



LANDTAG
NORDRHEIN-WESTFALEN
17. WAHLPERIODE

INFORMATION
17/196

Alle Abg

Rechtsgutachten

zur Bildung von Rücklagen im Haushalt

Bearbeitung: Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger

Datum: August 2019

Dieses Gutachten hat der Parlamentarische Beratungs- und Gutachterdienst im Auftrag des Abgeordneten Michael R. Hübner erstellen lassen. Das Gutachten wurde durch den Abgeordneten zur Veröffentlichung freigegeben.

Die Gutachten des Parlamentarischen Beratungs- und Gutachterdienstes des Landtags Nordrhein-Westfalen sind urheberrechtlich geschützt. Die weitere Verarbeitung, Verbreitung oder Veröffentlichung - auch auszugsweise - ist nur unter Angabe der Quelle zulässig. Jede Form der kommerziellen Nutzung ist untersagt.

Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger

Inhaberin des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht

an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Schiller-Universität Jena

Rechtsgutachten

für das Land Nordrhein-Westfalen,
vertreten durch den Präsidenten des Landtags,
vertreten durch den Parlamentarischen Beratungs- und
Gutachterdienst

zu der Frage

der Bildung von Rücklagen im Haushalt
auf der Grundlage der im Schreiben von Herrn Michael R.
Hübner MdL vom 6.12.2018 aufgeworfenen Fragestellun-
gen in ihrer Konkretisierung durch § 1 des Werkvertrags
vom 26.6.2019

Jena, im August 2019

Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

1. Ein kassenmäßiger Überschuss kann entweder zur Verminderung des Kreditbedarfs oder zur Tilgung von Schulden verwendet, oder aber einer Rücklage zugeführt werden. Insoweit ist die Bildung einer Konjunkturausgleichsrücklage sowie einer allgemeinen Rücklage möglich. Zwischen diesen Verwendungsalternativen besteht mit Blick auf das Ziel eines ökonomisch sinnvollen Einsatzes von Überschüssen eine grundsätzliche Subsidiarität der Rücklagenbildung. (Seiten 13 bis 19)
2. Das Land Brandenburg hat die Konsolidierung des Landeshaushalts dazu genutzt, den Umfang der allgemeinen Rücklage zu erhöhen. In Niedersachsen haben in den letzten Jahren mit zunehmender Tendenz Zuführungen an eine allgemeine Rücklage stattgefunden. In Rheinland-Pfalz wird, bei einem (erstmalig) strukturell ausgeglichenen Haushalt, eine Rücklage in ähnlicher Höhe gebildet wie in NRW. (Seiten 19 bis 28).
3. Für die Kreditbedingtheit einer Rücklage reicht es aus, dass es ohne Kreditaufnahme nicht möglich gewesen wäre, eine solche zu bilden. Damit stellt der Verfassungsgerichtshof auf die Nettokreditaufnahme ab und nicht auf die Netto-Neuverschuldung. (Seiten 28 bis 30)
4. Den Haushaltsgesetzgeber trifft bei der Bildung einer allgemeinen Rücklage im Hinblick auf die Verschuldung des Landes NRW eine Darlegungspflicht. Im Fall einer kreditfinanzierten Rücklage ist diese auf der Grundlage der Judikatur des VerfGH als weitergehend anzusehen, in dem Sinn, dass die Notwendigkeit einer Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot einer kreditfinanzierten Rücklage darzulegen ist. In Bezug auf weitere

Zuführungen genügt ein allgemeinen Plausibilitätsanforderungen genügender Nachweis, dass das grundsätzliche Ziel der Rückführung von Staatsschulden bei gleichzeitiger Erfüllung gesetzlich verankerter Staatsaufgaben auch bei Bildung einer allgemeinen Rücklage erreichbar bleibt. Die Darlegungspflicht erstreckt sich schließlich auch auf die Frage, welche weiteren Beträge in welcher voraussichtlichen und maximalen Höhe einer allgemeinen Rücklage zugeführt werden, und aus welchem Grund dies geschieht.

