

# **Sachverständigengutachten**

über

## **Die europarechtliche Zulässigkeit der Einführung von EPSAS**

vorgelegt von

**Prof. Dr. Christoph Ohler, LL.M.**

im Auftrag von

**Bertelsmann Stiftung,  
Deutscher Landkreistag,  
Deutscher Städtetag,  
Deutscher Städte- und Gemeindebund**

# Inhaltsverzeichnis

A.	Gutachtliche Fragestellung .....	3
B.	Die Zuständigkeit der EU zur Einführung von EPSAS .....	5
I.	Maßstäbe für die Bestimmung der Rechtsgrundlage.....	5
II.	Gegenstand und Ziel von EPSAS.....	6
III.	Mögliche Rechtsgrundlagen in den Verträgen .....	8
1.	Art. 126 Abs. 14 UAbs. 3 AEUV .....	8
2.	Art. 121 Abs. 6 AEUV.....	10
3.	Art. 136 AEUV .....	11
4.	Art. 338 AEUV .....	12
5.	Art. 114 AEUV .....	13
C.	Anforderungen an das Rechtsetzungsverfahren.....	14
I.	Delegierte Rechtsetzung oder Durchführungsrechtsetzung durch die Kommission.....	14
II.	Beachtung des Wesentlichkeitsvorbehalts .....	15
D.	Verstoß gegen Integrationsschranken des Grundgesetzes? .....	17
I.	Ultra-vires Kontrolle .....	17
II.	Haushaltsrecht als Bestandteil des Art. 79 Abs. 3 GG.....	18
III.	Beeinträchtigung von konstitutiven Haushaltsgrundsätzen durch EPSAS?.....	19
E.	Schlussfolgerungen .....	22
F.	Ergebnisse.....	23

## A. Gutachtliche Fragestellung

Die Europäische Kommission (Eurostat) legte am 25. November 2013 ein Konsultationspapier „Umsetzung europäischer Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den EU-Mitgliedstaaten – öffentliche Konsultation zu den Verwaltungsgrundsätzen und -strukturen künftiger EPSAS“ vor. Hierin erläuterte die Kommission, dass „das Vorhandensein und die Qualität vergleichbarer, kohärenter, an der Periodenrechnung orientierter Daten für die staatlichen Einheiten [...] Voraussetzungen für eine hohe Qualität der makroökonomischen Indikatoren“ seien. Dieser bedürfe es zur Überwachung und Koordinierung der EU-Wirtschafts- und Finanzpolitik. Ferner sorgten solche Daten für Transparenz der öffentlichen Verwaltung und trügen zu einer wirksamen Erfüllung der Rechenschaftspflichten öffentlicher Einrichtungen bei. Die Kommission weist ferner darauf hin, dass die europäische Schuldenkrise systematische Schwächen im Bereich der staatlichen Finanzstatistik bei einzelnen Mitgliedstaaten aufgedeckt habe. Sie erschwerten eine wirksame Überwachung übermäßiger Defizite im Verfahren nach Art. 126 AEUV. Daher müsse das System der staatlichen Finanzstatistiken gestärkt werden. Einen Beitrag hierzu leiste das als „Sixpack“ bekannt gewordene, im Jahr 2011 verabschiedete Paket zur Reform des Stabilitäts- und Wachstumspaktes. Die darin verankerten, neuen Durchsetzungsmechanismen müssten sich nach Auffassung der Kommission auf „hochwertige staatliche Informationen stützen [können], die auf der Grundlage solider und harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze erstellt wurden, die an den öffentlichen Sektor in Europa angepasst sind“.

Die Kommission verwies zudem darauf, dass in der Richtlinie 2011/85/EU über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten<sup>1</sup> die Bedeutung vollständiger, zuverlässiger und zwischen allen Mitgliedstaaten vergleichbarer Haushaltsdaten anerkannt wird. Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie erteilt einen Prüfauftrag an die Kommission, die Frage zu bewerten, ob die internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (IPSAS) für die Mitgliedstaaten geeignet sind. Der entsprechende Bericht der Kommission wurde am 6. März 2013 angenommen und dem Rat und dem Europäischen Parlament übermittelt.<sup>2</sup> Die Kommission schlug darin vor, zunächst weitere Informationen und Stellungnahmen einzuholen und einen daran anschließenden Gesetzgebungsvorschlag hieran zu orientieren. Die mögliche Einführung von EPSAS könnte in einem gestuften Verfahren

---

<sup>1</sup> ABl. 2011 L 306, S. 41.

<sup>2</sup> KOM(2013) 114 final.

erfolgen. Hierfür sollte zunächst ein Rahmenrechtsakt entstehen, der die Grundlage für weitere Rechtsakte bildete, durch die einzelne EPSAS für rechtlich verbindlich erklärt würden. Das Konsultationspapier der Kommission vom 25. November 2013 bestätigte dieses Vorgehen. Die Rahmenverordnung sollte überdies der Schaffung eines EPSAS-Ausschusses dienen, der aus Vertretern der Mitgliedstaaten besteht und von der Kommission geleitet wird.

Nach den bisherigen Vorstellungen werden EPSAS-Ausschuss und Kommission allerdings die EPSAS überwiegend nicht selbst entwerfen. Eine maßgebliche Orientierungshilfe sollen vielmehr die IPSAS bilden, die von einem privaten Standardsetzer, dem in New York ansässigen International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), geschaffen werden.<sup>3</sup> Der IPSASB lehnt sich wiederum an den für private Wirtschaftsunternehmen entwickelten International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) an. Das damit geschaffene System privater Rechnungslegungsstandards entfaltet aber differenziert zu betrachtende Rechtswirkungen. IAS und IFRS können nach geltender Rechtslage bereits in die Unionsrechtsordnung übernommen werden. Grundlage hierfür ist VO (EG) Nr. 1606/2002,<sup>4</sup> die es der Kommission erlaubt, einzelne Rechnungslegungsstandards in Gänze für kapitalmarktnahe Unternehmen für verbindlich zu erklären. Im Falle der EPSAS soll eine solche Komplettübernahme nicht erfolgen. Die IPSAS werden vielmehr durch den EPSAS-Ausschuss inhaltlich angepasst, bevor sie von der Kommission als EPSAS verbindlich beschlossen werden.

Mit dem vorliegenden Gutachten wird zunächst untersucht, ob die Union über eine primärrechtliche Zuständigkeit verfügt, EPSAS durch verbindliches Sekundärrecht einzuführen (B.). Hieran schließt sich die Frage an, ob die Aufspaltung des Rechtsetzungsprozesses in eine Rahmenverordnung und den anschließenden Erlass konkreter Bestimmungen im Wege von delegierten Rechtsakten oder Durchführungsrechtsakten mit Art. 290 bzw. Art. 291 Abs. 2 AEUV vereinbar ist (C.). Zuletzt soll erörtert werden, welche Relevanz den verfassungsrechtlichen Schranken in Gestalt der Identitätsgarantie aus Art. 79 Abs. 3 GG zukommt (D.). Die hieraus zu ziehenden Schlussfolgerungen enthält das Gutachten unter (E.); wesentliche Ergebnisse sind unter (F.) zusammengefasst.

---

<sup>3</sup> Siehe hierzu *Berit Adams*, Einführung in IPSAS, 2013; *Ralf Gerhards*, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), DÖV 2013, S. 70 ff.

<sup>4</sup> ABl. 2002 L 243, S. 1.

## **B. Die Zuständigkeit der EU zur Einführung von EPSAS**

### **I. Maßstäbe für die Bestimmung der Rechtsgrundlage**

Die Kommission legte sich in ihrem Konsultationspapier nicht ausdrücklich auf eine anwendbare Rechtsgrundlage in den Verträgen fest, auf die eine Rahmenverordnung zur Einführung von EPSAS gestützt werden könnte. Insofern muss durch Auslegung der primärrechtlichen Zuständigkeitsnormen ermittelt werden, ob sie für ein solches Vorhaben eine rechtliche Basis bieten. Hierfür kommen mehrere Rechtsgrundlagen in Betracht, nämlich Art. 126 Abs. 14 UAbs. 3, Art. 121 Abs. 6, Art. 338 AEUV und Art. 114 AEUV.

