⁹ Allerdings wurde von der Möglichkeit entsprechender Haushaltsreformen nur sehr zögerlich Gebrauch gemacht. Bislang wurde die Doppik lediglich in Bremen, Hamburg und Hessen eingeführt.¹⁰ Auch der Bund hat nach der Einrichtung einer Projektgruppe zur Modernisierung des Rechnungswesens eine Einführung der Doppik nicht weiterverfolgt.¹¹

Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit der Rechtsgrundlage und der Rechtmäßigkeit einer EPSAS-Rahmenverordnung hat in der Literatur bisher nur vereinzelt stattgefunden. Diese Arbeit widmet sich der Frage der Rechtmäßigkeit einer Einführung europaweit geltender Rechnungslegungsstandards unter Vorgabe der doppelten Buchführung. Probleme stellen sich dabei vor allem im Hinblick auf die europarechtliche Rechtsgrundlage sowie die Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz.

Die EPSAS-Rahmenverordnung wurde zum Zeitpunkt der Verfassung dieses Werks noch nicht auf den Weg gebracht.

⁷ COM(2013) 114 final, S. 2ff, 13.

⁸ COM(2013) 114 final, S. 13; Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 6f.

⁹ *Korioth*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts Bd. III, § 44 Finanzen Rn. 61.

¹⁰ *Wüstemann*, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung, S. 27; *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 III Rn. 119.

¹¹ *Dittrich*, § 7 BHO Ziffern 14.7 und 14.8.

II. Rechtlicher Rahmen der Haushaltsführung und der Rechnungslegung

1. Europäische Vorgaben zur Haushalts- und Finanzpolitik der Mitgliedstaaten

1.1 Wirtschafts- und Währungsunion

1.1.1 Ausschließliche Unionszuständigkeit für die Währungspolitik

Die Union verfügt auf dem Gebiet der Währungspolitik gegenüber den Euro-Mitgliedstaaten über eine ausschließliche Zuständigkeit (Art. 3 Abs. 1 Buchstabe c AEUV). Nach Art. 119 Abs. 2 AEUV umfasst die Wirtschaftspolitik den Euro als einheitliche Währung sowie die Festlegung und Durchführung einer einheitlichen Geld- sowie Wechselkurspolitik, die beide vorrangig das Ziel der Preisstabilität verfolgen und die allgemeine Wirtschaftspolitik in der Union unter Beachtung des Grundsatzes einer offenen Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb unterstützen sollen. Nach den Art. 127 Abs. 1 und Art. 282 Abs. 2 AEUV ist das vorrangige Ziel der Währungspolitik die Gewährleistung der Preisstabilität.

Die Errichtung einer Wirtschafts- und Währungsunion wurde mit dem Vertrag von Maastricht vorrangiges Ziel der Union. Gemäß Art. 3 Abs. 4 EUV errichtet die Union eine Wirtschafts- und Währungsunion, deren Währung der Euro ist. Vorgesehen war dabei der Beitritt grundsätzlich aller Mitgliedstaaten, wenn diese die notwendigen Voraussetzungen hierfür erfüllen.¹² Art. 140 AEUV ist deshalb unter dem Kapitel „Übergangsvorschriften“ verortet. Mit der VO (EG) Nr. 974/98 des Rates vom 3. Mai 1998 über die Einführung des Euro¹³ wurden mit Belgien, Deutschland, Spanien, Frankreich, Irland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Portugal und Finnland die ersten 11 teilnehmenden Mitgliedstaaten festgelegt (Art. 1 und 2). Am 1. Januar 1999 trat die 3. Stufe der Wirtschafts- und Währungsunion in Kraft, mit der die Geld- und Zinspolitik der

¹² Häde, in: Callies/Ruffert, Art. 139 AEUV Rn. 1.

¹³ ABI. EG 1998 L 139.

Mitgliedstaaten der Eurozone vergemeinschaftet wurde.¹⁴ Mittlerweile haben 19 von 27 Mitgliedstaaten den Euro als Währung eingeführt.¹⁵ Kroatien wird den Euro zum 01.01.2023 einführen. Für Dänemark gilt nach dem Protokoll (Nr. 16) über einige Bestimmungen betreffend Dänemark¹⁶ eine Freistellung. Bei den übrigen verbleibenden Mitgliedstaaten handelt es sich nach Art. 140 Abs. 1 AEUV um Mitgliedstaaten, für die eine Ausnahmeregelung gilt.

Nach Art. 140 Abs. 2 AEUV beschließt der Rat nach Anhörung des Europäischen Parlaments und nach Aussprache im Europäischen Rat auf Vorschlag der Kommission, welche der Mitgliedstaaten mit Ausnahmeregelung die auf den Konvergenzkriterien beruhenden Voraussetzungen erfüllen, und hebt die Ausnahmeregelungen der betreffenden Mitgliedstaaten auf. Die Konvergenzkriterien sind in Art. 140 Abs. 1 AEUV aufgeführt. Ergänzt wurde der Rechtsrahmen durch das Protokoll (Nr. 12) über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit¹⁷ (Defizitprotokoll) und das Protokoll (Nr. 13) über die Konvergenzkriterien.¹⁸ Neben der Erreichung eines hohen Grades an Preisstabilität ist nach Art. 140 Abs. 1 Satz 3 AEUV unter anderem auch eine auf Dauer tragbare Finanzlage der öffentlichen Hand erforderlich. Das letztgenannte Kriterium setzt voraus, dass kein Beschluss des Rates über das Bestehen eines übermäßigen Defizits im Sinne des Art. 126 Abs. 6 AEUV vorliegt, wonach in dem betreffenden Mitgliedstaat ein übermäßiges Defizit besteht (Art. 2 Protokoll (Nr. 13) über die Konvergenzkriterien). Damit kommt es auch bei den Konvergenzkriterien auf die Einhaltung der Defizit- und Verschuldungskriterien des Art. 126 Abs. 2 AEUV i.V.m. Art. 1 des Defizitprotokolls an. Bei dem Beschluss des Rates stehen keine politischen Zweckmäßigkeitserwägungen im Vordergrund. Der Rat ist vielmehr an die rechtlichen Voraussetzungen gebunden.¹⁹ Soweit auf der Tatbestandsseite Einschätzungsspielräume bestehen, sind diese anhand des Stabilitätsziels auszulegen.²⁰ Ein rechtsfolgenseitiger Ermessensspielraum besteht nach dem Wortlaut der Norm insofern nicht.²¹

¹⁴ *Weber*, EuZW 2011, 935, 935.

¹⁵ *Bieber/Haag*, in: Bieber et al., § 24 Rn. 1.

¹⁶ ABI. EU 2016 C 202/287.

¹⁷ ABI. EG 1992 C 191/84.

¹⁸ ABI. EU 2012 C 326/1.

¹⁹ *Häde*, in: Callies/Ruffert, Art. 140 AEUV Rn. 10.

²⁰ *Kempfen*, in: Streinz, Art. 140 AEUV Rn. 17.

²¹ *Palm*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 140 AEUV Rn. 19.

1.1.2 Zuständigkeit für die Wirtschaftspolitik

Die Zuständigkeit auf dem Gebiet der Wirtschaftspolitik verbleibt dagegen grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten.²² Dies ergibt sich bereits aus der Formulierung „ihre Wirtschaftspolitik“ in Art. 2 Abs. 3, Art. 5 Abs. 1 Satz 1, Art. 120 Satz 1 und Art. 121 Abs. 1 AEUV.²³ Die Union hat im Bereich der Wirtschaftspolitik lediglich Koordinierungs- und Überwachungskompetenzen.²⁴ Eine Einigung unter den Mitgliedstaaten auf weitreichendere Zuständigkeitsübertragungen auf die Union war im Vorfeld des Vertrags von Maastricht nicht möglich.²⁵ Problematisch war und ist die mit der Gemeinschaftswährung wegfallende Möglichkeit der Wechselkursanpassung zum Ausgleich von unterschiedlichen Kosten- und Preisentwicklungen.²⁶ Horn bezeichnet es als Geburtsfehler der Währungsunion, die Mitgliedstaaten mit ihrer fortbestehenden Haushaltspolitik und unterschiedlicher wirtschaftlicher Entwicklung keinen Einschränkungen in der Budget- und Wirtschaftspolitik zu unterwerfen. Durch die einheitliche Währung kann eine Abwertung zum Zwecke der Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit und der Leistungsbilanz des betreffenden Mitgliedstaates nicht mehr erfolgen.²⁷ Hinzu kommt, dass sich Euro-Mitgliedstaaten – anders als Staaten mit eigener Währung – nicht mehr über die nationalen Zentralbanken finanzielle Mittel zur Ablösung von Staatsanleihen verschaffen können. Eine Finanzierung „über die Notenpresse“ ist für Euro-Mitgliedstaaten nicht mehr möglich. Gerade in Krisenzeiten mit wegbrechenden Einnahmen und steigenden Staatsausgaben – wie beispielsweise in der Finanz- oder der Corona-Krise – besteht ein höheres Risiko bei der Ablösung von Staatsanleihen.²⁸ Aus Sicht der Kapitalmärkte werden die Euro-Mitgliedstaaten für die Rückzahlung von Staatsanleihen nicht als Ganzes betrachtet, sondern anhand ihrer individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit.²⁹ Im Zuge der Staatsschuldenkrise entzogen die Finanzmärkte hochverschuldeten Mitgliedstaaten der Eurozone das

²² Cremer, EuR 2016, 256, 265; Hattenberger, in: Schwarze et al., Art. 120 AEUV Rn. 4.

²³ Gröpl, Der Staat 1-2013, 1, 2.

²⁴ Palm, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 136 AEUV Rn. 13.

²⁵ Häde, EuR 2009, 200, 202.

²⁶ BT-Drs. 12/1334, S. 89.

²⁷ Horn, NJW 2011, 1398, 1399.

²⁸ Meyer-Rix, JöFin 2013, 279, 287.

²⁹ Meyer-Rix, JöFin 2013, 279, 288, 290f.

Vertrauen und die Gefahr eines Dominoeffekts trat ein.³⁰ Dabei hat sich gezeigt, dass die Zahlungsfähigkeit eines einzelnen Mitgliedstaates genügen kann, um die gemeinsame Währung in eine ernsthafte Krise zu stürzen.³¹ Im weiteren Verlauf der Krise wurde auf Grundlage der Nothilfeklausel des Art. 122 Abs. 2 AEUV mit dem Europäischen Rettungsschirm EFSF ein Rettungspaket zur Abwendung der Zahlungsunfähigkeit Griechenlands geschnürt. Rechtlich gesehen handelt es sich beim EFSF um eine Vereinbarung zwischen den Euro-Mitgliedstaaten. Der Vollzug erfolgt durch eine privatrechtliche Gesellschaft, die Kredite vergeben kann.³² Der EFSF wurde zum 30. Juni 2013 vom ESM abgelöst.³³ Zudem begann die EZB in hohem Maße Staatsanleihen der Mitgliedstaaten anzukaufen.³⁴ So hat die EZB mehrere Ankaufprogramme für betroffene Mitgliedstaaten angekündigt bzw. eingerichtet. Im Mai 2010 wurde das „Securities Markets Programme“ (SMP) beschlossen, mit dem die EZB auf dem Sekundärmarkt Schuldtitel von Euro-Mitgliedstaaten ankaufen konnte (Art. 1 EZB/2010/5).³⁵ Im September 2012 wurde mit dem sog. „Outright Monetary Transactions“ (OMT) ein weiteres Ankaufprogramm angekündigt, welches einen Ankauf ohne Begrenzung der Höhe nach, aber unter Anknüpfung an den EFSF und den ESM ermöglichen sollte.³⁶ Mit dem PSPP-Programm (Public Sector Purchase Programme) wurde 2015 ein weiteres Ankaufprogramm aufgelegt (Art. 1 EZB/2015/10).³⁷

Zwar verbietet Art. 123 AEUV eine „monetäre Haushaltsfinanzierung“ durch die EZB.³⁸ Die Mitgliedstaaten sollen bei ihrer Kreditaufnahme vielmehr wie ein auf dem Markt tätiger privater Kreditnehmer behandelt werden.³⁹ Art. 123 AEUV schließt aber lediglich den direkten Erwerb von Staatsanleihen durch die EZB auf dem Primärmarkt aus.⁴⁰ Ein mittelbarer Erwerb auf dem Sekun-

³⁰ *Herrmann*, in: Pechstein/Nowak/Häde, Art. 119 AEUV Rn. 11; *Horn*, NJW 2011, 1398, 1400.

³¹ *Herzmann*, ZJS 2012, 168, 168.

³² *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 122 AEUV Rn. 29, 31.

³³ *Forsthoff*, EuZW 2018, 108, 108.

³⁴ *Horn*, NJW 2011, 1398, 1400; *Kube/Schorkopf*, NJW 2021, 1650, 1652.

³⁵ ABI. EU 2010 L 124/8.

³⁶ Pressemitteilung der EZB vom 06.09.2012.

³⁷ ABI. EU 2015, L 121/20.

³⁸ *Tutsch*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 123 AEUV Rn. 1.

³⁹ *Tutsch*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 123 AEUV Rn. 5.

⁴⁰ *Tutsch*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 123 AEUV Rn. 24.

därmarkt ist dagegen möglich, da dieser der Preisbildung auf dem Markt unterliegt.⁴¹ Jedoch darf der Erwerb auf dem Sekundärmarkt in den Wirkungen nicht so weit reichen wie ein unmittelbarer Erwerb, da andernfalls eine Umgehung des Verbots in Art. 123 Abs. 1 AEUV vorliegt.⁴² Um einer Umgehung vorzubeugen, verlangt der EuGH die Berücksichtigung von Garantien seitens der EZB. So scheidet unter anderem ein unmittelbarer Erwerb bei den Mitgliedstaaten aus. Zudem ist eine Begrenzung des Volumens vorzusehen. Es können auch nur Staatsanleihen von Mitgliedstaaten mit Zugang zum Anleihemarkt beschafft werden. Zudem sind die Ankäufe bei Erreichung der Ziele zu beenden.⁴³

Der Ankauf von Staatsanleihen steht in der Kritik, da die betreffenden Mitgliedstaaten so ihre Verschuldungspolitik fortsetzen können.⁴⁴ Die Verfassungsbeschwerden und Organstreitverfahren gegen das OMT-Programm wurden verworfen bzw. zurückgewiesen. Das Bundesverfassungsgericht hat zwar „gewichtige Bedenken“ im Hinblick auf den Grundsatzbeschluss zum OMT-Programm, sieht jedoch darin keinen offensichtlichen Ultra-vires-Akt, soweit die vom EuGH aufgestellten Garantien gewahrt werden.⁴⁵ Im PSPP-Urteil nahm das Bundesverfassungsgericht jedoch aufgrund von Verstößen gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz einen offensichtlichen Ultra-vires-Akt an, so dass die Verfassungsbeschwerden (teilweise) begründet waren.⁴⁶ Allerdings verneinte es beim PSPP-Programm eine offensichtliche Umgehung des Verbots aus Art. 123 Abs. 1 AEUV.⁴⁷ Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts wurde in der Literatur insbesondere wegen der Schwere des Willkürvorwurfs gegen den EuGH⁴⁸ und wegen der Gleichsetzung einer unzutreffenden Rechtsanwendung mit einem Kompetenzverstoß⁴⁹ teilweise als zu weitgehend bewertet. Andererseits wird aber auch die weite Einräumung von Handlungsspielräumen der EZB und die damit verbundene geringe Kontrolldichte des EuGH kritisiert.⁵⁰

⁴¹ *Tutsch*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 123 AEUV Rn. 25.

⁴² EuGH 16.06.2015, C-62/14, ECLI:EU:C:2015:400, Rn. 97 - Gauweiler u.a.

⁴³ EuGH 16.06.2015, C-62/14, ECLI:EU:C:2015:400, Rn. 116 - Gauweiler u.a.

⁴⁴ *Horn*, NJW 2011, 1398, 1403.

⁴⁵ BVerfGE 142, 123, 214f, 228f.

⁴⁶ BVerfGE 154, 17. Vgl. hierzu auch IV. 1.2.3.3.

⁴⁷ BVerfGE 154, 17, 143.

⁴⁸ *Möllers*, EuZW 2020, 503, 503.

⁴⁹ *Nettesheim*, NJW 2020, 1631, 1633.

⁵⁰ *Nettesheim*, NJW 2020, 1631, 1633.

1.2 Koordinierung der Wirtschaftspolitik

Die Wirtschaftspolitik der EU steht in engem Zusammenhang zum Binnenmarkt und zur Währungsunion als zentrale Integrationsprojekte. Die Koordinierung der Wirtschaftspolitik wurde mit dem Vertrag von Maastricht in Art. 103 EGV verankert.⁵¹ Ziele sind die Vereinbarkeit der nationalen Wirtschaftspolitiken mit den vom Rat nach Art. 121 Abs. 2 UA 1 AEUV erstellten Grundzügen der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten und der Union sowie die Gewährleistung der Haushaltsdisziplin.⁵² Nach Art. 119 Abs. 1 AEUV umfasst die Tätigkeit der Mitgliedstaaten und der Union im Sinne des Art. 3 EUV nach Maßgabe der Verträge die Einführung einer Wirtschaftspolitik, die auf einer engen Koordinierung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten, dem Binnenmarkt und der Festlegung gemeinsamer Ziele beruht und dem Grundsatz einer offenen Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb verpflichtet ist. Die Wirtschaftspolitik besteht aus einer Vielzahl an Einzelfeldern. Von besonderer Relevanz sind vor allem die Steuer-, Konjunktur-, Struktur-, Beschäftigungs-, Sozial- und die Finanzpolitik.⁵³ Die Einzelfelder stehen in Wechselwirkung zueinander. So führen beispielsweise steigende Staatsausgaben zu einem Konjunkturanstieg und zu Wirtschaftswachstum.⁵⁴ Die Tätigkeit der Mitgliedstaaten und der Union setzt nach Art. 119 Abs. 3 AEUV die Einhaltung der richtungsweisenden Grundsätze stabiler Preise, gesunder öffentlicher Finanzen und monetärer Rahmenbedingungen sowie eine tragfähige Zahlungsbilanz voraus.

Nach Art. 120 Satz 1 AEUV richten die Mitgliedstaaten ihre Wirtschaftspolitik so aus, dass sie im Rahmen der in Art. 121 Abs. 2 genannten Grundzüge zur Verwirklichung der Ziele der Union im Sinne des Art. 3 EUV beitragen. Die Mitgliedstaaten und die Union handeln im Einklang mit dem Grundsatz einer offenen Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb und halten sich dabei an die in Art. 119 AEUV genannten Grundsätze. Nach Art. 121 Abs. 1 AEUV betrachten die Mitgliedstaaten ihre Wirtschaftspolitik als eine Angelegenheit von gemeinsamem Interesse und koordinieren sie im Rat nach Maßgabe des Art. 120

⁵¹ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 121 AEUV Rn. 1.

⁵² *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 121 AEUV Rn. 2.

⁵³ *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 34; *Ohler*, in: Siekmann, Art. 120 AEUV Rn. 9.

⁵⁴ *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 34.

AEUV. Nach Art. 121 Abs. 2 AEUV erstellt der Rat auf Empfehlung der Kommission einen Entwurf für die Grundzüge der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten und der Union und erstattet dem Europäischen Rat hierüber Bericht. Auf der Grundlage einer Schlussfolgerung des Europäischen Rates verabschiedet der Rat eine Empfehlung, in der diese Grundzüge dargelegt werden. Mit den Grundzügen sollte die grundlegende wirtschaftspolitische Orientierung und ein Gestaltungsrahmen für die Wirtschaftspolitik vorgezeichnet werden.⁵⁵ In der Praxis wird in den Grundzügen neben wirtschaftlichen Zielgrößen (Wirtschaftswachstum, Beschäftigung etc.) oftmals auf einzelne Politikfelder wie die Haushalts- oder Finanzpolitik eingegangen. Teilweise werden auch konkrete Ziele wie die Erreichung bestimmter Defizithöchstwerte formuliert.⁵⁶

Um eine engere Koordinierung der Wirtschaftspolitik und eine dauerhafte Konvergenz der Wirtschaftsleistungen der Mitgliedstaaten zu gewährleisten, überwacht der Rat nach Art. 121 Abs. 3 AEUV anhand von Berichten der Kommission die wirtschaftliche Entwicklung in jedem Mitgliedstaat und in der Union sowie die Vereinbarkeit der Wirtschaftspolitik mit den in Absatz 2 genannten Grundzügen und nimmt in regelmäßigen Abständen eine Gesamtbewertung vor. Zum Zwecke dieser multilateralen Überwachung übermitteln die Mitgliedstaaten der Kommission Angaben zu wichtigen einzelstaatlichen Maßnahmen auf dem Gebiet ihrer Wirtschaftspolitik sowie weitere von ihnen für erforderlich erachtete Angaben (Art. 121 Abs. 3 UA 2 AEUV). Es handelt sich hierbei um die präventive Komponente des Verfahrens zur Gewährleistung der Haushaltsdisziplin. Ziel ist es, rechtzeitig übermäßige Defizite zu erkennen.⁵⁷

Soweit die Wirtschaftspolitik eines Mitgliedstaats nicht mit den in Art. 121 Abs. 2 AEUV genannten Grundzügen der Wirtschaftspolitik vereinbar ist oder das ordnungsgemäße Funktionieren der Wirtschafts- und Währungsunion zu gefährden droht, kann die Kommission nach Art. 121 Abs. 4 AEUV eine Verwarnung an den betreffenden Mitgliedstaat oder der Rat auf Empfehlung der Kommission die erforderlichen Empfehlungen an den betreffenden Mitgliedstaat richten.

Stellt der Rat ein erhebliches Abweichen der Haushaltslage von dem mittelfristigen Haushaltsziel fest, so richtet er nach Art. 6 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 2

⁵⁵ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 121 AEUV Rn. 19.

⁵⁶ *Kempen*, in: Streinz, Art. 121 AEUV Rn. 13.

⁵⁷ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 121 AEUV Rn. 3.

der VO (EG) Nr. 1466/97 über den Ausbau der haushaltspolitischen Überwachung und der Überwachung und Koordinierung der Wirtschaftspolitiken⁵⁸ als frühzeitige Warnung vor dem Entstehen eines übermäßigen Defizits gemäß Art. 103 Abs. 4 AEUV eine Empfehlung an den betreffenden Mitgliedstaat, die notwendigen Anpassungsmaßnahmen zu ergreifen.

Die Regelungen zur multilateralen Überwachung wurden durch die Regelungen zum Stabilitäts- und Wachstumspakt ergänzt. Mit der multilateralen Überwachung soll eine engere Koordinierung der nationalen Wirtschaftspolitiken erreicht und Haushaltsrisiken frühzeitig erkannt werden.⁵⁹ Prüfungsgegenstände sind die Vereinbarkeit der Wirtschaftspolitik mit den Grundzügen und die Gefährdung des ordnungsgemäßen Funktionierens der Wirtschafts- und Währungsunion (vgl. Art. 121 Abs. 4 Satz 1 AEUV). Die nationale Haushaltspolitik gehört dabei zu den Schwerpunkten.⁶⁰ Nach der VO (EG) Nr. 1466/97⁶¹ wird hierbei insbesondere eine ausreichende Sicherheitsmarge und die Erreichung des Anpassungspfades für das mittelfristige Haushaltsziel geprüft (Art. 5 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1).

1.3 Verfahren bei einem übermäßigen Defizit

Aus 119 Abs. 2 AEUV ergibt sich, dass die Wirtschafts- und Währungspolitik insbesondere auf die Preisstabilität ausgerichtet ist. Im Zuge des Übergangs der Währungspolitik auf die Union mit der Einführung des Euro sind die Mitgliedstaaten auf die Haushaltspolitik angewiesen, um auf Wirtschaftsabschwünge zu reagieren. Übermäßige Defizite können jedoch zu einer steigenden Inflation führen.⁶² Ursachen übermäßiger Defizite können in einer ausgabenorientierten, unsoliden Finanzpolitik, aber auch in Konjunkturinbrüchen oder wirtschaftlichen Ausnahmesituationen liegen, die zu einem Rückgang der Staatseinnahmen führen. Eine monetäre Staatsfinanzierung oder die Abwertung der eigenen Währung ist im Rahmen der Wirtschafts- und Währungs-

⁵⁸ ABI. EG 1997 L 206/1.

⁵⁹ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 121 AEUV Rn. 25.

⁶⁰ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 121 AEUV Rn. 25.

⁶¹ i.d.F. der VO (EU) Nr. 1175/2011; vgl.

⁶² *Hattenberger*, in: Schwarze et al., Art. 126 AEUV Rn. 1.

union aufgrund der ausschließlichen Zuständigkeit der Union für die Währungsunion und des Verbots des unmittelbaren Erwerbs von Schuldtiteln durch die EZB in Art. 123 Abs. 1 AEUV nicht mehr möglich. Da Ausgabensenkungen oder Steuererhöhungen in wirtschaftlichen Notsituationen jedoch kontraproduktiv wirken und zudem schwer durchsetzbar sind, greifen betroffene Mitgliedstaaten regelmäßig auf die Anhebung der Neuverschuldung zurück. Eine steigende Verschuldung führt allerdings zu steigenden Zinssätzen und beeinträchtigt damit private Investitionen und somit auch das Wirtschaftswachstum. Zudem besteht die Gefahr einer Schuldenspirale, wenn die Schuldenlast auf Dauer nicht mehr durch Mehreinnahmen in Wachstumsphasen gedeckt werden kann. Dies führt zum Verlust der finanzpolitischen Handlungsspielräume des Haushaltsgesetzgebers.⁶³ Da Mitgliedstaaten mit übermäßigen Defiziten häufig höhere Inflationsraten und Produktionskosten aufweisen, wirkt sich dies auch auf die Glaubwürdigkeit der Geldpolitik aus, die zu einem Verlust der Geldwertstabilität führt. Übermäßige Staatsdefizite beeinträchtigen die Vertragsziele der Preisstabilität, Wettbewerbsfähigkeit und der Vollbeschäftigung (Art. 3 Abs. 3 EUV, Art. 119 Abs. 3 AEUV).⁶⁴ Die Haushaltsdisziplin ist damit ein zentrales Instrument zur dauerhaften Sicherung der Wirtschafts- und Währungsunion.⁶⁵

Über eine ausschließliche Kompetenz verfügt die Union aber lediglich bei ihrem eigenen Haushalt (Art. 310, 322 AEUV).⁶⁶ Die nationale Haushaltsaufstellung ist dagegen in der Kompetenz der Mitgliedstaaten geblieben. Sie ist in den Verträgen nicht als Politikbereich der Union genannt. Aus Art. 4 Abs. 1, Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV ergibt sich, dass die nicht in den Verträgen genannten und übertragenen Zuständigkeiten bei den Mitgliedstaaten verbleiben.⁶⁷ Eine Übertragung der Budgethoheit auf die Union kommt aus Sicht der Mitgliedstaaten nicht in Betracht, da diese einen wesentlichen Bestandteil nationaler Souveränität und rechtsstaatlicher Demokratie darstellt.⁶⁸ Allerdings wirkt Art. 126 AEUV in hohem Maße in das nationale Haushaltsrecht hinein.

⁶³ *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 23-25.

⁶⁴ *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 27f.

⁶⁵ *Koch*, in: Lenz/Borchardt, Art. 123-126 AEUV Rn. 5.

⁶⁶ *Gröpl*, in: Gröpl, BHO/LHO, Einleitung Rn. 68.

⁶⁷ *Gröpl*, in: Gröpl, BHO/LHO, Einleitung Rn. 72.

⁶⁸ *Hamer*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 126 AEUV Rn. 5; *Kemmler*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, Art. 110 GG Rn. 22.

Wegen des engen Zusammenhangs zwischen Wirtschaft, Währung und Finanzen wurden erstmals mit dem Vertrag von Maastricht im Jahre 1992 in Art. 104 EGV⁶⁹ Vorgaben für die Haushaltspolitik der Mitgliedstaaten in die Verträge implementiert.⁷⁰ Damit sollte der Beitritt in die Wahrungunion an eine solide Finanzpolitik geknüpft, aber auch eine dauerhafte Konvergenz der Eurozone erreicht werden.⁷¹ Die geforderte Stabilitätspolitik der Wirtschafts- und Wahrungunion kann nur glaubhaft sein, wenn der Vertrag effektive Verfahren zur Durchsetzung der Haushaltsdisziplin in den Mitgliedstaaten enthält. Art. 126 AEUV stellt insofern einen Kompromiss dar zwischen der grundsätzlichen Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für ihre nationalen Haushalte und einer strengen Haushaltsdisziplin als Notwendigkeit für das Funktionieren der Wirtschafts- und Wahrungunion.⁷² Ergänzt wird die Norm durch das ebenfalls seit dem Vertrag von Maastricht bestehende Defizitprotokoll. Mit den Verträgen von Amsterdam, Nizza⁷³ sowie Lissabon⁷⁴ blieben die Regelungen inhaltlich weitgehend unverändert. Das Defizitprotokoll wurde seit dem Vertrag von Maastricht nicht geändert.⁷⁵

Nach Art. 126 Abs. 1 AEUV haben die Mitgliedstaaten übermäßige Defizite zu vermeiden. Die Verpflichtung der Mitgliedstaaten ist gegenüber der zweiten Stufe der Wirtschafts- und Wahrungunion⁷⁶ in der dritten Stufe seit 01.01.1999 erheblich zwingender gefasst. Es handelt sich um eine echte Rechtspflicht.⁷⁷ Für die Mitgliedstaaten, deren Währung nicht der Euro ist, gilt nach Art. 139 Abs. 2 Buchstabe b AEUV Art. 126 AEUV mit Ausnahme der Sanktionsmöglichkeiten in den Absätzen 9 und 11.⁷⁸ Im Falle von Verstößen kommt ein Vertragsverletzungsverfahren nach den Art. 258 und 259 AEUV nicht in Betracht, da dieses durch Art. 126 Abs. 10 AEUV ausdrücklich ausgeschlossen ist.

⁶⁹ Heute: Art. 126 AEUV.

⁷⁰ Gröpl, Der Staat 1-2013, 1, 3.

⁷¹ Konow, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 28.

⁷² Bandilla, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 1.

⁷³ Art. 104 EGV.

⁷⁴ Art. 126 AEUV.

⁷⁵ Bandilla, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 2f.

⁷⁶ Art. 116 Abs. 4 EGV-Nizza: „Die Mitgliedstaaten sind bemüht, übermäßige öffentliche Defizite zu vermeiden“.

⁷⁷ Kempen, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 4.

⁷⁸ Für Dänemark und das Vereinigte Königreich gelten bzw. galten Sondervorschriften.

Art. 126 Abs. 2 AEUV sieht vor, dass die Kommission die Entwicklung der Haushaltslage und der Höhe des öffentlichen Schuldenstands in den Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Feststellung schwerwiegender Fehler überwacht. Darunter ist eine Haushaltslage zu verstehen, die auf Dauer nicht tragbar ist und damit die Stabilität der gesamten Währungsunion gefährdet.⁷⁹ Die Überwachung ist in der Praxis eng verbunden mit der multilateralen Überwachung nach Art. 121 Abs. 3 bis 5 AEUV, wodurch Fehlentwicklungen möglichst frühzeitig entdeckt werden sollen, um ein späteres Defizitverfahren zu vermeiden.⁸⁰

Die Kommission prüft die Einhaltung der Haushaltsdisziplin insbesondere anhand zweier Kriterien. Dabei kommt es nach Art. 126 Abs. 2 Satz 2 AEUV maßgeblich auf das Verhältnis des geplanten oder tatsächlichen öffentlichen Defizits zum BIP und zum anderen auf das Verhältnis des öffentlichen Schuldenstands zum BIP an. Nach Art. 126 Abs. 2 Satz 3 AEUV werden die Referenzwerte im Defizitprotokoll festgelegt. Dieses ist Bestandteil der Verträge (Art. 51 EUV) und damit Teil des Primärrechts.⁸¹ Art. 1 des Defizitprotokolls legt die Referenzwerte auf 3 % für das Verhältnis zwischen dem geplanten oder tatsächlichen öffentlichen Defizit und dem BIP zu Marktpreisen und 60 % für das Verhältnis zwischen dem öffentlichen Schuldenstand und dem BIP zu Marktpreisen fest. Die Begriffe „öffentlich“ und „Defizit“ richten sich nach den entsprechenden Definitionen im Sinne des Europäischen Systems volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG).⁸² Mit der VO (EG) Nr. 479/2009 des Rates über die Anwendung des dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft beigefügten Protokolls über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit⁸³ wurden die Begriffe bestimmten Ziffern des ESVG zugeordnet. Die Mitgliedstaaten sind aus Gründen der Gewährleistung der Wirksamkeit des Verfahrens verantwortlich für die Defizite des staatlichen Sektors (Art. 3 Satz 1 des Defizitprotokolls). Mitgliedstaaten können daher nicht darauf verweisen, dass ein Defizit auf Ebenen unterhalb der Zentralregierung beruht. Dementsprechend regelt Art. 109 Abs. 2 GG, dass Bund und Länder gemeinsam die Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland aus

⁷⁹ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 21.

⁸⁰ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 66.

⁸¹ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 112.

⁸² III 6.

⁸³ Abl. EU 2009 L 145/1.

Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft auf Grund des Art. 104 EGV zur Einhaltung der Haushaltsdisziplin erfüllen. Nach Art. 3 Satz 2 des Defizitprotokolls gewährleisten die Mitgliedstaaten, dass die innerstaatlichen Verfahren im Haushaltsbereich sie in die Lage versetzen, ihre sich aus den Verträgen ergebenden Verpflichtungen in diesem Bereich zu erfüllen. Nach Art. 3 Satz 3 des Defizitprotokolls müssen die Mitgliedstaaten ihre geplanten und tatsächlichen Defizite und die Höhe ihres Schuldenstands der Kommission unverzüglich und regelmäßig mitteilen.

Die Haushaltsdisziplin ist zum einen nicht gewahrt, wenn das geplante oder tatsächliche Defizit die Grenze von 3 % des BIP überschreitet und keine der in Art. 126 Abs. 2 Satz 2 Buchstabe a AEUV enthaltenen Ausnahmen erfüllt ist. Im Hinblick auf das geplante Defizit ist die aktuellste amtliche Vorausschätzung maßgeblich (Art. 2 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 479/2009). Bei dem Defizitkriterium von 3 % des BIP handelt es sich um eine Obergrenze zur Einleitung des Defizitverfahrens. Art. 126 Abs. 2 Satz 2 Buchstabe a AEUV sieht im ersten Spiegelstrich als Ausnahme vor, wenn das öffentliche Defizit zwar oberhalb von 3 % liegt, es aber erheblich und laufend zurückgegangen ist und gleichzeitig einen Wert nahe des Referenzwerts erreicht hat. Eine zweite Ausnahme wird im zweiten Spiegelstrich gemacht, wenn der Referenzwert nur ausnahmsweise und vorübergehend überschritten wird und das Defizit in der Nähe des Referenzwerts bleibt. Nach Art. 2 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 1467/97 über die Beschleunigung und Klärung des Verfahrens bei einem übermäßigen Defizit⁸⁴ gilt der Referenzwert als ausnahmsweise und vorübergehend überschritten, wenn dies auf ein außergewöhnliches Ereignis, das sich der Kontrolle des betreffenden Mitgliedstaats entzieht und die staatliche Finanzlage erheblich beeinträchtigt, oder auf einen schwerwiegenden Wirtschaftsabschwung zurückzuführen ist. So handelt es sich beispielsweise bei der Corona-Krise um ein außergewöhnliches Ereignis, welches durch die Mitgliedstaaten nicht kontrollierbar ist. Daher hat die Kommission im Wege einer im Sekundärrecht enthaltenen sog. „Ausweichklausel“ den Mitgliedstaaten die erforderliche Flexibilität ermöglicht, angemessene haushaltspolitische Maßnahmen als Reaktion auf die Corona-Krise zu ergreifen⁸⁵ und die Defizitregeln

⁸⁴ ABI. EG 1997 L 209/6; zuletzt geändert durch VO (EU) Nr. 1177/2011, ABI. EU 2011 L 306/33.

⁸⁵ COM(2020) 123 final, S. 1f.

faktisch ausgesetzt.⁸⁶ Die Kommission hat am 23. Mai 2022 die Verlängerung der Aussetzung bis Ende 2023 empfohlen.⁸⁷

Darüber hinaus ist die Haushaltsdisziplin nicht gewahrt, wenn die Verschuldung oberhalb von 60 % des BIP liegt, es sei denn, dass das Verhältnis hinreichend rückläufig ist und sich rasch genug dem Referenzwert nähert (Art. 126 Abs. 2 Satz 2 Buchstabe b AEUV, Art. 1 2. Spiegelstrich des Protokolls (Nr. 12) über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit). Ein übermäßiges Defizit liegt jedoch nicht bei jeder starren Überschreitung dieser Grenzwerte vor. Maßgeblich ist vielmehr eine umfassende Bewertung.⁸⁸ Aus der Formulierung „insbesondere“ in Art. 126 Abs. 2 AEUV ergibt sich, dass weitere Faktoren bei der Beurteilung berücksichtigt werden können.⁸⁹ Hierfür kommen beispielsweise die mittelfristige Wirtschafts- und Haushaltslage⁹⁰, das Wirtschaftswachstum oder die Beschäftigung in Betracht.⁹¹

Das Festhalten an den Defizitkriterien ist umstritten. Kritisiert wird dabei vor allem, dass die Ausgabenkürzungen wegen den gesamtwirtschaftlichen Folgen häufig zu Mindereinnahmen und sozialen Mehrausgaben führen.⁹² Einige Mitgliedstaaten vorwiegend aus dem südeuropäischen Raum sprechen sich daher für eine Reformierung hin zu mehr Flexibilität aus.⁹³

Das „Verfahren bei einem übermäßigen Defizit“ sieht gem. Art. 126 Abs. 3 bis 13 AEUV folgende Schritte vor. Zunächst wird das übermäßige Defizit gem. Art. 126 Abs. 3 bis 6 AEUV festgestellt.⁹⁴ Erfüllt ein Mitgliedstaat keines oder nur eines der Defizit- und Verschuldungskriterien, so erstellt die Kommission nach Art. 126 Abs. 3 UA 1 Satz 1 AEUV einen Bericht. Darin wird nach Art. 126 Abs. 3 UA 1 Satz 2 AEUV auch darauf eingegangen, ob das öffentliche Defizit die öffentlichen Ausgaben für Investitionen übertrifft. Zudem werden alle sonstigen einschlägigen Faktoren, einschließlich der mittelfristigen Wirtschafts- und Haushaltslage des Mitgliedstaats berücksichtigt. Ein Ermessen hinsichtlich der Berichtspflicht nach Art. 126 Abs. 3 UA 1 AEUV besteht

⁸⁶ *Kube/Schorkopf*, NJW 2021, 1650, 1652.

⁸⁷ COM(2022) 600 final, S. 15.

⁸⁸ *Hatje*, DÖV 2006, 597, 599.

⁸⁹ *Hattenberger*, in: Schwarze et al., Art. 126 AEUV Rn. 18.

⁹⁰ *Hatje*, DÖV 2006, 597, 599.

⁹¹ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 21.

⁹² *Meyer-Rix*, JöFin 2012, 301, 309.

⁹³ *Kube/Schorkopf*, NJW 2021, 1650, 1652.

⁹⁴ *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 29.

nicht.⁹⁵ Da die Kommission in ihrem Bericht auch andere Faktoren als die Überschreitung der Referenzkriterien berücksichtigen soll, wird ein gewisser Beurteilungsspielraum angenommen.⁹⁶ Damit kann die Kommission auch nach Lage des Einzelfalls erhebliche Überschreitungen der Referenzwerte als gerechtfertigt und geringfügige Überschreitungen als schwerwiegende Fehler bewerten.⁹⁷ Dass dadurch Überschreitungen der Referenzwerte folgenlos bleiben können, hat zu teilweiser Kritik in der Literatur geführt.⁹⁸ Dem wird jedoch entgegengehalten, dass andernfalls das Defizitverfahren von vereinfachenden und pauschalen Werturteilen belegt würde.⁹⁹

Der Wirtschafts- und Finanzausschuss gibt eine Stellungnahme zu dem Bericht der Kommission ab (Art. 126 Abs. 4 AEUV). Soweit die Kommission der Auffassung ist, dass in einem Mitgliedstaat ein übermäßiges Defizit besteht oder sich ergeben könnte, legt sie dem betreffenden Mitgliedstaat eine Stellungnahme vor und unterrichtet den Rat (Art. 126 Abs. 5 AEUV). Andernfalls beendet die Kommission das Verfahren. Aus der Entschließung des Europäischen Rates über den Stabilitäts- und Wachstumspakt vom 17. Juni 1997¹⁰⁰ ergibt sich, dass die Kommission dem Rat ihren Standpunkt schriftlich zu begründen hat, wenn sie abweichend von der Auffassung des Wirtschafts- und Finanzausschusses der Ansicht ist, dass ein Defizit von mehr als 3 % des BIP nicht übermäßig ist.¹⁰¹

Der Rat beschließt auf Vorschlag der Kommission und nach Berücksichtigung eventueller Bemerkungen des betreffenden Mitgliedstaats nach Prüfung der Gesamtlage, ob ein übermäßiges Defizit besteht (Art. 126 Abs. 6 AEUV). Nach Art. 293 Abs. 1 AEUV kann der Rat den Vorschlag der Kommission nur noch einstimmig abändern. Die Formulierung „nach Prüfung der Gesamtlage“ zeigt, dass der Rat über einen weiten Ermessensspielraum verfügt.¹⁰² Bei der Feststellung des Rates handelt es sich um eine wertende Entscheidung auf Basis

⁹⁵ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 29.

⁹⁶ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 68.

⁹⁷ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 30.

⁹⁸ *Kortz*, RIW 1997, 357, 361; *Kuschnick*, DZWir 1997, 315, 318.

⁹⁹ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 30.

¹⁰⁰ ABI. EG 1997 C 236, 1.

¹⁰¹ Kommission, Ziffer 4 der Entschließung des Europäischen Rates über den Stabilitäts- und Wachstumspakt Amsterdam vom 17. Juni 1997

¹⁰² *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 75.

einer wirtschaftspolitischen Analyse mit politischer Dimension.¹⁰³ Die Entscheidung bewirkt erheblichen politischen Druck, da diese öffentlich ist und Reaktionen an den Finanzmärkten bewirken kann.¹⁰⁴ Zudem führt ein entsprechender Beschluss des Rates dazu, dass die Konvergenzkriterien nach Art. 140 Abs. 1 Satz 3 2. Spiegelstrich, Art. 2 des Protokolls (Nr. 13) über die Konvergenzkriterien und damit die Voraussetzungen für einen Beitritt in die Währungsunion nicht erfüllt sind. Mit Einführung der sog. Sixpacks wurde in Art. 5 Abs. 1 der VO (EU) Nr. 1173/2011 über die wirksame Durchsetzung der haushaltspolitischen Überwachung im Euro-Währungsgebiet¹⁰⁵ zudem für Euro-Mitgliedstaaten festgelegt, dass der Rat auf Empfehlung der Kommission im Falle eines Beschlusses nach Art. 126 Abs. 6 AEUV mit einem weiteren Beschluss von dem betreffenden Mitgliedstaat verlangen kann, bei der Kommission eine unverzinsliche Einlage in Höhe von 0,2 % des BIP des Vorjahres zu hinterlegen.¹⁰⁶ Desweiteren kann der Rat nach Art. 4 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 1084/2006 zur Errichtung des Kohäsionsfonds und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 1164/94¹⁰⁷ beschließen, dass die Mittelbindungen aus dem Kohäsionsfonds für den betreffenden Mitgliedstaat im Falle eines Beschlusses nach Art. 126 Abs. 6 AEUV ganz oder teilweise ausgesetzt werden.

Mit dem Beschluss des Rates nach Art. 126 Abs. 6 AEUV wird in das Abhilfeverfahren übergeleitet.¹⁰⁸ Der Rat richtet auf Empfehlung der Kommission unverzüglich Empfehlungen an den betreffenden Mitgliedstaat mit dem Ziel, dieser Lage innerhalb einer bestimmten Frist abzuhelpen (Art. 126 Abs. 7 AEUV). Die Beschlussfassung erfolgt nach Art. 126 Abs. 13 UA 2 AEUV ohne die Stimme des betreffenden Mitgliedstaates. Soweit ein Euro-Mitgliedstaat betroffen ist, erfolgt die Beschlussfassung nach Art. 139 Abs. 4 Buchstabe b AEUV nur durch die Euro-Mitgliedstaaten. Die Empfehlungen sind nach Art. 288 Abs. 5 AEUV nicht verbindlich. Da die Mitgliedstaaten für die Wirtschaftspolitik zuständig sind, sind keine Detailempfehlungen möglich.¹⁰⁹ Die konkreten Maßnahmen zur Erreichung des in der Empfehlung enthaltenen

¹⁰³ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 75.

¹⁰⁴ *Kempfen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 35.

¹⁰⁵ ABl. EU 2011 L 306/1.

¹⁰⁶ *Kempfen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 35.

¹⁰⁷ ABl. EU 2006 L 210/79.

¹⁰⁸ *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 29.

¹⁰⁹ *Kempfen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 36.

Ziels bleiben insofern dem betroffenen Mitgliedstaat überlassen.¹¹⁰ Nach Art. 3 Abs. 4 der VO (EG) Nr. 1467/97 in der Fassung der VO (EU) Nr. 1177/2011 zur Änderung der VO (EG) Nr. 1467/97 über die Beschleunigung und Klärung des Verfahrens bei einem übermäßigen Defizit wird dem Mitgliedstaat eine Frist von höchstens sechs Monaten für die Ergreifung wirksamer Maßnahmen gesetzt. Die Frist kann auf drei Monate verkürzt werden. In der Empfehlung soll zudem eine Frist für die Korrektur des übermäßigen Defizits gesetzt und jährliche Haushaltsziele erfüllt werden, um die Korrektur des übermäßigen Defizits innerhalb der gesetzten Frist sicherzustellen. Nach Art. 3 Abs. 4a hat der Mitgliedstaat innerhalb der in Absatz 4 genannten Frist dem Rat und der Kommission Bericht über die ergriffenen Maßnahmen zu erstatten.

Stellt der Rat fest, dass seine Empfehlungen innerhalb der gesetzten Frist keine wirksamen Maßnahmen ausgelöst haben, so kann er seine Empfehlungen veröffentlichen (Art. 126 Abs. 8 AEUV). Im Falle eines Beschlusses nach Art. 126 Abs. 8 AEUV empfiehlt bei einem Euro-Mitgliedstaat die Kommission dem Rat gemäß Art. 6 Abs. 1 der VO (EU) Nr. 1173/2011 über die wirksame Durchsetzung der haushaltspolitischen Überwachung im Euro-Währungsgebiet, eine Geldbuße in Höhe von 0,2 % des BIP dieses Mitgliedstaats im Vorjahr zu verhängen.

Falls ein Mitgliedstaat den Empfehlungen des Rates weiterhin nicht Folge leistet, kann der Rat nach Art. 126 Abs. 9 UA 1 AEUV beschließen, den Mitgliedstaat mit der Maßgabe in Verzug zu setzen, innerhalb einer bestimmten Frist Maßnahmen für den nach Auffassung des Rates zur Sanierung erforderlichen Defizitabbau zu treffen. Der Rat kann nach Art. 126 Abs. 9 UA 2 AEUV in diesem Fall den betreffenden Mitgliedstaat ersuchen, nach einem konkreten Zeitplan Berichte vorzulegen, um die Anpassungsbemühungen des Mitgliedstaats überprüfen zu können. Die Absätze 9 bis 11 gelten gemäß Art. 139 Abs. 2b AEUV nur für Euro-Mitgliedstaaten. Der Maßnahmenkatalog für die Euro-Mitgliedstaaten endet mit der Veröffentlichung der Empfehlung nach Art. 126 Abs. 8 AEUV.¹¹¹ Der Beschluss nach Art. 126 Abs. 9 AEUV erfolgt innerhalb von zwei Monaten nach dem Beschluss gemäß Art. 126 Abs. 8 AEUV (Art. 5

¹¹⁰ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 84.

¹¹¹ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 89.

Abs. 1 Satz 1 der VO (EG) Nr. 1467/97¹¹²). Er setzt eine Empfehlung der Kommission nach Art. 126 Abs. 13 UA 1 AEUV und eine entsprechende Ermessensentscheidung des Rates voraus. Es handelt sich um einen Beschluss im Sinne des Art. 288 Abs. 4 AEUV.¹¹³ Nach Art. 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 der VO (EG) Nr. 1467/97¹¹⁴ ersucht der Rat in der Inverzugsetzung den Mitgliedstaat, jährliche Haushaltsziele zu erfüllen und gibt Maßnahmen an, die zur Erfüllung dieser Ziele förderlich sind.

Anschließend folgt gegebenenfalls das Sanktionsverfahren.¹¹⁵ Eine Sanktionierung ist bislang noch in keinem Fall erfolgt.¹¹⁶ Solange ein Mitgliedstaat einen Beschluss nach Art. 126 Abs. 9 AEUV nicht befolgt, kann der Rat nach Art. 126 Abs. 11 UA 1 Halbsatz 1 AEUV beschließen, eine oder mehrere Maßnahmen anzuwenden oder gegebenenfalls zu verschärfen. Hierfür kommen die nachfolgenden abschließend möglichen Maßnahmen in Betracht.¹¹⁷ Nach dem ersten Spiegelstrich kann der Rat verlangen, dass bei der Veröffentlichung von Schuldverschreibungen nähere zusätzliche Angaben zu veröffentlichen sind. Die Veröffentlichung wird regelmäßig Risikoaufschläge bei der Ausgabe von Staatsanleihen zur Folge haben.¹¹⁸ Nach dem zweiten Spiegelstrich kann die Europäische Investitionsbank zur Überprüfung ihrer Darlehenspolitik gegenüber dem Mitgliedstaat ersucht werden. Dies bewirkt eine restriktivere Darlehenspolitik.¹¹⁹ Der Rat kann nach dem dritten Spiegelstrich von dem Mitgliedstaat verlangen, eine unverzinsliche Einlage in angemessener Höhe bei der Union zu hinterlegen, bis das übermäßige Defizit nach Ansicht des Rates korrigiert worden ist. Desweiteren kann der Rat nach dem vierten Spiegelstrich Geldbußen in angemessener Höhe verhängen. Nach Art. 11 der VO (EG) Nr. 1467/97¹²⁰ wird bei einer Sanktionierung in der Regel eine Geldbuße verhängt, die durch andere in Art. 126 Abs. 11 AEUV vorgesehene Maßnahmen ergänzt werden kann. Der Rat wird dadurch zwar in seinem Ermessensspielraum eingeschränkt, aber nicht von der Pflicht zur Entscheidung

¹¹² idF der VO (EU) Nr. 1177/2011 zur Änderung der VO (EG) Nr. 1467/97.

¹¹³ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 91.

¹¹⁴ idF der VO (EU) Nr. 1177/2011 zur Änderung der VO (EG) Nr. 1467/97.

¹¹⁵ *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 30.

¹¹⁶ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 43.

¹¹⁷ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 99.

¹¹⁸ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 45.

¹¹⁹ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 45.

¹²⁰ idF der VO (EU) Nr. 1177/2011 zur Änderung der VO (EG) Nr. 1467/97.

unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles entbunden.¹²¹ Der Betrag der Geldbuße setzt sich nach Art. 12 Abs. 1 Satz 1 der VO (EG) Nr. 1467/97¹²² aus einer festen Komponente in Höhe von 0,2 % des BIP und einer variablen Komponente zusammen. Auf diese Weise belaufen sich die Geldbußen je nach Höhe des BIP auf Beträge im Milliardenbereich. Es soll sich dabei nach Kempen um keine Strafmaßnahmen handeln, sondern vielmehr um Beugemittel.¹²³ Dies mag zwar für die Maßnahmen der ersten drei Spiegelstriche in Art. 126 Abs. 11 UA 1 AEUV gelten, ist aber bei einer Geldbuße nur schwer nachzuvollziehen. Aus einem Vergleich zu Art. 260 Abs. 2 AEUV und der dortigen Formulierung von Zwangsgeldzahlungen bei der fehlenden Umsetzung von Maßnahmen aus Urteilen des EuGH ergibt sich, dass die Geldbuße nach ihrer Beendigung nicht an den Mitgliedstaat zurückzuzahlen ist.¹²⁴

Der Rat verfügt bei der Sanktionierung über einen weiten Ermessensspielraum.¹²⁵ Die Prüfung erstreckt sich auf alle stabilitätsrelevanten Umstände im konkreten Einzelfall.¹²⁶ Nach Art. 6 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 1467/97¹²⁷ stützt sich der Rat auf den vom betreffenden Mitgliedstaat übermittelten Bericht und dessen Umsetzung sowie jegliche weiteren öffentlich bekannt gegebenen Beschlüsse der Regierung des betreffenden Mitgliedstaats. Auch hier erfolgt der Beschluss auf Empfehlung der Kommission und ohne die Stimme des betroffenen Mitgliedstaats (Art. 126 Abs. 13 UA 1 und 2 AEUV). Nach Art. 6 Abs. 2 der VO (EG) Nr. 1467/97¹²⁸ ergeht der Beschluss innerhalb von 4 Monaten nach dem Beschluss des Rates über die Inverzugsetzung nach Art. 126 Abs. 9 AEUV. Das Parlament ist nach Art. 126 Abs. 11 UA 2 AEUV von den Beschlüssen zu unterrichten.

Der Rat hebt einige oder sämtliche Beschlüsse oder Empfehlungen nach den Absätzen 6 bis 9 und 11 so weit auf, wie das übermäßige Defizit in dem betreffenden Mitgliedstaat nach seiner Ansicht korrigiert worden ist (Art. 126 Abs. 12 Satz 1 AEUV).

¹²¹ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 100.

¹²² idF der VO (EU) Nr. 1177/2011 zur Änderung der VO (EG) Nr. 1467/97.

¹²³ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 44.

¹²⁴ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 101.

¹²⁵ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 97.

¹²⁶ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 43.

¹²⁷ idF der VO (EU) Nr. 1177/2011 zur Änderung der VO (EG) Nr. 1467/97.

¹²⁸ idF der VO (EU) Nr. 1177/2011 zur Änderung der VO (EG) Nr. 1467/97.

Das Defizitverfahren hat erhebliche praktische Bedeutsamkeit. Zwischen 1997 und 2012 waren über 60 Defizitverfahren anhängig. In keinem Verfahren wurde bislang eine Sanktion nach Art. 126 Abs. 11 AEUV ausgesprochen.¹²⁹ Die Bedeutung des Defizitverfahrens ist im Zuge der Finanzkrise gestiegen. Allein zwischen April 2009 und Juli 2010 wurde gegen 23 Mitgliedstaaten ein Defizitverfahren eingeleitet.¹³⁰ Der Schwerpunkt lag dabei auf Griechenland. Dennoch hat sich die Anwendung der Maßnahmeninstrumente des Art. 126 AEUV als zu zögerlich erwiesen. Insbesondere wirkt die Entscheidung im Rat aufgrund des möglichen politischen Zusammenwirkens mit anderen betroffenen Mitgliedstaaten zugunsten der „Defizitsünder“ und damit einer effektiven Durchsetzung der Schuldendisziplin entgegen.¹³¹

1.4 Stabilitäts- und Wachstumspakt

Der Stabilitäts- und Wachstumspakt aus dem Jahr 1997 beinhaltet die Entschließung des Europäischen Rates über den Stabilitäts- und Wachstumspakt vom 17. Juni 1997,¹³² die VO (EG) Nr. 1466/97 des Rates vom 7. Juli 1997 über den Ausbau der haushaltspolitischen Überwachung und der Überwachung und Koordinierung der Wirtschaftspolitiken¹³³ sowie die VO (EG) Nr. 1467/97 des Rates vom 7. Juli 1997 über die Beschleunigung und Klärung des Verfahrens bei einem übermäßigen Defizit.¹³⁴

Hintergrund des Stabilitäts- und Wachstumspaktes ist die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, in der dritten Stufe der Wirtschafts- und Währungsunion übermäßige Defizite zu vermeiden. Preisstabilität und nachhaltiges Wirtschaftswachstum setzen gesunde Staatsfinanzen voraus. Es muss daher sichergestellt sein, dass die Haushaltspolitik der Mitgliedstaaten stabilitätsorientierte Geldpolitiken unterstützt. Mit dem Stabilitäts- und Wachstumspakt sollen aber

¹²⁹ *Weber*, EuR 2013, 375, 377.

¹³⁰ *Kempfen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 6.

¹³¹ *Hatje/Schwarze*, EuR 2019, 153, 185.

¹³² ABI. EG 1997 C 236, 1.

¹³³ ABI. EG 1997 L 206/1.

¹³⁴ ABI. EG 1997 L 209/6.

nicht die Voraussetzungen für den Beitritt zum Euro als gemeinsamer Währung geändert werden.¹³⁵

In der Entschließung verpflichten sich die Mitgliedstaaten zu dem mittelfristigen Haushaltsziel eines nahezu ausgeglichenen oder einen Überschuss aufweisenden Haushalts.¹³⁶ Die Entschließung ist zwar rechtlich nicht bindend, aber als politische Selbstverpflichtung anzusehen und von Bedeutung für die Auslegung der dazugehörigen Verordnungen.¹³⁷

Mit der Entschließung soll das im Rahmen des Defizitverfahrens nach Art. 126 AEUV bestehende Ermessen von Rat und Kommission und damit der Sanktionsmechanismus verdichtet werden.¹³⁸ Beispielsweise werden die Mitgliedstaaten angehalten, haushaltspolitische Korrekturmaßnahmen unverzüglich zu ergreifen¹³⁹ und übermäßige Defizite spätestens im darauf folgenden Jahr zu korrigieren.¹⁴⁰ Die Kommission soll unter anderem ihr Initiativrecht nach Art. 126 AEUV im Sinne des Funktionierens des Stabilitäts- und Wachstumspaktes ausüben.¹⁴¹ Der Rat wird zu einer strikten und rechtzeitigen Durchführung der erforderlichen Beschlüsse verpflichtet¹⁴² und ersucht, stets Sanktionen nach Art. 126 Abs. 11 AEUV zu verhängen, wenn ein Mitgliedstaat nicht die erforderlichen Schritte zur Behebung des übermäßigen Defizits ergreift.¹⁴³

Die VO (EG) Nr. 1466/97 beruht auf Art. 103 Abs. 5 EGV¹⁴⁴ und knüpft an das Verfahren der multilateralen Überwachung an. Dieses sollte durch ein Frühwarnsystem ergänzt werden. Bei der VO (EG) Nr. 1466/97 handelt es sich um die sog. präventive Seite des Stabilitäts- und Wachstumspakts. Ziel der Verordnung ist der Ausbau der haushaltspolitischen Überwachung sowie der

¹³⁵ Erwägungsgrund I der Entschließung über den Stabilitäts- und Wachstumspakt vom 17. Juni 1997.

¹³⁶ Die Mitgliedstaaten, Ziffer 1 der Entschließung über den Stabilitäts- und Wachstumspakt vom 17. Juni 1997.

¹³⁷ *Martenczuk*, EuR 1998, 151, 163.

¹³⁸ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 10.

¹³⁹ Mitgliedstaaten, Ziffer 4 der Entschließung über den Stabilitäts- und Wachstumspakt vom 17. Juni 1997.

¹⁴⁰ Mitgliedstaaten, Ziffer 5 der Entschließung über den Stabilitäts- und Wachstumspakt vom 17. Juni 1997.

¹⁴¹ Kommission, Ziffer 1 der Entschließung über den Stabilitäts- und Wachstumspakt vom 17. Juni 1997.

¹⁴² Der Rat, Ziffer 1 der Entschließung über den Stabilitäts- und Wachstumspakt vom 17. Juni 1997.

¹⁴³ Der Rat, Ziffer 3 der Entschließung über den Stabilitäts- und Wachstumspakt vom 17. Juni 1997.

¹⁴⁴ Heutiger Art. 121 Abs. 6 AEUV.

Überwachung und Koordinierung der Wirtschaftspolitiken.¹⁴⁵ Die Verordnung verpflichtet in Art. 3 und 7 die Mitgliedstaaten, Stabilitäts- oder Konvergenzprogramme vorzulegen. Die Mitgliedstaaten teilen ihre geplanten Haushaltsdefizite (insbesondere das mittelfristige Haushaltsziel) und die wesentlichen Grundzüge ihrer Wirtschaftspolitik mit. Ziel ist es, übermäßige Defizite bereits frühzeitig aufzudecken.¹⁴⁶

Bei der VO (EG) Nr. 1467/97 handelt es sich um die korrektive Seite des Stabilitäts- und Wachstumspakts. Sie beruht auf Art. 126 Abs. 14 AEUV und soll das Verfahren des Art. 126 AEUV beschleunigen sowie die Handlungsspielräume der Institutionen einschränken.¹⁴⁷ Die VO (EG) Nr. 1467/97 benennt in ihrem Art. 1 Abs. 1 das Ziel, übermäßige öffentliche Defizite möglichst zu vermeiden und gegebenenfalls auftretende Defizite unverzüglich zu korrigieren. Darüber hinaus enthält die Verordnung nähere Begriffsbestimmungen für das Defizitverfahren, beispielsweise in Art. 2 zu den Ausnahmen bei einer Überschreitung des Defizits und des Schuldenstands in Art. 126 Abs. 2 Satz 2 Buchstabe a und b AEUV. Nach Art. 2 Abs. 3 der VO (EG) Nr. 1467/97 werden die „sonstigen einschlägigen Faktoren“ im Sinne des Art. 126 Abs. 3 UA 1 Hs. 1 AEUV näher beschrieben.

Nach dem Inkrafttreten der dritten Stufe der Wirtschafts- und Währungsunion zum 1. Januar 1999 sowie einer verschlechterten Wirtschaftslage wurden die Vorgaben des Stabilitäts- und Wachstumspakts zunehmend weniger eingehalten.¹⁴⁸ Die Anwendung des Stabilitäts- und Wachstumspakt hat sich als zu wenig glaubwürdig gezeigt. Zum einen wurde in Zeiten schwachen Wirtschaftswachstums die Defizitgrenze von 3 % des BIP oftmals nicht eingehalten. Zum anderen haben „Defizitsünder“ durch teilweise strategische Allianzen erfolgreich versucht, belastende Maßnahmen des Rates zu verhindern.¹⁴⁹ Dies gilt insbesondere hinsichtlich des Beschlusses des Rates vom 25. November 2003, als im Rat keine qualifizierte Mehrheit für die Veröffentlichung der Empfehlungen nach Art. 104c Abs. 8 EGV oder die Inverzugsetzung nach Art. 104c Abs. 9 EGV gegen Deutschland und Frankreich erreicht werden

¹⁴⁵ Erwägungsgrund Nr. 2 der VO (EG) Nr. 1466/97.

¹⁴⁶ *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 278.

¹⁴⁷ *Antpöhler*, *ZaöRV* 2012, 353, 359; *Cremer*, *EuR* 2016, 256, 267.

¹⁴⁸ *Hilpold*, *Neue europäische Finanzarchitektur*, S. 29.

¹⁴⁹ *Hilpold*, *Neue europäische Finanzarchitektur*, S. 29.

konnte.¹⁵⁰ Stattdessen wurden lediglich die Selbstverpflichtungen Deutschlands und Frankreichs zur Kenntnis genommen und das Verfahren nicht weiterverfolgt.¹⁵¹ Die Kommission hat auf Nichtigerklärung des Beschlusses des Rates vom 25. November 2003 geklagt. Da für das Ruhenlassen des Verfahrens kein Antrag der Kommission vorlag, war die Klage diesbezüglich erfolgreich. Der EuGH hat in seinem Urteil vom 13. Juli 2004 aber den Ermessensspielraum des Rates bestätigt.¹⁵² In der Folge kam es zu mehr Verstößen gegen die Referenzkriterien.¹⁵³

Vor diesem Hintergrund kam es im Jahr 2005 zu einer Reform des Stabilitäts- und Wachstumspakts mit dem Ziel, eine flexiblere und differenziertere Anwendung der Bestimmungen über die Haushaltsdisziplin möglich zu machen.¹⁵⁴ Mit der VO (EG) Nr. 1055/2005 des Rates vom 27. Juni 2005¹⁵⁵ wurde die VO (EG) Nr. 1466/97 geändert. Nach deren neuen Art. 2a Abs. 1 setzen sich die Mitgliedstaaten ein differenziertes, länderspezifisches mittelfristiges Haushaltsziel, welches auch von einem nahezu ausgeglichenen Haushalt abweichen kann. Nach Art. 2a Abs. 2 können die mittelfristigen Haushaltsziele sogar ein Defizit von 1 % des BIP ausweisen. Damit wurde das bisherige Ziel eines mindestens nahezu ausgeglichenen Haushalts zugunsten einer differenzierteren Ausgestaltung für die einzelnen Mitgliedstaaten aufgegeben, um unterschiedlichen Entwicklungen Rechnung zu tragen.¹⁵⁶

Daneben wurde mit der VO (EG) Nr. 1056/2005 des Rates vom 27. Juni 2005¹⁵⁷ die VO (EG) Nr. 1467/97 über die Beschleunigung und Klärung des Verfahrens bei einem übermäßigen Defizit geändert. Mit dem neuen Art. 2 Abs. 2 wurden die Kriterien für eine ausnahmsweise Überschreitung des Defizitreferenzwerts aufgrund eines schwerwiegenden Wirtschaftsabschwungs weitergefasst.¹⁵⁸ Mit dem neuen Art. 2 Abs. 3 erfolgte eine Ausweitung der sonstigen einschlägigen Faktoren für die Berücksichtigung im Bericht der Kommission nach Art. 126 Abs. 3 AEUV.

¹⁵⁰ *Palm*, EuZW 2004, 71, 72.

¹⁵¹ *Hilpold*, Neue europäische Finanzarchitektur, S. 29.

¹⁵² EuGH 13.07.2004, C-27/04, Slg. 2004, I-6649, Rn. 80 - Kommission/Rat.

¹⁵³ *Hilpold*, Neue europäische Finanzarchitektur, S. 29.

¹⁵⁴ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 18.

¹⁵⁵ ABl. EG 2005 L 174/1.

¹⁵⁶ Erwägungsgrund V der VO (EG) Nr. 1055/2005.

¹⁵⁷ ABl. EG 2005 L 174/5.

¹⁵⁸ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 19.

Die Reform wurde vielseitig als Aufweichen des Stabilitäts- und Wachstumspakt¹⁵⁹ sowie als Schwächung¹⁶⁰ und Verkomplizierung des Regelwerks zum Defizitverfahren bewertet.¹⁶¹ Die längerfristige Signalwirkung des Verzichts auf Sanktionen gegen Deutschland und Frankreich war ebenfalls schwerwiegend, denn es entstand der Eindruck, die Vorgaben wären „weiches Recht“. In den Folgejahren reduzierte sich der Druck zum Abbau der Defizite, so dass die Finanzkrise ab 2007 die Mitgliedstaaten unvorbereitet traf.¹⁶²

1.5 Six Pack

Im Zuge der Finanz- und der nachfolgenden Staatsschuldenkrise kam es zu einem Politikwandel.¹⁶³ In der von der Kommission am 12. Mai 2010 vorgelegten Mitteilung über die Verstärkung der wirtschaftspolitischen Koordinierung¹⁶⁴ werden die Konsequenzen aus der Finanz- und Staatsschuldenkrise gezogen. Die Kommission stellt fest, dass die bestehenden Überwachungsverfahren sich als nicht umfassend genug erwiesen haben und daher gestärkt werden sollen.¹⁶⁵ In Folge dessen soll unter anderem auch die wirtschaftspolitische Überwachung der Mitgliedstaaten verbessert werden, um die Haushaltsdisziplin zu verbessern. So sollte dem Schuldenstand eine größere Bedeutung beigemessen und das Defizitverfahren beschleunigt werden.¹⁶⁶

Mit dem sog. Six Pack vom 16. November 2011 wurden die fünf Verordnungen VO (EU) Nr. 1173/2011, VO (EU) Nr. 1174/2011, VO (EU) Nr. 1175/2011, VO (EU) Nr. 1176/2011 und VO (EU) Nr. 1177/2011 sowie die Richtlinie RL 2011/85/EU erlassen, die die korrektive und die präventive Seite des Stabilitäts- und Wachstumspakts betreffen.¹⁶⁷ Diese gelten teils für alle Mitgliedstaaten und teils nur für die Euro-Mitgliedstaaten.

¹⁵⁹ *Hilpold*, Neue europäische Finanzarchitektur, S. 29.

¹⁶⁰ *Weber*, EuR 2013, 375, 377.

¹⁶¹ Deutsche Bundesbank, Monatsbericht April 2005, S. 20.

¹⁶² *Hilpold*, Neue europäische Finanzarchitektur, S. 30.

¹⁶³ *Cremer*, EuR 2016, 256, 267.

¹⁶⁴ COM(2010) 250.

¹⁶⁵ COM(2010) 250, S. 2, 4.

¹⁶⁶ COM(2010) 250, S. 5.

¹⁶⁷ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 1365.

Die beiden VO (EU) Nr. 1173/2011 und VO (EU) Nr. 1175/2011 verschärfen die haushaltspolitische Überwachung.¹⁶⁸ Mit der VO (EU) Nr. 1173/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2011 über die wirksame Durchsetzung der haushaltspolitischen Überwachung im Euro-Währungsgebiet¹⁶⁹ soll ein Sanktionssystem zur besseren Durchsetzung der präventiven und korrektiven Komponente des Stabilitäts- und Wachstumspaktes festgelegt werden (Art. 1 Abs. 1). Die Verordnung stützt sich auf Art. 136 i.V.m. Art. 121 Abs. 6 AEUV und gilt nur für Mitgliedstaaten, deren Währung der Euro ist. Unter anderem werden in Art. 5 Abs. 5 und 6 strengere Sanktionen für das Defizitverfahren geregelt.