Eine Rücklagenbildung ist mit Blick auf die erhebliche Verschuldung des Landes NRW nur dann verfassungsmäßig, wenn diesen strengen Anforderungen in der Darlegungslast des Haushaltsgesetzgebers Genüge getan wird. Für den NHGE 2018 lässt sich dies nicht feststellen. (Seiten 30 bis 42)

5. Überschüsse, die im Haushaltsvollzug entstehen, können alternativ zur Schuldentilgung eingesetzt werden oder einer allgemeinen Rücklage zugeführt werden. Dies darf aber nur in der Höhe erfolgen, in der dies im Haushaltsplan einschließlich seiner Begründung vorgesehen ist und nur in Höhe von höchstens 2 % des Haushaltsgesamt volumens, bei dem die Globale Minderausgabe mitgezählt ist. (Seiten 43 bis 45)

Gliederung

I. GUTACHTENAUFTRAG – AUSGANGSLAGE – GANG DER DARSTELLUNG 7

| | |
|--|----|
| 1. GUTACHTENAUFTRAG | 7 |
| 2. RECHTLICHE AUSGANGSLAGE | 8 |
| a) <i>Die Bildung einer allgemeinen Rücklage im Nachtragshaushaltsgesetz 2018</i> | 8 |
| b) <i>Die Bedenken des Landesrechnungshofs</i> | 8 |
| aa) Allgemeine Kriterien für die Rücklagenbildung | 8 |
| bb) Bedenken in Höhe der bestehenden Nettokreditermächtigung | 9 |
| cc) Bedenken in Bezug auf die weiteren Zuführungen i. H. v. 213, 8 Mio. Euro | 10 |
| dd) Bedenken im Hinblick auf die Gefahr weiterer Zuführungen an die allgemeine Rücklage | 11 |
| 3. VERFASSUNGSPOLITISCHE AUSGANGSLAGE | 12 |
| 4. GANG DER DARSTELLUNG | 13 |

II. MÖGLICHKEITEN DES UMGANGS MIT ÜBERSCHÜSSEN IN DER HAUSHALTAUFSTELLUNG IN NRW (ERSTER SPIEGELSTRICH)..... 13

| | |
|--|----|
| 1. BEDEUTUNG UND SYSTEMATISCHER STANDORT DER „HAUSHALTAUFSTELLUNG“ . | 13 |
| 2. DIE REGELUNG DES § 25 ABS. 2 LHO NW | 14 |
| 3. DER BEGRIFF „ÜBERSCHUSS“ | 15 |
| 4. DIE DREI MÖGLICHKEITEN DER VERWENDUNG EINES KASSENMÄßIGEN ÜBERSCHUSSES | 17 |
| a) <i>Verwendung zur Verminderung des Kreditbedarfs</i> | 17 |
| b) <i>Verwendung zur Tilgung von Schulden</i> | 17 |
| c) <i>Verwendung i. S. e. Zuführung zu einer Rücklage nach § 62 LHO NW</i> | 17 |
| 5. ZUM VERHÄLTNISS DER DREI VERWENDUNGSMÖGLICHKEITEN | 18 |
| 6. ZUSAMMENFASSUNG | 19 |

III. RÜCKLAGENBILDUNG DURCH DIE LÄNDER BRANDENBURG, NIEDERSACHSEN UND RHEINLAND-PFALZ IM ZEITRAUM DER LETZTEN FÜNF JAHRE BEI DER HAUSHALTAUFSTELLUNG UND BEIM HAUSHALTSVOLLZUG (ZWEITER SPIEGELSTRICH)..... 20

| | |
|---|----|
| 1. ÜBERBLICK ZUM GUTACHTENAUFTRAG | 20 |
| 2. RÜCKLAGENBILDUNG IN BRANDENBURG | 21 |
| a) <i>Rücklagenbildung bei der Haushaltsaufstellung</i> | 21 |
| b) <i>Rücklagenbildung beim Haushaltsvollzug</i> | 21 |