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshof der Europäischen Union kann im Rahmen des Zuständigkeitssystems der Union die Wahl der Rechtsgrundlage eines Rechtsakts nicht allein davon abhängen, welches nach der Überzeugung eines Organs das angestrebte Ziel ist, vielmehr muss sich die Heranziehung einer primärrechtlichen Kompetenz auf objektive, gerichtlich nachprüfbare Umstände gründen. Zu diesen Umständen gehören insbesondere das Ziel und der Inhalt des zu erlassenden Rechtsakts.<sup>5</sup> Enthalten die Verträge dagegen eine spezifischere Bestimmung, die als Rechtsgrundlage für den Rechtsakt dienen kann, so ist er auf diese Bestimmung zu stützen.<sup>6</sup>

Daher setzt die Wahl der Rechtsgrundlage stets eine materielle Analyse des beabsichtigten Rechtsaktes nach Regelungsgegenstand und Regelungsziel voraus. Verfolgt ein Rechtsakt mehrere Ziele, ist weiterhin zu prüfen, ob sich die geplante Maßnahme hauptsächlich auf einen Aktionsbereich bezieht und sich auf andere Politikbereiche nur beiläufig auswirkt oder ob die beiden Aspekte gleichermaßen wesentlich sind.<sup>7</sup> Lässt sich eine dieser Zielsetzungen oder Komponenten als die hauptsächliche ausmachen, während die andere nur nebensächliche Bedeutung hat, so ist die Maßnahme auf nur eine Rechtsgrundlage zu stützen, und zwar auf diejenige, die die hauptsächliche oder vorherrschende Zielsetzung oder Komponente erfordert.<sup>8</sup> Ob das der Fall ist, entscheidet der Gerichtshof mitunter mit erheblicher Großzügigkeit, wie der Fall der Tabakwerbe-Richtlinie zeigt.<sup>9</sup> Handelt es sich dagegen nach Auffassung des Gerichtshofs um gleichrangige Ziele, so sind grundsätzlich auch verschiedene

---

<sup>5</sup> EuGH, Rs. 45/86, Kommission/Rat, Slg. 1987, 1493, Rn. 11; Rs. C-300/89, Kommission/Rat (Titandioxid), Slg. 1991, I-2867, Rn. 10; verb. Rs. C-164/97 und C-165/97, Parlament/Rat, Slg. 1999, I-1139, Rn. 12.

<sup>6</sup> EuGH, Rs. C-155/07, Parlament/Rat, Slg. 2008, I-8103, Rn. 34.

<sup>7</sup> EuGH, verb. Rs. C-164/97 und C-165/97, Parlament/Rat, Slg. 1999, I-1139, Rn. 14.

<sup>8</sup> EuGH, Rs. C-155/07, Parlament/Rat, Slg. 2008, I-8103, Rn. 35; Rs. C-130/10, Parlament/Rat, Slg. 2012, I-000, Rn. 43.

<sup>9</sup> Siehe EuGH, Rs. C-380/03, Deutschland/Parlament und Rat, Slg. 2006, I-11573, Rn. 39.

Rechtsgrundlagen in den Verträgen heranzuziehen,<sup>10</sup> es sei denn, die anwendbaren Verfahrensbestimmungen zum Erlass des Rechtsaktes schließen sich aus.<sup>11</sup> Letzteres gilt vor allem dann, wenn das ordentliche Gesetzgebungsverfahren (Art. 294 AEUV) mit einem besonderen Gesetzgebungsverfahren (Art. 289 Abs. 2 AEUV) oder einem sonstigen Rechtsetzungsverfahren (e contrario Art. 289 Abs. 3 AEUV) kollidiert. In diesem Fall setzt sich das Verfahren durch, das umfassendere Beteiligungsrechte des Parlaments vorsieht.<sup>12</sup>

Angesichts dieser Maßstäbe kommt es zunächst darauf an, Gegenstand und Ziele einer künftigen Rahmenverordnung zu bestimmen (II.), bevor die oben genannten, möglicherweise einschlägigen Zuständigkeitsnormen untersucht werden.

## **II. Gegenstand und Ziel von EPSAS**

EPSAS haben die staatliche Rechnungsführung zum Gegenstand, die einen Bestandteil des staatlichen Haushaltswesens bildet. Sie dienen der periodischen Erfassung aller wirtschaftlichen Aktiva und Passiva der Mitgliedstaaten auf zentralstaatlicher, teilstaatlicher sowie kommunaler Ebene, die für jede Einheit in einem eigenen Jahresabschluss zusammengefasst werden. Dabei kommt das Prinzip der doppelten Buchführung zum Tragen, d. h., jede wirtschaftliche Transaktion ist zweimal zu buchen, einmal auf der Aufkommenseite unter den Passiva und einmal auf der Verwendungsseite unter den Aktiva. Anders als die Kassenrechnung im kameralistischen System, die sich an monetären Zuflüssen oder Abflüssen orientiert, beruhen EPSAS auf dem Grundsatz der Periodenabgrenzung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (accrual basis). Dabei kommt es für die bilanzielle Behandlung auf den Zeitpunkt der Entstehung oder Umwandlung des zu verbuchenden Postens an.<sup>13</sup> Erfasst werden Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Nettovermögen/Eigenkapital, Einnahmen und Ausgaben, andere Veränderungen des Nettovermögens und der Cashflow.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> EuGH, Rs. 165/87, Kommission/Rat, Slg. 1988, 5545, Rn. 6 ff.

<sup>11</sup> EuGH, Rs. C-300/89, Kommission/Rat (Titandioxid), Slg. 1991, I-2867, Rn. 17 f.; Rs. C-130/10, Parlament/Rat, Slg. 2012, I-000, Rn. 45.

<sup>12</sup> EuGH, Rs. C-155/07, Parlament/Rat, Slg. 2008, I-8103, Rn. 77 ff.; Rs. C-130/10, Parlament/Rat, Slg. 2012, I-000, Rn. 46.

<sup>13</sup> Siehe Ziffer 157 Anhang A, VO (EG) Nr. 2223/96, ABl. 1996 L 310, S. 1; IPSAS 1, Ziffer 7.

<sup>14</sup> IPSAS 1, Ziffer 17.

Die Bewertung der einzelnen Positionen erfolgt nach dem Grundsatz der „fair presentation“,<sup>15</sup> worunter grundsätzlich der Marktpreis zu verstehen ist.<sup>16</sup> In der VO (EG) Nr. 2233/96 zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen, das ebenfalls auf dem Grundsatz der Periodenabgrenzung beruht, führt der Unionsgesetzgeber hierzu aus: „Im Fall von monetären Transaktionen und von monetären Forderungen und Verbindlichkeiten liegen die benötigten Werte unmittelbar vor. In den meisten anderen Fällen sollten zur Bewertung die Marktpreise vergleichbarer Waren, Dienstleistungen oder Vermögenswerte herangezogen werden. [...] Liegen keine Marktpreise vergleichbarer Güter vor, wie etwa bei nichtmarktbestimmten Dienstleistungen des Staates, so sind zur Bewertung die Produktionskosten heranzuziehen. Kann keines der beiden Verfahren eingesetzt werden, können die Strom- und Bestandsgrößen anhand des Gegenwertes der erwarteten künftigen Erträge bewertet werden.“<sup>17</sup>

Insgesamt zielen EPSAS darauf, eine strukturierte, vollständige und realitätsnahe Darstellung der Vermögensverhältnisse einer staatlichen oder kommunalen Körperschaft zu verwirklichen. Sie dienen damit der Rechenschaft über die Verwendung der dem öffentlichen Sektor anvertrauten Ressourcen.<sup>18</sup> Als Nutzer dieser Informationen kommt ein breites Spektrum von Institutionen und Personen in Betracht.<sup>19</sup> Im innerstaatlichen Zusammenhang dienen sie zunächst der Selbstkontrolle der Haushaltsbehörden, um die Wirtschaftlichkeit der Mittelverwendung sicherzustellen.<sup>20</sup> Im gewaltenteilenden, parlamentarischen Verfassungsgefüge sollen sie überdies dem Haushaltsgesetzgeber eine fundierte Entscheidungsbasis liefern. Ferner können sie die Transparenz des staatlichen Haushaltsgebarens verbessern und damit dem Bürger als Steuerzahlen und Nutzer staatlicher Leistungen demokratische Kontrolle ermöglichen, die er über Wahlen und Abstimmungen ausübt. Gegenüber der Europäischen Kommission dienen sie mehreren Zielen: Zum einen sollen sie die Qualität der Daten im Europäischen System volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG 1995)<sup>21</sup> verbessern, das die Grundlage für die wirtschaftspolitische Koordinierung und multilaterale Überwachung nach Art. 121 AEUV bildet. Das ESVG 1995

---

<sup>15</sup> IPSAS 1, Ziffer 27.

<sup>16</sup> Siehe Ziffer 151 Anhang A, VO (EG) Nr. 2223/96.

<sup>17</sup> Siehe Ziffer 152 Anhang A, VO (EG) Nr. 2223/96.

<sup>18</sup> *Berit Adam*, Einführung in IPSAS, 2013, S. 27.

<sup>19</sup> IPSAS 1, Ziffer 15.

<sup>20</sup> KOM(2013) 114 final, S. 4.