Die VO (EU) Nr. 1175/2011¹⁷⁰ des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2011 zur Änderung der VO (EG) Nr. 1466/97 beruht auf Art. 121 Abs. 6 AEUV und gilt für sämtliche Mitgliedstaaten. Mit der Änderungsverordnung wird im neuen Art. 2-a Abs. 1 das Europäische Semester verbindlich eingeführt. Dieses verfolgt das Ziel, dass Fehlentwicklungen durch frühe Berichtspflichten bereits vor Verabschiedung des Haushalts der Mitgliedstaaten entdeckt werden können.¹⁷¹ Mit dem neuen Art. 3 Abs. 2 Buchstabe a werden die Mitgliedstaaten verpflichtet, im Rahmen der multilateralen Überwachung einen Anpassungspfad in Richtung auf das mittelfristige Haushaltsziel festzulegen. Der Rat prüft die Angemessenheit des Anpassungspfads und die Geeignetheit der Maßnahmen zur Erreichung des mittelfristigen Haushaltsziels (Art. 5 Abs. 1 UA 1). Bei der Prüfung wird ein Richtwert von jährlich 0,5 % des BIP für die Reduzierung des konjunkturbereinigten Haushaltssaldos angesetzt (Art. 5 Abs. 1 UA 2). Bei einem außergewöhnlichen und nicht steuerbaren Ereignis oder bei einem schweren Konjunkturabschwung im Euro-Währungsgebiet oder in der Union insgesamt kann den Mitgliedstaaten gestattet werden, vorübergehend von dem Anpassungspfad in Richtung auf das mittelfristige Haushaltsziel abzuweichen (Art. 5 Abs. 1 UA 10, Art. 9 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 1466/97 i.d.F. der VO (EU) Nr. 1175/2011). Auf dieser Basis hat die Kommission im Zuge der Corona-Krise erstmals die sog. „Ausweichklausel“

¹⁶⁸ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 24.

¹⁶⁹ ABI. EU 2011 L 306/1.

¹⁷⁰ ABI. EU 2011 L 306/12.

¹⁷¹ *Antpöhler*, ZaöRV 2012, 353, 364.

aktiviert, um erforderliche Maßnahmen abweichend von den geltenden Haushaltsregelungen zu ermöglichen.¹⁷² In diesem Zusammenhang wurden Forderungen nach einer Verlängerung der Aktivierung oder größeren Flexibilisierung des Stabilitäts- und Wachstumspakts erhoben.¹⁷³ In der Literatur wird durch die gestiegene Verschuldung mittelfristig die Gefahr einer neuen Staatsschuldenkrise gesehen.¹⁷⁴

Die VO (EU) Nr. 1174/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2011 über Durchsetzungsmaßnahmen zur Korrektur übermäßiger makroökonomischer Ungleichgewichte im Euro-Währungsgebiet¹⁷⁵ stützt sich auf Art. 136 i.V.m. Art. 121 Abs. 6 AEUV und gilt nur für die Euro-Mitgliedstaaten. Mit der VO (EU) Nr. 1174/2011 wird ein Sanktionssystem für die wirksame Korrektur übermäßiger makroökonomischer Ungleichgewichte im Euro-Währungsgebiet festgelegt (Art. 1 Abs. 1), wenn der betreffende Mitgliedstaat die empfohlenen Korrekturmaßnahmen nicht ergriffen hat (Art. 3 Abs. 1). Hierzu können verzinsliche Einlagen auferlegt oder Geldbußen verhängt werden (Art. 3 Abs. 1 und 2).

Die VO (EU) Nr. 1176/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2011 über die Vermeidung und Korrektur makroökonomischer Ungleichgewichte¹⁷⁶ beruht auf Art. 121 Abs. 6 AEUV und gilt für sämtliche Mitgliedstaaten gleichermaßen. Nach Art. 3 der VO (EU) Nr. 1176/2011 wird ein Warnmechanismus zur frühzeitigen Erkennung und Überwachung von makroökonomischen Ungleichgewichten eingerichtet.

Die VO (EU) Nr. 1177/2011 des Rates vom 8. November 2011 zur Änderung der VO (EG) Nr. 1467/97 über die Beschleunigung und Klärung des Verfahrens bei einem übermäßigen Defizit¹⁷⁷ stützt sich auf Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV und gilt für alle Mitgliedstaaten. Mit ihr soll das Defizitverfahren effizienter ausgestaltet werden¹⁷⁸ und in höherem Maße der Schuldenstand sowie die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen berücksichtigt werden.¹⁷⁹

¹⁷² COM(2020) 123 final.

¹⁷³ *Kube/Schorkopf*, NJW 2021, 1650, 1652.

¹⁷⁴ *Pröbstl*, EuZW 2020, 305, 305.

¹⁷⁵ ABI. EU 2011 L 306/8.

¹⁷⁶ ABI. EU 2011 L 306/25.

¹⁷⁷ ABI. EU 2011 L 306/33.

¹⁷⁸ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 30.

¹⁷⁹ *Hilpold*, Neue europäische Finanzarchitektur, S. 49.

In der RL 2011/85/EU des Rates vom 8. November 2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten¹⁸⁰ werden detaillierte Vorschriften festgelegt, welchen Anforderungen der jeweilige haushaltspolitische Rahmen innerhalb der Mitgliedstaaten genügen muss (Art. 1 Satz 1). Damit wird gewährleistet, dass die Mitgliedstaaten den vertraglichen Verpflichtungen hinsichtlich der Vermeidung übermäßiger öffentlicher Defizite entsprechen (Art. 1 Satz 2). Ziel ist die Sicherstellung der Vollständigkeit und Kohärenz der öffentlichen Buchführungssysteme der Mitgliedstaaten und der Finanzdaten.¹⁸¹ Unter dem haushaltspolitischen Rahmen versteht die Richtlinie dabei nach Art. 2 Abs. 2 Buchstabe a die Gesamtheit der Regelungen, Verfahren und Institutionen, die die Grundlage für die Durchführung der Haushaltspolitik des Mitgliedstaats bilden, insbesondere die Systeme des öffentlichen Rechnungswesens und der statistischen Berichterstattung. Nach Art. 3 Abs. 1 müssen die Mitgliedstaaten über nationale Systeme des öffentlichen Rechnungswesens verfügen, die sämtliche Teilsektoren des Staates umfassend und kohärent abdecken und die zur Erhebung von periodengerechten Daten im Hinblick auf die Vorbereitung von Daten nach dem ESVG-95-Standard erforderlichen Informationen liefern. Dabei sollten auch Eventualverbindlichkeiten berücksichtigt werden.¹⁸² Die Mitgliedstaaten veröffentlichen nicht nur die Haushaltsdaten auf Kassenbasis, sondern auch eine detaillierte Überleitungstabelle zur Umrechnung von Haushaltsdaten auf Kassenbasis in periodengerechte Daten nach dem ESVG-95-Standard (Art. 3 Abs. 2 Buchstaben a und b). Gemäß Art. 5 Buchstabe a verfügen die Mitgliedstaaten über „numerische Haushaltsregeln“ zur Einhaltung der in Art. 126 AEUV enthaltenen Referenzwerte zu Defizit und Schuldenstand. Damit sollen die Referenzwerte in nationales Recht überführt werden. Die Rangebene innerhalb des nationalen Rechts wird jedoch nicht vorgegeben.¹⁸³

Zudem wurde die Kommission in Art. 16 Abs. 3 der RL 2011/85/EU beauftragt, bis 31. Dezember 2012 eine Bewertung der Frage vorzunehmen, ob die internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (IPSAS) für die Mitgliedstaaten geeignet sind.

¹⁸⁰ ABl. EU 2011 L 306/41.

¹⁸¹ *Makaronidis*, V&M 5/2015, 233, 233.

¹⁸² Erwägungsgrund 26 der RL 2011/85/EU.

¹⁸³ *Callies/Schoenfleisch*, JZ 10/2012, 477, 478f.

1.6 Vertrag über Stabilität, Koordinierung und Steuerung in der Wirtschafts- und Währungsunion (Fiskalpakt)

Vor dem Hintergrund der Überwindung der Finanzkrise und der in der folgenden Staatsschuldenkrise gereiften Erkenntnis, dass eine effektivere Beschränkung der Haushaltsdefizite dringend geboten ist, wurde auf deutsch-französische Initiative der Vertrag über Stabilität, Koordinierung und Steuerung in der Wirtschafts- und Währungsunion geschaffen.¹⁸⁴ Er wurde am 2. März 2012 von allen Mitgliedstaaten außer dem Vereinigten Königreich und Tschechien beschlossen und knüpft an den Stabilitäts- und Wachstumspakt an.¹⁸⁵ Dessen Hauptteil bildet in den Art. 3 bis 8 der „Fiskalpolitische Pakt“.¹⁸⁶ Der Fiskalpakt ist nicht Teil des Unionsrechts.¹⁸⁷ Eine ursprünglich angedachte Integration in die Verträge scheiterte am Widerstand der nicht am Fiskalpakt teilnehmenden Mitgliedstaaten.¹⁸⁸ Es handelt sich vielmehr um einen völkerrechtlichen Vertrag¹⁸⁹, der keine zusätzlichen Kompetenzen für eine Tätigkeit der Union begründet.¹⁹⁰ Gemäß Art. 2 Abs. 2 Satz 2 des Fiskalvertrages lässt dieser die Handlungsbefugnisse der Union auf dem Gebiet der Wirtschaftsunion unberührt. Nach Art. 2 Abs. 1 erfolgt die Anwendung und Auslegung des Fiskalpakts in Übereinstimmung mit den Verträgen.

Das Bundesverfassungsgericht hat die Vereinbarkeit des Gesetzes zu dem Vertrag über Stabilität, Koordinierung und Steuerung in der Wirtschafts- und Währungsunion mit dem Grundgesetz festgestellt.¹⁹¹ Die wesentlichen Inhalte decken sich mit dem Verfassungs- und dem Unionsrecht. Die haushaltspolitische Gesamtverantwortung des Deutschen Bundestages wird durch den Fiskalpakt nicht berührt. Es handelt sich insbesondere um keinen Zwang zu einer dauerhaften und irreversiblen Festlegung der nationalen Wirtschaftspolitik.¹⁹²

¹⁸⁴ *Herzmann*, ZJS 2012, 168, 168.

¹⁸⁵ *Hamer*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 126 AEUV Rn. 54.

¹⁸⁶ *Gröpl*, in: Gröpl, BHO/LHO, Einleitung Rn. 95.

¹⁸⁷ *Hamer*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 126 AEUV Rn. 54.

¹⁸⁸ *Hilpold*, Neue europäische Finanzarchitektur, S. 57.

¹⁸⁹ *Kadelbach*, EuR 2013, 489, 493.

¹⁹⁰ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 42.

¹⁹¹ BVerfGE 135, 317.

¹⁹² BVerfGE 135, 317, 432.

Der Fiskalpakt lässt sich in die drei Hauptteile der Haushaltsdisziplin, der verstärkten wirtschaftspolitischen Koordinierung und neuer Steuerungsformen der Euro-Mitgliedstaaten unterteilen.¹⁹³

Mit dem Fiskalpakt verpflichten sich die unterzeichnenden Mitgliedstaaten zur Aufnahme einheitlicher und dauerhaft verbindlicher Haushaltsregeln in ihre nationalen Rechtsordnungen, vorzugsweise auf Verfassungsebene (Art. 3 Abs. 2). Nach Art. 3 Abs. 1 sollen die Verpflichtungen zusätzlich zu den europarechtlichen Vorgaben gelten. Art. 3 Abs. 1 Buchstabe a sieht vor, dass die gesamtstaatlichen Haushalte der Vertragsparteien ausgeglichen sein oder einen Überschuss aufweisen müssen. Ein Haushalt gilt als ausgeglichen, wenn ein gesamtstaatliches und konjunkturbereinigtes strukturelles Defizit von 0,5 % des nominalen BIP nicht überschritten wird (Art. 3 Abs. 1 Buchstabe b, Abs. 3 UA 2 Buchstabe a). Erst bei einem Schuldenstand von erheblich unter 60 % des BIP und nur geringen Risiken für die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen ist ein strukturelles Defizit von maximal 1 % des BIP möglich (Art. 3 Abs. 1 Buchstabe d). Bei außergewöhnlichen Umständen ist eine vorübergehende Abweichung zulässig (Art. 3 Abs. 1 Buchstabe c). Hierfür kommen außergewöhnliche Ereignisse oder ein schwerer Abschwung der Konjunktur in Betracht (Art. 3 Abs. 3 Buchstabe b). Soweit die Verschuldung einer Vertragspartei über den Referenzwert von 60 % hinausgeht, so verringert diese Vertragspartei ihre Verschuldung um durchschnittlich ein Zwanzigstel jährlich (Art. 4).

Mit dem Fiskalpakt wird damit neben der Grenze von 3 % des BIP zu Marktpreisen aus Art. 126 AEUV in Verbindung mit dem Defizitprotokoll sowie dem mittelfristigen Haushaltsziel von maximal -1 % des BIP (konjunkturbereinigt) aus Art. 2a der VO (EG) Nr. 1466/97¹⁹⁴ eine weitere Grenze von 0,5 % des konjunkturbereinigten Defizits festgesetzt.¹⁹⁵ Es handelt sich um eine Verschärfung der Defizitvorgaben.¹⁹⁶ Die wohl bedeutsamste Regelung im Fiskalpakt ist jedoch die Verpflichtung der Vertragsparteien zur Umsetzung der Defizitvorgaben in nationales Recht, vorzugsweise mit Verfassungsrang (Art. 3

¹⁹³ *Hilpold*, Neue europäische Finanzarchitektur, S. 59.

¹⁹⁴ idF. Der VO (EU) Nr. 1175/2011.

¹⁹⁵ *Herzmann*, ZJS 2012, 168, 170; Gröpl, in: Gröpl, BHO/LHO, Einleitung Rn. 97.

¹⁹⁶ *Gröpl*, in: Gröpl: BHO/LHO, Einleitung Rn. 97.

Abs. 2 Satz 1, Abs. 1).¹⁹⁷ In Deutschland wurde bereits im Zuge der Föderalismusreform II die Vorgabe in die Verfassung aufgenommen, dass die Haushalte von Bund und Ländern grundsätzlich ohne Kredite auszugleichen sind (Art. 109 Abs. 3, Art. 115 Abs. 2 und Art. 143d GG).¹⁹⁸ Mit den zum Zeitpunkt des Fiskalpakts bereits bestehenden verfassungsrechtlichen Schuldenbremsen von Bund und Ländern wurde der Fiskalpakt diesbezüglich bereits umgesetzt.¹⁹⁹ Die weitere einfachgesetzliche Umsetzung des Fiskalpakts erfolgte durch das Gesetz zur innerstaatlichen Umsetzung des Fiskalvertrages vom 15. Juli 2013.²⁰⁰ Im Haushaltsgrundsätzegesetz wurde die Obergrenze des strukturellen Defizits von maximal 0,5 % des BIP in § 51 Abs. 2 verankert. Die Verantwortlichkeiten für die Entwicklung der Haushalte der Sozialversicherung und der Kommunen liegen beim Bund bzw. den Ländern.²⁰¹ Mit der Zurechnung der kommunalen Verschuldung zu den Ländern wird eine Lücke der nationalen Schuldenbremse geschlossen.²⁰² Der Stabilitätsrat überwacht nach dem neuen § 2 Satz 2 StabiRatG die Einhaltung der Defizitobergrenze.

1.7 Two Pack

Aufbauend auf den Six Pack wurden mit den VO (EU) Nr. 472/2013 und der VO (EU) Nr. 473/2013 zwei weitere Verordnungen erlassen, die am 30. Mai 2013 in Kraft getreten sind.²⁰³ Ziel ist eine vertiefte haushaltspolitische Koordination und Überwachung.²⁰⁴

Die VO (EU) Nr. 472/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. Mai 2013 über den Ausbau der wirtschafts- und haushaltspolitischen Überwachung von Mitgliedstaaten im Euro-Währungsgebiet, die von gravierenden Schwierigkeiten in Bezug auf ihre finanzielle Stabilität betroffen oder bedroht sind²⁰⁵, stützt sich auf Art. 136 i.V.m. Art. 121 Abs. 6 AEUV und gilt nur für die Euro-Mitgliedstaaten. Sie enthält Bestimmungen zum Ausbau der wirtschafts-

¹⁹⁷ *Hilpold*, Neue europäische Finanzarchitektur, S. 60.

¹⁹⁸ *Siekmann*, in: Sachs, Grundgesetz Kommentar, Art. 115 GG Rn. 1.

¹⁹⁹ BT-Drs. 17/10976, S. 12.

²⁰⁰ BGBl. I S. 2398.

²⁰¹ BT-Drs. 17/10976, S. 13.

²⁰² *Kuntze/Lenk*, JöFin 2013, 323, 334.

²⁰³ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 1366.

²⁰⁴ *Hamer*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 126 AEUV Rn. 44.

²⁰⁵ ABI. EU 2013 L 140/1.

und haushaltspolitischen Überwachung der Euro-Mitgliedstaaten fest (Art. 1 Abs. 1). So kann die Kommission nach Art. 2 Abs. 1 beschließen, einen Euro-Mitgliedstaat unter verstärkte Überwachung zu stellen, der von gravierenden Schwierigkeiten in Bezug auf seine Finanzstabilität bedroht ist, wenn Ansteckungsgefahr auf andere Euro-Mitgliedstaaten besteht. Nach Art. 3 Abs. 1 ergreift der betreffende Mitgliedstaat Maßnahmen zur Behebung der Ursachen. Die VO (EU) Nr. 473/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. Mai 2013 über gemeinsame Bestimmungen für die Überwachung und Bewertung der Übersichten über die Haushaltsplanung und für die Gewährleistung der Korrektur übermäßiger Defizite der Mitgliedstaaten im Euro-Währungsgebiet²⁰⁶ stützt sich ebenfalls auf Art. 136 i.V.m. 121 Abs. 6 AEUV und gilt nur für die Euro-Mitgliedstaaten. Sie enthält Bestimmungen, mit denen die Haushaltspolitik der Mitgliedstaaten im Euro-Währungsgebiet verstärkt überwacht und sichergestellt werden soll, dass die nationalen Haushaltspläne mit den wirtschaftspolitischen Leitlinien vereinbar sind (Art. 1 Abs. 1). So haben die Mitgliedstaaten im Rahmen des Europäischen Semesters spätestens bis 30. April eines jeden Jahres ihre nationale mittelfristige Finanzplanung (Art. 4 Abs. 1) und bis 15. Oktober den Haushaltsplanentwurf des Zentralstaates für das Folgejahr und die wesentlichen Parameter der Haushaltsplanentwürfe für alle anderen Teilsektoren des Sektors Staat zu veröffentlichen (Art. 4 Abs. 2). Bis zum 30. November eines jeden Jahres gibt die Kommission eine Stellungnahme zu der Übersicht über die Haushaltsplanung (Art. 7 Abs. 1) ab. Bei besonders schwerwiegenden Verstößen gegen die haushaltspolitischen Verpflichtungen des Stabilitäts- und Wachstumspakts kann die Kommission den Mitgliedstaat auffordern, eine überarbeitete Übersicht über die Haushaltsplanung vorzulegen.

²⁰⁶ ABI. EU 2013 L 140/11.

2. Haushaltsverfassungsrecht in Deutschland

2.1 Parlamentarische Budgethoheit und haushaltspolitische Gesamtverantwortung

Ausgangspunkt des nationalen Haushaltsverfassungsrechts ist das parlamentarische Budgetrecht als zentraler Bestandteil einer rechtsstaatlichen Demokratie.²⁰⁷ Die Entscheidung über den Bundeshaushalt ist Ausdruck der „demokratischen Selbstgestaltungsfähigkeit“.²⁰⁸ Es gehört zum zeitgenössischen Demokratieverständnis, dass die Entscheidung über den Haushalt der Volksvertretung zusteht.²⁰⁹ Während zuvor die Hoheit über den Haushalt bei den Monarchen lag, wurde erstmals in Art. 98 der Preußischen Verfassung von 1848 und in Art. 99 der Preußischen Verfassung von 1850 festgelegt, dass alle Einnahmen und Ausgaben des Staates für jedes Jahr im Voraus veranschlagt und auf den Staatshaushalts-Etat gebracht werden müssen und dieser jährlich durch Gesetz und damit vom Parlament festgestellt wird. Dieser Grundsatz wurde auch in Art. 69 der Reichsverfassung von 1871 und Art. 85 der Weimarer Reichsverfassung fortgeführt.²¹⁰

Nach Art. 20 Abs. 1 GG ist die Bundesrepublik Deutschland ein demokratischer und sozialer Bundesstaat. Nach Art. 20 Abs. 2 GG geht die Staatsgewalt vom Volke aus. Sie wird vom Volke in Wahlen und Abstimmungen und durch besondere Organe der Gesetzgebung, der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung ausgeübt. Die Budgethoheit des Bundestages knüpft an das Demokratieprinzip an. So ist nach dem Bundesverfassungsgericht die Entscheidung über die staatlichen Einnahmen und Ausgaben „besonders sensibel für die demokratische Selbstgestaltungsfähigkeit“.²¹¹ Das parlamentarische Budgetrecht ist ein „zentrales Element der demokratischen Willensbildung“²¹² und wesentlich für die Kontrolle der Regierung durch den Bundestag.²¹³ Die Budgethoheit ist eines der wichtigsten Rechte des Bundestages,

²⁰⁷ *Kemmler*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, Art. 110 GG Rn. 22.

²⁰⁸ BVerfGE 129, 124, 177.

²⁰⁹ *Masarie*, ZaöRV 2019, 995, 996.

²¹⁰ *Korioth*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts Bd. III, § 44 Finanzen Rn. 27f.

²¹¹ BVerfGE 123, 267, 358f.

²¹² BVerfGE 130, 318, 343.

²¹³ BVerfGE 70, 324, 356.

der bei der Haushaltsaufstellung über eine „beherrschende verfassungsrechtliche Stellung“ verfügt.²¹⁴ Der Bundestag ist bei der Beschlussfassung über die staatlichen Einnahmen und Ausgaben dem Volk gegenüber verantwortlich. Zudem spiegelt der Haushaltsplan den „Grundsatz der Gleichheit der Bürger bei der Auferlegung öffentlicher Lasten“.²¹⁵

Der Begriff der haushaltspolitischen Gesamtverantwortung des Bundestages für den Bundeshaushalt wurde durch das Bundesverfassungsgericht entwickelt. Erstmals erwähnt ist der Begriff der Gesamtverantwortung in der Entscheidung zum Lissabon-Vertrag.²¹⁶ Mit den Entscheidungen zum EFSF²¹⁷, zum ESM/Euro-Plus-Pakt²¹⁸, zum OMT-Programm²¹⁹, zur Bankenunion²²⁰ und zu „Next Generation EU“²²¹ wurde das Rechtsinstitut zur haushaltspolitischen Gesamtverantwortung weiterentwickelt und vertieft.²²² Nach der haushaltspolitischen Gesamtverantwortung „muss der Bundestag dem Volk gegenüber verantwortlich über Einnahmen und Ausgaben entscheiden“.²²³ Mit der haushaltspolitischen Gesamtverantwortung wurden Grenzen entwickelt, die dem Bundestag die notwendige „Haushalts- und Gestaltungsfreiheit“ dauerhaft sichern sollen.²²⁴ Eine Entäußerung der Verantwortlichkeit über das Budget ist nicht zulässig, auch nicht durch gesetzliche Ermächtigung des Bundestages selbst.²²⁵ Nach dem Bundesverfassungsgericht ist die haushaltspolitische Gesamtverantwortung gemäß Art. 38 Abs. 1 Satz 1, Art. 20 Abs. 1 und 2, Art. 79 Abs. 3 GG besonders geschützt und damit von der Ewigkeitsgarantie erfasst.²²⁶ Allerdings gefährdet nicht jede haushaltswirksame Verpflichtung auf europäischer oder internationaler Ebene die Gestaltungsfähigkeit des Bundestages. Zu der vom Grundgesetz ermöglichten Öffnung für die europäische Integration gehören auch Anpassungen an eingegangene Verpflichtungen, die der Bundestag in seine Entscheidung über den Haushalt einbeziehen muss.

²¹⁴ *Kemmler*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, Art. 110 GG Rn. 22.

²¹⁵ BVerfGE 130, 318, 343.

²¹⁶ BVerfGE 123, 267, 362; *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 13f.

²¹⁷ BVerfGE 130, 318.

²¹⁸ BVerfGE 131, 152.

²¹⁹ BVerfGE 142, 123.

²²⁰ BVerfGE 151, 202.

²²¹ BVerfGE 157, 332; *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 13f.

²²² *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 13f.

²²³ BVerfGE 129, 124, 177.

²²⁴ *Diehm*, in: Becker/Lange, Linien der Rechtsprechung des BVerfG, S. 546.

²²⁵ BVerfGE 129, 124, 179.

²²⁶ BVerfGE 151, 202, 288.

Entscheidend ist, dass die Beschlussfassung über den Haushalt mit ausreichenden politischen Gestaltungsräumen im Parlament getroffen werden kann.²²⁷ So ist die Übertragung der Budgethoheit auf andere Akteure grundsätzlich unzulässig. Eine Delegation auf die Exekutive scheidet aus.²²⁸ Gleiches gilt für eine Supranationalisierung der Festlegung über die Einnahmen und Ausgaben der den Bürger treffenden Abgaben, wenn der Bundestag nicht mehr verantwortlich über die Gesamtheit der Belastungen der Bürger und über wesentliche Ausgaben des Staates entscheiden kann.²²⁹ Eine Übertragung von wesentlichen haushaltspolitischen Entscheidungen auf andere Akteure kann eine Verletzung des Demokratieprinzips darstellen.²³⁰

Darüber hinaus darf der Bundestag zur Bewahrung seiner Haushaltskompetenz keine finanziellen Verpflichtungen eingehen, die wegen ihrer besonderen Konzeption zu unüberschaubaren Ausgaben oder dem Wegfall von Einnahmen führen können.²³¹ Andernfalls bliebe für den Bundestag nur noch die Aufgabe des bloßen Nachvollzuges.²³² Problematisch sind insbesondere Gewährleistungen zur Absicherung der Zahlungsfähigkeit anderer Mitgliedstaaten, wenn diese nach ihrem Wirksamwerden der Kontrolle und Einwirkung des Haushaltsgesetzgebers entzogen sind. Pauschale Ermächtigungen zu Gewährleistungen könnten zu irreversiblen, massiven Einschränkungen der politischen Gestaltungsräume in der Zukunft führen. Derartige dauerhafte völkerrechtliche Haftungsmechanismen können nicht eingegangen werden, wenn sie eine Haftungsübernahme für Willensentscheidungen anderer Mitgliedstaaten begründen, erst recht nicht bei unkalkulierbaren Folgewirkungen. Jede ausgabenwirksame Disposition in größerem Umfang bedarf der einzelnen Zustimmung des Bundestages. Das Bundesverfassungsgericht hat im Einzelnen noch nicht über eine aus dem Demokratieprinzip abzuleitende Begrenzung der Haftungsübernahme entschieden.²³³ Es hat jedoch angedeutet, dass eine Verletzung des Demokratieprinzips vorliegen kann, wenn die Haushaltsautonomie

²²⁷ BVerfGE 123, 267, 361f.

²²⁸ *Isensee*, JZ 2005, 971, 973.

²²⁹ BVerfGE 123, 267, 361.

²³⁰ BVerfGE 132, 195, 244f.

²³¹ BVerfGE 129, 124, 179.

²³² BVerfGE 129, 124, 178f.

²³³ BVerfGE 157, 332, 387.

aufgrund der Gewährleistungen bei ihrem tatsächlichen Eintritt „praktisch vollständig leerliefe“.²³⁴ Das Bundesverfassungsgericht räumt dem Bundestag bei der Bewertung der Risiken und möglichen Konsequenzen im Hinblick auf die künftige Budgetautonomie einen Einschätzungsspielraum ein.²³⁵ Darüber hinaus muss auch nach Eingehung von Haftungsübernahmen mit erheblicher Relevanz für das Budgetrecht ein ausreichender Einfluss des Bundestages auf die weitere Verwendung der bereitgestellten Ausgabemittel bestehen.²³⁶

Im Hinblick auf das EU-Programm „Next Generation EU“, dessen Finanzierung durch Kreditaufnahme der Union von bis zu 750 Mrd. Euro erfolgt, ist das Bundesverfassungsgericht bei summarischer Prüfung im Rahmen des Beschlusses nach § 32 BVerfGG nicht von einer hohen Wahrscheinlichkeit der Verletzung der haushaltspolitischen Gesamtverantwortung ausgegangen, da eine unmittelbare Haftung des Bundeshaushalts nicht gegeben ist.²³⁷ Die diesbezügliche Feststellung bleibt jedoch dem Hauptsacheverfahren vorbehalten.²³⁸ Das Budgetrecht wird grundsätzlich im Plenum des Bundestages ausgeübt. Der einzelne Abgeordnete hat ein Recht aus Art. 38 Abs. 1 i.V.m. Art. 77 und 110 Abs. 2 Satz 1 GG auf Bewertung des Regierungsentwurfs und die Stellung von Änderungsanträgen.²³⁹ Eine beliebige Delegation auf Ausschüsse wäre mit der haushaltspolitischen Gesamtverantwortung unvereinbar, weil dies einem Ausschluss von Abgeordneten gleichkäme. Eine Übertragung auf beschließende Ausschüsse kommt nur ausnahmsweise zum Schutz anderer Rechtsgüter mit Verfassungsrang in Betracht.²⁴⁰

2.2 Haushaltsaufstellung

Nach Art. 109 Abs. 1 GG sind Bund und Länder in ihrer Haushaltswirtschaft selbständig und voneinander unabhängig. Die fiskalpolitische Selbständigkeit und Unabhängigkeit der Haushaltswirtschaft der Länder ist eine Ausprägung des föderalen Prinzips und Teil des Kernbereichs der Staatlichkeit von Bund

²³⁴ BVerfGE 129, 124, 183.

²³⁵ BVerfGE 132, 195, 242.

²³⁶ BVerfGE 129, 124, 180f; BVerfGE 157, 332, 381f.

²³⁷ BVerfGE 157, 332, 388.

²³⁸ BVerfGE 157, 332, 389.

²³⁹ BVerfGE 70, 324, 356.

²⁴⁰ BVerfGE 130, 318, 348, 350.

und Ländern.²⁴¹ Die Unabhängigkeit bezieht sich aber nur auf die Haushaltswirtschaft, nicht jedoch auf die Finanzwirtschaft. Die Art. 105-107 GG stellen insoweit hinzunehmende Einschränkungen der Finanzhoheit dar.²⁴² Aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht sind die Gemeinden als Teil der Länder zu betrachten.²⁴³ Bund und Länder erfüllen gemeinsam die Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland aus Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft aufgrund des Art. 104 EGV²⁴⁴ zur Einhaltung der Haushaltsdisziplin (Art. 109 Abs. 2 GG).

Die Budgethoheit des Bundestages und dessen inhaltliche Reichweite wird durch Art. 110 GG konkretisiert.²⁴⁵ Nach Art. 110 Abs. 2 GG wird der Haushaltsplan durch das Haushaltsgesetz festgestellt und damit vom Bundestag beschlossen. Mit dem Haushaltsgesetz und dem Haushaltsplan wird die Exekutive ermächtigt, den Haushalt im Rahmen der Gesetze zu vollziehen und die vorgesehenen Ausgaben zu leisten und Verpflichtungen einzugehen.²⁴⁶ Es handelt sich gleichzeitig um eine wirtschaftliche Grundsatzentscheidung für zentrale Bereiche der Politik im jeweiligen Haushaltsjahr.²⁴⁷ Der Haushaltsplan enthält alle Einnahmen und Ausgaben des Staates und stellt damit ein Ausgaben- und Finanzierungsprogramm für alle staatlichen Handlungen mit finanziellen Auswirkungen dar.²⁴⁸ Gleichzeitig wird die Regierung in diesem Rahmen auch begrenzt, da Ausgaben oberhalb der Haushaltsansätze oder außerhalb der Zweckbestimmung der Haushaltstitel grundsätzlich unzulässig sind.²⁴⁹ Im Verhältnis zum Bürger hat das Haushaltsgesetz keinerlei Außenwirkung.²⁵⁰ Rechtswirkungen bestehen lediglich zwischen Parlament und Regierung.²⁵¹ Der Haushaltsplan vermittelt keinerlei Ansprüche oder Verbindlichkeiten gegenüber dem Bürger.²⁵² Insbesondere ergibt sich aus den Haushaltstiteln

²⁴¹ Schwarz/Reimer, JuS 2007, 219, 221; Siekmann, in: Sachs, Art. 109 GG Rn. 4.

²⁴² BVerfGE 101, 158, 220.

²⁴³ Siekmann, in: Sachs, Art. 109 GG Rn. 7.

²⁴⁴ Heute: Art. 126 AEUV.

²⁴⁵ Hillgruber/Drüen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 110 GG Rn. 32.

²⁴⁶ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 105.

²⁴⁷ BVerfGE 45, 1, 32.

²⁴⁸ Hillgruber/Drüen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 110 GG Rn. 13.

²⁴⁹ Heintzen, in: v. Münch/Kunig, Art. 110 GG Rn. 35.

²⁵⁰ Siekmann, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 24.

²⁵¹ Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 64.

²⁵² Siekmann, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 35.

keine Verpflichtung der Exekutive zur Verausgabung.²⁵³ Der Haushaltsplan stellt auch keine Rechtsgrundlage zur Erhebung der Einnahmen dar.²⁵⁴

Die Gesetzesinitiative für den Bundeshaushalt liegt abweichend von Art. 76 Abs. 1 GG ausschließlich bei der Regierung, da diese über die erforderlichen Informationen und administrativen Kapazitäten verfügt. Dies wird aus Art. 110 Abs. 3 Satz 1 Hs. 1 und Art. 113 Abs. 1 Satz 1 GG abgeleitet.²⁵⁵ Das Bundesfinanzministerium stellt anhand der Voranschläge und nach Abschluss der nachfolgenden Haushaltsverhandlungen den Entwurf des Haushalts auf. Nach Beschlussfassung der Bundesregierung über den Regierungsentwurf wird dieser ins Parlament eingebracht.²⁵⁶ Das Haushaltsgesetz wird in gleicher Weise wie andere Bundesgesetze nach Art. 77 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG beschlossen. Der Bundestag kann im Wege von parlamentarischen Änderungsanträgen vom Regierungsentwurf abweichen, Haushaltsansätze streichen oder den Regierungsentwurf insgesamt ablehnen.²⁵⁷

Im Rahmen der Haushaltsberatungen hat jeder Abgeordnete ein aus Art. 38 Abs. 1 i.V.m. Art. 77 Abs. 1 Satz 1 und Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG abgeleitetes „Recht auf Beurteilung des Regierungsentwurfs und der hierzu eingebrachten Änderungsanträge.“²⁵⁸ Der Bundestag kann seine haushaltspolitische Gesamtverantwortung nur wahrnehmen, wenn ihm ausreichende Informationen für seine haushaltsrelevanten Entscheidungen zur Verfügung gestellt werden. Es muss dem Bundestag daher möglich sein, an die notwendigen Informationen zu gelangen, die zur Beurteilung des Regierungsentwurfs und damit letztlich zur Wahrnehmung der Kontrolle der Bundesregierung erforderlich sind. Der parlamentarische Unterrichtsanspruch ist daher vom Demokratieprinzip erfasst und in seinem Kern in Art. 79 Abs. 3, Art. 20 Abs. 1 und 2 GG verankert.²⁵⁹ Die Bundesregierung ist aus Art. 110 GG verpflichtet, einen Haushaltsplan vorzulegen, der „hinreichend konkrete Angaben über Einnahmen und Ausgaben“ enthält.²⁶⁰ Dem Abgeordneten muss es möglich sein,

²⁵³ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 66, 69.

²⁵⁴ *Korioth*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts Bd. III, § 44 Finanzen Rn. 106.

²⁵⁵ *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, Art. 110 GG Rn. 40.

²⁵⁶ *Korioth*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts Bd. III, § 44 Finanzen Rn. 54.

²⁵⁷ *Hillgruber/Drüen*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 110 GG Rn. 106f.

²⁵⁸ BVerfGE 70, 324, 356.

²⁵⁹ BVerfGE 132, 195, 241f.

²⁶⁰ BVerfGE 70, 324, 355.

seine Vorstellungen über die Verwendungsmöglichkeiten der Mittel darzulegen und so die Entscheidungen des Parlaments über den Haushaltsplan beeinflussen zu können.²⁶¹

Nach Art. 110 Abs. 4 GG dürfen in das Haushaltsgesetz nur Vorschriften aufgenommen werden, die sich auf die Einnahmen und die Ausgaben des Bundes (sog. sachliches Bepackungsverbot) und auf den Zeitraum beziehen, für den das Haushaltsgesetz beschlossen wird (sog. zeitliches Bepackungsverbot). Diese Vorgabe soll aufgrund der bewirkten Fokussierung und Transparenz auch dem Schutz des Parlaments im Gesetzgebungsverfahren und der Öffentlichkeit dienen. Verstöße führen zur Nichtigkeit der entsprechenden Regelung.²⁶²

Alle an der Verabschiedung des Haushaltsgesetzes beteiligten Verfassungsorgane sind verfassungsrechtlich zur Mitwirkung verpflichtet, dass der Haushaltsplan regelmäßig vor Ablauf des vorherigen Rechnungsjahres in Kraft treten kann.²⁶³ Ein rechtzeitiges Inkrafttreten ist aber oftmals nicht der Fall. Soweit der Haushaltsplan für das folgende Jahr bis zum Schluss eines Rechnungsjahres nicht durch das Haushaltsgesetz festgestellt ist, ist die Bundesregierung nach Art. 111 Abs. 1 GG bis zu seinem Inkrafttreten ermächtigt, alle Ausgaben zu leisten, die nötig sind, um gesetzlich bestehende Einrichtungen zu erhalten und gesetzlich beschlossene Maßnahmen durchzuführen, die rechtlich begründeten Verpflichtungen des Bundes zu erfüllen und Bauten, Beschaffungen und sonstige Leistungen fortzusetzen oder Beihilfen für diese Zwecke weiter zu gewähren, sofern durch den Haushaltsplan eines Vorjahres bereits Beträge bewilligt worden sind. Nach Art. 111 Abs. 2 GG können Kredite aufgenommen werden, wenn die Einnahmen nicht zur Ausgabendeckung ausreichend sind. Art. 111 GG soll Konstellationen regeln, in denen die rechtzeitige Aufstellung des Haushalts scheitert, beispielsweise wegen fehlender Beschlussfassung zum Haushaltsgesetz oder Nichtigkeit desselben wegen eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts. Auf ein Verschulden kommt es dabei nicht an. In derartigen Fällen ist die Bundesregierung zur vorläufigen Haushaltsführung ohne haushaltsgesetzliche Grundlage zur Leistung der genann-

²⁶¹ BVerfGE 45, 1, 38.

²⁶² *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 87.

²⁶³ BVerfGE 45, 1, 33.

ten Ausgaben berechtigt, um den Zeitraum bis zur Verkündung des Haushaltsgesetzes zu überbrücken.²⁶⁴ Art. 111 GG soll jedoch nicht die parlamentarische Budgethoheit ersetzen, sondern nur eine als Ausnahme gedachte vorläufige Haushaltsführung ermöglichen.²⁶⁵ Aufgrund des Spannungsfeldes zwischen parlamentarischer Budgethoheit und der Notwendigkeit zur Bestreitung laufender Ausgaben ist Art. 111 GG jedoch nur auf kontinuierlich zu erfüllende Ausgaben beschränkt, von denen auszugehen ist, dass sie dem parlamentarischen Willen entsprechen.²⁶⁶

Nach Art. 115 Abs. 1 GG bedürfen die Aufnahme von Krediten sowie die Übernahme von Bürgschaften, Garantien oder sonstigen Gewährleistungen (sog. Eventualverbindlichkeiten), die zu Ausgaben in künftigen Rechnungsjahren führen können, einer der Höhe nach bestimmten oder bestimmaren Ermächtigung durch Bundesgesetz. Damit wird ein parlamentarischer Vorbehalt für die Übernahme von Gewährleistungen und die Kreditaufnahme begründet.

Sowohl die Übernahme von Gewährleistungen als „potentielle Neuverschuldung“ wie auch die Kreditaufnahme setzen eine gesetzliche Ermächtigung voraus und sind somit aus Sicht des Art. 115 Abs. 1 GG gleichgestellt.²⁶⁷

Die Ermächtigung wird üblicherweise ins Haushaltsgesetz aufgenommen, kann aber auch in anderen Bundesgesetzen geregelt werden.²⁶⁸ Sinn und Zweck der Norm ist es, eine Aushöhlung der parlamentarischen Budgethoheit durch die Exekutive zu verhindern.²⁶⁹ Die wesentliche Entscheidung im Hinblick auf den künftigen Schuldenstand soll im Bundestag getroffen werden. Insofern handelt es sich bei Art. 115 Abs. 1 GG um eine Konkretisierung der parlamentarischen Budgethoheit, die das Budgetrecht auch für künftige Haushalte sichern soll.²⁷⁰ Art. 115 Abs. 1 Satz 1 GG erfordert eine Festlegung der Höhe der Ermächtigung. Darüber hinaus sind im Falle eines Risikos schwerwiegender Reduzierungen der Spielräume künftiger Haushalte auch flankierende Rahmenbedingungen durch den Gesetzgeber festzulegen, wie beispielsweise risikobegrenzende Kriterien oder eine erneute Mitwirkung des

²⁶⁴ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 111 GG Rn. 1, 28, 30.

²⁶⁵ BVerfGE 45, 1, 33.

²⁶⁶ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 111 GG Rn. 2.

²⁶⁷ BVerfGE 130, 318, 345.

²⁶⁸ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 63.

²⁶⁹ BVerfGE 130, 318, 345.

²⁷⁰ BVerfGE 130, 318, 346.

Bundestages. Zur Verhinderung einer Umgehung oder Aushöhlung der Budgethoheit des Parlaments und damit zur Wahrung der haushaltspolitischen Gesamtverantwortung ist ein bestimmender Einfluss des Bundestages erforderlich.²⁷¹ Eine Zustimmung zu einem supranationalen „Bürgschafts- oder Leistungsautomatismus“ ist nicht möglich, wenn dieser keinen strengen Vorgaben unterworfen, in seinen Konsequenzen unbegrenzt und nach seinem Eintrittsfall der Kontrolle und Einwirkung durch den Bundestag entzogen ist. Dies gilt besonders bei schwer kalkulierbaren Folgewirkungen. Andernfalls könnten fiskalische Dispositionen anderer Mitgliedstaaten eine massive Einschränkung der nationalen Gestaltungsspielräume bewirken.²⁷² Das Bundesverfassungsgericht beschränkt sich bei der Prüfung, ob eine unerlaubte Veräußerung der Budgethoheit durch Gewährleistungsübernahmen vorliegt, auf evidente Verletzungen. Es respektiert einen gewissen Einschätzungsspielraum des Gesetzgebers beim Eintrittsrisiko der Gewährleistungen und der künftigen Tragfähigkeit des Haushalts.²⁷³

Nach Art. 109 Abs. 3 GG sind die Haushalte von Bund und Ländern grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen. Dabei können Regelungen zur Berücksichtigung bestimmter Ausnahmesituationen vorgesehen werden. Die nähere Ausgestaltung für den Bundeshaushalt erfolgt durch Art. 115 GG. Dem Grundsatz des Haushaltsausgleichs ohne Kredite ist nach Art. 109 Abs. 3 Satz 4, Art. 115 Abs. 2 Satz 2 GG entsprochen, wenn die Einnahmen aus Krediten 0,35 vom Hundert im Verhältnis zum nominalen BIP nicht überschreiten. Zusätzlich sind bei einer von der Normallage abweichenden konjunkturellen Entwicklung die Auswirkungen auf den Haushalt im Auf- und Abschwung symmetrisch zu berücksichtigen. Abweichungen der tatsächlichen Kreditobergrenze werden auf einem Kontrollkonto erfasst. Belastungen, die den Schwellenwert von 1,5 vom Hundert im Verhältnis zum nominalen BIP überschreiten, sind konjunkturgerecht zurückzuführen.

Die Bestimmung zur Kreditaufnahme wurde im Rahmen der Föderalismusreform II in das Grundgesetz aufgenommen.²⁷⁴ Der Bundeshaushalt ist im Grundsatz ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen. Art. 109 Abs. 3

²⁷¹ BVerfGE 130, 318, 346f.

²⁷² BVerfGE 129, 124, 180.

²⁷³ BVerfGE 129, 124, 182f.

²⁷⁴ *Korioth*, JZ 2009, 729, 729.

Satz 4, Art. 115 Abs. 2 Satz 2 GG lassen jedoch in begrenztem Umfang eine strukturelle Nettoneuverschuldung von 0,35 % des nominalen BIP zu, mit der einem ausgeglichenen Haushalt grundsätzlich entsprochen ist.²⁷⁵ Damit soll einerseits die Verschuldung auf ein nachhaltiges Niveau geführt und andererseits dem Gesetzgeber die nötige Flexibilität belassen werden.²⁷⁶ Auf eine Verknüpfung mit der Höhe der Investitionen kommt es nicht mehr an.²⁷⁷ Eine Kreditaufnahme ist auch zur Finanzierung konsumtiver Ausgaben möglich.²⁷⁸ Mit Art. 115 Abs. 2 Satz 3 GG sind zusätzlich bei einer von der Normallage abweichenden konjunkturellen Entwicklung die Auswirkungen auf den Haushalt im Auf- und Abschwung symmetrisch zu berücksichtigen. Damit ist nicht nur die Zulassung zusätzlicher konjunkturbedingter Defizite im Abschwung verbunden, sondern auch die Einbeziehung konjunkturbedingter Überschüsse im Aufschwung. So soll ein Ausgleich von Kreditaufnahmen im Abschwung durch Überschüsse im Aufschwung sichergestellt werden.²⁷⁹

Nach Art. 115 Abs. 2 Satz 6 GG können im Falle von Naturkatastrophen oder außergewöhnlichen Notsituationen, die sich der Kontrolle des Staates entziehen und die staatliche Finanzlage erheblich beeinträchtigen, die Kreditobergrenzen aufgrund eines Beschlusses der Mehrheit der Mitglieder des Bundestages überschritten werden. Damit soll die Handlungsfähigkeit des Staates in der Krise gewährleistet werden.²⁸⁰ So handelt es sich beispielsweise bei der Corona-Krise um eine derartige außergewöhnliche Notsituation.²⁸¹

Da Art. 115 Abs. 2 Satz 1 GG von „Einnahmen aus Krediten“ spricht, erfasst Absatz 2 nur die Nettoneuverschuldung des Bundes. Diese erstreckt sich auf die zusätzliche zukunftsbezogene Belastung aus Kreditaufnahmen, die über bloße Umschuldungen hinausgeht.²⁸² Nicht erfasst werden dagegen bloße Umschuldungen oder Kassenverstärkungskredite, da letztere den Schuldenstandes regelmäßig nur kurzfristig erhöhen.²⁸³ Durch den Wegfall von Art. 115 Abs. 2 GG a.F. sind nun keine Ausnahmen mehr für Sondervermögen des

²⁷⁵ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 115 GG Rn. 136.

²⁷⁶ BT-Dr 16/12410, S. 11.

²⁷⁷ *Korioth*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts Bd. III, § 44 Finanzen Rn. 50a.

²⁷⁸ *Korioth*, JZ 2009, 729, 731.

²⁷⁹ BT-Dr 16/12410, S. 11.

²⁸⁰ BT-Dr 16/12410, S. 11.

²⁸¹ *Lenk/Bender/Glinka*, JöFin 2020-1, 369, 370.

²⁸² *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 115 GG Rn. 125.

²⁸³ *Wendt*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 115 GG Rn. 35.

Bundes gegeben. Die Kreditaufnahme von rechtlich unselbständigem Sondervermögen des Bundes ist damit ebenfalls von Art. 115 GG erfasst.²⁸⁴ Für den Bundeshaushalt gelten die neuen Schuldenregeln seit dem Haushaltsjahr 2016 (Art. 143d Abs. 1 Satz 6 GG).

Nach Art. 109 Abs. 3 Satz 5 GG erfolgt die nähere Ausgestaltung der Schuldenbremse in Bezug auf die Länderhaushalte durch Landesrecht. Allerdings lässt das Grundgesetz bei den Landeshaushalten grundsätzlich keine Einnahmen aus Krediten zu und zieht damit eine starre Neuverschuldungsgrenze.²⁸⁵ Eine strukturelle Neuverschuldung ist in den Länderhaushalten nicht vorgesehen.²⁸⁶ Den Ländern steht nach Art. 109 Abs. 3 Satz 2 GG lediglich die Möglichkeit der Kreditaufnahme bei konjunkturellen Ausnahmesituationen oder außergewöhnlichen Notsituationen offen. Nach Art. 143d Abs. 1 Satz 4 GG gilt diese Vorgabe für die Haushalte der Länder seit dem Haushaltsjahr 2020.

Die europarechtlichen Vorgaben des Art. 126 AEUV und des Fiskalpaktes gehen von einer gesamtstaatlichen Einhaltung der Defizitgrenzen aus. Sie beziehen sich auf den gesamtstaatlichen Haushalt und erstrecken sich auf den Zentralstaat, regionale und lokale Gebietskörperschaften sowie die Sozialversicherungen (Art. 2 1. Spiegelstrich, Art. 3 Satz 1 des Defizitprotokolls, Art. 3 Abs. 1 Buchstabe a des Fiskalpakts). Der Fiskalpakt sieht in seinem Art. 3 Abs. 1 Buchstabe b vor, dass ein Haushalt als ausgeglichen gilt, wenn ein gesamtstaatliches strukturelles Defizit von 0,5 % des nominalen BIP nicht überschritten wird. Mit den zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Fiskalpakts bereits bestehenden verfassungsrechtlichen Vorgaben von Bund und Ländern in Art. 109 und 115 GG wird der Fiskalpakt diesbezüglich bereits umgesetzt.²⁸⁷ Bund und Länder erfüllen nach Art. 109 Abs. 2 GG gemeinsam die Verpflichtungen aus Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft auf Grund des Art. 104 EGV²⁸⁸ zur Einhaltung der Haushaltsdisziplin. Die Norm ist dahingehend auszulegen, dass es sich um einen dynamischen Verweis auf die jeweils geltende europarechtliche Rechtslage zur Haushaltsdisziplin handelt.²⁸⁹ Euro-

²⁸⁴ *Wendt*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 115 GG Rn. 35.

²⁸⁵ *G. Kirchhof*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 109 GG Rn. 108.

²⁸⁶ BT-Dr 16/12410, S. 1.

²⁸⁷ BT-Drs. 17/10976, S. 12.

²⁸⁸ Heutiger Art. 126 AEUV.

²⁸⁹ *G. Kirchhof*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 109 GG Rn. 33, 37.

parechtliche Sanktionsmaßnahmen im Zusammenhang mit den Bestimmungen in Art. 104 EGV zur Einhaltung der Haushaltsdisziplin tragen Bund und Länder nach Art. 109 Abs. 5 Satz 1 GG im Verhältnis 65 zu 35. Die Regelung zur vertikalen Lastenverteilung folgt nicht dem Verursachungsprinzip. Es handelt sich vielmehr um eine starre Lastenverteilung.²⁹⁰ Eine Berücksichtigung der Verantwortlichkeit erfolgt neben der Einwohnerzahl erst innerhalb der horizontalen Aufteilung unter den Ländern (Art. 109 Abs. 5 Satz 2 Hs. 2 GG). Das Nähere ist entsprechend Art. 109 Abs. 5 Satz 3 GG im Gesetz zur innerstaatlichen Aufteilung von Sanktionszahlungen zur Sicherstellung der Haushaltsdisziplin in der Europäischen Union (Sanktionszahlungs-Aufteilungsgesetz) vom 5. September 2006 geregelt.²⁹¹

2.3 Haushaltsvollzug

Die Budgethoheit des Bundestages ist nicht auf die Feststellung des Haushaltsgesetzes begrenzt.²⁹² Nach Art. 112 GG bedürfen überplanmäßige und außerplanmäßige Ausgaben der Zustimmung des Bundesministers der Finanzen. Die Zustimmung darf nur im Falle eines unvorhergesehenen und unabweisbaren Bedürfnisses erteilt werden. Es handelt sich um einen Ausgleich des Spannungsfeldes zwischen der parlamentarischen Budgethoheit und praktischen Erfordernissen der Bewirtschaftung des Bundeshaushalts.²⁹³ Insbesondere ist eine Unabweisbarkeit erst dann anzunehmen, wenn die Einbringung eines Nachtragshaushalts oder die Zurückstellung der Ausgabe bis zum nächsten Haushaltsgesetz wegen der Eilbedürftigkeit im Einzelfall unvertretbar erscheint. Die Zustimmung des Bundesministers der Finanzen ist grundsätzlich subsidiär gegenüber einem Nachtragshaushalt.²⁹⁴ Wegen der Komplexität des Gesetzgebungsverfahrens ist ein Nachtragshaushalt aber nur bei bedeutenden Abweichungen vom Haushaltsplan geeignet.²⁹⁵

²⁹⁰ G. Kirchhof, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 109 GG Rn. 131, 133.

²⁹¹ BGBl. I S. 2098.

²⁹² Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 119.

²⁹³ Heun, in: Dreier, Art. 112 GG Rn. 4; Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 112 GG Rn. 3.

²⁹⁴ BVerfGE 45, 1, 37.

²⁹⁵ Heun, in: Dreier, Art. 112 GG Rn. 4.

Nach Art. 114 Abs. 1 GG hat der Bundesminister der Finanzen dem Bundestag und dem Bundesrat über alle Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen und die Schulden im Laufe des nächsten Rechnungsjahres zur Entlastung der Bundesregierung Rechnung zu legen. Bundestag und Bundesrat kontrollieren den Haushaltsvollzug und beschließen über die Entlastung der Bundesregierung. Rechnungslegung und Entlastung stellen den Abschluss des Haushaltskreislaufs dar.²⁹⁶ Es handelt sich insofern um ein Korrelat zur Bewilligung des Haushalts durch das Parlament, welches der Finanzkontrolle dient.²⁹⁷ Die Finanzkontrolle erfolgt in erster Linie durch die Opposition und ist damit primär ein Minderheitsrecht. Eine effektive Finanzkontrolle setzt eine umfassende Auskunft seitens der Exekutive voraus.²⁹⁸ Unmittelbare rechtliche Wirkungen sind mit dem Beschluss über die Entlastung nicht verbunden. Insbesondere handelt es sich um kein Zulässigkeitsersfordernis zur Überprüfung des Finanzgebarens durch das Bundesverfassungsgericht, sondern vielmehr um eine politische Entscheidung.²⁹⁹ Bei ordnungsgemäßigem Haushaltsvollzug besteht jedoch ein Anspruch auf Entlastung.³⁰⁰ Art. 114 Abs. 1 GG erfordert eine Haushaltsrechnung und eine Vermögensrechnung. Im Rahmen der Haushaltsrechnung sind alle tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben darzustellen sowie das Verhältnis zum Haushaltsplan.³⁰¹ Mit der Vermögensrechnung soll der Bestand des Vermögens und die Höhe der Schulden nachgewiesen werden. Damit wird die Widerspiegelung der Auswirkungen der Haushaltsführung auf die Veränderung des Vermögens und der Schulden bezweckt.³⁰²

2.4 Wichtigste Haushaltsgrundsätze

Die Haushaltsgrundsätze dienen den Funktionen der öffentlichen Haushalte und den Vorgaben des Verfassungsrechts, insbesondere der Budgethoheit

²⁹⁶ Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 114 GG Rn. 2.

²⁹⁷ Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 114 GG Rn. 1f.

²⁹⁸ Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 114 GG Rn. 15.

²⁹⁹ BVerfGE 45, 1, 30, 50.

³⁰⁰ Siekmann, in: Sachs, Art. 114 GG Rn. 23.

³⁰¹ Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 114 GG Rn. 20.

³⁰² Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 114 GG Rn. 22.

des Parlaments.³⁰³ Dabei gibt es Haushaltsgrundsätze mit Verfassungsrang und solche, die einfachgesetzlich abgeleitet werden.³⁰⁴

2.4.1 Vollständigkeits- und Einheitsgrundsatz

Der Vollständigkeits- und der Einheitsgrundsatz sind miteinander untrennbar verbunden.³⁰⁵ Nach dem Grundsatz der Einheit (Art. 110 Abs. 1 Satz 1 GG, § 8 HGrG) sind die Einnahmen und Ausgaben des Staates in einen einheitlichen Haushaltsplan einzustellen.³⁰⁶ Nach dem Vollständigkeitsgrundsatz (Art. 110 Abs. 1 Satz 1 GG, § 8 Abs. 2 HGrG) sind alle erwarteten Einnahmen und geplanten Ausgaben in den Haushaltsplan aufzunehmen.³⁰⁷ Die Budgethoheit des Parlaments ist eng mit dem Vollständigkeitsgrundsatz verknüpft.³⁰⁸ Einnahmen sind dabei die im Haushaltsjahr objektiv zu erwartenden Mittel aus Steuern und anderen Abgaben, aber auch alle einmaligen Einnahmen wie beispielsweise Kredite.³⁰⁹ Nicht unter den Einnahmenbegriff im Sinne des Vollständigkeitsgrundsatz fallen Kassenkredite zur Zwischenfinanzierung.³¹⁰ Unter den Ausgabenbegriff fallen alle Geldzahlungen, die im Haushaltsjahr voraussichtlich zu leisten sind.³¹¹ Auch Verpflichtungsermächtigungen, also Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen zur Leistung von Ausgaben in künftigen Jahren (vgl. § 5 HGrG, § 6 BHO) sind vom Vollständigkeitsgrundsatz erfasst. Auch wenn es sich nicht um Ausgaben im betreffenden Haushaltsjahr handelt, führen diese zu kassenwirksamen Bindungen des künftigen Haushaltsgesetzgebers und unterliegen daher der parlamentarischen Budgethoheit.³¹²

Mit dem Vollständigkeitsgrundsatz soll die Planungs-, Kontroll- und Rechenschaftsfunktion des Haushaltsplans gewährleistet werden.³¹³ Sinn und Zweck

³⁰³ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 91.

³⁰⁴ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 92.

³⁰⁵ V. Lewinski/Burbar, § 8 HGrG Rn. 19.

³⁰⁶ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 94.

³⁰⁷ Siekmann, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 48.

³⁰⁸ StGH Hess, 27.10.2021, BeckRS 2021, 32286 Rn. 162.

³⁰⁹ BVerfGE 119, 96, 119; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 110 GG Rn. 3.

³¹⁰ Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 93.

³¹¹ Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 94.

³¹² Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 95.

³¹³ BVerfGE 82, 159, 179.

ist es, das gesamte staatliche Finanzvolumen der Budgetplanung des Parlaments zu unterstellen, so dass das Parlament einen vollständigen Überblick über das verfügbare Finanzvolumen erhält.³¹⁴ Die Bildung sog. schwarzer Kassen ist unzulässig.³¹⁵ Damit ist der Vollständigkeitsgrundsatz insbesondere gegen Nebenhaushalte gerichtet, wenn Einnahmen und Ausgaben außerhalb des Haushalts auf selbständige juristische Personen oder rechtlich selbständiges Sondervermögen ausgelagert werden.³¹⁶ Unproblematisch sind dabei Sondervermögen, die lediglich über den Bundeshaushalt zugewiesene Mittel bewirtschaften. Anders verhält es sich aber insbesondere bei der Auslagerung von Kreditaufnahmen und Verschuldung, um Staatsschulden zu verdecken und Verschuldungsgrenzen des Grundgesetzes und des Europarechts zu umgehen.³¹⁷ Die ausnahmsweise Zulässigkeit von Nebenhaushalten ist rechtlich nicht geregelt. Nach herrschender Meinung bedarf die Errichtung rechtlich selbständiger Aufgabenträger jedenfalls einer besonderen Rechtfertigung, die sich nur aus der konkret wahrzunehmenden Aufgabe selbst ergeben kann, wenn der Rechtsträger die Aufgabe besser als die Staatsverwaltung erledigen kann. Darüber hinaus ist ein formelles Gesetz erforderlich.³¹⁸ So hat beispielsweise der Staatsgerichtshof Hessen mit Urteil vom 27. Oktober 2021 das „Corona-Sondervermögen“ des Landes Hessen unter anderem wegen Verstoßes gegen den Vollständigkeitsgrundsatz als mit der Verfassung des Landes Hessen unvereinbar erklärt.³¹⁹

Desweiteren soll mit dem Vollständigkeitsgrundsatz auch sichergestellt sein, dass das Parlament einen vollen Überblick über die den Bürgern auferlegte Abgabenlast erhält.³²⁰ Haushaltsplan und Haushaltsgesetz dienen insofern auch der gleichmäßigen Verteilung der Lasten auf die Bürger.³²¹ Der Grund-

³¹⁴ BVerfGE 82, 159 179.

³¹⁵ Hillgruber/Drüen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 110 GG Rn. 41.

³¹⁶ Heintzen, in: v. Münch/Kunig, Art. 110 GG Rn. 14.

³¹⁷ Heintzen, in: v. Münch/Kunig, Art. 110 GG Rn. 14.

³¹⁸ Heintzen, in: v. Münch/Kunig, Art. 110 GG Rn. 15; Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 108; Reimer, in: Epping/Hillgruber, Art. 110 Rn. 39.

³¹⁹ StGH Hess, 27.10.2021, BeckRS 2021, 32286.

³²⁰ BVerfGE 108, 1, 16.

³²¹ BVerfGE 55, 274, 303.

satz der Vollständigkeit in Art. 110 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 GG hat Verfassungsrang.³²² Nach dem Bundesverfassungsgericht ist er eine wesentliche Ausprägung rechtsstaatlicher Demokratie.³²³

2.4.2 Wahrheit und Klarheit

Die Haushaltsgrundsätze von Wahrheit und Klarheit werden aus dem Vollständigkeitsgrundsatz abgeleitet und sind ebenfalls verfassungsrechtlich verankert.³²⁴ Der Haushaltsgesetzgeber kann seine Budgethoheit nur ausüben, wenn der Haushaltsplanentwurf möglichst realistisch und übersichtlich gefasst ist.³²⁵

Nach dem Grundsatz der Haushaltswahrheit sind im Haushaltsplan nur die Einnahmen und Ausgaben zu veranschlagen, die sich voraussichtlich realisieren werden bzw. verausgabt werden können.³²⁶ Der Haushaltsgesetzgeber hat nach dem Wahrheitsgrundsatz eine Pflicht zur Schätzgenauigkeit. Die Anforderungen an die Schätzgenauigkeit lassen sich nicht abstrakt-generell bestimmen. Ein Verstoß liegt nicht schon bereits dann vor, wenn sich die Ausgabenansätze nachträglich als unzutreffend erweisen. Vielmehr müssen sich die Ansätze aus ex-ante-Sicht und bei einer Gesamtbewertung der Situation zum Zeitpunkt der Entscheidung als sachgerecht und vertretbar erweisen. Bewusst unrichtige Haushaltsansätze trotz naheliegender Möglichkeiten zur Ausgaben-schätzung sind jedenfalls unzulässig.³²⁷ Die Schätzung hat dem Vorsichtsprinzip zu entsprechen, wonach drohende Ausgaben immer in den Haushaltsplan einzustellen sind und Einnahmen nur dann, wenn sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anfallen.³²⁸ Problematisch sind in diesem Zusammenhang auch globale Minderausgaben im Haushalt, mit denen die Exekutive

³²² BVerfGE 108, 186, 216.

³²³ BVerfGE 55, 274, 303.

³²⁴ BVerfGE 119, 96, 118.

³²⁵ Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 111.

³²⁶ Koriath, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts Bd. III, § 44 Finanzen Rn. 107.

³²⁷ BVerfGE 119, 96, 130.

³²⁸ Reimer, in: Epping/Hillgruber, Art. 110 GG Rn. 30.

zur pauschalen Nichtverausgabung aller Ansatzmittel und damit zu Einsparungen verpflichtet wird.³²⁹ Soweit es sich jedenfalls nicht mehr um die Abschöpfung eines unvermeidlichen „Bodensatzes“ am Ende des Haushaltsjahres handelt, sondern um die Bildung versteckter Reserven, werden derart weitreichende globale Minderausgaben als unzulässig erachtet.³³⁰

Nach dem Grundsatz der Haushaltsklarheit erfordert der Haushaltsplan eine „übersichtliche und durchschaubare Haushaltssystematik“. Aus dem Haushaltsplan muss hervorgehen, für welche Ausgabezwecke die jeweiligen Mittel bereitgestellt werden.³³¹

2.4.3 Weitere Haushaltsgrundsätze

a) Nach dem Jährlichkeits- oder Periodizitätsgrundsatz (Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG) ist für jedes Haushaltsjahr die Aufstellung eines eigenständigen Haushaltsplans erforderlich.³³² Eine Haushalt kann aber nach Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG auch für mehrere Haushaltsjahre aufgestellt werden.³³³ Die äußerste Grenze liegt in der parlamentarischen Budgethoheit. Eine Aushöhlung der Budgethoheit wäre beispielsweise bei langjährigen Haushalten der Fall, da mit zunehmender Länge eine ausreichende Schätzgenauigkeit nicht mehr gegeben wäre, so dass der Wahrheitsgrundsatz beeinträchtigt wird.³³⁴

b) Nach dem Bruttoprinzip sind Einnahmen und Ausgaben in voller Höhe grundsätzlich getrennt voneinander zu veranschlagen (Art. 110 Abs. 1 Satz 1 GG, § 12 Abs. 1 Satz 1 HGrG, § 15 Satz 1 BHO). Eine Saldierung ist ausgeschlossen.³³⁵ Andernfalls würden dem Haushaltsgesetzgeber wegen der verkürzten Darstellung erforderliche Informationen fehlen. Das Bruttoprinzip steht in engem Zusammenhang zum Vollständigkeitsprinzip.³³⁶ Eine Ausnahme

³²⁹ *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 55.

³³⁰ *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 55.

³³¹ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 112.

³³² *Gröpl*, Haushaltsrecht und Reform, S. 94.

³³³ *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 60.

³³⁴ *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 61.

³³⁵ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 96.

³³⁶ *Hillgruber/Drüen*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 110 GG Rn. 47; *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 96.

macht Art. 110 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 GG bei Staatsbetrieben und Sondervermögen, bei denen nur die Zuführungen oder Ablieferungen zu erfassen sind. Der Grundsatz der Bruttoveranschlagung hat Verfassungsrang.³³⁷

c) Auch der Spezialitätsgrundsatz ist verfassungsrechtlich begründet.³³⁸ Der Grundsatz der sachlichen Spezialität besagt, dass Haushaltsansätze so hinreichend zu spezifizieren sind, dass eine Bindung der Exekutive erfolgen kann.³³⁹ Der Haushaltsplan muss so genau gefasst sein, dass eine effektive Steuerung des Finanzgebarens des Bundes möglich ist.³⁴⁰ Globale Haushaltsansätze sind grundsätzlich nicht mehr mit dem Budgetrecht des Parlaments zu vereinbaren.³⁴¹ Eine Flexibilisierung erfolgt im Haushaltsrecht durch einseitige oder gegenseitige Deckungsfähigkeit von Haushaltsansätzen. Diese muss jedoch die Ausnahme bleiben.³⁴²

Die zeitliche Spezialität setzt eine zeitliche Umgrenzung der Ausgabeermächtigung voraus. Sie entspricht regelmäßig dem Haushaltsjahr (§ 8 Abs. 2 HGrG). Die Beschränkung auf das Haushaltsjahr führt in der Praxis oftmals zum sog. „Dezemberfieber“, wonach Ausgabeermächtigungen zum Ende des Haushaltsjahres überhastet in Anspruch genommen werden, damit keine Ausgabemittel verfallen.³⁴³ Flexibilisierungen des Haushaltswesens, beispielsweise in Form einer Übertragung von Ausgaberesten, können dem „Dezemberfieber“ entgegenwirken.³⁴⁴

d) Der Vorherigkeitsgrundsatz (Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG) gibt vor, dass der Haushaltsplan vor Beginn des Rechnungsjahres zu beschließen ist. Es handelt sich ebenfalls um einen Verfassungsgrundsatz.³⁴⁵ In der Praxis kommt es durch verspätetes Inkrafttreten im laufenden Haushaltsjahr häufig zu Beeinträchtigungen des Vorherigkeitsgrundsatzes.³⁴⁶ In derartigen Konstellationen

³³⁷ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 97.

³³⁸ VerfGH NRW 28.01.1992, NVwZ 1992, 470, 471; *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 62.

³³⁹ *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 62.

³⁴⁰ *Hillgruber/Drüen*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 110 GG Rn. 85.

³⁴¹ *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 62.

³⁴² *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 63.

³⁴³ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 121.

³⁴⁴ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 124.

³⁴⁵ *Gröpl*, Haushaltsrecht und Reform, S. 94.

³⁴⁶ BVerfGE 45, 1, 33.

greift das sog. Nothaushaltsrecht des Art. 111 Abs. 1 GG, wonach im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung zwingend erforderliche Ausgaben geleistet werden können.³⁴⁷ Die enge Begrenzung der vorläufigen Haushaltsführung steht im Zusammenhang zur verfassungsrechtlichen Pflicht der Verfassungsorgane zur Mitwirkung an einem rechtzeitigen Inkrafttreten des Haushaltsplans vor Beginn des Haushaltsjahres.³⁴⁸

e) Nach dem Gebot des formalen Haushaltsausgleichs (Art. 110 Abs. 1 Satz 2 GG) enthält der Haushaltsplan Einnahmen und Ausgaben in gleicher Höhe.³⁴⁹ Art. 110 Abs. 1 Satz 2 GG selbst erfordert aber keinen materiell ausgeglichenen Haushalt ohne Nettokreditaufnahme.³⁵⁰ Die Norm gibt nicht vor, durch welche Einnahmen der Haushaltsausgleich herbeigeführt wird.³⁵¹ Gefordert ist lediglich ein formal ausgeglichener Haushalt, bei dem die Summe der Ausgaben der Summe der Einnahmen entspricht.³⁵²

f) Nach dem Grundsatz der Gesamtdeckung (§ 7 HGrG, 8 BHO) dienen alle Einnahmen grundsätzlich als Deckungsmittel für alle Ausgaben. Dies gilt nicht, soweit die Verwendung für bestimmte Zwecke durch Gesetz vorgeschrieben oder im Haushaltsplan zugelassen ist (§ 8 Satz 2 BHO).³⁵³ Der Grundsatz der Gesamtdeckung hat Verfassungsrang.³⁵⁴

g) Nach dem Öffentlichkeitsgrundsatz (Art. 110 Abs. 2 GG, Art. 42 Abs. 1 GG) erfolgt die Behandlung des Haushaltsplans im Parlament in öffentlicher Form. Der Haushaltsplan sowie dessen Grundlagen der Rechnungslegung sind öffentlich zugänglich zu machen.³⁵⁵ Dem wird Rechnung getragen, indem das Haushaltsgesetzgebungsverfahren in gleicher Weise öffentlich erfolgt wie andere Gesetzgebungsverfahren.³⁵⁶ Eine Einschränkung kommt insbesondere

³⁴⁷ BVerfGE 45, 1, 32.