| | |
|--|-----------|
| c) Zusammenfassung..... | 23 |
| 3. RÜCKLAGENBILDUNG IN NIEDERSACHSEN | 23 |
| a) Rücklagenbildung bei der Haushaltsaufstellung..... | 23 |
| b) Rücklagenbildung beim Haushaltsvollzug..... | 24 |
| c) Zusammenfassung..... | 26 |
| 4. RÜCKLAGENBILDUNG IN RHEINLAND-PFALZ..... | 26 |
| a) Rücklagenbildung bei der Haushaltsaufstellung..... | 26 |
| b) Rücklagenbildung beim Haushaltsvollzug..... | 27 |
| c) Zusammenfassung..... | 28 |
| IV. STELLUNGNAHME ZUR FRAGE, OB DER VERFASSUNGSGERICHTSHOF NRW IN SEINEN URTEILEN AUS 2003 (VERFGH 6/02) UND 2011 (VERFGH 20/10), IN DENEN ER DIE BILDUNG KREDITFINANZierter RÜCKLAGEN IM REGELFALL ALS WIDERSPRUCH ZUM WIRTSCHAFTLICHKEITSGEBOT ANSIEHT, AUF DIE NETTOKREDITAUFNAHME ODER AUF DIE NETTO- NEUVERSCHULDUNG ALS PRÜFUNGSMAßSTAB ABSTELLT (DRITTER SPIEGELSTRICH)..... | 28 |
| 1. RECHTSPRECHUNG DES VERFASSUNGSGERICHTSHOFS NW | 28 |
| 2. ZUSAMMENFASSUNG..... | 30 |
| V. VERFASSUNGSMÄßIGKEIT EINER RÜCKLAGENBILDUNG MIT BLICK AUF DIE ERHEBLICHE VERSCHULDUNG DES LANDES NRW (VIERTER SPIEGELSTRICH)..... | 30 |
| 1. DIFFERENZIERUNG ZWISCHEN KREDITFINANZIERTEN UND NICHTKREDITFINANZIERTEN RÜCKLAGEN | 30 |
| 2. KREDITFINANZIERTE RÜCKLAGEN | 31 |
| a) Grundsätzliche Unvereinbarkeit mit dem Wirtschaftlichkeitsgebot..... | 31 |
| b) Mögliche Ausnahmen von der grundsätzlichen Unvereinbarkeit der allgemeinen Rücklagenbildung mit dem Wirtschaftlichkeitsgebot..... | 33 |
| aa) Die Spezifika des Niedrigzinsumfelds | 33 |
| bb) Anpassungsbedarf im Hinblick auf einschneidende Veränderungen der Realität..... | 35 |
| cc) Rechtspolitischer Hintergrund | 36 |
| dd) Verfassungsrechtliche Würdigung | 36 |
| c) Darlegungspflicht des Haushaltsgesetzgebers bei kreditfinanzierten Rücklagen | 38 |
| c) Zusammenfassung..... | 40 |
| 4. NICHT KREDITFINANZIERTE RÜCKLAGEN..... | 41 |

| | |
|---|-----------|
| 5. VERFASSUNGSWIDRIGKEIT IM HINBLICK AUF DIE GEFAHR WEITERER ZUFÜHRUNG IN DIE ALLGEMEINE RÜCKLAGE | 41 |
| 6. ZUSAMMENFASSUNG..... | 42 |
| VI. RECHTLICHE MÖGLICHKEITEN EINES UMGANGS MIT ÜBERSCHÜSSEN, DIE IM HAUSHALTSVOLLZUG ENTSTEHEN (FÜNFTER SPIEGELSTRICH).... | 43 |
| 1. DIE ERZIELUNG EINES ÜBERSCHUSSES ALS ZIEL DES HAUSHALTSVOLLZUGS | 43 |
| 2. DER GRUNDSATZ DER HAUSHALTSWAHRHEIT | 44 |
| 3. DAS INSTRUMENT DER GLOBALEN MINDERAUSGABE | 44 |
| 4. DIE ZUFÜHRUNG ZU EINER ALLGEMEINEN RÜCKLAGE | 45 |
| 5. ZUSAMMENFASSUNG..... | 46 |
| VII. LITERATURVERZEICHNIS | 47 |

I. Gutachtenauftrag – Ausgangslage – Gang der Darstellung

1. Gutachtenauftrag

Vom Parlamentarischen Beratungs- und Gutachterdienst des Landtags Nordrhein-Westfalen (i. Folg. NRW) ist die Unterzeichnete damit beauftragt worden, ein Gutachten zu den von Herrn Michael R. Hübner, MdL mit Schreiben vom 6.12.2018 aufgeworfenen haushaltsrechtlichen Fragestellungen in ihrer Konkretisierung durch den Werkvertrag vom 26.6.2019 zu erstellen. Unter der Überschrift „Bildung von Rücklagen im Haushalt“ werden folgende Fragen aufgeworfen:

- Welche Möglichkeiten sieht die momentane Rechtslage in NRW vor, um mit Überschüssen in der Haushaltsaufstellung umzugehen?
- Zu den drei Bundesländern Brandenburg, Niedersachsen und Rheinland-Pfalz wird in Bezug auf die vergangenen fünf Jahre folgende Frage gestellt: Welche Rücklagen bilden sie in welcher Form, sowohl in der Haushaltsaufstellung als auch im Haushaltsvollzug, auf Grund welcher rechtlicher Bestimmungen?
- Stellt der Verfassungsgerichtshof NRW in seinen Urteilen aus 2003 (VerfGH 6/02) und 2011 (VerfGH 20/10), in denen er die Bildung kreditfinanzierter Rücklagen im Regelfall als Widerspruch zum Wirtschaftlichkeitsgebot ansieht, auf die Nettokreditaufnahme oder die Netto-Neuverschuldung als Prüfungsmaßstab ab?
- Ist eine Rücklagenbildung mit Blick auf die erhebliche Verschuldung des Landes NRW verfassungsmäßig?
- Welche rechtlichen Möglichkeiten gibt es, um mit Überschüssen umzugehen, die im Haushaltsvollzug entstehen?

2. Rechtliche Ausgangslage

a) Die Bildung einer allgemeinen Rücklage im Nachtragshaushaltsgesetz 2018

Nach dem Entwurf der Landesregierung zum Gesetz über die Feststellung eines Nachtrags zum Haushaltsplan des Landes NRW für das Haushaltsjahr 2018 (Nachtragshaushaltsgesetz 2018, i. Folg. NHGE 2018) soll eine allgemeine Rücklage gebildet werden. Dieser sollen 365 Mio. Euro zugeführt werden, die im Haushaltsjahr 2019 wieder entnommen werden sollen.¹ Dabei setzen sich die Haushaltsverbesserungen von 365 Mio. Euro wie folgt zusammen: In Höhe von 312 Mio. Euro erfolgt eine Erhöhung der Steuereinnahmen durch Festbeträge an der Umsatzsteuer. Dadurch entfallen die im Haushaltsplan 2018 etatisierten Globalen Mehreinnahmen (GME) aus einer erwarteten erhöhten Beteiligung des Bundes an flüchtlingsbedingten Ausgaben i. H. v. 75 Mio. Euro; diese 75 Mio. Euro sind also von den 312 Mio. Euro abzuziehen. Andererseits ergibt sich eine Ausweitung der Globalen Minderausgaben (GMA) für Personalausgaben aufgrund der Entwicklung im Haushaltsvollzug 2018.² Die allgemeine Rücklage i. H. v. 365 Mio. Euro soll im Haushaltsjahr 2019 zur Finanzierung von Ausgaben des Landeshaushalts verwendet werden.

b) Die Bedenken des Landesrechnungshofs

aa) Allgemeine Kriterien für die Rücklagenbildung

Die Bildung einer allgemeinen Rücklage im NHGE 2018 begegnet nach dem Landesrechnungshof NRW (i. Folg. LRH) verfassungsrechtlichen Bedenken. Seiner Ansicht nach sollte eine Zuführung an eine allgemeine Rücklage grundsätzlich erst dann erfolgen, wenn zur Finanzierung des Haushalts keine Kreditaufnahmen mehr erforderlich sind und auch keine Altschulden mehr existieren, die durch neue Kredite umgeschuldet werden müssten. Eine Ausnahme hiervon könne

¹ LT-Drs. 17/3400, S. 1 und 9.

² LT-Drs. 17/3400, S. 1 und 9.

allenfalls dann gelten, wenn die Wirtschaftlichkeit der Bildung einer allgemeinen Rücklage nachgewiesen sei.³ Ausgehend von diesen allgemeinen Kriterien sieht der LRH die Bildung der allgemeinen Rücklage im NHGE 2018 als „verfassungsrechtlich äußerst bedenklich“ an.⁴

Bedenken hat der LRH in dreierlei Hinsicht: Zum einen mit Blick auf die nach wie vor bestehende Kreditermächtigung i. H. v. 151,2 Mio. Euro (i. Folg. bb); zum zweiten in Bezug auf weitere Zuführungen i. H. v. 213,8 Mio. Euro (i. Folg. cc); drittens im Hinblick auf die Gefahr, dass es bei einer Zuführung von insgesamt nur 365 Mio. Euro nicht bleiben müsse, nachdem Vorkehrungen für weitere Zuführungen getroffen worden seien. (i. Folg. dd).