<sup>21</sup> VO (EG) Nr. 2223/96. Künftig: ESVG 2010 gemäß VO (EU) Nr. 549/2013, ABl. 2013 L 174, S. 1.

beruht selbst auf den Prinzipien der Periodenabgrenzung und Bilanzierung zu Marktpreisen, gestattet aber nur eine aggregierte, gesamtstaatliche Betrachtung. Die Einzeldaten auf „Mikroebene“ der einzelnen mitgliedstaatlichen Einheiten werden dagegen nach unterschiedlichen, meist kameralistischen Verfahren und Bewertungsmethoden ermittelt, die häufig nicht mit den bilanziellen Maßstäben der Makrobetrachtung übereinstimmen.<sup>22</sup> Zum anderen können EPSAS einer wirkungsvollen Überwachung übermäßiger Defizite im Verfahren nach Art. 126 AEUV dienen,<sup>23</sup> soweit Defizit und Schuldenstand sich damit präziser ermitteln lassen. Als weitere Adressaten der staatlichen Rechnungsführung auf Basis von EPSAS kommen die Kreditgläubiger der Mitgliedstaaten in Betracht. Sie erleichtern fundierte Bonitätsbeurteilungen durch Gläubiger und potentielle Anleger und geben damit Auskunft über die Kreditfähigkeit der Mitgliedstaaten auf den internationalen Kapitalmärkten.<sup>24</sup> Aus europarechtlicher Sicht ist hinzuzufügen, dass EPSAS zu einem einheitlichen Standard bei der Ermittlung der staatlichen Vermögenslage führen würden, während gegenwärtig die Mitgliedstaaten entweder rein kameralistisch ihre Bücher führen, Mischverfahren auf kameralistischer und doppischer Basis anwenden oder bereits IPSAS eingeführt haben.

### **III. Mögliche Rechtsgrundlagen in den Verträgen**

#### *1. Art. 126 Abs. 14 UAbs. 3 AEUV*

Als Rechtsgrundlage kommt zunächst Art. 126 Abs. 14 UAbs. 3 AEUV in Betracht. Hiernach beschließt der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Parlaments „nähere Einzelheiten und Begriffsbestimmungen für die Durchführung des genannten Protokolls“. Bei dem Protokoll handelt es sich um Protokoll Nr. 12 über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit.<sup>25</sup> Es regelt in seinem Art. 1 die Referenzwerte für Defizit und Schuldenstand im Sinne von Art. 126 Abs. 2 AEUV und definiert in seinem Art. 2 die Begriffe „öffentlich“, „Defizit“, „Investitionen“ und „Schuldenstand“ in Übereinstimmung mit dem ESGV 1995. Art. 3 des Protokolls erklärt die Regierungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Verfahrens nach Art. 126 AEUV für die Defizite des jeweiligen Gesamtstaats einschließlich seiner Untergliederungen für verantwortlich. Zudem verpflichtet er die Mitgliedstaaten dazu, dass ihre innerstaatlichen Verfahren im Haushaltsbereich sie in die Lage versetzen, ihre sich aus den

---

<sup>22</sup> KOM(2013) 114 final, S. 2 f.

<sup>23</sup> KOM(2013) 114 final, S. 3 f., 6.

<sup>24</sup> KOM(2013) 114 final, S. 7.

<sup>25</sup> ABl. 2012 C 326, S. 279.



Verträgen ergebenden Verpflichtungen in diesem Bereich zu erfüllen. Schließlich verpflichtet Art. 3 des Protokolls die Mitgliedstaaten, ihre geplanten und tatsächlichen Defizite und die Höhe ihres Schuldenstands der Kommission unverzüglich und regelmäßig mitzuteilen.

Die eingangs erwähnte RL 2011/85 über die Anforderungen an den haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten wurde gestützt auf die Rechtsgrundlage des Art. 126 Abs. 14 UAbs. 3 AEUV erlassen. Sie enthält in ihrem Art. 16 Abs. 3 auch den Auftrag an die Kommission, die Eignung von IPSAS für die Mitgliedstaaten zu prüfen. Hieraus lässt sich aber nicht der Schluss ziehen, dass eine Rahmenverordnung über die Einführung von EPSAS ebenfalls auf Art. 126 Abs. 14 UAbs. 3 AEUV gestützt werden könnte. Solche Parallelwertungen entheben nicht von einem Abgleich zwischen der Zuständigkeitsnorm und der konkreten, geplanten Maßnahme.<sup>26</sup> Der Gegenstandsbereich dieser Zuständigkeitsnorm ist ausdrücklich auf das Protokoll Nr. 12 begrenzt und erlaubt, anders als nach Art. 126 Abs. 14 UAbs. 2 AEUV, gerade keine Ablösung des Protokolls. Damit muss sich jede sekundärrechtliche Maßnahme als „Durchführung des genannten Protokolls“ qualifizieren lassen können. Art. 2 des Protokolls erlaubt insoweit weitere Konkretisierungen der dort genannten Begriffe „Defizit“, „Investitionen“ und „Schuldenstand“. Sie wären auch einer rechnerischen Ermittlung mit Hilfe von EPSAS zugänglich. Allerdings bedeutete die Schaffung einer Rahmenverordnung für die Einführung von EPSAS, dass grundsätzlich alle Standards, die für die Periodenrechnung erforderlich sind, erlassen werden müssten. Entsprechend würden alle bislang geschaffenen IPSAS nach einer europarechtlichen Modifikation als EPSAS übernommen werden. Ließe sich der Begriff der Investitionen noch auf Vermögenspositionen wie Grundstücke, Maschinen, Schiffe, Fahrzeuge und andere Sachanlagen erstrecken, gilt dies beispielsweise nicht für andere Aktivposten wie Vorräte und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder – auf der Passivseite – Rückstellungen für Leistungen an Arbeitnehmer. Für eine solche thematische Ausdehnung des Protokolls Nr. 12 gibt sein Wortlaut nichts her.

Keine Rechtsgrundlage lässt sich ferner über Art. 126 Abs. 14 UAbs. 3 AEUV in Verbindung mit Art. 3 Satz 2 Protokoll Nr. 12 herstellen. Die Gewährleistungspflicht der Mitgliedstaaten, ihre Verpflichtungen aus Art. 126 AEUV auch dadurch einzuhalten, dass sie im Haushaltsbereich über die notwendigen Verfahrensregeln verfügen, besagt gerade nicht, wie diese Verfahren inhaltlich beschaffen sein müssen. Den Mitgliedstaaten steht es nach dieser Bestimmung vielmehr frei, ob sie auf kameralistischer Basis oder auf der Grundlage einer Periodenrechnung ihre Haushalte führen. Eine spezifische Optimierungspflicht, wonach nur

---

<sup>26</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-155/07, Parlament/Rat, Slg. 2008, I-8103, Rn. 34.

durch die Wahl der Periodenrechnung diese Gewährleistung erfüllt werden kann, lässt sich Art. 3 im Übrigen nicht entnehmen.

Im Ergebnis ist damit festhalten, dass Art. 126 Abs. 14 UAbs. 3 AEUV eine begrenzte Einführung von EPSAS zur rechnerischen Ermittlung von Defizit, Schuldenstand und Investitionen erlaubt. Eine darüber hinaus reichende Einführung von EPSAS mit dem Ziel, vollständige Jahresabschlüsse für die Mitgliedstaaten erstellen zu können, ist durch diese Rechtsgrundlage dagegen nicht mehr gedeckt.

## 2. Art. 121 Abs. 6 AEUV

Als weitere Rechtsgrundlage kommt Art. 121 Abs. 6 AEUV in Betracht. Die Vorschrift wurde in der Vergangenheit extensiv genutzt, um den sog. präventiven Arm des Stabilitäts- und Wachstumspaktes in Gestalt der VO (EG) Nr. 1466/97 über den Ausbau der haushaltspolitischen Überwachung der Mitgliedstaaten zu schaffen.<sup>27</sup> Diese Rechtsgrundlage wurde auch bei den Sixpack-Reformen des Jahres 2011 herangezogen.<sup>28</sup> Der primärrechtliche Rahmen des Art. 121 Abs. 6 AEUV erlaubt allerdings nur die Verfolgung eines Zieles, nämlich „Einzelheiten des Verfahrens der multilateralen Überwachung im Sinne der Absätze 3 und 4 [festzulegen]“. Die multilaterale Überwachung schließt vornehmlich die Haushaltspolitik der Mitgliedstaaten ein.<sup>29</sup> Zur Verwirklichung dieser Aufgabe sind die Mitgliedstaaten zudem informationspflichtig, was sich sekundärrechtlich in der Vorlage von Stabilitäts- und Konvergenzprogrammen an Rat und Kommission niederschlägt.<sup>30</sup> Hierzu gehören auch Berichte über die Erreichung des mittelfristigen Haushaltsziels eines ausgeglichenen Haushalts und Informationen über implizite Verbindlichkeiten. Insgesamt verfolgen aber Art. 121 AEUV wie auch das bislang ergangene Sekundärrecht einen ausschließlich makroökonomischen Steuerungsansatz, ohne dass damit Verpflichtungen für die mikroökonomische Rechnungsführung verbunden wären. Das zeigt sich beispielsweise an der sekundärrechtlichen Vorgabe von Art. 5 VO (EG) Nr. 1466/97, der das Haushaltswachstum an das Wachstum des BIP knüpft. In Hinblick auf das der Haushaltspolitik vorgeschaltete Rechnungswesen belassen folglich sowohl Art. 121 AEUV wie auch die VO (EG) Nr. 1466/97 den Mitgliedstaaten die

---

<sup>27</sup> ABl. 1997 L 209, S. 1.

<sup>28</sup> VO (EU) Nr. 1175/2011 zur Änderung der VO (EG) Nr. 1466/97, ABl. 2011 L 306, S. 12; VO (EU) Nr. 1176/2011 über die Vermeidung und Korrektur makroökonomischer Ungleichgewichte, ABl. 2011 L 306, S. 25.