³⁴⁸ BVerfGE 45, 1, 33.

³⁴⁹ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 94.

³⁵⁰ Siekmann, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 65.

³⁵¹ Hillgruber/Drüen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 110 GG Rn. 63.

³⁵² Hillgruber/Drüen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 110 GG Rn. 61.

³⁵³ Koriath, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts Bd. III, § 44 Finanzen Rn. 107.

³⁵⁴ Siekmann, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 65.

³⁵⁵ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 92.

³⁵⁶ Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 146.

bei Geheimhaltung von Detailangaben wegen zwingenden Gründen des Staatswohls in Betracht.³⁵⁷ Der Öffentlichkeitsgrundsatz leitet sich aus dem Demokratieprinzip ab und hat Verfassungsrang.³⁵⁸

h) Nach dem Grundsatz der Fälligkeit (§ 8 Abs. 2 Nr. 1 und 2 HGrG, § 11 BHO) sind alle Einnahmen und Ausgaben im Haushaltsplan zu veranschlagen, die im jeweiligen Haushaltsjahr voraussichtlich kassenwirksam werden.³⁵⁹ Der Fälligkeitsgrundsatz ergänzt den Vollständigkeitsgrundsatz und stellt die Übersichtlichkeit des Haushaltsplans sicher.³⁶⁰

III. Reformbestrebungen öffentlicher Finanzdaten auf Unionsebene

1. Rechtslage zum Rechnungswesen in Deutschland

Das Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG), welches 1969 in Kraft getreten ist, verpflichtet Bund und Länder, ihr Haushaltsrecht nach diesen Grundsätzen zu regeln (§ 1 HGrG). Mangels Gesetzgebungskompetenz des Bundes erstreckt sich das HGrG jedoch nicht auf die Kommunen. Das kommunale Haushaltsrecht wird vielmehr durch die Länder geregelt (Art. 70 Abs. 1 GG).³⁶¹ Das HGrG beruht auf Art. 109 Abs. 4 GG, wonach durch Bundesgesetz für Bund und Länder gemeinsam geltende Grundsätze für das Haushaltsrecht, für eine konjunkturgerechte Haushaltswirtschaft und für eine mehrjährige Finanzplanung aufgestellt werden können. Auf Grundlage des HGrG wurden die Bundeshaushaltsordnung (BHO) und die Landeshaushaltsordnungen der Länder erlassen, welche Regelungen zu Aufstellung und Vollzug des Haushaltsplans, des Kassenwesens und der Rechnungsprüfung enthalten.

³⁵⁷ BVerfGE 70, 324, 358.

³⁵⁸ BVerfGE 70, 324, 358.

³⁵⁹ *Gröpl*, Haushaltsrecht und Reform, S. 95.

³⁶⁰ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 149, 151.

³⁶¹ *V. Lewinski/Burbat*, § 7a HGrG Rn. 3.

Mit dem Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz vom 22. Dezember 1997³⁶² wurde erstmals in § 33a HGrG a.F. die Möglichkeit geschaffen, die Buchführung zusätzlich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung in Anwendung des HGB zu führen. Eine Anwendung der Doppik war jedoch nur ergänzend zur Kameralistik möglich.³⁶³

Mit dem Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz vom 31. Juli 2009³⁶⁴ wurde die Doppik erstmals als gleichwertige Alternative zur Kameralistik eingeführt.³⁶⁵ Nach § 1a Abs. 1 Satz 1 HGrG kann die Haushaltswirtschaft des Bundes und der Länder in ihrem Rechnungswesen im Rahmen der folgenden Vorschriften kameral oder nach den Grundsätzen der staatlichen Doppik gestaltet werden. Damit besteht ein Wahlrecht hinsichtlich der Anwendung der Kameralistik oder der Doppik. Auch Mischformen von Doppik und Kameralistik sind zulässig, beispielsweise die sog. erweiterte Kameralistik.³⁶⁶ Nach § 1a Abs. 1 Satz 2 HGrG kann die Aufstellung, Bewirtschaftung und Rechnungslegung des Haushalts auch als Produkthaushalt erfolgen.

Soweit Gebietskörperschaften die Doppik anwenden, gilt § 7a HGrG, wonach die staatliche Doppik den Vorschriften des HGB und den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung folgt. Konkretisierungen und abweichende Regelungen, die aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft erforderlich sind, werden nach § 7a Abs. 2 HGrG von Bund und Ländern in einem Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens nach § 49a Abs. 1 HGrG erarbeitet (sog. Standards staatlicher Doppik).

2. Unterschiede zwischen kameraler und doppischer Buchführung

Das Rechnungswesen lässt sich je nach Funktion und Adressatenkreis in das interne und das externe Rechnungswesen unterteilen. Das externe Rechnungswesen dient der Darstellung der finanziellen Lage gegenüber Dritten.³⁶⁷

³⁶² BGBl. I S. 3251.

³⁶³ V. Lewinski/Burbat, § 1a HGrG Rn. 2.

³⁶⁴ BGBl. I S. 2580.

³⁶⁵ Koriath, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts Bd. III, § 44 Finanzen Rn. 61.

³⁶⁶ BT-Drs. 16/12060, S. 20.

³⁶⁷ V. Lewinski/Burbat, § 1a HGrG Rn. 13.

Demgegenüber ist das interne Rechnungswesen nach innen gerichtet. Es besteht insbesondere aus der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR).³⁶⁸ Die Entscheidung zwischen der Kameralistik oder der Doppik im öffentlichen Bereich betrifft die Ebene des externen Rechnungswesens.

2.1 Kameralistik

Die Anfänge der einfachen Kameralistik lassen sich bis in die Jahre 1500 - 1750 zurückverfolgen.³⁶⁹ Der Begriff der Kameralistik leitet sich vom lateinischen Wort „camera“ ab, was so viel wie fürstliche Schatzkammer bedeutet.³⁷⁰ Die Kameralistik prägt bis heute die öffentliche Haushaltsführung des Bundes und der meisten Länder in Deutschland.³⁷¹ Aus historischer Sicht leitet sich der hohe Stellenwert der Kameralistik im Verfassungsstaat vor allem aus dem Budgetrecht und der Budgetkontrolle des Parlaments ab.³⁷² Bei der Kameralistik steht die demokratische Legitimation im Vordergrund. Die Kameralistik dient der Bewilligung des Haushalts durch den Haushaltsgesetzgeber sowie dem Nachweis über die Verwendung der Haushaltsmittel, wodurch die Kontrolle durch das Parlament ermöglicht wird.³⁷³ Im Vordergrund steht der Haushaltsausgleich, mit dem der für staatliche Ausgaben und die Verfolgung der staatlichen Ziele zur Verfügung stehende Rahmen feststeht.

Die kamerale Buchführung (englisch „cash accounting“) orientiert sich an den tatsächlichen Geldflüssen und gibt Informationen, warum und in welcher Höhe Einnahmen zugeflossen sind und Ausgaben geleistet wurden.³⁷⁴ Bei der Kameralistik wird in Zeitbücher (auch Hauptbücher) und Sachbücher unterschieden. Bei den Zeitbüchern werden die Einzahlungen und Auszahlungen in chronologischer Reihenfolge, in den Sachbüchern in sachlicher Hinsicht dargestellt. Die Gliederung folgt dem Haushaltsplan, um Haushaltsvollzug und Haushaltsplanung abgleichen zu können. Die Untergliederung erfolgt nach

³⁶⁸ *Wala/Knoll/Messner*, DStR 2007, 1834, 1834.

³⁶⁹ *Engels/Eibelshäuser*, Öfftl. Rechnungslegung, S. 12.

³⁷⁰ *Raupach/Stangenberg*, Doppik in der öffentlichen Verwaltung, S. 15.

³⁷¹ *Budäus/Hilgers*, BfuP 5/2010, 501, 501.

³⁷² *Budäus/Hilgers*, BfuP 5/2010, 501, 502.

³⁷³ *Dittrich*, § 7 BHO Ziffer 11.

³⁷⁴ *Raupach/Stangenberg*, Doppik in der öfftl. Verwaltung, S. 15.

Einzelplänen, Kapitel, Hauptgruppen, Obergruppen, Gruppen und Untergruppen. Innerhalb der Haushaltskapitel wird nach der Gliederungssystematik des Gruppierungsplans unterteilt. Haushaltskapitel und Gruppierung ergeben den Haushaltstitel. Der Bundeshaushalt enthält gegenwärtig 23 Einzelpläne, die sich vor allem aus dem Ressortprinzip ableiten (z.B. Einzelplan 08 Bundesministerium der Finanzen). Diese unterteilen sich in mehrere Kapitel (z.B. Kapitel 08 01 Ministerium). Der Gruppierungsplan des Bundes unterteilt sich in neun Hauptgruppen (z.B. 1 Einnahmen aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben oder 4 Personalausgaben).³⁷⁵ Desweiteren besteht auch ein Funktionenplan, mit dem eine Aufgliederung nach Aufgabenbereichen erfolgt (z.B. 5 Ernährung, Landwirtschaft und Forsten). Im kameralen Sachbuch werden der Haushaltsansatz des laufenden Haushaltsjahres, eventuelle Ausgabereste aus vorherigen Haushaltsjahren sowie das „Soll“ und „Ist“ des laufenden Haushaltsjahres ausgewiesen. Das „Soll“ steht dabei einer Forderung bzw. einer Verbindlichkeit gleich und das „Ist“ entspricht einer Ein- oder Auszahlung.³⁷⁶

Die Kameralistik weist grundsätzlich keine nichtzahlungswirksamen Vorgänge, wie zum Beispiel Abschreibungen oder Rückstellungen, auf.³⁷⁷ Sie kann damit keine Informationen zum Ressourcenverbrauch bereitstellen. Das Vermögen wird im Rahmen der Kameralistik ebenfalls grundsätzlich nicht dargestellt.³⁷⁸ Die Kameralistik erfasst zudem nur finanzwirksame Verschuldung (Kapitalmarktschulden), nicht jedoch künftige Verbindlichkeiten wie Pensionsverpflichtungen. Diese werden erst bei Zahlungswirksamkeit berücksichtigt.³⁷⁹ Zudem bleiben bei der Kameralistik die Verbindlichkeiten von ausgelagerten Bereichen außer Betracht, da keine Konsolidierung stattfindet.³⁸⁰ Die Erfassung eines Geschäftsvorfalles erfolgt zum Zeitpunkt der Ein- oder Auszahlung unabhängig vom Zeitpunkt des Entstehens oder Erlöschens der Forderung oder Verbindlichkeit.³⁸¹

³⁷⁵ *Engels/Eibelshäuser*, Öfftl. Rechnungslegung, S. 17 ff.

³⁷⁶ *Engels/Eibelshäuser*, Öfftl. Rechnungslegung, S. 21.

³⁷⁷ *Budäus/Hilgers*, BFuP 5/2010, 501, 502.

³⁷⁸ *Korioth*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts Bd. III, § 44 Finanzen Rn. 57.

³⁷⁹ *Budäus/Junkernheinrich/Gnädinger*, V&M 2/2009, 66, 68.

³⁸⁰ *Budäus/Junkernheinrich/Gnädinger*, V&M 2/2009, 66, 68.

³⁸¹ *Tappe*, in: Gröpl, BHO/LHO, § 11 Rn. 33.

2.2 Erweiterte Kameralistik

Im Bereich der Haushaltsmodernisierung wird auch gelegentlich auf die sog. „erweiterte Kameralistik“ verwiesen. Dabei handelt es sich um ein kamerales Grundsystem, welches um Komponenten beispielsweise zum Ressourcenverbrauch oder Vermögensnachweis ergänzt wird.³⁸² Mit der erweiterten Kameralistik wird in einem zusätzlichen System des Rechnungswesens eine Kosten- und Leistungsrechnung und ggf. auch ein erweiterter Vermögensnachweis auf Basis einer Bewertung und laufender Vermögensbuchungen bereitgestellt. Der erweiterte Vermögensnachweis macht so Zu- und Abgänge nachvollziehbar und geht damit über eine Bestandsaufnahme ohne Abgleich mit dem vorherigen Vermögensstand hinaus.³⁸³ Die Kameralistik bleibt jedoch führendes System.³⁸⁴ Der Schwerpunkt liegt auch bei der erweiterten Kameralistik auf der Darstellung von Zahlungsflüssen, während die Abbildung des Ressourcenverbrauchs und des Vermögens lediglich ergänzend hinzutritt.³⁸⁵ Befürworter der erweiterten Kameralistik sehen darin eine Beseitigung der kamerale Defizite unter Beibehaltung des bisherigen zahlungsorientierten kamerale Rechnungswesens. Sie verweisen darauf, dass eine erweiterte Kameralistik deutlich kostengünstiger als eine vollumfassende Umstellung auf die Doppik ist.³⁸⁶ Kritiker wenden jedoch ein, dass die erweiterte Kameralistik nur auf fehleranfälligen Nebenrechnungen aufsetzt und die Vermögensrechnung nicht aus dem originären Rechnungswesen abgeleitet wird. Es handelt sich um kein integriertes Rechnungswesen. Die Rechenmodule bleiben isoliert voneinander.³⁸⁷ Da es sich um eine bloße Ergänzung der Kameralistik handelt, werden Entscheidungen weiterhin in zahlungswirksamen Kategorien getroffen.³⁸⁸ Die erweiterte Kameralistik ist auch ohne ausdrückliche gesetzliche Normierung im Haushaltsgrundsätzegesetz bereits gegenwärtig vom Wahlrecht nach § 1a HGrG umfasst. Bei ihrer Anwendung sind grundsätzlich die kamerale

³⁸² *Kußmaul/Meyering* in Gröpl: BHO/LHO, Vor zu §§ 70 ff. Rn. 20.

³⁸³ BT-Drs. 2/09, S. 9.

³⁸⁴ *Budäus/Hilgers*, BfuP 5/2010, 501, 503.

³⁸⁵ BT-Drs. 2/09, S. 10.

³⁸⁶ *Engels/Eibelshäuser*, Öfftl. Rechnungslegung, S. 82.

³⁸⁷ *Budäus/Hilgers*, BfuP 5/2010, 501, 503.

³⁸⁸ *Budäus/Hilgers*, BfuP 5/2010, 501, 503.

Regelungen anzuwenden, welche um spezifische Regelungen zur Doppik ergänzt werden.³⁸⁹

2.3 Doppik

Die doppelte Buchführung (englisch accrual accounting (Periodenrechnung)) beruht auf der kaufmännischen, doppelten Buchführung.³⁹⁰ Im öffentlichen Bereich wird sie als Doppik („Doppelte Buchführung in Konten“) bezeichnet. Die Doppik liefert Informationen zur Finanz-, Ertrags- und Vermögenslage der jeweiligen Körperschaft.³⁹¹ Doppische Buchungen werden im Grundbuch (Bilanz) und Hauptbuch (Gewinn- und Verlustrechnung) abgebildet. Bei der doppelten Buchführung wird jeder Geschäftsvorfall doppelt gebucht auf Bestands- und Erfolgskonten. Bestandskonten sind aus der Bilanz abgeleitet und lassen sich in aktive und passive Bestandskonten unterscheiden. Die Buchung von Beständen und Zugängen bei aktiven Bestandskonten erfolgt im Soll, bei passiven Bestandskonten im Haben. Bei der Buchung von Abgängen erfolgt diese umgedreht. Erfolgskonten lassen sich in Aufwands- und Ertragskonten unterteilen. Für jede Art von Aufwand und Ertrag besteht ein Aufwands- bzw. Ertragskonto. Aufwandsbuchungen erfolgen auf Aufwandskonten im „Soll“ und Ertragsbuchungen auf Ertragskonten im „Haben“.³⁹²

Nach § 1a Abs. 2 Satz 1 HGrG gelten die Bestimmungen des HGrG für den Haushaltsplan, für Titel sowie für Einnahmen und Ausgaben bei einem doppelten Rechnungswesen entsprechend. An die Stelle des kameralen Haushaltsplans treten der Erfolgsplan sowie der doppelte Finanzplan, an die Stelle von kameralen Titeln treten Konten. An die Stelle von Einnahmen und Ausgaben treten im Erfolgsplan Erträge und Aufwendungen bzw. im Finanzplan Einzahlungen und Auszahlungen (§ 1a Abs. 2 Sätze 2 und 3 HGrG).

Nach § 37 Abs. 3 HGrG entspricht bei der Rechnungslegung doppelte basierter Haushalte die Erfolgsrechnung dem Erfolgsplan und die Finanzrechnung dem Finanzplan. Zudem enthält die Rechnungslegung eine Vermögensrechnung (Bilanz).

³⁸⁹ BT-Drs. 16/12060, S. 20.

³⁹⁰ Oettinger, EPSAS, S. 16.

³⁹¹ Nowak/Banspach/Schmitz, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öfftl. Bereich, S. 26.

³⁹² Engels/Eibelshäuser, Öfftl. Rechnungslegung, S. 84f.

Im Rahmen des doppischen Finanzplans bzw. der Finanzrechnung werden alle zahlungswirksamen Einnahmen und Ausgaben erfasst, um die Zahlungsströme der Gebietskörperschaft abzubilden. Sie entspricht der handelsrechtlichen Kapitalflussrechnung. Ergebnis der Finanzrechnung ist die Veränderung des Finanzmittelbestands. Damit liefert auch die Doppik Informationen zur Zahlungsfähigkeit im Sinne eines Haushaltsausgleiches.³⁹³

Mit dem Erfolgsplan bzw. der Erfolgsrechnung werden darüber hinaus auch nichtzahlungswirksame Erträge und Aufwendungen abgebildet. Der Saldo der Erfolgsrechnung ist wie bei der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung der Jahresüberschuss oder – soweit negativ – der Jahresfehlbetrag. Die Erfolgsrechnung zeigt damit die erfolgswirksame Veränderung des Eigenkapitals für die jeweilige Periode an. Unter Aufwendungen sind Ressourcenverbräuche zu verstehen, die das Eigenkapital vermindern. Erträge mehren dagegen das Eigenkapital. Auf die Zahlungswirksamkeit kommt es jeweils nicht an.³⁹⁴

Daneben wird auch eine Vermögensrechnung in Form der Bilanz aufgestellt. Diese setzt eine Bewertung sämtlicher Vermögensgegenstände voraus. Mit der Bilanz werden die Vermögensgegenstände dem Eigenkapital und den Verbindlichkeiten gegenübergestellt, um Informationen über die Zusammensetzung des Vermögens abzubilden. Der Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag wird in der Bilanz ausgewiesen. Ebenfalls erfasst werden u.a. auch künftige Verbindlichkeiten (Rückstellungen), deren Bestehen oder wertmäßige Höhe ungewiss ist.³⁹⁵ Mit der Doppik sind damit auch Belastungen für künftige Haushalte erkennbar.³⁹⁶ Die Finanzrechnung entspricht im Wesentlichen dem kameralen System, ist aber in die Erfolgsrechnung und die Vermögensrechnung integriert und – anders als bei der sog. erweiterten Kameralistik – nicht mehr das führende System.³⁹⁷ Zudem erfolgt die Verbuchung – im Gegensatz zur Kameralistik – nicht zum Zeitpunkt der Zahlung, sondern in dem Geschäftsjahr, in dem der Ressourcenverbrauch erfolgt (periodengerechte Verbuchung).

³⁹³ v. Lewinski/Burba, § 37 HGrG Rn. 26f.

³⁹⁴ v. Lewinski/Burba, § 37 HGrG Rn. 21, 24.

³⁹⁵ V. Lewinski/Burba, § 37 HGrG Rn. 29.

³⁹⁶ Koriath, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts Bd. III, § 44 Finanzen Rn. 58.

³⁹⁷ Budäus/Hilgers, BfuP 5/2010, 501, 503.

Die Doppik erfasst im Wege der sog. Konsolidierung auch ausgelagerte Bereiche (z.B. öffentliche Unternehmen, öffentliche Fonds), die in die Gesamtdarstellung aufgenommen werden. Angesichts der zunehmenden Verlagerung staatlicher Aufgaben außerhalb des Haushalts kommt einer Berücksichtigung ausgelagerter Bereiche zunehmende Bedeutung zu.³⁹⁸ Im Rahmen der Doppik werden Haushaltsdefizite in der Bilanz über die jeweilige Periode durch die Veränderung des Eigenkapitals fortgeschrieben. Ein ausgeglichener Haushalt im Sinne der Doppik liegt vor, wenn das Jahresergebnis mindestens null beträgt, d.h. keine Reduzierung des Eigenkapital gegeben ist. In der Kameralistik erfolgt lediglich eine Betrachtung des aktuellen Haushaltsjahres ohne fortgeschriebene Defizite. Zudem kann in der Kameralistik die Einnahmenseite durch Veräußerung von Vermögensgegenständen verbessert werden, ohne dass ein Vermögensverlust beim Anlagevermögen berücksichtigt wäre.³⁹⁹

Die bisherigen Reformmodelle konzentrieren sich im Wesentlichen auf einen vollständigen Umstieg von der Kameralistik zur Doppik. Denkbar wäre aber auch eine Verknüpfung beider Systeme. Damit wäre auch eine Haushaltsaufstellung nach der Kameralistik zur Schaffung entsprechender Ausgabeermächtigungen möglich, die ergänzt wird um einen doppischen Jahresabschluss zur Entlastung der Exekutive. Dies setzt allerdings eine Überleitung und Kompatibilität der entsprechenden Haushaltsdaten voraus. Eine Überleitung von nichtzahlungswirksamen Aufwendungen und Erträgen in die kameralen Gruppierungen ist nicht möglich, da diese lediglich Zahlungsflüsse erfassen. Allerdings sind auch Überleitungen aus der Kameralistik auf doppische Finanzrechnungskonten problembehaftet, beispielsweise bei Entnahmen aus der Rücklage, Buchungen von Ausgaberesten oder sonstigen jahresübergreifenden Buchungen.⁴⁰⁰ Für diese Abweichungen sind spezielle Abgrenzungs- und Überleitungsregeln erforderlich.⁴⁰¹ Insgesamt ist eine parallele Anwendung der Kameralistik und der Doppik für die Gebietskörperschaften erheblich aufwändiger.

³⁹⁸ *Nowak/Banspach/Schmitz*, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öfftl. Bereich, S. 25ff; *Budäus/Junkernheinrich/Gnädinger*, V&M 2/2009, S. 68.

³⁹⁹ *Nowak/Banspach/Schmitz*, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öfftl. Bereich, S. 33; *Weyland/Nowak*, Der Konzern 12/2016, 558, 560f.

⁴⁰⁰ *Häfner*, JöFin 2020-2, 383, 384 ff.

⁴⁰¹ *Häfner*, JöFin 2020-2, 383, 387.

3. Rechnungslegungsstandards

Unter der Rechnungslegung wird allgemein die Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung von Finanzberichten verstanden. Die Rechnungslegung dient der Ermittlung des Ergebnisses und der Information über die wirtschaftliche Situation. Zu den Hauptbestandteilen der kaufmännischen Rechnungslegung gehört vor allem der Jahresabschluss, welcher insbesondere aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung besteht.⁴⁰² Es handelt sich bei Rechnungslegungsstandards demnach um Vorgaben zur Erfassung von Geschäfts- oder Verwaltungsvorfällen sowie zur Aufstellung des Jahresabschlusses.⁴⁰³

Die Rechnungslegung unterscheidet sich einerseits durch ihre Zielrichtung, die an die Privatwirtschaft oder den öffentlichen Sektor gerichtet sein kann.⁴⁰⁴ Andererseits kann nach der Herkunft der Standards unterschieden werden. Bei angloamerikanisch geprägten Standards steht regelmäßig die Information an die Anteilseigner mit dem Ziel angemessener Ausschüttungen an den Anteilseigner im Vordergrund.⁴⁰⁵ Kontinentaleuropäische Standards stellen dagegen primär auf den Gläubigerschutz und den Kapitalerhalt eines vorsichtigen Kaufmanns ab.⁴⁰⁶ Regelwerke zur Rechnungslegung werden regelmäßig von Hoheitsträgern oder Expertengremien festgelegt und bestehen in der Regel aus mehreren einzelnen Standards, die sich mit bestimmten Geschäftsvorfällen befassen. Im Folgenden werden die wichtigsten Rechnungslegungsstandards näher betrachtet.

3.1 International Financial Reporting Standards (IFRS)

Die IFRS sind internationale Rechnungslegungsstandards für Unternehmen zur Regelung vergleichbarer Jahres- und Konzernabschlüsse. Herausgeber ist die International Accounting Standards Board (IASB), ein unabhängiges Gremium aus 14 Experten der Rechnungslegung.⁴⁰⁷

⁴⁰² Scheffler, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, Vor A Rn. 1, 2.

⁴⁰³ Oettinger, EPSAS, S. 36.

⁴⁰⁴ Oettinger, EPSAS, S. 36.

⁴⁰⁵ Oettinger, EPSAS, S. 36.

⁴⁰⁶ Oettinger, EPSAS, S. 40.

⁴⁰⁷ Oettinger, EPSAS, S. 39.

Mit der VO (EG) Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards⁴⁰⁸ und der VO (EG) Nr. 1725/2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der VO (EG) Nr. 1606/2002⁴⁰⁹ wurden die IFRS für die Jahresabschlüsse der kapitalmarktorientierten Gesellschaften der Mitgliedstaaten übernommen (Art. 1 und 4 der VO (EG) Nr. 1606/2002). Rechtsgrundlage für die VO (EG) Nr. 1606/2002 ist Art. 95 Abs. 1 EGV.⁴¹⁰ Die IFRS folgen grundsätzlich der angloamerikanischen Sichtweise der Rechnungslegung⁴¹¹ und stellen die Informationsfunktion der Kapitalmärkte in den Vordergrund.⁴¹² Teilweise sind sie auch im Bereich der öffentlichen Beteiligungen in Unternehmen unter staatlicher Kontrolle anzuwenden.⁴¹³ Die IFRS sind für die Erstellung eines öffentlichen Jahresabschlusses im Sinne einer am Vorsichtsprinzip orientierten Vermögensermittlung und einer nachhaltigen Leistungsfähigkeit ungeeignet.⁴¹⁴ Die Übernahme der IFRS als Ausgangspunkt für EPSAS wird auch deshalb nicht angestrebt, da sonst ein Aufstellungsgremium und nicht mehr die Union über die Rechnungslegung bestimmen würde.⁴¹⁵ Dies würde Fragen zur demokratischen Legitimation aufwerfen.

3.2 HGB und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Nach § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ersichtlich zu machen. Bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung handelt es sich um „Regeln, nach denen der Kaufmann zu verfahren hat, um zu einer dem gesetzlichen Zweck entsprechenden Bilanz zu gelangen [...]“.⁴¹⁶ Das HGB richtet sich nach der kontinentaleuropäischen Rechnungslegung. Sinn und

⁴⁰⁸ ABI. EG 2002 L 243/1.

⁴⁰⁹ ABI. EG 2003 L 261/1.

⁴¹⁰ Heutiger Art. 114 Abs. 1 AEUV.

⁴¹¹ Oettinger, EPSAS, S. 40.

⁴¹² Engels/Eibelshäuser, Öfftl. Rechnungslegung, S. 133.

⁴¹³ COM 2013, 114 final, S. 12.

⁴¹⁴ Engels/Eibelshäuser, Öfftl. Rechnungslegung, S. 133.

⁴¹⁵ Oettinger, EPSAS, S. 40.

⁴¹⁶ BFHE 89, 191.

Zweck der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist vor allem der Gläubigerschutz.⁴¹⁷ Die wichtigsten Prinzipien der Buchführung nach HGB sind unter anderem die Grundsätze der Richtigkeit und Willkürfreiheit, der Klarheit und Übersichtlichkeit sowie das Vorsichtsprinzip.⁴¹⁸ Gemäß § 7a Abs. 1 Satz 1 HGrG ist das doppelte Rechnungswesen der nationalen Gebietskörperschaften am HGB orientiert. Dies umfasst insbesondere die Vorschriften zur laufenden Buchführung, Bilanzierung und Abschlussgliederung (§ 7a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, 3, 4 HGrG).

3.3 Standards staatlicher Doppik

Soweit die Länder auf die doppelte Rechnungslegung umgestellt haben, sind die Standards staatlicher Doppik im Sinne der §§ 7a, 49a HGrG zu beachten. Bund und Länder haben nach § 49a Abs. 1 HGrG ein gemeinsames Gremium eingerichtet, das zur Gewährleistung einheitlicher Verfahrens- und Datengrundlagen jeweils für Kameralistik, Doppik und Produkthaushalte Standards erarbeitet und anschließend einmal jährlich überprüft. Die Standards werden nach § 49a Abs. 1 Satz 4 HGrG jeweils durch die Verwaltungsvorschriften des Bundes und der Länder umgesetzt. Die Standards staatlicher Doppik orientieren sich an den Grundprinzipien der handelsrechtlichen Buchführung und Bilanzierung und damit vor allem am Gläubigerschutz als Ausprägung des Nachhaltigkeitsprinzips zum Schutz künftiger Generationen.⁴¹⁹

3.4 International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

Bei den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) handelt es sich um international entwickelte Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor.⁴²⁰ Die IPSAS bestehen aus 38 an die Doppik angelehnten Rech-

⁴¹⁷ Oettinger, EPSAS, S. 40.

⁴¹⁸ Oettinger, EPSAS, S. 46 ff.

⁴¹⁹ Standards staatlicher Doppik nach § 7a HGrG, S. 16. Stand nach Beschluss des Gremiums nach § 49a HGrG am 23.11.2021.

⁴²⁰ Bormann, Rvaktuell 5/2018, S. 119.

nungsführungsgrundsätzen. Sie sind nach Abschnitten gegliedert und enthalten neben den konkreten Regelungen auch verbindliche Erläuterungen der jeweiligen Standards. Die deutsche Übersetzung hat ca. 1.600 Seiten. Die IPSAS enthalten im Gegensatz zu den deutschen Rechnungslegungsvorschriften auch ausführliche, einzelfallbezogene Vorgaben.⁴²¹

Die Standards wurden durch das IPSAS-Board (IPSASB) der IFAC (International Federation of Accountants) erarbeitet. Das IPSAS-Board besteht aus 18 Mitgliedern, die vom IFAC-Board bestellt werden. Beim IFAC handelt es sich um eine internationale Vereinigung von Wirtschaftsprüfern.⁴²² Die IPSAS verfügen folglich über keine demokratische Legitimation.

Die IPSAS basieren auf den IFRS, wurden jedoch spezifisch für den öffentlichen Sektor modifiziert. Eine Anpassung einzelner IPSAS gegenüber den IFRS erfolgt, wenn diese für den öffentlichen Sektor unpassend sind, beispielsweise öffentliche Besonderheiten nicht ausreichend behandeln.⁴²³ Als internationale Rechnungslegungsstandards sollen sie auch zur Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens beitragen. Die IPSAS oder an sie angelehnte Vorschriften werden in vielen Ländern (u.a. der Schweiz) und internationalen Organisationen angewendet (z.B. EU, NATO).⁴²⁴ Innerhalb der Union hat kein Mitgliedstaat die IPSAS vollständig umgesetzt. Es lehnen sich jedoch 17 Mitgliedstaaten an die IPSAS an. Darunter befinden sich einige Mitgliedstaaten, die die IPSAS zur Hauptgrundlage ihrer Rechnungslegungsvorschriften herangezogen haben (z.B. Estland, Portugal und Spanien).⁴²⁵

Als Nachteil der IPSAS werden teilweise die darin eingeräumten Wahlrechte und Ermessensspielräume angesehen.⁴²⁶ Diese können die Vergleichbarkeit und damit den Grundsatz der Objektivität beeinträchtigen.⁴²⁷ Explizite Wahl-

⁴²¹ *Borrmann*, Rvaktuell 5/2018, S. 124.

⁴²² *Borrmann*, Rvaktuell 5/2018, S. 122.

⁴²³ *Müller-Marques Berger/Wirtz*, IPSAS als Ausgangspunkt für eine europäische und öfftl. Rechnungslegung, S. 441.

⁴²⁴ *Oettinger*, EPSAS, S. 42.

⁴²⁵ PwC, S. 90f.

⁴²⁶ *Nowak/Keilmann*, JöFin 2015, 421, 429.

⁴²⁷ *Müller-Marques Berger/Wirtz*, IPSAS als Ausgangspunkt für eine europäische und öfftl. Rechnungslegung, S. 454.

rechte enthalten die IPSAS insbesondere bei der Bewertung von Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerten und Finanzinstrumenten sowie der Periodisierung von Altersversorgungspflichten.⁴²⁸

4. Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsführung

4.1 Funktionen öffentlicher Haushalte

Die Zwecke des öffentlichen Haushaltswesens ergeben sich aus dem Verfassungsrecht, vor allem aus der Volkssouveränität und der Gewaltenteilung.⁴²⁹ Es handelt sich um vier zentrale Funktionen öffentlicher Haushalte:⁴³⁰

a) Nach der Bedarfsdeckungsfunktion dient der Haushalt der Deckung des Staatsbedarfs.⁴³¹ Anders als die Privatwirtschaft ist die öffentliche Finanzwirtschaft nicht auf Gewinnstreben, sondern auf Bedarfsdeckung ausgerichtet.⁴³² Das staatliche Rechnungswesen verfolgt andere Ziele als die kaufmännische Rechnungslegung. In der Privatwirtschaft dient die Rechnungslegung der Bemessung des Gewinns zum Zwecke der Ausschüttung an den Eigentümer, der Besteuerung und zu Informationszwecken.⁴³³ Demgegenüber bestimmt der Haushaltsgesetzgeber im Haushaltsplan den konkreten Bedarf zur Erfüllung vorgegebener staatlicher Aufgaben. Der Haushaltsplan dient der Beschaffung der hierfür erforderlichen Mittel.⁴³⁴

b) Nach der politischen Funktion soll mit dem Haushalt das politische Handlungsprogramm der von einer parlamentarischen Mehrheit getragenen Regierung gesichert werden.⁴³⁵ Das öffentliche Haushaltswesen ist anders als das betriebliche Rechnungswesen von den verfassungsrechtlichen Grundsätzen

⁴²⁸ Müller-Marques Berger/Wirtz, IPSAS als Ausgangspunkt für eine europäische und öfftl. Rechnungslegung, S. 454.

⁴²⁹ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 377.

⁴³⁰ Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 23.

⁴³¹ Siekmann, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 7.

⁴³² Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 10.

⁴³³ Oettinger, EPSAS, S. 14.

⁴³⁴ Reus/Mühlhausen, Haushaltsrecht in Bund und Ländern, S. 170 Rn. 438.

⁴³⁵ Siekmann, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 10.

der Volkssouveränität (Art. 20 Abs. 1 und 2 GG) und der Gewaltenteilung (Art. 20 Abs. 3 GG) geprägt. Daraus abgeleitet wird die parlamentarische Budgethoheit und der Vollzug des Haushalts durch die Exekutive.⁴³⁶

c) Desweiteren hat der Haushalt eine wirtschaftspolitische Funktion. Nach Art. 109 Abs. 2 GG tragen Bund und Länder den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung. Angesichts einer Staatsquote von ca. 45 % im Jahr 2019⁴³⁷ sind die Ausgaben des Staates zu einem äußerst bedeutenden Wirtschaftsfaktor geworden. Das staatliche Haushaltswesen hat deshalb Belange der Gesamtwirtschaft angemessen zu berücksichtigen.⁴³⁸

d) Der Haushalt hat zuletzt auch eine Kontrollfunktion. Zum einen erfolgt innerhalb der Exekutive eine Kontrolle der an Recht und Gesetz gebundenen Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) durch die Regierung.⁴³⁹ Zum anderen erfolgt im Rahmen der Gewaltenteilung eine Kontrolle der Regierung durch das Parlament. Die Kontrolle durch den Bundestag wird einerseits durch die Beschlussfassung im Rahmen der Haushaltsaufstellung wahrgenommen. Darüber hinaus hat der Bundesfinanzminister nach Ablauf des jeweiligen Haushaltsjahres gegenüber Bundestag und Bundesrat über alle Einnahmen und Ausgaben sowie über Vermögen und Schulden zur Entlastung der Bundesregierung Rechnung zu legen (Art. 114 Abs. 1 GG). Die Entlastung der Bundesregierung baut auf der Rechnungslegung auf.⁴⁴⁰

4.2 Vergleich zur kaufmännischen Buchführung

Aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsführung erfolgt regelmäßig keine vollständige Übernahme der kaufmännischen Buchführung.

⁴³⁶ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 377f.

⁴³⁷ Statista, Staatsquote: Ausgaben des Staates in Relation zum Bruttoinlandsprodukt (BIP) in Deutschland von 1990 bis 2021.

⁴³⁸ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 33.

⁴³⁹ Siekmann, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 9.

⁴⁴⁰ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 378.

Schon im Rahmen des Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz hat der Gesetzgeber eine vollständige oder unveränderte Übernahme der Vorschriften des HGB nicht für sinnvoll erachtet.⁴⁴¹ In § 7a Abs. 2 HGrG wurden daher abweichende Regelungen aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft ermöglicht.

Die Rechnungsziele des öffentlichen Bereichs weichen von den Rechnungszielen der kaufmännischen Buchführung ab, da nicht die Information der Anteilseigner über Renditen und Gewinne, sondern vielmehr die Bedarfsdeckung relevant ist.⁴⁴² Staatliche Körperschaften handeln nicht mit Gewinnerzielungsabsicht. Im Vordergrund stehen vielmehr die Besteuerung und die Bereitstellung öffentlicher Güter zu Zwecken des Gemeinwohls.⁴⁴³ Trotz der Unterschiede können dennoch wesentliche Teile der kaufmännischen Buchführung im Rahmen der Doppik auf die öffentliche Haushaltswirtschaft übertragen werden. Mit der Gewinn- und Verlustrechnung kann auch bei Gebietskörperschaften durch Ausweis der Erträge und Aufwendungen die Veränderung des Reinvermögens dargestellt werden.⁴⁴⁴

Zudem sind mehrere Grundsätze der kaufmännischen Buchführung nicht auf den öffentlichen Bereich übertragbar. Das Vorsichtsprinzip dient dem Gläubigerschutz und ermöglicht die Bildung stiller Reserven. Dies widerspricht einer öffentlichen Umlagefinanzierung und geht zu Lasten des Wahrheitsgrundsatzes. Die Einflüsse des Steuerrechts auf die Bilanzierung der Privatwirtschaft sind ebenfalls nicht auf den öffentlichen Bereich zu übertragen.⁴⁴⁵

5. Status Quo des öffentlichen Rechnungswesens

Das öffentliche Rechnungswesen umfasst die Haushaltsplanung sowie die Haushaltsrechnung und beinhaltet die Aufzeichnung, Verarbeitung und Auswertung von Sachverhalten in Mengen- und Preiseinheiten der öffentlichen

⁴⁴¹ BT-Drs. 16/12060, S. 20.

⁴⁴² *Gröpl*, Haushaltsrecht und Reform, S. 425.

⁴⁴³ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 991 Rn. 102.

⁴⁴⁴ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 991 Rn. 103.

⁴⁴⁵ *Gröpl*, Haushaltsrecht und Reform, S. 425f.

Verwaltung.⁴⁴⁶ Auf Ebene der Mitgliedstaaten sowie innerhalb Deutschlands ist das Rechnungswesen in Bund, Ländern und Kommunen sehr heterogen ausgestaltet. Dies gilt nicht nur auf verschiedenen föderalen Ebenen, sondern aufgrund von unterschiedlichen Ausgestaltungen des Regelwerks auch innerhalb derselben Ebene.⁴⁴⁷

5.1 Öffentliches Rechnungswesen in Deutschland

Von einer Umstellung der Rechnungslegung aller staatlichen Einheiten auf die EPSAS wären in Deutschland ca. 17.500 Einzelhaushalte von Bund, Ländern, Kommunen und der Sozialversicherungsträger betroffen.⁴⁴⁸

5.1.1 Bundesebene

Der Bund hat sich entschieden, die bestehende Kameralistik beizubehalten.⁴⁴⁹ Frühere Überlegungen sahen vor, diese um eine sog. erweiterte Kameralistik zu ergänzen. So wurde im Oktober 2006 eine Projektgruppe „Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens“ mit dem Auftrag zur Untersuchung von Reformierungsmodellen eingesetzt.⁴⁵⁰ Diese sollte den erforderlichen Reformbedarf ermitteln und grundlegende Reformkonzepte und Gesetzentwürfe erarbeiten. Das erarbeitete Konzept der Arbeitsgruppe sah einen Umstieg auf eine sog. „erweiterte Kameralistik“ vor⁴⁵¹ und beinhaltete insbesondere die Einführung eines Produkthaushalts, die Schaffung einer flächendeckenden Kosten- und Leistungsrechnung und einer Vermögensrechnung sowie die Sicherstellung einer medienbruchfreien Informationstechnik.⁴⁵² Das Bundesministerium der Finanzen hat seine Planungen aus dem Jahr 2009 allerdings nie

⁴⁴⁶ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 I Rn. 1.

⁴⁴⁷ *Nowak/Keilmann*, EPSAS, S. 426.

⁴⁴⁸ *Borrmann*, RV aktuell 5/2018, S. 120f.

⁴⁴⁹ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 III Rn. 123.

⁴⁵⁰ *Engels/Eibelshäuser*, Öfftl. Rechnungslegung, S. 81.

⁴⁵¹ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 III Rn. 123.

⁴⁵² *Reus/Mühlhausen*, Haushaltsrecht in Bund und Ländern, S. 170 Rn. 712.

umgesetzt, da der Haushaltsausschuss des Bundestages die erforderlichen Ressourcen für die Pilotphase nicht bewilligt hat.⁴⁵³

5.1.2 Länder- und Kommunalebene

Das in § 1a Abs. 1 HGrG vorgesehene Wahlrecht hinsichtlich der Anwendung der Kameralistik oder der Doppik führt zu einer heterogenen Situation unter den Bundesländern. Die Länder Bayern, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen führen ihre Haushalte weiterhin nach der Kameralistik.⁴⁵⁴ In den deutschen Bundesländern wurde die Doppik bislang nur in den Ländern Bremen, Hamburg und Hessen eingeführt. Hamburg hat erstmals 2006 eine Eröffnungsbilanz sowie einen Jahresabschluss erstellt.⁴⁵⁵ Seit 2015 wird die Doppik einschließlich einer Kosten- und Leistungsrechnung und einer Konsolidierung der Landesunternehmen als System zur Rechnungslegung sowie zur Steuerung des Haushaltswesens angewendet.⁴⁵⁶ Hessen hat seine Rechnungslegung auf die Doppik umgestellt (§ 71a LHO-Hessen⁴⁵⁷) und zum 1. Januar 2009 eine Eröffnungsbilanz aufgestellt.⁴⁵⁸ Die Schlussbilanz für 2019 weist einen Fehlbetrag von ca. 65 Mrd. Euro auf, der nicht durch Eigenkapital gedeckt ist (ca. 2/3 der Bilanzsumme).⁴⁵⁹ Bremen hat zum Rechnungsjahr 2010 die erste Eröffnungsbilanz und den ersten doppischen Jahresabschluss vorgelegt.⁴⁶⁰

Mit Baden-Württemberg, Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und Sachsen wenden eine Reihe von Bundesländern eine sog. erweiterte Kameralistik an.⁴⁶¹ So wird beispielsweise in Baden-Württemberg eine erweiterte Kameralistik auf Vollkostenbasis und

⁴⁵³ *Dittrich*, § 7 BHO Ziffer 14.7 und 14.8.

⁴⁵⁴ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 III Rn. 119; *Wüstemann*, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung, S. 27.

⁴⁵⁵ *Engels/Eibelshäuser*, Öfftl. Rechnungslegung, S. 29, 31.

⁴⁵⁶ *Wüstemann*, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung, S. 34.

⁴⁵⁷ GVBl. I S. 248.

⁴⁵⁸ *Reus/Mühlhausen*, Haushaltsrecht in Bund und Ländern, S. 261 Rn. 236.

⁴⁵⁹ *Kaufmann/Beyersdorff*, JöFin 2011, 385, 400.

⁴⁶⁰ *Reus/Mühlhausen*, Haushaltsrecht in Bund und Ländern, S. 256 Rn. 218.

⁴⁶¹ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 III Rn. 119; *Wüstemann*, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung, S. 27.

einer Kosten- und Leistungsrechnung angewandt.⁴⁶² Auch Berlin wendet eine erweiterte Kameralistik mit Produkthaushalt an.⁴⁶³

Im Vergleich zu den Ländern ist die Doppik auf Kommunalebene deutlich weiter verbreitet. Mit dem neuen Steuerungsmodell wurde eine Reform der Kommunalverwaltung angestoßen, die über 30 Jahre zurückreicht und unter anderem auch eine Umstellung auf eine outputorientierte Darstellung hin zu einem produktorientierten Haushalt vorsah.⁴⁶⁴ So beschloss die Innenministerkonferenz am 21. November 2003, das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen von der bislang zahlungsorientierten Form auf eine ressourcenorientierte Darstellung umzustellen.⁴⁶⁵ In 10 Bundesländern wurde eine Umstellung der kommunalen Haushalte auf die doppische Buchführung beschlossen. In Bayern, Schleswig-Holstein und Thüringen wird den Kommunen ein Wahlrecht eingeräumt.⁴⁶⁶

Die Vorschriften für die Haushaltsführung sind unterschiedlich gehalten. Teils wird auf die Vorschriften des HGB verwiesen, teils bestehen gesonderte haushaltsrechtliche Regelungen in den Ländern.⁴⁶⁷ Dies führt zu Problemen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushaltsdaten unter den Ländern.⁴⁶⁸

Zusammenfassend lässt sich also feststellen, dass in Deutschland eine weitreichende Heterogenität des öffentlichen Rechnungswesens besteht. Während der Bund und die meisten Bundesländer weiterhin grundsätzlich die Kameralistik anwenden, sind viele Kommunen bereits auf die Doppik umgestiegen. Unterschiede bei den Buchungsvorschriften bestehen aber auch unter den doppisch buchenden Kommunen in den Bundesländern.

⁴⁶² *Wüstemann*, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung, S. 31.

⁴⁶³ *Wüstemann*, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung, S. 31.

⁴⁶⁴ *Raffer*, JöFin 2021-1, 425, 426.

⁴⁶⁵ TOP 18, Ziffer 1 des Beschlusses der IMK vom 21.11.2003, Sammlung der zur Veröffentlichung freigegebenen Beschlüsse der 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder, S. 19

⁴⁶⁶ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 III Rn. 115.

⁴⁶⁷ vgl. *Engels/Eibelshäuser*, Öfftl. Rechnungslegung, Teil 1, Rn. 43.

⁴⁶⁸ *Raffer*, JöFin 2021-1, 425, 438.

5.2 EU-Mitgliedstaaten

Die Lage bei den Rechnungslegungssystemen der Mitgliedstaaten zeigt sich ebenfalls sehr heterogen. Es ist jedoch eine Tendenz zur Ergänzung des bestehenden zahlungsorientierten Systems um ein doppisches Rechnungswesen erkennbar.⁴⁶⁹ Die Mehrheit der Mitgliedstaaten hat auf Ebene der Zentralregierung bereits auf die doppische Buchführung umgestellt. Dazu gehören Belgien, Bulgarien, Dänemark, Estland, Finnland, Frankreich, Kroatien, Lettland, Litauen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Spanien, Tschechien und Ungarn. Zypern und Malta befinden sich in Reformprozessen.⁴⁷⁰ Griechenland und Slowenien wenden ein Mischsystem an.⁴⁷¹ Deutschland, Irland, Italien, Luxemburg und die Niederlande wenden dagegen noch auf Ebene der Zentralregierung die Kameralistik an. In diesen Mitgliedstaaten ist eine Anwendung der Doppik teilweise in nachgeordneten Gebietskörperschaften möglich. Italien, Griechenland und Luxemburg haben Vorbereitungen zu einer Reform der Rechnungslegung getroffen.⁴⁷²

Allerdings erfolgten die Umstellungen auf die Doppik nicht nach europaweit ähnlichen Grundstandards.⁴⁷³ So lehnen sich 17 Mitgliedstaaten an die IPSAS an, darunter vier Mitgliedstaaten als Hauptgrundlage für die Entwicklung der eigenen Rechnungslegungsvorschriften (u.a. Estland, Portugal und Spanien). 11 Mitgliedstaaten (u.a. Belgien, Finnland, Frankreich, Slowenien oder Tschechien) verwenden die IPSAS nicht als Hauptbezugspunkt für die Entwicklung eigener Rechnungslegungsstandards. Bulgarien orientiert sich in der Praxis an den (angepassten) IFRS.⁴⁷⁴

Eine Studie von Ernst & Young aus dem Jahr 2012 hat ergeben, dass zwischen den Rechnungslegungssystemen der Mitgliedstaaten und den auf der Doppik beruhenden IPSAS nur ein (teilweise sehr) geringer Grad an Übereinstimmung besteht. Dies gilt teils selbst für Länder, die bereits im Grundsatz die Doppik anwenden. Der Grad an Übereinstimmung ist dabei bei den kameral

⁴⁶⁹ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 III Rn. 131.

⁴⁷⁰ European Commission, SWD(2019) 204 final, S. 6f; E&Y in Kommission: EPSAS WG 17/15.

⁴⁷¹ KPMG, Sind die EU-Staaten bereit für die EPSAS?, S. 13.

⁴⁷² European Commission, SWD(2019) 204 final, S. 6f.

⁴⁷³ Europäische Kommission, Bericht COM(2013) 114 final, S. 5.

⁴⁷⁴ PwC, S. 90f.

buchenden Mitgliedstaaten naturgemäß besonders gering. Deutschland weist beispielsweise nur einen Übereinstimmungsgrad von 34 % auf und befindet sich damit an viertletzter Stelle unter den Mitgliedstaaten.⁴⁷⁵

Die Europäische Union selbst hat ihr Rechnungswesen 2005 auf die Doppik umgestellt.⁴⁷⁶

6. Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen

Unter dem Begriff der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR) versteht man gesamtwirtschaftliche Rechensysteme, die für eine konkrete Zeitspanne ein „Gesamtbild des wirtschaftlichen Geschehens in einer Volkswirtschaft“ geben sollen.⁴⁷⁷ Beim Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG) handelt es sich um ein vereinheitlichtes Rechnungssystem, das die Volkswirtschaft der Union mit ihren wesentlichen Merkmalen und den Beziehungen zu anderen Volkswirtschaften beschreibt.⁴⁷⁸

1970 erfolgte die Veröffentlichung des ESVG als Verwaltungsdokument, das durch das Statistische Amt der Europäischen Gemeinschaften erarbeitet wurde. 1979 folgte eine zweite Auflage des ESVG.⁴⁷⁹ 1995 wurde das ESVG neugefasst. Rechtsgrundlage für die Ersetzung des ESVG durch das ESVG 95 ist die VO (EG) Nr. 2223/96 zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Gemeinschaft vom 25. Juni 1996.⁴⁸⁰ Eine weitere Überarbeitung erfolgte mit dem ESVG 2010. Rechtsgrundlage der VO (EU) Nr. 549/2013 zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Union⁴⁸¹ ist Art. 338 Abs. 1 AEUV. Danach können das Parlament und der Rat Maßnahmen für die Erstellung von

⁴⁷⁵ E&Y, Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, S. 23.

⁴⁷⁶ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 III Rn. 132.

⁴⁷⁷ Statistisches Bundesamt, Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, wichtige Zusammenhänge im Überblick, 2020, S. 3.

⁴⁷⁸ Ziffer 1.01 ESVG 2010.

⁴⁷⁹ Erwägungsgründe 5, 6 der VO (EG) Nr. 2223/96 des Rates vom 25. Juni 1996.

⁴⁸⁰ ABI. EU 1996 L 310.

⁴⁸¹ ABI. EU 2013 L 174/1 in der Fassung der delegierten VO (EU) Nr. 2015/1342, ABI. EU 2015 L 207/35.

Statistiken beschließen, wenn dies für die Durchführung der Tätigkeiten der Union erforderlich ist.

Das ESVG regelt den statistischen Rechnungslegungsrahmen für staatliche und nichtstaatliche Sektoren.⁴⁸² Es umfasst nach Art. 1 Abs. 2a der VO (EU) Nr. 549/2013 eine Methodik gemeinsamer Normen, Definitionen, Klassifikationen und Buchungsregeln, die zur Erstellung von Konten und Tabellen auf vergleichbaren Grundlagen für die Zwecke der Union verwendet werden.

Die Verwendungszwecke des ESVG liegen neben der Bereitstellung von Zahlenmaterial zum Zwecke der Analyse der europäischen Volkswirtschaft⁴⁸³ unter anderem in der Überwachung und Steuerung der makroökonomischen Politik und der Bereitstellung von Daten für das Defizit und den Schuldenstand der Mitgliedstaaten im Rahmen des Verfahrens bei einem übermäßigen Defizit, aber auch zur Gewährung finanzieller Unterstützung für Regionen und der Ermittlung der Eigenmittel des EU-Haushalts.⁴⁸⁴ Das ESVG ist die rechtliche Grundlage für die statistische Methodik der Haushaltsüberwachung durch die Union.⁴⁸⁵ Das ESVG liefert Informationen zu den institutionellen Sektoren der Kapitalgesellschaften,⁴⁸⁶ des Sektor Staat,⁴⁸⁷ der privaten Haushalte⁴⁸⁸ und der privaten Organisationen ohne Erwerbszweck.⁴⁸⁹ Der Sektor Staat umfasst dabei den Bund (Zentralstaat), die Länder, die Gemeinden und die Sozialversicherung.⁴⁹⁰ Dem Sektor Staat werden aber auch weitere staatliche Einheiten oder bestimmte staatliche Kapitalgesellschaften zugerechnet.⁴⁹¹ Nach Art. 1 Abs. 1 bis 5 der VO (EG) Nr. 479/2009 über die Anwendung des dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft beigefügten Protokolls über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit⁴⁹² sind die im Defizitprotokoll genannten Begriffe „öffentlich“ „öffentliches Defizit“, „öffentliche Investitionen“ und „öffentlicher Schuldenstand“ für Zwecke des Verfahrens bei einem übermäßigen Defizit (Art. 126 AEUV) bestimmten Konten des ESVG zugeordnet.

⁴⁸² COM(2013) 114 final, S. 5, 6.

⁴⁸³ Ziffer 1.18 ESVG 2010.

⁴⁸⁴ Ziffer 1.19 ESVG 2010.

⁴⁸⁵ *Selmayr*, Das Recht der Wirtschafts- und Währungsunion, S. 330.

⁴⁸⁶ Ziffer 2.45, 2.55 ESVG 2010.

⁴⁸⁷ Ziffer 2.111 ESVG 2010.

⁴⁸⁸ Ziffer 2.118 ESVG 2010.

⁴⁸⁹ Ziffer 2.129 ESVG 2010.

⁴⁹⁰ Ziffer 2.113 ESVG 2010.

⁴⁹¹ Ziffer 2.112 ESVG 2010.

⁴⁹² ABI. EU 2009 L 145/1.

Unter „öffentlich“ ist beispielsweise die Zugehörigkeit zum „Sektor Staat“ zu verstehen (Art. 1 Abs. 2 der VO (EG) Nr. 479/2009). Unter öffentliches Defizit ist der Finanzierungssaldo des „Sektor Staat“ zu verstehen (Art. 1 Abs. 3 der VO (EG) Nr. 479/2009). Der „öffentliche Schuldenstand“ umfasst alle Bruttoverbindlichkeiten des „Sektor Staat“ (Art. 1 Abs. 5 der VO (EG) Nr. 479/2009). Die Mitgliedstaaten melden die Daten nach Art. 3 Abs. 1 der VO (EU) Nr. 549/2013 anhand von Konten und Tabellen an die Kommission. Aus den konsolidierten Daten bestimmter Konten des ESVG heraus übermitteln die Mitgliedstaaten anhand von sog. VÜD-Übermittlungstabellen Daten zum öffentlichen Defizit und zum Schuldenstand des Sektor Staat.⁴⁹³ Die Mitgliedstaaten teilen nach Art. 3 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 479/2009 zweimal jährlich die Höhe ihrer geplanten bzw. tatsächlichen öffentlichen Defizite sowie die Höhe ihres tatsächlichen öffentlichen Schuldenstands mit. Eurostat ist zuständig für die Entwicklung, Erstellung und Verbreitung der europäischen Statistiken (Art. 6 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 223/2009) und bewertet gem. Art 8 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 479/2009 regelmäßig die Qualität sowohl der von den Mitgliedstaaten gemeldeten tatsächlichen Daten als auch der ihnen zugrunde liegenden, gemäß dem ESVG erhobenen Haushaltsdaten. Bei Eurostat handelt es sich um eine im Jahre 1958 als besondere Verwaltungseinheit errichtete Generaldirektion der Kommission.⁴⁹⁴

Das ESVG wurde als leistungswirtschaftliche Rechnung entwickelt.⁴⁹⁵ Es beruht auf dem modifizierten „Accrual-Accounting-Konzept“ und erfasst Einnahmen und Ausgaben, die die Vermögenslage der jeweiligen Einheit verändern.⁴⁹⁶ Buchungen erfolgen nach dem Grundsatz der Periodenrechnung (accrual basis). Stromgrößen werden nach dem ESVG 2010 zu dem Zeitpunkt gebucht, zu dem der wirtschaftliche Wert geschaffen, umgewandelt, ausgetauscht, übertragen oder aufgelöst wird⁴⁹⁷ und damit nicht zum Zeitpunkt der Zahlung. Die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden erfolgt

⁴⁹³ COM(2013) 114 final, S. 5.

⁴⁹⁴ *Hahlen*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 338 AEUV Rn. 45.

⁴⁹⁵ *Cordes*, Öffentliches Rechnungswesen: Datenquelle für den Staatssektor der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung, S. 138.

⁴⁹⁶ *Cordes*, Öffentliches Rechnungswesen, S. 18, 97.

⁴⁹⁷ Ziffer 1.101 ESVG 2010.

nach Marktpreisen.⁴⁹⁸ Zudem sind auch Eventualverbindlichkeiten mit erheblichen Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte darzustellen, beispielsweise Staatsbürgschaften, bestimmte Darlehen oder weitere Verbindlichkeiten.⁴⁹⁹

7. Vor- und Nachteile einer Umstellung auf die doppische Buchführung

Die Entscheidung für die Beibehaltung der traditionellen Kameralistik oder eine Umstellung auf die doppische Buchführung war seit Beginn der Diskussion umstritten.

Die Befürworter der Doppik sind der Ansicht, dass nur die doppische Buchführung ein getreues Bild der Vermögens- und Schuldenlage sowie der Erträge und Aufwendungen der Gebietskörperschaft darstellen kann, da die Kameralistik den Ressourcenverzehr und die Vermögensentwicklung nicht abbildet.⁵⁰⁰ Nach Ansicht der Kommission stellt nur die Periodenrechnung „ein vollständiges und zuverlässiges Bild der Finanz- und Wirtschaftslage“ dar, da sie neben Einnahmen und Ausgaben auch Erträge und Aufwendungen erfasst und die Buchung periodengenau erfolgt. Die Doppik liefert über die reine kamerale Zahlungssicht hinausgehende Informationen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Körperschaft. Die Periodenrechnung ist wirtschaftlich solider als die Kameralistik.⁵⁰¹ Die Doppik bewirkt im Gesamten eine höhere Transparenz der öffentlichen Finanzen.⁵⁰² Die Kameralistik beschränkt sich dagegen auf die Einnahmen und Ausgaben und kann keine Aussagen zur Vermögens- und Ergebnisentwicklung liefern.⁵⁰³ Die Doppik stärkt auch parlamentarische Informations- und Kontrollrechte, da den Parlamenten auch Informationen zu Ergebnis und Vermögen vorgelegt werden können.⁵⁰⁴ Gleichzeitig stärkt die ge-

⁴⁹⁸ Ziffer 21.07 ESVG 2010.

⁴⁹⁹ Ziffer 5.08 ESVG 2010.

⁵⁰⁰ *Budäus/Junkernheinrich/Gnädinger*, V&M 2/2009, S. 68.

⁵⁰¹ COM(2013) 114 final, S. 4.

⁵⁰² *Nowak/Banspach/Schmitz*, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öfftl. Bereich, S. 26.

⁵⁰³ *Nowak/Banspach/Schmitz*, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öfftl. Bereich, S. 25.

⁵⁰⁴ *Nowak/Banspach/Schmitz*, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öfftl. Bereich, S. 33.

stiegene finanzielle Transparenz auch die demokratische Kontrolle und Rechenschaft der Regierungen gegenüber den Bürgern.⁵⁰⁵ Fiskalische Transparenz ist auch bedeutend für die Bekämpfung des Missbrauchs öffentlicher Gelder. Dies stärkt das demokratische Prinzip und führt zu mehr Akzeptanz des staatlichen Handelns.⁵⁰⁶

Die zusätzlichen Informationen können in die Entscheidungsfindung der politischen Mandatsträger einfließen.⁵⁰⁷ Aber auch innerhalb der Verwaltung können die gewonnenen Informationen zur Steuerung und Optimierung der Leistungserstellungsprozesse verwendet werden. Es können auf Basis der Daten auch Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen oder Vergleiche mit anderen Körperschaften (sog. „benchmarks“) durchgeführt werden.⁵⁰⁸ Zur Steuerungsunterstützung kann auf ein ganzheitliches System zurückgegriffen werden.⁵⁰⁹ Auch die Generationengerechtigkeit spricht zugunsten der Doppik, da diese aufgrund der Periodenrechnung eine verursachungs- und periodengerechte Verteilung des Ressourcenverbrauchs ermöglicht. Die Generationengerechtigkeit ist erfüllt, wenn die Aufwendungen einer Periode den Erträgen entsprechen. Eine Belastung zukünftiger Generationen mit Schulden sollte nur bei Gegenüberstehen eines gleichwertigen Nutzens erfolgen. Da die Kameralistik keine Darstellung des Ressourcenverbrauchs ermöglicht, kann sie keine Aussage zur Generationengerechtigkeit des Haushalts abgeben.⁵¹⁰ Der reduzierte Informationsgehalt der Kameralistik begünstigt letztlich eine steigende Verschuldung und eine langfristig höhere Besteuerung, da kurzfristige Verschuldung erst später abgebaut wird.⁵¹¹ Im Rahmen der Doppik werden Haushaltsdefizite in der Bilanz über die jeweilige Periode durch die Veränderung des Eigenkapitals fortgeschrieben. Die Veränderung des Eigenkapitals wird dadurch zur Kennzahl für die Entwicklung der Haushaltsüberschüsse oder -defizite über die einzelne Periode hinaus.⁵¹² Die Doppik verhindert eine sog. „Flucht aus

⁵⁰⁵ *Nowak/Banspach/Schmitz*, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öfftl. Bereich, S. 33, *Weyland/Nowak*, Der Konzern 12/2016, 558, 560.

⁵⁰⁵ *Oettinger*, EPSAS, S. 25 ff.

⁵⁰⁶ E&Y in Kommission: EPSAS WG 17/15, S. 68f.

⁵⁰⁷ BT-Drs. 19/60, S. 21.

⁵⁰⁸ *Nowak/Banspach/Schmitz*, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öfftl. Bereich, S. 27.

⁵⁰⁹ *Nowak/Banspach/Schmitz*, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öfftl. Bereich, S. 34.

⁵¹⁰ *Engels/Eibelshäuser*, Öfftl. Rechnungslegung, S. 57.

⁵¹¹ *Budäus/Junkernheinrich/Gnädinger*, V&M 2/2009, S. 70.

⁵¹² *Nowak/Banspach/Schmitz*, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öfftl. Bereich, S. 33.

dem Budget⁵¹³, da durch die Konsolidierung der Kern- und Nebenhaushalte die Gesamtverschuldung auch von ausgegliederten Organisationseinheiten berücksichtigt wird.⁵¹⁴ Ausgelagerte Bereiche können damit nicht zur Verschleierung der finanziellen Lage genutzt werden.⁵¹⁵

Von den Gegnern der Doppik wird aufgeführt, dass bislang kein konkreter Nutzen nachgewiesen ist. Das bislang bestehende kamerale Rechnungslegungssystem wird im Hinblick auf die bereits gelieferten Haushaltszahlen als ausreichend erachtet.⁵¹⁶ In der Praxis habe sich gezeigt, dass die „Output-Steuerung“ nicht hinreichend konkret umsetzbar ist. Ein konkreter finanziell messbarer Mehrwert sei nicht gegeben. Auch ein Mehrwert hinsichtlich der Gestaltungsmöglichkeiten für das Parlament sei nicht gegeben. Es sei nicht erkennbar, inwiefern eine differenzierte Darstellung durch Produkte dem Parlament zusätzliche Gestaltungsmöglichkeiten bringen kann.⁵¹⁷ Stattdessen könnte die Kameralistik durch Maßnahmen in den Mitgliedstaaten weiter verfeinert werden, beispielsweise durch eine ergänzende Vermögensrechnung.⁵¹⁸

8. Aktuelle Planungen zur Einführung der EPSAS

8.1 Aktueller Stand zur möglichen Einführung

Unter den EPSAS („European Public Sector Accounting Standards“) versteht die Kommission „ein mit dem ESGV übereinstimmendes System harmonisierter, an der Periodenrechnung orientierter Grundsätze für alle Einheiten des Sektor Staat“.⁵¹⁹ Mit den EPSAS sollen Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Rechnungslegung entstehen, die die Bewertung von Geschäftsvorfällen auf Primärebene, d.h. bei deren Erfassung bzw. Verbuchung, regeln.⁵²⁰

⁵¹³ *Budäus/Junkernheinrich/Gnädinger*, V&M 2/2009, S. 68.

⁵¹⁴ *Budäus/Junkernheinrich/Gnädinger*, V&M 2/2009, S. 68; *Nowak/Banspach/Schmitz*, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öfftl. Bereich, S. 31.

⁵¹⁵ *Budäus/Hilgers*, BFuP 5/2010, 501, 502.

⁵¹⁶ *Borrmann*, RVaktuell 5/2018, S. 119.

⁵¹⁷ *Dittrich*, § 7 BHO Ziffer 16.1 und 16.2.

⁵¹⁸ *Borrmann*, RVaktuell 5/2018, S. 119.

⁵¹⁹ COM(2013) 114 final, S. 3.

⁵²⁰ *Makaronidis*, V&M 5/2015, 233, 234.

Bereits 2011 hat die Kommission vor dem Hintergrund der Schuldenkrise angekündigt, die Anwendung von Normen für das öffentliche Rechnungswesen zu fördern, die die zur Erhebung von ESGV-Daten erforderlichen Informationen liefern.⁵²¹ Mit der RL 2011/85/EU erfolgten detaillierte Vorschriften, die festlegen, welchen Anforderungen die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten genügen müssen (Art. 1 Satz 1 der RL 2011/85/EU). Hierzu gehört, dass die nationalen Systeme des öffentlichen Rechnungswesens alle Teilsektoren des Staates umfassend und kohärent abdecken und die erforderlichen Daten zur Erhebung von periodengerechten Daten nach dem ESGV-Standard liefern (Art. 3 Abs. 1 der RL 2011/85/EU). Die Kommission wurde in Art. 16 Abs. 3 der RL 2011/85/EU beauftragt, eine Bewertung zur Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten vorzunehmen.

Von Februar bis Mai 2012 hat Eurostat eine öffentliche Konsultation zur Eignung der IPSAS durchgeführt.⁵²² Im Bericht der Kommission vom 6. März 2013 wurden die EPSAS erstmals eigens erwähnt. Darin wird eine Harmonisierung der europäischen Rechnungslegung für erforderlich gehalten. Die Kommission kam im Rahmen des Prüfauftrages nach Art. 16 Abs. 3 der RL 2011/85/EU zu dem Ergebnis, dass eine vollständige Einführung der IPSAS nicht zweckmäßig ist, diese aber einen Bezugsrahmen für künftige EPSAS darstellen können.⁵²³ Die Kommission hat zudem eine EPSAS-Rahmenverordnung in Aussicht gestellt.⁵²⁴ Am 29. und 30. Mai 2013 fand auf Initiative der Kommission eine Konferenz „Towards Implementing European Public Sector Accounting Standards“ in Brüssel statt.⁵²⁵ Der damalige Präsident des Europäischen Rates Herman Van Rompuy und EU-Kommissar Algirdas Šemeta sprachen sich dabei beide für eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa aus.⁵²⁶ Eurostat richtete zur Erarbeitung einer Governance-Struktur der zukünftigen EPSAS die Arbeitsgruppe „Task Force EPSAS Governance“ ein, die eine Governance-Struktur für die zukünftigen EPSAS entwickeln sollte und deren

⁵²¹ COM(2011) 211 final, S. 10.

⁵²² COM(2013) 114 final, S. 9.

⁵²³ COM(2013) 114 final, S. 10.

⁵²⁴ COM(2013) 114 final, S. 13.

⁵²⁵ Nowak *et al.*, Meilensteine und Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS, S. 111.

⁵²⁶ Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz, in: Böcking *et al.*, Beck'sches Hdb. der RL, B 992 I 2. Rn. 12.

Mitglieder aus den Finanzministerien, den Statistikbehörden und den Rechnungshöfen der Mitgliedstaaten entsendet werden. Am 2. Oktober 2013 fand das erste von vier Treffen der Experten-Taskforce statt.⁵²⁷ Zwischen November 2013 und Februar 2014 führte Eurostat ergänzend zur Task Force EPSAS Governance eine zweite öffentliche Konsultation zu Verwaltungsgrundsätzen und -strukturen künftiger EPSAS durch.⁵²⁸ Eurostat hat auch eine weitere Task Force EPSAS Standards zur Erarbeitung des EPSAS-Framework und einzelner EPSAS eingerichtet. Am 12. Februar 2014 fand ein erstes Treffen statt.⁵²⁹ Am 15. September 2015 traf sich erstmalig die von der Kommission eingerichtete EPSAS-Working-Group. Die Arbeitsgruppe soll die Entwicklung, Einführung und Umsetzung der EPSAS begleiten. Sie besteht aus Vertretern von Eurostat und den Mitgliedstaaten (für Deutschland: Vertreter des Bundesministeriums der Finanzen sowie des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen und für Heimat).⁵³⁰ Bis einschließlich November 2021 fanden bislang 12 Sitzungen der EPSAS Working Group statt. Der EPSAS Working Group sind drei EPSAS Working Cells untergeordnet (First Time Implication, EPSAS Governance und EPSAS Standards), in denen die inhaltliche Diskussion geführt und der EPSAS Working Group berichtet wird.⁵³¹ Am 5. Juni 2019 hat die Kommission den Fortschrittsbericht in Bezug auf die EPSAS veröffentlicht. Dabei wird auf die bis zu diesem Zeitpunkt erfolgten Arbeiten und die Verbreitung der Doppik eingegangen.⁵³²

Eurostat hat ursprünglich einen Zeitplan für den Umstieg vorgelegt. Dieser ist auf 10 Jahre angelegt und bezieht sich auf den Zeitraum 2015 bis 2025. Zwischen 2015 bis 2020 hätte in einer ersten Stufe eine Rahmenverordnung erlassen und das EPSAS-Framework sowie die dazugehörigen Standards entworfen werden sollen. In dieser Stufe sollten die Mitgliedstaaten auch durch finanzielle Unterstützung seitens der Union ermutigt werden, auf die Doppik umzusteigen. Zwischen 2020 und 2025 sollten die EPSAS in einer zweiten

⁵²⁷ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 992 I 2. Rn. 16.