Anknüpfungspunkt sämtlicher Bedenken des LRH ist jeweils der hohe Schuldenstand des Landes NRW. Dieser betrug am Ende des Haushaltsjahres 2017 rund 144,8 Mrd. Euro, darunter ca. 143,1 Mrd. Euro Kreditmarktschulden.⁵ Dies ist nominal betrachtet der höchste Schuldenstand, den das Land bis dahin verzeichnet hatte.⁶

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass der aktuelle, d.h. zum 31.03.2019 bestimmte Wert des vorläufigen Schuldenstandes von NRW noch höher liegt, nämlich bei 178, 5 Mrd. Euro.⁷

bb) Bedenken in Höhe der bestehenden Nettokreditermächtigung

Nach § 2 Abs. 1 Haushaltsgesetz 2018 (i. Folg. HHG 2018) besteht eine Kreditermächtigung zur Deckung der Ausgaben des HHPI 2018, d. h. eine Nettokreditermächtigung, i. H. v. 151,2 Mio. Euro. In Höhe

³ LRH NRW Stellungnahme 17/852, S. 7 Fn. 12.

⁴ LRH NRW Stellungnahme 17/852, S. 11.

⁵ LT-Drs. 17/3301, S. 95.

⁶ LRH NRW Stellungnahme 17/852, S. 7.

⁷ <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Oeffentliche-Finzen/Schulden-Finanzvermoegen/Tabellen/liste-vorlaeufiger-schuldenstand-laender.html>.

dieser Nettokreditermächtigung werden Schulden bei öffentlichen Haushalten getilgt, so dass sich insgesamt eine Nettoneuverschuldung von 0 Euro im HHPI 2018 ergibt.

Nach Ansicht des LRH ist damit die allgemeine Rücklage im NHGE 2018 in Höhe von 151,2 Mio. Euro kreditfinanziert. Dafür sei nach dem Urteil des Verfassungsgerichtshofs NRW (i. Folg. VerfGH) vom 2.9.2003 allein maßgeblich, dass Kredite im Umfang der Rücklagendotierungen zur Haushaltsfinanzierung beigetragen hätten. Nicht entscheidend sei hingegen, ob eine sächliche Identität zwischen den eingenommenen und den der Rücklage zugeführten Mitteln bestehe.⁸

In Bezug auf die Verfassungsmäßigkeit einer kreditfinanzierten allgemeinen Rücklage verweist der LRH auf die Entscheidungen des VerfGH vom 2.9.2003 sowie vom 15.3.2011. Nach dem Urteil vom 2.9.2003 widerspreche die Bildung kreditfinanzierter Rücklagen zur Deckung eines Finanzbedarfs in künftigen Haushaltsjahren im Regelfall dem Wirtschaftlichkeitsgebot i. V. m. Art. 81 Abs. 3, Art. 83 S. 2 LV NRW. In dem Urteil vom 15.3.2011 habe der VerfGH bestätigt, dass das Wirtschaftlichkeitsgebot ein Verfassungsgrundsatz sei, der den Haushaltsgesetzgeber binde, und dem auch die kreditfinanzierte Bildung von Rücklagen unterliege.

cc) Bedenken in Bezug auf die weiteren Zuführungen i. H. v. 213,8 Mio. Euro

Auch in Bezug auf die weiteren Zuführungen i. H. v. 213,8 Mio. Euro hegt der LRH Bedenken im Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit dem Wirtschaftlichkeitsgebot. Der LRH beruft sich insoweit auf das Urteil des VerfGH vom 15.3.2011. Danach stelle sich „unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten die Frage, weshalb Kredite vor dem Zeitpunkt

⁸ LRH NRW Stellungnahme 17/852, S. 10.

des eigentlichen Zahlungsbedarfs aufgenommen“ würden, „die vermeidbare Kreditfinanzierungskosten verursach(t)en.“⁹ Der LRH ist insoweit der Ansicht, auch die Umschuldung bestehender Kreditmarktschulden könne neue Kreditfinanzierungskosten verursachen, die vermeidbar seien.¹⁰

Nach Ansicht des LRH sollte „zumindest“ „dargelegt werden, warum es wirtschaftlich ist, Mittel einer allgemeinen Rücklage zuzuführen und sie im nächsten Haushaltsjahr zur Haushaltsfinanzierung einzusetzen, anstatt sie im Haushaltsjahr 2018 zur Verringerung der Verschuldung, d. h. zur Vermeidung einer Nettokreditaufnahme und einer darüber hinausgehenden Verringerung der Bruttokreditaufnahme zu nutzen.“¹¹ Nach dieser Formulierung ließen sich die verfassungsrechtlichen Bedenken des LRH mithin in Höhe der weiteren Zuführungen ausräumen, wenn die Wirtschaftlichkeit der Bildung einer allgemeinen Rücklage dargetan würde.