<sup>29</sup> Christoph Ohler, in: Siekmann (Hrsg.), Kommentar zur EWU, 2013, Art. 121 Rn. 8.

<sup>30</sup> Art. 3 bis 10 VO (EG) Nr. 1466/97.

Entscheidungsfreiheit, ob sie es auf kameralistischer Grundlage oder nach den Prinzipien der Periodenabgrenzung führen. Insgesamt bildet das staatliche Rechnungswesen eine vom Anwendungsbereich des Art. 121 AEUV nicht erfasste Vorfrage.

Im Ergebnis kommt daher Art. 121 Abs. 6 AEUV als Rechtsgrundlage für die Schaffung einer Rahmenverordnung zur Einführung von EPSAS nicht in Betracht.

### 3. Art. 136 AEUV

Aufgrund seines engen Zusammenhangs mit Art. 121 und Art. 126 AEUV ließe sich auch an die durch den Vertrag von Lissabon neu geschaffene Rechtsgrundlage des Art. 136 AEUV denken. Sie soll den Euro-Mitgliedstaaten eine vertiefte wirtschaftspolitische Integration und eine über Art. 126 AEUV hinausgehende Überwachung staatlicher Defizite ermöglichen. Wegen seines beschränkten räumlich-persönlichen Anwendungsbereichs wäre dagegen ein auf Art. 136 AEUV gestützter Rechtsakt für die Mitgliedstaaten, die nicht den Euro als Währung eingeführt haben, rechtlich unverbindlich. Im Einzelnen sind der Bedeutungsgehalt und sachliche Anwendungsbereich des Art. 136 AEUV aber lebhaft umstritten, da die Vorschrift in sprachlicher Hinsicht überaus unklar gefasst ist. Die Gesetzgebungsorgane der Union stützten auf diese Bestimmung zwar zwei Verordnungen aus der Sixpack-Reform, durch die ein verbessertes Entscheidungsverfahren im Rat und ein wirksamerer Sanktionsmechanismus eingeführt wurden.<sup>31</sup> Im Schrifttum überwiegen allerdings die Zweifel, ob Art. 136 AEUV solche weitreichenden Reformen kraft Sekundärrechts trägt, die von allgemeinen Vorgaben des Primärrechts abweichen.<sup>32</sup>

Auf diesen Streit kommt es im vorliegenden Zusammenhang nicht an. Art. 136 AEUV umfasst nach seinem ausdrücklichen Wortlaut gerade nicht den Zuständigkeitsbereich des Verfahrens nach Art. 126 Abs. 14 AEUV. Maßnahmen zur Ersetzung oder zur Durchführung des Protokolls Nr. 12 wären daher unzulässig.<sup>33</sup> Positiv gewendet erlaubt Art. 136 AEUV daher nur solche Maßnahmen, die sich auf das Verfahren nach Art. 126 Abs. 2 bis 13 AEUV beziehen. Soweit Art. 136 AEUV herangezogen werden kann, um eine vertiefte Integration im Bereich der

---

<sup>31</sup> VO (EU) Nr. 1173/2011, ABl. 2011 L 306, S. 1; VO (EU) Nr. 1174/2011, ABl. 2011 L 306, S. 8.

<sup>32</sup> *Ulrich Häde*, Art. 136 AEUV – eine neue Generalklausel für die Wirtschafts- und Währungsunion, JZ 2011, S. 333 ff.; *Christian Joerges*, Europas Wirtschaftsverfassung in der Krise, Der Staat 2012, S. 357 (372); *Christoph Ohler*, Die zweite Reform des Stabilitäts- und Wachstumspaktes, ZG 2010, S. 330 (338, 342); *Albrecht Weber*, Die Reform der Wirtschafts- und Währungsunion in der Finanzkrise, EuZW 2012, S. 935 (936); andere Ansicht *Carlino Antpöhler*, Emergenz der europäischen Wirtschaftsregierung. Das Six Pack als Zeichen supranationaler Leistungsfähigkeit, ZaöRV 2012, S. 353 (369 ff.).

<sup>33</sup> *Ulrich Häde*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 136 AEUV Rn. 5; *Christoph Ohler*, in: Siekmann (Hrsg.), Kommentar zur EWU, 2013, Art. 136 Rn. 8.

multilateralen Überwachung nach Art. 121 Abs. 3 und 4 AEUV zu ermöglichen, erweitert die Vorschrift jedenfalls nach ihrem Wortlaut nicht den Art. 121 Abs. 6 AEUV, auf den sie aber verweist. Die multilaterale Überwachung, die durch diese Vorschrift ausgestaltet werden kann, zielt nur auf die Makroebene der Haushaltspolitik, ohne den Mitgliedstaaten den Freiraum zu beschneiden, wie sie auf der Mikroebene einzelner Haushalte ihr Rechnungswesen betreiben.

Allerdings ließe sich argumentieren, dass Art. 136 AEUV nur dann seine nützliche Wirkung entfaltet, wenn die Zielvorgabe des Abs. 1 lit. a), „die Koordinierung und Überwachung ihrer Haushaltspolitik zu verstärken“, als Begründung herangezogen werden darf, tiefer in das Haushaltsrecht der Mitgliedstaaten einzuwirken. Vergleichbare Erwägungen zur „effektiven“ Auslegung von Kompetenzbestimmungen hat der Gerichtshof in der Vergangenheit durchaus angestellt.<sup>34</sup> Allerdings liefe der von Art. 136 gewollte Ausschluss des Art. 126 Abs. 14 AEUV leer, wenn die Ermittlung von entscheidenden haushaltspolitischen Referenzwerten, auf die sich Art. 126 Abs. 14 AEUV bezieht, durch Verweis auf die multilaterale Überwachung nach Art. 121 AEUV eingeführt werden könnte. Um diesen Widerspruch zu vermeiden, muss Art. 136 AEUV so verstanden werden, dass er die Einführung eines neuen Rechnungsführungssystems auf einzelstaatlicher Ebene nicht zulässt. Das Ergebnis wird zudem durch die Erwägung gestützt, dass der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung nach Art. 5 Abs. 1 EUV auch für die verstärkte Zusammenarbeit nach Art. 136 AEUV gilt. Dieser Grundsatz, der für das Kompetenzgefüge von Union und Mitgliedstaaten von wesentlicher Bedeutung ist, zieht einer dynamischen Auslegung juristisch unklarer Zuständigkeitsnormen nach dem Grundsatz des „*effet utile*“ auch vom Unionsgesetzgeber zu beachtende Grenzen.

#### 4. *Art. 338 AEUV*

Keine Rechtsgrundlage für die Etablierung von EPSAS bietet Art. 338 AEUV. Gestützt auf diese Vorschrift schuf der Unionsgesetzgeber zwar durch VO (EG) Nr. 2223/96 das statistische Regelwerk des ESVG 1995. Die Kommission führte daher aus, dass die Einführung von EPSAS die statistische Qualität des ESVG 1995 verbessern würde.<sup>35</sup> Doch rechtfertigt dieser Umstand nicht die Heranziehung des Art. 338 AEUV, denn EPSAS sind selbst keine Statistiken, sondern Vorschriften zur Rechnungsführung staatlicher Einheiten, die auf die Erstellung eines Jahresabschlusses zielen. Sie bilden damit eine Voraussetzung für statistische Erhebungen, aber nicht schon die Statistik selbst. Eine extensive Interpretation des Begriffs „Statistiken“ scheidet

---

<sup>34</sup> EuGH, verb. Rs. 281/85 u.a., Deutschland u.a./Kommission, Slg. 1987, 3203, Rn. 28.

<sup>35</sup> KOM(2013) 114 final, S. 6.

aus, da hierdurch die Funktion des Art. 338 AEUV als begrenzte Einzelermächtigung (vgl. Art. 5 Abs. 1 EUV) verletzt würde. Die Kommission hat überdies nicht vorgetragen, dass das ESVG 1995 funktionsunfähig bliebe, solange die Daten auf der Mikroebene der mitgliedstaatlichen Einheiten nach unterschiedlichen Verfahren ermittelt werden. Die jahrzehntelange Praxis zeigt vielmehr, dass das ESVG 1995 ebenso wie seine Vorgänger als statistisches Werk funktionsfähig sind, was die Möglichkeit einschließt, dass statistische Aussagen mit Ungenauigkeiten verbunden sind. Der bloße Wunsch nach Verbesserung der Berechnungsgrundlagen für statistische Erhebungen rechtfertigt noch keine Einführung eines vollständig neuen Rechnungsführungssystems für staatliche und substaatliche Einheiten. Wäre dies so, könnte auf Basis des Art. 338 AEUV auch ein vollständig neues Rechnungslegungssystem für private Wirtschaftsunternehmen eingeführt und damit nationales Bilanzrecht abgeschafft werden, da in das ESVG 1995 auch Daten der privatwirtschaftlichen Tätigkeit einfließen. Ein solches Verständnis, wonach jedes in der Union entstehende, wirtschaftliche Zahlenwerk über Art. 338 AEUV harmonisiert werden könnte, würde die Reichweite der Vorschrift ersichtlich überstrapazieren.