⁵²⁸ *Wüstemann*, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung, S. 52.

⁵²⁹ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 992 I 2. Rn. 22.

⁵³⁰ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 992 I 2. Rn. 30.

⁵³¹ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 992 Rn. 28.

⁵³² European Commission, SWD(2019) 204 final.

Stufe verbindlich eingeführt werden.⁵³³ Gegenwärtig befindet sich das EPSAS-Projekt immer noch in Phase 1. Eine EPSAS-Rahmenverordnung wurde noch nicht auf den Weg gebracht. Seit 2014 hat die Kommission mehrere Projekte der Mitgliedstaaten zur Modernisierung der Rechnungslegungssysteme des öffentlichen Sektors und zur Umstellung auf ein periodengerechtes System finanziell unterstützt. Seit 2017 erfolgt die Unterstützung durch das Programm zur Unterstützung von Strukturreformen (SRSP).⁵³⁴

Am 25. April 2018 hat Eurostat das EPSAS-Rahmenkonzept vorgestellt. Darin wurde die bisherige Arbeit in Bezug auf die Ansätze und Definitionen für den zukünftigen konzeptionellen Rahmen von EPSAS zusammengefasst.⁵³⁵

8.2 Bisherige Probleme der Rechnungslegung aus Sicht der Kommission

8.2.1 Probleme in den Mitgliedstaaten

Nach Ansicht der Kommission haben Fälle von unzutreffender Datenübermittlung einiger Mitgliedstaaten gezeigt, dass die Systematik der öffentlichen Finanzstatistiken das Risiko der Übermittlung fehlerbehafteter Daten nicht ausreichend reduzieren konnte.⁵³⁶ Hintergrund sind insbesondere die Finanzstatistiken Griechenlands. In der Vergangenheit wurden die Statistiken Griechenlands über mehrere Jahre immer wieder angezweifelt. Die Kommission hatte ab 2005 mehrfach Vorbehalte gegen die griechischen Daten eingelegt.⁵³⁷ Es kam zu mehreren Datenkorrekturen und rückwirkenden Revisionen von Defizit und Schuldenstand, teilweise um 3 bis 7 Prozentpunkte des BIP und zurückliegend bis in die Haushaltsjahre ab 1997.⁵³⁸ Den unzutreffenden griechischen Defizit-Übermittlungen lagen auch Verstöße gegen die Regeln des ESVG zugrunde.⁵³⁹ Die Probleme Griechenlands lagen aus Sicht der Kommission ne-

⁵³³ BRH (2017), S. 8 und Anlage 2.

⁵³⁴ European Commission, SWD(2019) 204 final, S. 3f.

⁵³⁵ European Commission - Eurostat, EPSAS WG 18/07, S. 2.

⁵³⁶ COM(2013) 114 final, S. 5.

⁵³⁷ KOM(2010) 1 endgültig, S. 6.

⁵³⁸ KOM(2010) 1 endgültig, S. 13.

⁵³⁹ KOM(2010) 1 endgültig, S. 14.

ben mangelhafter Governance und teils vorsätzlich unrichtigen Datenübermittlungen auch in methodischen Schwächen, statistischen Unzulänglichkeiten sowie einem für die Datenübermittlung ungeeigneten staatlichen Rechnungslegungssystem.⁵⁴⁰ Die meisten dokumentierten Mängel lagen in den Bereichen der außerbudgetären Posten und Sondervermögen (z.B. Schuldenübernahmen, Kapitalzuführungen an öffentliche Gesellschaften, Sozialversicherungen etc.), Erfassung von Steuereinnahmen und EU-Finanzhilfen. Oftmals wurden vermögenswirksame Vorfälle versehentlich als aufwandsneutrale Verbuchungen erfasst.⁵⁴¹ Infolge der Offenlegung seiner über Jahre unzutreffend angegebenen Haushaltskennzahlen kam es zu einer erheblichen Herabstufung der Bonität Griechenlands und in der Folge zu einem schwerwiegenden Anstieg des Zinsniveaus für griechische Staatsanleihen.⁵⁴²

8.2.2 Inkohärenz zwischen nationalen Statistiken und ESVG

Die Kommission sieht eine Inkohärenz zwischen dem ESVG und den Daten kameral buchender Mitgliedstaaten, welche nicht auf die Periodenrechnung (doppische Buchführung) zurückgreifen. Daten müssten derzeit aus vielen unterschiedlichen Quellen abgeleitet und über Näherungslösungen, Bereinigungen und Schätzungen in Daten der Periodenrechnung umgerechnet werden. Dies führe zu einer „statistischen Abweichung“ bei den Defiziten.⁵⁴³ Aufgrund der Unterschiede der Rechnungslegung innerhalb der Mitgliedstaaten sind Vergleiche zwischen diesen nur schwer möglich. Die unterschiedlichen finanziellen Haushaltsdaten können nur bedingt in Einklang mit dem ESVG gebracht werden, was wiederum die haushaltspolitische Überwachung erschwert.⁵⁴⁴

Wie bereits dargestellt,⁵⁴⁵ beruht das ESVG auf dem „Accrual-Accounting-Konzept“ und erfasst daher Einnahmen und Ausgaben, die die Vermögenslage der jeweiligen Einheit verändern.⁵⁴⁶ Buchungen erfolgen nach dem

⁵⁴⁰ KOM(2010) 1 endgültig, S. 4, 23, 30f.

⁵⁴¹ KOM(2010) 1 endgültig, S. 18, 14, 21, 24-26.

⁵⁴² *Gröpl*, Der Staat 1-2013, 1, 1.

⁵⁴³ COM(2013) 114 final, S. 2f.

⁵⁴⁴ COM(2013) 114 final, S. 6.

⁵⁴⁵ III. 6.

⁵⁴⁶ *Cordes*, Öffentliches Rechnungswesen, S. 18, 97.

Grundsatz der Periodenrechnung (accrual basis). Stromgrößen werden zu dem Zeitpunkt gebucht, zu dem der wirtschaftliche Wert geschaffen, umgewandelt, ausgetauscht, übertragen oder aufgelöst wird⁵⁴⁷ und damit nicht zum Zeitpunkt der Zahlung. Die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden erfolgt nach Marktpreisen.⁵⁴⁸ Zudem sind auch Eventualverbindlichkeiten zu erfassen, beispielsweise Staatsbürgschaften, bestimmte Darlehen oder weitere Verbindlichkeiten.⁵⁴⁹

In Deutschland werden die Daten für den Sektor Staat innerhalb der VGR vor allem aus den Primärdaten der öffentlichen Haushalte der Gebietskörperschaften gewonnen.⁵⁵⁰ Die Primärdaten der Gebietskörperschaften werden in der Finanzstatistik zu finanzstatistischen Größen aggregiert, ohne dass eine inhaltliche Überarbeitung erfolgt.⁵⁵¹ Die Zuordnung der aggregierten Zahlen der Finanzstatistik zu den Kontenpositionen der VGR erfolgt anhand von gesamtwirtschaftlichen Um- oder Absetzungen und Phasenverschiebungen außerhalb eines Kontenzusammenhangs.⁵⁵² Die Finanzstatistik erfasst den Finanzierungssaldo des Öffentlichen Gesamthaushalts und die VGR den Finanzierungssaldo des Staates.⁵⁵³ Während beiden gemein ist, dass die Finanzierungssalden vom Wortlaut her als Differenz zwischen den Einnahmen und den Ausgaben definiert sind, unterscheiden sie sich jedoch hinsichtlich der unterschiedlichen Konzeption.⁵⁵⁴ So erfasst das ESVG 2010 auch nichtzahlungswirksame Transaktionen, während die Finanzstatistik lediglich Ein- und Auszahlungen berücksichtigt.⁵⁵⁵ Unterschiede bestehen auch im Zeitpunkt der Erfassung des Geschäftsvorfalles. So erfolgt die Buchung im Rahmen der Finanzstatistik grundsätzlich im Zeitpunkt der Zahlungswirksamkeit⁵⁵⁶, während das ESVG periodengenau auf die Wertänderung abstellt.⁵⁵⁷ Um eine Annäherung der Finanzstatistik und des Finanzierungssaldos der VGR zu erreichen, sind

⁵⁴⁷ Ziffer 1.101 ESVG 2010.

⁵⁴⁸ Ziffer 21.07 ESVG 2010.

⁵⁴⁹ Ziffer 5.08 ESVG 2010.

⁵⁵⁰ Cordes, Öffentliches Rechnungswesen, S. 92.

⁵⁵¹ Cordes, Öffentliches Rechnungswesen, S. 92, 153.

⁵⁵² Cordes, Öffentliches Rechnungswesen, S. 92, 153.

⁵⁵³ Heil/Leidel, WISTA 6/2018, 85, 86.

⁵⁵⁴ Heil/Leidel, WISTA 6/2018, 85, 86.

⁵⁵⁵ Heil/Leidel, WISTA 6/2018, 85, 91.

⁵⁵⁶ Heil/Leidel, WISTA 6/2018, 85, 93.

⁵⁵⁷ Ziffer 1.101 ESVG 2010.

folglich Anpassungen erforderlich.⁵⁵⁸ Aufgrund der teilweise fehlenden Datengrundlage erfolgen Hochrechnungen in kameral buchenden Mitgliedstaaten aus Teilerhebungen oder Schätzungen ohne Bezugsgrößen.⁵⁵⁹ Derartige Schätzungen sind beispielsweise hinsichtlich der Nutzungsdauer bei Abschreibungen erforderlich.⁵⁶⁰ Eine Erfassung des Anlagevermögens erfolgt nicht über wertmäßige Bestandsverzeichnisse, sondern über die Kumulierung der Anlageinvestitionen über lange Zeiträume und damit erheblich unschärfer.⁵⁶¹ Wegen der unterschiedlichen Buchungszeitpunkte aufgrund der Periodenrechnung des ESVG sind Phasenverschiebungen erforderlich. Dies gilt insbesondere bei Steuereinnahmen, Sozialversicherungsbeiträgen und Bauinvestitionen.⁵⁶² Weitere Korrekturen betreffen nichtzahlungswirksame Vorgänge, die nicht in der Finanzstatistik ausgewiesen sind, wie zum Beispiel Schuldübernahmen oder Schulderlasse.⁵⁶³

Die unterschiedliche Systematik führt zu Abweichungen zwischen Finanzstatistik und VGR in erheblicher Größenordnung. Die Abweichungen alleine aufgrund des unterschiedlichen Buchungszeitpunkts belaufen sich in Deutschland zwischen 2014 und 2017 auf Beträge zwischen 450 Mio. Euro und 29,6 Mrd. Euro.⁵⁶⁴ Weitere Unterschiede zwischen Finanzstatistik und VGR bestehen bei der Konsolidierung von innerstaatlichen Zahlungen, da bei der VGR geleistete und empfangene Zahlungen gleichgesetzt werden, während in der Finanzstatistik die Bereinigung durch Abzug bei den Gesamteinnahmen und Gesamtausgaben erfolgt.⁵⁶⁵ Die Unterschiede aufgrund der unterschiedlichen Konsolidierung führten 2014 bis 2017 zu einer Differenz von 5,1 Mrd. Euro bis 10,3 Mrd. Euro.⁵⁶⁶ Zudem bestand in den Jahren 2016 und 2017 zwischen Finanzstatistik und VGR eine unerklärliche Restdifferenz von etwa

⁵⁵⁸ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 Rn. 70.

⁵⁵⁹ *Cordes*, Öffentliches Rechnungswesen, S. 19.

⁵⁶⁰ *Cordes*, Öffentliches Rechnungswesen, S. 112.

⁵⁶¹ *Cordes*, Öffentliches Rechnungswesen, S. 143.

⁵⁶² *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 Rn. 70.

⁵⁶³ *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL, B 990 Rn. 70.

⁵⁶⁴ *Heil/Leidel*, WISTA 6/2018, 85, 93.

⁵⁶⁵ *Heil/Leidel*, WISTA 6/2018, 85, 96.

⁵⁶⁶ *Heil/Leidel*, WISTA 6/2018, 85, 96.

1 Mrd. Euro, da die vollständige Aufschlüsselung der Unterschiede zwischen Finanzstatistiken und VGR nicht gelang.⁵⁶⁷

Zusammenfassend ist am Beispiel Deutschlands festzustellen, dass bei kameral buchenden Mitgliedstaaten Inkohärenzen zwischen den nationalen Haushalts- bzw. Statistikdaten und dem ESVG bestehen. Die Unterschiede zwischen (kameral orientierter) Finanzstatistik und der (an der Periodenrechnung orientierten) VGR liegen vor allem in den Bereichen der Berücksichtigung nichtzahlungswirksamer Vorgänge und der periodengenauen Darstellung. Hierbei handelt es sich um typische Unterscheidungsmerkmale zwischen Kameralistik und Doppik.

8.3 Ziele von EPSAS aus Sicht der Kommission

Die Ziele von EPSAS ergeben sich im Wesentlichen aus der RL 2011/85/EU und dem Bericht der Kommission vom 6. März 2013, mit dem eine Bewertung zur Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten erfolgt.⁵⁶⁸ Die Kommission befürwortet ein „mit dem ESVG übereinstimmendes System harmonisierter, an der Periodenrechnung orientierter Grundsätze für alle Einheiten des Sektors Staat“.⁵⁶⁹ Zur Vermeidung von Unterschieden zum ESVG sollen vollständig integrierte Systeme auf der Mikro- und Makroebene erreicht werden.⁵⁷⁰ Laut Eurostat sollen die EPSAS vor allem die haushaltspolitische Überwachung auf EU-Ebene verbessern. Hierfür sei entscheidend, dass vollständige, zuverlässige und zwischen den Mitgliedstaaten vergleichbare Haushaltsdaten nach dem ESVG vorliegen.⁵⁷¹ Voraussetzung für eine hohe Qualität der Daten zu Defizit und Schuldenstand seien „vergleichbare, kohärente und an der Periodenrechnung orientierte vorgelagerte Daten auf der mikroökonomischen Ebene der Rechnungslegung“.⁵⁷² Ein „vollständiges und zuverlässiges Bild der Finanz- und Wirtschaftslage“ sowie der „Leistungskraft des Sektors Staat“ sei dabei nur mit der Periodenrechnung möglich.⁵⁷³

⁵⁶⁷ Heil/Leidel, WISTA 6/2018, 85, 97.

⁵⁶⁸ COM(2013) 114 final.

⁵⁶⁹ COM(2013) 114 final, S. 3.

⁵⁷⁰ COM(2013) 114 final, S. 12.

⁵⁷¹ COM(2013) 114 final, S. 2.

⁵⁷² COM(2013) 114 final, S. 6.

⁵⁷³ COM(2013) 114 final, S. 4.

Mit einem einheitlichen europaweiten Rechnungsrahmen könnten die Daten für die VGR erheblich verbessert werden. Die Anwendung der Periodenrechnung könnte eine „Schönfärberei“ vermeiden, die die Kameralistik ermöglicht, indem Zahlungen auf frühere oder spätere von Regierungen gewählte Zeitpunkte verschoben werden können. Die für die makroökonomischen Statistiken benötigten Daten zu Defizit und Verschuldung würden bei Anwendung harmonisierter Rechnungslegungsstandards auf Primärebene erheblich verbessert.⁵⁷⁴ Abweichungen in der Statistik bei den nichtfinanziellen Konten bei der Überleitung der kameral ermittelten Haushaltszahlen in die ESGV-Konten könnten vermieden werden.⁵⁷⁵ Ein einheitlicher Rechnungslegungsrahmen könne auch das Meldeverfahren beschleunigen und die Überprüfung durch die Kommission erleichtern.⁵⁷⁶

Einheitliche Vorgaben zur Rechnungslegung würden zudem die „Transparenz, Vergleichbarkeit und Kosteneffizienz fördern“ und dadurch die „Effektivität und Effizienz der öffentlichen Verwaltung“ erhöhen sowie eine effektivere Rechnungsprüfung bewirken.⁵⁷⁷ Ein einheitlicher Rechnungslegungsrahmen könnte auch eine bessere Steuerung innerhalb des staatlichen Bereichs bewirken.⁵⁷⁸ Die Entscheidungsfindung bei politischen Vorhaben würde verbessert, wenn sämtliche notwendigen finanzrelevanten Daten vorliegen, die auch Vergleiche ermöglichen.⁵⁷⁹ Mehr Transparenz würde auch den Kapitalmärkten zugute kommen und wahrscheinlich zu niedrigeren Zinsen für Staatsanleihen führen.⁵⁸⁰ Eine harmonisierte Rechnungslegung würde im Hinblick auf Art. 114 AEUV zu Transparenz und Vergleichbarkeit gegenüber den Marktteilnehmern, insbesondere Finanzdienstleistern, führen.⁵⁸¹

⁵⁷⁴ COM(2013) 114 final, S. 6.

⁵⁷⁵ COM(2013) 114 final, S. 3, 6.

⁵⁷⁶ COM(2013) 114 final, S. 6f.

⁵⁷⁷ COM(2013) 114 final, S. 4.

⁵⁷⁸ COM(2013) 114 final, S. 6.

⁵⁷⁹ COM(2013) 114 final, S. 7.

⁵⁸⁰ COM(2013) 114 final, S. 9.

⁵⁸¹ COM(2013) 114 final, S. 7, 9.

8.4 EPSAS-Rahmenverordnung

Als mögliche Instrumente zur Einführung der EPSAS kommen eine Verordnung oder eine Richtlinie in Betracht. Die Kommission schlägt selbst eine Rahmenverordnung vor, die die Governance-Strukturen und das Verfahren zur Entwicklung einzelner EPSAS enthält.⁵⁸² Die Governance-Struktur soll die Fragen der Standard- und Rechtsetzungsprozesse, Mitwirkungsrechte und den institutionellen Aufbau regeln.⁵⁸³

Die Rahmenverordnung sollte dabei folgende Voraussetzungen bzw. Vorgaben berücksichtigen:⁵⁸⁴

- Anwendung der Periodenabgrenzung
- Doppische Buchführung
- International harmonisierte Rechnungslegung
- Kompatibilität mit dem ESVG

Vorgesehen ist, dass der Kernbestand der EPSAS in sämtlichen öffentlichen Einrichtungen anzuwenden ist.⁵⁸⁵ In die Rahmenverordnung soll auch eine Bestätigung aufgenommen werden, dass die IPSAS als Bezugspunkt für die Entwicklung der künftigen EPSAS dienen.⁵⁸⁶

Die EPSAS-Rahmenverordnung soll aber noch nicht die einzelnen konkreten EPSAS-Rechnungslegungssätze enthalten. Es ist davon auszugehen, dass die EPSAS – ähnlich wie die IPSAS⁵⁸⁷ – nach Ziffern gegliedert werden und die Zielsetzung, den Anwendungsbereich und die inhaltlichen Erläuterungen des jeweiligen Standards beschreiben. Nach dem Inkrafttreten der Rahmenverordnung soll die Entscheidung über die künftigen einzelnen EPSAS bei der Kommission liegen.⁵⁸⁸ Die Überlegungen der Kommission sehen ein „formalisiertes Verfahren für die Annahme der künftigen EPSAS“ vor, beispielsweise unter Verwendung von delegierten Rechtsakten nach Art. 290 AEUV oder Durchführungsrechtsakten nach Art. 291 AEUV.⁵⁸⁹ Die Entwicklung der

⁵⁸² COM(2013) 114 final, S. 13.

⁵⁸³ *Nowak et al.*, Meilensteine und Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS, S. 115.

⁵⁸⁴ COM(2013) 114 final, S. 13.

⁵⁸⁵ COM(2013) 114 final, S. 13.

⁵⁸⁶ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7.

⁵⁸⁷ *Oettinger*, EPSAS, S. 42.

⁵⁸⁸ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7.

⁵⁸⁹ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 6.

EPSAS von Kommission, Parlament, Rat und des EuGH beaufsichtigt werden.⁵⁹⁰ Die Governance-Struktur verfolgt auch das Ziel, eine möglichst große Bandbreite an Interessenträgern, wie zum Beispiel Standardsetzer aus den Mitgliedstaaten, dem IPSAS Board, Experten aus dem öffentlichen und privaten Sektor sowie der Wissenschaft in die EPSAS-Entwicklung einzubeziehen.⁵⁹¹

Die EPSAS-Verwaltung soll insbesondere den Prinzipien der „Unparteilichkeit“ und der „fachlichen Unabhängigkeit“ sowie der „Legitimität“ unterliegen.⁵⁹²

Die Governance-Struktur sieht im Rahmen der EPSAS-Verwaltung die Einrichtung eines EPSAS-Ausschusses („EPSAS-Committee“) vor.⁵⁹³ Der Ausschuss soll das Entwicklungsprogramm für die künftigen EPSAS aufstellen und die Arbeitsprogramme der Arbeitsgruppen bestätigen. Er ist die zentrale Stelle, die für die Standardsetzung verantwortlich sein soll.⁵⁹⁴ In den Fällen von Durchführungsrechtsakten (Art. 291 AEUV) erfolgt eine direkte Einbindung des Ausschusses in den Entscheidungsprozess. Die spätere Annahme durch die Kommission setzt entsprechend des geltenden Komitologieverfahrens eine befürwortende Stellungnahme des EPSAS-Ausschusses voraus.⁵⁹⁵ Leitung und Repräsentation des Ausschusses erfolgt durch die Kommission. Ihm würden auch Vertreter der Mitgliedstaaten sowie sonstige Interessenträger als Beobachter angehören. Letztere sollen aber über kein Stimmrecht verfügen. Beschlüsse werden mit der qualifizierten Mehrheit der Mitglieder gefasst.⁵⁹⁶ Der EPSAS-Ausschuss soll durch zwei Arbeitsgruppen bei der Entwicklung der einzelnen EPSAS sowie noch zu klärenden Auslegungsfragen unterstützt werden. Mitglieder der Arbeitsgruppen sollen Sachverständige öffentlicher Normungseinrichtungen und staatlicher Rechnungslegungsbehörden sein.⁵⁹⁷

Als Aufsichtseinrichtungen sind die Einrichtung eines EPSAS Governance-Beirats (EPSAS Governance Advisory Board, EPSAS GAB)⁵⁹⁸ und eines EPSAS-Fachbeirats (EPSAS Technical Advisory Group)⁵⁹⁹ vorgesehen.

⁵⁹⁰ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7.

⁵⁹¹ Nowak *et al.*, Meilensteine und Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS, S. 115.

⁵⁹² Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 5.

⁵⁹³ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 6.

⁵⁹⁴ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7.

⁵⁹⁵ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7.

⁵⁹⁶ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7f.

⁵⁹⁷ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 8.

⁵⁹⁸ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 11.

⁵⁹⁹ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 12.

Die Überwachung der Entwicklung der EPSAS erfolgt durch die Kommission, das Europäische Parlament und den Rat.⁶⁰⁰ Der Governance-Beirat ist an die Interessenträger gerichtet und soll einen Überblick über die Einhaltung der Grundprinzipien sowie des Verfahrens zur Erarbeitung der EPSAS verschaffen. Dieser soll mit Experten für die öffentliche Standardsetzung besetzt werden.⁶⁰¹ Der Fachbeirat dient der Bündelung der Anregungen der Interessenträger in Bezug auf technische Aspekte der EPSAS. Der Fachbeirat soll mit Vertretern des IPSAS Board, Wirtschaftsprüfern und Rechnungslegungsexperten des öffentlichen und privaten Bereichs besetzt werden.⁶⁰²

8.5 Haltung Deutschlands

Der Deutsche Bundestag hat am 27. Juni 2013 eine EntschlieÙung zu den EPSAS beschlossen.⁶⁰³ So nimmt der Deutsche Bundestag die Bestrebungen der EU-Kommission zur Kenntnis und weist darauf hin, dass bei jeder Harmonisierung der Budgethoheit des Bundestages Rechnung zu tragen sei. Die Bundesregierung wird zur Sicherstellung aufgefordert, dass im Falle einer Einführung der EPSAS die nationale Haushaltsführung der Mitgliedstaaten unberührt bleiben soll. Zudem sollen die Kontrollmöglichkeiten des Bundestages im Haushaltsvollzug nicht geschwächt und die gegenwärtig angewendeten Rechnungslegungsgrundsätze in Deutschland beachtet werden. Die Umstellung soll mit möglichst geringem Aufwand erfolgen.⁶⁰⁴ Der Deutsche Bundestag bekräftigt am 3. März 2015 seine EntschlieÙung vom 27. Juni 2013 und ergänzt diese.⁶⁰⁵ So zweifelt der Bundestag unter anderem das Verhältnis des Nutzens der EPSAS zu den notwendigen Kosten an. Zudem wird auf die Beachtung des Verhältnismäßigkeits- und des Subsidiaritätsgrundsatzes hingewiesen. Die Bundesregierung soll für die Beibehaltung der derzeit in Deutschland geltenden Entscheidungsfreiheit zwischen Kameralistik und Doppik im Haushaltswesen Sorge tragen.⁶⁰⁶

⁶⁰⁰ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 11.

⁶⁰¹ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 11.

⁶⁰² Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 12.

⁶⁰³ BT-Drs. 17/14148.

⁶⁰⁴ BT-Drs. 17/1418, S. 3.

⁶⁰⁵ BT-Drs. 18/4182.

⁶⁰⁶ BT-Drs. 18/4182, S. 4f.

Der Bundesrat hat am 14. Februar 2014 einen Entschließungsbeschluss⁶⁰⁷ gefasst. Demnach soll die Bundesregierung unter anderem hinwirken, dass die etwaige Einführung der EPSAS dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Budgethoheit der Länder Rechnung trägt und die Haushaltsführung der Länder unberührt bleibt. Zudem sollen die Kontrollmöglichkeiten der Parlamente der Länder im Haushaltsvollzug nicht geschwächt und deutsche Rechnungslegungsgrundsätze ausreichend berücksichtigt werden.⁶⁰⁸

Bund und Länder haben auf Staatssekretärebene einen Bund/Länder-Arbeitskreis EPSAS eingerichtet, der aus Mitgliedern des Bundesministeriums der Finanzen sowie den Ländern Bayern, Baden-Württemberg, Brandenburg, Niedersachsen, Thüringen sowie den die Doppik anwendenden Ländern Hamburg und Hessen besteht.⁶⁰⁹ Der Bund/Länder-Arbeitskreis bezweifelt, dass die EPSAS zu qualitativ hochwertigeren und besser vergleichbaren Daten führen werden. Maßnahmen der Union sollten anstatt auf einheitliche Rechnungslegungsgrundsätze auf die Lieferung der benötigten Daten in gleicher Qualität durch die jeweiligen Verwaltungen abzielen. Zudem sei die Budgethoheit des Bundestages und der Länderparlamente zu beachten.⁶¹⁰ Auch der Bund/Länder-Arbeitskreis EPSAS fordert die Beibehaltung der Entscheidungsfreiheit zwischen der Kameralistik und der Doppik für das Haushaltswesen.⁶¹¹ Aus rechtlicher Sicht wird festgestellt, dass die Rechtsgrundlage weiterhin offen und die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Subsidiarität zu beachten seien. Das EPSAS-Rahmenkonzept müsse als übergeordnetes Recht gegenüber den einzelnen EPSAS ausgestaltet sein, um sicherzustellen, dass künftige EPSAS verpflichtend auf dem Rahmenkonzept aufbauen und dieses bei etwaigen Regelungslücken herangezogen werden kann.⁶¹²

Die Bundesregierung hat am 27. März 2017 eine Stellungnahme zum Beschluss des Bundesrates vom 14. Februar 2014 sowie zum Beschluss des Deutschen Bundestags vom 27. Juni 2013 abgegeben, in der sie auf das Grundsatzpapier des Bund/Länder-Arbeitskreises EPSAS verweist und betont, dass Deutschland in der EPSAS Working Group die Positionen aus dem

⁶⁰⁷ BR-Drs. 811/13.

⁶⁰⁸ BR-Drs. 811/13, S. 3.

⁶⁰⁹ *Borrmann*, RVaktuell 5/2018, S. 122.

⁶¹⁰ Bund/Länder-Arbeitskreis EPSAS Grundsatzpapier vom 05.01.2017, S. 1.

⁶¹¹ Bund/Länder-Arbeitskreis EPSAS Grundsatzpapier vom 05.01.2017, S. 2.

⁶¹² Bund/Länder-Arbeitskreis EPSAS Grundsatzpapier vom 05.01.2017, S. 2f.

o.g. Grundsatzpapier des Bund/Länder-Arbeitskreises vertritt. Die Bundesregierung verweist darauf, dass insbesondere eine verpflichtende Einführung der EPSAS abgelehnt wird und die Entscheidungsfreiheit zwischen Kameralistik und Doppik beibehalten werden sollte. Die Grundsätze der deutschen Rechnungslegung sollten berücksichtigt werden.⁶¹³

Der Bundesrechnungshof ist der Ansicht, dass die Einführung der EPSAS nicht zur Erreichung der damit angestrebten Ziele geeignet ist, insbesondere nicht zur Vermeidung künftiger Schuldenkrisen. Hierfür sei vielmehr eine solide Haushaltspolitik in den Mitgliedstaaten und eine konsequente Durchsetzung der Fiskalregeln nötig. Mögliche Wahl- und Gestaltungsrechte bei der Verbuchung führten zu weniger Transparenz und Vergleichbarkeit. Die Kommission habe zudem noch keine Rechtsgrundlage für die Einführung der EPSAS benannt. Kritisiert wird auch die Einbindung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Entscheidungsprozesse. Der Bundesrechnungshof empfiehlt, dass sich die Bundesregierung auf europäischer Ebene gegen eine verbindliche Einführung von EPSAS einsetzen solle.⁶¹⁴

Der Bayerische Landtag hat am 27. Februar 2018 beschlossen, dass die Staatsregierung aufgefordert wird, sich weiterhin auf allen politischen Ebenen und Verwaltungsebenen gegen die Einführung der EPSAS einzusetzen.⁶¹⁵

9. Dauer, Kosten und wirtschaftlicher Nutzen

9.1 Dauer

Die Kommission zielt mit den EPSAS zwar auf einheitliche Rechnungslegungsstandards. Der Aufwand für die Mitgliedstaaten wird aber mit Umstellungsprojekten zur doppischen Buchführung verglichen.⁶¹⁶

⁶¹³ BR-Drs. 272/17, 3.

⁶¹⁴ BT-Drs. 19/60, S. 22 ff.

⁶¹⁵ LT-Drs. 17/20983.

⁶¹⁶ *Heintges/Schmitt*, Kosten einer EPSAS-Einführung in der Europäischen Union, S. 351.

Für die Kommunen in Deutschland wird eine vergleichsweise schnelle Anpassung an die EPSAS erwartet, da bereits Reformerfahrungen aufgrund von Umstellungsprojekten in den vergangenen Jahren vorhanden sind.⁶¹⁷ Gleiches ist für die bereits auf die Doppik umgestellten Bundesländer anzunehmen.⁶¹⁸ Für kameral buchende Länder sind dagegen umfangreiche Projekte zur Umstellung erforderlich.⁶¹⁹ Auf Bundesebene wird mit einem Zeitraum von 10 bis 15 Jahren gerechnet.⁶²⁰

9.2 Kosten

Bei einer verpflichtenden Einführung der EPSAS in allen staatlichen Stellen einschließlich der Sozialversicherung wären in Deutschland etwa 19.000 öffentliche Einheiten betroffen.⁶²¹ Wesentlicher Kritikpunkt einer Umstellung ist der hohe Umstellungsaufwand. Die Kosten einer Umstellung werden unterschiedlich eingeschätzt. Der Schwerpunkt bei kameral buchenden Körperschaften wird auf der Bewertung des Vermögens und der Verbindlichkeiten sowie der Umstellung der IT und auf Schulungen der Beschäftigten liegen.⁶²² Die Umstellung bedarf eines hohen externen Beratungsaufwands, da internes Personal in der Regel nur über wenig Kenntnisse und keine Erfahrungen mit der doppelten Buchführung verfügt. Aus Befragungen von Kommunen, die auf die Doppik umgestellt haben, geht ein deutlicher und dauerhaft höherer Personalbedarf hervor.⁶²³ Zudem kommt es zu einem erheblichen Schulungsaufwand bezüglich des bestehenden Personals. Die Umstellung erfordert die Beschaffung neuer kostspieliger IT-Systeme.⁶²⁴ Die Erfassung sämtlichen staatlichen Vermögens zum Zwecke der Erstellung einer Eröffnungsbilanz bedeutet einen hohen Personalaufwand, da in kameral buchenden Mitgliedstaaten eine Vermögenserfassung grundsätzlich nicht vorgesehen ist. Zu bewerten sind sämtliche Gegenstände des Anlagevermögens (z.B. Grundstücke, Gebäude,

⁶¹⁷ Heintges/Schmitt, Kosten einer EPSAS-Einführung in der Europäischen Union, S. 350.

⁶¹⁷ Heintges/Schmitt, Kosten einer EPSAS-Einführung in der Europäischen Union, S. 347.

⁶¹⁸ Heintges/Schmitt, Kosten einer EPSAS-Einführung in der Europäischen Union, S. 350.

⁶¹⁹ Heintges/Schmitt, Kosten einer EPSAS-Einführung in der Europäischen Union, S. 351.

⁶²⁰ Heintges/Schmitt, Kosten einer EPSAS-Einführung in der Europäischen Union, S. 351.

⁶²¹ BRH (2017), S. 12.

⁶²² Heintges/Schmitt, Kosten einer EPSAS-Einführung in der Europäischen Union, S. 348.

⁶²³ Raffer, JöFin 2021-1, 425, 434f.

⁶²⁴ Raffer, JöFin 2021-1, 425, 435.

Infrastruktur, Fahrzeuge, Kulturgüter, Ausstattung, Beteiligungen und Wertpapiere, sonstige immaterielle Vermögensgegenstände) und des Umlaufvermögens (z.B. Vorräte, Lagerbestand, Kasse, Bankkonten). Es erfolgt nicht nur eine Bewertung, sondern auch eine Festlegung der Lebensdauer und der Art und Weise der Abschreibung (z.B. lineare Abschreibung).⁶²⁵

Die Kommission geht von Kosten in Höhe von 0,02 bis 0,1 % des BIP aus.⁶²⁶ Dies ergäbe für Deutschland auf Basis des BIP 2021 von rd. 3,6 Billionen Euro⁶²⁷ Kosten von 720 Mio. Euro bis 3,6 Mrd. Euro.

PwC beziffert die Kosten über den gesamten Reformzeitraum entsprechend einer von Eurostat in Auftrag gegebenen Studie auf ca. 1,2 bis ca. 6,9 Mrd. Euro für sämtliche Mitgliedstaaten. Dies entspricht etwa 0,009% und 0,053% des BIP oder 2,35 Euro bis 13,58 Euro je Unionsbürger. Die Kosten werden von PwC hauptsächlich als einmalige Kosten eingeschätzt. Als wesentlicher Kostenfaktor wird die Beschaffung von IT-Systemen genannt, die vor allem in kameral buchenden Mitgliedstaaten erforderlich wäre. Allein auf Deutschland könnten Kosten einer Einführung von EPSAS von schätzungsweise 2,4 Mrd. Euro zukommen. Die tatsächlichen Kosten könnten aber noch deutlich höher liegen.⁶²⁸

Der Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen und der Niedersächsische Landesrechnungshof gehen von Kosten zwischen 4 und 5 Mrd. Euro aus.⁶²⁹

In seinem Bericht an den Haushaltsausschuss des Bundestages vom 13. Februar 2014 geht der Bundesrechnungshof von erheblichen finanziellen Auswirkungen aus.⁶³⁰ Der Bundesrechnungshof schätzt die Kosten des Umstiegs höher als die genannten Schätzungen von PwC und der Kommission ein. Hinzu kämen auch die dauerhaften Mehrkosten für den Betrieb.⁶³¹

Soweit in den Mitgliedstaaten neben der Umstellung der Rechnungslegung auf die EPSAS parallel die Haushaltssteuerung anhand der Kameralistik erfolgen

⁶²⁵ Oettinger, EPSAS, S. 160.

⁶²⁶ COM(2013)114 final, S. 9.

⁶²⁷ Statista, Bruttoinlandsprodukt (BIP) in Deutschland von 1991 bis 2021.

⁶²⁸ PwC, S. 3, 10f.

⁶²⁹ Heintges/Schmitt, Kosten einer EPSAS-Einführung in der Europäischen Union, S. 353.

⁶³⁰ BRH (2014), S. 12.

⁶³¹ BT-Drs. 19/60, S. 22.

soll, ist von Doppelarbeiten auszugehen.⁶³² Eine Vorgabe zur Haushaltsaufstellung anhand der Doppik würde zu noch höheren Umstellungskosten führen.⁶³³

9.3 Gesamtwirtschaftlicher Nutzen

Mit der Umstellung auf EPSAS ist aber auch von positiven Auswirkungen auf die Gesamtwirtschaft auszugehen. Die gestiegene Transparenz ermöglicht eine verbesserte Risikobewertung und kann zu einem Rückgang von Risikoprämien und Renditen von Staatsanleihen der Mitgliedstaaten führen.

Ernst & Young schätzt die Auswirkungen auf die Renditen zehnjähriger Staatsanleihen zwischen -0,12 Punkten für Estland und -1,31 Punkten für Griechenland. Dabei würden die Mitgliedstaaten mit am wenigsten an die Doppik angepassten Rechnungslegungssystem am meisten profitieren. Für Deutschland schätzt Ernst & Young die Auswirkung auf -1,14 Punkte. Dieser Einschätzung liegt die Erwartung zugrunde, dass Ratingagenturen die gestiegene Transparenz der öffentlichen Finanzen positiv berücksichtigen. Beispielsweise hat sich auch die Umstellung Österreichs positiv auf die Bonität des Mitgliedstaats ausgewirkt. Wie das Beispiel Griechenland zeigt, sind Krisen hauptsächlich auf unzureichende Informationen zurückzuführen.⁶³⁴ Da Wertpapieremissionen zu ca. 80 % durch den Bund und nur zu ca. 20 % durch die Länder erfolgen, zeigen sich mögliche positive Auswirkungen vor allem beim Bund.⁶³⁵

Eine Umstellung auf die Doppik kann auch zu positiven gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen führen. So geht Ernst & Young davon aus, dass im Falle der EU-weiten Einführung das auf EPSAS zurückzuführende Pro-Kopf-Wachstum des BIP zwischen 0,03 % für Estland, 0,26 % in Deutschland und 0,30 % für Griechenland liegen würde. Ernst & Young erwartet auch auf EPSAS zurückzuführende steigende öffentliche Investitionen. Die Erhöhungen reichen dabei von einem Anstieg um 0,01% in Estland, 0,77 % in Deutschland und 1,68% für Zypern. Insgesamt ist festzustellen, dass wenig angepasste Mitgliedstaaten

⁶³² Heintges/Schmitt, Kosten einer EPSAS-Einführung in der Europäischen Union, S. 351.

⁶³³ Heintges/Schmitt, Kosten einer EPSAS-Einführung in der Europäischen Union, S. 352.

⁶³⁴ E&Y in Kommission: EPSAS WG 17/15, S. 34f.

⁶³⁵ Adam/Schaefer, JöFin 2015, 435, 442.

überproportional profitieren können. Insgesamt schätzt Ernst & Young die positiven Auswirkungen einer umfassenden EPSAS-Einführung auf das europäische BIP auf rd. 19 Mrd. Euro.⁶³⁶

10. Zwischenergebnis

Es besteht eine große Heterogenität der Rechnungslegung unter den Mitgliedstaaten und speziell auch in Deutschland. Bei kameral buchenden Mitgliedstaaten können die für das ESVG erforderlichen Primärdaten nicht vollständig aus dem nationalen Rechnungswesen gewonnen werden. Die fehlenden Daten sind daher durch Schätzungen oder Näherungslösungen zu erheben. Zur Verbesserung der Vollständigkeit und Zuverlässigkeit der Haushaltsdaten für das ESVG plant die Kommission die Einführung einer EPSAS-Rahmenverordnung. Mit der Rahmenverordnung sollen verbindliche Kernanforderungen wie die periodengerechte Abgrenzung, die doppelte Buchführung und die Kompatibilität mit den Grundsätzen des ESVG in allen staatlichen Bereichen vorgegeben werden. Die künftige Entwicklung der EPSAS soll sich an den IPSAS orientieren. Die Entscheidung über die künftigen EPSAS auf Basis der EPSAS-Rahmenverordnung soll bei der Kommission liegen. Die Annahme der einzelnen EPSAS-Standards soll im Wege von delegierten Rechtsakten nach Art. 290 AEUV oder Durchführungsrechtsakten nach Art. 291 AEUV erfolgen.

IV. Rechtmäßigkeit einheitlicher europäischer Rechnungslegungsstandards (EPSAS)

Als Rechtsakt kommt in erster Linie eine Verordnung in Betracht. Denkbar wäre zwar entgegen der geplanten Vorgehensweise der Kommission auch eine Richtlinie, die die Mitgliedstaaten verpflichten würde, die EPSAS innerhalb einer bestimmten Frist in nationales Recht umzusetzen. Allerdings erscheint eine Richtlinie nach Art. 288 Abs. 3 AEUV eher ungeeignet, denn sie

⁶³⁶ E&Y in Kommission: EPSAS WG 17/15, S. 36-38, 41, 46.

ist zwar verbindlich, überlässt den Mitgliedstaaten jedoch die Wahl und Form der Umsetzung. Bei den EPSAS soll es sich aber gerade um einheitliche Rechnungslegungsstandards handeln, denen eine Umsetzungsfreiheit der Mitgliedstaaten entgegenstehen würde. Eine Verordnung hat nach Art. 288 Abs. 2 AEUV allgemeine Geltung, ist verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Die materielle Reichweite der Einführung der EPSAS steht nach derzeitigem Verfahrensstand noch nicht abschließend fest. Mitteilungen der Kommission tendieren dazu, dass die nationale Haushaltsaufstellung der Mitgliedstaaten unberührt bleiben soll. Laut Kommission soll mit der Periodenrechnung keine Abschaffung der Rechnungslegung nach dem Kassenprinzip verbunden sein. Dies gelte erst recht, wenn die Kameralistik zur Aufstellung der nationalen Haushalte angewendet wird.⁶³⁷ Damit könnten die Mitgliedstaaten weiterhin ihre Haushalte nach dem bisherigen Rechnungswesen aufstellen und vollziehen. Es wäre jedoch eine parallele Rechnungslegung anhand der EPSAS erforderlich. Darauf deuten auch Ausführungen von Alexandre Makaronidis hin, dem ehemaligen Leiter der Task Force EPSAS bei Eurostat, wonach Haushaltsrechnung und Haushaltsführung nicht Teil der angestrebten Harmonisierung werden sollen.⁶³⁸ Auch der frühere Generaldirektor von Eurostat, Walter Rademacher, hat betont, dass der nationale Haushaltskreislauf weiterhin der Haushaltsautonomie der Mitgliedstaaten unterliegen soll.⁶³⁹

Letztlich kann im weiteren Verlauf aber auch eine umfassende Umstellung der nationalen Haushaltsführung auf die EPSAS im gesamten Sektor Staat nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Dies käme einer Verpflichtung der Mitgliedstaaten gleich, auch ihre nationalen Haushalte anhand der künftigen EPSAS aufzustellen.

In der Literatur werden mögliche Rechtsgrundlagen für einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards nur vereinzelt erörtert. Das erstaunt umso mehr, als die Zweckmäßigkeit der EPSAS sehr kontrovers diskutiert wird. Prof. Dr. Christoph Ohler hat im Auftrag der Bertelsmann Stiftung, Deutscher Landkreistag, Deutscher Städtetag, Deutscher Städte- und Gemeindebund ein

⁶³⁷ COM(2013) 114 final, S. 4.

⁶³⁸ Makaronidis, V&M 5/2015, 233, 235.

⁶³⁹ Rademacher, Reform der Rechnungsführungsgrundsätze, S. 497.

Sachverständigengutachten zur Einführung der EPSAS vorgelegt.⁶⁴⁰ Als Beitrag zu einer Veröffentlichung des Hessischen Rechnungshofes hat Prof. Dr. Christoph Gröpl einen Beitrag zu möglichen Unionskompetenzen für die EPSAS veröffentlicht.⁶⁴¹ Weitere Veröffentlichungen zu einer möglichen Rechtsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung sind nicht bekannt.

1. Rechtmäßigkeit einer EPSAS-Rahmenverordnung nach den Planungen der Kommission

Im Folgenden soll zunächst beleuchtet werden, ob die Union über eine Rechtsgrundlage für die Einführung europaweit einheitlicher Rechnungslegungsstandards verfügt. Dabei werden im ersten Schritt die gegenwärtigen Planungen der Kommission unterstellt, wonach die EPSAS nur für die Rechnungslegung, nicht aber im Rahmen der Haushaltsaufstellung und des Haushaltsvollzuges anzuwenden sein sollen.

1.1. Rechtsgrundlage im AEUV

Im Europarecht gilt das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV).⁶⁴² Dieses besagt, dass die Union nur innerhalb der Grenzen ihrer Zuständigkeiten tätig wird, die die Mitgliedstaaten in den Verträgen zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele übertragen haben. Alle der Union nicht übertragenen Zuständigkeiten verbleiben bei den Mitgliedstaaten (Art. 5 Abs. 2 Satz 2 EUV). Die Wahl der Rechtsgrundlage eines Rechtsakts hängt nach dem EuGH nicht allein von der Überzeugung des jeweiligen Organs ab. Sie muss sich vielmehr auf „objektive, gerichtlich nachprüfbare Umstände gründen“. Hierzu gehören insbesondere „das Ziel und der Inhalt“ des Rechtsakts.⁶⁴³ Soweit die Maßnahme mehrere Ziele verfolgt und keine davon überwiegt, ist der Rechtsakt auf diejenige Ermächtigungsgrundlage mit der

⁶⁴⁰ *Ohler*, SV-Gutachten EPSAS.

⁶⁴¹ *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 255 ff.

⁶⁴² *Callies*, in: *Callies/Ruffert*, Art. 5 EUV Rn. 7.

⁶⁴³ EuGH 26.03.1987, C-45/86, Slg. 1987, 1493, Rn. 11 – Kommission/Rat.

vorherrschenden Zielsetzung zu stützen.⁶⁴⁴ Die unzutreffende Wahl der Rechtsgrundlage führt zur Rechtswidrigkeit der Verordnung.⁶⁴⁵

Die Begriffe des Unionsrechts sind autonom auszulegen. Eine Verweisung auf innerstaatliche Sinngehalte verbietet sich.⁶⁴⁶ Aufgrund der Besonderheit, dass die Unionsrechtsordnung auf die Verwirklichung der Unionsziele ausgerichtet ist, wird häufig auf die systematische und teleologische Auslegung zurückgegriffen.⁶⁴⁷ So ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH im Rahmen der teleologischen Auslegung derjenigen Interpretation der Vorrang einzuräumen, durch die das Unionsrecht seine praktische Wirksamkeit im Einzelfall entfalten kann („effet utile“).⁶⁴⁸ Maßgeblich kommt es auf die Verwirklichung der Unionsziele und die Funktionsfähigkeit der Union an.⁶⁴⁹ Bei der systematischen Auslegung ist der Gesamtzusammenhang der Vorschriften zu beachten. Auch hier stehen die Vertragsziele im Vordergrund.⁶⁵⁰ Nach der vertragskonformen Auslegung werden (sekundäre) Rechtsakte so ausgelegt, dass sie mit höherrangigem Recht vereinbar sind.⁶⁵¹

Insgesamt ist festzustellen, dass sich die Kommission hinsichtlich der Rechtsgrundlage für eine EPSAS-Einführung bedeckt hält und bislang keine konkrete Rechtsgrundlage genannt hat. Im AEUV sind eine Reihe verschiedener Rechtsgrundlagen denkbar. So wurde die RL 2011/85/EU, in der u.a. ein Prüfungsauftrag hinsichtlich der Eignung der IPSAS enthalten war, ausdrücklich auf Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV gestützt. Zudem wird auch die Bedeutung der EPSAS für die Überwachung übermäßiger Defizite nach Art. 126 AEUV hervorgehoben.⁶⁵² Die Kommission weist zudem darauf hin, dass harmonisierte Rechnungslegungsgrundsätze auch das Ziel verfolgen, „die Transparenz der öffentlichen Finanzen zu erhöhen, die für die makroökonomische Stabilität sowie für die Koordinierung, die Überwachung und die politische Beratung erforderlich ist“.⁶⁵³ Dies kann als Hinweis auf Art. 121 Abs. 6 AEUV verstanden

⁶⁴⁴ EuGH 30.01.2001, C-36/98, Slg. 2001, I-779, Rn. 59 – Spanien/Rat.

⁶⁴⁵ *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 5 EUV Rn. 30.

⁶⁴⁶ *Mayer*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 19 EUV Rn. 53.

⁶⁴⁷ *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 19 EUV Rn. 42.

⁶⁴⁸ EuGH 09.03.1978, C-106/77, Slg. 1978, 629; EuGH C-213/89, Slg. 1990, I-2433.

⁶⁴⁹ *Mayer*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 19 EUV Rn. 57.

⁶⁵⁰ EuGH 15.07.1964, Rs. 6/64, NJW 1964, 2371, 2372 - Costa/E.N.E.L.

⁶⁵¹ *Mayer*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 19 EUV Rn. 62.

⁶⁵² Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 2.

⁶⁵³ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 3.

werden. Daneben wurde auch auf die Vollendung des europäischen Binnenmarkts, speziell der Finanz- und Kapitalmärkte hingewiesen,⁶⁵⁴ was auf Art. 114, 115 AEUV als mögliche Rechtsgrundlage hindeutet. Da die EPSAS der Verbesserung der Primärdatengrundlage des ESVG dienen, kommt auch Art. 338 AEUV als Rechtsgrundlage der VO (EU) Nr. 549/2013 zum ESVG als mögliche Rechtsgrundlage der EPSAS in Betracht.

Nach Makaronidis können die betroffenen Politikbereiche wie insbesondere die multilaterale Überwachung und die Vermeidung übermäßiger Defizite nur einen „Rahmen für eine mögliche Rechtsgrundlage umreißen“. Diese sei letztlich von der exakten Problemstellung und der vorgesehenen Maßnahmen abhängig. Die EPSAS-Governance solle „in den EU-Verträgen verankert“ werden.⁶⁵⁵ Damit könnte die Kommission sogar eine Änderung der Verträge in Betracht ziehen.

1.1.1 Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV

Nach Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV verabschiedet der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments sowie der Europäischen Zentralbank die geeigneten Bestimmungen, die sodann das genannte Protokoll ablösen. Sinn und Zweck des Art. 126 AEUV ist die Vermeidung übermäßiger öffentlicher Defizite durch die Mitgliedstaaten (Art. 126 Abs. 1 AEUV) sowie ein möglichst effizientes Defizitverfahren.⁶⁵⁶ Übergeordnete Ziele sind ein ausgewogenes Wirtschaftswachstum und Preisstabilität. Art. 126 AEUV steht im Spannungsfeld zwischen der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für ihre nationalen Haushalte und dem Funktionieren der Wirtschafts- und Währungsunion.⁶⁵⁷

Zunächst ist umstritten, ob die Ablösung des Defizitprotokolls nach Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV primär- oder sekundärrechtlichen Rang einnimmt. Ausgangspunkt ist dabei, dass das Defizitprotokoll gem. Art. 51 EUV selbst Teil

⁶⁵⁴ Makaronidis, V&M 5/2015, 233, 234.

⁶⁵⁵ Makaronidis, V&M 5/2015, 233, 235f.

⁶⁵⁶ Blumenwitz, Stabilitätspakt für Europa, S. 22.

⁶⁵⁷ Bandilla, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 1.

des Primärrechts ist. Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV verweist jedoch zur Ablösung des Defizitprotokolls auf das besondere Gesetzgebungsverfahren (Art. 289 Abs. 2 AEUV) und nicht auf das Vertragsänderungsverfahren in Art. 48 AEUV.

Nach einem Teil der Literatur soll der Sekundärrechtsakt primärrechtlichen Rang einnehmen. Neben Smits, der dies ohne nähere Begründung annimmt,⁶⁵⁸ soll auch nach Konow die sekundärrechtliche Änderung primärrechtlichen Rang einnehmen.⁶⁵⁹ Die Natur und der Rang eines (sekundärrechtlichen) Rechtsaktes seien zu unterscheiden. Für einen primärrechtlichen Rang spreche, dass die Änderung von Primärrecht stets neues Primärrecht schafft. Dies sei von der Art des Vertragsänderungsverfahrens unabhängig. Der *actus contrarius* habe den gleichen Rang wie der aufgehobene Rechtsakt.⁶⁶⁰ Das vertragsmäßige Ziel der Haushaltsdisziplin der Mitgliedstaaten wäre beeinträchtigt, wenn die ablösenden Bestimmungen zum Defizitprotokoll nur noch sekundärrechtlichen Rang einnehmen.⁶⁶¹ Nach Selmayr handele es sich um eine autonome Vertragsänderung.⁶⁶² Dies zeige die Systematik des Art. 126 Abs. 14 AEUV. Der Erlass von dem Protokoll untergeordneten Sekundärrechts erfolge nach Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV, während nach Art. 126 Abs. 14 UA 2 eine Ersetzung des Protokolls durch neues Primärrecht erfolgen könne.⁶⁶³ Nach Herrmann regle Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV ein besonderes Vertragsänderungsverfahren mit primärrechtsänderndem Charakter.⁶⁶⁴ Einer sekundärrechtlichen Ergänzung des Defizitprotokolls stehe bereits der Wortlaut entgegen. Problematisch sei zudem das Erfordernis der Einstimmigkeit des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV.⁶⁶⁵

Nach überwiegender Ansicht soll die Ablösung des Protokolls auf sekundärrechtlicher Ebene erfolgen.⁶⁶⁶ Nach Häde handele es sich zwar um eine Son-

⁶⁵⁸ Smits, *The European Central Bank*, S. 88.

⁶⁵⁹ Konow, *Der Stabilitäts- und Wachstumspakt*, S. 62.

⁶⁶⁰ Konow, *Der Stabilitäts- und Wachstumspakt*, S. 61f.

⁶⁶¹ Konow, *Der Stabilitäts- und Wachstumspakt*, S. 62.

⁶⁶² Selmayr, *Das Recht der Wirtschafts- und Währungsunion*, S. 349 f.

⁶⁶³ Selmayr, *Das Recht der Wirtschafts- und Währungsunion*, S. 350.

⁶⁶⁴ Herrmann, in: Pechstein/Nowak/Häde, Art. 126 AEUV Rn. 66.

⁶⁶⁵ Herrmann, in: Pechstein/Nowak/Häde, Art. 126 AEUV Rn. 67.

⁶⁶⁶ Bandilla, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 112; Blumenwitz, *Stabilitätspakt für Europa*, S. 17; Gaitanides, in: Siekmann, Art. 126 AEUV Rn. 163; Hattenberger, in: Schwarze et al., Art. 126 AEUV Rn. 66; Kempen, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 57; Schulze-Steinen, *Rechtsfragen zur Wirtschaftsunion*, S. 292.

derform der Vertragsänderung, die an einen Gemeinschaftsrechtsakt angenähert ist.⁶⁶⁷ Allerdings gehe die Ermächtigung des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV nicht so weit, dass der Rat durch die Ablösung des Protokolls neues Primärrecht schaffen könnte. Dies stelle einen Systembruch dar.⁶⁶⁸ Dieser Auffassung schließt sich Gaitanides an. Eine Änderung auf Ebene des Primärrechts sei mit der Stellung der Mitgliedstaaten als Herren der Verträge nicht zu vereinbaren, da Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV nicht auf das Verfahren des Art. 48 EUV zur Änderung der Verträge gemäß dem ordentlichen Änderungsverfahren zurückgreift.⁶⁶⁹ Nach Blumenwitz habe die ablösende Regelung ebenfalls sekundärrechtlichen Charakter. Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV (bzw. dessen Vorgängervorschrift Art. 104c Abs. 14 UA 2 EGV) ermögliche lediglich eine Neuregelung auf Ebene des Sekundärrechts.⁶⁷⁰

Nach hiesiger Auffassung erfolgt die Ablösung des Protokolls auf sekundärrechtlicher Ebene. Für eine Änderung auf Ebene des Sekundärrechts spricht bereits der eindeutige Wortlaut des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV, der ausdrücklich auf das besondere Gesetzgebungsverfahren gem. Art. 289 Abs. 2 AEUV und gerade nicht auf das Verfahren der Vertragsänderung nach Art. 48 EUV verweist. Eine Änderung auf Ebene des Primärrechts wäre ohne Rückgriff auf das Verfahren des Art. 48 EUV systemwidrig. Andernfalls entstehe ein Systembruch, wenn ohne die Ratifizierung innerhalb der Mitgliedstaaten nach Art. 48 Abs. 4 EUV Primärrecht geändert oder neu geschaffen werden könnte. Die Rechte der Mitgliedstaaten in Bezug auf die Aufhebung von Primärrecht sind durch das Erfordernis der Einstimmigkeit ausreichend gewahrt. Durch das Einstimmigkeitserfordernis wird auch einer Herabsetzung der Defizitkriterien vorgebeugt. Die Ablösung des Defizitprotokolls hat damit sekundärrechtlichen Rang.

Unklar ist zudem auch die Reichweite der Ablösungsbefugnis. Aus der Formulierung der „Ablösung durch geeignete Bestimmungen“ in Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV ergibt sich, dass eine ersatzlose Streichung des Protokolls ausscheidet und stattdessen nur eine Ersetzung durch geeignete Bestimmungen

⁶⁶⁷ Häde, EuZW, 1996, 140.

⁶⁶⁸ Häde, in: Callies/Ruffert, Art. 126 AEUV Rn. 71; dem folgend: Hattenberger, in: Schwarze et al., Art. 126 AEUV Rn. 66.

⁶⁶⁹ Gaitanides, in: Siekmann, Art. 126 AEUV Rn. 162.

⁶⁷⁰ Blumenwitz, Stabilitätspakt, S. 17.

in Betracht kommt.⁶⁷¹ Umstritten ist zunächst, ob das Protokoll vollständig oder auch teilweise abgelöst werden kann.

Nach Palm könne das Protokoll nur im Ganzen ersetzt werden.⁶⁷² Nach Blumenwitz enthalte Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV ein „Alles-oder-Nichts-Prinzip“, wonach nur eine Ablösung des gesamten Protokolls erfolgen könne. Teilweise Aufhebungen seien aus Gründen der Übersichtlichkeit unzulässig.⁶⁷³ Auch Herrmann spricht sich gegen die Möglichkeit einer Ergänzung des Defizitprotokolls aus, da zum einen der Wortlaut entgegenstehe und im Gegensatz zu Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV Einstimmigkeit im Rat erforderlich sei.⁶⁷⁴

In der übrigen Literatur wird dagegen die Auffassung vertreten, dass auch eine Ersetzung oder Abänderung einzelner Bestimmungen des Defizitprotokolls als Minus zur vollen Ablösung möglich sein soll.⁶⁷⁵ Nach Häde könnte der Rat andernfalls auch die bestehenden, weiterzuführenden Vorschriften des Defizitprotokolls schlicht wörtlich in den sekundärrechtlichen Rechtsakt übertragen.⁶⁷⁶ Nach Konow handele es sich um eine Frage der Rechtstechnik ohne materielle Unterschiede, ob eine Norm aufgehoben und gleichzeitig neu geschaffen oder nur geändert werde.⁶⁷⁷

Die besseren Gründe sprechen für die Möglichkeit einer Ergänzung oder Abänderung einzelner Protokollbestimmungen. Wenn bereits die vollständige Ablösung des Defizitprotokolls zulässig ist, müssen im Rahmen eines Erst-Rechtsschlusses auch weniger umfangreiche Änderungen möglich sein.

Folglich muss es auch möglich sein, weiterhin sinnvolle Teile des Defizitprotokolls fortbestehen zu lassen und nur einzelne Modifizierungen vorzunehmen. Teilweise Änderungen des Defizitprotokolls sind damit zulässig.

Bei der EPSAS-Rahmenverordnung und den darauf aufbauenden EPSAS müsste es sich auch um „geeignete Bestimmungen“ im Sinne des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV handeln. Die Formulierung „geeignete Bestimmungen“

⁶⁷¹ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 57.

⁶⁷² *Palm*, Preisstabilität in der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion, S. 149.

⁶⁷³ *Blumenwitz*, Stabilitätspakt für Europa, S. 22.

⁶⁷⁴ *Herrmann*, in: Pechstein/Nowak/Häde, Art. 126 Rn 67.

⁶⁷⁵ *Gaitanides*, in: Siekmann, Art. 126 AEUV Rn. 163; *Häde*, EuZW 1996, 138, 140; *Häde*, in: Callies/Ruffert, Art. 126 AEUV Rn. 72; *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 63.

⁶⁷⁶ *Häde*, in: Callies/Ruffert, Art. 126 AEUV Rn. 72.

⁶⁷⁷ *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 63.

wird in Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV jedoch nicht näher präzisiert. Dabei kommen jedenfalls alle Bestimmungen in Betracht, die bereits im Defizitprotokoll behandelt werden.⁶⁷⁸ Einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards sind jedoch kein Bestandteil des Defizitprotokolls. Daher ist zu klären, ob auch weitergehende Regelungen denkbar wären, die noch nicht Gegenstand des Defizitprotokolls sind.

Nach Bandilla sollen nur Regelungen möglich sein, die bereits Gegenstand des Defizitprotokolls sind.⁶⁷⁹ Auch Gröpl fordert Anhaltspunkte im Defizitprotokoll, um eine Regelungskompetenz der Union zu rechtfertigen. An diesen Anhaltspunkten im Defizitprotokoll fehle es jedoch vorliegend. Art. 3 und 4 des Defizitprotokolls kämen hierfür nicht in Frage.⁶⁸⁰

Nach Blumenwitz sollen dagegen auch Regelungsgegenstände zulässig sein, die in das Protokoll hätten rechtmäßig aufgenommen werden können.⁶⁸¹ So seien von Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV neben der Festlegung von Referenzwerten auch „weitere Bestimmungen über die Durchführung des in Art. 126 AEUV beschriebenen Verfahrens“ im Sinne von Art. 126 Abs. 14 UA 1 AEUV erfasst.⁶⁸² Dem schließt sich Konow an. Aus dem systematischen Zusammenhang zu Art. 126 Abs. 14 UA 1 AEUV folge, dass der Erlass weiterer Bestimmungen für die Durchführung des Defizitprotokolls zulässig ist, falls sich die Regelungen des Defizitprotokolls als unzureichend erweisen sollten.⁶⁸³

Die Auffassungen von Blumenwitz und Konow überzeugen. Der Begriff der Bestimmungen knüpft an Art. 126 Abs. 14 UA 1 AEUV an. Nach diesem Unterabsatz enthält das Defizitprotokoll weitere Bestimmungen über die Durchführung des Defizitverfahrens. Die ablösenden Bestimmungen müssen demnach einen Bezug zur Durchführung des Defizitverfahrens enthalten. Es muss sich also nicht wie bei Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV um Bestimmungen handeln, die bereits im Defizitprotokoll enthalten sind. Es genügt, dass die Bestimmungen zulässigerweise im Defizitprotokoll mit einem Bezug zur Durchführung des Defizitverfahrens hätten geregelt werden können. Vorliegend ist ein Bezug der EPSAS zur Durchführung des Defizitverfahrens gegeben. Mit

⁶⁷⁸ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 113.

⁶⁷⁹ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 113.

⁶⁸⁰ *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 284 f.

⁶⁸¹ *Blumenwitz*, Stabilitätspakt für Europa, S. 20f.

⁶⁸² *Blumenwitz*, Stabilitätspakt für Europa, S. 21.

⁶⁸³ *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 63.

den EPSAS sollen einheitliche Rechnungslegungsstandards zur Erfassung der Haushaltsdaten auf Primärebene vorgegeben werden. Diese bezwecken die Verbesserung der Datengrundlage für das ESG, das wiederum Grundlage für die Ermittlung des Datenmaterials des Defizitverfahrens nach Art. 126 AEUV ist.

Darüber hinaus liegen aber auch die von Gröpl geforderten Anhaltspunkte vor, dass die Union zu einer Regelung von Rechnungslegungsstandards einschließlich der Vorgabe zur Anwendung der Doppik befugt ist. Zum einen knüpft das Defizitprotokoll unmittelbar an die maßgeblichen Vorgaben des ESG zur Ermittlung des Finanzierungsdefizits an (Art. 2 2. Spiegelstrich). Zum anderen gewährleisten die Mitgliedstaaten nach Art. 3 Satz 2 des Defizitprotokolls, dass die innerstaatlichen Verfahren im Haushaltsbereich sie in die Lage versetzen, ihre sich aus den Verträgen ergebenden Verpflichtungen in diesem Bereich zu erfüllen. Zu diesen Verpflichtungen gehört insbesondere die Übermittlung der Höhe des Defizits an die Kommission (Art. 126 Abs. 2 AEUV, Art. 3 Satz 3 Defizitprotokoll). Das Defizitprotokoll enthält somit auch Regelungen zu innerstaatlichen Verfahren im Haushaltsbereich, wenngleich diese sehr vage gehalten sind und den Mitgliedstaaten keine konkreten Vorgaben zur Anwendung der Doppik oder der Kameralistik machen. Durch den Zusammenhang zwischen dem an der Doppik orientierten ESG und den erforderlichen geeigneten Verfahren der Mitgliedstaaten im Haushaltsbereich ergibt sich aber gerade, dass im Defizitprotokoll auch Regelungen zu den Haushaltsverfahren der Mitgliedstaaten zulässigerweise hätten aufgenommen werden können, soweit ein Bezug zum Defizitverfahren gegeben ist. Daraus leitet sich wiederum ab, dass EU-weite Rechnungslegungsstandards zum Zwecke der Verbesserung der Datengrundlage für das ESG auch im Wege der Protokollablösung als geeignete Bestimmungen durch die Union geregelt werden können.

Zudem ist auch die materielle Reichweite der geeigneten Bestimmungen in Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV nicht näher präzisiert.

Nach Häde bilden stets die Bestimmungen der Verträge die Grenze, insbesondere Art. 126 AEUV.⁶⁸⁴ Nach Kempen soll die Grenze der Ablösung des

⁶⁸⁴ Häde, in: Callies/Ruffert, Art. 126 AEUV Rn. 73.

Defizitprotokolls in den Voraussetzungen des Art. 126 AEUV, insbesondere des Ziels der Preisstabilität, liegen.⁶⁸⁵ Nach Blumenwitz sollen solche Bestimmungen ungeeignet sein, die die Durchführung und die Effektivität des Defizitverfahrens beeinträchtigen. Diesbezüglich soll ein weiter Beurteilungsspielraum bestehen.⁶⁸⁶ Auch das Defizitprotokoll zielt in Art. 3 S. 1 auf die Wirksamkeit des Verfahrens.⁶⁸⁷ Konow vertritt ebenfalls diese Auffassung. Die ablösenden Vorschriften müssten die Haushaltsdisziplin der Mitgliedstaaten fördern und dürften nicht hinter dem Defizitprotokoll zurückbleiben.⁶⁸⁸

Der Ansicht von Blumenwitz und Konow wird gefolgt. Die Geeignetheit der Bestimmungen im Sinne des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV richtet sich nach dem Ziel der Norm. Für das Kriterium der Effektivität des Defizitverfahrens spricht der Auslegungsgrundsatz „effet utile“, wonach diejenige Auslegung vorzuziehen ist, die die Verwirklichung der Vertragsziele und die Funktionsfähigkeit der Union sicherstellt.⁶⁸⁹ Auch der EuGH betont, dass die Auslegung der Regelungen zur Haushaltsdisziplin der Mitgliedstaaten „die volle praktische Wirksamkeit“ sichern soll.⁶⁹⁰ Das in Art. 126 Abs. 1 AEUV festgelegte Ziel der Vermeidung übermäßiger Defizite kann nur durch ein effizientes Defizitverfahren erreicht werden. Geeignete Bestimmungen im Sinne des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV sind daher nur solche Bestimmungen, die das Defizitverfahren fördern.

Im Rahmen der Geeignetheit der Bestimmungen kommt es somit darauf an, ob die EPSAS-Rahmenverordnung die Effektivität des Defizitverfahrens erhöht und damit letztlich einer soliden Haushaltslage sowie daran anknüpfend einem ausgewogenen Wirtschaftswachstum und der Preisstabilität dient. Hierbei ist dem Normgeber ein gewisser Beurteilungsspielraum zuzugestehen. Nach hier vertretener Auffassung dienen die EPSAS der Effektivität des Defizitverfahrens. Einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards führen zu einer zuverlässigeren und vollständigeren Datengrundlage des ESVG. Das ESVG selbst knüpft an die Periodenrechnung („Accrual-Accounting-Konzept“) an und erfasst im Gegensatz zur Kameralistik auch nichtzahlungswirksame

⁶⁸⁵ *Kempen*, in: Streinz, Art. 126 AEUV Rn. 57.

⁶⁸⁶ *Blumenwitz*, Stabilitätspakt für Europa, S. 21.

⁶⁸⁷ *Blumenwitz*, Stabilitätspakt für Europa, S. 21 Fußnote 27.

⁶⁸⁸ *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 64.

⁶⁸⁹ *Mayer*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 19 EUV Rn. 57.

⁶⁹⁰ EuGH 13.07.2004, C-27/04, Slg. 2004, I-6649, Rn. 74 - Kommission/Rat.