dd) Bedenken im Hinblick auf die Gefahr weiterer Zuführungen an die allgemeine Rücklage

Der LRH sieht schließlich die Gefahr, dass über die für die allgemeine Rücklage vorgesehenen 365 Mio. Euro hinaus noch weitere Zuführungen stattfinden. Für solche sei bereits ein Haushaltsvermerk zu Kapitel 20 020 Titel 919 30 im NHGE 2018 ausgebracht worden. Mit diesem sei zugelassen worden, dass weitere Zuführungen an die allgemeine Rücklage bis zur Höhe der im Gesamthaushalt nicht ausgeschöpften Ausgabeermächtigungen erfolgen dürften. Infolge der Ausgestaltung des Haushaltsvermerks sei die Einnahmeentwicklung zur Leistung weiterer Zuführungen unbeachtlich. Es sei sogar möglich, diese aufgrund fortgeltender Kreditermächtigungen in Höhe von 7.851,5 Mio.

⁹ NRWVerfGH, NVwZ 2011, 805 (810).

¹⁰ LRH NRW Stellungnahme 17/852, S. 9 f.

¹¹ LRH NRW Stellungnahme 17/852, S. 10.

Euro aus Krediten zu finanzieren, was verfassungsrechtlich äußerst bedenklich sei.¹²

3. Verfassungspolitische Ausgangslage

Anlässlich der oben dargestellten rechtlichen Ausgangslage wird in NRW über die Frage diskutiert, ob ein Bundesland „ein Finanzpolster anlegen“ darf, obwohl es „auf einem dicken Schuldenberg sitzt.“¹³ Insbesondere hätte die Präsidentin des LRH in einer Sondersitzung des parlamentarischen Haushaltsausschusses bekräftigt, angesichts von fast 145 Mrd. Euro Gesamtschulden des Landes müssten finanzielle Spielräume genutzt werden, um Schulden zu begrenzen oder zu tilgen. Das Finanzministerium sehe das anders und wolle an seinen Plänen festhalten. Für diesen Fall hielten SPD, Grüne und AfD eine Klärung vor dem Verfassungsgerichtshof für unausweichlich.¹⁴

Verfassungspolitisch umstritten ist allgemein die Frage, welche Voraussetzungen an die Bildung von Rücklagen im Haushalt zu stellen sind. Insoweit beruft sich das Finanzministerium auf die Praxis des Bundes und anderer Länder, nach denen ebenfalls Rücklagen im Haushalt gebildet würden, ohne dass dies von vollständigen Tilgungen abhängig gemacht würde. Bei der Bildung dieser Rücklage handle es sich um eine „routinemäßige Umschuldung“, die den Schuldensockel nicht erhöhe. Demgegenüber verweist der LRH darauf, dass für allgemeine Rücklagen, die gerade nicht bestimmten Zwecken oder gesetzlichen Verpflichtungen dienen, besondere Anforderungen gelten würden, welche die Landesregierung nicht nachgewiesen habe.

¹² LRH NRW Stellungnahme 17/852, S. 11.

¹³ Vgl. LTO-Redaktion, Darf NRW trotz Schulden Rücklagen bilden?, <https://www.lto.de/recht/nachrichten/n/haushalt-nrw-allgemeine-ruecklage-schulden-kredite-finanzministerium/> (zuletzt abgerufen am 24.7.2019).

¹⁴ Ebd.

4. Gang der Darstellung

Der Gang der Darstellung folgt dem Gutachtenauftrag, indem die Fragen der einzelnen Spiegelstriche jeweils in gesonderten Abschnitten erörtert werden. Dies erfolgt entsprechend den Vorgaben des Auftraggebers, ungeachtet des Umstands, dass die Fragen im Spiegelstrich 1 und 5 thematisch verwandt sind, und auch ohne Ansehung dessen, dass die konkretisierte Frage nach Spiegelstrich 4 Aspekte abdeckt, die auch für die anderen Fragen relevant sind.