#### 5. *Art. 114 AEUV*

Nach Auffassung der Kommission dienen EPSAS auch dem Binnenmarkt für Finanzdienstleistungen, da sie für Transparenz der staatlichen Haushaltswirtschaft sorgen und damit den Anlegern von staatlichen Schuldverschreibungen sachgerechte Investitionsentscheidungen ermöglichen.<sup>36</sup> Für die Heranziehung von Art. 114 AEUV als Rechtsgrundlage kommt es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs allerdings entscheidend darauf an, dass der auf dieser Grundlage erlassene Rechtsakt tatsächlich die Bedingungen für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes verbessern soll.<sup>37</sup>

Diese Bedingung ist bei der Einführung von EPSAS nicht hinreichend erfüllt. Die von der Kommission angeführte verbesserte Wirkungsweise des Binnenmarkts für Finanzdienstleistungen mag eintreten, ist aber nur Nebeneffekt und nicht zentraler Gegenstand der Einführung von EPSAS. Die Märkte kommen bereits heute zu fundierten Bonitätseinschätzungen der Mitgliedstaaten, auch wenn diese auf kameralistischer Basis ihre Haushalte führen. Im Übrigen dürfen die Transparenzwirkungen von EPSAS nicht überschätzt werden. Wenngleich die möglichen europarechtlichen Regelungen noch nicht feststehen, so

---

<sup>36</sup> KOM(2013) 114 final, S. 7.

<sup>37</sup> EuGH, Rs. C-380/03, Deutschland/Parlament und Rat, Slg. 2006, I-11573, Rn. 80.

zeigt die Erfahrung sowohl mit den privatrechtlichen IAS/IFRS als auch den IPSAS, dass bei der Bewertung von einzelnen Vermögenspositionen bilanzpolitische Spielräume zugelassen werden, die von den Mitgliedstaaten restriktiver oder offensiver genutzt werden können.<sup>38</sup> Damit sind Unschärfen verbunden, die das Ziel von mehr Transparenz für Anleger zumindest relativieren könnten. Das Beispiel der griechischen Haushaltsnotlage in den Jahren bis 2009 und 2010 verdeutlicht überdies, dass alle bestehenden Rechnungslegungsregeln wirkungslos bleiben, wenn sie vorsätzlich missachtet werden. Die Auswirkungen auf den Binnenmarkt für Finanzdienstleistungen sind daher lediglich mittelbarer und insgesamt äußerst unsicherer Natur, so dass entsprechende Zielsetzungen nicht ausreichen, um die Anwendbarkeit des Art. 114 AEUV zu begründen. Überdies betrifft der Regelungsgegenstand der EPSAS schwerpunktmäßig das Haushaltsrecht der Mitgliedstaaten und damit keine Materie, die sich in irgendeiner Weise dem Binnenmarkt im Sinne von Art. 26 Abs. 2 AEUV zuordnen ließe. Aus kompetenzieller Sicht ist Art. 114 AEUV folglich keine geeignete Rechtsgrundlage, um EPSAS einzuführen.

## **C. Anforderungen an das Rechtsetzungsverfahren**

### **I. Delegierte Rechtsetzung oder Durchführungsrechtsetzung durch die Kommission**

Nach den Vorstellungen der Kommission soll zunächst nur eine Rahmenverordnung entstehen, auf deren Grundlage in der zeitlichen Folge einzelne EPSAS beschlossen werden. Damit ähnelt die Vorgehensweise dem Verfahren zur Annahme von IAS/IFRS nach VO (EG) Nr. 1606/2002. Nach dem Vertrag von Lissabon wirft das jedoch die Frage auf, ob hierfür das Verfahren der delegierten Rechtsetzung nach Art. 290 AEUV oder der Durchführungsrechtsetzung durch die Kommission nach Art. 291 Abs. 2 AEUV zu wählen ist. Maßgebliches Differenzierungskriterium ist zunächst, ob die Rahmenverordnung als Gesetzgebungsakt verabschiedet wurde, da Delegationen nach Art. 290 AEUV, anders als Durchführungsmaßnahmen nach Art. 291 Abs. 2 AEUV, ausdrücklich diese Eigenschaft voraussetzen. Für die Qualifikation als Gesetzgebungsakt kommt es auf eine rein formale, nicht auf eine materielle Betrachtung an. Ein Gesetzgebungsakt liegt dann vor, wenn seiner Entstehung entweder ein ordentliches oder ein besonderes Gesetzgebungsverfahren zugrunde lag, Art. 289 Abs. 3 AEUV. Die Anwendbarkeit eines Gesetzgebungsverfahrens ergibt sich wiederum aus der konkreten Zuständigkeitsnorm, die die Zuständigkeit der Union für den

---

<sup>38</sup> So zu den IPSAS KOM(2013) 114 final, S. 10; Wahlrechte bestehen auch nach § 7a Abs. 2 HGrG; zur entsprechenden Problematik bei der kommunalen Doppik siehe *Jürgen Matz*, Bilanzpolitik in der kommunalen Doppik, ZKF 2008, S. 193 ff.

Erlass einer sekundärrechtlichen Maßnahme regelt. Angewendet auf die vorstehend untersuchten Zuständigkeitsnormen kommt es zu einem gemischten Bild: Art. 126 Abs. 14 UAbs. 3 AEUV sieht kein Gesetzgebungsverfahren, sondern ein unbenanntes Rechtsetzungsverfahren vor, ohne dass dieser Umstand die Qualität des auf dieser Grundlage erlassenen Sekundärrechts beeinträchtigt. Die Zuständigkeitsnormen der Art. 114, Art. 121 Abs. 6 und Art. 338 AEUV sehen dagegen ordentliche Gesetzgebungsverfahren vor.

Für die Auswahl zwischen Art. 290 und Art. 291 Abs. 2 AEUV bedeutet dies, dass ein auf Art. 126 Abs. 14 UAbs. 3 AEUV gestützter Rechtsakt nicht im Wege delegierter Rechtsetzung ergänzt werden dürfte. Hingegen wäre es ohne weiteres zulässig, die Rahmenverordnung im Verfahren nach Art. 291 Abs. 2 AEUV durchzuführen. Würde die Rahmenverordnung dagegen als Gesetzgebungsakt auf der Grundlage der anderen Zuständigkeitsnormen erlassen werden, verfügte der Unionsgesetzgeber über ein Ermessen, ob er von Art. 290 oder Art. 291 AEUV Gebrauch macht.<sup>39</sup> Die gerichtliche Kontrolle dieser Entscheidung beschränkt sich auf offensichtliche Beurteilungsfehler.<sup>40</sup> Verbunden mit der Entscheidung ist jedoch ein wichtiger Effekt. Im Verfahren nach Art. 290 AEUV beschließt die Kommission alleine, während sie sich nach Art. 291 Abs. 2 AEUV auf einen Ausschuss aus Vertretern der Mitgliedstaaten stützen muss.<sup>41</sup> Allerdings wäre es auch im Verfahren nach Art. 290 AEUV nicht ausgeschlossen, wenn sie Vorarbeiten und Entwürfe von sachverständigen Ausschüssen heranzieht. Ein Unterschied zwischen beiden Verfahren besteht ferner darin, dass die Kommission, eine entsprechende Ermächtigung vorausgesetzt, nur nach Art. 290 AEUV den Gesetzgebungsakt abändern dürfte.

## II. Beachtung des Wesentlichkeitsvorbehalts

Ausdrückliche Vorgaben für die Art und Weise der Ermächtigung der Kommission durch den Unionsgesetzgeber sieht nur Art. 290 Abs. 1 UAbs. 2 AEUV im Verfahren der delegierten Rechtsetzung vor. Hiernach müssen in dem Gesetzgebungsakt Ziele, Inhalt, Geltungsbereich und Dauer der Befugnisübertragung ausdrücklich festgelegt werden. Die wesentlichen Aspekte eines Bereichs bleiben dem Unionsgesetzgeber vorbehalten und dürfen nicht übertragen werden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs galt auch für das frühere

---

<sup>39</sup> EuGH, Rs. C-427/12, Kommission/Parlament und Rat, Slg. 2014, I-000, Rn. 40; im Schrifttum ist die Frage sehr strittig, wie hier *Wolfgang Weiß*, *Der Europäische Verwaltungsverbund*, 2010, S. 60; andere Ansicht *Markus Möstl*, *Rechtsetzung der europäischen und nationalen Verwaltungen*, DVBl. 2011, S. 1076 (1081); *Ulrich Stelkens*, *Rechtsetzungen der europäischen und nationalen Verwaltungen*, VVDStRL 71 (2012), S. 369 (400).

<sup>40</sup> EuGH, Rs. C-427/12, Kommission/Parlament und Rat, Slg. 2014, I-000, Rn. 40.

<sup>41</sup> Hierzu siehe Art. 3 VO (EU) Nr. 182/2011, ABl. 2011 L 55, S. 13.