Vorgänge und Eventualverbindlichkeiten und berücksichtigt Geschäftsvorfälle periodengenau. Kameral buchende Mitgliedstaaten erfassen lediglich zahlungswirksame Vorgänge und können die nichtzahlungswirksamen Daten nur anhand von Näherungslösungen, Bereinigungen und Schätzungen ermitteln. Wie das Beispiel Deutschlands zeigt, handelt es sich hierbei um statistische Abweichungen in Milliardenhöhe zwischen den nationalen Statistiken und dem ESVG und damit um erhebliche Differenzen. Einheitliche Rechnungslegungsstandards führen dazu, dass gleichartige Sachverhalte europaweit einheitlich erfasst und unzutreffende Zuordnungen zu ESVG-Konten durch Mitgliedstaaten vermieden werden. Die Kommission ist bei der Durchführung des Defizitverfahrens auf zuverlässige Zahlen angewiesen, da sie die Daten nicht selbst erhebt und nur aufwendig überprüfen kann. Damit kommt der Richtigkeit der Primärdaten in den Mitgliedstaaten überragende Bedeutung für das Defizitverfahren zu. Ein mit dem ESVG übereinstimmendes System der Rechnungslegung in den Mitgliedstaaten erleichtert die Überwachung durch die Kommission nach Art. 126 Abs. 2 und 3 AEUV und dient somit der Effektivität des Defizitverfahrens.

Die zusätzlichen Informationen kommen auch den Mitgliedstaaten zugute, da diese bei der Entscheidungsfindung der nationalen Organe herangezogen und zu einer wirtschaftlichen und sparsamen Verwendung öffentlicher Mittel beitragen können. Die höhere Transparenz der öffentlichen Finanzen bewirkt zudem eine bessere Kontrolle der Regierungen durch nationale Parlamente und Bürger. Die verbesserte Haushaltsdisziplin wiederum dient der Preisstabilität und einem ausgewogenen Wirtschaftswachstum. Die Vermeidung übermäßiger Defizite reduziert die Gefahr einer Inflation, welche durch eine expansive Haushaltspolitik begünstigt wird. Die Reduzierung der Inflation trägt wiederum zu einem ausgewogenen Wirtschaftswachstum bei. Die EPSAS-Rahmenverordnung erhöht somit die Effektivität des Defizitverfahrens, so dass es sich um geeignete Bestimmungen im Sinne des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV handelt.

Desweiteren ist auch fraglich, ob es sich um geeignete Bestimmungen handelt, wenn anhand der EPSAS-Rahmenverordnung auch nichtzahlungswirksame Geschäftsvorfälle in den Mitgliedstaaten zu erfassen sind. Eine derartige

Ausweitung der EPSAS-Rahmenverordnung könnte nicht mehr von Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV gedeckt sein. Die Überprüfung der Einhaltung der mitgliedstaatlichen Haushaltsdisziplin durch die Kommission erstreckt sich gemäß Art. 126 Abs. 2 Satz 2 AEUV auf die Höhe des Defizits und des öffentlichen Schuldenstands in Relation zum BIP. Soweit Mitgliedstaaten nur eines der Kriterien erfüllen wird nach Art. 126 Abs. 3 AEUV auch die Höhe der Investitionen berücksichtigt. Bei den in Art. 126 AEUV enthaltenen Begriffen „Defizit“, „Investitionen“ und „Schuldenstand“ deutet der Wortlaut zunächst auf eine rein zahlungsbezogene Betrachtung. Die Begriffe werden in Art. 2 des Defizitprotokolls näher definiert und verweisen ihrerseits auf das ESVG. So handelt es sich bei dem "Defizit" um das Finanzierungsdefizit im Sinne des ESVG. Unter Finanzierungsdefizit versteht das ESVG die Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben.⁶⁹¹ Das ESVG beruht jedoch auf dem modifizierten „Accrual-Accounting-Konzept“ und erfasst Einnahmen und Ausgaben, die die Vermögenslage der jeweiligen Einheit verändern.⁶⁹² Es kommt daher beim ESVG gerade nicht auf den Zahlungszeitpunkt, sondern auf die Veränderung des wirtschaftlichen Werts an. Zudem werden auch nichtfinanzielle Aktiva erfasst,⁶⁹³ so dass es sich beim Finanzierungsdefizit im Sinne des ESVG gerade um keinen kameralen Begriff handelt. Das ESVG knüpft vielmehr an die Doppik an. Im Ergebnis ist also festzustellen, dass es sich bei den Begriffen des Defizits, der Investitionen und des Schuldenstands um keine kameralen Begriffe handelt, sondern das ESVG auch nichtzahlungswirksame Vorgänge einfließen lässt. Die Berücksichtigung auch nichtzahlungswirksamer Geschäftsvorfälle schließt somit nicht aus, dass es sich um geeignete Bestimmungen im Sinne des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV handelt.

Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV ist damit eine taugliche Rechtsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung.

⁶⁹¹ 20.112 ESVG 2010.

⁶⁹² Cordes, Öffentliches Rechnungswesen, S. 18, 97; 1.101 ESVG 2010.

⁶⁹³ Heil/Leidel, WISTA 6/2018, 85, 91.

1.1.2 Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV

Art. 16 Abs. 3 der RL 2011/85/EU enthält einen Prüfauftrag an die Kommission hinsichtlich der Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten. Der Prüfauftrag wird auf Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV gestützt. Damit kommt die Norm auch als mögliche Rechtsgrundlage für eine verpflichtende Einführung der EPSAS in den Mitgliedstaaten in Betracht. Nach Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV beschließt der Rat vorbehaltlich der sonstigen Bestimmungen dieses Absatzes auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments nähere Einzelheiten und Begriffsbestimmungen für die Durchführung des Defizitprotokolls. Bei Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV handelt es sich um eine Befugnis zur Sekundärrechtsetzung.⁶⁹⁴ Eine EPSAS-Rahmenverordnung wäre somit nicht von vornherein ausgeschlossen. Mit der EPSAS-Rahmenverordnung könnten einzelne Bestimmungen des Defizitprotokolls ergänzt werden. In der Vergangenheit erfolgte eine sekundärrechtliche Ergänzung des Protokolls beispielsweise bereits durch die VO (EG) Nr. 479/2009 über die Anwendung des dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft beigefügten Protokolls über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit,⁶⁹⁵ mit der unter anderem die Begrifflichkeiten des Defizitprotokolls bestimmten Ziffern des ESVG zugeordnet wurden. Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV sieht eine Beschlussfassung des Rates auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments vor. Es handelt sich damit um ein besonderes Gesetzgebungsverfahren.⁶⁹⁶

Zunächst müssten die EPSAS „zur Durchführung des genannten Protokolls“ erlassen werden. Problematisch ist in diesem Zusammenhang, dass die EPSAS als einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards bislang nicht im Defizitprotokoll enthalten oder erwähnt sind. Nach dem Wortlaut des Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV beziehen sich die weiteren Einzelheiten und Begriffsbestimmungen auf die Durchführung des genannten Protokolls. Aufgrund

⁶⁹⁴ *Gaitanides*, in: Siekmann, Art. 126 AEUV Rn. 167.

⁶⁹⁵ *Gaitanides*, in: Siekmann, Art. 126 AEUV Rn. 168.

⁶⁹⁶ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 Rn. 112.

des unterschiedlichen Wortlauts bei UA 3 und UA 2 („geeignete Bestimmungen“) kann hier nicht ohne weiteres der oben (zu UA 2) vertretenen Haltung gefolgt werden.

Blumenwitz lehnt wie bei Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV auch bei UA 3 eine wörtliche Auslegung, wonach der Regelungsgegenstand bereits im Protokoll enthalten sein muss, ab. Demnach soll Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV auch Regelungsgegenstände umfassen, die noch nicht im Defizitprotokoll enthalten sind, die aber zur Ausgestaltung des Defizitverfahrens geeignet sind.

Nach Häde seien im Rahmen des Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV dagegen nur Konkretisierungen, nicht aber Änderungen der Bestimmungen möglich.⁶⁹⁷

Nach Ohler sei der Anwendungsbereich des Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV ausdrücklich auf das Defizitprotokoll beschränkt. Möglich sei nur eine Konkretisierung der in Art. 2 des Defizitprotokolls aufgeführten Begriffe „Defizit“, „Investitionen“ und „Schuldenstand“.⁶⁹⁸ Nach Gröpl und Ohler können die EPSAS nicht auf Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV i.V.m. Art. 3 Satz 2 des Defizitprotokolls gestützt werden. Das Defizitprotokoll treffe in Art. 3 Satz 2 keine inhaltliche Entscheidung zu den Verfahren im Haushaltsbereich, sondern belässt den Mitgliedstaaten die Entscheidung, die Kameralistik oder die Doppik anzuwenden.⁶⁹⁹

Nach hiesiger Auffassung müssen die Regelungsgegenstände – anders als bei Art. 126 Abs. 14 UA 2 – bei UA 3 bereits im Defizitprotokoll enthalten sein. Hierfür spricht zum einen der klare Wortlaut des Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV, der von „näheren Einzelheiten“ und „Begriffsbestimmungen“ „zur Durchführung des Defizitprotokolls“ spricht. Art. 126 Abs. 14 UA 2 und UA 3 AEUV sind daher klar voneinander abzugrenzen. Der Wortlaut des UA 3 deutet auf eine Konkretisierung bereits im Defizitprotokoll enthaltener Regelungsgegenstände hin. Aufgrund des Erfordernisses einer bloßen Mehrheitsentscheidung des Rates ist es sachgerecht, bei Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV eine bestehende Regelung im Defizitprotokoll zu fordern. Insbesondere wegen des Einstimmigkeitserfordernisses und des systematischen Zusammenhanges zu Art. 126 Abs. 14 UA 1 AEUV ist dies bei UA 2 anders zu bewerten.

⁶⁹⁷ Häde, in: Callies/Ruffert, Art. 126 AEUV Rn. 76.

⁶⁹⁸ Ohler, SV-Gutachten EPSAS, S. 9.

⁶⁹⁹ Gröpl, Unionskompetenz EPSAS, S. 290; Ohler, SV-Gutachten EPSAS, S. 9.

Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV scheidet in der Folge als Rechtsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung aus. Einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards sind im Defizitprotokoll nicht explizit geregelt. Nach Art. 3 Satz 2 i.V.m. Art. 2 des Defizitprotokolls gewährleisten die Mitgliedstaaten, dass die innerstaatlichen Verfahren im Haushaltsbereich sie in die Lage versetzen, ihre sich aus den Verträgen ergebenden Verpflichtungen in diesem Bereich zu erfüllen. Anders als bei Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV kommt es bei UA 3 aber nicht darauf an, dass die neuen Bestimmungen eine bloße Andeutung enthalten oder zulässigerweise im Defizitprotokoll hätten geregelt werden können. Die neuen Bestimmungen müssen vielmehr bereits gegenwärtig im Defizitprotokoll enthalten sein. Dies ist hinsichtlich der Vorgabe von Rechnungslegungsstandards und der Vorgabe der Periodenrechnung aber nicht der Fall. Das Defizitprotokoll verhält sich hinsichtlich der Wahl zwischen Doppik und Kameralistik in den Mitgliedstaaten vielmehr neutral.

Desweiteren hätte es sich bei den EPSAS um nähere Einzelheiten oder Begriffsbestimmungen handeln müssen. Begriffsbestimmungen sind bereits in Art. 2 des Defizitprotokolls über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit enthalten. Dort werden die Begriffe „öffentlich“, „Defizit“, „Investitionen“ und „Schuldenstand“ präzisiert. Eine Einführung der EPSAS würde zunächst nicht unter den Begriff der „Begriffsbestimmungen“ fallen. Nach Gröpl dienen die EPSAS allenfalls beiläufig als Begriffsbestimmungen. Eine Rechtfertigung der Harmonisierung des kompletten öffentlichen Rechnungswesens sei damit nicht gegeben.⁷⁰⁰

Dem ist zuzustimmen. Mit den EPSAS sollen verbindliche Rechnungsvorschriften für die Erfassung von Geschäftsvorfällen auf Primärebene eingeführt werden. Diese dienen nicht der Bestimmung von Begrifflichkeiten im Zusammenhang zum Defizitprotokoll, sondern stellen einheitliche Verbuchungsvorschriften auf Primärbuchungsebene dar.

Bei den EPSAS handelt es sich auch um keine näheren Einzelheiten für die Durchführung des Protokolls. Hierzu ist zunächst die Begrifflichkeit der „näheren Einzelheiten“ zu bestimmen. Blumenwitz nimmt an, dass Verfahrensrege-

⁷⁰⁰ Gröpl, Unionskompetenz EPSAS, S. 289.

lungen und Definitionen nicht in jedem Fall auf Basis von UA 2 erlassen werden müssten. Soweit nicht die Begriffe des Art. 2 des Defizitprotokolls geändert werden, komme auch UA 3 als Rechtsgrundlage in Betracht. Der Unionsgesetzgeber habe diesbezüglich einen gewissen Beurteilungsspielraum. Das Einstimmigkeitserfordernis des UA 2 soll nicht bedeuten, dass bei der Änderung von wesentlichen Einzelheiten und Begriffsbestimmungen auf UA 2 abzustellen ist. Das Einstimmigkeitserfordernis ergebe sich aus der Ablösung des Protokolls, welches als Teil des Primärrechts auf der Zustimmung aller Mitgliedstaaten beruht. Eine rechtliche Vorgabe für die Einordnung von Regelungsgegenständen unter die beiden Unterabsätze sei damit aber nicht verbunden.⁷⁰¹

Nach Gaitanides und Häde sei Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV aufgrund des bloßen Mehrheitserfordernisses (Beschlussfassung im Rat mit qualifizierter Mehrheit gem. Art. 16 Abs. 3 EUV) insbesondere im Hinblick auf den Begriff der „Einzelheiten“ eng auszulegen.⁷⁰² Dies resultiere aus einem Vergleich zu Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV, welcher für die Ablösung des Defizitprotokolls Einstimmigkeit verlangt. Nach Ansicht von Gaitanides und Häde seien inhaltliche Änderungen nur durch Ablösung nach Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV, nach UA 3 dagegen nur Konkretisierungen möglich.⁷⁰³

Die letztgenannte Ansicht überzeugt. Im Hinblick auf das Einstimmigkeitserfordernis des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV ist UA 3 eng auszulegen. Bei einem weiten Beurteilungsspielraum der Organe bestünde die Gefahr, dass das Einstimmigkeitserfordernis des UA 2, welches sich aus der Zugehörigkeit des Defizitprotokolls zum Primärrecht ableitet, gegen die Stimmen einzelner Mitgliedstaaten unterlaufen würde.

Die hier vertretene enge Auslegung führt dazu, dass eine verpflichtende Einführung der EPSAS in den Mitgliedstaaten nicht mehr als „nähere Einzelheiten“ im Sinne von Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV anzusehen ist. Es handelt sich bei der Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur generellen Anwendung der EPSAS nicht um eine bloße Konkretisierung der Begriffe des Defizitprotokolls,

⁷⁰¹ Blumenwitz, Stabilitätspakt für Europa, S. 21f.

⁷⁰² Gaitanides, in: Siekmann, Art. 126 AEUV Rn. 167; Häde, in: Calliess/Ruffert, Art. 126 AEUV Rn. 76.

⁷⁰³ Gaitanides, in: Siekmann, Art. 126 AEUV Rn. 167; Häde, in: Calliess/Ruffert, Art. 126 Rn. 76.

sondern um eine verpflichtende Anwendung einheitlicher Rechnungslegungsstandards in den Mitgliedstaaten. Das Defizitprotokoll gibt den Mitgliedstaaten zwar vor, „geeignete innerstaatliche Verfahren im Haushaltsbereich“ vorzuhalten. Eine Vorgabe zugunsten der kameralen oder der doppischen Buchführung ist damit aber gerade nicht verbunden. Die Wahl des Rechnungslegungssystems bleibt nach der offenen Formulierung des Art. 3 Satz 2 des Defizitprotokolls den Mitgliedstaaten vorbehalten. Sowohl der AEUV als auch das Defizitprotokoll verhalten sich hinsichtlich der Wahl zwischen Doppik und Kameralistik neutral. Die Vorgabe einer verbindlichen Anwendung der doppischen Buchführung durch Anwendung der EPSAS kann nicht mehr als bloße Einzelheit bewertet werden, sondern sie entspricht einer inhaltlichen Änderung. Hierfür kommt aber nur eine Ablösung des Protokolls nach Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV in Betracht.

Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV scheidet damit als Ermächtigungsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung aus.

1.1.3 Art. 121 Abs. 6 AEUV

Nach Art. 121 Abs. 6 AEUV können das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren durch Verordnung die Einzelheiten des Verfahrens der multilateralen Überwachung im Sinne der Absätze 3 und 4 festlegen. Wie bereits dargestellt,⁷⁰⁴ verbleibt die Wirtschaftspolitik weiterhin grundsätzlich in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten.⁷⁰⁵ Die Union verfügt lediglich über eine Kompetenz zur Koordinierung der Wirtschaftspolitik (Art. 5 Abs. 1, Art. 121 Abs. 1 AEUV).

Der Begriff der Wirtschaftspolitik in Art. 121 AEUV wird mit Hinblick auf den Wortlaut des Art. 119 Abs. 1 AEUV weit ausgelegt.⁷⁰⁶ Insgesamt umfasst der sachliche Anwendungsbereich alle staatlichen Maßnahmen, die der Gestaltung der Wirtschaftsordnung oder der Einwirkung auf sie dienen.⁷⁰⁷ Zu den

⁷⁰⁴ II. 1.1.2.

⁷⁰⁵ *Hattenberger*, in: Schwarze et al., Art. 120 AEUV Rn. 4.

⁷⁰⁶ *Hattenberger*, in: Schwarze et al., Art. 120 AEUV Rn. 5.

⁷⁰⁷ *Hatje*, DÖV 2006, 597, 597.

wichtigsten wirtschaftspolitisch relevanten Felder gehören die Steuer-, Konjunktur-, Beschäftigungs-, Sozial-, aber auch die Finanzpolitik⁷⁰⁸ und damit die Ausgabenpolitik der öffentlichen Haushalte.⁷⁰⁹ Die staatliche Ausgabenpolitik steht im Zusammenhang zu sämtlichen übrigen genannten Politikbereichen.⁷¹⁰ Um eine engere Koordinierung der Wirtschaftspolitik und eine dauerhafte Konvergenz der Wirtschaftsleistungen der Mitgliedstaaten zu gewährleisten, überwacht der Rat nach Art. 121 Abs. 3 AEUV anhand von Berichten der Kommission die wirtschaftliche Entwicklung in jedem Mitgliedstaat und in der Union sowie die Vereinbarkeit der Wirtschaftspolitik mit den in Art. 121 Abs. 2 AEUV genannten Grundzügen und nimmt in regelmäßigen Abständen eine Gesamtbewertung vor. Zum Zwecke dieser multilateralen Überwachung übermitteln die Mitgliedstaaten der Kommission Angaben zu wichtigen einzelstaatlichen Maßnahmen auf dem Gebiet ihrer Wirtschaftspolitik sowie weitere von ihnen für erforderlich erachtete Angaben (Art. 121 Abs. 3 UA 2 AEUV).

Gegenstand der Überwachung ist die wirtschaftliche Entwicklung der Mitgliedstaaten sowie die Vereinbarkeit der Wirtschaftspolitik mit den Grundzügen des Art. 121 Abs. 2 AEUV. Nach Art. 121 Abs. 4 AEUV haben die Kommission und der Rat zu bewerten, ob die Wirtschaftspolitik eines Mitgliedstaates mit den in Art. 121 Abs. 2 AEUV genannten Grundzügen vereinbar ist oder das ordnungsgemäße Funktionieren der Wirtschafts- und Währungsunion zu gefährden droht. Ein wesentlicher Teil der multilateralen Überwachung betrifft auch die Haushaltslage der Mitgliedstaaten.⁷¹¹ Nach Art. 1 und 7 der VO (EG) Nr. 1466/97 (präventive Komponente des Stabilitäts- und Wachstumspakts) sind dabei von den Mitgliedstaaten Konvergenz- bzw. Stabilitätsprogramme vorzulegen, die u.a. das mittelfristige Ziel für einen nahezu ausgeglichenen Haushalt oder einen Überschuss sowie den Anpassungspfad in Richtung auf dieses Ziel für den Saldo des öffentlichen Haushalts, die voraussichtliche Entwicklung der öffentlichen Schuldenquote, das mittelfristige geldpolitische Ziel

⁷⁰⁸ *Konow*, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 34.

⁷⁰⁹ *Ohler*, in: Siekmann, Art. 120 AEUV Rn. 9; *Konow*, Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 34.

⁷¹⁰ *Ohler*, in: Siekmann, Art. 120 AEUV Rn. 9; *Konow*, Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 34.

⁷¹¹ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 121 AEUV Rn. 25.

und die Beziehung dieser Ziele zur Preis- und zur Wechselkursstabilität enthalten (Art. 3 Abs. 2, Art. 7 Abs. 2 Buchstabe a der VO (EG) Nr. 1466/97). Nach Art. 5 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 1466/97 prüft der Rat dabei im Rahmen der multilateralen Überwachung, ob das mittelfristige Haushaltsziel des Stabilitätsprogramms eine Sicherheitsmarge vorsieht, um sicherzustellen, dass kein übermäßiges Defizit entsteht, ob die ökonomischen Annahmen, auf denen das Programm beruht, realistisch sind und ob die laufenden und geplanten Maßnahmen ausreichen, um den angestrebten Anpassungspfad in Richtung auf das mittelfristige Haushaltsziel sicherzustellen. Der Rat prüft ferner, ob die in dem Programm enthaltenen Angaben die engere Koordinierung der Wirtschaftspolitik erleichtern und ob die Wirtschaftspolitik des betreffenden Mitgliedstaats mit den Grundzügen der Wirtschaftspolitik vereinbar ist. Ziel ist es, frühzeitig gefährliche Entwicklungen in den Mitgliedstaaten zu erkennen und Haushaltsdisziplin einfordern zu können.⁷¹²

Nach Gröpl stellt Art. 121 Abs. 6 AEUV keine taugliche Rechtsgrundlage für eine Einführung der EPSAS dar. Die EPSAS richteten sich auf die öffentliche Buchführung, mithin auf mikroökonomische Begebenheiten. Es bestehe kein ausreichender Zusammenhang zu den makroökonomischen Koordinierungszielen des Art. 121 AEUV. Aus den Informationspflichten der Mitgliedstaaten aus Art. 121 Abs. 3 UA 2 AEUV sowie aus Art. 121 Abs. 6 AEUV könne keine Kompetenz zur Regelung von Rechnungslegungsvorschriften entnommen werden.⁷¹³ Nach Ohler verfolge Art. 121 AEUV nur einen „makroökonomischen Steuerungsansatz“. Die makroökonomische Rechnungslegung bleibe davon unberührt. Bei der öffentlichen Buchführung handle es sich vielmehr um eine „Vorfrage“ der multilateralen Überwachung außerhalb des Art. 121 AEUV.⁷¹⁴

Diesen beiden Ansichten wird im Ergebnis gefolgt. Zwar ist zutreffend, dass sich die multilaterale Überwachung auf makroökonomische Begebenheiten stützt. Einheitliche Rechnungslegungsstandards auf Primärebene können daher nicht als Grundzüge der Wirtschaftspolitik gemäß Art. 121 Abs. 2 AEUV geregelt werden. Es kommt jedoch bei Art. 121 Abs. 6 AEUV nicht darauf an,

⁷¹² *Bandilla*, in: Grabit/Hilf/Nettesheim, Art. 121 AEUV Rn. 25.

⁷¹³ *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 278f.

⁷¹⁴ *Ohler*, SV-Gutachten EPSAS, S. 10 f.

ob mit der Verordnung makroökonomische Aspekte geregelt werden. Maßgeblich ist vielmehr, ob einheitliche Rechnungslegungsstandards als Teil des Verfahrens der multilateralen Überwachung eingeordnet werden können. Die Erfassung der Haushaltsdaten auf Primärebene anhand der EPSAS in den Mitgliedstaaten müsste folglich Teil des Verfahrens der multilateralen Überwachung sein. Das Verfahren der multilateralen Überwachung weist einen engen Bezug zu den öffentlichen Haushalten auf. Die öffentliche Finanz- bzw. Ausgabenpolitik ist Teil der Wirtschaftspolitik. So sind die Mitgliedstaaten aufgrund der VO (EG) Nr. 1466/97 verpflichtet, Stabilitäts- und Konvergenzprogramme vorzulegen, in deren Rahmen auch Angaben über die Entwicklung der Überschüsse bzw. Defizite des öffentlichen Haushalts und der Schuldenquote zu übermitteln sind. Diese Daten zur Entwicklung der Finanzkennzahlen zu Defizit und Schuldenquote beziehen sich jedoch auf die mittelfristige Haushaltslage und die künftige Verschuldung der Mitgliedstaaten. Die mittelfristige Haushaltslage beruht vor allem auf Erwartungen und Einschätzungen zur Haushaltsentwicklung. Einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards betreffen demgegenüber in erster Linie die Primärdatenerfassung im gegenwärtigen Haushaltsjahr. Da der Schwerpunkt der multilateralen Überwachung auf den künftigen Haushaltsjahren liegt, können Rechnungslegungsstandards zur Erfassung der Primärdaten in den Mitgliedstaaten nicht mehr als Teil des Verfahrens der multilateralen Überwachung angesehen werden.

Art. 121 Abs. 6 AEUV kommt damit nicht als Ermächtigungsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung in Betracht.

1.1.4 Art. 136 Abs. 1 AEUV

Nach Art. 136 Abs. 1 Buchstabe a AEUV erlässt der Rat im Hinblick auf das reibungslose Funktionieren der Wirtschafts- und Währungsunion Maßnahmen nach den einschlägigen Bestimmungen der Verträge und den in den Art. 121 und 126 AEUV genannten Verfahren für die Mitgliedstaaten, deren Währung der Euro ist, um die Koordinierung und Überwachung ihrer Haushaltsdisziplin zu verstärken. Eine Ausnahme wird in Art. 136 Abs. 1 AEUV jedoch für das

Verfahren nach Art. 126 Abs. 14 AEUV gemacht. Art. 136 AEUV ist systematisch Teil des Kapitels 4 des Titel VIII des dritten Teils des AEUV und gehört zu den „besonderen Bestimmungen“ für die Euro-Mitgliedstaaten. Eine Einführung der EPSAS wäre damit in den Mitgliedstaaten außerhalb des Euros nicht möglich.⁷¹⁵ Aus den Mitteilungen der Kommission⁷¹⁶ geht jedoch nicht hervor, dass eine Beschränkung der EPSAS-Einführung auf Mitgliedstaaten mit dem Euro als gemeinsamer Währung geplant ist. Da sich jedoch auch einzelne „Sixpack“-Verordnungen auf Art. 136 Abs. 1 AEUV stützen, wird dennoch geprüft, ob die Norm eine taugliche Ermächtigungsgrundlage für eine EPSAS-Einführung darstellen könnte.

Die Reichweite der Norm ist äußerst umstritten. Art. 136 Abs. 1 AEUV könnte lediglich eine verstärkte Zusammenarbeit ermöglichen oder aber der Union weitreichendere Kompetenzen im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten der Eurozone einräumen.

Für eine weitergehende Auslegung als eigene Rechtsgrundlage wird der Grundsatz des „*effet utile*“ vorgebracht.⁷¹⁷ Die Formulierung der Verstärkung der Koordinierung und Überwachung der Haushaltsdisziplin der Mitgliedstaaten der Eurozone deute darauf hin, dass Maßnahmen ermöglicht werden sollten, die über Art. 126 AEUV hinausgehen.⁷¹⁸ Nach Antpöhler bliebe bei einer einschränkenden Auslegung kein Anwendungsbereich für Art. 136 Abs. 1 AEUV. Sekundärrechtliche Maßnahmen könnten ebenso gut auf Art. 121 und 126 AEUV gestützt werden.⁷¹⁹ Nach Cremer⁷²⁰ spreche die Entstehungsgeschichte für eine weitreichendere Rechtsgrundlage, da in der Urfassung des Europäischen Konvents von „Zusatzmaßnahmen insbesondere zur Stärkung

⁷¹⁵ Ohler, SV-Gutachten EPSAS S. 11.

⁷¹⁶ COM(2013) 114 final.

⁷¹⁷ Smulders/Keppenne, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 136 AEUV Rn. 5; Wutscher, in: Schwarze et al., Art. 136 AEUV Rn. 3.

⁷¹⁸ Smulders/Keppenne, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 136 Rn. 6.

⁷¹⁹ Antpöhler, ZaöRV 2012, 353, 376.

⁷²⁰ Cremer, EuR 2016, 256, 279.

der Koordinierung ihrer Wirtschaftspolitik“ gesprochen wird⁷²¹, die laut den Erläuterungen zum Kapitel über die Wirtschafts- und Währungsunion „über die an anderer Stelle des Kapitels vorgesehenen Maßnahmen hinausgehen“.⁷²² Für eine einschränkende Auslegung bzw. für eine Rechtsgrundverweisung spricht der Wortlaut des Art. 136 Abs. 1 AEUV, wonach der Rat nur Maßnahmen „nach den einschlägigen Bestimmungen der Verträge und dem entsprechenden Verfahren unter den in den Art. 121 und 126 genannten Verfahren“ erlassen kann.⁷²³ Zusätzliche Kompetenzen würden damit nicht auf die Union übertragen. Hierfür spreche nach Ohler bereits das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung.⁷²⁴ Andernfalls wäre nach Palm die Verweisung auf die entsprechenden Verfahren der Art. 121 und 126 AEUV weitgehend bedeutungslos und stattdessen ein eigenes Verfahren für Art. 136 Abs. 1 AEUV vorgesehen worden.⁷²⁵ Nach Häde liege der Anwendungsbereich der Norm in Differenzierungen zwischen Mitgliedstaaten mit Ausnahmeregelung und Euro-Mitgliedstaaten, da bei Letzteren der Abstimmungsbedarf der Wirtschafts- und Haushaltspolitik erheblich intensiver sei.⁷²⁶ Zudem ist Art. 136 Abs. 1 AEUV weder im Protokoll (Nr. 15) über einige Bestimmungen betreffend das Vereinigte Königreich noch – anders als Art. 121 und 126 AEUV – in Art. 135 AEUV aufgeführt, was nach Palm darauf hindeute, dass ihm kein eigenständiger Regelungsgehalt zukommen soll.⁷²⁷ Gegen eine Ausgestaltung als wirtschaftspolitische Generalklausel spricht auch die Intention des Normgebers. So ging die Arbeitsgruppe der Experten anlässlich der Überarbeitung des Konvent-Entwurfs („Working Party of IGC Legal Experts“) davon aus, dass Art. 136 AEUV zwar als Rechtsgrundlage ausgestaltet werden soll. Gleichzeitig wurde aber angenommen, dass die Verfahren der wirtschaftspolitischen Koordinierung und haushaltspolitischen Überwachung anzuwenden seien, denn andernfalls wären eigenständige Maßnahmen geschaffen worden.⁷²⁸ Nach Smulders/Keppene soll es sich bei Art. 136 Abs. 1 AEUV daher um eine

⁷²¹ Präsidium des Europäischen Konvents, CONV 727/03 vom 27. Mai 2003, Art. III-86 Abs. 3.

⁷²² Präsidium des Europäischen Konvents, CONV 727/03 vom 27. Mai 2003, Anlage II, S. 9 Ziffer 6.

⁷²³ Palm, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 136 AEUV Rn. 26, 35.

⁷²⁴ Ohler, in: Siekmann, Art. 136 AEUV Rn. 7.

⁷²⁵ Palm, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 136 AEUV Rn. 28f.

⁷²⁶ Häde, EuR 2009, 200, 204f.

⁷²⁷ Palm, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 136 AEUV Rn. 29.

⁷²⁸ Bast/Rödl, EuGRZ 2012, 269, 274.

„reine Verfahrensvorschrift“ handeln, die an die bestehenden Vorschriften des Art. 121 und 126 AEUV anknüpft.⁷²⁹

Der einschränkenden Ansicht, wonach es sich bei Art. 136 Abs. 1 AEUV um eine Rechtsgrundverweisung handelt, wird gefolgt. Hierfür spricht zunächst der klare Wortlaut, der an die Bestimmungen in Art. 121 und Art. 126 AEUV anknüpft. Die Verweisung des Art. 136 Abs. 1 AEUV auf Art. 121 und 126 AEUV und erst recht die Herausnahme des Art. 126 Abs. 14 AEUV ließe sonst ins Leere und wäre bedeutungslos. Der Ansicht von Cremer zur Entstehungsgeschichte kann entgegengesetzt werden, dass sich die ursprünglich angeordnete Formulierung der Zusatzmaßnahmen für die Euro-Mitgliedstaaten als nicht mehrheitsfähig herausgestellt hat und stattdessen eine zurückhaltendere Formulierung gewählt wurde.

Da es sich bei Art. 136 Abs. 1 AEUV um eine Rechtsgrundverweisung handelt, sind im nächsten Schritt die Voraussetzungen der Art. 121 und Art. 126 AEUV maßgeblich. Maßnahmen sind nur soweit möglich, wie sie auf Basis von Art. 121 und Art. 126 AEUV hätten ergehen können.⁷³⁰ Wie bereits geprüft, können einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards nicht als Teil des Verfahrens der multilateralen Überwachung durch die Union geregelt werden (Art. 121 Abs. 6 AEUV). In Betracht käme jedoch eine Ablösung des Defizitprotokolls im Wege des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV. Art. 136 Abs. 1 AEUV schließt jedoch seinem ausdrücklichen Wortlaut zufolge Maßnahmen nach Art. 126 Abs. 14 AEUV aus.⁷³¹ Davon ist auch die Ablösung des Defizitprotokolls nach Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV erfasst.⁷³² Auf Basis von Art. 136 Abs. 1 i.V.m. Art. 126 AEUV sind bislang lediglich an einzelne Mitgliedstaaten gerichtete Beschlüsse ergangen.⁷³³ Die auf Art. 136 Abs. 1 AEUV gestützten Verordnungen der Six-Packs stützen sich dagegen durchweg auf Art. 136 Abs. 1 i.V.m. Art. 121 Abs. 6 AEUV. Hintergrund für den Ausschluss von

⁷²⁹ *Smulders/Keppenne*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 136 AEUV Rn. 4.

⁷³⁰ *Palm*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 136 AEUV Rn. 35.

⁷³¹ *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 298; *Ohler*, SV-Gutachten EPSAS, S. 13.

⁷³² *Herrmann/Dausinger*, in: Pechstein/Nowak/Häde, Art. 136 AEUV Rn. 7; *Kempen*, in: Streinz, Art. 136 AEUV Rn. 2.

⁷³³ *Herrmann/Dausinger*, in: Pechstein/Nowak/Häde, Art. 136 AEUV Rn. 7; *Ohler*, in: Siekmann, Art. 136 AEUV Rn. 8.

Art. 126 Abs. 14 AEUV ist, dass das Unionsrecht das Ziel der Einführung des Euro in allen Mitgliedstaaten verfolgt. Dem würde beispielsweise eine Verschärfung der Defizitkriterien und damit auch der Konvergenzkriterien entgegenlaufen.⁷³⁴ Eine Vorgabe der Anwendung der EPSAS in den EURO-Mitgliedstaaten im Rahmen der innerstaatlichen Verfahren im Haushaltsbereich ist damit über Art. 136 Abs. 1, Art. 126 AEUV nicht möglich.

Art. 136 Abs. 1 AEUV scheidet somit als Rechtsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung aus.

1.1.5 Art. 338 Abs. 1 AEUV

Eurostat hat im Mai 2013 vorgeschlagen, bei der EPSAS-Rahmenverordnung „die Erfahrungen aus der statistischen Normensetzung auf EU-Makroebene zu nutzen“.⁷³⁵ Dies könnte auf Art. 338 AEUV als mögliche Rechtsgrundlage hindeuten, da auch die VO (EU) Nr. 549/2013 zur Einführung des ESVG 2010 auf dieser Ermächtigungsgrundlage beruht. Zudem zielt die Kommission mit den EPSAS auch auf eine Verbesserung der statistischen Daten des ESVG.⁷³⁶ Auch der Bundesrechnungshof⁷³⁷ und Budäus/Hilgers/Raupach⁷³⁸ greifen Art. 338 AEUV als mögliche Rechtsgrundlage für eine geplante Rahmenverordnung auf. Nach Art. 338 Abs. 1 AEUV beschließen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren unbeschadet des Art. 5 des Protokolls über die Satzung des Europäischen Systems der Zentralbanken und der Europäischen Zentralbank Maßnahmen für die Erstellung von Statistiken, wenn dies für die Durchführung der Tätigkeiten der Union erforderlich ist.

⁷³⁴ Häde, EuR 2009, 200, 205.

⁷³⁵ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 6.

⁷³⁶ COM(2013) 114 final, S. 6.

⁷³⁷ BRH (2014), S. 9.

⁷³⁸ Budäus/Hilgers/Raupach, EPSAS zwischen nationalen Reformdefiziten und europäischem Standardisierungsbedarf, S. 238.

Bei den EPSAS müsste es sich zunächst um eine Maßnahme für die Erstellung von Statistiken handeln. Statistiken sind „quantitative und qualitative, aggregierte und repräsentative Informationen, die ein Massenphänomen in einer betrachteten Grundgesamtheit beschreiben“ (vgl. Art. 3 Nr. 1 der VO (EG) Nr. 223/2009). Art. 338 Abs. 1 AEUV ermöglicht die Erstellung von EU-Statistiken ausschließlich auf Ebene der Union.⁷³⁹ Als Maßnahmen für die Erstellung von Statistiken kommen sämtliche Handlungsformen des Art. 288 AEUV in Betracht.⁷⁴⁰

Nach Ohler und Gröpl handele es sich bei den EPSAS um keine statistischen Daten, sondern um Rechnungslegungsnormen für den staatlichen Bereich. Es handele sich insofern bei den EPSAS um ein „Aliud“.⁷⁴¹ Die Haushaltsdaten der Mitgliedstaaten stellen keine statistischen Daten dar.⁷⁴² Dies werde bereits in den Erwägungsgründen der RL 2011/85/EU klargestellt. Darin heißt es, dass „die Systeme des öffentlichen Rechnungswesens von statistischen Daten [...] unterschieden werden sollten. Vollständige und zuverlässige Systeme des öffentlichen Rechnungswesens für alle Teilsektoren des Staates sind Voraussetzung für die Erstellung von Statistiken von hoher Qualität, die die Vergleichbarkeit zwischen den Mitgliedstaaten gewährleisten.“⁷⁴³ Zudem sei unklar, inwiefern das ESVG ohne die EPSAS „funktionsunfähig“ bleibt. Die Forderung nach verbesserten Grundlagen für die Datenermittlung zu Zwecken der Statistik sei als Rechtfertigung für Art. 338 AEUV nicht ausreichend. Eine extensive Auslegung scheide wegen des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung aus.⁷⁴⁴

Dieser Ansicht wird nur zum Teil gefolgt. Zur Erstellung von Statistiken gehören auch alle Tätigkeiten, die im Zusammenhang zur Erhebung der Daten stehen. Art. 338 AEUV ermächtigt zu vorausliegenden oder sonst akzessorischen Regelungen wie zur Erhebung, Speicherung, Verarbeitung, Aufbereitung, Analyse und Verbreitung.⁷⁴⁵ Zwar ist zutreffend, dass es sich bei den EPSAS

⁷³⁹ Grundwald, in: FS Europa-Institut, S. 186.

⁷⁴⁰ *Kindgreen*, in: Callies/Ruffert, Art. 338 AEUV Rn. 3.

⁷⁴¹ *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 299; *Ohler*, SV-Gutachten EPSAS, S. 12.

⁷⁴² *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 299.

⁷⁴³ Erwägungsgründe 2 und 3 der RL 2011/85/EU.

⁷⁴⁴ *Ohler*, SV-Gutachten EPSAS, S. 13.

⁷⁴⁵ *Hahlen*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 338 AEUV Rn. 18.

selbst nicht um statistische Daten handelt, sondern um Rechnungslegungsstandards zur Anwendung in den Mitgliedstaaten. Auch die Erfassung der Primärdaten in den Mitgliedstaaten anhand des nationalen Rechnungswesens selbst unterfällt nicht dem Statistikbegriff, da es sich um keine europäische Statistik handelt. Allerdings soll mit den EPSAS auch eine Kompatibilität mit dem ESVG und vollständig integrierte Systeme auf Mikro- und auf Makroebene erreicht werden.⁷⁴⁶ Die EPSAS-Rahmenverordnung hätte zur Folge, dass neben der Erfassung der Haushaltsdaten im nationalen Rechnungswesen auch eine parallele Verbuchung anhand der EPSAS erforderlich wäre. Bei der VGR handelt es sich um eine europäische Statistik, deren zugrundeliegende VO (EU) Nr. 549/2013 selbst auf Art. 338 Abs. 1 AEUV beruht.

Einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards dienen der Erfassung der nationalen Haushaltsdaten zum Zwecke der Darstellung anhand des ESVG. Es handelt sich insofern um eine vorausliegende Regelung in Form der Aufbereitung von Daten anhand des ESVG-Rahmens. Insofern stehen die EPSAS im engen Zusammenhang zur Erstellung einer europäischen Statistik. Bei den EPSAS handelt es sich daher auch um eine Maßnahme zur Erstellung der Statistiken im Sinne des Art. 338 Abs. 1 AEUV.

Die Statistik muss für die Durchführung der Tätigkeiten der Union auch erforderlich sein. Zunächst muss es sich um eine Tätigkeit der Union handeln. Mit Art. 338 Abs. 1 AEUV sollen keine neuen Unionspolitiken begründet werden. Dies zeigt die Beschränkung auf die Aufgaben der Union.⁷⁴⁷

Nach Gröpl sei der Politikbereich der haushaltspolitischen Überwachung nicht eröffnet, da es sich lediglich um eine „Dokumentation des Haushaltsgebahrens“ der Mitgliedstaaten handele, die keinen Politikbereich berühre.⁷⁴⁸

Dieser Ansicht wird nicht gefolgt. Die Überwachung der Haushaltsdisziplin der Mitgliedstaaten ist nach Art. 126 AEUV eine Aufgabe der Union. Die EPSAS dienen der Verbesserung der Datengrundlage für die haushaltspolitische Überwachung. Es handelt sich insofern nicht um eine bloße Dokumentation der Haushaltslage der Mitgliedstaaten.

⁷⁴⁶ COM(2013) 114 final, S. 6, 12.

⁷⁴⁷ *Kindgreen*, in: Callies/Ruffert, Art. 338 AEUV Rn. 4.

⁷⁴⁸ *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 300.

Desweiteren könnte im Rahmen der Unionstätigkeit eine vorrangig anzuwendende Vorschrift im Hinblick auf Unionsstatistiken bestehen. Nach Hahlen soll Art. 126 Abs. 14 AEUV gegenüber Art. 338 AEUV *lex specialis* sein. Da Art. 126 Abs. 14 AEUV Übermittlungen von Haushaltsdaten durch die Mitgliedstaaten vorsieht, handele es sich um eine speziellere Rechtsgrundlage für statistische Regelungen.⁷⁴⁹

Dieser Ansicht wird gefolgt. Mit der Einführung der EPSAS verfolgt die Union primär das Ziel vollständiger und zuverlässiger und zwischen den Mitgliedstaaten vergleichbarer Haushaltsdaten zum Zwecke der haushaltspolitischen Überwachung nach Art. 126 AEUV.⁷⁵⁰ Nach Art. 3 Satz 2 des Defizitprotokolls gewährleisten die Mitgliedstaaten, dass die innerstaatlichen Verfahren im Haushaltsbereich sie in die Lage versetzen, ihre sich aus den Verträgen ergebenden Verpflichtungen in diesem Bereich zu erfüllen. Die Pflicht zur Übermittlung der Haushaltsdaten, welche sich am ESG orientieren, wird in Art. 3 Satz 4 des Defizitprotokolls geregelt. Soweit für die Übermittlung der Haushaltsdefizite einheitliche Rechnungslegungsstandards vorgegeben werden sollen, ist auf den spezielleren Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV als Rechtsgrundlage zurückzugreifen. Es bleibt daher in Art. 338 Abs. 1 AEUV für eine Vorgabe einheitlicher Rechnungslegungsstandards zur Verbesserung der statistischen Daten nach dem ESG kein Raum. Hierfür spricht zudem, dass Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV höhere Anforderungen an die Beschlussfassung vorsieht. So setzt die Vorschrift eine einstimmige Beschlussfassung des Rates voraus, während Art. 338 Abs. 1 AEUV nur eine Beschlussfassung im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren durch qualifizierte Mehrheit gem. Art. 288 Abs. 1, Art. 294 AEUV vorsieht.

Art. 338 Abs. 1 AEUV kommt daher als Rechtsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung nicht in Betracht.

⁷⁴⁹ Hahlen, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 338 AEUV Rn. 13.

⁷⁵⁰ COM(2013) 114 final, S. 2.

1.1.6 Art. 114 Abs. 1 Satz 2 AEUV

Die Kommission ist der Auffassung, eine harmonisierte periodengerechte Rechnungsführung würde für größere Transparenz im Binnenmarkt für Finanzdienstleistungen sorgen.⁷⁵¹ Auf Basis des damaligen Art. 95 Abs. 1 EGV⁷⁵² wurde beispielsweise die VO (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (sog. IAS-Verordnung) erlassen, mit der die Übernahme und Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards zum Zwecke der Harmonisierung der von kapitalmarktorientierten Gesellschaften vorgelegten Finanzinformationen (IFRS) geregelt wird (Art. 1 und 4 der VO (EG) Nr. 1606/2002). Das Europäische Parlament und der Rat erlassen nach Art. 114 Abs. 1 Satz 2 AEUV gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Wirtschafts- und Sozialausschusses die Maßnahmen zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, welche die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts zum Gegenstand haben.

Art. 114 Abs. 1 S. 2 AEUV könnte eine mögliche Rechtsgrundlage zur Einführung europäischer Rechnungslegungsstandards darstellen, wenn es sich bei den EPSAS um eine Rechtsangleichungsmaßnahme zum Funktionieren des Binnenmarktes handelt. Der Binnenmarkt umfasst nach Art. 26 Abs. 2 AEUV einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist. Der Begriff umfasst zum einen die effektive Ausübung der Grundfreiheiten des AEUV. Hierzu gehört vor allem die Beseitigung bestehender und gerechtfertigter Ausübungsbeschränkungen.⁷⁵³ Neben der Verwirklichung der Grundfreiheiten umfasst der Binnenmarktbezug aber auch die Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen.⁷⁵⁴ Nach Art. 114 Abs. 2 AEUV sind Bestimmungen über die Steuern, über die Freizügigkeit und über die Rechte und Interessen der Arbeitnehmer ausgenommen. Dies ist hier nicht der Fall.

⁷⁵¹ COM(2013) 114 final, S. 7.

⁷⁵² heutiger Art. 114 Abs. 1 AEUV.

⁷⁵³ Herrfeld, in: Schwarze et al., Art. 114 AEUV Rn. 8.

⁷⁵⁴ Tietje, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 114 AEUV Rn 86.

Zunächst ist abzugrenzen, ob eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch Handelshemmnisse oder eine Wettbewerbsverzerrung vorliegt.⁷⁵⁵ Vorliegend kommt eine Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV durch die nationalen Haushaltsvorschriften zur Rechnungslegung in Betracht. Hierzu müsste zunächst der Schutzbereich eröffnet sein. Unter Kapitalverkehr im Sinne des Art. 63 AEUV versteht man die Wertübertragung durch Sach- und Geldkapital.⁷⁵⁶ Zur Auslegung des Begriffs des Kapitalverkehrs können auch die Richtlinien zum Kapitalverkehr herangezogen werden.⁷⁵⁷ Hierbei kann auf den Erwerb bzw. die Veräußerung von Staatsanleihen abgestellt werden. Dabei handelt es sich um eine von der Kapitalverkehrsfreiheit erfasste Schuldverschreibung gemäß Anhang 1 III Buchstabe b zur RL 88/361/EWG.⁷⁵⁸ Da Staatsanleihen europaweit gehandelt werden, liegt auch ein grenzüberschreitender Bezug vor. Von Art. 63 AEUV geschützte Verhaltensweisen sind gemäß der Klassifizierung des Kapitalverkehrs in Anhang 1 zur RL 88/361/EWG unter anderem alle für die Durchführung des Kapitalverkehrs erforderlichen Geschäfte, insbesondere auch Abschluss und Ausführung der Transaktion (vgl. Anhang 1 Vor I zur RL 88/361/EWG). Die nationalen Haushaltsvorschriften berühren jedoch nicht den Schutzgehalt der Kapitalverkehrsfreiheit, da sie Kapitalanleger nicht am Abschluss oder der Ausführung der Transaktion hindern. Ob Mitgliedstaaten Kennzahlen zu Defizit und Verschuldung anhand der kameralen oder die doppischen Buchführung erfassen oder weitergehende Ertrags- und Vermögensrechnungen aufstellen, berührt nicht den Abschluss der Transaktion. Der Umstand des Rechnungslegungssystems und die damit verbundene Frage, ob die bereitgestellten Finanzkennzahlen für die Einschätzung der Bonität der jeweiligen Staatsanleihe als zuverlässig oder ausreichend eingeschätzt werden, betrifft lediglich die Frage der Verzinsung der Kapitalanlage und mögliche Risikoaufschläge. Dabei ist davon auszugehen, dass Staatsanleihen kameral buchender Mitgliedstaaten wegen

⁷⁵⁵ *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 114 AEUV Rn 106.

⁷⁵⁶ *Glaesner*, in: Schwarze et al., Art. 63 AEUV Rn. 10.

⁷⁵⁷ *Ukrow/Ress*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 63 AEUV Rn. 158.

⁷⁵⁸ ABI. EG 1988 L 178/5.

der fehlenden weitergehenden Finanzkennzahlen und der fehlenden Ausweisung einer Ertrags- und Vermögensrechnung höher verzinst werden. Der Schutzgehalt der Kapitalverkehrsfreiheit ist durch die EPSAS nicht betroffen.

In Betracht kommt aber die Einführung der EPSAS zur Beseitigung einer Wettbewerbsverzerrung. Dies setzt voraus, dass Unternehmer aus unterschiedlichen Mitgliedstaaten infolge einer heterogenen Entwicklung ihrer nationalen Rechtsvorschriften Waren auf einem bestimmten Markt wegen unterschiedlicher nationaler Rechtsvorschriften nicht zu gleichen Bedingungen absetzen können.⁷⁵⁹ Zudem verlangt die Rechtsprechung des EuGH, dass die Wettbewerbsverzerrung spürbar sein muss. Die Maßnahmen müssen in tatsächlicher Weise zur Beseitigung spürbarer Wettbewerbsverzerrungen beitragen.⁷⁶⁰

Betroffen ist hier der Markt der Staatsanleihen von Mitgliedstaaten, der gegenwärtig durch wenig vergleichbare Informationen zu deren Haushaltslage beeinträchtigt ist. Nach Gröpl fehle es bereits an der Unternehmereigenschaft, da der Staat kein Wirtschaftsteilnehmer ist, sondern vielmehr die Kapitalverkehrsfreiheit zu gewährleisten hat.⁷⁶¹ Allerdings kommt es darauf auch nicht zwingend an, denn Staatsanleihen werden auch auf dem Kapitalmarkt gehandelt. Zudem sind sie auch zwischen Privaten handelbar, so dass diese als Unternehmer in Betracht kommen.

Nach hiesiger Auffassung ist eine Wettbewerbsverzerrung nicht gegeben. Zwar stellen kameral buchende Mitgliedstaaten keine Informationen zur Vermögens- und Ertragslage bereit. Bei der Frage des Rechnungslegungssystems handelt es sich in Bezug auf Staatsanleihen jedoch um eine Frage der risikogerechten Verzinsung. Soweit Mitgliedstaaten die kameral Buchführung anwenden und folglich keine Informationen zur Vermögens- und Ertragslage bereitstellen, ist davon auszugehen, dass dies zu einem Risikoaufschlag für die jeweiligen Anleihen führt. Insofern handelt es sich auch nicht um eine Wettbewerbsverzerrung. Selbst wenn man eine Wettbewerbsverzerrung annehmen würde, fehlt es letztlich jedenfalls an der von der Rechtsprechung gefor-

⁷⁵⁹ *Rühl*, in: FS Roth, S. 468; *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 114 AEUV Rn 102.

⁷⁶⁰ EuGH 05.10.2000, C-376/98, Slg. 2000, I-8419, Rn. 84 - Deutschland / Parlament u. Rat.

⁷⁶¹ *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 272f.

derden Spürbarkeit. Ob die relevanten Finanzkennzahlen anhand der Kameraistik oder Doppik ermittelt werden, ist für die Bewertung der Bonität durch Kapitalanleger nur von nachgeordneter Bedeutung.

Darüber hinaus ist auch fraglich, ob es sich bei den EPSAS um eine Maßnahme mit dem Ziel des Funktionierens des Binnenmarktes handelt. Hierbei ist nach dem EuGH maßgeblich, ob „die Voraussetzungen für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes verbessert werden sollen“. Die „bloße Feststellung von Unterschieden zwischen den nationalen Vorschriften“ der Mitgliedstaaten ist nicht ausreichend.⁷⁶² Die Zielsetzung muss objektiv (z.B. aus dem Rechtsakt oder den Erwägungsgründen) hervortreten.⁷⁶³ Die EPSAS zielen nach Auffassung der Kommission zwar auch auf die Steigerung der Transparenz an den Kapitalmärkten im Hinblick auf Art. 114 AEUV ab. Wie auch börsennotierte Unternehmen seien die Mitgliedstaaten gegenüber den Marktteilnehmern verpflichtet, im Hinblick auf Staatsanleihen und deren Risikobewertung Informationen über ihre finanzielle Lage bereitzustellen. Hierfür sei ein auf Normen beruhendes System für den öffentlichen Sektor mit einer harmonisierten Rechnungsführung zum Zwecke des ordnungsgemäßen Funktionierens des Binnenmarktes erforderlich.⁷⁶⁴ Das Funktionieren des Binnenmarktes darf aber nicht nur „beiläufiges oder ergänzendes Ziel“ der Maßnahme sein.⁷⁶⁵ Der betreffende Rechtsakt muss darauf abzielen, Handelshemmnisse oder Wettbewerbsverzerrungen zu beseitigen.⁷⁶⁶ Nach Ohler ist die Verbesserung des Binnenmarktes lediglich ein „Nebeneffekt“ der EPSAS.⁷⁶⁷

Dieser Ansicht wird gefolgt. Anders als bei der auf Art. 114 AEUV gestützten VO (EG) Nr. 1606/2002 (sog. IAS-Verordnung) zur Implementierung der IFRS für kapitalmarktorientierte Unternehmen bezwecken vollständige, zuverlässige und zwischen den Mitgliedstaaten vergleichbare Haushaltsdaten zuvorderst die Verbesserung der haushaltspolitischen Überwachung durch die Union

⁷⁶² EuGH 05.10.2000, C-376/98, Slg. 2000 I-8419, Rn. 84 – Deutschland/Parlament u. Rat.

⁷⁶³ *Rühl*, in: FS Roth, S. 462.

⁷⁶⁴ COM(2013) 114 final, S. 7, 9; *Makaronidis*, V&M 5/2015, 233, 235.

⁷⁶⁵ EuGH 09.10.2001, C-377/98, Slg. 2001 I-7079, Rn. 28 - Niederlande/Parlament u. Rat

⁷⁶⁶ *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 114 AEUV Rn 129.

⁷⁶⁷ *Ohler*, SV-Gutachten EPSAS, S. 13.

nach Art. 126 AEUV. Die EPSAS dienen damit nur nebenbei der Verwirklichung des Binnenmarktes. Es handelt sich lediglich um ein beiläufiges Ziel.

Art. 114 Abs. 1 AEUV ist keine taugliche Ermächtigungsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung.

1.1.7 Art. 115 AEUV

Nach Art. 115 AEUV erlässt der Rat unbeschadet des Art. 114 AEUV gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Praktische Bedeutung erlangt Art. 115 AEUV im Wesentlichen nur durch die Bereichsausnahmen des Art. 114 Abs. 2 AEUV, die eine Anwendung des Art. 114 Abs. 1 AEUV ausschließen.⁷⁶⁸ Mangels eines Eingriffs in die Kapitalverkehrsfreiheit und einer Wettbewerbsverzerrung sowie des nur beiläufigen Ziels des Funktionierens des Binnenmarktes ist daher auch für Art. 115 AEUV kein Raum.

1.1.8 Art. 352 Abs. 1 AEUV

Nach Art. 352 Abs. 1 AEUV erlässt der Rat einstimmig auf Vorschlag der Kommission und nach Zustimmung des Europäischen Parlaments die geeigneten Vorschriften, wenn ein Tätigwerden der Union im Rahmen der in den Verträgen festgelegten Politikbereiche erforderlich erscheint, um eines der Ziele der Verträge zu verwirklichen, und in den Verträgen die hierfür erforderlichen Befugnisse nicht vorgesehen sind. Die Flexibilitätsklausel des Art. 352 AEUV kann Anwendung finden, wenn in den Verträgen ausdrücklich oder implizit verliehene Befugnisse fehlen. Damit wird eine vertragsimmanente Fortentwick-

⁷⁶⁸ *Herrnfeld*, in: Schwarze et al., Art. 115 Rn. 2 AEUV.

lung des Europarechts unterhalb der förmlichen Vertragsänderung ermöglicht.⁷⁶⁹ Mit Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV besteht aber bereits eine Ermächtigungsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung.

Der Anwendungsbereich des Art. 352 AEUV ist damit nicht eröffnet.

Zwischenergebnis: Soweit durch die EPSAS-Rahmenverordnung die nationale Haushaltsführung unberührt bleibt, kann Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV als Ermächtigungsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung herangezogen werden.

1.2 Materielle Rechtmäßigkeit

1.2.1 Kein Verstoß gegen höherrangiges Recht

1.2.1.1 Delegierte Rechtsakte

Der Vorschlag der Kommission zielt darauf ab, diese durch eine EPSAS-Rahmenverordnung zu ermächtigen, die einzelnen EPSAS mit den jeweiligen konkreten Rechnungslegungssätzen im Wege von Durchführungsrechtsakten (Art. 291 AEUV) oder delegierten Rechtsakten (Art. 290 AEUV) in eigener Zuständigkeit zu regeln.⁷⁷⁰ Nach Art. 290 Abs. 1 AEUV kann in Gesetzgebungsakten der Kommission die Befugnis übertragen werden, Rechtsakte ohne Gesetzescharakter mit allgemeiner Geltung zur Ergänzung oder Änderung bestimmter nicht wesentlicher Vorschriften des betreffenden Gesetzgebungsaktes zu erlassen. Bei einem delegierten Rechtsakt handelt es sich nach den allgemeinen Grundsätzen um dem Primärrecht untergeordnetes Recht.⁷⁷¹ Ziel des Art. 290 AEUV ist es, den Gesetzgebungsprozess zu entlasten, indem nicht erneut Detailfragen problematisiert werden.⁷⁷²

⁷⁶⁹ Rossi, in Calliess/Ruffert, Art. 352 AEUV Rn. 10; Streinz, in: Streinz, Art. 352 AEUV Rn. 1.

⁷⁷⁰ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 6.

⁷⁷¹ Gellermann, in: Streinz, Art. 290 AEUV Rn. 3.

⁷⁷² Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 12.

Zunächst sind Art. 290 Abs. 1 und Art. 291 Abs. 2 AEUV voneinander abzugrenzen. Nach Art. 291 Abs. 1 AEUV ergreifen die Mitgliedstaaten alle zur Durchführung der verbindlichen Rechtsakte der Union erforderlichen Maßnahmen nach innerstaatlichem Recht. Bedarf es einheitlicher Bedingungen für die Durchführung der verbindlichen Rechtsakte der Union, so können nach Art. 291 Abs. 2 AEUV der Kommission Durchführungsbefugnisse übertragen werden. Nach Art. 291 Abs. 3 AEUV legen für die Zwecke des Absatzes 2 das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren durch Verordnungen im Voraus allgemeine Regeln und Grundsätze fest, nach denen die Mitgliedstaaten die Wahrnehmung der Durchführungsbefugnisse durch die Kommission kontrollieren.

Die Kommission selbst hat sowohl delegierte Rechtsakte als auch Durchführungsrechtsakte als mögliches Verfahren für die Annahme der einzelnen EPSAS genannt.⁷⁷³ Da vorliegend Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV als Ermächtigungsgrundlage herangezogen wird, welcher ein besonderes Gesetzgebungsverfahren vorgibt, kommen sowohl Art. 290 AEUV als auch Art. 291 AEUV in Betracht. In Abgrenzung zu den delegierten Rechtsakten nach Art. 290 AEUV handelt es sich bei Art. 291 AEUV um eine Befugnis zur „exekutiven Durchführung“ anhand von Durchführungsrechtsakten.⁷⁷⁴ Die Abgrenzung zwischen Art. 290 und 291 AEUV wird in der Literatur als problematisch erachtet, da auch die Ergänzung eines Rechtsaktes seiner Durchführung dienen kann. Die Frage ist aber von erheblicher Bedeutung, da Auswirkungen auf die Einflussnahme (Art. 291 Abs. 3 AEUV) und Kontrolle (Art. 290 Abs. 2 AEUV) des Rates und des Parlaments gegeben sind.⁷⁷⁵

Nach Schusterschitz soll es sich bei der Delegation systematisch um einen Unterfall der Durchführung handeln. Art. 291 AEUV sei als Grundnorm weit auszulegen. Art. 291 AEUV komme nur in Betracht, soweit die Durchführungsmaßnahme im Hinblick auf seine demokratische Legitimation besonders rechtfertigungsbedürftig ist.⁷⁷⁶ Hiergegen wird jedoch eingewandt, dass der Vertrag von Lissabon gerade auf eine trennscharfe Abgrenzung von Art. 290 und

⁷⁷³ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 6.

⁷⁷⁴ Vedder, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Art. 291 AEUV Rn. 2.

⁷⁷⁵ Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 20.

⁷⁷⁶ Schusterschitz, Rechtsakte und Rechtsetzungsverfahren, S. 232.

Art. 291 AEUV abzielt.⁷⁷⁷ Eine derartige Ansicht laufe daher der Entscheidung des Primärrechtsgebers zuwider.⁷⁷⁸

Nach Sohn/Koch sollen Art. 290 und Art. 291 AEUV danach abgegrenzt werden, ob der politische (dann Art. 290 AEUV) oder der exekutive Charakter (dann Art. 291 AEUV) überwiegt.⁷⁷⁹ Gegen diese Ansicht spricht jedoch die wenig trennscharfe Abgrenzbarkeit. Im Falle eines politischen Schwerpunkts scheitert ein delegierter Rechtsakt nach Art. 290 AEUV in der Regel zudem ohnehin an der Wesentlichkeit des Aspekts (Art. 290 Abs. 1 UA 2 Satz 2 AEUV).⁷⁸⁰

Nach dem EuGH⁷⁸¹ und Teilen der Literatur⁷⁸² wird dem Unionsgesetzgeber ein „Ermessen“ bei der Auswahl der Instrumente des Art. 290 oder des Art. 291 AEUV eingeräumt. Die gerichtliche Kontrolle soll sich auf „offensichtliche Beurteilungsfehler“ dahingehend beschränken, ob der rechtliche Rahmen der Regelung nur einer Konkretisierung im Sinne von Art. 290 Abs. 1 AEUV oder aber einheitlicher Bedingungen für seine Durchführung nach Art. 291 Abs. 2 AEUV bedarf.⁷⁸³ Soweit aber eine Entscheidung durch den Unionsgesetzgeber offengelassen wird, kann die Abgrenzung nach der systematischen Vollständigkeit der Regelung erfolgen. Erscheint der erlassene Basisrechtsakt als vollständig, so handelt es sich um einen Durchführungsrechtsakt nach Art. 291 AEUV. Soweit der Basisrechtsakt nicht vollständig erscheint, soll es sich um einen delegierten Rechtsakt nach Art. 290 AEUV handeln.⁷⁸⁴

Dies überzeugt, denn der Unionsgesetzgeber hat es selbst in der Hand, ob er den Basisrechtsakt möglichst vollständig erlässt und damit keinen Raum für Ergänzungen i.S.v. Art. 290 AEUV belässt. Damit kommt es primär auf die Auswahl des Gesetzgebers hinsichtlich eines delegierten Rechtsakts oder eines Durchführungsrechtsakts im jeweiligen Gesetzgebungsakt an. Laut der

⁷⁷⁷ Europäischer Konvent, Schlussbericht Gruppe IX, S.Dok. CONV 424/02, S. 8f.

⁷⁷⁸ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 21.

⁷⁷⁹ *Sohn/Koch*, Kommentierung der Mitteilung der Kommission [KOM(2009) 673] über die Umsetzung von Artikel 290, S. 11.

⁷⁸⁰ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 22.

⁷⁸¹ EuGH 18.03.2014, C-427/12, ECLI:EU:C:2014:170, Rn. 40 - Kommission/Parlament u. Rat.

⁷⁸² *Bueren*, EuZW 2012, 167, 171; *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 23.

⁷⁸³ EuGH 18.03.2014, C-427/12, ECLI:EU:C:2014:170, Rn. 40 - Kommission/Parlament u. Rat.

⁷⁸⁴ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 23.

Kommission soll die EPSAS-Rahmenverordnung insbesondere die Kernanforderungen an die EPSAS enthalten. Als Beispiele werden die Periodenabgrenzung und die doppelte Buchführung angeführt. Darüber hinaus soll festgelegt werden, dass die IPSAS als Bezugspunkt der EPSAS dienen.⁷⁸⁵ Nach den Planungen der Kommission sollen die einzelnen EPSAS erst im Anschluss an den Erlass der Rahmenverordnung erarbeitet und beschlossen werden. Die EPSAS-Rahmenverordnung könnte daher so ausgestaltet werden, dass sie aufgrund der darin noch nicht enthaltenen einzelnen EPSAS unvollständig ist. Insbesondere sind in dem Rechtsakt zu den künftigen EPSAS noch die einzelnen Standards zur Verbuchung bestimmter Geschäftsvorfälle und der Erfassung von Vermögenswerten zu regeln. Da die künftigen EPSAS erst nach Inkrafttreten des Gesetzgebungsaktes erarbeitet werden und die EPSAS-Rahmenverordnung damit unvollständig erscheint, sprechen aus hiesiger Sicht gute Gründe für einen delegierten Rechtsaktes gem. Art. 290 Abs. 1 AEUV.

Die Delegation an die Kommission müsste aufgrund eines Gesetzgebungsaktes erfolgen. Die Begrifflichkeit des Gesetzgebungsaktes in Art. 290 Abs. 1 AEUV weist darauf hin, dass der Rechtsakt gemäß einem ordentlichen oder besonderen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen sein muss (Art. 289 Abs. 3 AEUV).⁷⁸⁶ Eine Übertragung durch Rechtsakte außerhalb des ordentlichen oder besonderen Gesetzgebungsverfahrens kommt nicht in Betracht.⁷⁸⁷ Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV setzt seinem Wortlaut nach ein besonderes Gesetzgebungsverfahren voraus, so dass vorliegend die Voraussetzung des Art. 290 Abs. 1 AEUV gewahrt ist.

Adressat des Art. 290 Abs. 1 AEUV ist ausschließlich die Kommission.

Die derzeitigen Planungen zu EPSAS sehen vor, dass die Annahme der einzelnen EPSAS durch die Kommission erfolgen soll.⁷⁸⁸ Insofern stehen die Planungen im Einklang mit Art. 290 AEUV. Desweiteren ist aber auch die Bildung von Ausschüssen und Arbeitsgruppen vorgesehen. Insbesondere soll ein

⁷⁸⁵ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7.

⁷⁸⁶ Schoo, in: Schwarze et al., Art. 290 AEUV Rn. 12.

⁷⁸⁷ Gellermann, in: Streinz, Art. 290 AEUV Rn. 4.

⁷⁸⁸ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7.

EPSAS-Ausschuss zur Aufstellung und Bestätigung der Arbeitsprogramme der Arbeitsgruppen für die Entwicklung der EPSAS gebildet werden. Der EPSAS-Ausschuss soll als zentrale Stelle für die Standardsetzung verantwortlich sein und von der Kommission geleitet werden. Dem EPSAS-Ausschuss sollen auch hochrangige Vertreter der Mitgliedstaaten sowie andere Interessenträger (Rechnungsprüfer, Statistiker etc.) als Beobachter angehören. Entscheidungen sollen mit der qualifizierten Mehrheit der Mitglieder gefasst werden, wobei Beobachter über kein Stimmrecht verfügen sollen.⁷⁸⁹ Desweiteren soll auch ein EPSAS-Fachbeirat mit Interessenträgern aus dem Bereich der Rechnungslegung (z.B. Rechnungshöfe, Wirtschaftsprüfer) für technische Anregungen und zur Beratung der Arbeitsgruppen eingerichtet werden.⁷⁹⁰

Gegen eine derartige Einbindung externer Interessenträger bestehen keine Bedenken, soweit dies lediglich der Information und Beratung der Kommission zum Zwecke der Willensbildung dient.⁷⁹¹ Die EPSAS-Arbeitsgruppen sollen den Planungen zufolge über keinerlei Entscheidungskompetenz im Hinblick auf die einzelnen EPSAS verfügen. Bedenken könnten aber bestehen, dass die Planungen der Kommission die Einbeziehung eines EPSAS-Ausschusses vorsehen, der im Verfahren zur Annahme der EPSAS unmittelbar beteiligt sein soll. Nach den Planungen der Kommission soll die befürwortende Stellungnahme des EPSAS-Ausschusses jedoch ausdrücklich nur bei Durchführungsrechtsakten erforderlich sein.⁷⁹² Das Erfordernis einer vorherigen befürwortenden Stellungnahme des EPSAS-Ausschusses wäre bei delegierten Rechtsakten dagegen problematisch. Eine solche hätte zur Folge, dass die Kommission über die künftigen EPSAS nur bei einem positiven Votum des EPSAS-Ausschusses beschließen könnte. Im Falle einer ablehnenden Stellungnahme wäre eine Beschlussfassung durch die Kommission nicht möglich. Ausschließlicher Adressat des Art. 290 Abs. 1 AEUV ist die Kommission. Eine Subdelegation ist nicht möglich, da Art. 290 Abs. 1 AEUV die Kommission als alleinigen Adressaten der Delegation benennt.⁷⁹³ Dies scheitert bereits daran, dass eine

⁷⁸⁹ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 8.

⁷⁹⁰ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 12.

⁷⁹¹ *Gurlit*, ZHR 2013, 862, 862; Weiß, EuR 2016, 631, 646.

⁷⁹² Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7.

⁷⁹³ *Gellermann*, in: Streinz, Art. 290 AEUV Rn. 5.

Delegation stets gemäß dem ordentlichen oder besonderen Gesetzgebungsverfahren zustande kommen muss,⁷⁹⁴ was bei einer Subdelegation durch die Kommission nicht der Fall wäre. Für delegierte Rechtsakte wird eine derartige Einbeziehung des EPSAS-Ausschusses in die unmittelbare Entscheidung jedoch auch nicht vorgeschlagen.