II. Möglichkeiten des Umgangs mit Überschüssen in der Haushaltsaufstellung in NRW (erster Spiegelstrich)

1. Bedeutung und systematischer Standort der „Haushaltsaufstellung“

Das Wort „Haushaltsaufstellung“ kann im Zusammenhang des Haushaltskreislaufs verschiedene Bedeutungen haben. Denkbar ist es zum einen, das Wort „Haushaltsaufstellung“ als Aufstellung des Haushaltsentwurfs durch die Exekutive zu verstehen. In diesem Sinn wird die Frage vorliegend verstanden. Dann bindet der im Folgenden zu erörternde § 25 LHO NW diese umfassend bei der Vorbereitung des Haushaltsplans und bei dem Entwurf des Haushaltsgesetzes.

Eine andere Interpretationsmöglichkeit des Wortes „Haushaltsaufstellung“ besteht im verfassungsrechtlichen Gewaltenteilungsgefüge darin, unter „Haushaltsaufstellung“ lediglich die Verabschiedung des Haushalts nach parlamentarischer Beratung durch den Haushaltsgesetzgeber zu verstehen. Für ein solches Verständnis im Rahmen des vorliegenden Gutachtens könnte die Abgrenzung zum Haushaltsvollzug sprechen, nach dem im Spiegelstrich 5 gefragt ist. Interpretiert man „Haushaltsaufstellung“ in diesem Sinne eng, so wäre § 25 LHO NW nicht einschlägig. Denn die LHO NW gilt nur für die Aufstellung

des Haushaltsplans und bindet die Exekutive bei dessen Vorbereitung sowie beim Entwurf des Haushaltsgesetzes. Der Haushaltsgesetzgeber hingegen ist an diese Vorschrift nicht gebunden. Verpflichtet ist das Parlament bei der Haushaltsaufstellung nur auf die Grundsätze der Haushaltswahrheit und der Wirtschaftlichkeit. Auf diese beiden Grundsätze wird jedoch in den Ausführungen zu anderen Spiegelstrichen ebenfalls eingegangen.

Zusammenfassend lässt sich damit festhalten, dass in diesem Gutachten beide Interpretationsvarianten des Wortes „Haushaltsaufstellung“ behandelt werden, die unmittelbar nachfolgenden Ausführungen jedoch nur die Aufstellung des Haushaltsentwurfs durch die Exekutive betreffen.

2. Die Regelung des § 25 Abs. 2 LHO NW

Die Frage nach den gegenwärtig *de lege lata* bestehenden Möglichkeiten des Umgangs mit Überschüssen in der Haushaltsaufstellung in NRW ist in § 25 Abs. 2 LHO NW geregelt. Dieser lautet:

„Ein Überschuss ist zur Verminderung des Kreditbedarfs oder zur Tilgung von Schulden zu verwenden oder einer Rücklage nach § 62 zuzuführen. Ein danach noch verbleibender Überschuss ist in den nächsten festzustellenden Haushaltsplan als Einnahme einzustellen. § 6 Abs. 1 S. 3 in Verbindung mit § 14 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8. Juni 1967 (BGBl. I S. 582) bleiben unberührt.“

3. Der Begriff „Überschuss“

Unter Überschuss ist dabei der Unterschied zwischen den tatsächlich eingegangenen Einnahmen (Ist-Einnahmen) und den tatsächlich geleisteten Ausgaben (Ist-Ausgaben) zu verstehen.¹⁵ Ein solcher kann erst festgestellt werden, wenn alle Einnahmen und Ausgaben gebucht, und die Bücher geschlossen sind. Bei der Ermittlung eines Überschusses werden auch die Einnahmen aus der Aufnahme von Haushaltskrediten berücksichtigt. Dies führt dazu, dass der in § 25 BHO geregelte kassenmäßige Überschuss nicht notwendig ein echter Haushaltsüberschuss ist. Um einen echten Haushaltsüberschuss handelt es sich nur dann, wenn „die Einnahmen aus der Kreditaufnahme, Entnahmen aus Rücklagen, Einnahmen aus kassenmäßigen Überschüssen und ohne Münzeinnahmen die Ausgaben übersteigen.“¹⁶

Ein solcher Überschuss ergibt sich in der Praxis meist aufgrund zu hoher Kredite, die zur Deckung tatsächlich nicht mehr geleisteter Ausgaben aufgenommen wurden.¹⁷ Er kann aber auch aus höheren Steuer-, Verwaltungs- und übrigen möglichen Einnahmen resultieren.¹⁸

In der haushaltsrechtlichen Praxis ist ein Überschuss insofern selten als üblicherweise ein Haushaltsvermerk beim Kapitel 3201 aufgenommen wird, nach dem zum Ausgleich des Haushalts Einnahmen aus

¹⁵ *Knörzer*, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht – Kommentar zu den Artikeln 91a bis 91e, 104a bis 104c, 109 bis 115, 125c, 143c, 143d des GG und zur BHO mit rechtsvergleichenden Hinweisen auf das Haushaltsrecht der Bundesländer und ihrer Gemeinden, 20. El. (Stand: Februar 2018), § 25 Rn. 2.