Komitologieverfahren, in dessen Tradition Art. 291 Abs. 2 AEUV steht, ein Wesentlichkeitsvorbehalt.<sup>42</sup> Eine Bestimmung ist dann als wesentlich anzusehen, wenn ihr Erlass politische Entscheidungen erfordert<sup>43</sup> oder wenn sie zu Grundrechtseingriffen führt.<sup>44</sup> Diese Anforderung besteht für die Erteilung von Durchführungsbefugnissen der Kommission nach Art. 291 Abs. 2 AEUV fort, wenngleich das Kriterium der politischen Entscheidung vielfach nur schwierig zu bestimmen ist.<sup>45</sup> Die in einem Basisrechtsakt vorgesehenen thematischen Grenzen der Durchführungsbefugnis muss die Kommission aber stets beachten.<sup>46</sup>

Angesichts der Bedeutung des Rechnungswesens für die staatliche Haushaltswirtschaft kommt dem Wesentlichkeitsvorbehalt eine praktisch bedeutsame Rolle bei der Einführung von EPSAS zu. Die Rahmenverordnung kann sich daher nicht darauf beschränken, eine allgemeine Ermächtigung an die Kommission auszusprechen und den EPSAS-Ausschuss einzurichten. Vielmehr bedarf es zwingender inhaltlicher Vorgaben, wie die EPSAS selbst ausgestaltet sein müssen. Wesentliche Bewertungsprinzipien ebenso wie Bewertungsspielräume der Mitgliedstaaten müssen durch den Unionsgesetzgeber selbst festgelegt werden. Dabei muss insbesondere Berücksichtigung finden, dass im nationalen Verfassungsrecht zwingende haushaltsrechtliche Vorgaben bestehen, die nicht durch EPSAS überspielt werden dürfen. Hierzu gehören vor allem die Haushaltsprinzipien der Wahrheit, Klarheit sowie das Bruttoprinzip. Damit verbunden sind wichtige Konsequenzen für das den IPSAS zugrunde liegende Prinzip der „fair presentation“. Die Koppelung der Bewertung an Marktpreise kann zwar ohne weiteres zur Grundlage gemacht werden, doch müssen Ausnahmen und Einschränkungen dieses Grundsatzes sachbereichsspezifisch und nach den Geboten wirtschaftlicher Logik erfolgen. Vor allem für die zahlreichen staatlichen Vermögenswerte, für die keine Märkte bestehen, sind alternative Bewertungsverfahren vorzusehen, deren Resultate einem Wirklichkeitstest standhalten müssen. Insgesamt bedarf es daher einer sorgsam Abwägung, welche Rechtsfragen zum Gegenstand der Rahmenverordnung selbst gemacht werden müssen oder auf die Kommission übertragen werden können.

---

<sup>42</sup> EuGH, Rs. C-66/04, Vereinigtes Königreich/Parlament und Rat, Slg. 2006, I-10553, Rn. 48; Rs. C-355/10, Parlament/Rat, Slg. 2012, I-000, Rn. 64 ff.

<sup>43</sup> EuGH, Rs. C-355/10, Parlament/Rat, Slg. 2012, I-000, Rn. 65.

<sup>44</sup> EuGH, Rs. C-355/10, Parlament/Rat, Slg. 2012, I-000, Rn. 77.

<sup>45</sup> Vgl. *Martin Gellermann*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 291 AEUV Rn. 14; andere Ansicht *Martin Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Stand April 2012, Art. 291 AEUV Rn. 40.

<sup>46</sup> Vgl. Art. 11 VO (EU) Nr. 182/2011.



## **D. Verstoß gegen Integrationsschranken des Grundgesetzes?**

### **I. Ultra-vires Kontrolle**

Die oben diskutierte Frage nach der richtigen primärrechtlichen Rechtsgrundlage hat nicht nur eine europarechtliche, sondern auch eine verfassungsrechtliche Dimension. Bereits in der Maastricht-Entscheidung stellte das BVerfG klar, dass es „prüft, ob Rechtsakte der europäischen Einrichtungen und Organe sich in den Grenzen der ihnen eingeräumten Hoheitsrechte halten oder aus ihnen ausbrechen.“<sup>47</sup> Hierzu führt es aus: „Würden etwa europäische Einrichtungen oder Organe den Unions-Vertrag in einer Weise handhaben oder fortbilden, die von dem Vertrag, wie er dem deutschen Zustimmungsgesetz zugrunde liegt, nicht mehr gedeckt wäre, so wären die daraus hervorgehenden Rechtsakte im deutschen Hoheitsbereich nicht verbindlich. Die deutschen Staatsorgane wären aus verfassungsrechtlichen Gründen gehindert, diese Rechtsakte in Deutschland anzuwenden.“<sup>48</sup> Die damit gezogene verfassungsrechtliche Grenze erstreckt sich ausdrücklich auf die am Gedanken des „*effet utile*“ orientierten dynamischen Auslegung von „Befugnisnormen“ der Verträge, die nicht in der Weise erfolgen darf, dass damit die Grenze zur Vertragsänderung, die allein in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten liegt, überschritten wird.<sup>49</sup> Die ultra vires-Kontrolle findet ihre Rechtfertigung daher darin, dass die Mitgliedstaaten „Herren der Verträge“ geblieben sind.<sup>50</sup> In dem späteren Honeywell-Beschluss relativierte das BVerfG seinen Beurteilungsmaßstab zwar dahingehend, dass die Kontrolle europarechtsfreundlich zu erfolgen habe und auf offensichtliche, im Kompetenzgefüge strukturell bedeutsame Maßnahmen zu beschränken sei.<sup>51</sup> Im Vorlagebeschluss des BVerfG an den Gerichtshof der Europäischen Union vom 14. Januar 2014 bestätigte das Gericht diesen Maßstab, wenngleich in der Entscheidung eine strenge Prüfung der Zuständigkeitsgrenzen nicht zu verkennen ist.<sup>52</sup>

Die praktische Bedeutung dieser Rechtsprechung für die hier zu beurteilende Frage liegt darin, dass sie einer dynamischen Auslegung von möglichen Rechtsgrundlagen in den Verträgen für die Einführung von EPSAS jedenfalls dann eine Grenze zieht, wenn damit in der Sache eine Änderung der Verträge verbunden wäre. Bedeutsam ist diese Erwägung insbesondere für Art.

---

<sup>47</sup> BVerfGE 89, 155, Leitsatz 5.

<sup>48</sup> BVerfGE 89, 155 (188).

<sup>49</sup> BVerfGE 89, 155 (210).

<sup>50</sup> BVerfGE 123, 267 (381)

<sup>51</sup> BVerfGE 123, 286 (304).

<sup>52</sup> BVerfG, Vorlagebeschluss vom 14. Januar 2014, 2 BvE 13/13 u. a., Rn. 24 und 36 ff.

114 und Art. 136 AEUV als mögliche Rechtsgrundlagen, da in beiden Fällen eine Überdehnung des Integrationsprogrammes – gemessen an anerkannten Interpretationsmaßstäben für die Auslegung des Primärrechts – drohte.

## **II. Haushaltsrecht als Bestandteil des Art. 79 Abs. 3 GG**

Die Einführung von EPSAS betrifft zwar die durch Art. 79 Abs. 3 GG geschützte haushaltspolitische Gesamtverantwortung des Deutschen Bundestags, verletzt sie aber nicht. In der Lissabon-Entscheidung führte das BVerfG zur Haushaltsverantwortung des Parlaments aus: „In diesem Bereich obliegt gerade die sozialpolitische Verantwortung dem demokratischen Entscheidungsprozess, auf den die Bürger mit der freien und gleichen Wahl einwirken wollen. Die Hoheit über den Haushalt ist der Ort konzeptioneller politischer Entscheidungen über den Zusammenhang von wirtschaftlichen Belastungen und staatlich gewährten Vergünstigungen. Deshalb wird die parlamentarische Aussprache über den Haushalt – einschließlich des Maßes der Verschuldung – als politische Generaldebatte verstanden. Nicht jede haushaltswirksame europäische oder internationale Verpflichtung gefährdet die Gestaltungsfähigkeit des Bundestages als Haushaltsgesetzgeber. Zu der vom Grundgesetz erstrebten Öffnung der Rechts- und Sozialordnung und zur europäischen Integration gehört die Anpassung an Vorgaben und Bindungen, die der Haushaltsgesetzgeber als nicht unmittelbar beeinflussbare Faktoren in die eigene Planung einstellen muss. Entscheidend ist aber, dass die Gesamtverantwortung mit ausreichenden politischen Freiräumen für Einnahmen und Ausgaben noch im Deutschen Bundestag getroffen werden kann.“<sup>53</sup>

Gemessen an diesen Maßstäben beeinträchtigt die Einführung von EPSAS weder die Einnahmen- noch die Ausgabenhoheit des Bundestags unmittelbar. Die freie Verfügbarkeit des Parlaments über den Haushalt ist dadurch nicht beeinträchtigt. Insofern würde sich auch unmittelbar nichts am Verfahren der Haushaltsaufstellung von der Entscheidung über den Haushaltsplan durch die Bundesregierung bis zur endgültigen Feststellung des Haushalts durch das Haushaltsgesetz des Bundestags (vgl. Art. 110 GG) ändern. Die zentrale Steuerungsfunktion von Haushaltsplan und Haushaltsgesetz bliebe damit gewahrt. Im Übrigen gilt der Satz: „Die Verfassung verhält sich gegenüber dem Rechnungsstil neutral.“<sup>54</sup> Bestätigt wird dies auch dadurch, dass die EPSAS nicht auf eine Verdrängung des kameralistischen

---

<sup>53</sup> BVerfGE 123, 267 (361 f.). Vgl. auch BVerfGE 132, 195 (239).