Nach Art. 290 Abs. 1 AEUV kommt eine Delegation auf die Kommission nur bei nicht wesentlichen Vorschriften des betreffenden Gesetzgebungsaktes in Betracht. Wesentliche Aspekte eines Bereichs bleiben dagegen einer Entscheidung des Unionsgesetzgebers vorbehalten. Dies ergibt sich bereits aus dem europarechtlichen Demokratieprinzip des Art. 10 Abs. 1 EUV.⁷⁹⁵ Anders als bei dem im deutschen Verfassungsrecht bekannten Wesentlichkeitsprinzip kommt es hierbei nicht auf den Grundrechtsbezug an, sondern auf die Bedeutung für die jeweilige Unionspolitik.⁷⁹⁶ Wesentlich in diesem Sinne und daher vom Unionsgesetzgeber selbst zu regeln sind Bestimmungen zur „grundsätzlichen Ausrichtung der Gemeinschaftspolitik“.⁷⁹⁷ Dabei legt der EuGH Art. 290 AEUV entsprechend des Grundsatzes „*effet utile*“ mit dem Ziel der Verwirklichung der Gemeinschaftsziele sehr weit aus und hält auch die Übertragung weitreichender Befugnisse für möglich.⁷⁹⁸ Eine spezifische Theorie zur Wesentlichkeit lässt der EuGH aber nicht erkennen. Das Kriterium der Wesentlichkeit wird vielmehr eher bereichsspezifisch und nicht demokratie- oder grundrechtsbezogen ausgelegt. Damit sollen dem Unionsgesetzgeber die notwendigen Spielräume eröffnet werden, um dem zur Verwirklichung des Gemeinschaftsziels funktional bestgeeignetsten Organ die Kompetenzen zu übertragen.⁷⁹⁹

Für eine Bestimmung der Wesentlichkeit bietet sich nach Nettesheim eine Unterscheidung danach an, ob es sich um eine grundsätzliche politische Festlegung oder eine ausfüllende unpolitische Konkretisierung handelt. Berücksich-

⁷⁹⁴ Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 27.

⁷⁹⁵ Gellermann, in: Streinz, Art. 290 AEUV Rn. 6; Schmidt, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 290 AEUV Rn. 25.

⁷⁹⁶ Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 37.

⁷⁹⁷ EuGH 27.10.1992, C-240/90, Slg. 1992, I-5383, Rn. 37 - Deutschland/Kommission.

⁷⁹⁸ EuGH 11.03.1987, C-279/84, Slg. 1987, 1069, Rn. 14 - Rau/Kommission; Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 38.

⁷⁹⁹ Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 38.

tigt werden soll dabei auch, ob die betreffende Sachfrage besser in einem aufwändigeren und vielfältigeren Gesetzgebungsverfahren oder in einem schlan- ken Verfahren durch die Kommission entschieden werden kann.⁸⁰⁰ Dem Ge- setzgeber steht bei der Frage der Wesentlichkeit nach dem EuGH zwar ein Beurteilungsspielraum zu. Die Einschätzung der Wesentlichkeit hat sich je- doch „nach objektiven Gesichtspunkten“ und unter Berücksichtigung der Be- sonderheiten des jeweiligen Aufgabenbereichs zu richten.⁸⁰¹ Die maßgebli- chen Gründe sind in der Begründung des Rechtsaktes darzustellen (Art. 296 Abs. 2 AEUV).⁸⁰² Die gerichtliche Kontrolle dieser Entscheidung ist auf offen- sichtliche Beurteilungsfehler beschränkt.⁸⁰³

Der Hessische Rechnungshof ist der Ansicht, dass der Rechtsakt zu den künf- tigen EPSAS nicht auf Art. 290 AEUV gestützt werden kann. So handele es sich bei den einzelnen EPSAS nicht um eine bloße „Ergänzung oder Änderung bestimmter nicht wesentlicher Vorschriften“.⁸⁰⁴

Nach Ohler, der zwar grundsätzlich mit der Ansicht des Hessischen Rech- nungshofs übereinstimmt, sollen auch die grundlegenden Bewertungsprinzi- pien der Mitgliedstaaten im Gesetzgebungsakt selbst geregelt werden. Auf- grund des Wesentlichkeitsvorbehalts könne in der Rahmenverordnung nicht lediglich eine Ermächtigung an die Kommission für die Erstellung der einzel- nen Standards aufgenommen werden. Vielmehr seien zwingende inhaltliche Vorgaben zur Ausgestaltung der EPSAS und der Festlegung wesentlicher Be- wertungsprinzipien durch den Unionsgesetzgeber erforderlich.⁸⁰⁵ Nach Wey- land/Nowak setzt die spätere Verabschiedung der EPSAS im Wege eines de- legierten Rechtsaktes unter anderem die Definition der Zwecke und Grund- sätze der Rechnungslegung in der Rahmenverordnung voraus.⁸⁰⁶

Den letzten beiden Ansichten wird gefolgt. Vorliegend soll der Kommission zu- folge zunächst eine Rahmenverordnung erlassen werden, mit der unter ande- rem die Kernanforderungen an die EPSAS geregelt werden. Dazu sollen bei- spielsweise die Periodenabgrenzung und die doppelte Buchführung gehören.

⁸⁰⁰ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 41.

⁸⁰¹ EuGH 05.09.2012, C-355/10, ECLI:EU:C:2012:516, Rn. 67f - Parlament/Rat.

⁸⁰² *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 41.

⁸⁰³ EuGH 18.03.2014, C-427/12, ECLI:EU:C:2014:170, Rn. 40 – Kommission/Parlament u. Rat.

⁸⁰⁴ *Nowak et al.*, Meilensteine und Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS, S. 127.

⁸⁰⁵ *Ohler*, SV-Gutachten EPSAS, S. 16.

⁸⁰⁶ *Weyland/Nowak*, Der Konzern 12/2016, 558, 565.

Darüber hinaus soll festgelegt werden, dass die IPSAS als Bezugspunkt der EPSAS dienen und die Kompatibilität mit den Grundsätzen des ESVG zu berücksichtigen ist.⁸⁰⁷ Damit wird die grundsätzliche politische Festlegung auf die Anwendung einheitlicher Rechnungslegungsstandards bereits durch die Rahmenverordnung getroffen. Mit der Vorgabe der Periodenabgrenzung und der doppelten Buchführung sowie der grundsätzlichen Anlehnung an die IPSAS werden die wesentlichen Gestaltungsspielräume in der EPSAS-Rahmenverordnung geregelt. Die Entscheidung setzt eine politische Abwägung voraus und muss daher dem Unionsgesetzgeber vorbehalten bleiben. Offen bleiben nur noch Fragen zur einzelnen technischen Ausgestaltung der einzelnen EPSAS. Es handelt sich dabei zumeist um buchungstechnische Detailfragen und sachlich begründete Abweichungen von den IPSAS. Die Entscheidung darüber bedarf angesichts der Detailtiefe der einzelnen EPSAS keines institutionellen Gesetzgebungsverfahrens. Hinzu kommt, dass Rechnungslegungsvorschriften regelmäßig nicht unverändert bleiben, sondern zum Beispiel wegen Veränderungen der dahinterstehenden Lebenssachverhalte regelmäßigen Anpassungen unterliegen können. Es wäre unzweckmäßig und würde die Funktionsfähigkeit des Rates und des Parlaments beeinträchtigen, wenn für geringfügige Änderungen der einzelnen EPSAS erneut ein Gesetzgebungsverfahren durchlaufen werden müsste. Entsprechend Ohler sind aber auch Grundsatzfragen zur Bewertungsmethodik in der EPSAS-Rahmenverordnung zu regeln. Die Bewertungsmethode hat potentiell erhebliche Auswirkungen auf die Vermögenslage der Mitgliedstaaten, so dass hier eine Grundsatzentscheidung durch den Unionsgesetzgeber zu treffen ist. So könnten Mitgliedstaaten, bei denen die Eröffnungsbilanz ein besonders hohes negatives Eigenkapital ergeben würde, darauf drängen, dass Abschreibungen auf einen möglichst langen Zeitraum gestreckt werden, um den jährlichen Aufwand zu reduzieren. Das Eigenkapital der Eröffnungsbilanz könnte auch geschönt werden, indem nicht abnutzbare Vermögensgüter (z.B. Grundstücke oder Kulturgüter) möglichst hoch bewertet werden.

Die Entscheidung zu Fragen der Vermögensbewertung mit erheblichen Auswirkungen auf die Erfolgsrechnungen und die Bilanzen der Mitgliedstaaten,

⁸⁰⁷ COM(2013) 114 final, S. 13.

wie zum Beispiel der Bewertung nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem Zeitwert sowie der Bewertung bestimmter nicht am Markt veräußerbarer Vermögensgegenstände sollte dem Unionsgesetzgeber vorbehalten bleiben. Details zur Bewertung einzelner Vermögensgegenstände ohne grundsätzliche Bedeutung und mit nur geringfügigen Auswirkungen können im Rahmen des delegierten Rechtsakts festgelegt werden.

Nach Art. 290 Abs. 1 UA 2 S. 1 AEUV sind in den betreffenden Gesetzgebungsakten Ziele, Inhalt, Geltungsbereich und Dauer der Befugnisübertragung ausdrücklich festzulegen (sog. Regelungsdichte). Soweit der Gesetzgebungsrechtsakt diese Festlegungen nicht enthält, ist er seinerseits unwirksam.⁸⁰⁸ Mit der hinreichend bestimmten Formulierung von Anforderungen soll sichergestellt sein, dass sich die im Rahmen einer delegierten Befugnis erlassenen Vorschriften in einem vom Gesetzgebungsakt definierten rechtlichen Rahmen einfügen.⁸⁰⁹ Bloße Pauschalformulierungen sollen hierfür nicht ausreichend sein.⁸¹⁰ Nach dem EuGH ist insbesondere eine hinreichend genaue Umgrenzung der übertragenen Befugnis erforderlich, so dass die Ausübung durch die Kommission einer Kontrolle anhand vom Unionsgesetzgeber festgelegter objektiver Kriterien unterliegen kann.⁸¹¹ Der Basisrechtsakt hat die Grenzen der in ihm enthaltenen Ermächtigung der Kommission vorzusehen, nämlich Ziele, Inhalt, Geltungsbereich und Dauer der Ermächtigung.⁸¹²

Zu beachten ist auch Art. 290 Abs. 2 AEUV, wonach die Bedingungen, unter denen die Übertragung erfolgt, ausdrücklich in den Gesetzgebungsakten festgelegt werden. Hierbei bestehen die Möglichkeiten, dass das Europäische Parlament oder der Rat beschließen können, die Übertragung zu widerrufen oder der delegierte Rechtsakt nur in Kraft treten kann, wenn das Europäische Parlament oder der Rat innerhalb der im Gesetzgebungsakt festgelegten Frist keine Einwände erhebt (Art. 290 Abs. 2 Buchstaben a und b AEUV).

⁸⁰⁸ *König/Kleinlein*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, § 2 Rn. 98.

⁸⁰⁹ EuGH 18.03.2014, C-427/12, ECLI:EU:C:2014:170, Rn. 38 - Kommission/Parlament u. Rat.

⁸¹⁰ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV Rn. 47.

⁸¹¹ EuGH 26.07.2017, C-696/15, ECLI:EU:C:2017:595, Rn. 49 - Tschechische Republik gegen Kommission.

⁸¹² EuGH 26.07.2017, C-696/15, ECLI:EU:C:2017:595, Rn. 51 - Tschechische Republik gegen Kommission.

Im Ergebnis kann der Kommission die Befugnis eingeräumt werden, einen Rechtsakt zur Festlegung der einzelnen EPSAS zu erlassen. Als Rechtsakte sind sämtliche verbindliche Rechtsakte denkbar, also insbesondere auch eine weitere Verordnung.⁸¹³ Die maßgeblichen Bewertungsgrundsätze sind jedoch in die EPSAS-Rahmenverordnung aufzunehmen.

1.2.1.2 Durchführungsrechtsakte

In Betracht kommt auch die Einführung der EPSAS im Wege eines Durchführungsrechtsaktes nach Art. 291 AEUV. In die EPSAS-Rahmenverordnung könnte eine entsprechende Durchführungsbefugnis an die Kommission zur Entwicklung der einzelnen EPSAS im Wege der ausfüllenden Konkretisierung der Vorgaben aus der Rahmenverordnung aufgenommen werden. Zuständig für die Durchführung der Rechtsakte der Union sind grundsätzlich die Mitgliedstaaten. Dies ergibt sich bereits aus Art. 291 Abs. 1 AEUV.⁸¹⁴ Nach Art. 291 Abs. 2 AEUV können der Kommission Durchführungsbefugnisse übertragen werden, wenn es einheitlicher Bedingungen für die Durchführung der verbindlichen Rechtsakte der Union bedarf. Art. 291 AEUV wurde wie auch Art. 290 AEUV mit dem Vertrag von Lissabon geschaffen. Anders als Art. 290 AEUV regelt er aber Durchführungsrechtsakte im Verhältnis zwischen Union und Mitgliedstaaten.⁸¹⁵ Während Art. 290 AEUV die Ergänzung oder Abänderung inhaltlicher Rechtsvorschriften regelt, geht es bei Art. 291 AEUV um „exekutive Durchführung“ anhand von Durchführungsrechtsakten.⁸¹⁶ Art. 291 Abs. 2 AEUV zielt auf eine einheitliche Durchführung von Rechtsakten.⁸¹⁷ Nichtwesentliche Ergänzungen oder Abänderungen des Rechtsaktes wie bei Art. 290 Abs. 1 AEUV sind hier nicht möglich.⁸¹⁸ Die Norm ermöglicht sämtliche erfor-

⁸¹³ *Ruffert*, in: Callies/Ruffert, Art. 290 AEUV Rn. 4.

⁸¹⁴ *Schoo*, in: Schwarze et al., Art. 291 AEUV Rn. 2.

⁸¹⁵ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 1.

⁸¹⁶ *Vedder*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Art. 291 AEUV Rn. 2.

⁸¹⁷ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 40.

⁸¹⁸ *Schoo*, in: Schwarze et al., Art. 291 AEUV Rn. 5.

derlichen Maßnahmen zur ausfüllenden oder konkretisierenden Normsetzung⁸¹⁹ und damit sowohl Einzelrechtsakte als auch abstrakt-generelle Regelungen.⁸²⁰

Die Zuordnung im Überschneidungsbereich soll zunächst von der Wahl des Unionsgesetzgebers zwischen Art. 290 und 291 AEUV abhängen. Diesem wird vom EuGH ein Beurteilungsspielraum bei der Auswahl der Norm zugestanden.⁸²¹ Wie bereits dargestellt spricht für eine Unvollständigkeit der EPSAS-Rahmenverordnung, dass die künftigen EPSAS erst im Anschluss an das Gesetzgebungsverfahren erarbeitet werden sollen. Allerdings hat es der Unionsgesetzgeber bei der Ausgestaltung des Basisrechtsaktes selbst in der Hand, diesen so präzise regeln, dass die EPSAS-Rahmenverordnung als vollständig erscheint.⁸²² Dies wäre dann der Fall, wenn die Kommission sämtliche Vorgaben an die künftigen EPSAS bereits in der Rahmenverordnung vorgibt, insbesondere auch im Hinblick auf Vorgaben zur Bewertung des Vermögens. In dieser Konstellation könnte die Vollständigkeit der Norm angenommen werden und die künftigen EPSAS würden die Rahmenverordnung lediglich präzisieren. Der vom EuGH eingeräumte Beurteilungsspielraum des Unionsgesetzgebers wäre so gewahrt.

Zunächst müsste es sich bei der Übertragung um einen verbindlichen Rechtsakt der Union handeln. Anders als Art. 290 Abs. 1 AEUV spricht Art. 291 Abs. 2 AEUV nicht von Gesetzgebungsakten, sondern von verbindlichen Rechtsakten der Union. Eine Durchführungssteuerung ist damit nicht nur möglich bei einer Verordnung oder einer Richtlinie, sondern auch bei sonstigen, verbindlichen Rechtsakten.⁸²³ Im Falle einer EPSAS-Rahmenverordnung sind die Voraussetzungen eines verbindlichen Rechtsaktes jedenfalls gewahrt.

Nach Art. 291 Abs. 2 AEUV müsste zudem ein Bedürfnis nach einheitlichen Durchführungsbedingungen bestehen.⁸²⁴ Unter Durchführung im Sinne des

⁸¹⁹ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 27.

⁸²⁰ *Schoo*, in: Schwarze et al., Art. 291 AEUV Rn. 5.

⁸²¹ EuGH 18.03.2014, C-427/12, ECLI:EU:C:2014:170, Rn. 40 - Kommission/Parlament u. Rat.

⁸²² Gündel, in: Pechstein/Nowak/Häde, Art. 290 AEUV Rn. 16.

⁸²³ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 21.

⁸²⁴ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 20.

Art. 291 Abs. 1 und 2 AEUV wird die Anwendung von Europarecht auf den Einzelfall, aber auch der Erlass von detaillierten allgemeinverbindlichen Regelungen zur Erleichterung der Rechtsanwendung verstanden.⁸²⁵ Im Rahmen des Art. 291 Abs. 2 AEUV kann die Befugnis verliehen werden, ausfüllende oder konkretisierende Normsetzung zu betreiben.⁸²⁶ Eine nähere Konkretisierung zur Bestimmung der Erforderlichkeit einheitlicher Bedingungen liefert Art. 291 Abs. 2 AEUV jedoch nicht.⁸²⁷

Nach Ruffert ist die Erforderlichkeit gegeben, wenn ohne Durchführungssteuerung der Union die Verwirklichung des Unionsrechts auf mitgliedstaatlicher Ebene nicht ausreichend erfolgen wird oder die Durchführungssteuerung auf unionaler Ebene besser verwirklicht werden kann.⁸²⁸ Nach Nettesheim sei auf die Relation zwischen den Zielen des durchzuführenden Rechtsaktes und den Folgen bei mitgliedstaatlichem Vorgehen abzustellen.⁸²⁹ Den Organen soll hierbei ein weiter Beurteilungsspielraum zukommen.⁸³⁰

Nach hiesiger Auffassung sind die Anforderungen an die Erforderlichkeit einheitlicher Durchführungsbestimmungen erfüllt. Mit den EPSAS wird das Ziel vollständiger, zuverlässiger und vergleichbarer Haushaltsdaten zu Zwecken der besseren Überwachung übermäßiger Haushaltsdefizite verfolgt.⁸³¹ Hierzu soll die EPSAS-Rahmenverordnung die Anwendung des Prinzips der Periodenabgrenzung, die doppische Buchführung sowie die Kompatibilität mit dem ESVG vorgeben.⁸³² Soweit man den Mitgliedstaaten die Vollziehung der EPSAS-Rahmenverordnung und damit die Ausgestaltung der künftigen EPSAS länderspezifisch eigenständig überlassen würde, besteht weiterhin die Gefahr uneinheitlicher oder fehlerhafter Erfassungen von Geschäftsvorfällen in den Mitgliedstaaten. Die bloße Vorgabe der Periodenrechnung, der Doppik, der Kompatibilität mit dem ESVG und der IPSAS als Bezugspunkt ist nicht ausreichend, da im Vollzug durch die Mitgliedstaaten zu viel Gestaltungsspielraum verbleiben würde. Erforderlich sind vielmehr einheitliche, in allen Mitgliedstaaten geltende Verbuchungsvorschriften. Andernfalls würde das Ziel

⁸²⁵ Weiß, EuR 2016, 631, 645.

⁸²⁶ Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 27.

⁸²⁷ Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 22.

⁸²⁸ Ruffert, in: Callies/Ruffert, Art. 291 AEUV Rn. 6.

⁸²⁹ Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 23.

⁸³⁰ Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 24.

⁸³¹ COM(2013) 114 final, S. 4.

⁸³² COM(2013) 114 final, S. 13.

der vollständigen und zuverlässigen Daten und damit auch der Überwachbarkeit der Haushaltsdefizite verfehlt. Der entsprechende Beurteilungsspielraum ist damit nicht überschritten. Die Erforderlichkeit einheitlicher Durchführungsbedingungen ist gegeben.

Der Wortlaut des Art. 291 Abs. 2 AEUV deutet tatbestandlich keine Grenzen der Übertragung von Durchführungsbefugnissen an.⁸³³ Nach der Rechtsprechung des EuGH und der Literatur sind aber die wesentlichen Vorschriften für die vorgesehenen Modalitäten im Basisrechtsakt selbst zu regeln.⁸³⁴ Da Art. 291 Abs. 2 AEUV jedoch ohnehin die Vollständigkeit des Basisrechtsakts voraussetzt, kommt der Wesentlichkeit nur eine geringe Bedeutung zu.⁸³⁵

Auch im Rahmen des Art. 291 Abs. 2 AEUV ist grundsätzlich die Kommission Adressatin der Durchführungsbefugnisse. Eine Subdelegation ist nicht zulässig.⁸³⁶ Die Planungen zu EPSAS sehen vor, dass vor der Annahme der EPSAS durch die Kommission bei Durchführungsrechtsakten eine befürwortende Stellungnahme durch den EPSAS-Ausschuss erforderlich ist. Bei Durchführungsrechtsakten ergibt sich die Notwendigkeit von Ausschüssen bereits aus der auf Art. 291 Abs. 3 AEUV beruhenden VO (EU) Nr. 182/2011 zur Festlegung der allgemeinen Regeln und Grundsätze, nach denen die Mitgliedstaaten die Wahrnehmung der Durchführungsbefugnisse durch die Kommission kontrollieren (sog. Komitologie-Verordnung).⁸³⁷ Die VO (EU) Nr. 182/2011 legt die allgemeinen Regeln und Grundsätze fest, die anzuwenden sind, wenn ein verbindlicher Basisrechtsakt der Union die Notwendigkeit einheitlicher Durchführungsbedingungen feststellt und vorschreibt, dass Durchführungsrechtsakte von der Kommission vorbehaltlich einer Kontrolle durch die Mitgliedstaaten erlassen werden (Art. 1 der VO (EU) Nr. 182/2011). Nach Art. 3 Abs. 2 der VO (EU) Nr. 182/2011 wird die Kommission von einem Ausschuss unterstützt, der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt. Den Vorsitz führt ein Vertreter der Kommission. Der Vorsitz nimmt nicht an den Abstimmungen

⁸³³ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 40.

⁸³⁴ EuGH 16.12.1998, C-374/96, Slg. 1998, I-8385, Rn. 36 – Vorderbrüggen; *Gundel*, in: Pechstein/Nowak/Häde, Art. 291 AEUV Rn. 7; *Bueren*, EuZW 2012, 167, 170.

⁸³⁵ *Gundel*, in: Pechstein/Nowak/Häde, Art. 291 AEUV Rn. 7.

⁸³⁶ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 34.

⁸³⁷ ABI. EU 2011 L 55/13.

im Ausschuss teil. Nach Art. 5 Abs. 3 der VO (EU) Nr. 182/2011 erlässt im Prüfverfahren die Kommission den im Entwurf vorgesehenen Durchführungsrechtsakt nicht, wenn der Ausschuss eine ablehnende Stellungnahme abgibt. Der Ausschuss beschließt dabei mit qualifizierter Mehrheit nach Art. 16 Abs. 4 und 5 EUV und gegebenenfalls nach Art. 238 Abs. 3 AEUV (Art. 5 Abs. 1 der VO (EU) Nr. 182/2011).

Das Prüfverfahren wird nach Art. 2 Abs. 2 der VO (EU) Nr. 182/2011 insbesondere angewendet zum Erlass von Durchführungsrechtsakten von allgemeiner Tragweite. Dies ist bei den EPSAS aufgrund der bedeutenden Auswirkungen auf die Verbuchung von Geschäftsvorfällen in den Mitgliedstaaten der Fall. Insofern handelt es sich bei der Befassung des EPSAS-Ausschusses nicht um eine Subdelegation, sondern um ein verfahrensmäßiges Erfordernis bei Durchführungsrechtsakten. Die Einräumung von Durchführungsbefugnissen ist in der EPSAS-Rahmenverordnung zu begründen.⁸³⁸

1.2.2 Subsidiaritätsprinzip

Nach Art. 5 Abs. 1 Satz 2 EUV gilt für die Ausübung der Zuständigkeiten der Union der Grundsatz der Subsidiarität. Nach dem Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 Abs. 3 EUV wird die Union in den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur tätig, sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen von den Mitgliedstaaten weder auf zentraler noch auf regionaler oder lokaler Ebene ausreichend verwirklicht werden können, sondern vielmehr wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen auf Unionsebene besser zu verwirklichen sind. Dabei sind Prognosen und Ergebnisse der Bemühungen der Mitgliedstaaten in Relation zu setzen zu den voraussichtlichen Wirkungen unionsrechtlicher Maßnahmen oder dem zur Zielerreichung notwendigen Umfang der Maßnahmen.⁸³⁹

⁸³⁸ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 25.

⁸³⁹ *Bickenbach*, EuR 2013, 523.

Unter einem Tätigwerden der EU versteht man jedes Handeln eines Organs der Union.⁸⁴⁰ Beim Erlass einer EPSAS-Rahmenverordnung als Gesetzgebungsakt nach Art. 289 AEUV handelt es sich um ein Tätigwerden.

Es darf sich um keinen Bereich der ausschließlichen EU-Kompetenz im Sinne des Art. 2 Abs. 1 AEUV handeln, bei denen ein Handeln der Mitgliedstaaten nicht eröffnet ist. Die Bereiche der ausschließlichen Zuständigkeit der EU sind in Art. 3 Abs. 1 AEUV festgelegt. Vorliegend erfolgt eine mögliche Einführung der EPSAS auf Basis des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV und damit auf dem Gebiet der Wirtschaftspolitik (Art. 120-126 AEUV). Bei der Wirtschaftspolitik handelt es sich aber um keine im Katalog des Art. 3 Abs. 1 AEUV enthaltene ausschließliche Kompetenz der EU.

Das Subsidiaritätsprinzip ist gewahrt, wenn sich die Ziele der beabsichtigten Maßnahme von den Mitgliedstaaten nicht ausreichend umsetzen lassen und daher „ein Handeln auf Unionsebene erforderlich ist“. Die Erforderlichkeit setzt ein Regelungsdefizit in den Mitgliedstaaten voraus und die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, dieses in angemessener Zeit zu beseitigen.⁸⁴¹ Bei der Anwendung des Subsidiaritätsprinzips soll den Unionsorganen ein weite Einschätzungsprärogative zustehen. Dies ergibt sich aus den Formulierungen des Art. 5 Sätze 4 und 5 des Protokolls (Nr. 2) über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit. Die Entscheidung der Unionsorgane ist jedoch auf objektive Kriterien zu stützen.⁸⁴²

Das Regelungsdefizit besteht hier in der fehlenden Anwendung einheitlicher Rechnungslegungsstandards im Vorgriff auf die haushaltspolitische Überwachung der Mitgliedstaaten. Eine Beseitigung des Regelungsdefizits durch die Mitgliedstaaten erscheint angesichts der vielen unterschiedlichen Rechnungslegungssysteme ausgeschlossen. Unter den Mitgliedstaaten bestehen zum einen Unterschiede hinsichtlich der Anwendung der Kameralistik oder der Doppik.⁸⁴³ So wenden Deutschland, Irland, Italien und die Niederlande bislang die

⁸⁴⁰ *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 5 EUV Rn. 50.

⁸⁴¹ *Lienbacher*, in: Schwarze et al., Art. 5 EUV Rn. 24.

⁸⁴² *Lienbacher*, in: Schwarze et al., Art. 5 EUV Rn. 27.

⁸⁴³ III. 5.2.

Kameralistik an. Eine Reihe weiterer Mitgliedstaaten greifen auf eine Kombination aus Kameralistik und Doppik zurück.⁸⁴⁴ Es bestehen aber selbst Unterschiede innerhalb der doppisch buchenden Mitgliedstaaten, da sich diese zum Teil an die IPSAS anlehnen und zum Teil eigene Rechnungslegungsstandards entwickelt haben. 17 Mitgliedstaaten orientieren sich an den IPSAS, darunter vier Mitgliedstaaten als Hauptgrundlage für die Entwicklung eigener Rechnungslegungsvorschriften.⁸⁴⁵

Desweiteren müssen die Ziele der von der Union in Betracht gezogenen Maßnahme wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen besser auf Unionsebene zu verwirklichen sein (sog. „Effizienzkriterium“).⁸⁴⁶ Nach Art. 5 Satz 4 des Protokolls (Nr. 2) über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit beruht die Feststellung, dass ein Ziel der Union besser auf Unionsebene erreicht werden kann, auf qualitativen und soweit möglich auf quantitativen Kriterien. Die Ermittlung des Datenmaterials zur Übermittlung des Haushaltsdefizits und des Schuldenstandes erfolgt in sämtlichen Mitgliedstaaten auf unterschiedliche Art und Weise. Angesichts der unterschiedlichen Ausgestaltung der Reformprojekte einiger Mitgliedstaaten hin zu einer doppischen Rechnungslegung zeigt sich, dass eine Verwirklichung einheitlicher Rechnungslegungsstandards auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht zielführend ist und stattdessen eine Zielerreichung nur auf Unionsebene möglich ist.

Das Subsidiaritätsprinzip nach Art. 5 Abs. 3 EUV ist damit gewahrt.

1.2.3 Verhältnismäßigkeit

Nach Art 5 Abs. 4 EUV gehen nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Maßnahmen der Union inhaltlich wie formal nicht über das zur Erreichung der Ziele der Verträge erforderliche Maß hinaus. Es handelt sich um eine Kompetenzausübungsschranke. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erstreckt sich auf sämtliche Kompetenzbereiche der Union.⁸⁴⁷

⁸⁴⁴ E&Y (2012), S. 20.

⁸⁴⁵ PwC, S. 90f.

⁸⁴⁶ Lienbacher, in: Schwarze et al., Art. 5 EUV Rn. 25.

⁸⁴⁷ Streinz, in: Streinz, Art. 5 EUV Rn. 46.

1.2.3.1 Geeignetheit

Eine Maßnahme ist dann zur Erreichung des angestrebten Zieles geeignet, „wenn sie tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, dieses Ziel in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen“.⁸⁴⁸ Die Kommission verfolgt mit der Einführung der EPSAS-Rahmenverordnung das Hauptziel vollständiger, zuverlässiger und vergleichbarer Daten auf Primärebene in den Mitgliedstaaten, die mit dem ESVG kompatibel sind.⁸⁴⁹ Dies wiederum soll die haushaltspolitische Überwachung nach Art. 126 AEUV verbessern.

Die EPSAS-Rahmenverordnung müsste geeignet sein, diese Ziele zu erreichen. In der Vergangenheit kam es insbesondere am Beispiel Griechenlands zu Fällen unrichtiger Datenübermittlungen durch einzelne Mitgliedstaaten, weil diese über ein für die Datenübermittlung nach dem Defizitprotokoll ungeeignetes Rechnungslegungssystem verfügen.⁸⁵⁰ So wurden beispielsweise unzutreffend Ausgabenposten nicht erfasst, außerbudgetäre Konten fälschlicherweise zu den Einnahmen gerechnet, Schuldenübernahmen und Garantien sowie Kapitalzuführungen an öffentliche Gesellschaften unzutreffend erfasst. Bei diesen Mängeln handelt es sich durchweg um fehlerhafte Erfassungen von Geschäftsvorfällen auf Primärebene. Die EPSAS-Rahmenverordnung ist zwar nicht geeignet, vorsätzlich unzutreffende Datenübermittlungen zu unterbinden. Dies ist aber auch kein Ziel.

Es bestehen zudem Inkohärenzen zwischen den nationalen Haushaltsdaten einiger Mitgliedstaaten und dem ESVG bei nichtzahlungswirksamen Geschäftsvorfällen sowie dem Zeitpunkt der Verbuchung von Geschäftsvorfällen.⁸⁵¹ Bislang müssen kamental buchende Mitgliedstaaten bei der Zusammenfassung der Daten für die Meldung an Eurostat nach dem ESVG Näherungslösungen, Bereinigungen und Schätzungen vornehmen.⁸⁵² Dies führt zu ungenauen Datenübermittlungen und beeinträchtigt die haushaltspolitische Überwachung. Mit den EPSAS sollen verbindliche Vorgaben für die Erfassung von Geschäftsvorfällen entstehen, die sich an der Systematik des ESVG (Periodenrechnung) orientieren und dadurch die Datengrundlage innerhalb der

⁸⁴⁸ EuGH 10.03.2009, Rs. 169/07, Slg. 2009, I-1721, Rn. 55 – Hartlauer.

⁸⁴⁹ COM(2013) 114 final, S. 2, 4.

⁸⁵⁰ KOM(2010) 1 endgültig, S. 4, 23, 30f.

⁸⁵¹ Heil/Leidel, WISTA 6/2018, 85, 91, 93.

⁸⁵² Cordes, Öffentliches Rechnungswesen, S. 19.

Mitgliedstaaten zur Übermittlung der Defizite und der Verschuldung verbessern. Durch einheitliche Vorgaben zur Rechnungslegung wäre eine Bereinigung der Daten nicht mehr erforderlich, da diese bereits auf der Primärebene zutreffend erhoben werden. Zudem wäre auch die Verschiebung von Zahlungszeitpunkten je nach Eigeninteresse des Mitgliedstaates in die Zukunft oder die Vergangenheit bei einer periodenscharfen Darstellung nicht mehr möglich. Die Verbesserung der Datenerfassung auf Primärebene bewirkt dadurch eine Verbesserung der Überwachung und Vermeidung übermäßiger Defizite nach Art. 126 AEUV. Zudem wären die Haushaltsdaten unter den Mitgliedstaaten aufgrund der gleichartigen Datenermittlung vergleichbar. Die EPSAS als einheitliche Rechnungslegungsstandards sind daher zur Zielerreichung geeignet.

1.2.3.2 Erforderlichkeit

Nach dem Grundsatz der Erforderlichkeit ist unter mehreren geeigneten Maßnahmen diejenige auszuwählen, die für den Betroffenen am wenigsten belastend ist. Der Unionsgesetzgeber muss sich dabei der schonendsten Handlungsform bedienen.⁸⁵³

Gröpl bezweifelt die Erforderlichkeit der EPSAS mit dem Verweis auf eine mögliche Optimierung der Kameralistik.⁸⁵⁴ Zudem seien harmonisierte Rechnungslegungsstandards nicht erforderlich, da nach dem Defizitprotokoll lediglich Daten zum Defizit, zum Gesamtschuldenstand und zu den Investitionen vorzulegen sind, was auch ohne eine doppelte Rechnungslegung aus dem Finanzierungssaldo auf Grundlage einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelbar ist.⁸⁵⁵ Für eine Optimierung der Kameralistik kommt insbesondere eine sog. erweiterten Kameralistik in Betracht, mit der eine zusätzliche Darstellung des Ressourcenverbrauchs und eines Vermögensnachweises erfolgt.⁸⁵⁶ Zwar würden durch die sog. erweiterte Kameralistik zusätzliche Daten über die nationalen Haushalte vorliegen. Die unterschiedlichen Verbuchungs-

⁸⁵³ EuGH 21.07.2011, C-150/10, Slg. 2011, I-6843, Rn. 75 - Beneo-Orafti.

⁸⁵⁴ Gröpl, Unionskompetenz EPSAS, S. 295.

⁸⁵⁵ Gröpl, Unionskompetenz EPSAS, S. 296.

⁸⁵⁶ Kußmaul/Meyering in Gröpl: BHO/LHO, Vor zu §§ 70 ff. Rn. 20.

grundsätze bei Kameralistik und Doppik können allerdings Mängel bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle auf der Primärebene nicht verhindern, da es sich bei der erweiterten Kameralistik um eine bloße Nebenrechnung handelt, die im Gegensatz zur Doppik nicht aus dem Rechnungswesen abgeleitet und nicht in dieses integriert ist. Nichtfinanzielle Transaktionen würden auch bei der erweiterten Kameralistik nicht erfasst. Die Erfassung von Geschäftsvorfällen würde anders als beim ESVG vorgesehen weiterhin zum Zahlungszeitpunkt erfolgen. Die Problemstellungen der fehlenden Vollständigkeit und Vergleichbarkeit der Haushaltsdaten zwischen den Mitgliedstaaten würden dadurch nicht gelöst, so dass die erweiterte Kameralistik nicht zur Zielerreichung geeignet ist. Auch der Ansicht, wonach harmonisierte Rechnungslegungsstandards nicht erforderlich seien, da nach dem Defizitprotokoll lediglich Daten zum Defizit, Gesamtschuldenstand und Investitionen vorzulegen sind und dies auch auf Grundlage einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelbar sei, wird nicht gefolgt. Das ESVG baut auf dem „Accrual-Accounting-Konzept“ auf und berücksichtigt damit auch nichtzahlungswirksame Transaktionen.⁸⁵⁷ Eine einfache Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfüllt die Vorgaben des ESVG daher gerade nicht.

Es ist kein milderes und ebenso geeignetes Mittel erkennbar.

1.2.3.3 Angemessenheit

Im Rahmen der Angemessenheitskontrolle ist der angestrebte Nutzen dem Ausmaß der beeinträchtigten Rechtspositionen einschließlich aller erkennbaren Konsequenzen und Kompensationen gegenüberzustellen.⁸⁵⁸ Hierbei räumt der EuGH im Rahmen der kompetenzbezogenen Verhältnismäßigkeitsprüfung in ständiger Rechtsprechung dem Unionsgesetzgeber einen weiten Beurteilungsspielraum in Bereichen ein, in denen politische, wirtschaftliche und soziale Gründe eine komplexe Prüfung und Beurteilung verlangen.⁸⁵⁹ Die Nachprüfung durch den EuGH beschränkt sich formal darauf, dass die Maßnahme zur Zielerreichung nicht offensichtlich ungeeignet ist.⁸⁶⁰ Eine Prüfung

⁸⁵⁷ III. 6.

⁸⁵⁸ *Sachs*, in: *Sachs*, GG, Art. 20 Rn. 154.

⁸⁵⁹ EuGH 21.07.2011, C-15/10, Slg. 2011, I-6681, Rn. 125 – *Etimine*.

⁸⁶⁰ EuGH 21.07.2011, C-15/10, Slg. 2011, I-6681, Rn. 125 – *Etimine*.

der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne erfolgt durch den EuGH regelmäßig nicht. Angemessenheitserwägungen fließen in die Entscheidungen ein, wenn diese offensichtlich nicht gewahrt ist.⁸⁶¹ In der deutschen Rechtsprechung und der Literatur wird die Verhältnismäßigkeitsprüfung des EuGH teilweise kritisiert. So wurde in der PStPP-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁸⁶² bemängelt, dass der EuGH bei seiner vorangegangenen Prüfung der Wahrung der Grenzen des EZB-Mandats die wirtschaftlichen Folgen bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht berücksichtigt und keine Abwägung der gegensätzlichen Belange vorgenommen hat.⁸⁶³ Das Bundesverfassungsgericht hält eine derartige verkürzte Verhältnismäßigkeitsprüfung für „ungeeignet beziehungsweise funktionslos“,⁸⁶⁴ da die Prüfung so auch geeignete Mittel mit nur geringen Vorteilen, aber erheblichen Nachteilen ermöglichen würde.⁸⁶⁵

Gröpl bezweifelt die Angemessenheit der EPSAS unter Verweis auf die hohen Umstellungskosten und die Tatsache, dass die für das ESVG erforderlichen Daten bereits erhoben werden.⁸⁶⁶

Faktisch handelt es sich bei den EPSAS um die Einführung eines parallelen Rechnungslegungssystems in Ergänzung des bisherigen auf die Haushaltsaufstellung bzw. den Haushaltsvollzug ausgerichteten nationalen Rechnungswesens. Stellen die Mitgliedstaaten nicht gleichzeitig auch ihre Haushaltswirtschaft auf die Doppik um, entsteht für sie ein dauerhafter doppelter Aufwand, da neben der bisherigen Erfassung parallel auch eine weitere Buchung anhand der EPSAS vorzunehmen ist. Im Rahmen der Einführung der EPSAS käme auf die Mitgliedstaaten auch ein hoher einmaliger Umstellungsaufwand zu. Mehraufwendungen betreffen insbesondere zusätzliche Personalkosten, IT-Aufwendungen durch Umstellung der Software und externen Schulungs- und Beratungsaufwand. So geht die Kommission von Kosten im Bereich von 0,02 bis 0,1 % des BIP⁸⁶⁷ aus, was bezogen auf Deutschland bei einem BIP

⁸⁶¹ Vgl. GA in Verica Trstenjak, Schlussanträge in der Rs. C-365/08, Slg. 2010, I-4341, Rn. 70.

⁸⁶² BVerfGE 154, 17.

⁸⁶³ BVerfGE 154, 17, 105.

⁸⁶⁴ BVerfGE 154, 17, 103.

⁸⁶⁵ BVerfGE 154, 17, 110.

⁸⁶⁶ Gröpl, Unionskompetenz EPSAS, S. 297.

⁸⁶⁷ COM(2013)114 final, S. 9.

2021 von ca. 3,6 Bio. Euro⁸⁶⁸ Kosten in Höhe von 720 Mio. Euro bis 3,6 Mrd. Euro bedeuten würde. Eine weitere Schätzung von PwC im Rahmen einer von Eurostat in Auftrag gegebenen Studie nimmt Kosten über den gesamten Reformzeitraum von ca. 1,2 Mrd. Euro bis ca. 6,9 Mrd. Euro an.⁸⁶⁹ Die entstehenden Mehraufwendungen sind teilweise auch dauerhaft angelegt, da die Doppik mit einem erhöhten Personal- und IT-Aufwand verbunden ist.

Demgegenüber wären mit den EPSAS jedoch eine Reihe von Vorteilen verbunden. Die EPSAS ermöglichen eine bessere Überwachung der Haushaltslage und der Höhe des öffentlichen Schuldenstands durch die Kommission. Die Kommission kann ihrer Aufgabe nur bei Vorliegen vollständiger und zutreffender Daten nachkommen. Voraussetzung hierfür sind ordnungsgemäße Rechnungslegungssysteme in den Mitgliedstaaten zur Vermeidung fehlerhafter Datenerfassungen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Kommission auf die zutreffende Datenerfassung in den Mitgliedstaaten angewiesen ist, da sie die Primärdaten bei den Mitgliedstaaten nicht selbst erheben und nur schwer überprüfen kann. Die Vergleichbarkeit der finanziellen Lage und Transparenz zwischen den Mitgliedstaaten wird durch die gleichartige Datenerfassung ebenfalls verbessert und ermöglicht damit einen benchmark zwischen den Mitgliedstaaten. Die höhere Transparenz wiederum wird die Bereitschaft in den Mitgliedstaaten zur Vermeidung übermäßiger Defizite erhöhen. Die Anwendung der EPSAS und damit der doppelten Buchführung fördert somit auch das in Art. 126 AEUV angelegte Ziel einer soliden Haushaltspolitik der Mitgliedstaaten. So wird im Rahmen der doppelten Buchführung beispielsweise die Gesamtverschuldung ausgewiesen, Pensionsverpflichtungen bereits vorab als Rückstellungen berücksichtigt, der Ressourcenverbrauch dargestellt und Zahlungszeitpunkte können nicht mehr in die Zukunft verschoben werden. Die hinzugekommenen Daten führen dazu, dass politische Entscheidungen auf verbesserter Datengrundlage getroffen werden können. Durch die Berücksichtigung auch nichtzahlungswirksamer Vorgänge wie Abschreibungen oder Rückstellungen kann eine Aussage über die Wirtschaftlichkeit des Staatshaushalts oder einzelner Projekte und Maßnahmen getroffen werden.

⁸⁶⁸ Statista, Bruttoinlandsprodukt (BIP) in Deutschland von 1991 bis 2021.

⁸⁶⁹ PwC, S. 3, 10f.

Die Berücksichtigung sämtlicher vermögenswirksamer Vorgänge fördert nicht nur die Generationengerechtigkeit, sondern auch nachhaltiges Regieren, denn sie zeigt den Entscheidungsträgern auf, welche langfristigen finanziellen Belastungen ihre Entscheidungen bewirken. Die Erkenntnisse aus der doppelten Buchführung können auf freiwilliger Basis im Rahmen der Haushaltsaufstellung durch den Haushaltsgesetzgeber genutzt werden und eine Stärkung des Budget- und Kontrollrechts der nationalen Parlamente bewirken, indem ergänzende Informationen zur wirtschaftlichen Entwicklung zur Verfügung stehen, beispielsweise zur Ertrags- und Vermögensentwicklung. Eine Veröffentlichung der hinzugekommenen Daten im Rahmen der Finanzstatistik würde auch mehr Vertrauen, Transparenz und Rechenschaft hinsichtlich des Regierungshandelns gegenüber den Unionsbürgern bewirken. Zudem wird aufgrund der höheren Transparenz eine bessere Überwachung gegen den Missbrauch öffentlicher Gelder ermöglicht. Durch umfassende Darstellung der finanziellen Lage wird die Möglichkeit zur Rechenschaft und Kontrolle der Regierungen verbessert und damit auch die Demokratie in den Mitgliedstaaten gestärkt.

Mit den EPSAS sind auch finanzielle Vorteile verbunden. Es ist davon auszugehen, dass die Zinssätze 10-jähriger Staatsanleihen vor allem von bislang kameral buchenden Mitgliedstaaten mit der Umstellung auf die Doppik sinken werden. Die Auswirkungen auf die Renditen zehnjähriger Staatsanleihen werden zwischen -0,12 Punkten und -1,31 Punkten geschätzt (Stand 2017).⁸⁷⁰ Anlegern stehen mehr Informationen zur Sicherheit der Staatsanleihen, insbesondere zur Höhe von Vermögenswerten, Forderungen (z.B. aus dem Steuerbereich), künftigen Risiken in Form von Rückstellungen (z.B. Pensionsrückstellungen) und Verbindlichkeiten zur Verfügung, was wiederum die Risikobewertung stützen würde. Zudem wäre aufgrund der einheitlichen Erfassung eine bessere Vergleichbarkeit unter den Mitgliedstaaten gegeben. Mit den EPSAS würde auch die Architektur zur Verhinderung künftiger Schuldenkrisen gestärkt, da durch die zusätzlichen Informationen zur Vermögenslage das Risiko kurzfristiger Senkungen der Ratings gesenkt würde.⁸⁷¹ Zudem könnten die EPSAS das BIP um 0,01 % bis 0,3 % erhöhen können.⁸⁷²

⁸⁷⁰ E&Y in Kommission: EPSAS WG 17/15, S. 34f.

⁸⁷¹ E&Y in Kommission: EPSAS WG 17/15, S. 56f, 63f.

⁸⁷² E&Y in Kommission: EPSAS WG 17/15, S. 50f.

Im Rahmen einer Gesamtabwägung überwiegt der angestrebte Nutzen die Nachteile. Die Anwendung der Doppik führt zu einer zuverlässigen und vergleichbaren Daten zwischen den Mitgliedstaaten und damit einer besseren Überwachung durch die Union. Die haushaltspolitische Überwachung dient nicht nur der Vermeidung übermäßiger Defizite in den Mitgliedstaaten (Art. 126 Abs. 1 AEUV), sondern auch den dahinterstehenden Zielen eines ausgewogenen Wirtschaftswachstums und der Preisstabilität. Die Union verfügt nur über geringe Kontrollmöglichkeiten im Hinblick auf die Primärdaten in den Mitgliedstaaten und ist weitgehend abhängig von einer zutreffenden Datenerfassung. Angesichts der Bedeutung des Zahlenmaterials für die haushaltspolitische Überwachung sind vollständige und zuverlässige Daten zwingend erforderlich. So baut nicht nur die haushaltspolitische Überwachung und das Defizitverfahren, die als letztes Mittel Sanktionen in Form von Geldbußen in Milliardenhöhe zur Folge haben können, auf den Haushaltsdaten auf. Über Art. 126 Abs. 6 AEUV i.V.m. Art. 140 Abs. 1 Satz 3 2. Spiegelstrich AEUV knüpfen auch die Konvergenzkriterien bei der Einführung des Euro in den verbleibenden Mitgliedstaaten an die Haushaltsdaten an. Gleiches gilt für eine Entscheidung des Rates über die Aussetzung der Mittelbindungen aus dem Kohäsionsfonds für den betreffenden Mitgliedstaat im Falle eines Beschlusses nach Art. 126 Abs. 6 AEUV (Art. 4 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 1084/2006 zur Errichtung des Kohäsionsfonds). Diese Entscheidungen haben auf vollständigen und zuverlässigen Haushaltsdaten aufzubauen. Am Beispiel Griechenlands zeigt sich, dass fehlerhafte Buchungen die Staatsschulden in erheblichem Maße unzutreffend darstellen können und so aufgrund des Vertrauensverlustes des Kapitalmarktes zu einer Gefahr für die Finanzstabilität werden können. Darüber hinaus führen die EPSAS durch die Anwendung der doppelten Buchführung aber auch zu einem zusätzlichen Erkenntnisgewinn gegenüber der Kameralistik. Indem beispielsweise Pensionsverpflichtungen als laufende Rückstellungen verbucht oder Investitionen nach der Nutzungsdauer abgeschrieben werden, dient die doppelte Buchführung auch der Generationengerechtigkeit. Diese Vorteile überwiegen die nicht unerheblichen Kosten der Systemumstellung deutlich. Es ist davon auszugehen, dass der Umstellungsaufwand dabei mit dem Abweichungsgrad der derzeitigen Rechnungslegungs-

systeme zu den IPSAS steigt. Zu berücksichtigen ist, dass viele Mitgliedstaaten bereits eine Umstellung auf die doppische Buchführung vollzogen haben oder eine Umstellung planen und der Umstellungsaufwand zumindest bei diesen Mitgliedstaaten geringer ausfallen wird. Zudem könnten gerade die bislang kameral buchenden Mitgliedstaaten mit den höchsten Umstellungskosten auch überproportional von einer Umstellung profitieren. Den Umstellungskosten stehen sinkende Zinssätze bei Staatsanleihen und ein BIP-Zuwachs gegenüber. Dies kompensiert zu einem gewissen Teil die hohen Umstellungskosten. Den bislang kameral buchenden Mitgliedstaaten bietet sich auch die Möglichkeit, ihr Buchführungssystem für die Haushaltsaufstellung heranzuziehen und dabei die Erfahrungen mit den EPSAS zu nutzen. Die Mitgliedstaaten hätten so ein umfassenderes Rechnungswesen und könnten Doppelstrukturen vermeiden.

Insgesamt überwiegen die Vorteile der EPSAS deren Nachteile, so dass die Angemessenheit gewahrt ist. Im Hinblick darauf, dass es sich bei der EPSAS-Rahmenverordnung um keine grundrechtsbeeinträchtigenden Regelungen handelt, sondern politische und wirtschaftliche Fragen im Vordergrund stehen, wäre der Beurteilungsspielraum des Unionsgesetzgebers jedenfalls nicht offensichtlich überschritten.

Dies setzt jedoch voraus, dass in der EPSAS-Rahmenverordnung Vorkehrungen getroffen werden, um insbesondere kameral buchende Mitgliedstaaten nicht zu überfordern. So ist vor allem eine angemessene Übergangsfrist für kamerale Länder vorzusehen. Angesichts der Erfahrungen aus Mitgliedstaaten, die ihre Haushaltsführung bereits auf die Doppik umgestellt haben, ist von einem mehrjährigen Umstellungszeitraum auszugehen.

1.2.4 Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz

1.2.4.1 Zulässigkeit eines Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht

Vorliegend wird bei der EPSAS-Rahmenverordnung entsprechend den Planungen der Kommission von einer sekundärrechtlichen Verordnung der Union ausgegangen. Für die Auslegung von Sekundärrecht ist grundsätzlich der

EuGH zuständig. Ihm obliegt die Sicherung und Wahrung des Rechts bei der Auslegung und der Anwendung der Verträge (Art. 19 Abs. 1 Satz 2 EUV) und damit auch die Gewährleistung der einheitlichen Anwendung und des grundsätzlichen Vorrangs des Unionsrechts vor dem Recht der Mitgliedstaaten.⁸⁷³ Daher ist zunächst zu klären, ob eine Überprüfung der EPSAS-Rahmenverordnung durch das Bundesverfassungsgericht vor diesem Hintergrund überhaupt erfolgen kann. Für eine verfassungsgerichtliche Überprüfung kommen insbesondere eine Verfassungsbeschwerde nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG, eine konkrete Normenkontrolle (Art. 100 Abs. 1 GG), eine abstrakte Normenkontrolle (Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG analog), ein Organstreit (Art. 93 Abs. 1 Nr. 1 GG) oder ein Bund-Länder-Streit (Art. 93 Abs. 1 Nr. 3 GG) in Betracht.⁸⁷⁴ Hier werden speziell die Verfassungsbeschwerde (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG) und ein Organstreitverfahren (Art. 93 Abs. 1 Nr. 1 GG) näher betrachtet.

Zuständig für Verfassungsbeschwerden ist nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG, § 13 Nr. 8a, §§ 90 ff. BVerfGG das Bundesverfassungsgericht. Die Verfassungsbeschwerde kann von jedermann mit Grundrechtsfähigkeit erhoben werden.⁸⁷⁵ Tauglicher Beschwerdegegenstand einer Verfassungsbeschwerde kann nur ein Akt der deutschen öffentlichen Gewalt sein.⁸⁷⁶ Dies ist bei einer sekundärrechtlichen Verordnung der Union jedoch problematisch, da es sich um Maßnahmen von Organen der Union handelt. Eine Verfassungsbeschwerde gegen eine europäische Verordnung selbst wäre daher mangels tauglichem Beschwerdegegenstand unzulässig.⁸⁷⁷ Im Falle von Maßnahmen der Unionsorgane ist ein tauglicher Beschwerdegegenstand nur dann denkbar, wenn Handlungen deutscher Staatsorgane an diese Maßnahmen anknüpfen oder aus der Integrationsverantwortung resultierende Reaktionspflichten deutscher Verfassungsorgane auslösen. In diesem Rahmen können Maßnahmen der Union mittelbar auch auf ihre Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz geprüft werden.⁸⁷⁸ Vorliegend könnte eine Verfassungsbeschwerde also nur gegen eine mögliche

⁸⁷³ *Voßkuhle*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 93 GG Rn. 80.

⁸⁷⁴ BVerfGE 123, 267, 354f.

⁸⁷⁵ *Voßkuhle*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 93 GG Rn. 173.

⁸⁷⁶ *Detterbeck*, in: Sachs, Art. 93 GG Rn. 85.

⁸⁷⁷ BVerfGE 151, 202, 283.

⁸⁷⁸ BVerfGE 142, 123, 180.

Mitwirkung von Bundesregierung und Bundestag am Zustandekommen der EPSAS-Rahmenverordnung und ihre Umsetzung in Deutschland gerichtet werden.

Weitere Voraussetzung einer Verfassungsbeschwerde ist, dass der Betroffene im Rahmen der Beschwerdebefugnis (§ 90 BVerfGG) behauptet, durch die öffentliche Gewalt in einem seiner Grundrechte oder in einem seiner in Art. 20 Abs. 4, Art. 33, 38, 101, 103 und 104 GG enthaltenen Rechte verletzt zu sein (§ 90 Abs. 1 BVerfGG).⁸⁷⁹ Da die Rechnungslegung der Exekutive grundsätzlich keine Außenwirkung aufweist, erscheint ein Grundrechtsverstoß von vornherein ausgeschlossen. In Betracht kommt aber eine Berufung auf das grundrechtsgleiche Recht aus Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG. Das Wahlrecht aus Art. 38 Abs. 1 und 2 GG als das „vornehmste Recht des Bürgers“⁸⁸⁰ gewährleistet die Teilnahme an der Wahl der Mitglieder des Bundestages. Es ist nach dem Maastricht-Urteil des Bundesverfassungsgerichts⁸⁸¹ nicht auf eine „formale Legitimation der Staatsgewalt“ beschränkt. Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG gewährleistet durch die Teilnahme an den Wahlen auch die Mitwirkung an der Legitimation und der Ausübung der Staatsgewalt.⁸⁸² Mit dem Wahlrecht wird ein „Anspruch auf demokratische Selbstbestimmung, auf freie und gleiche Teilhabe an der Staatsgewalt sowie auf Einhaltung des Demokratiegebots“ begründet.⁸⁸³ Art. 38 Abs. 1 GG beinhaltet insofern einen „Anspruch auf Demokratie“.⁸⁸⁴

Im Rahmen der europäischen Integration besteht ein Recht der wahlberechtigten Bürger, dass eine Verlagerung von Hoheitsrechten nur innerhalb des Rahmens von Art. 23 Abs. 1 Sätze 2 und 3 i.V.m. Art. 79 Abs. 2 und 3 GG erfolgt.⁸⁸⁵ Eine Begrenzung der Rechte des Bundestages kommt insofern einem „Substanzverlust demokratischer Gestaltungsmacht“ gleich.⁸⁸⁶

Allerdings ist der Anspruch auf demokratische Selbstbestimmung auf den „Kern des Demokratieprinzips“ begrenzt. Damit sind vom Gewährleistungsbereich insbesondere „Strukturveränderungen im staatsorganisationsrechtlichen

⁸⁷⁹ *Detterbeck*, in: Sachs, Art. 93 GG Rn. 88.

⁸⁸⁰ BVerfGE 1, 14, 33.

⁸⁸¹ BVerfGE 89, 155.

⁸⁸² BVerfGE 89, 155, 171f.

⁸⁸³ BVerfGE 123, 267, 340.

⁸⁸⁴ BVerfGE 135, 317, 386.

⁸⁸⁵ BVerfGE 142, 123, 193.

⁸⁸⁶ BVerfGE 123, 267, 341.

Gefüge“ wie beispielsweise bei der Übertragung von Hoheitsrechten auf die Union erfasst. Ein Anspruch auf eine darüber hinausgehende Kontrolle der Rechtmäßigkeit demokratischer Mehrheitsentscheidungen wird nicht gewährt.⁸⁸⁷

Es besteht eine Verpflichtung der deutschen Verfassungsorgane nach dem Vorrang der Verfassung (Art. 20 Abs. 3 GG), dafür einzutreten, dass die Grenzen des Integrationsprogramm durch die Union eingehalten werden.⁸⁸⁸ Insbesondere darf der Gesetzgeber die Bundesregierung nicht zur Zustimmung zu einem Ultra-vires-Akt von Unionsorganen ermächtigen.⁸⁸⁹ Eine Kompetenzanmaßung der Unionsorgane stellt ein Unterlaufen des demokratischen Entscheidungsprozesses dar.⁸⁹⁰ Das Bundesverfassungsgericht hat in diesem Zusammenhang im Lissabon-Urteil⁸⁹¹ den Begriff der Integrationsverantwortung geschaffen. Damit soll das Spannungsfeld zwischen dem in Art. 23 Abs. 1 Satz 1 GG angelegten Ziel der Mitwirkung an der europäischen Integration und einer nationalen Selbstbestimmung gelöst werden. Für die deutschen Verfassungsorgane ist mit der Übertragung von Befugnissen auf die europäische Union die Verantwortung verbunden, die Ausübung der Hoheitsgewalt zu begleiten und zu überwachen.⁸⁹² Die deutschen Verfassungsorgane haben insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass das System der Europäischen Union in einer Gesamtbetrachtung den Erfordernissen des Art. 20 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 79 Abs. 3 GG entspricht.⁸⁹³ Sie sind im Rahmen ihrer Verantwortung für die Einhaltung des Integrationsprogramms (Integrationsverantwortung) verpflichtet, Maßnahmen von Unionsorganen bei der Verletzung der Verfassungsidentität oder Ultra-vires-Akten entgegenzutreten und aktiv auf die Befolgung des integrationsfesten Bereichs des Grundgesetzes hinzuwirken.⁸⁹⁴ Dazu gehört die Pflicht der deutschen Verfassungsorgane, sich mit rechtlichen und politischen Mitteln gegen die jeweilige Maßnahme zur Wehr zu setzen und Vorkehrungen für eine Begrenzung der Auswirkungen im innerstaatlichen Bereich zu treffen. Zu den Mitteln der Bundesregierung gehören insbesondere

⁸⁸⁷ BVerfGE 142, 123, 190.

⁸⁸⁸ BVerfGE 142, 123, 208.

⁸⁸⁹ BVerfGE 151, 202, 276.

⁸⁹⁰ BVerfGE 146, 216, 251.

⁸⁹¹ BVerfGE 123, 267.

⁸⁹² *Weiß*, JuS 2018, 1046, 1046.

⁸⁹³ BVerfGE 123, 167, 356.

⁸⁹⁴ BVerfGE 142, 123, 208ff; 134, 366, 395.

die Erhebung der Nichtigkeitsklage vor dem EuGH (Art. 263 AEUV), die Beanstandung vor den zuständigen Stellen der EU, das Abstimmverhalten in den jeweiligen Gremien der EU sowie Weisungen an die innerstaatlichen nachgeordneten Stellen zur Nichtanwendung der konkreten Maßnahme der EU.⁸⁹⁵ Für den Bundestag kommt insbesondere eine Ausübung des Debatten- und Entschließungsrechts zur Kontrolle der Bundesregierung in Fragen der Europäischen Union sowie gegebenenfalls eine Subsidiaritätsklage, das Enqueterecht (Art. 44 GG) oder ein Misstrauensvotums nach Art. 67 GG in Betracht.⁸⁹⁶ Denkbar ist aber auch eine nachträgliche Legitimation des Kompetenzverstößes durch Änderung des Primärrechts innerhalb der Grenzen des Art. 79 Abs. 3 GG⁸⁹⁷ oder im äußersten Fall die Verweigerung der weiteren Beteiligung an der EU.⁸⁹⁸ Ein Verstoß gegen diese Pflichten stellt eine Verletzung subjektiver Rechte der Wahlberechtigten dar und kann im Wege der Verfassungsbeschwerde gerügt werden.⁸⁹⁹

Vorliegend könnte daher von Bürgern eine Verfassungsbeschwerde dahingehend erhoben werden, dass Bundesregierung oder Bundestag durch Untätigkeit im Rahmen des Zustandekommens der EPSAS-Rahmenverordnung Rechte aus Art. 38 Abs. 1 Satz 1, Art. 20 Abs. 1, 2 und Art. 79 Abs. 3 GG verletzen.

In die gleiche Richtung könnte auch ein Organstreitverfahren gemäß Art. 93 Abs. 1 Nr. 1 GG zielen. So kommt insbesondere eine Prozesstandschaft einer Fraktion des Bundestages in Betracht, in deren Rahmen die Möglichkeit einer Verletzung von Rechten des Bundestages behauptet, insbesondere der Integrationsverantwortung sowie der haushaltspolitischen Gesamtverantwortung.⁹⁰⁰ Das Organstreitverfahren könnte gegen ein Unterlassen der Bundesregierung oder des Bundestages mit dem Ziel, dass die beiden Organe aktiv gegen eine EPSAS-Rahmenverordnung eintreten, gerichtet werden (§§ 63, 64 Abs. 1 BVerfGG).

⁸⁹⁵ BVerfGE 142, 123, 211f.

⁸⁹⁶ BVerfGE 142, 123, 212.

⁸⁹⁷ BVerfGE 134, 366, 395f.

⁸⁹⁸ BVerfGE 123, 267, 365.

⁸⁹⁹ BVerfGE 146, 216, 251.

⁹⁰⁰ BVerfGE 142, 123, 183f.

1.2.4.2 Grundsätzlicher Anwendungsvorrang des Europarechts

Nach Art. 23 Abs. 1 Satz 1 GG wirkt die Bundesrepublik Deutschland zur Verwirklichung eines vereinten Europas bei der Entwicklung der Europäischen Union mit, die demokratischen, rechtsstaatlichen, sozialen und föderativen Grundsätzen und dem Grundsatz der Subsidiarität verpflichtet ist und einen diesem Grundgesetz im Wesentlichen vergleichbaren Grundrechtsschutz gewährleistet. Der Bund kann hierzu durch Gesetz mit Zustimmung des Bundesrates Hoheitsrechte übertragen (Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG).

Grundsätzlich geht das Unionsrecht dem nationalen Recht vor. Dem EuGH zufolge ist nach dessen ständiger Rechtsprechung von einem uneingeschränkten Anwendungsvorrang des Unionsrechts auszugehen.⁹⁰¹ Demzufolge hat das Unionsrecht autonomen Charakter und gilt aufgrund seiner Eigenständigkeit.⁹⁰² Das Bundesverfassungsgericht geht dagegen davon aus, dass der Anwendungsvorrang nur kraft und in der Reichweite des Zustimmungsgesetzes zu den Unionsverträgen gelten kann.⁹⁰³ Bei der europäischen Rechtsordnung handelt es sich um eine abgeleitete Rechtsordnung, die auf den Rechtsanwendungsbefehlen der Mitgliedstaaten kraft nationaler Zustimmungsgesetze zu den Verträgen beruht.⁹⁰⁴ Das Bundesverfassungsgericht prüft nicht nur die Vereinbarkeit von nationalen Zustimmungsgesetzen zu Vertragsänderungen mit den verfassungsrechtlichen Grenzen des Art. 23 Abs. 1 GG, sondern auch, ob sich die jeweiligen Rechtsakte innerhalb der Hoheitsrechte bewegen, die der Union durch die Verträge eingeräumt wurden oder ob es sich um eine unzulässige Änderung der Verträge aufgrund einer „vertragsausdehnenden Auslegung“ durch den EuGH handelt.⁹⁰⁵ Dabei hat das Bundesverfassungsgericht die sog. Ultra-vires-Kontrolle und die Identitätskontrolle geschaffen, um sicherzustellen, dass sich der Anwendungsvorrang des Europarechts innerhalb der verfassungsrechtlichen Ermächtigung bewegt und die Verfassungsidentität des Grundgesetzes (Art. 79 Abs. 3 GG) eingehalten ist.⁹⁰⁶ Die Prüfungskompetenz des Bundesverfassungsgerichts hat bei der

⁹⁰¹ *Schlaich/Korioth*, BVerfG, Rn. 359.

⁹⁰² EuGH 17.12.1970, C-11/70, Slg. 1970, 1125, Rn. 3 - Internationale Handelsgesellschaft mbH/Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel.

⁹⁰³ BVerfGE 123, 267, 402.

⁹⁰⁴ BVerfGE 123, 267, 400.

⁹⁰⁵ BVerfGE 123, 267, 353f.

⁹⁰⁶ BVerfGE 123, 267, 353f.

Überprüfung von europäischem Sekundärrecht dem Grundsatz der Europarechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes zu folgen.⁹⁰⁷ Verstöße im Rahmen der Ultra-vires- oder der Identitätskontrolle können zur Unanwendbarkeit des Unionsrecht in Deutschland führen. Voraussetzung der Überprüfung europäischen Sekundärrechts durch das Bundesverfassungsgericht ist jedoch, dass kein Rechtsschutz auf Unionsebene zu erlangen ist.⁹⁰⁸

1.2.4.3 Ultra-vires-Kontrolle

Im Maastricht-Urteil von 1993 behielt sich das Bundesverfassungsgericht die Überprüfung von Rechtsakten der europäischen Organe dahingehend vor, ob sich diese innerhalb der ihnen eingeräumten Hoheitsrechte bewegen oder aus ihnen ausbrechen.⁹⁰⁹ Das Bundesverfassungsgericht sprach seinerzeit von ausbrechenden Rechtsakten der Unionsorgane.⁹¹⁰ Im Lissabon-Urteil aus dem Jahr 2009 wurde erstmals von einer Ultra-vires-Kontrolle gesprochen.⁹¹¹ Eine Übertragung von Hoheitsrechten auf die Union in der Weise, dass durch sie selbst neue Zuständigkeiten geschaffen werden können, mithin eine „Übertragung der Kompetenz-Kompetenz“, ist aus Sicht des Grundgesetzes nicht zulässig.⁹¹²

Nach hiesiger Auffassung findet sich mit Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV jedoch eine Rechtsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung. Ein Verstoß gegen das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1, 2 AEUV) liegt damit gerade nicht vor.

1.2.4.4 Identitätskontrolle

Neben der Ultra-vires-Kontrolle nimmt das Bundesverfassungsgericht auch eine sog. Identitätskontrolle vor. Beide stehen als eigenständige Prüfverfahren

⁹⁰⁷ BVerfGE 123, 267, 354.

⁹⁰⁸ BVerfGE 123, 267, 353.

⁹⁰⁹ BVerfGE 89, 155, 188, 209f.

⁹¹⁰ BVerfGE 89, 155, 188.

⁹¹¹ BVerfGE 123, 267, 354.

⁹¹² BVerfGE 123, 267, 349.

nebeneinander. Ihnen liegt ein jeweils unterschiedlicher Prüfungsansatz zugrunde.⁹¹³ Während bei der Ultra-vires-Kontrolle eine Prüfung erfolgt, ob die Reichweite der übertragenen Zuständigkeit eingehalten ist, wird im Rahmen der Identitätskontrolle die Vereinbarkeit der betreffenden Unionsmaßnahme mit der Ewigkeitsgarantie des Art. 79 Abs. 3 GG i.V.m. Art. 1 und 20 GG geprüft.⁹¹⁴

Nach Art. 79 Abs. 3 GG ist eine Änderung dieses Grundgesetzes, durch die die Gliederung des Bundes in Länder, die grundsätzliche Mitwirkung der Länder bei der Gesetzgebung oder die in den Art. 1 und 20 GG niedergelegten Grundsätze berührt werden, unzulässig. Letztere sind nicht vollständig einer Änderung entzogen. Der Schutz des Art. 79 Abs. 3 GG ist ausdrücklich auf die Grundsätze der Art. 1 und 20 GG beschränkt. Geschützt ist der Kerngehalt der Grundsätze.⁹¹⁵

Der Begriff des Berührens wird in Art. 79 Abs. 3 GG nicht näher beschrieben. Nach dem Bundesverfassungsgericht setzt Art. 79 Abs. 3 GG nicht die vollständige Aufhebung oder die „prinzipielle Preisgabe“ eines der Grundsätze voraus. Ein Berühren liegt nicht vor, wenn den Grundsätzen „im allgemeinen Rechnung getragen wird“ und „sie nur für eine Sonderlage entsprechend deren Eigenart aus evident sachgerechten Gründen modifiziert werden“.⁹¹⁶ Die Schwelle ist bereits überschritten, wenn die in Art. 1 und 20 GG niedergelegten Grundsätze „in einem Teilbereich der Freiheitssphäre des Einzelnen die sich aus Art. 1 und 20 GG ergebenden Grundsätze ganz oder zum Teil außer Acht gelassen werden.“ Die Grundsätze sollen auch vor einem allmählichen Zerfall geschützt werden. Die Formulierung ist insofern enger gewählt als in Art. 19 Abs. 2 GG, der von einem Antasten eines Grundrechts im Wesensgehalt spricht.⁹¹⁷ In Betracht kommt vorliegend eine Berührung des in Art. 20 GG niedergelegten Grundsatzes des Demokratieprinzips (Art. 20 Abs. 1 und 2 GG) oder der Gliederung des Bundes in Länder.