<sup>54</sup> *Christoph Gröpl*, Haushaltsrecht und Reform, 2001, S. 429.

Verfahrens zielen sollen, sondern auf seine Ergänzung durch eine Periodenrechnung.<sup>55</sup> Überdies zeigt auf innerstaatlicher Ebene die Einführung von §§ 1a, 7a HGrG, dass der Bundesgesetzgeber selbst nicht von einer Beeinträchtigung der Haushaltsbefugnisse des Parlaments ausgeht, wenn auf staatlicher Ebene die Doppik zur Anwendung kommt.

Bei einer bilanziellen Betrachtung würden sich allerdings die sachlichen Grundlagen für die politische Entscheidung über die Zusammensetzung der einzelnen Posten des Haushaltsplans verändern. Insbesondere würde durch die umfassende Vermögensanalyse deutlich werden, wo und in welchem Umfang ein Ressourcenverzehr eintritt und welche Rückstellungen für die Erfüllung künftiger Verbindlichkeiten, besonders im Bereich der Pensionslasten, erforderlich sind. Die Einführung von EPSAS hätte damit sehr wahrscheinlich Auswirkungen auf die haushaltspolitisch zu beantwortende Frage, nach welchen wirtschaftlichen Kriterien Haushaltsentscheidungen getroffen werden sollen. In welchem Umfang die Periodenrechnung tatsächlich zu einer Neujustierung haushaltspolitischer Entscheidungsparameter führen würde, ist derzeit noch nicht endgültig abzusehen.

### **III. Beeinträchtigung von konstitutiven Haushaltsgrundsätzen durch EPSAS?**

Eine bilanzielle Betrachtung staatlicher Haushaltswirtschaft darf jedoch nicht dazu führen, dass die sachlichen Grundlagen haushaltspolitischer Entscheidungen verunklart werden. Zwar gilt die Periodenrechnung überwiegend als das umfassendere, präzisere und daher transparenzfördernde Abbild der Haushaltswirtschaft im Vergleich zur Kameralistik.<sup>56</sup> Gleichwohl leidet auch sie an strukturellen Schwächen, die für die verfassungsrechtliche Beurteilung wesentlich sind. Durch die bewusste Ablehnung des Zufluss-/Abflussprinzips und die Betonung des Entstehungszeitpunktes für die Bilanzierung eines Aktivums/Passivums verliert die Periodenrechnung die bei der kassenmäßigen Betrachtung hervorgehobenen Liquiditätsbelange weitgehend aus dem Auge. Eine geordnete staatliche Haushaltsführung beruht aber nicht nur auf der Solvenz des Haushaltsträgers, sondern muss in gleicher Weise Liquiditätsgesichtspunkte berücksichtigen, damit Zahlungsverpflichtungen rechtzeitig und in vollständiger Höhe erfüllt werden können.<sup>57</sup> Eine Finanzrechnung gehört daher zu den

---

<sup>55</sup> KOM(2013) 114 final, S. 4.

<sup>56</sup> So insbesondere *Stefan Koriath*, Finanzen, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, Bd. III, 2. Aufl. 2013, § 44 Rn. 57 f.; *Hermann Pünder*, Der Beitrag der Verwaltung zur Konsolidierung der Staatsfinanzen, Die Verwaltung 2012, S. 1 (34 f).

<sup>57</sup> Vgl. *Joachim Rose*, Zur Bedeutung der Liquiditätsplanung im Neuen Kommunalen Rechnungswesen, ZKF 2010, S. 193 ff.

verfassungsrechtlich zwingend gebotenen Elementen bei der Umstellung auf die Periodenrechnung,<sup>58</sup> wobei sie eine wirksame Liquiditätssteuerung ermöglichen muss.

Daneben zeigen sich diverse Strukturprobleme, die noch nicht befriedigend gelöst sind. So beseitigt die Periodenrechnung als solche nicht das Strukturproblem, dass hoch verschuldete staatliche Einrichtungen häufig von einer langfristig orientierten Fremdfinanzierung auf eine sehr kurzfristige Finanzierung in Gestalt von Kassenverstärkungskrediten umsteigen. Mit diesem Vorgehen wird letztlich nur eine strukturelle Überschuldung kaschiert. Ferner droht die Gefahr, dass das Anlagevermögen durch unrealistische Ansätze bilanziell zu hoch ausgewiesen wird, um ein höheres Eigenkapital auszuweisen und Verluste auszugleichen. Jenseits solcher spezifischen Probleme bei hochverschuldeten Staaten sind allgemeine Fragen an die Zwecksetzung und an die Methoden bilanzieller Betrachtung zu stellen. Generell muss gelten, dass Rechnungslegungszwecke und Rechnungslegungsmethoden miteinander harmonisieren müssen. Dabei wäre vor allem zu berücksichtigen, dass staatliches Vermögen vielfach entweder aus rechtlichen oder faktischen Gründen nicht liquidierbar ist und daher nicht zur Bedienung von Verbindlichkeiten herangezogen werden kann. Der Umstand, dass ein Staat kein Unternehmen ist, zeigt sich insbesondere im militärischen Bereich, bei der öffentlichen Sicherheit und in grundlegenden sozialpolitischen Aufgabenfeldern, in denen der Staat „Anlagevermögen“ nicht einfach liquidieren kann, ohne an Funktionsfähigkeit bei der Erfüllung elementarer Staatsaufgaben zu verlieren. *Insoweit* kann der Zweck der Bilanzierung nicht der Schutz der Gläubiger sein.<sup>59</sup> Bereits diese Erwägung schließt es aus, die auf IAS beruhenden IPSAS, die die Bedürfnisse der Rechnungslegung für Kapitalmarktgläubiger widerspiegeln, ohne Modifikation zu übernehmen. Vielmehr sollte es auf diesen Feldern primär darum gehen, die realen wirtschaftlichen Kosten transparent zu machen, zu denen der Staat derartige Kernaufgaben wahrnimmt.

Insgesamt erfordert die Einführung der Periodenrechnung daher eine Neubewertung und Fortentwicklung der Grundsätze der Haushaltsklarheit und Haushaltswahrheit, die beide verfassungsrechtlichen Rang haben.<sup>60</sup> Die Bewertung der Solvenz staatlicher Haushalte kann hierbei nicht unhinterfragt nach den Maßstäben der Bewertung von Unternehmen erfolgen. Jegliche bilanzielle Betrachtung darf nicht dazu führen, dass die Frage nach der ausreichenden

---

<sup>58</sup> Christoph Gröpl, *Haushaltsrecht und Reform*, 2001, S. 429; Klaus Lüder, *Notwendige staatliche Rahmenbedingungen für ein reformiertes staatliches Rechnungs- und Haushaltswesen*, DÖV 2006, S. 641 (642).

<sup>59</sup> Jörg Meinen, *Vorschläge zur Anpassung der Standards staatlicher Doppik an die Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung*, DÖV 2012, S. 393 (393).

<sup>60</sup> Vgl. BVerfGE 119, 96 (129 f.).

Liquidität einer Gebietskörperschaft ausgeblendet wird. Daraus lassen sich verschiedene Konsequenzen ziehen. Alle Ansätze müssen zu Bruttowerten erfolgen.<sup>61</sup> Bewertungsmodelle, die im Rahmen einer „fair presentation“ möglich sind, können auf Marktpreise abstellen, wenn ein Wirtschaftsgut am Markt erworben wurde oder es sich rechtlich und tatsächlich um ein marktmäßig verwertbares Wirtschaftsgut handelt. In allen anderen Fällen ist die Sachgerechtigkeit alternativer Bewertungsverfahren strikt zu prüfen. Die Grundsätze der Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit ziehen zudem der Inanspruchnahme bilanzpolitischer Spielräume eine verfassungsrechtliche Grenze. Sie ist zweifelsohne bei sachlich unververtretbaren Bewertungen verletzt.<sup>62</sup> Als problematisch können sich Bewertungspolitiken aber bereits dann erweisen, wenn ihr Gebrauch offensichtlich allein den Zweck verfolgt, den materiellen Bilanzausgleich herbeizuführen. Das Risiko von „gewisse[n] Schönfärbereien“ besteht, anders als die Kommission annimmt, nicht nur bei der Kameralistik,<sup>63</sup> sondern potentiell ebenso bei der Periodenrechnung anhand von EPSAS.<sup>64</sup>

Die Notwendigkeit einer sachgerechten Fortentwicklung haushaltsrechtlicher Grundsätze<sup>65</sup> weist in zweifacher Weise auf das Demokratieprinzip nach Art. 20 Abs. 2 GG (wie nach Art. 10 Abs. 1 EUV) zurück: Zum einen ist es Aufgabe des Gesetzgebers, unter dem Aspekt der Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit inhaltliche und organisatorische Vorkehrungen für eine sachlich realistische Form der bilanziellen Bewertung zu sorgen.<sup>66</sup> Zum anderen liefe das Demokratieprinzip leer, wenn bei der Aufstellung des Haushalts haushaltspolitische Entscheidungen auf der Grundlage von Bewertungen getroffen werden, die schon bei einer ex ante-Sicht der Realität nicht standhalten können. Die Grundlage im Demokratieprinzip ergibt sich dabei aus einer einfachen Überlegung. Die wichtigste Wirtschaftsressource eines Staates, sein eigentliches Kapital, bilden die Steuerzahler, von deren Leistungsfähigkeit und Leistungsbereitschaft am Ende die Leistungskraft des staatlichen Haushalts abhängen. Als wahlberechtigte Staatsbürger müssen sie aber nicht nur erkennen können, in welcher Höhe sie steuerlich belastet werden, sondern auch, wofür der Staat die erhobenen Mittel verwendet. Haushaltsklarheit und Haushaltswahrheit bilden schließlich die Grundlage für eine

---

<sup>61</sup> Zur Frage des netting siehe IPSAS 1, Ziffer 48 ff.