⁹¹³ BVerfGE 142, 123, 203; 151, 202, 325.

⁹¹⁴ BVerfGE 142, 123, 203; 151, 202, 325.

⁹¹⁵ Herdegen, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 79 GG Rn. 109f.

⁹¹⁶ BVerfGE 30, 1, 24, 41.

⁹¹⁷ BVerfGE 30, 1, 41f.

a) Demokratieprinzip

Das Demokratieprinzip in Art. 20 Abs. 1 und 2 GG ist nach Art. 79 Abs. 3 GG unverzichtbarer Teil des Grundgesetzes. Nach Art. 23 Abs. 1 Satz 3 GG gilt Art. 79 Abs. 3 GG auch für die Änderung der vertraglichen Grundlagen der Union und vergleichbare Regelungen. Somit gehört das Demokratieprinzip auch zum integrationsfesten Teil des Grundgesetzes.⁹¹⁸

Zu den von Art. 79 Abs. 3 GG geschützten Grundzügen des Art. 20 GG gehört in erster Linie der Grundsatz der Volkssouveränität (Art. 20 Abs. 1 Satz 1 GG), wonach jedes staatliche Handeln auf eine durch die Bürger im Wege von Wahlen (Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG) vermittelte Legitimation zurückzuführen sein muss.⁹¹⁹ Weitere geschützte Grundsätze sind insbesondere die „Freiheit und Gleichheit im politischen Prozess“ und der Kern des Mehrheitsprinzips und der Wahlrechtsgrundsätze.⁹²⁰ Konkretisierungen des Demokratieprinzips in anderen Normen des Grundgesetzes sind grundsätzlich nicht von der Ewigkeitsgarantie erfasst.⁹²¹ Allerdings kann der Gehalt der jeweiligen Verfassungsnorm von einem nach Art. 79 Abs. 3 GG geschützten Grundsatz erfasst sein.⁹²²

aa) Budgethoheit und haushaltspolitische Gesamtverantwortung

Beim Budgetrecht des Bundestages handelt es sich um ein zentrales Element der demokratischen Willensbildung.⁹²³ Das Bundesverfassungsgericht hält die Entscheidung des Haushaltsgesetzgebers über die Einnahmen und Ausgaben der öffentlichen Hand dementsprechend als „besonders sensibel für die demokratische Selbstgestaltungsfähigkeit“ des Staates.⁹²⁴ Die Verantwortlichkeit über die Belastungen der Bürger und die wesentlichen Staatsausgaben gegenüber dem Volk muss beim Bundestag verbleiben. Eine Supranationalisierung der Entscheidung über die Art und Höhe der Abgaben würde das Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1 und 2 GG) und das Wahlrecht nach Art. 38 Abs. 1

⁹¹⁸ BVerfGE 142, 123, 188.

⁹¹⁹ *Herdegen*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 79 GG Rn. 127.

⁹²⁰ *Sachs*, in: *Sachs*, Art. 79 GG Rn. 65f; *Bryde*, in: v. Münch/Kunig, Art. 79 GG Rn. 54.

⁹²¹ *Bryde*, in: v. Münch/Kunig, Art. 79 GG Rn. 51.

⁹²² *Sachs*, in: *Sachs*, Art. 79 GG Rn. 59.

⁹²³ BVerfGE 70, 324, 356; 129, 124, 177.

⁹²⁴ BVerfGE 123, 267, 359.

Satz 1 GG verletzen.⁹²⁵ Der Haushaltsgesetzgeber muss seine Entscheidung über den Staatshaushalt eigenbestimmt treffen können und „dauerhaft Herr seiner Entschlüsse“ bleiben.⁹²⁶ Als besonders sensibler Teil des grundgesetzlichen Demokratieprinzips sind das Budgetrecht und die haushaltspolitische Gesamtverantwortung des Bundestages durch Art. 38 Abs. 1 Satz 1, Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2, Art. 79 Abs. 3 GG geschützt.⁹²⁷ Damit wird auch die Budgethoheit des Bundestages in ihrem Kern von der Ewigkeitsgarantie erfasst.⁹²⁸ Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG schützt die Wahlberechtigten auch vor einer wesentlichen Schmälerung der Rechte des Bundestages und somit vor einer Beeinträchtigung seiner Gestaltungsmacht.⁹²⁹ Ein substanzieller Verstoß gegen das Demokratieprinzip und das Wahlrecht zum Deutschen Bundestag liegt bei einer Übertragung des Budgetrechts des Bundestages vor.⁹³⁰ Eine Beeinträchtigung kommt dabei nicht bereits bei jeder haushaltswirksamen europäischen Verpflichtung in Betracht.⁹³¹ Entscheidend ist, dass die „Gesamtverantwortung mit ausreichenden Freiräumen für Einnahmen und Ausgaben im Deutschen Bundestag“ getroffen werden kann.⁹³² Die EPSAS-Rahmenverordnung ist somit daran zu messen, ob die haushaltspolitische Gesamtverantwortung des Bundestages beeinträchtigt wird.

Die Planungen der Kommission, wonach europäische Rechnungslegungsstandards die Haushaltsaufstellung unberührt lassen, überzeugen nach Gerhards nicht. Es bestehe kein Zweifel, dass Rechnungslegung und Haushaltsplanung auf der gleichen Datenbasis aufsetzen müssten.⁹³³

Nach Ohler handele es sich dagegen um keine Beeinträchtigung der haushaltspolitischen Gesamtverantwortung durch die EPSAS-Rahmenverordnung. Das Verfahren der Haushaltsaufstellung bleibe unverändert. Insbesondere solle die mit den EPSAS verbundene Doppik die Kameralistik nur ergänzen.

⁹²⁵ BVerfGE 123, 267, 361.

⁹²⁶ BVerfGE 142, 123, 231.

⁹²⁷ BVerfGE 123, 267, 359.

⁹²⁸ *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 14b.

⁹²⁹ BVerfGE 123, 267, 341.

⁹³⁰ BVerfGE 132, 195, 244f.

⁹³¹ BVerfGE 123, 267, 361f.

⁹³² BVerfGE 123, 267, 362.

⁹³³ *Gerhards*, KoR, 11/2017, 496, 498.

Zudem unterstelle der deutsche Gesetzgeber mit den zurückliegenden Reformierungen des Haushaltsgrundsätzegesetzes selbst, dass mit der Doppik die haushaltspolitischen Rechte der Parlamente nicht geschmälert werden.⁹³⁴

Der Ansicht von Ohler wird gefolgt. Bei einer EPSAS-Rahmenverordnung, die lediglich eine parallele Rechnungslegung anhand der EPSAS vorgibt und dabei nicht das Aufstellungs- und Vollzugsverfahren der nationalen Haushalte berührt, scheidet eine Verletzung der Budgethoheit von vornherein aus. Die Mitgliedstaaten können ihre Haushaltsaufstellung und den Haushaltsvollzug weiterhin ohne europarechtliche Einwirkung nach dem bisherigen Rechnungslegungssystem durchführen. Rechnungslegung und Haushaltsführung müssen nicht zwingend auf dem gleichen Buchungssystem aufsetzen. Es ist durchaus möglich, die Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug auf Basis der Kameralistik durchzuführen und die für die Union zum Zwecke der Haushaltsüberwachung erforderlichen Daten im Wege eines doppelten Parallelsystems als ergänzende Nebenrechnung zu erfassen. Die Haushaltsaufstellung bliebe so in der Tat unberührt. Insofern stellt sich an dieser Stelle auch nicht die Frage der Vereinbarkeit der EPSAS mit zwingenden Haushaltsgrundsätzen wie Wahrheit und Klarheit oder dem Vollständigkeitsgrundsatz. Dass die im Rahmen der EPSAS durchzuführende Umstellung oder Anwendung eines parallelen doppelten Rechnungslegungssystems zu erheblichen Mehrausgaben auf allen Ebenen des Sektor Staat führen wird, ist verfassungsrechtlich hinzunehmen. Wie das Bundesverfassungsgericht⁹³⁵ ausführt, liegt nicht in jeder haushaltswirksamen europäischen Verpflichtung eine Beeinträchtigung der Budgethoheit. Der nationale Haushaltsgesetzgeber hat die Mehrausgaben in die Haushaltsaufstellung einzubeziehen. Auch wenn es sich um potentielle Kosten in Milliardenhöhe handelt, werden die Freiräume des Haushaltsgesetzgebers jedenfalls nicht derart eingeschränkt, dass künftige Spielräume für den Haushaltsgesetzgeber unangemessen beeinträchtigt werden.

⁹³⁴ Ohler, SV-Gutachten EPSAS, S. 18.

⁹³⁵ BVerfGE 123, 267, 361f.

bb) Ununterbrochene Legitimationsketten

Das Demokratieprinzip verlangt, dass jede staatliche Maßnahme demokratisch legitimiert ist. Dies beinhaltet eine ununterbrochene Legitimationskette, die sich bis auf das Volk als Träger der Staatsgewalt zurückführen lassen muss.⁹³⁶ Dementsprechend muss ein „legimatorischer Zusammenhang zwischen den Wahlberechtigten und der europäischen Hoheitsgewalt bestehen“.⁹³⁷ Den Planungen der Kommission zur EPSAS Governance zufolge soll die Entscheidung über die künftigen einzelnen EPSAS im Rahmen eines delegierten Rechtsaktes oder eines Durchführungsrechtsaktes bei der Kommission liegen.⁹³⁸ In der EPSAS-Rahmenverordnung ist die Errichtung eines EPSAS-Ausschusses vorgesehen.⁹³⁹ Soweit die EPSAS-Standards im Wege eines Durchführungsrechtsakt eingeführt werden, setzt die Annahme der einzelnen EPSAS durch die Kommission nach dem Komitologieverfahren die befürwortende Stellungnahme des EPSAS-Ausschusses voraus.⁹⁴⁰ Die Leitung des Ausschusses soll der Kommission obliegen. Der Ausschuss soll auch mit Vertretern der Mitgliedstaaten besetzt werden. Andere Vertreter von Interessenträgern als Beobachter sollen über kein Stimmrecht verfügen. Entscheidungen werden mit der qualifizierten Mehrheit der Mitglieder gefasst.⁹⁴¹

Da der EPSAS-Ausschuss jedoch an den Basisrechtsakt gebunden ist und Art. 291 Abs. 2 AEUV lediglich Konkretisierungen ermöglicht, ist das Demokratieprinzip insoweit gewahrt.⁹⁴² Die wesentlichen Entscheidungen sind in jedem Fall sowohl bei delegierten Rechtsakten wie auch bei Durchführungsrechtsakten durch den Unionsgesetzgeber in der Rahmenverordnung zu treffen.

Auch der enge Bezug der EPSAS zu den IPSAS könnte eine Verletzung des Demokratieprinzips darstellen. Problematisch wäre, wenn der Unionsgesetzgeber eine dynamische Verweisung oder Teilverweisung bezüglich einzelner

⁹³⁶ BVerfGE 52, 95, 130.

⁹³⁷ BVerfGE 123, 267, 331.

⁹³⁸ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7.

⁹³⁹ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 6.

⁹⁴⁰ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7.

⁹⁴¹ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7f.

⁹⁴² *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 291 AEUV Rn. 40.

EPSAS auf die IPSAS vorgeben würde. Dies käme einer teilweisen Übernahme der IPSAS in der jeweiligen Fassung gleich. Die IPSAS werden durch das IPSAS-Board der IFAC (International Federation of Accountants) erarbeitet⁹⁴³ und damit durch eine nicht demokratisch legitimierte Stelle.

Die Übernahme eines von Dritten entwickelten Regelwerks ist möglich, wenn sich der Gesetzgeber den Inhalt in Form einer statischen Verweisung zu eigen macht.⁹⁴⁴ Bei einer dynamischen Verweisung verweist der Gesetzgeber dagegen auf die außenstehende Regelung in ihrer jeweiligen Fassung.⁹⁴⁵ Hierbei besteht die Sorge, dass der Gesetzgeber den Gesetzgebungsakt aus der Hand gibt und eine demokratische Legitimation nicht mehr gegeben ist.⁹⁴⁶ Eine dynamische Verweisung ist daher grundsätzlich nicht mit dem Demokratieprinzip zu vereinen. Sie ist nur ausnahmsweise zulässig, wenn der Inhalt der jeweiligen Regelung im Wesentlichen feststeht und dadurch nicht der Entscheidung außenstehender Dritter überlassen wird.⁹⁴⁷

Angesichts der regelmäßigen Weiterentwicklung steht der künftige Inhalt der IPSAS nicht sicher fest. Eine dynamische Verweisung würde bedeuten, dass der Unionsgesetzgeber die Regelung aus der Hand geben und auf einen Dritten übertragen würde. Eine Entscheidung des IPSAS-Boards ohne Mitwirkung einer demokratisch legitimierten Stelle wäre mit dem Demokratieprinzip des Grundgesetzes unvereinbar. Die EPSAS-Rahmenverordnung kann daher keine dynamische Verweisung auf die IPSAS enthalten. Eine solche ist nach gegenwärtigem Kenntnissstand aber auch nicht geplant. In der EPSAS-Rahmenverordnung soll nur eine Bestätigung enthalten sein, dass die IPSAS als Bezugspunkt für die Entwicklung künftiger EPSAS dienen sollen.⁹⁴⁸ Damit sollen Abweichungen von den IPSAS und eigenständige EPSAS gerade möglich gemacht werden.

⁹⁴³ *Müller-Marques Berger/Wirtz*, IPSAS als Ausgangspunkt für eine europäische und öffentl. Rechnungslegung, S. 434.

⁹⁴⁴ BVerfGE 78, 32, 35f.

⁹⁴⁵ *Hommelhoff*, in: FS Odersky, S. 783.

⁹⁴⁶ *P. Kirchhof*, ZGR 2000, 681, 685.

⁹⁴⁷ BVerfGE 78, 32, 36.

⁹⁴⁸ Eurostat, Konsultationspapier vom 25.11.2013, S. 7.

b) Gliederung des Bundes in Länder

Die Kommission bezweckt mit den EPSAS vollständig integrierte Rechnungslegungssysteme auf allen staatlichen Ebenen.⁹⁴⁹ Es ist davon auszugehen, dass der gesamte staatliche Bereich von der EPSAS-Rahmenverordnung erfasst wird, so dass diese auch in den deutschen Bundesländern anzuwenden sein wird. Nach Art. 79 Abs. 3 GG ist eine Berührung der Gliederung des Bundes in Länder unzulässig. Die Garantie der Existenz der Länder gewährleistet nicht nur, dass es Bundesländer gibt, sondern auch die Essentiale der Staatlichkeit.⁹⁵⁰ Die Länder sind vor Verfassungsänderungen geschützt, durch die sie ihre Staatsqualität verlieren oder zu bloßen Selbstverwaltungskörperschaften herabgesetzt werden.⁹⁵¹ Den Ländern muss ein Kern an eigenen Aufgaben als sog. „Hausgut“ verbleiben.⁹⁵² Es handelt sich hierbei um ein Mindestmaß an materieller Eigenständigkeit, um Handlungsspielräume für eine selbständige Politik zu eröffnen.⁹⁵³ Zu dem unantastbaren Hausgut gehören unter anderem die Organisations- und die Finanzhoheit. Es handelt sich dabei um Kompetenzen, die die Eigenorganisation und eigenverantwortliche Aufgabenerfüllung erst ermöglichen.⁹⁵⁴ Den Ländern muss „die freie Bestimmung über ihre Organisation einschließlich der in der Landesverfassung enthaltenen organisatorischen Grundentscheidungen [...]“ verbleiben.⁹⁵⁵ Die Grenze von Art. 23 Abs. 1 Satz 3, Art. 79 Abs. 3 GG gilt auch für die europäische Integration. Damit werden Integrationsakte ausgeschlossen, die die bundesstaatliche Ordnung in Frage stellen.⁹⁵⁶ Ein Verstoß gegen Art. 79 Abs. 3 GG liegt vor, wenn „die Substanz der föderativen Finanzverfassung schlechthin angetastet“ wird.⁹⁵⁷ Dazu gehört auch die Selbständigkeit und Unabhängigkeit der Länder in ihrer Haushaltswirtschaft. Die „formelle Haushaltsautonomie“ der Länder ist

⁹⁴⁹ COM(2013) 114 final, S. 12.

⁹⁵⁰ BVerfGE 34, 9, 19.

⁹⁵¹ *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof*, P., HdStR VI, § 126 Rn. 297.

⁹⁵² BVerfGE 34, 9, 20; 87, 181, 196.

⁹⁵³ *Dreier*, in: *Dreier*, Grundgesetz Kommentar: GG, Band II, Art. 79 GG Rn. 22; *Wendt*, in: Hdb. Des Staatsrechts VI, § 139 Rn. 2, 59.

⁹⁵⁴ *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof*, P., HdStR VI, § 126 Rn. 298, 306.

⁹⁵⁵ BVerfGE 34, 9, 20.

⁹⁵⁶ *Scholz*, in: *Dreier*, Art. 23 GG Rn. 95.

⁹⁵⁷ *Sannwald*, in: *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 79 GG Rn. 44.

so Bestandteil des verfassungsfesten Teils des Grundgesetzes.⁹⁵⁸ Die „materielle Haushaltsautonomie“ ist von Art. 79 Abs. 3 GG dagegen nur als Kern der Eigenstaatlichkeit der Länder geschützt. Sie wäre berührt, wenn den Ländern nicht ein „Mindestmaß an Finanzausstattung“ eingeräumt würde.⁹⁵⁹

Dies ist vorliegend aber nicht der Fall. Mit der EPSAS-Rahmenverordnung soll lediglich eine parallele Rechnungslegung anhand der EPSAS vorgegeben werden. Die Unabhängigkeit der Länder in ihrer Haushaltswirtschaft wird nicht beeinträchtigt, da die EPSAS-Rahmenverordnung die Haushaltsführung der Länder unberührt lassen soll. Die föderative Finanzverfassung wird damit nicht substantiell angetastet. Dass den Ländern erhebliche Umstellungskosten durch die EPSAS entstehen können, kann auch nicht zu einer Beeinträchtigung der „materiellen Haushaltsautonomie“ führen.

Ergebnis zu IV 1: Mit Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV steht eine Ermächtigungsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung zur Verfügung. Soweit die Haushaltsaufstellung und der Haushaltsvollzug unberührt bleiben, wäre eine EPSAS-Rahmenverordnung auch verhältnismäßig und mit dem Grundgesetz vereinbar.

2. Rechtmäßigkeit einer EPSAS-Rahmenverordnung unter Einbeziehung der nationalen Haushaltsführung

Nach aktuellem Stand ist nicht geplant, dass die EPSAS-Rahmenverordnung auch auf die nationale Haushaltsführung erstreckt wird. Dies kann letztlich aber nicht restlos ausgeschlossen werden. Es würde sich dabei um eine deutlich weitreichendere Vorgabe der Union handeln. Die Mitgliedstaaten würden insbesondere dazu verpflichtet, ihre nationalen Haushalte auf die Doppik umzustellen, die Rechnungslegungsvorschriften der EPSAS zu befolgen und sowohl bei Planung als auch Vollzug des Haushalts Erfolgs- und Vermögensrechnungen aufzustellen. Im Folgenden wird daher auch geprüft, ob die Union

⁹⁵⁸ G. Kirchhof, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 109 GG Rn. 112.

⁹⁵⁹ G. Kirchhof, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 109 GG Rn. 113.

über eine Kompetenz zur Erstreckung der EPSAS auf die nationale Haushaltsführung verfügt und ob eine derartige Regelung mit dem Grundgesetz vereinbar wäre.

2.1 Rechtsgrundlage

2.1.1 Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV

Wie bereits dargestellt,⁹⁶⁰ ist nach Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV eine Ablösung des Defizitprotokolls sekundärrechtlich durch Verordnung möglich.⁹⁶¹ Als Minus zur vollen Ablösung einzelner Bestimmungen des Defizitprotokolls wäre auch eine Abänderung einzelner Bestimmungen möglich.⁹⁶² Einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards wären auch als weitere Bestimmungen über die Durchführung des Defizitverfahrens im Sinne des Art. 126 Abs. 1 AEUV grundsätzlich tauglicher Regelungsgegenstand des Defizitprotokolls, denn sie dienen der Effektivität des Defizitverfahrens, soliden Haushaltsfinanzen, einem ausgewogenen Wirtschaftswachstum und der Preisstabilität.

Fraglich ist jedoch, ob dies bei einer Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Anwendung der EPSAS auch im Rahmen der Haushaltsaufstellung sowie des Haushaltsvollzuges anders zu bewerten ist. Der Wortlaut des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV ist nur insofern eingegrenzt als es sich um „geeignete Bestimmungen“ zur Ablösung des Protokolls handeln muss. Eine Beschränkung dahingehend, dass das nationale Haushaltsrecht unberührt bleiben muss, ist nicht enthalten. Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV könnte daher möglicherweise so ausgelegt werden, dass die Norm auch zu Eingriffen in die nationale Haushaltsautonomie ermächtigt.

Während die EU bei der Währungspolitik die ausschließliche Zuständigkeit besitzt (Art. 3 Abs. 1 Buchstabe c AEUV), verbleibt die Zuständigkeit auf dem Gebiet der Wirtschaftspolitik grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten (Art. 5 Abs. 1, Art. 119 Abs. 1 AEUV).⁹⁶³ Dies ergibt sich bereits aus der Formulierung

⁹⁶⁰ IV. 1.1.1.

⁹⁶¹ *Bandilla*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 126 AEUV Rn. 112.

⁹⁶² *Häde*, in: Callies/Ruffert, Art. 126 AEUV Rn. 72.

⁹⁶³ II. 1.1.2.

„ihre Wirtschaftspolitik“ in Art. 2 Abs. 3, Art. 5 Abs. 1 Satz 1, Art. 120 Satz 1 und Art. 121 Abs. 1 AEUV.⁹⁶⁴ Die Union hat im Bereich der Wirtschaftspolitik lediglich Koordinierungs- und Überwachungskompetenzen.⁹⁶⁵ Der Begriff der Wirtschaftspolitik umfasst viele Einzelfelder. Neben der Steuer-, Konjunktur-, Struktur-, Beschäftigungs- und Sozialpolitik gehört hierzu insbesondere auch die Finanzpolitik.⁹⁶⁶ Zudem nimmt auch Art. 119 Abs. 3 AEUV Bezug auf gesunde öffentliche Finanzen. Die öffentliche Haushaltsführung verbleibt grundsätzlich in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. In den europäischen Verträgen wird die Haushaltspolitik der Mitgliedstaaten auch nicht als Politikbereich der Union genannt.⁹⁶⁷ Haushaltskompetenzen besitzt die Union nur im Hinblick auf ihren eigenen Haushalt (Art. 287, 310 ff. AEUV).⁹⁶⁸ Im Rahmen des Art. 126 AEUV muss daher stets berücksichtigt werden, dass die Haushaltspolitik wesentliches Element der Kompetenzen der Mitgliedstaaten und die Budgethoheit der nationalen Parlamente Ausdruck deren Souveränität ist. Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV ist nach hiesiger Auffassung daher dahingehend systematisch auszulegen, dass unter „geeigneten Bestimmungen“ nur solche zu verstehen sind, die sich im Rahmen der Kompetenzen der EU befinden. Soweit die EPSAS-Rahmenverordnung eine vollumfängliche Anwendung der EPSAS auch im Rahmen der Haushaltsaufstellung und des Haushaltsvollzugs vorgibt, würde diese in das Gebiet der Haushaltspolitik hineinwirken. Eine Vorgabe an die Mitgliedstaaten zur Anwendung der EPSAS auch im Rahmen der Haushaltsaufstellung durch die nationalen Parlamente überschreitet die Kompetenzen der Union, da die öffentliche Haushaltsführung Aufgabe der Mitgliedstaaten bleibt. Eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Anwendung der EPSAS im Rahmen der nationalen Haushaltsaufstellung und des Haushaltsvollzuges ist nicht mehr von Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV gedeckt. Es handelt sich nicht mehr um „geeignete Bestimmungen“ im Sinne des Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV.

⁹⁶⁴ Gröpl, Der Staat 1-2013, 1, 2.

⁹⁶⁵ Palm, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 136 AEUV Rn. 13.

⁹⁶⁶ Konow, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt, S. 34; Ohler, in: Siekmann, Art. 120 AEUV Rn. 9.

⁹⁶⁷ Gröpl, Der Staat 1-2013, 1, 2.

⁹⁶⁸ Gröpl, Der Staat 1-2013, 1, 2.

Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV scheidet damit als Rechtsgrundlage für eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Anwendung der EPSAS auch im Rahmen der Haushaltsführung aus.

2.1.2 Weitere Ermächtigungsgrundlagen

Wie bereits dargestellt, kommen Art. 126 Abs. 14 UA 3, Art. 121 Abs. 6, Art. 136 Abs. 1, Art. 338 Abs. 1, Art. 114 Abs. 1 Satz 2 und Art. 115 AEUV als Rechtsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung nicht in Betracht.⁹⁶⁹ Dies gilt folglich erst recht für eine weitreichendere Einführung der EPSAS, die auch in die Haushaltsführung der Mitgliedstaaten eingreift. Hierfür besteht im Rahmen der genannten Normen keine Kompetenz der Union.

2.1.3 Art. 352 Abs. 1 AEUV

Nach Art. 352 Abs. 1 AEUV erlässt der Rat einstimmig auf Vorschlag der Kommission und nach Zustimmung des Europäischen Parlaments die geeigneten Vorschriften, wenn ein Tätigwerden der Union im Rahmen der in den Verträgen festgelegten Politikbereiche erforderlich erscheint, um eines der Ziele der Verträge zu verwirklichen und in den Verträgen die hierfür erforderlichen Befugnisse nicht vorgesehen sind. Die auf diesem Artikel beruhenden Maßnahmen dürfen nach Art. 352 Abs. 3 AEUV aber keine Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten in den Fällen beinhalten, in denen die Verträge eine solche Harmonisierung ausschließen. Die Entscheidung setzt nach Art. 352 Abs. 1 AEUV Einstimmigkeit im Rat voraus.

Mit der Flexibilitätsklausel des Art. 352 AEUV wird eine vertragsimmanente Fortentwicklung des Europarechts unterhalb der förmlichen Vertragsänderung ermöglicht.⁹⁷⁰ Sinn und Zweck des Art. 352 AEUV ist es, eine Ermächtigung für ein Tätigwerden zu schaffen, das nicht ausdrücklich in den Verträgen aufgeführt ist, aber „Konsequenz der oder Voraussetzung für die Verwirklichung

⁹⁶⁹ IV. 1.1.2 – 1.1.7.

⁹⁷⁰ *Streinz*, in: *Streinz*, Art. 352 AEUV Rn. 1.

eines der Vertragsziele“ ist.⁹⁷¹ Da Art. 352 AEUV selbst Teil der Kompetenzordnung der Verträge ist, handelt es sich auch um keine Durchbrechung des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung.⁹⁷² In der Rechtsfolge kommt der Erlass von Vorschriften in Betracht, die der Verwirklichung des betroffenen Ziels dienen. Zulässig wäre insbesondere auch eine Verordnung.⁹⁷³ Nach § 8 IntVG darf eine Zustimmung oder Enthaltung des deutschen Vertreters im Rat einem Vorschlag zum Erlass von Vorschriften gemäß Art. 352 AEUV nur erfolgen, nachdem hierzu ein Gesetz gemäß Art. 23 Abs. 1 GG in Kraft getreten ist. Andernfalls muss er den Vorschlag zum Erlass von Vorschriften im Rat ablehnen.

Zunächst darf keine Befugnis zur verbindlichen Einführung der EPSAS in den Mitgliedstaaten vorhanden sein. Nach der bisherigen Prüfung existiert keine einschlägige Kompetenz der Union zur Einführung von Rechnungslegungsstandards, die sich auch auf die Haushaltsführung erstrecken. Auch Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV lässt eine derartige Ausweitung auf die nationale Haushaltsführung nicht zu.

Das Tätigwerden muss zur Verwirklichung eines Vertragsziels erfolgen. Die Ziele der Verträge sind in den Bestimmungen der Verträge aufgeführt oder ergeben sich aus den spezifischen Zielen der Unionspolitiken. Sie sind durch Auslegung zu ermitteln.⁹⁷⁴ Als Ziele kommen auch implizite Ziele in Betracht, soweit sie sich den Verträgen entnehmen lassen.⁹⁷⁵ Unterschieden wird darüber hinaus zwischen allgemeinen und besonderen Zielen. Allgemeine Ziele sind neben Art. 3 EUV beispielsweise auch in Art. 8, 18, 19 und 119 AEUV

⁹⁷¹ *Gundel*, in: Schwarze et al., Art. 352 AEUV Rn. 1.

⁹⁷² *Gundel*, in: Schwarze et al., Art. 352 AEUV Rn. 3.

⁹⁷³ *Rossi*, in: Calliess/Ruffert, Art. 352 AEUV Rn. 77, 79.

⁹⁷⁴ *Winkler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 352 AEUV Rn. 42, 44.

⁹⁷⁵ *Streinz*, in: Streinz, Art. 352 AEUV Rn. 29.

aufgeführt.⁹⁷⁶ Die besonderen Ziele resultieren aus den einzelnen Bestimmungen des AEUV.⁹⁷⁷ Die EPSAS knüpfen an das Ziel der Vermeidung übermäßiger Defizite gemäß der Einzelbestimmung des Art. 126 AEUV an.⁹⁷⁸ Es handelt sich hierbei um ein besonderes Ziel. Die Einführung der EPSAS dient damit vertraglich festgelegten Zielen des AEUV.

Die Verwirklichung der Ziele der Verträge hat im Rahmen der in den Verträgen festgelegten Politikbereiche zu erfolgen. Dem Tatbestandsmerkmal kommt eine kompetenzbegrenzende Wirkung zu, indem es einen Gebrauch der Flexibilitätsklausel außerhalb der in den Verträgen festgelegten Politikbereiche verbietet.⁹⁷⁹ Unter den festgelegten Politikbereichen sind solche zu verstehen, für die in den Verträgen bereits entsprechende Unionskompetenzen festgelegt sind oder aber über eine Zielnormierung des Vertrages als gemeinschaftliche Politiken bestimmt sind.⁹⁸⁰ Hierfür kommen insbesondere auch die in den Zweiten bis Fünften Titel des AEUV enthaltenen Bereiche des AEUV in Betracht.⁹⁸¹ Vorliegend ist der Politikbereich der Wirtschaftspolitik (Titel VIII des Dritten Teils des AEUV) betroffen, welcher auch die Vermeidung übermäßiger Defizite gem. Art. 126 AEUV beinhaltet.⁹⁸²

Art. 352 Abs. 1 AEUV setzt zudem voraus, dass die Verträge für das erforderliche Tätigwerden im Rahmen der jeweiligen Politikbereiche keine speziellen Befugnisse vorsehen. Soweit als Rechtsgrundlage andere Vertragsbestimmungen in Betracht kommen, ist ein Rückgriff auf Art. 352 Abs. 1 AEUV wegen dessen subsidiären Charakters ausgeschlossen.⁹⁸³ Dies ist immer dann der Fall, wenn die Verträge trotz Zielvorgabe überhaupt keine Ermächtigung, weder explizite noch implizite, aufweisen.⁹⁸⁴

⁹⁷⁶ *Winkler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 352 AEUV Rn. 46, 48.

⁹⁷⁷ *Winkler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 352 AEUV Rn. 47.

⁹⁷⁸ *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 302.

⁹⁷⁹ *Rossi*, in: Calliess/Ruffert, Art. 352 AEUV Rn. 38.

⁹⁸⁰ *Winkler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 352 AEUV Rn. 58.

⁹⁸¹ *Gundel*, in: Schwarze et al., Art. 352 AEUV Rn. 16.

⁹⁸² *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 303.

⁹⁸³ *Gundel*, in: Schwarze et al., Art. 352 AEUV Rn. 19.

⁹⁸⁴ *Gundel*, in: Schwarze et al., Art. 352 AEUV Rn. 20; *Streinz*, in: Streinz, Art. 352 AEUV Rn. 40.

Fraglich ist, ob Art. 352 AEUV neben bestehenden, aber „unzureichenden“ Befugnisnormen zur Anwendung kommt. Dies wäre auch bei inhaltlich beschränkten Rechtsgrundlagen der Fall.⁹⁸⁵ Mit Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV ist bereits eine spezielle Befugnisnorm zur Einführung europäischer Rechnungslegungsstandards vorhanden. Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV erlaubt jedoch keine verpflichtende Erstreckung auf die Haushaltsaufstellung und den -vollzug der Mitgliedstaaten. Es handelt sich aufgrund der inhaltlichen Beschränkung bei Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV um eine solche unzureichende Befugnisnorm. Nach Streinz handele es sich bei der Heranziehung „unzureichender“ Befugnisnormen um einen Verstoß gegen das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung. Soweit die speziellen Befugnisnormen eine abschließende Regelung enthalten, bleibe für Art. 352 Abs. 1 AEUV kein Raum.⁹⁸⁶ Nach der ständigen Rechtsprechung⁹⁸⁷ und der h. M.⁹⁸⁸ findet die Flexibilitätsklausel auch dann Anwendung, wenn eine bestehende Einzelermächtigung zur Zielverwirklichung materiell unzureichend ist. Der Wortlaut „erforderliche Befugnisse“ erfasse nicht nur das völlige Fehlen von Befugnissen.⁹⁸⁹ Hierfür spreche, dass Art. 352 AEUV sonst bei gänzlichem Fehlen einer Rechtsgrundlage weitreichendere Kompetenzen gewähren würde als bei deren Unzulänglichkeit.⁹⁹⁰ Nur so könne die von Art. 352 AEUV intendierte Zielverwirklichung vollständig erreicht werden. Andernfalls wären erforderliche Maßnahmen zur Fortentwicklung der Integration nur im Wege der Vertragsänderung möglich und damit erheblich erschwert.⁹⁹¹

Die besseren Gründe sprechen mit der h.M. und der Rechtsprechung für eine Anwendung des Art. 352 AEUV auch bei unzureichenden Befugnisnormen, da ansonsten bei Fehlen von Einzelermächtigungen weitreichendere Befugnisse bestünden als bei nicht ausreichenden Befugnissen. Dass mit Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV bereits eine spezielle, aber inhaltlich beschränkte Rechtsgrundlage vorhanden ist, steht der Anwendung von Art. 352 Abs. 1 AEUV nicht entgegen.

⁹⁸⁵ *Winkler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 352 AEUV Rn. 82.

⁹⁸⁶ *Streinz*, in: Streinz, Art. 352 AEUV Rn. 41.

⁹⁸⁷ EuGH 26.03.1987, C-45/86, Slg. 1987, 1493, Rn. 13 - Kommission/Rat.

⁹⁸⁸ *Winkler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 352 AEUV Rn. 82.

⁹⁸⁹ *Rossi*, in: Calliess/Ruffert, Art. 352 AEUV Rn. 65.

⁹⁹⁰ *Gundel*, in: Schwarze et al., Art. 352 AEUV Rn. 21.

⁹⁹¹ *Schröder*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 352 AEUV Rn. 21.

Das Tätigwerden der Union muss auch zur Verwirklichung der Ziele der Verträge erforderlich erscheinen. Dabei kommt es darauf an, ob das Vertragsziel noch nicht ausreichend verwirklicht ist und dieser Mangel durch Regelungen der Union behoben werden kann.⁹⁹² Aufgrund des Wortlauts „erscheint“ in Art. 352 Abs. 1 AEUV wird ein Beurteilungsspielraum angenommen.⁹⁹³ Nach h.M. soll dem Tatbestandsmerkmal kompetenzbegründende Wirkung zukommen.⁹⁹⁴

Gröpl bezweifelt, dass nur durch die EPSAS die effektive Überwachung der Haushaltsdefizite und die Ergreifung von Maßnahmen zur Gegensteuerung gelingen können.⁹⁹⁵

Dieser Ansicht wird nicht gefolgt. Das Vertragsziel liegt hier in der Vermeidung übermäßiger Defizite (Art. 126 Abs. 1 AEUV). Die Union verfügt hinsichtlich der Erforderlichkeit über einen Beurteilungsspielraum. Das ESGV beruht auf der Periodenrechnung und erfasst auch nichtfinanzielle Geschäftsvorfälle und Eventualverbindlichkeiten. Insbesondere in kameral buchenden Mitgliedstaaten stimmen die nationalen Haushaltsdaten nicht mit den Anforderungen des ESGV überein. Nichtzahlungswirksame Daten können oftmals nur durch Näherungslösungen, Bereinigungen und Schätzungen ermittelt werden und sind damit fehleranfällig. Damit ist das Vertragsziel der Vermeidung übermäßiger Defizite noch nicht ausreichend verwirklicht. Einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards ermöglichen eine Verwirklichung des Vertragsziels, da diese eine einheitliche Ermittlung der Zahlenbasis ermöglichen. Die Erforderlichkeit ist somit gegeben.

Nach Art. 352 Abs. 3 AEUV dürfen die auf diesem Artikel beruhenden Maßnahmen keine Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten in den Fällen beinhalten, in denen die Verträge eine solche Harmonisierung ausschließen. Allgemeine Harmonisierungsverbote sind zu finden in den Art. 2 Abs. 5 UA 2, Art. 6 AEUV. Der Bereich der Haushaltspolitik ist in Art. 6 AEUV

⁹⁹² *Gundel*, in: Schwarze et al., Art. 352 AEUV Rn. 17; *Winkler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 352 AEUV, Rn. 66; *Winkler*, EuR 2011, 384, 393.

⁹⁹³ *Streinz*, in: Streinz, Art. 352 AEUV Rn. 34.

⁹⁹⁴ *Rossi*, in: Calliess/Ruffert, Art. 352 AEUV Rn. 49; *Streinz*, in: Streinz, Art. 352 AEUV Rn. 37; *Winkler*, EuR 2011, 384, 393.

⁹⁹⁵ *Gröpl*, Unionskompetenz EPSAS, S. 303.

nicht aufgeführt. Im Falle der Einführung der EPSAS sind Harmonisierungsverbote damit nicht einschlägig.

Aus der Erklärung 42 zur Schlussakte der Regierungskonferenz zum Vertrag von Lissabon geht hervor, dass Art. 352 AEUV nicht als Rechtsgrundlage für den Erlass von Bestimmungen dienen kann, die der Sache nach, gemessen an ihren Folgen, auf eine Vertragsänderung ohne Einhaltung des hierfür vom Vertrag vorgesehenen Verfahrens hinausliefen.⁹⁹⁶ Damit wird an die Auffassung des EuGH zur Vorgängervorschrift des Art. 235 EWGV angeknüpft.⁹⁹⁷

Die Flexibilitätsklausel soll nach der Erklärung 42 zur Schlussakte der Regierungskonferenz zum Vertrag von Lissabon keine Grundlage dafür bieten, den Bereich der Unionsbefugnisse über den allgemeinen Rahmen der Gesamtheit der Vertragsbestimmungen auszudehnen. Dies gilt insbesondere für die Bestimmungen zu den Aufgaben und Tätigkeiten der Union. So können Maßnahmen nicht auf Art. 352 Abs. 1 AEUV gestützt werden, wenn dessen Funktion überschritten wird.⁹⁹⁸ Andernfalls käme Art. 352 Abs. 1 AEUV einem Unterlaufen des Vertragsänderungsverfahrens gleich.⁹⁹⁹ Nach Winkler soll es sich dogmatisch um einen „Wesentlichkeitsvorbehalt“ handeln.¹⁰⁰⁰ Rossi sieht darin ein negatives Tatbestandsmerkmal.¹⁰⁰¹

Maßgeblich kommt es darauf an, ob grundlegende Strukturen der Verträge berührt werden und ob eine verfassungsrechtliche Dimension vorliegt.¹⁰⁰² Es ist zu prüfen, ob mit einer EPSAS-Rahmenverordnung unter Einbeziehung der nationalen Haushaltsführung die Grenze zu einer erforderlich werdenden Vertragsänderung gewahrt wird. Soweit sich eine EPSAS-Rahmenverordnung auch auf die Haushaltsführung der Mitgliedstaaten erstreckt, handelt es sich um einen Eingriff in eine Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Die Kompetenz zur Art und Weise der Haushaltsführung verbleibt nach der Systematik der Verträge bei den Mitgliedstaaten. Im Hinblick auf Art. 352 AEUV handelt es sich um eine Berührung grundlegender Strukturen der Verträge. Die nationale

⁹⁹⁶ ABI. EU 2007 C 306/231.

⁹⁹⁷ EuGH, Gutachten C-2/94, Slg. 1996, I-1759, Rn. 30.

⁹⁹⁸ Rossi, in: Calliess/Ruffert, Art. 352 AEUV Rn. 79.

⁹⁹⁹ Winkler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 352 AEUV Rn. 60.

¹⁰⁰⁰ Winkler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 352 AEUV Rn. 63.

¹⁰⁰¹ Rossi, in: Calliess/Ruffert, Art. 352 AEUV Rn. 74.

¹⁰⁰² EuGH, Gutachten C-2/94, Slg. 1996, I-1759 Rn. 35; Gündel, in: Schwarze et al., Art. 352 AEUV Rn. 34.

Haushaltsführung der Mitgliedstaaten ist wesentlicher Bestandteil nationalstaatlicher Souveränität,¹⁰⁰³ so dass eine Entscheidung zur Kompetenzabgabe trotz Einstimmigkeitserfordernis des Art. 352 Abs. 1 AEUV den Mitgliedstaaten als Vertragsparteien und einer Ratifizierung durch die nationalen Parlamente (Art. 48 Abs. 4 UA 2 EUV) vorbehalten bleiben muss. Eine Heranziehung der Flexibilitätsklausel käme einer Vertragsänderung gleich, die ohne Einhaltung des hierfür vorgesehenen Verfahrens erfolgen würde.

Art. 352 Abs. 1 AEUV ist daher keine taugliche Rechtsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung, die sich auch auf die nationale Haushaltsführung erstreckt.

2.2 Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz

2.2.1 Ultra-vires-Kontrolle

Das Europarecht hat einen grundsätzlichen Anwendungsvorrang vor dem nationalen Recht.¹⁰⁰⁴ Das Bundesverfassungsgericht behält sich aber mit der Ultra-vires-Kontrolle und der Identitätskontrolle eine mittelbare Prüfung von Sekundärrechtsakten der Union vor, wenn Maßnahmen deutscher Staatsorgane daran anknüpfen.¹⁰⁰⁵ Hier könnte es sich um einen Verstoß gegen das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV) handeln, da vorliegend eine europarechtliche Rechtsgrundlage für eine derart weitreichende EPSAS-Rahmenverordnung nicht gegeben ist. In Betracht kommt daher eine Ultra-vires-Kontrolle durch das Bundesverfassungsgericht.¹⁰⁰⁶

Bei Ultra-vires-Rechtsakten handelt es sich um eine faktische Vertragsänderung. Das Wahlrecht nach Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG ist nicht nur auf eine formale Legitimation der Staatsgewalt beschränkt, sondern gewährleistet durch die Teilnahme an den Wahlen auch die Mitwirkung an der Legitimation und der Ausübung der Staatsgewalt.¹⁰⁰⁷ Art. 38 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1

¹⁰⁰³ *Hattenberger*, in: Schwarze et al., Art. 126 AEUV Rn. 1.

¹⁰⁰⁴ IV. 1.2.4.2.

¹⁰⁰⁵ BVerfGE 142, 123, 180.

¹⁰⁰⁶ BVerfGE 123, 267, 353.

¹⁰⁰⁷ BVerfGE 89, 155, 171f.

und 2, Art. 79 Abs. 3 GG schützt die Bürger auch davor, dass Aufgaben und Rechte des Bundestages erheblich begrenzt werden.¹⁰⁰⁸ Nach Art. 23 Abs. 1 Satz 3 GG gilt dies auch bei der europäischen Integration. Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG schützt vor einer Entleerung der Aufgaben und Rechte des Bundestages durch Übertragung auf die Union.¹⁰⁰⁹ Der Anspruch auf demokratische Selbstbestimmung ist auf den „Kern des Demokratieprinzips“ begrenzt. Vom Gewährleistungsbereich sind insbesondere „Strukturveränderungen im staatsorganisationsrechtlichen Gefüge“ erfasst. Ein Anspruch auf eine allgemeine Kontrolle der Rechtmäßigkeit demokratischer Mehrheitsentscheidungen wird nicht gewährt.¹⁰¹⁰ Der Kern des Demokratieprinzips ist insbesondere bei der Übertragung von Hoheitsrechten berührt, wenn in die Aufgaben und Rechte des Bundestages eingegriffen wird. Dies gilt insbesondere im Bereich der Entscheidung über den Haushalt.¹⁰¹¹

Die Ausübung der „Ultra-vires-Kontrolle“ hat zurückhaltend und europarechtsfreundlich zu erfolgen,¹⁰¹² was sich insbesondere in einer vorherigen Einbindung des EuGH und erhöhten Anforderungen an den Verstoß äußert.¹⁰¹³ So ist die Ultra-vires-Kontrolle auf Fälle beschränkt, in denen auf Unionsebene kein Rechtsschutz zu erlangen ist.¹⁰¹⁴ Eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts setzt eine vorangegangene Entscheidung des EuGH voraus.¹⁰¹⁵ Dabei sind auch „die unionseigenen Methoden der Rechtsfindung“ und die „Eigenart der Verträge“ und Ziele zu berücksichtigen.¹⁰¹⁶ Die vorgeschaltete Entscheidung des EuGH ist aufgrund der in Art. 19 Abs. 1 Satz 2 EUV enthaltenen Zuständigkeit zu respektieren, wenn sie sich „auf anerkannte methodische Grundsätze zurückführen lässt und nicht objektiv willkürlich erscheint“.¹⁰¹⁷

Zudem muss es sich um ersichtliche Grenzüberschreitungen handeln.¹⁰¹⁸ Dieses Kriterium wurde mit der Honeywell-Entscheidung¹⁰¹⁹ weiter präzisiert. Der

¹⁰⁰⁸ BVerfGE 142, 123, 190.

¹⁰⁰⁹ BVerfGE 142, 123, 191f.

¹⁰¹⁰ BVerfGE 142, 123, 190.

¹⁰¹¹ BVerfGE 142, 123, 191.

¹⁰¹² BVerfGE 123, 267, 354.

¹⁰¹³ *Voßkuhle*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 93 GG Rn. 85.

¹⁰¹⁴ BVerfGE 123, 267, 353.

¹⁰¹⁵ BVerfGE 126, 286, 304.

¹⁰¹⁶ BVerfGE 126, 286, 307.

¹⁰¹⁷ BVerfGE 154, 17, 92.

¹⁰¹⁸ BVerfGE 123, 267, 353.

¹⁰¹⁹ BVerfGE 126, 286.

Kompetenzverstoß muss „hinreichend qualifiziert“ und offensichtlich kompetenzwidrig sein und zu einer „strukturell bedeutsamen Verschiebung“ zulasten der Mitgliedstaaten führen.¹⁰²⁰ Eine strukturelle Bedeutsamkeit der Kompetenzüberschreitung liegt vor, wenn die Kompetenzüberschreitung „erheblich ins Gewicht“ fällt, insbesondere die vertraglichen Grundlagen der Union verschiebt. Dies ist der Fall, wenn die Kompetenz eine Änderung der Verträge oder die Inanspruchnahme der Evolutivklausel erfordert.¹⁰²¹ Eine strukturelle Bedeutsamkeit liegt insbesondere auch bei einer Erstreckung auf Sachbereiche vor, die zur Verfassungsidentität der Mitgliedstaaten zählen oder „besonders vom demokratisch diskursiven Prozess in den Mitgliedstaaten abhängen“.¹⁰²² Zur Verfassungsidentität gehören die in Art. 79 Abs. 3 GG genannte Gliederung des Bundes in Länder, die grundsätzliche Mitwirkung der Länder bei der Gesetzgebung und die in den Art. 1 und 20 GG niedergelegten Grundsätze. Der Rechtsakt muss auch offensichtlich außerhalb der übertragenen Kompetenzen liegen.¹⁰²³ Dies ist der Fall, wenn sich „bei Anwendung allgemeiner methodischer Standards die Kompetenz unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt begründen lässt“.¹⁰²⁴ In diesem Zusammenhang ist dem EuGH auch ein „Anspruch auf Fehlertoleranz“ zuzugestehen.¹⁰²⁵

Vorliegend findet sich für eine vollumfassende Einführung der EPSAS in den Mitgliedstaaten über eine Rahmenverordnung als Sekundärrechtsakt keine primärrechtliche Ermächtigungsgrundlage. Es liegt ein Handeln der Unionsorgane außerhalb der übertragenen Kompetenzen und damit ein Verstoß gegen das Prinzip der Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV) vor. Der Verstoß hat auch eine strukturell bedeutsame Verschiebung zulasten der Mitgliedstaaten zur Folge. Für die nationale Haushaltspolitik besteht keinerlei Unionskompetenz. Diese bleibt vielmehr im Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten. Durch die Schaffung einer Unionszuständigkeit für das nationale Rechnungswesen würden Kompetenzen zulasten der Mitgliedstaaten auf die Union übergehen. Eine Übertragung entsprechender Kompetenzen auf die Union könnte

¹⁰²⁰ BVerfGE 126, 286, 304; 142, 123, 201f.

¹⁰²¹ BVerfGE 142, 123, 201f.

¹⁰²² BVerfGE 126, 286, 307.

¹⁰²³ BVerfGE 126, 286; 142, 123, 200.

¹⁰²⁴ BVerfGE 142, 123, 200.

¹⁰²⁵ BVerfGE 126, 286, 307.

nur über eine Änderung der Verträge erfolgen. Zudem wird auch die Verfassungsidentität des Grundgesetzes berührt. Die Budgethoheit des Bundestages zählt wegen des Bezugs zum Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1 und 2 GG) zur verfassungsrechtlichen Identität der Mitgliedstaaten. Die Kompetenzüberschreitung ist auch offensichtlich, da die Union über keinerlei Kompetenzen im Hinblick auf das Verfahren der nationalen Haushaltsaufstellung verfügt und sich eine Kompetenz zur Einwirkung auf das Rechnungswesen der Mitgliedstaaten unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt begründen lässt. Eine andere Auslegung lässt sich auch nicht mehr auf anerkannte methodische Grundsätze zurückführen und wäre objektiv willkürlich. Die Erstreckung der EPSAS auf die nationale Haushaltsführung setzt vielmehr eine Änderung der Verträge nach Art. 48 EUV voraus.

Die vollumfassende Einführung der EPSAS-Rahmenverordnung unter Einbeziehung der nationalen Haushaltsaufstellung wäre ein Ultra-Vires-Akt.

2.2.2 Reaktionspflichten der deutschen Verfassungsorgane

Entsprechend den o.g. Ausführungen handelt es sich bei einer auf die Haushaltsaufstellung und den Haushaltsvollzug erstreckenden EPSAS-Rahmenverordnung um einen Ultra-vires-Akt. Die deutschen Verfassungsorgane sind nach dem Vorrang der Verfassung (Art. 20 Abs. 3 GG) verpflichtet, bei Vollzug, Ausgestaltung und Fortentwicklung des Integrationsprogramms „dafür zu sorgen, dass dessen Grenzen gewahrt werden“.¹⁰²⁶ Sie tragen insofern eine Verantwortung für die Einhaltung des Integrationsprogramms, die sog. Integrationsverantwortung.¹⁰²⁷ Aus dieser ergibt sich die Pflicht, über die Einhaltung des Integrationsprogramms zu wachen.¹⁰²⁸ Die zuständigen deutschen Verfassungsorgane haben sich bei offensichtlichen und strukturell bedeutsamen Kompetenzüberschreitungen damit auseinanderzusetzen, auf welchen Wegen eine Wiederherstellung der Kompetenzordnung herbeigeführt werden kann.¹⁰²⁹ Sie haben „im Rahmen ihrer Kompetenzen mit rechtlichen

¹⁰²⁶ BVerfGE 142, 123, 208.

¹⁰²⁷ BVerfGE 134, 366, 395.

¹⁰²⁸ BVerfGE 134, 366, 395.

¹⁰²⁹ BVerfGE 134, 366, 397.

oder politischen Mitteln auf die Aufhebung der vom Integrationsprogramm nicht gedeckten Maßnahmen hinzuwirken“ und bei deren Fortwirken geeignete Maßnahmen für eine Begrenzung der innerstaatlichen Auswirkungen der Maßnahmen zu treffen.¹⁰³⁰ Diese gehen im äußersten Fall bis zu einer Einstellung der weiteren Beteiligung an der EU.¹⁰³¹

Im Hinblick auf eine EPSAS-Rahmenverordnung, welche sich ohne Rechtsgrundlage in den Verträgen auch auf die Haushaltsaufstellung und den Haushaltsvollzug der Mitgliedstaaten erstreckt, kann eine Zustimmung des deutschen Vertreters im Rat nicht erfolgen. Eine gesetzliche Ermächtigung der Bundesregierung durch den Bundestag zur Zustimmung zu einer derartigen EPSAS-Rahmenverordnung wäre ebenfalls unzulässig. Erforderlichenfalls ist der EuGH im Wege der Nichtigkeitsklage nach Art. 263 Abs. 1 und 2 AEUV mit der Vereinbarkeit der EPSAS-Rahmenverordnung mit den Verträgen zu befassen. Die Mitgliedstaaten sind nach Art. 263 Abs. 2 AEUV klageberechtigt. Es könnte auch eine nachträgliche Legitimierung durch eine – die Grenzen des Art. 79 Abs. 3 i.V.m. Art. 20 GG wahrende - Änderung der Verträge erfolgen.¹⁰³² Zudem wäre die Bundesregierung verpflichtet, innerhalb Deutschlands die nachgeordneten Stellen zur Nichtanwendung der EPSAS-Rahmenverordnung anzuweisen. Der Bundestag wäre zur Ausübung der Instrumente des Debatten- und Entschließungsrechts zur Kontrolle der Bundesregierung in Angelegenheiten der EU (z.B. im Rahmen des Art. 23 Abs. 3 Satz 1 GG oder des Gesetzes über die Wahrnehmung der Integrationsverantwortung des Bundestages und des Bundesrates in Angelegenheiten der Europäischen Union (IntVG) oder des Gesetzes über die Zusammenarbeit von Bundesregierung und Deutschem Bundestag in Angelegenheiten der Europäischen Union (EUZBBG)) verpflichtet.¹⁰³³

Ergebnis zu IV.2: Es besteht keine Ermächtigungsgrundlage für eine EPSAS-Rahmenverordnung, deren Anwendungsbereich auch die nationale Haushaltsführung erfasst. Es würde sich um einen Ultra-vires-Akt handeln. Die

¹⁰³⁰ BVerfGE 134, 366, 395f; 142, 123, 211.

¹⁰³¹ BVerfGE 123, 267, 365.

¹⁰³² BVerfGE 134, 366, 395; 142, 123, 211f.

¹⁰³³ BVerfGE 142, 123, 211f.

deutschen Verfassungsorgane wären verpflichtet, einer entsprechend weitgefassten EPSAS-Rahmenverordnung aktiv entgegenzutreten.

3. Änderung der Verträge zur Einführung der EPSAS unter Einbeziehung der nationalen Haushaltsführung

Mangels Rechtsgrundlage im AEUV kommt für eine verpflichtende vollumfassende Einführung der EPSAS in den Mitgliedstaaten nur eine Änderung der Verträge in Betracht. Auf eine Vertragsänderung deuten auch Aussagen des ehemaligen Leiters der Task Force EPSAS, Alexandre Makaronidis, wonach die EU-Governance für EPSAS in den EU-Verträgen robust verankert werden soll.¹⁰³⁴ Denkbar wäre beispielsweise eine Änderung des Art. 126 AEUV zur verpflichtenden Anwendung einheitlicher Rechnungslegungsstandards sowohl für das ESVG-Datenmaterial als auch im Rahmen der nationalen Haushaltsführung.

3.1 Vertragsänderung

Nach Art. 48 EUV können die Verträge gemäß dem ordentlichen Änderungsverfahren oder nach einem vereinfachten Änderungsverfahren geändert werden. Im Rahmen des ordentlichen Änderungsverfahrens beschließt der Europäische Rat nach Anhörung des Europäischen Parlaments und der Kommission mit einfacher Mehrheit die Prüfung von vorgeschlagenen Änderungen. Die Änderungen treten nach Art. 48 Abs. 5 EUV in Kraft, nachdem sie von allen Mitgliedstaaten nach Maßgabe ihrer verfassungsrechtlichen Vorschriften ratifiziert worden sind. Daneben besteht die Möglichkeit des vereinfachten Änderungsverfahrens. Nach Art. 48 Abs. 6 EUV kann u.a. die Kommission dem Europäischen Rat Entwürfe zur Änderung aller oder eines Teils der Bestimmungen des dritten Teils des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union über die internen Politikbereiche der Union vorlegen. Der dritte Teil umfasst die Art. 26 bis 197 AEUV und damit auch die mit den EPSAS betroffene

¹⁰³⁴ Makaronidis, V&M 5/2015, 233, 235f.

Wirtschaftspolitik (Art. 119 ff. AEUV). Im Rahmen des vereinfachten Änderungsverfahrens ist jedoch eine Ausdehnung der der Union im Rahmen der Verträge übertragenen Zuständigkeiten unzulässig (Art. 48 Abs. 6 UA 3 AEUV). Damit wird ausgeschlossen, dass neue Hoheitsrechte übertragen oder bestehende ausgeweitet werden können.¹⁰³⁵

Mit einer Vertragsänderung, wonach einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards auch in der nationalen Haushaltsführung der Mitgliedstaaten Anwendung finden sollen, wäre eine derartige Ausweitung der Unionszuständigkeit verbunden. Somit kommt nur das ordentliche Vertragsänderungsverfahren in Betracht.

3.2 Verfassungsrechtliche Grenzen

3.2.1 Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht

Anders als in den oberen Konstellationen einer EPSAS-Rahmenverordnung handelt es sich hier nicht mehr um einen Sekundärrechtsakt, sondern um eine primärrechtliche Änderung der Verträge. Da die Zustimmungsgesetze zur Änderung der Unionsverträge Gegenstand der Verfassungsbeschwerde (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG), der abstrakten und konkreten Normenkontrolle (Art. 93 Abs. 1 Nr. 2, Art. 100 Abs. 1 GG) sowie gegebenenfalls auch des Bundesorganstreits (Art. 93 Abs. 1 Nr. 1 GG) und des Bund-Länder-Streits (Art. 93 Abs. 1 Nr. 3 GG) sein können, erfolgt eine Prüfung des primären Unionsrechts durch das Bundesverfassungsgericht.¹⁰³⁶

Im Falle einer Verfassungsbeschwerde liegt der Beschwerdegegenstand in einem möglichen Zustimmungsgesetz zur Änderung der Verträge. Bei dem Zustimmungsgesetz handelt es sich um einen Akt der deutschen öffentlichen Gewalt im Sinne von Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG. Die Beschwerdeführer müssten behaupten, in einem ihrer Grundrechte oder in einem ihrer in Art. 20 Abs. 4, 33, 38, 101, 103 und 104 GG enthaltenen Rechte verletzt zu sein. Eine Berufung auf Grundrechte scheidet vorliegend aus, da ein künftiger, auf den

¹⁰³⁵ *Ohler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 48 EUV Rn. 44.

¹⁰³⁶ *Detterbeck*, in: Sachs, Art. 93 GG Rn. 25a.

EPSAS aufbauender Haushaltsplan lediglich Innenwirkung aufweist. Es kommt jedoch auch hier eine Berufung auf Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG in Betracht, soweit eine Verletzung der Grundsätze des Demokratieprinzips und damit eine Überschreitung der Grenzen des Art. 79 Abs. 3 GG durch das Zustimmungsgesetz gerügt wird.

Eine Überprüfung des Zustimmungsgesetzes ist auch im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle (Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG) möglich. Ein entsprechender Antrag kann von der Bundesregierung, einer Landesregierung oder eines Viertels der Mitglieder des Bundestages gestellt werden. Das Bundesverfassungsgericht prüft in diesem Rahmen europäisches Primärrecht auf seine Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz (Art. 23 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. Art. 79 Abs. 3 GG).¹⁰³⁷ Zur Vermeidung einer europarechtlichen Bindung der Bundesrepublik durch ein verfassungswidriges Gesetz ist eine Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht auch vor Verkündung und Ausfertigung zulässig.¹⁰³⁸

3.2.2 Demokratieprinzip

Das Europarecht geht grundsätzlich dem nationalen Recht vor.¹⁰³⁹ Art. 23 Abs. 1 Satz 3 GG ermöglicht zwar eine Durchbrechung des Grundgesetzes durch die Unionsverträge.¹⁰⁴⁰ In Art. 79 Abs. 3 GG liegt jedoch eine absolute Verfassungsschranke, die den Gesetzgeber bei der Zustimmung zu Vertragsänderungen insoweit bindet.¹⁰⁴¹ Ein Verstoß gegen Art. 23 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. Art. 79 Abs. 3 GG führt zur Nichtigkeit des deutschen Zustimmungsgesetzes.¹⁰⁴² Wie bereits dargestellt,¹⁰⁴³ begründet das Wahlrecht nach Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG einen „Anspruch auf demokratische Selbstbestimmung, freie und gleiche Teilhabe an der in Deutschland ausgeübten Staatsgewalt sowie auf die Einhaltung des Demokratiegebots“.¹⁰⁴⁴ Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG schützt vor einer Kompetenzübertragung unter Verstoß gegen Art. 23 Abs. 1

¹⁰³⁷ *Hopfauf*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, Art. 93 GG Rn. 110.

¹⁰³⁸ BVerfGE 1, 396; 108, 370.

¹⁰³⁹ IV. 1.2.4.2.

¹⁰⁴⁰ *Hillgruber*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, Art. 23 GG Rn. 42.

¹⁰⁴¹ *Streinz*, in: Sachs, Art. 23 GG Rn. 92, 95.

¹⁰⁴² *Streinz*, in: Sachs, Art. 23 GG Rn. 96.

¹⁰⁴³ IV 1.2.4.1.

¹⁰⁴⁴ BVerfGE 123, 267, 340.

Satz 3 i.V.m. 79 Abs. 3 GG.¹⁰⁴⁵ Zum grundlegenden demokratischen Gehalt des Wahlrechts gehört auch der Grundsatz der Volkssouveränität (Art. 20 Abs. 2 Satz 1 GG) und ein daran anknüpfender Anspruch der Bürger, dass die öffentliche Gewalt legitimiert und von ihm durch Wahlen beeinflusst werden kann.¹⁰⁴⁶ Aufgrund des Bezugs zu Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 GG ist der Kern des Demokratieprinzips nach Art. 79 Abs. 3 GG von der Ewigkeitsgarantie erfasst.

3.2.2.1 Budgethoheit und haushaltspolitische Gesamtverantwortung

Nach dem Bundesverfassungsgericht sind das Budgetrecht und die haushaltspolitische Gesamtverantwortung als besonders sensibler Teil des grundgesetzlichen Demokratieprinzips durch Art. 38 Abs. 1 Satz 1, Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2, Art. 79 Abs. 3 GG geschützt.¹⁰⁴⁷ Damit sind auch die Budgethoheit und die haushaltspolitische Gesamtverantwortung des Bundestages in ihrem Kern von der Ewigkeitsgarantie erfasst.¹⁰⁴⁸ Die Entscheidung des Parlaments über Einnahmen und Ausgaben ist „zentrales Element der demokratischen Willensbildung“ und „grundlegender Teil der demokratischen Selbstgestaltungsfähigkeit im Verfassungsstaat“.¹⁰⁴⁹ Nach dem Bundesverfassungsgericht bedeutet die Übertragung des Budgetrechts des Bundestages einen substanziellen Verstoß gegen das Demokratieprinzip und das Wahlrecht zum Deutschen Bundestag (Art. 20 Abs. 1 und 2, Art. 38 Abs. 1 GG). Ein solcher Verstoß liegt insbesondere vor, wenn die „Festlegung über Art und Höhe der den Bürger treffenden Abgaben in wesentlichem Umfang“ auf die Union übertragen würde.¹⁰⁵⁰ Die Budgethoheit und damit die Entscheidung über wesentliche Staatsausgaben liegt beim Bundestag. Es muss sichergestellt sein, dass der Haushaltsgesetzgeber weiter die Gesamtverantwortung über den Haushalt inne hat und über einen ausreichenden politischen Gestaltungsspielraum bei

¹⁰⁴⁵ BVerfGE 151, 202, 287.

¹⁰⁴⁶ BVerfGE 142, 123, 189.

¹⁰⁴⁷ BVerfGE 123, 267, 359.

¹⁰⁴⁸ *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 14b; *Uerpmann-Witzack*, in: v. Münch/Kunig, Art. 23 GG Rn. 96.

¹⁰⁴⁹ BVerfGE 129, 124, 177.

¹⁰⁵⁰ BVerfGE 123, 267, 361.

der Haushaltsaufstellung verfügt.¹⁰⁵¹ Eine Entscheidung über bedeutende haushaltspolitische Fragen oder eine Schaffung überstaatlicher Rechtspflichten ohne Zustimmung des Parlaments würde dazu führen, dass dieses die haushaltspolitische Gesamtverantwortung nicht mehr wahrnehmen könnte und nur noch die „Rolle des bloßen Nachvollzuges“ inne hätte.¹⁰⁵²

Eine Verletzung des Demokratieprinzips kann auch in der dauerhaften Beschränkung der Haushaltsautonomie durch die Übertragung wesentlicher haushaltspolitischer Entscheidungen auf Unionsorgane liegen. Nicht per se demokratiewidrig ist die „Verpflichtung des Haushaltsgesetzgebers auf eine bestimmte Haushalts- und Fiskalpolitik“. Eine zulässige Selbstbindung der Parlamente und damit verbundene Selbsteinschränkung der haushaltspolitischen Handlungsfähigkeit stellen beispielsweise die Regelungen zur Kreditaufnahme im Grundgesetz dar (Art. 109 Abs. 3 und 5, 109a, 115 GG, 143d Abs. 1 GG). Auch bei Art. 126 Abs. 1 AEUV handelt es sich mit dem Verbot übermäßiger Defizite um eine Beschränkung des Spielraums der nationalen Haushaltsgesetzgeber auf Ebene des Europarechts.¹⁰⁵³ Es ist zuvorderst Aufgabe des Gesetzgebers, die Bindungen zur Sicherstellung der Gestaltungs- und Entscheidungsspielräume mit den verringerten Entscheidungsspielräumen abzuwägen. Sicherzustellen ist jedoch die Offenheit des demokratischen Prozesses, die Möglichkeit rechtlicher Umwertungen aufgrund veränderter Mehrheitsentscheidungen und die Vermeidung einer irreversiblen rechtlichen Präjudizierung künftiger Generationen.¹⁰⁵⁴

Anders als im Fall der parallelen Erfassung erstreckt sich der Anwendungsbereich der EPSAS in dieser Konstellation auch auf die Aufstellung und den Vollzug der nationalen Haushalte. Damit wären die Mitgliedstaaten gezwungen ihre Haushalte anhand der EPSAS zu führen, insbesondere diese auf die Doppik umzustellen und Erfolgs- und Vermögensrechnungen zu erstellen. Damit ist jedoch keine Übertragung der Gesamtverantwortung über die Einnahmen und Ausgaben des Haushalts auf die Union verbunden. Die Hoheit über den Bundeshaushalt bleibt weiterhin beim Bundestag. Eine Übertragung der Entscheidung über die Einnahmen und Ausgaben der Mitgliedstaaten findet durch

¹⁰⁵¹ BVerfGE 123, 267, 362.

¹⁰⁵² BVerfGE 129, 124, 178f.

¹⁰⁵³ BVerfGE 132, 195, 245f.

¹⁰⁵⁴ BVerfGE 132, 195, 246f.

einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards nicht statt. Die Entscheidung über den Umfang des Haushalts bleibt im Rahmen des demokratischen Prozesses als zentrales Element der demokratischen Willensbildung und grundlegender Teil der demokratischen Selbstgestaltungsfähigkeit durch eine Umstellung auf die Doppik unberührt. Der von den Bürgern gewählte Haushaltsgesetzgeber kann weiterhin uneingeschränkt die finanzpolitischen Richtlinien der Politik bestimmen. Eine inhaltliche Fremd- oder Vorbestimmung des Haushaltsgesetzgebers ist mit den EPSAS nicht verbunden. Mit den EPSAS soll lediglich eine einheitliche Erfassung von Geschäftsvorfällen erfolgen und zusätzliche Berichtselemente eingeführt werden. Die Offenheit des demokratischen Prozesses, die Möglichkeit von Umwertungen aufgrund anderer Mehrheitsentscheidungen und die Vermeidung einer irreversiblen rechtlichen Präjudizierung künftiger Generationen wird mit einem europäischen Rechnungslegungssystem nicht berührt. Mit der Umstellung auf die doppelte Buchführung stehen den Parlamenten zudem auch zusätzliche Informationen zur Aufwands- und Ertrags- sowie zur Vermögenslage der Körperschaft zur Verfügung. Der Bundestag kann die zusätzlichen Erkenntnisse in seine Entscheidungen einfließen lassen. Die doppische Buchführung stärkt die haushaltspolitische Gesamtverantwortung des Bundestages aufgrund des gewonnenen Erkenntnisgewinns sogar noch.

3.2.2.2 Erfordernis einer Finanzrechnung

Wie dargestellt ist die Budgethoheit des Bundestages in ihrem Kern von der Ewigkeitsgarantie erfasst.¹⁰⁵⁵ Das Grundgesetz knüpft die durch das Demokratieprinzip geschützte Budgethoheit des Bundestages an die Einnahmen und Ausgaben des Bundes (Art. 110 Abs. 1 GG). Fraglich ist, ob dies als änderungsfeste Entscheidung zugunsten der Kameralistik zu sehen ist. Zwar handelt es sich bei Einnahmen und Ausgaben um den Zu- oder Abfluss von Geld, der den Finanzmittelbestand ändert.¹⁰⁵⁶ Aus formaler Sicht knüpft der Begriff an zahlungswirksame Ein- und Auszahlungen und damit an Begriffe

¹⁰⁵⁵ BVerfGE 123, 267, 359; *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 14b.