<sup>62</sup> Vgl. BVerfGE 118, 96 (130).

<sup>63</sup> KOM(113) 114 final, S. 4.

<sup>64</sup> Vgl. *Christoph Gröpl*, Haushaltsrecht und Reform, 2001, S. 434.

<sup>65</sup> *Klaus Lüder*, Notwendige staatliche Rahmenbedingungen für ein reformiertes staatliches Rechnungs- und Haushaltswesen, DÖV 2006, S. 641 (646 f.).

<sup>66</sup> Im Ergebnis ebenso *Heinz Kußmaul/Stephan Meyering*, in: Gröpl (Hrsg.), BHO/LHO, 2011, Vorb. zu §§ 70 ff. Rn. 52, allerdings unter Berufung auf den Grundsatz der Generationengerechtigkeit.

wirkungsvolle Überwachung staatlicher Haushalte durch Rat und Kommission nach Art. 126 AEUV. Insofern bedeutet die Einführung von EPSAS erst dann eine Verbesserung des Rechnungswesens, wenn sie auf Bewertungsansätzen beruhen, die realitätsgerecht, d. h. eingebettet in die gesamtwirtschaftliche Situation eines Landes und unter Berücksichtigung zwingender rechtlicher Vorgaben, die haushaltswirtschaftliche Situation eines Mitgliedstaats widerspiegeln.

## **E. Schlussfolgerungen**

Das Europarecht lässt derzeit die Einführung von EPSAS nur in Hinblick auf die Kategorien Defizit, Schuldenstand und Investitionen zu. Sollen daher künftig EPSAS als verbindliches, europäisches Recht in den Mitgliedstaaten vollumfänglich eingeführt werden, bedarf es zunächst einer Änderung der primärrechtlichen Rechtsgrundlagen. Hierfür kommt eine Ausweitung des Art. 126 Abs. 14 AEUV in Betracht.

Für eine solche Vertragsänderung stellt Art. 79 Abs. 3 GG nach der Rechtsprechung des BVerfG kein Hindernis dar, solange die Regelungen die haushaltspolitische Gesamtverantwortung des Parlaments nicht reduzieren,<sup>67</sup> sondern darauf zielen, budgetäre Entscheidungsspielräume in der Zukunft offen zu halten.<sup>68</sup> Angesichts der Neutralität der Finanzverfassung gegenüber der Frage des staatlichen Rechnungswesens beeinträchtigt die Einführung von EPSAS die Haushaltsautonomie des Parlaments nicht.

Durch das Demokratieprinzip gleichermaßen geschützt sind allerdings die Haushaltsgrundsätze der Wahrheit und Klarheit, da sie eine notwendige Bedingung für die dem Bürger gegenüber verantwortliche Entscheidung des Parlaments über den Haushalt darstellen.<sup>69</sup> Sie erlauben eine Fortentwicklung des dem Haushalt zugrundeliegenden Rechnungswesens mit dem Ziel den staatlichen Ressourcenverbrauch und die Belastung durch künftige Verbindlichkeiten offen zu legen. Allerdings verlangen diese Grundsätze ebenso, dass die funktionalen Grenzen bilanzieller Rechnungslegungskonzepte im staatlichen Zusammenhang beachtet werden. Maßgeblich ist dabei der Grundsatz, dass staatliches Vermögen nur in den seltensten Fällen liquidiert und zur realen Deckung von gegenwärtigen und künftigen Zahlungspflichten herangezogen werden kann. Vielmehr besteht das wichtigste wirtschaftliche Vermögen des

---

<sup>67</sup> BVerfGE 129, 124 (177); 132, 195 (239).

<sup>68</sup> Vgl. BVerfGE 129, 124 (179); 132, 195 (240, 244 f.), insbesondere Rn. 118 und 120.

<sup>69</sup> Zur Verankerung des Budgetrechts im Demokratieprinzip siehe BVerfGE 132, 195 (239) Rn. 106; zur Notwendigkeit ausreichender Informationen für die Wahrnehmung der haushaltspolitischen Gesamtverantwortung BVerfGE 132, 195 (241) Rn. 111.

Staates zur Wahrnehmung seiner Aufgaben wie zur Erfüllung seiner Verbindlichkeiten in der fortdauernden Leistungsfähigkeit und Leistungsbereitschaft seiner Steuerzahler. Die entsprechenden grundlegenden Zusammenhänge müssen - nach einer Änderung der Verträge - durch den europäischen Gesetzgeber aufbereitet werden, damit materielle Maßstäbe bestehen, anhand derer die Kommission über die Annahme von EPSAS entscheiden kann.

## **F. Ergebnisse**

Damit lassen sich zusammenfassend folgende, wesentliche Ergebnisse festhalten:

1. Für die Einführung von EPSAS besteht in Art. 126 Abs. 14 UAbs. 3 AEUV nur eine gegenständlich stark beschränkte Rechtsgrundlage. Sie erstreckt sich allein auf Konkretisierungen der Begriffe „Defizit“, „Schuldenstand“ und „Investitionen“.
2. Art. 121 Abs. 6 AEUV scheidet als Rechtsgrundlage aus, da sich die multilaterale Überwachung nur auf die wirtschaftliche Makroebene der Mitgliedstaaten bezieht. Auf der Mikroebene lässt Art. 121 AEUV den Mitgliedstaaten die Freiheit, autonom über ein geeignetes System der Rechnungsführung zu entscheiden.
3. Art. 136 AEUV ließe sich möglicherweise bei einer teleologischen, am effet utile der Vorschrift orientierten Auslegung als geeignete Rechtsgrundlage heranziehen. Aus dem Zuständigkeitsbereich ist allerdings das Verfahren nach Art. 126 Abs. 14 AEUV explizit ausgeschlossen, was einer teleologischen Auslegung Grenzen zieht.
4. Einer teleologischen, weiten Auslegung des Art. 338 AEUV stehen sowohl der Wortlaut („Statistiken“) als auch die begrenzte Funktion der Vorschrift entgegen. Sie erlaubt daher ebenfalls keine Einführung von EPSAS.
5. Art. 114 AEUV ist mangels hinreichendem Bezug zum Binnenmarkt im Sinne von Art. 26 Abs. 2 AEUV nicht als Kompetenzgrundlage geeignet.
6. Die durch das BVerfG ausgeübte ultra vires Kontrolle abgeleiteten Unionsrechts steht einer ausschließlich am Gesichtspunkt des „effet utile“ orientierten Auslegung und Handhabung primärrechtlicher Zuständigkeitsnormen entgegen.
7. Mangels einer hinreichenden, primärrechtlichen Rechtsgrundlage bedarf es daher vor der umfassenden Einführung von EPSAS einer Änderung der Verträge.
8. Eine solche Vertragsänderung würde nicht die durch Art. 79 Abs. 3 GG geschützte Verfassungsidentität in Gestalt der haushaltspolitischen Gesamtverantwortung des Parlaments verletzen.

9. Bei der Ausgestaltung von EPSAS sind allerdings unter dem Gesichtspunkt des Demokratieprinzips nach Art. 20 Abs. 2 GG sowie Art. 10 Abs. 1 EUV die Grundsätze der Haushaltsklarheit und Haushaltswahrheit sachgerecht durch den Unionsgesetzgeber fortzuentwickeln.
10. Für die Ermächtigung der Kommission zum Erlass von delegierten Rechtsakten bzw. Durchführungsrechtsakten gilt ein strikt zu verstehender Wesentlichkeitsvorbehalt. Das bedeutet, dass die materiellen Maßstäbe für die Entwicklung von EPSAS durch den Gesetzgeber selbst vorgegeben werden müssen. Dabei ist insbesondere sicherzustellen, dass die Übereinstimmung mit wesentlichen Haushaltsprinzipien gewahrt bleibt.

Jena, den 2. April 2014



---

Prof. Dr. Christoph Ohler, LL.M.