¹⁰⁵⁶ *Gröpl*, Haushaltsrecht und Reform, S. 53.

der Kameralistik an.¹⁰⁵⁷ Da die Doppik jedoch ebenfalls eine Finanzrechnung enthält und diese um eine integrierte Aufwands- und Ertragsrechnung sowie eine Vermögensrechnung ergänzt wird, stehe der Begriff der Einnahmen und Ausgaben der doppischen Buchführung nicht entgegen. Bei der Ergebnis- und Vermögensrechnung handele sich insofern um ergänzende Elemente.¹⁰⁵⁸

Nach Gröpl ziele Art. 110 Abs. 1 GG materiell auf das darin verankerte Ausgleichsgebot des Haushaltsplans.¹⁰⁵⁹ Zwar beziehen sich die Art. 110 bis 113 GG auf das Haushaltsaufstellungsverfahren und stünden dort nicht für „kamerale Rechnungskategorien“, sondern für „planerische Einnahmeprognozen und Ausgabeermächtigungen“. In der Gesamtschau mit Art. 114 Abs. 1 GG erfordert jedoch auch das Grundgesetz eine Darstellung der Ein- und Auszahlungen.¹⁰⁶⁰ Ohler betont unter Verweis auf die Neutralität des Grundgesetzes zum Rechnungsstil, dass die EPSAS nicht die zahlungsbasierte Kameralistik ersetzen, sondern vielmehr um eine doppische Darstellung ergänzen sollen.¹⁰⁶¹ Auch Ohler hält eine Finanzrechnung, die eine wirksame Liquiditätssteuerung ermöglicht, für verfassungsrechtlich geboten.¹⁰⁶²

Diesen Ansichten wird gefolgt. Auf eine zwingend erforderliche Darstellung der zahlungswirksamen Ein- und Auszahlungen deutet der Wortlaut des Art. 110 Abs. 1 GG hin, der von Einnahmen und Ausgaben spricht. Zwar steht bei Art. 110 Abs. 1 GG die Schaffung von Ausgabeermächtigungen im Vordergrund. Dies bedeutet aber gleichzeitig, dass Art. 110 Abs. 1 GG den Schwerpunkt selbst auf zahlungswirksame Vorgänge legt. Auch das Bundesverfassungsgericht knüpft die Budgethoheit des Bundestages an die „Einnahmen und Ausgaben“ des Staates und damit an zahlungswirksame Kategorien.¹⁰⁶³ Ein Verbot der Doppik ist daraus freilich nicht abzulesen. Entsprechend F. Kirchhof und Ohler verlangt Art. 110 Abs. 1 GG jedoch zwingend eine Darstellung der zahlungswirksamen Einnahmen und Ausgaben als Mindestvoraussetzung für den Haushaltsplan. Aufgrund des Zusammenhangs zwischen

¹⁰⁵⁷ F. Kirchhof, Zulässigkeit der doppischen Führung des Staatshaushalts S. 60.

¹⁰⁵⁸ F. Kirchhof, Zulässigkeit der doppischen Führung des Staatshaushalts S. 61.

¹⁰⁵⁹ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 429.

¹⁰⁶⁰ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 429.

¹⁰⁶¹ Ohler, SV-Gutachten EPSAS, S. 18f.

¹⁰⁶² Ohler, SV-Gutachten EPSAS, S. 19f.

¹⁰⁶³ BVerfGE 123, 267, 359.

der Budgethoheit als Teil des von der Ewigkeitsgarantie umfassten Demokratieprinzips und Art. 110 Abs. 1 GG hat die EPSAS-Rahmenverordnung damit sicherzustellen, dass weiterhin eine Finanzrechnung bereitgestellt wird. Da die doppelte Buchführung regelmäßig auch eine Finanzrechnung enthält, stehen die EPSAS nicht im Widerspruch zu der grundgesetzlichen Vorgabe. Andernfalls wäre ein deutsches Zustimmungsgesetz verfassungswidrig.

3.2.2.3 Haushaltsgrundsätze mit Bezug zum Demokratieprinzip

a) Einheits- und Vollständigkeitsgrundsatz

Nach dem Grundsatz der Einheit sind die Einnahmen und Ausgaben des Staates in einen einzigen Haushaltsplan einzustellen.¹⁰⁶⁴ Nach dem Vollständigkeitsgrundsatz müssen sämtliche erwarteten Einnahmen und geplanten Ausgaben im Haushaltsplan eingestellt sein.¹⁰⁶⁵ Beide Grundsätze werden aus Art. 110 Abs. 1 Satz 1 GG abgeleitet.

Zu klären ist zunächst, ob der Einheits- und Vollständigkeitsgrundsatz einen der in Art. 20 GG niedergelegten Grundsätze berührt, so dass er von der Ewigkeitsgarantie nach Art. 79 Abs. 3 GG erfasst ist. Auch hier kommt wieder die Budgethoheit als Bestandteil des Demokratieprinzips (Art. 20 Abs. 1 und 2 GG) in Betracht. Der Sinn und Zweck des Vollständigkeitsgrundsatzes liegt in der Sicherung der parlamentarischen Budgethoheit, der Schaffung eines Überblicks über das Budget sowie der Verhinderung „schwarzer Kassen“.¹⁰⁶⁶ Die Budgethoheit des Parlaments ist damit eng mit dem Vollständigkeitsgrundsatz verknüpft.¹⁰⁶⁷ Darüber hinaus soll mit dem Vollständigkeitsgrundsatz sichergestellt sein, dass das Parlament einen vollen Überblick über die den Bürgern auferlegte Abgabenlast erhält.¹⁰⁶⁸ Der Vollständigkeitsgrundsatz „aktualisiert den Grundsatz der Gleichheit der Bürger bei der Auferlegung öffentlicher Lasten und ist so eine wesentliche Ausprägung rechtsstaatlicher Demokratie“.¹⁰⁶⁹

¹⁰⁶⁴ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 94.

¹⁰⁶⁵ BVerfGE 82, 159, 179; Siekmann, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 48.

¹⁰⁶⁶ Heintzen, in: v. Münch/Kunig, Art. 110 GG Rn. 12.

¹⁰⁶⁷ StGH Hess 27.10.2021, BeckRS 2021, 32286 Rn. 162.

¹⁰⁶⁸ BVerfGE 108, 1, 16.

¹⁰⁶⁹ BVerfGE 55, 274, 303.

Da die Budgethoheit des Parlaments und die haushaltspolitische Gesamtverantwortung selbst vom Kernbereich des Demokratieprinzips erfasst sind und diese Grundsätze nur bei einer vollständigen Ausweisung aller staatlichen Einnahmen und Ausgaben im Haushaltsplans gewährleistet werden können, ist der Vollständigkeitsgrundsatz nach hiesiger Auffassung in seinem Kern als Teil der änderungsfesten Grundsätze des Demokratieprinzips anzusehen und damit von Art. 79 Abs. 3 GG geschützt.

Die Verpflichtung zur Umstellung der nationalen Haushaltsaufstellung anhand der EPSAS könnte eine Beeinträchtigung des Vollständigkeitsgrundsatzes darstellen. Mit dem Vollständigkeitsgrundsatzes soll dem Haushaltsgesetzgeber der nötige Überblick über das gesamte Finanzvolumen verschafft werden.¹⁰⁷⁰ Damit sind zunächst alle kassenwirksamen Vorgänge im Haushalt abzubilden.¹⁰⁷¹ Art. 110 Abs. 1 Satz 1 GG schließt eine Erweiterung des Haushaltsplans um nichtzahlungswirksame Erträge und Aufwendungen aber in keinsten Weise aus. Zudem soll mit den EPSAS die Rechnungslegung nach dem Kassenprinzip gerade nicht abgeschafft oder ersetzt werden. Es sollen lediglich zusätzliche Daten über die zahlungswirksame Darstellung hinaus abgebildet werden.¹⁰⁷² Die EPSAS stärken also vielmehr den Vollständigkeitsgrundsatz, da dem Haushaltsgesetzgeber über die bisherigen zahlungswirksamen Informationen weitere Daten zur Verfügung gestellt werden.

Der Einheits- und Vollständigkeitsgrundsatz ist vor allem bei Einnahmen und Ausgaben außerhalb des Haushalts berührt. Dies kann insbesondere der Fall sein bei einer Auslagerung auf juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Sondervermögen, soweit damit nicht lediglich staatliche Haushaltsmittel zur Erfüllung bestimmter Zwecke zugewiesen werden.¹⁰⁷³ Mit der doppelten Buchführung soll die Auslagerung von Einnahmen und Ausgaben außerhalb des Haushaltsplans aber gerade verhindert werden. Die Auslagerung von Verschuldung außerhalb des Haushalts ist mit der Doppik nicht mehr möglich, da im Wege der sog. Konsolidierung auch ausgelagerte Bereiche (z.B. öffentliche Unternehmen, öffentliche Fonds) in den Gesamthaushalt aufgenommen wer-

¹⁰⁷⁰ BVerfGE 82, 159, 179.

¹⁰⁷¹ *Siekman*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 48.

¹⁰⁷² COM(2013) 114 final, S. 4.

¹⁰⁷³ *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, Art. 110 GG Rn. 14.

den. Dadurch wird der Einheits- und Vollständigkeit nicht beeinträchtigt, sondern – im Gegenteil – sogar noch gestärkt. Die EPSAS stehen daher nicht im Widerspruch zum Vollständigkeitsgrundsatz.

b) Wahrheitsgrundsatz

Nach dem Bundesverfassungsgericht bezieht sich die haushaltspolitische Gesamtverantwortung auf die fiskalischen Grundentscheidungen über Einnahmen und Ausgaben des Staates.¹⁰⁷⁴ Eine Ausübung der Gesamtverantwortung ist nur möglich, wenn der Bundestag über die notwendigen Informationen für die Bewertung der Folgen seiner Entscheidung verfügt.¹⁰⁷⁵ Ohne entsprechende Informationen kann der Bundestag seine haushaltspolitische Gesamtverantwortung nicht ausreichend erfüllen.¹⁰⁷⁶ Das Demokratieprinzip aus Art. 20 Abs. 1 und 2 GG verlangt daher, dass der Bundestag an die Informationen gelangen kann, die für die Bewertung der Folgen seiner Entscheidungen erforderlich sind.¹⁰⁷⁷ Der Kern des parlamentarischen Unterrichtsanspruchs ist nach dem Bundesverfassungsgericht deshalb auch von Art. 79 Abs. 3 GG erfasst.¹⁰⁷⁸

Eine Ausübung des Budgetrechts durch das Parlament ist nur bei einem von Wahrheit und Klarheit geprägten Haushaltsplanentwurf möglich.¹⁰⁷⁹ Der Wahrheitsgrundsatz knüpft daher an die Budgethoheit an.¹⁰⁸⁰ Allgemein gehalten muss das Rechnungswesen geeignet sein, die Feststellung des Haushaltsplans durch den Bundestag zu ermöglichen.¹⁰⁸¹ Mit dem Wahrheitsgrundsatz soll die Wirksamkeit der Budgetfunktionen des parlamentarischen Systems gewährleistet werden.¹⁰⁸² Nach dem Bundesverfassungsgericht liegt eine Verletzung bei bewusst falschen oder „gegriffenen“ Haushaltsansätzen vor, die

¹⁰⁷⁴ BVerfGE 123, 267, 359.

¹⁰⁷⁵ BVerfGE 132, 195, 241.

¹⁰⁷⁶ BVerfGE 132, 195, 241f.

¹⁰⁷⁷ BVerfGE 132, 195, 242.

¹⁰⁷⁸ BVerfGE 132, 195, 242.

¹⁰⁷⁹ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 111.

¹⁰⁸⁰ *Siekmann*, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 2; *Stern*, in: Dreier, Art. 110 GG Rn. 21.

¹⁰⁸¹ *Gröpl*, Haushaltsrecht und Reform, S. 378.

¹⁰⁸² BVerfGE 119, 96, 129.

trotz Möglichkeiten zur Informationsgewinnung ohne Bemühungen um realitätsnahe Prognosen erfolgen.¹⁰⁸³ Ein Verstoß liegt dann vor, wenn die Haushaltsansätze aus ex-ante-Sicht im Rahmen einer Gesamtbewertung nicht sachgerecht und unvertretbar ausfallen.¹⁰⁸⁴

Nach Ohler bildet der Wahrheitsgrundsatz eine Schranke für bilanzpolitische Spielräume, welche bei sachlich unvertretbaren Bewertungen verletzt werde. Das Demokratieprinzip liefe bei Bewertungen leer, „die schon bei einer ex-ante-Sicht der Realität nicht standhalten können“.¹⁰⁸⁵

Nach Gröpl verstoße eine öffentliche Haushaltswirtschaft auf Basis der Übernahme der kaufmännischen Buchführung ohne Anpassungen an die Besonderheiten des öffentlichen Sektors gegen das parlamentarische Budgetrecht sowie das Prinzip der Wahrheit des Haushaltsplans und der Haushaltsrechnung (Art. 110 Abs. 1, 114 Abs. 1 GG) und damit letztlich gegen das Demokratieprinzip. Die Prinzipien der kaufmännischen Buchführung mit ihren Grundsätzen wie dem Vorsichtsprinzip und bestimmten Ansatz- und Bewertungsvorschriften ließen sich nicht auf den öffentlichen Sektor übertragen. Dieser sei geprägt vom bedarfsdeckungswirtschaftlichen Umlageverfahren.¹⁰⁸⁶

Dem wird im Wesentlichen gefolgt. Zwischen auf Bedarfsdeckung ausgerichteten staatlichen Handeln und auf Gewinn abzielender privatwirtschaftlicher Tätigkeit bestehen erhebliche Unterschiede, die sich auch auf das Informationsbedürfnis der Adressaten auswirken. Während der Bundestag Informationen zur Bedarfsdeckung benötigt, ist das Informationsbedürfnis in der Privatwirtschaft auf Gewinn und Rendite (Eigentümersicht) und Gläubigerschutz gerichtet. Dementsprechend bestehen zwischen Verwaltungsdoppik und privatem Rechnungswesen erhebliche Unterschiede, beispielsweise in den Bereichen der Bewertung (Vorsichtsprinzip), der Bildung stiller Reserven und aufgrund des Steuerrechts. Eine vollständige Übertragung der kaufmännischen Rechnungslegung auf den staatlichen Bereich im Rahmen der EPSAS würde dem Informationsbedürfnis des Bundestages nicht gerecht und eine Beeinträchtigung des Demokratieprinzips darstellen. Das dem Gläubigerschutz die-

¹⁰⁸³ BVerfGE 119, 96, 130.

¹⁰⁸⁴ BVerfGE 119, 96, 130.

¹⁰⁸⁵ Ohler, SV-Gutachten EPSAS, S. 21.

¹⁰⁸⁶ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 425f.

nende Vorsichtsprinzip widerspricht dem Wahrheitsgrundsatz, da es die finanzielle Lage eher pessimistisch darstellt, zu höheren Rückstellungen führt und die Bildung stiller Reserven ermöglicht. Die EPSAS-Rahmenverordnung hat daher sicherzustellen, dass keine vollständige Übertragung des kaufmännischen Rechnungswesens erfolgt, sondern eine Anpassung an die Besonderheiten des öffentlichen Bereichs. Im Rahmen der EPSAS sind insbesondere Wahlrechte (wie etwa im Steuerrecht vorgesehen) auszuschließen, da diese zu einer nicht wahrheitsgetreuen Darstellung der Vermögenslage führen können. Dies würde wiederum die Information des Bundestages im Vorfeld der Beschlussfassung über den Haushalt und damit den Wahrheitsgrundsatz beeinträchtigen.

c) Klarheitsgrundsatz

Das Demokratieprinzip verlangt, dass der Bundestag an die Informationen gelangen kann, die für die Bewertung der Folgen seiner Entscheidungen erforderlich sind.¹⁰⁸⁷ Die Ausübung der haushaltspolitischen Gesamtverantwortung ist nur möglich, wenn der Bundestag über die notwendigen Informationen für die Bewertung der Folgen seiner Entscheidung verfügt.¹⁰⁸⁸ Der Kern des parlamentarischen Unterrichtsanspruchs ist nach dem Bundesverfassungsgericht deshalb auch von Art. 79 Abs. 3 GG erfasst.¹⁰⁸⁹ Der Grundsatz der Haushaltsklarheit knüpft ebenfalls an die Budgethoheit des Bundestages an.¹⁰⁹⁰ Er verlangt, dass der Haushaltsplan in verständlicher Weise aufgestellt und vollzogen wird.¹⁰⁹¹ Der Haushaltsplan hat einen Überblick über sämtliche Einnahmen und Ausgaben des Staates zu verschaffen.¹⁰⁹² Umständliche und verschachtelte Veranschlagungen oder unzureichende Erläuterungen im Haushaltsplan verstoßen gegen diesen Grundsatz.¹⁰⁹³ Der Klarheitsgrundsatz

¹⁰⁸⁷ BVerfGE 132, 195, 242.

¹⁰⁸⁸ BVerfGE 132, 195, 241.

¹⁰⁸⁹ BVerfGE 132, 195, 242.

¹⁰⁹⁰ Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 110 GG Rn. 111.

¹⁰⁹¹ VerfGH Rh.-Pf. 20.11.1996, NVwZ-RR 1998, 145.

¹⁰⁹² Puhl, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, S. 225.

¹⁰⁹³ Gröpl, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK GG, Art. 110 GG Rn. 193.

setzt eine angepasste Haushaltssystematik und eine Bezeichnung der Zweckbestimmung bei den Ausgaben voraus.¹⁰⁹⁴ Nur bei seiner Verständlichkeit kann der Haushaltsplan seine Funktion als Instrument parlamentarischer Steuerung wahren und das Parlament sein Budgetrecht ausüben.¹⁰⁹⁵ Damit der einzelne Abgeordnete sein Recht auf Beratung aus Art. 42 Abs. 1 GG wahrnehmen kann, ist die Bundesregierung verpflichtet, einen Haushaltsplan mit „hinreichend konkreten Angaben zu Einnahmen und Ausgaben“ vorzulegen.¹⁰⁹⁶ Aus Art. 38 Abs. 1 GG ergibt sich das Recht, dass dem einzelnen Abgeordneten keine Informationen zur sachverständigen Beurteilung des Haushaltsplans vorenthalten werden.¹⁰⁹⁷

Nach F. Kirchhof erfülle die doppische Haushaltsführung den Klarheitsgrundsatz besser als die Kameralistik. Durch die Bildung von Kostenträgern sowie betrieblicher Einheiten und die Erfassung des Werteverzehrs erhalte das Parlament weitergehende Informationen.¹⁰⁹⁸

Diese Ansicht wird geteilt. Mit der Umstellung der Haushaltsaufstellung auf die Anforderungen der EPSAS und damit auf die doppelte Buchführung ist keine intransparente Darstellung verbunden. Mit den EPSAS ist auch weiterhin eine Finanzrechnung vorgesehen, die um eine Erfolgsrechnung und eine Bilanz ergänzt wird. Den Abgeordneten stehen im Vergleich zur reinen Kameralistik mehr Informationen zur Verfügung. Es handelt sich bei der doppelten Buchführung nicht um ein umständliches Rechnungslegungssystem. Die Ein- und Auszahlungen sollen vielmehr in einen größeren vermögensbasierten Zusammenhang gestellt werden.

3.2.2.4 Entlastung der Bundesregierung

Das parlamentarische Budgetrecht des Bundestages ist nicht auf die Schaffung der Ausgabeermächtigungen über das Haushaltsgesetz und den Haushaltsplan beschränkt. In der Entlastung der Bundesregierung verwirklicht sich

¹⁰⁹⁴ Puhl, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, S. 225; Reus/Mühlhausen, Haushaltsrecht in Bund und Ländern, A. Rn. 549.

¹⁰⁹⁵ F. Kirchhof, Zulässigkeit der doppischen Führung des Staatshaushalts S. 65f.

¹⁰⁹⁶ BVerfGE 70, 324, 355.

¹⁰⁹⁷ BVerfGE 70, 324, 355.

¹⁰⁹⁸ F. Kirchhof, Zulässigkeit der doppischen Führung des Staatshaushalts S. 66.

das „Supremat des Parlaments“ als demokratisch legitimierte Volksvertretung.¹⁰⁹⁹ Ausgehend von Art. 20 Abs. 2 Satz 1 GG stellt sich die Rechnungslegung gegenüber dem Bundestag in erster Linie als Rechtfertigung der vom Volk abgeleiteten Finanzgewalt dar.¹¹⁰⁰ Im Entlastungserfordernis zeigt sich die Verantwortlichkeit der Exekutive vor dem Volk.¹¹⁰¹ Die Finanzkontrolle ist insofern „Korrelat des parlamentarischen Bewilligungsrechts“.¹¹⁰²

Damit ist die Entlastung durch das Parlament nach Art. 114 Abs. 1 GG aufgrund des engen Bezuges zur Budgethoheit des Bundestages nach hiesiger Auffassung ebenfalls im Grundsatz als Bestandteil des Demokratieprinzips einzuordnen.

Nach Art. 114 Abs. 1 GG hat der Bundesminister der Finanzen dem Bundestag und dem Bundesrat über alle Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen und die Schulden im Laufe des nächsten Rechnungsjahres zur Entlastung der Bundesregierung Rechnung zu legen. Aus Art. 114 Abs. 1 GG lassen sich dabei nur Mindestanforderungen an die Rechnungslegung ablesen.¹¹⁰³ Zum einen muss nach Art. 114 Abs. 1 GG über die Einnahmen und Ausgaben Rechnung gelegt werden. Mit der Haushaltsrechnung wird die Vereinnahmung und Verausgabung der durch das Parlament veranschlagten Einnahmeprospektiven und Ausgabeermächtigungen nachgewiesen.¹¹⁰⁴ Wie bereits dargestellt,¹¹⁰⁵ verlangt Art. 110 Abs. 1 GG als Mindestanforderung eine Darstellung der zahlungswirksamen Einnahmen und Ausgaben im Haushaltsaufstellungsverfahren. Dies gilt ebenso und in noch stärkerem Maße bei Art. 114 Abs. 1 GG, da hier die Verwendung der Ausgaben im Vordergrund steht¹¹⁰⁶ und es sich um ein Kontrollinstrument des Budgetvollzugs handelt.¹¹⁰⁷

Da die Doppik aber ebenfalls eine Finanzrechnung enthält, sind auch bei ihr die Anforderungen des Art. 114 Abs. 1 GG grundsätzlich gewahrt.¹¹⁰⁸ Dies gilt

¹⁰⁹⁹ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 119.

¹¹⁰⁰ Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 114 GG Rn. 4.

¹¹⁰¹ Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 114 GG Rn. 4.

¹¹⁰² Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 114 GG Rn. 1.

¹¹⁰³ Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 114 GG Rn. 21.

¹¹⁰⁴ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 392.

¹¹⁰⁵ IV 3.2.2.2.

¹¹⁰⁶ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 429; Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 114 GG Rn. 24.

¹¹⁰⁷ Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 114 GG Rn. 24.

¹¹⁰⁸ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 429.

auch im Rahmen der EPSAS, da auch hier die zahlungswirksame Finanzrechnung gerade nicht ersetzt, sondern lediglich um Aufwendungen und Erträge ergänzt werden soll. Die von Art. 114 Abs. 1 GG statuierten Mindestanforderungen an die Rechnungslegung werden durch die EPSAS nicht beeinträchtigt. Vielmehr gehen die EPSAS über die Anforderungen des Art. 114 Abs. 1 GG noch hinaus. Auch aus Art. 114 Abs. 1 GG lässt sich keine Entscheidung des Grundgesetzes zugunsten der Kameralistik ablesen, sondern lediglich Mindestanforderungen an die haushaltsmäßige Darstellung.

Zudem verlangt Art. 114 Abs. 1 GG auch eine Vermögensrechnung. Mit der Vermögensrechnung soll ein Nachweis über Bestand und Veränderung des Bundesvermögens erbracht werden.¹¹⁰⁹ Dem reinen Wortlaut zufolge wäre dazu eine vollständige Vermögensbuchführung vergleichbar einer Bilanz erforderlich. Dies ist mit der Kameralistik gar nicht darstellbar, da hier keine Ausweisung des Vermögens erfolgt.¹¹¹⁰ Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass das öffentliche Vermögen in erster Linie der Erfüllung öffentlicher Aufgaben und keinen Erwerbszwecken dient und oftmals auch nicht am Markt verwertbar ist. Vielmehr soll die Vermögensrechnung die Auswirkungen der Haushaltsführung auf den Bestand des Vermögens und der Schulden widerspiegeln.¹¹¹¹ Die Vermögensrechnung erfordert somit keine bilanzmäßige Ermittlung des Reinvermögens des Bundes, sondern nur eine mengenmäßige Darstellung.¹¹¹²

Nach F. Kirchhof trage die Doppik der Zielsetzung des Art. 114 GG umfassend Rechnung, da durch sie eine ganzheitliche Betrachtung und Bewertung erfolgt. Die Doppik weist gegenüber der Kameralistik Vorteile auf, da sie eine auf Bewertungen und Abschreibungen beruhende Vermögensrechnung enthält.¹¹¹³ Dem wird zugestimmt. Aufgrund der reinen Darstellung der Einnahmen und Ausgaben kann die Kameralistik nur unzureichend über das Vermögen Auskunft geben. Da die Doppik in einem vollintegrierten System eine umfassende Vermögensrechnung enthält, ist sie besser als die Kameralistik geeignet, um Rechnung über das Vermögen entsprechend Art. 114 Abs. 1 GG zu legen. Da

¹¹⁰⁹ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 114 GG Rn. 22.

¹¹¹⁰ *Gröpl*, Haushaltsrecht und Reform, S. 430.

¹¹¹¹ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 114 GG Rn. 22.

¹¹¹² *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 114 GG Rn. 22; *Schwarz*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 114 GG Rn. 27.

¹¹¹³ *F. Kirchhof*, Zulässigkeit der doppischen Führung des Staatshaushalts S. 70.

mit den EPSAS nicht nur die Einnahmen und Ausgaben ausgewiesen, sondern auch eine Vermögensbewertung erfolgen soll, kommt eine Beeinträchtigung von Art. 114 Abs. 1 GG nicht in Betracht. Im Gegenteil werden mit den EPSAS die Anforderungen der Rechenschaftspflicht nach Art. 114 Abs. 1 GG in Bezug auf das Vermögen besser umgesetzt, denn das Vermögen wird in einem integrierten Rechnungswesen ohnehin bereits abgebildet.

3.2.3 Gliederung des Bundes in Länder

Eine Berührung der Gliederung des Bundes in Länder ist nach Art. 79 Abs. 3 GG unzulässig. Die Garantie der Existenz der Länder gewährleistet nicht nur, dass es Bundesländer gibt, sondern schützt auch vor einer Entleerung ihres Wesensgehalts.¹¹¹⁴ Den Ländern muss insofern ein Kern an eigenen Aufgaben als sog. „Hausgut“ verbleiben.¹¹¹⁵ Hierzu gehört unter anderem auch die Finanzhoheit. Ein Verstoß gegen Art. 79 Abs. 3 GG liegt vor, wenn die „Substanz der föderativen Finanzverfassung schlechthin angetastet“ wird.¹¹¹⁶

Dies ist vorliegend aber nicht der Fall. Zwar würde bei einer entsprechenden Änderung der Verträge die Haushaltsaufstellung und der Haushaltsvollzug berührt. Die Vorgabe der doppischen Buchführung würde aber nicht so weit gehen, dass der Wesensgehalt der Gliederung des Bundes in Länder entleert würde. Die Aufstellung des Haushalts würde weiterhin in der eigenverantwortlichen Kompetenz der Länder verbleiben. Mit einer Vertragsänderung zur Anwendung der EPSAS auch in der Haushaltsführung wäre lediglich die Art und Weise der Haushaltsdatenerfassung verbunden. Die Budgethoheit über die Einnahmen und Ausgaben würde weiter bei den Ländern bzw. den Länderparlamenten verbleiben.

Ergebnis zu IV. 3.2: Eine Änderung der Verträge zur vollumfassenden Einführung der EPSAS auch zur Haushaltsführung in den Mitgliedstaaten wäre verfassungskonform, sofern auch weiterhin eine Finanzrechnung enthalten ist

¹¹¹⁴ *Sannwald*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, Art. 79 GG Rn. 43f.

¹¹¹⁵ BVerfGE 34, 9.

¹¹¹⁶ *Sannwald*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, Art. 79 GG Rn. 44.

und die EPSAS an die Besonderheiten des öffentlichen Bereichs angepasst werden.

3.3 Vereinbarkeit mit weiteren Verfassungsgrundsätzen außerhalb der Ewigkeitsgarantie

Hinsichtlich einer Verletzung von Haushaltsgrundsätzen durch die EPSAS-Rahmenverordnung prüft das Bundesverfassungsgericht die Verletzung von Art. 21 Abs. 1 Satz 3, Art. 79 Abs. 3 GG. Die Ewigkeitsgarantie bezieht sich nach Art. 79 Abs. 3 GG auf die Gliederung des Bundes in Länder, die grundsätzliche Mitwirkung der Länder bei der Gesetzgebung und die in den Art. 1 und 20 GG niedergelegten Grundsätze. Das Haushaltsrecht des Bundes ist jedoch in den Art. 109 ff. GG geregelt und damit ohne konkreten Bezug zu Art. 20 GG grundsätzlich nicht von der Wesentlichkeitsgarantie umfasst.

Da es sich bei Art. 79 Abs. 3 GG um eine Ausnahmvorschrift handelt, ist die Norm eng auszulegen.¹¹¹⁷ Eine Prüfung der Art. 110 ff. GG durch das Bundesverfassungsgericht erfolgt daher nicht. Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts gilt grundsätzlich auch bezüglich des nationalen Verfassungsrechts der Mitgliedstaaten und kann zur Unanwendbarkeit des nationalen Rechts im Einzelfall führen.¹¹¹⁸ Nur der Vollständigkeit halber wird daher im Folgenden auf die Vereinbarkeit mit Haushaltsgrundsätzen des Grundgesetzes eingegangen.

3.3.1 Grundsatz der Jährlichkeit (Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG)

Der Jährlichkeitsgrundsatz verlangt, dass für jedes Jahr ein gesonderter Haushaltsplan aufzustellen ist.¹¹¹⁹

Nach Gröpl dient die periodenscharfe Ausweisung von Erträgen und Aufwendungen ergänzend zu den Einnahmen und Ausgaben dem Jährlichkeitsgrundsatz.¹¹²⁰ Diese Ansicht wird geteilt. Durch die Verbuchung der Geschäftsvor-

¹¹¹⁷ *Detterbeck*, in: *Sachs*, Art. 93 GG Rn. 25b.

¹¹¹⁸ BVerfGE 123, 267.

¹¹¹⁹ *Gröpl*, *Haushaltsrecht und Reform*, S. 94.

¹¹²⁰ *Gröpl*, *Haushaltsrecht und Reform*, S. 429.

fälle parallel nach dem Zahlungszeitpunkt (Finanzrechnung) und der Vermögensänderung (Aufwands- und Ertragsrechnung sowie Vermögensrechnung) ist der Jährlichkeitsgrundsatz bei den EPSAS gewahrt. Die EPSAS würden nichts daran ändern, dass für jedes Haushaltsjahr weiterhin ein gesonderter Haushaltsplan aufgestellt wird.

3.3.2 Bruttoveranschlagung (Art. 110 Abs. 1 Satz 1 GG)

Nach dem Grundsatz der Bruttoveranschlagung sind die Einnahmen getrennt von den Ausgaben zu veranschlagen. Eine Saldierung ist nicht zulässig.¹¹²¹ Der Grundsatz hat ebenfalls Verfassungsrang.¹¹²²

Mit der Doppik erfolge nach F. Kirchhof keine Verletzung des Grundsatzes der Bruttoveranschlagung. Auch die Doppik weise Einnahmen und Ausgaben getrennt aus. Bei der Erstellung einer Konzernbilanz handele es sich um eine zusätzliche Darstellung.¹¹²³ Dies kann auch auf die EPSAS übertragen werden. Es ist davon auszugehen, dass alle Einnahmen und Ausgaben auch bei den EPSAS getrennt ausgewiesen werden. Eine Saldierung ist nicht vorgesehen. Insofern erfolgt gegenüber der Kameralistik keine Änderung. Dem Parlament stehen bei Anwendung der Doppik mit der Einbeziehung der Verschuldung in die Vermögensrechnung vielmehr zusätzliche und solidere Informationen bereit.

3.3.3 Grundsatz der sachlichen Spezialität

Der Grundsatz der sachlichen Spezialität besagt, dass Haushaltsansätze ausreichend genau zu spezifizieren sind.¹¹²⁴

¹¹²¹ Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, S. 93.

¹¹²² Siekmann, in: Sachs, Art. 110 GG Rn. 51.

¹¹²³ F. Kirchhof, Zulässigkeit der doppelten Führung des Staatshaushalts S. 68.

¹¹²⁴ Kemmler, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, Art. 110 GG Rn. 18.

Bei der Doppik ersetzt die Spezialität nach Aufwandszwecken die Ausgaben-zwecke. Die Ableitung der sachlichen Spezialität erfolgt aus der Kontenstruktur.¹¹²⁵ Auch der Spezialitätsgrundsatz wird durch die EPSAS nicht beeinträchtigt. Durch die Umstellung des Rechnungswesens und den Kontenrahmen der EPSAS bleibt der Spezialitätsgrundsatz unberührt. Auch im Rahmen der Doppik ist eine Bindung der Exekutive durch den Haushaltsplan möglich.

V. Zusammenfassung

Die einzelnen Rechnungslegungssysteme unter den Mitgliedstaaten der Europäischen Union weisen eine beträchtliche Zersplitterung auf. Die Mehrheit der Mitgliedstaaten wendet inzwischen die doppelte Buchführung an. Deutschland (auf Ebene des Bundes) gehört zu den wenigen Mitgliedstaaten, die noch die zahlungsbasierte Kameralistik anwenden. Allerdings bestehen auch innerhalb der doppelt buchenden Mitgliedstaaten bedeutende Unterschiede, da die Rechnungslegung nur zum Teil an die IPSAS angelehnt wird. Die Heterogenität der Rechnungslegungssysteme hat auch Auswirkungen auf die Qualität der Statistiken im Rahmen des Verfahrens bei einem übermäßigen Haushaltsdefizit. Bei kameral buchenden Mitgliedstaaten können die für das ESVG erforderlichen Primärdaten nicht vollständig aus dem nationalen Rechnungswesen gewonnen werden und sind daher teilweise durch Näherungslösungen, Bereinigungen und Schätzungen umzurechnen. Dies beeinträchtigt die Zuverlässigkeit, Vollständigkeit und Vergleichbarkeit der für das Defizitverfahren benötigten Haushaltszahlen. Die Kommission plant daher, im Wege einer EPSAS-Rahmenverordnung einheitliche europäische Rechnungslegungsvorschriften vorzugeben, die auf der doppelten Buchführung aufbauen, an die IPSAS anknüpfen und mit dem ESVG kompatibel sind.

Eine solche EPSAS-Rahmenverordnung kann nach Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV sekundärrechtlich im Wege der Ablösung des Protokolls (Nr. 12) über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit durch den Rat nach Anhörung

¹¹²⁵ BT-Drs. 2/09, S. 15.

des Europäischen Parlaments sowie der Europäischen Zentralbank verabschiedet werden. Die Beschlussfassung durch den Rat setzt jedoch Einstimmigkeit voraus. Da europäische Rechnungslegungsstandards eine einheitliche Erfassung der Geschäftsvorfälle in allen Mitgliedstaaten ermöglichen und damit der Effektivität des Defizitverfahrens dienen, handelt es sich um geeignete Bestimmungen zur Ablösung des Defizitprotokolls. Auch die Verhältnismäßigkeit ist gewahrt, da der Nutzen insbesondere in Form einer effektiveren Überwachbarkeit der Haushaltsdefizite die Nachteile der hohen Umstellungskosten überwiegt. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz erfordert jedoch angemessene Übergangsfristen für die Mitgliedstaaten. Die technischen Einzelheiten der künftigen EPSAS-Standards können nach Erlass einer EPSAS-Rahmenverordnung je nach Festlegung des Unionsgesetzgebers unter Verwendung von delegierten Rechtsakten (Art. 290 AEUV) oder Durchführungsrechtsakten (Art. 291 AEUV) erfolgen. Die wesentlichen Fragen im Hinblick auf die künftigen EPSAS bleiben jedoch dem Unionsgesetzgeber vorbehalten. Soweit die Kernanforderungen an die EPSAS (insbes. doppelte Buchführung, Anknüpfung an die IPSAS, Kompatibilität mit dem ESVG) in der Rahmenverordnung geregelt werden, ist der Wesentlichkeitsgrundsatz gewahrt. Darüber hinaus sind aber auch die Grundsatzfragen zur Bewertungsmethodik durch den Unionsgesetzgeber in der EPSAS-Rahmenverordnung zu regeln.

Da sich die EPSAS-Rahmenverordnung nicht auf die Haushaltsführung der Mitgliedstaaten erstrecken soll, bleibt die nationale Haushaltsaufstellung unberührt, so dass kein Verstoß gegen das Demokratieprinzip des Grundgesetzes gegeben ist.

Weitere Ermächtigungsgrundlagen des AEUV kommen nicht in Betracht.

Art. 126 Abs. 14 UA 3 AEUV scheidet als Rechtsgrundlage daran, dass europäische Rechnungslegungsstandards über bloße nähere Einzelheiten für die Durchführung des Defizitprotokolls hinausgehen. Art. 121 Abs. 6 AEUV kommt nicht als Ermächtigungsgrundlage in Betracht, da europäische Rechnungslegungsstandards keinen Teil des Verfahrens der multilateralen Überwachung darstellen.

Da Art. 136 Abs. 1 AEUV seinem Wortlaut zufolge das in Art. 126 Abs. 14 AEUV genannte Verfahren ausdrücklich ausnimmt, scheidet auch diese Norm aus. Art. 338 Abs. 1 AEUV kann keine Ermächtigungsgrundlage darstellen, da

Art. 126 Abs. 14 UA 2 AEUV als spezielleres Recht vorgeht. Art. 114 Abs. 1 Satz 2 AEUV scheidet mangels Betroffenheit des Schutzgehalts der Kapitalverkehrsfreiheit und einer (spürbaren) Wettbewerbsverzerrung auf dem Markt der Staatsanleihen aus. Dies gilt ebenfalls für Art. 115 AEUV.

Für eine vollumfassende Einführung der EPSAS in den Mitgliedstaaten, die sich auch auf die nationale Haushaltsführung erstreckt, enthalten die Verträge dagegen keine Rechtsgrundlage. Die Union verfügt über keine Kompetenzen zur Regelung des Verfahrens zur nationalen Haushaltsaufstellung und des Haushaltsvollzugs in den Mitgliedstaaten. Eine derart weitreichende EPSAS-Rahmenverordnung wäre angesichts des hinreichend qualifizierten und offensichtlich kompetenzwidrigen Verstoßes ein Ultra-vires-Akt. Eine entsprechende Verfassungsbeschwerde, die von jedermann erhoben werden kann, wäre zulässig und begründet. Die deutschen Verfassungsorgane wären nach Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 und 2 sowie Art. 79 Abs. 3 GG verpflichtet, einer entsprechend weitgefassten EPSAS-Rahmenverordnung aktiv entgegenzutreten.

Eine vollumfassende Einführung der EPSAS, die sich auch auf die nationale Haushaltsführung erstreckt, kann nur im Wege einer Vertragsänderung erfolgen. Art. 21 Abs. 1 Satz 3, Art. 79 Abs. 3 GG stehen einer solchen Vertragsänderung nicht entgegen. Da die haushaltspolitische Gesamtverantwortung weiterhin bei den nationalen Parlamenten verbleibt, liegt auch in dieser Konstellation kein Verstoß gegen das Demokratieprinzip vor. Die an das Demokratieprinzip anknüpfenden Art. 110 und 114 GG erfordern jedoch, dass im Rahmen der Vertragsänderung weiterhin eine Finanzrechnung sichergestellt ist. Aus Gründen der an das Demokratieprinzip anknüpfenden Haushaltsgrundsätze Wahrheit und Klarheit ist zudem eine Anpassung der EPSAS an die Besonderheiten des öffentlichen Bereichs erforderlich.

Literaturverzeichnis:

Adam, Berit/Schaefer, Christina, EPSAS – Ein geeignetes Instrument für eine verbesserte Haushaltsüberwachung? in: Junkernheinrich, Martin/Korioth, Stefan/Lenk, Thomas/Scheller, Henrik/Woisin, Matthias (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2015, BWV, Berlin 1. Auflage 2015, S. 435 ff.

(zitiert als: Adam/Schaefer, JöFin 2015, 435)

Antpöhler, Carlino, Emergenz der europäischen Wirtschaftsregierung. Das Six Pack als Zeichen, supranationaler Leistungsfähigkeit, ZaöRV 72 (2012), S. 353 ff.

Bast, Jürgen/Rödl, Florian, Jenseits der Koordinierung? Zu den Grenzen der EU-Verträge für eine Europäische Wirtschaftsregierung, EuGRZ 2012, S. 269 ff.

Bickenbach, Christian, Das Subsidiaritätsprinzip Art. 5 EUV und seine Kontrolle, EuR 2013, S. 523 ff.

Bieber, Roland/Epiney, Astrid/Haag, Marcel/Kotzur, Markus, Die Europäische Union Europarecht und Politik, Nomos-Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 14. Auflage 2021

(zitiert als: Bearbeiter, in: Bieber et al.)

Blumenwitz, Dieter / Schöbener, Burkhard: Stabilitätspakt für Europa, Frankfurt am Main 1997.

Böcking, Hans-Joachim/Gros, Marius/Oser, Peter/Scheffler, Eberhard/Thormann, Bettina, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung – HGB und IFRS, Beck-Verlag, München, 65. Ergänzungslieferung Mai 2021

(zitiert als: Bearbeiter, in: Böcking et al., Beck'sches Hdb. der RL).

Borrmann, Gero-Falk, EPSAS – Neue europäische Rechnungslegung: Privatisierung der Budgethoheit durch eine europäische Hintertür? RVaktuell 5/2018, S. 119-131.

Budäus, Dietrich/Hilgers, Dennis, Neues doppisches Haushalts- und Rechnungswesen als Grundlage öffentlicher Ressourcensteuerung, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP), Heft 5/2010, S. 501 ff.

Budäus, Dietrich/Hilgers, Dennis/Raupach, Björn, EPSAS zwischen nationalen Reformdefiziten und europäischem Standardisierungsbedarf in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Kommunal- und Schulverlag, Wiesbaden 2014, Seite 213 ff.

Budäus, Dietrich/Junkernheinrich, Martin/Gnädinger, Marc, Glaubwürdige Politik erfordert transparente und vollständige Informationen, Verwaltung und Management (V&M), Heft 2, 2009, S. 66 ff.

Bueren, Eckhart, Grenzen der Durchführungsrechtssetzung im Unionsrecht Neuerungen nach Lissabon?, EuZW 2012, S. 167 ff.

Bundesrechnungshof (2014): Bericht an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Abs. 2 BHO über die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vom 13.02.2014, abrufbar unter: https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2014/epsas-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=1 [23.09.2022].

Bundesrechnungshof (2017): Bericht nach § 99 BHO über die angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vom 15.11.2017,

abrufbar unter: https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2017/epsas-harmonisierte-rechnungsfuehrungsgrundsaeetze-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=1
[23.09.2022].

Bund / Länder-Arbeitskreis EPSAS, Grundsatzpapier vom 05.01.2017,
abrufbar unter: https://publicgovernance.de/media/Bundesfinanzministerium%20-%20Bund_L%c3%a4nder-Arbeitskreis%20EPSAS-Grundsatzpapier.pdf [23.09.2022].

Callies, Christian/Ruffert, Matthias (Hrsg.), EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, Kommentar, Beck-Verlag, München 6. Auflage 2022
(zitiert als: Bearbeiter, in: Callies/Ruffert).

Callies, Christian/Schoenfleisch Christopher, Auf dem Weg in die europäische „Fiskalunion“? – Europa- und verfassungsrechtliche Fragen einer Reform der Wirtschafts- und Währungsunion im Kontext des Fiskalvertrages, JZ 10/2012, S. 477 ff.

Cordes, Ulrich, Das öffentliche Rechnungswesen: Datenquelle für den Staatssektor der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung, Gabler Verlag, Deutscher Universitätsverlag, Wiesbaden 1996.

Cremer, Wolfram, Auf dem Weg zu einer Europäischen Wirtschaftsregierung? EuR 2016, S. 256 ff.

Deutsche Bundesbank, Monatsbericht April 2015,
abrufbar unter: <https://www.bundesbank.de/resource/blob/692340/a4462ee2a34ef0418490f51dabd50dd4/mL/2005-04-monatsbericht-data.pdf> [23.09.2022].

Diehm, Dirk, Die haushaltspolitische Gesamtverantwortung

des Deutschen Bundestages, in: Becker, Yvonne/Lange, Friederike (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, Band 3, De Gruyter 2014, S. 526 ff.

Dittrich, Norbert, Bundeshaushaltsordnung (BHO), Rehm-Verlag, Heidelberg, 61. Aktualisierung 2021.

Dreier, Horst (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar: GG, Verlag Mohr Siebeck, Tübingen 3. Auflage 2018
(zitiert als: Bearbeiter, in: Dreier).

Dürig, Günter/Herzog, Roman/Scholz, Rupert (Begr./Hrsg.), Grundgesetz, Beck-Verlag, München 94. Auflage 2021
(zitiert als: Bearbeiter, in: Dürig/Herzog/Scholz).

Engels, Dieter/Eibelshäuser, Manfred, Öffentliche Rechnungslegung - von der Kameralistik zur Doppik: Status, Reformen, Perspektiven, C. Link Kommunalverlag, Köln 2010.

Epping, Volker/Hillgruber, Christian, Grundgesetz Kommentar, Beck-Verlag, München 3- Auflage 2020
(zitiert als: Bearbeiter, in: Epping/Hillgruber).

Ernst & Young: Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, Prepared for Eurostat, Final Report, 19.12.2012,
abrufbar unter: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd> [23.09.2022].

Ernst & Young: Task 2 – Findings on the long term benefits of EPSAS and public accounting harmonisation in: European Commission Eurostat, Collection of additional and updated information related to the potential impacts of

EPSAS, EPSAS WG 17/15, 03.11.2017,

abrufbar unter: <https://circabc.europa.eu/d/a/workspace/Spaces-Store/c59c1ba2-6c9b-4051-9a65-3ed2e67b74ca/Item%207%20-%20Collection%20of%20information%20related%20to%20the%20potential%20impacts%20of%20EPSAS.pdf> [23.09.2022].

Europäische Kommission: Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament; die angestrebte Umsetzung europäischer Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten, Die Eignung der EPSAS für die Mitgliedstaaten, COM(2013) 114 final vom 06.03.2013.

abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/COM\(2013\)114_0/de0000000491928?rendition=false](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/COM(2013)114_0/de0000000491928?rendition=false) [23.09.2022].

Europäische Kommission: Bericht zu den Statistiken Griechenlands über das öffentliche Defizit und den öffentlichen Schuldenstand, KOM(2010) 1 endgültig vom 08.01.2010,

abrufbar unter: https://ec.europa.eu/eurostat/documents/4187653/6406122/COM_2010_bericht_Griechenland.pdf/b8b1d598-617a-438f-b705-d68153f5dd25 [23.09.2022].

Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, die Europäische Zentralbank, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, den Ausschuss der Regionen und die Europäische Investitionsbank. Europäisches Semester 2022 – Frühjahrspaket, COM(2022) 600 final vom 23.05.2022.

Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission an den Rat über die Aktivierung der allgemeinen Ausweichklausel des Stabilitäts- und Wachstumspakt, COM(2020) 123 final vom 20.03.2020.

Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Ein robustes Qualitätsmanagement für die europäischen Statistiken, COM(2011) 211 final vom 15.04.2011,

abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/COM\(2011\)211_0/de00000000613374?rendition=false](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/COM(2011)211_0/de00000000613374?rendition=false) [23.09.2022].

Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat, den Rat, die Europäische Zentralbank, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Verstärkung der wirtschaftspolitischen Koordinierung, COM(2010) 250 final vom 12.05.2010,

abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/COM\(2010\)250_0/de00000000667617?rendition=false](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/COM(2010)250_0/de00000000667617?rendition=false) [23.09.2022].

Europäische Kommission Eurostat, Konsultationspapier, Begleitdokument zur öffentlichen Konsultation „Umsetzung europäischer Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den EU-Mitgliedstaaten – öffentliche Konsultation zu den Verwaltungsgrundsätzen und -strukturen künftiger EPSAS“ vom 25.11.2013, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752716/EPSAS_consultation_paper_DE.pdf [23.09.2022].

European Commission - Eurostat, European Public Sector Accounting Standards – conceptual framework – reflection paper vom 25.04.2018, EPSAS WG 18/07, abrufbar unter: <https://circabc.europa.eu/d/a/workspace/SpacesStore/f2d052e0-2821-4a25-96fc-6cbbc3ffc07/Item%20%20-%20The%20EPSAS%20Conceptual%20Framework.pdf> [23.09.2022].

European Commission, Commission staff working document: reporting on the progress as regards the european public sector accounting standards (EPSAS), 05.06.2019, SWD(2019) 204 final,

abrufbar unter: https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/9823491/EPSAS_Progress_Report_2019.pdf [23.09.2022].

Europäische Zentralbank, Pressemitteilung vom 06.09.2012: „Technical features of Outright Monetary Transactions“, abrufbar unter: https://www.ecb.europa.eu/press/pr/date/2012/html/pr120906_1.en.html [23.09.2022].

Forsthoff, Ulrich, Fünf Jahre ESM – Entwicklungsperspektiven, EuZW 2018, S. 108 ff.

Gerhards, Ralf, Die "Geburtsfehler" bei der Entwicklung von European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), KoR, Heft 11/2017, Seite 496 ff.

Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin (Begr./Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV, 3 Bände, Beck-Verlag, München, Loseblattsammlung, 75. Auflage 2022
(zitiert als: Tutsch, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim)

Groeben, Hans von der/Schwarze, Jürgen/Hatje, Armin (Hrsg.): Europäisches Unionsrecht, Nomos-Verlag, Baden-Baden 7. Auflage 2015
(zitiert als: Bearbeiter, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje).

Gröpl, Christoph, Auf der Suche nach einer Unionskompetenz zur Einführung von EPSAS in das Haushaltsrecht der Mitgliedstaaten, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Kommunal- und Schulverlag, Wiesbaden 2014, Seite 255 ff.

Gröpl, Christoph (Hrsg.), Bundeshaushaltsordnung / Landeshaushaltsordnungen: BHO/LHO, Beck-Verlag, München 2. Auflage 2019
(zitiert als: Bearbeiter in Gröpl: BHO/LHO).

Gröpl, Christoph, Haushaltsrecht und Reform: Dogmatik und Möglichkeiten der Fortentwicklung der Haushaltswirtschaft durch Flexibilisierung, Dezentralisierung, Budgetierung, Ökonomisierung und Fremdfinanzierung, J.C.B. Mohr, Tübingen 1. Auflage 2001.

Gröpl, Christoph, Schritte zur Europäisierung des Haushaltsrechts, Der Staat, Bd. 52 (2013), Heft 1: S. 1 ff.

Grundwald, Jürgen, Neuere Entwicklungen des EU-Statistikrechts, in: Meng, Werner; Ress, Georg, Stein, Thorsten (Hrsg.), Europäische Integration und Globalisierung, Festschrift zum 60-jährigen Bestehen des Europa-Instituts, Nomos-Verlag, Baden-Baden 1. Auflage 2011.

Gurlit, Elke, Handlungsformen der Finanzmarktaufsicht, ZHR 2013, S. 862 ff.

Häde, Ulrich, Die Wirtschafts- und Währungsunion im Vertrag von Lissabon, EuR 2009, S. 200 ff.

Häde, Ulrich, Ein Stabilitätspakt für Europa?, EuZW 1996, S. 138 ff.

Häfner, Philipp, Zeit für Handwerk statt Vision: Verknüpfung von Doppik und Kameralistik – Überleitungsregeln, die doppische Finanzrechnungskonten und kamerale Gruppierungen verknüpfen, schaffen Wahlmöglichkeiten und lösen Konflikte, in: Junkernheinrich, Martin/Korioth, Stefan/Lenk, Thomas/Scheller, Henrik/Woisin, Matthias (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2-2020, BWV, Berlin 2020, S. 383 ff.
(zitiert als: Häfner, JöFin 2020-2)

Haratsch, Andreas/Koenig, Christian/Pechstein, Matthias, Europarecht, Mohr Siebeck, Tübingen 12. Auflage 2020.

Hatje, Armin, Die Reform des Stabilitäts- und Wachstumspaktes: Sieg der Politik über das Recht?, DÖV 2006, S. 597 ff.

Hatje, Armin/Schwarze, Jürgen: Der Zusammenhalt der Europäischen Union, EuR 2019, S. 153 ff.

Heil, Nora/Leidel, Melanie, Der Finanzierungssaldo des Staates in den Finanzstatistiken und den volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Wirtschaft und Statistik (WISTA), Heft 6/2018, S. 85 ff.

Heintges, Sebastian/Schmitt, Marc, Kosten einer EPSAS-Einführung in der Europäischen Union, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Kommunal- und Schulverlag, Wiesbaden 2014, Seite 337 ff.

Herzmann, Karsten, Europäische Währungsstabilität über Bande gespielt - Ein Überblick über den Fiskalpakt, ZJS 2012, S. 168 ff.

Hilpold, Eine neue europäische Finanzarchitektur – Der Umbau der Wirtschafts- und Währungsunion als Reaktion auf die Finanzkrise, in: Hilpold, Peter/Steinmair, Walter (Hrsg.), Neue europäische Finanzarchitektur Die Reform der WWU, Springer-Verlag Berlin, Heidelberg 2014, S. 3 ff.

Hommelhoff, Peter, Deutscher Konzernabschluß: International Accounting Standards und das Grundgesetz in: Böttcher, Reinhard/Hueck, Götz/Jähnke, Burkhard (Hrsg.), Festschrift für Walter Odersky zum 65. Geburtstag am 17. Juli 1997, De Gruyter, Berlin 1996, S. 779 ff.
(zitiert als: Hommelhoff, in: FS Odersky).

Horn, Norbert, Die Reform der Europäischen Währungsunion und die Zukunft des Euro, NJW 2011, S. 1398 ff.

Isensee, Josef, Budgetrecht des Parlaments zwischen Schein und Sein, JZ 20/2005, S. 971 ff.

Isensee, Josef, Idee und Gestalt des Föderalismus im Grundgesetz, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band VI: Bundesstaat: Bundesstaat, C.F. Müller, Heidelberg 3. Auflage 2009

(zitiert als: Bearbeiter, in: Isensee/Kirchhof, P., HdStR VI)

Jarass, Hans/Pieroith, Bodo (Hrsg.), Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Beck-Verlag, München 17. Auflage 2022

(zitiert als: Bearbeiter, in: Jarass/Pieroith).

Kadelbach, Stefan, Lehren aus der Finanzkrise – Ein Vorschlag zur Reform der Politischen Institutionen der Europäischen Union, EuR 2013, S. 489 ff.

Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Ordner 21, Art. 108 – 110 GG, Heidelberg, 213. Aktualisierung 2021

(zitiert als: Bearbeiter, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK GG)

Kaufmann, Frank/Beyersdorff, Markus, Der „doppische Haushalt“ und der „doppische Jahresabschluss“ in der parlamentarischen Praxis am Beispiel der Hessischen Landesverwaltung, in: Junkernheinrich, Martin/Korioth, Stefan/Lenk, Thomas/Scheller, Henrik/Woisin, Matthias (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2011, BWV, Berlin 1. Auflage 2011, S. 385 ff.

(zitiert als: Kaufmann/Beyersdorff, JöFin 2011, 385).

Kirchhof, Ferdinand, Die Zulässigkeit der doppelten Führung des Staatshaushalts – Zur Verfassungsmäßigkeit des § 1 a Abs. 1 und 2 HGrGEntwurf – Rechtsgutachten erstattet für die Freie und Hansestadt Hamburg, Reutlingen 06.11.2006 (derzeit unveröffentlicht).

Kirchhof, Paul, Gesetzgebung und private Regelsetzung als Geltungsgrund für Rechnungslegungspflichten, ZGR 2000, 681 ff.

Konow, Christian, Der Stabilitäts- und Wachstumspakt: Ein Rechtsrahmen für die Stabilität in der Wirtschafts- und Währungsunion, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 1. Auflage 2002.

Korioth, Stefan, Das neue Staatsschuldenrecht – zur zweiten Stufe der Föderalismusreform, JZ 4/2009, S. 729 ff.

Korioth, Stefan, § 44 Finanzen, in: Hoffmann-Riem, Wolfgang/Schmidt-Aßmann, Eberhard/Voßkuhle, Andreas (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrecht Band III: Personal, Finanzen, Kontrolle, Sanktionen, Staatliche Einstandspflichten, Beck-Verlag, München 2. Auflage 2013.

Kortz, Helge, Die Konvergenzkriterien des EGW, RIW 1997, S. 357 ff.

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Sind die EU-Staaten bereit für die EPSAS? Studie zur Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens, 2018, abrufbar unter: https://publicgovernance.de/media/Studie_EPSAS.pdf [23.09.2022].

Kube, Hanno/Schorkopf, Frank, Strukturveränderung der Wirtschafts- und Währungsunion. Normativer Grund der Legitimation und Akzeptanz, NJW 2021, S. 1650 ff.

Kuntze, Martina/Lenk, Thomas, Die Einigung zwischen Bund und Ländern zum Fiskalpakt, in: Junkernheinrich, Martin/Korioth, Stefan/Lenk, Thomas/Scheller, Henrik/Woisin, Matthias (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2013, BWV, Berlin 1. Auflage 2013, S. 323 ff.
(zitiert als: Kuntze/Lenk, JöFin 2013, 323).

Kuschnick, Michael, Die Währungsunion und der Stabilitätspakt von Amsterdam, DZWir 1997, S. 315 ff.

Lenk, Thomas/Bender, Christian/Glinka, Philipp, die deutsche Schuldenbremse im Spannungsfeld zwischen europäischer Fiskalpolitik und nationaler

Ausgestaltung, in: Junkernheinrich, Martin/Korioth, Stefan/Lenk, Thomas/Scheller, Henrik/Woisin, Matthias (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 1-2020, BWV, Berlin 1. Auflage 2020, S. 369 ff.
(zitiert als: Lenk/Bender/Glinka, JöFin 2020-1, 369).

Lenz, Carl Otto/Borchardt, Klaus-Dieter (Hrsg.), EU-Verträge Kommentar, Bundesanzeiger Verlag, Köln 6. Auflage 2012
(zitiert als: Bearbeiter, in: Lenz/Borchardt).

Von Lewinski, Kai/Burbar, Daniela (Hrsg.), Haushaltsgrundsätzegesetz, Nomos-Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 1. Auflage 2013.

Makaronidis, Alexandre, Europäische Rechnungslegungs -
grundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS), Verwaltung und Management (V&M) Heft 5, 2015, S. 233-237.

Von Mangoldt, Hermann/Klein, Friedrich/Starck, Christian (Begr.), Kommentar zum Grundgesetz, Band 3, Art. 83-146 GG, Beck-Verlag, München 7. Auflage 2018
(zitiert als: Bearbeiter, in: v. Mangoldt/Klein/Starck).

Martenczuk, Bernd, Der Europäische Rat und die Wirtschafts- und Währungsunion, EuR 1998, S. 151 ff.

Masarie, D'Alfonso, Parlamentarische Budgetsouveränität auf der Probe der europäischen Haushaltsdisziplin Der Streit um den italienischen Staatshaushalt 2019 und die Entscheidung der Corte Costituzionale, ZaöRV 2019, S. 995 ff.

Meyer-Rix, Ulf, Das Euro-Dilemma: Gemeinsames Geld ohne gemeinschaftliche Souveränität, in: Junkernheinrich, Martin/Korioth, Stefan/Lenk, Thomas/Scheller, Henrik/Woisin, Matthias (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2013, BWV, Berlin 1. Auflage 2013, S. 279 ff.
(zitiert als: Meyer-Rix, JöFin 2013, 279).

Meyer-Rix, Ulf, Die Krise im Euroraum Viel mehr als nur ein Problem zu hoher Staatsschulden, in: Junkernheinrich, Martin/Korioth, Stefan/Lenk, Thomas/Scheller, Henrik/Woisin, Matthias (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2012, BWV, Berlin 1. Auflage 2012, S. 301 ff.
(zitiert als: Meyer-Rix, JöFin 2012, 301).

Möllers, Thomas, Das PStP-Urteil des BVerfG und die Europäische Rechtsunion, Drei Wege aus der Sackgasse, EuZW 2020, S. 503 ff.

Müller-Marques Berger, Thomas/Wirtz, Holger, IPSAS als Ausgangspunkt für eine europäische und öffentliche Rechnungslegung – Status quo und verbreitete Vorurteile, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Kommunal- und Schulverlag, Wiesbaden 2014, S. 429 ff.

Von Münch, Ingo/Kunig, Philip/Kämmerer, Jörn-Axel/Kotzur, Markus (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar: GG, Beck-Verlag, München 7. Auflage 2021
(zitiert als: Bearbeiter, in: v. Münch/Kunig).

Nettesheim, Martin, Das PStP-Urteil des BVerfG – ein Angriff auf die EU?, NJW 2020, S. 1631 ff.

Nowak, Karsten/Banspach, Dirk/Schmitz, Jana, Doppik als überlegener Rechnungsstil im öffentlichen Bereich, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Kommunal- und Schulverlag, Wiesbaden 2014, Seite 21 ff.

Nowak, Karsten/Keilmann, Ulrich, European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), in: Junkernheinrich, Martin/Korioth, Stefan/Lenk, Thomas/Scheller, Henrik/Woisin, Matthias (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2015, BWV, Berlin 1. Auflage 2015, S. 421 ff.
(zitiert als: Nowak/Keilmann, JöFin 2015, 421).

Nowak, Karsten/Keilmann, Ulrich/Banspach, Dirk/Eckes, Matthias/Glöckner, Andreas/Jell, Susanne/Ranscht-Ostwald, Anja/Rüdinger, Andreas/Schmitz, Jana, Einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards (EPSAS) Meilensteine und Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Kommunal- und Schulverlag, Wiesbaden 2014, Seite 105 ff.

Oettinger, Michael, EPSAS: Leitfaden – Vorbereitung auf die Einführung europäischer Rechnungslegungsstandards im öffentlichen Sektor, Verlag tredition GmbH, Hamburg 2015

Ohler, Christoph: Sachverständigengutachten über die europarechtliche Zulässigkeit der Einführung von EPSAS, Jena 2014.

abrufbar unter: https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user_upload/Gutachten_EinfuehrungEPSAS_ProfOhler.pdf [23.09.2022]

(zitiert als: Ohler, SV-Gutachten EPSAS).

Palm, Ulrich, Der Bruch des Stabilitäts- und Wachstumspakts, EuZW 2004, S. 71 ff.

Palm, Ulrich, Preisstabilität in der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1. Auflage 2000.

Pechstein, Matthias/Nowak, Carsten/Häde, Ulrich (Hrsg.), Frankfurter Kommentar zu EUV, GRC und AEUV, Mohr Siebeck, Tübingen 1. Auflage 2017 (zitiert als: Bearbeiter, in: Pechstein/Nowak/Häde)

Pröbstl, Julian, Unions- und verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer gemeinsamen fiskalischen Antwort der Eurozonen-Mitgliedstaaten auf COVID-19, EuZW 2020, S. 305 ff.

Puhl, Thomas, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, J.C.B. Mohr, Tübingen 1996.

PwC: Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards 2013/S 107-182395 vom 1. August 2014, abrufbar unter: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPSAS-study-final-PwC-report.pdf> [23.09.2022].

Radermacher, Walter: Zur Reform der Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in Europa, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Kommunal- und Schulverlag, Wiesbaden 2014, S. 485 ff.

Raffer, Christian, Kaum Nutzen trotz hoher Kosten? Ein Überblick über die empirischen Arbeiten zur kommunalen Doppik, in: Junkernheinrich, Martin/Korioth, Stefan/Lenk, Thomas/Scheller, Henrik/Woisin, Matthias (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 1-2021, BWV, Berlin 2021, S. 425 ff. (zitiert als: Raffer, JöFin 2021-1, 425).

Raupach, Björn/Stangenberg, Katrin, Doppik in der öffentlichen Verwaltung Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete, Gabler GVV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2009.

Reus, Andreas/Mühlhausen, Peter, Haushaltsrecht in Bund und Ländern Planung, Ausführung, Prüfung, Beck-Verlag, München 1. Auflage 2014.

Rühl, Giesela, Außergerichtliche Streitbeilegung außer Rand und Band? Zur Kompetenz des europäischen Gesetzgebers zum Erlass der Richtlinie über alternative Streitbeilegung und der Verordnung über Online-Streitbeilegung

in: Thomas Ackermann & Johannes Köndgen (Hrsg.), Privat- und Wirtschaftsrecht in Europa, Festschrift für Wulf-Henning Roth zum 70. Geburtstag, 2015, S. 459 ff.

(zitiert als: Rühl, in: FS Roth).

Sachs, Michael (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, Beck-Verlag, München 9. Auflage 2021

(zitiert als: Bearbeiter, in: Sachs).

Schlaich, Klaus/Korioth, Stefan, Das Bundesverfassungsgericht, Beck-Verlag, München 12. Auflage 2021.

Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Klein, Franz/Hofmann, Hans/Henneke, Hans-Günter (Begr./Hrsg.), Kommentar zum Grundgesetz, Carl Heymanns Verlag, Köln 15. Auflage 2021

(zitiert als: Bearbeiter, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke).

Schulze, Reiner/Janssen, Andre/Kadelbach, Stefan (Hrsg.), Europarecht Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 4. Auflage 2020

(zitiert als: König/Kleinlein, in: Schulze/Janssen/Kadelbach).

Schulze-Steinen, Mathias, Rechtsfragen zur Wirtschaftsunion, Möglichkeiten der gemeinschaftlichen Gestaltung mitgliedstaatlicher Wirtschaftspolitik nach dem EG-Vertrag, Nomos-Verl.-Ges., Baden Baden 1. Auflage 1998.

Schusterschitz, Gregor, Rechtsakte und Rechtsetzungsverfahren in: Hummer, Waldemar/Obwexer, Walter (Hrsg.), Der Vertrag von Lissabon, Nomos-Verlag, Baden-Baden 2009.

Schwarz, Kyrill-A./Reimer, Ekkehart, Schwerpunktbereich - Einführung in das Finanz- und Haushaltsverfassungsrecht (Art. 104a bis Art. 115 GG), JuS 2007, S. 219 ff.

Schwarze, Jürgen/Becker, Ulrich/Hatje, Armin/Schoo, Johann (Hrsg.), EU-Kommentar, Nomos-Verlag, Baden-Baden, 4. Auflage 2019
(zitiert als: Bearbeiter, in: Schwarze et al.).

Selmayr, Martin: Das Recht der Wirtschafts- und Währungsunion, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1. Auflage 2001.

Siekmann, Helmut (Hrsg.): Kommentar zur Europäischen Währungsunion, Mohr Siebeck, Tübingen, 2013
(zitiert als: Bearbeiter, in: Siekmann).

Smits, Rene: The European Central Bank - Institutional Aspects, Kluwer Law International, Amsterdam 1997.

Sohn Klaus-Dieter/Koch, Jessica, Kommentierung der Mitteilung der Kommission [KOM(2009) 673] über die Umsetzung von Artikel 290 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, CEP-Kommentar, 01.03.2010
abrufbar unter: https://www.cep.eu/fileadmin/user_upload/cep.eu/Analysen_KOM/KOM_2009_673_Kommentar_ex-Komitologie/KOM_2009-673_Kommentar.pdf [23.09.2022].

Statista, Staatsquote: Ausgaben des Staates in Relation zum Bruttoinlandsprodukt (BIP) in Deutschland von 1990 bis 2021,
abrufbar unter: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/161337/umfrage/staatsquote---gesamtausgaben-des-staates-in-relation-zum-bip/>
[23.09.2022].

Statista, Bruttoinlandsprodukt (BIP) in Deutschland von 1991 bis 2021,
abrufbar unter: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1251/umfrage/entwicklung-des-bruttoinlandsprodukts-seit-dem-jahr-1991/>
[23.09.2022].

Statistisches Bundesamt, Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen: Wichtige Zusammenhänge im Überblick 2020 vom 26.08.2021

abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Volkswirtschaftliche-Gesamtrechnungen-Inlandsprodukt/Publikationen/Downloads-Inlandsprodukt/zusammenhaenge-pdf-0310100.pdf?__blob=publicationFile [23.09.2022].

Streinz, Rudolf (Hrsg.), EUV/AEUV, Beck-Verlag, München 3. Auflage. 2018
(zitiert: Bearbeiter, in: Streinz)

Vedder, Christoph/Heintschel von Heinegg, Wolf (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Nomos-Verlag, Baden Baden 2. Auflage 2018
(zitiert als: Bearbeiter, in: Vedder/Heintschel von Heinegg).

Wagschal, Uwe, Staatsverschuldung: Ursachen im internationalen Vergleich, VS Verlag für Sozialwissenschaften, Wiesbaden 2013.

Wala, Thomas/Knoll Leonhard/Messner, Stephanie, Vor- und Nachteile einer Integration von internem und externem Rechnungswesen auf Basis der IFRS – Teil I, DStR 2007, S. 1834 ff.

Weber, Albrecht, Die Reform der Wirtschafts- und Währungsunion in der Finanzkrise, EuZW 2011, S. 935 ff.

Weber, Albrecht, Europa- und völkerrechtliche Elemente der Gewährleistung von Haushaltsdisziplin in der Währungsunion, EuR 2013, S. 375 ff.

Weiß, Wolfgang, Dezentrale Agenturen in der EU-Rechtsetzung, EuR 2016, S. 631 ff.

Weiß, Wolfgang, Die Integrationsverantwortung der Verfassungsorgane, JuS 2018, S. 1046 ff.

Weyland, Bernadette/Nowak, Karsten, EPSAS Update: EPSAS als Chance für eine Harmonisierung der Rechnungslegung in Deutschland und in Europa, Der Konzern Nr. 12/2016, S. 558 ff.

Winkler, Daniela, Vergangenheit und Zukunft der Flexibilitätsklausel im Spannungsfeld von unionalem Integrations- und mitgliedstaatlichem Souveränitätsanspruch – Eine Analyse von Artikel AEUV Artikel 352 AEUV unter dem Eindruck des BVerfG-Urteils zu „Lissabon“, EuR 2011, 384 ff.

Wüstemann: Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union: Analyse und Handlungsempfehlungen für EPSAS aus deutscher Sicht, Nomos-Verlag, Baden Baden 2016.