¹⁶ *Knörzer*, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht – Kommentar zu den Artikeln 91a bis 91e, 104a bis 104c, 109 bis 115, 125c, 143c, 143d des GG und zur BHO mit rechtsvergleichenden Hinweisen auf das Haushaltsrecht der Bundesländer und ihrer Gemeinden, 20. El. (Stand: Februar 2018), § 25 Rn. 2.

¹⁷ *Tappe*, in: Gröpl (Hrsg.), BHO/LHO, 2. Aufl. 2019, § 25 Rn. 2.

¹⁸ *Knörzer*, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht – Kommentar zu den Artikeln 91a bis 91e, 104a bis 104c, 109 bis 115, 125c, 143c, 143d des GG und zur BHO mit rechtsvergleichenden Hinweisen auf das Haushaltsrecht der Bundesländer und ihrer Gemeinden, 20. El. (Stand: Februar 2018), § 25 Rn. 2.

Kreditaufnahmen in das folgende Haushaltsjahr umgebucht werden dürfen (sog. Jahresausgleichsbuchung), was mit § 25 LHO NRW vereinbar ist.¹⁹

Zu beachten ist allerdings, dass sich § 25 Abs. 2 LHO NW nur auf Überschüsse bezieht, die aus einer *ungeplanten* Diskrepanz zwischen den Planzahlen bei Haushaltsaufstellung und den Ist-Zahlen bei Haushaltsabschluss resultieren. Es geht hingehen nicht um Überschüsse, die gezielt herbeigeführt werden, um damit Rücklagen auf- oder Schulden abzubauen.²⁰ Ob die Diskrepanz zwischen Planzahlen bei Haushaltsaufstellung und Ist-Zahlen bei Haushaltsabschluss jeweils geplant oder ungeplant entsteht, ist Tatfrage. Klarzustellen ist jedoch, dass ein Verstoß gegen den Grundsatz der Haushaltswahrheit als Konkretisierung der Vollständigkeit des Haushaltsplans nach Art. 81 Abs. 2 LV NRW gebietet, die Einnahmen und Ausgaben in der Höhe zu veranschlagen, in der sie aller Voraussicht nach in der kommenden Haushaltsperiode anfallen bzw. zu leisten sind.²¹ Vom Haushaltsgesetzgeber kann insoweit jedoch nicht mehr verlangt werden als eine auf vernünftigen Erwägungen beruhende Schätzung, für die er über einen Prognosespielraum verfügt. Dementsprechend ist der Grundsatz der Haushaltswahrheit erst bei vorsätzlicher Verschleierung oder fahrlässiger Fehleinschätzung verletzt.²²

¹⁹ *Tappe*, in: Gröpl (Hrsg.), BHO/LHO, 2. Aufl. 2019, § 25 Rn. 2.

²⁰ *Heintzen*, JZ 2016, 1039 (1043).

²¹ NWVerfGH, NVwZ 2004, 217 (220).

²² NWVerfGH, NVwZ 2004, 217 (220).

4. Die drei Möglichkeiten der Verwendung eines kassenmäßigen Überschusses

a) Verwendung zur Verminderung des Kreditbedarfs

Der kassenmäßige Überschuss kann zum einen dazu verwendet werden, den Kreditbedarf in dem der Entstehung des Überschusses folgenden Haushaltsjahr zu vermindern.

b) Verwendung zur Tilgung von Schulden

Die zweite Möglichkeit der Verwendung eines kassenmäßigen Überschusses liegt in dessen Einsatz zur Tilgung von Schulden.

c) Verwendung i. S. e. Zuführung zu einer Rücklage nach § 62 LHO NW

Schließlich kann der Überschuss einer Rücklage nach § 62 LHO NW zugeführt werden. Der Finanzminister ist also in seiner Entscheidung, welche Rücklagen er bildet, nach einfachem Gesetzesrecht (§ 25 Abs. 2 LHO NW) nicht völlig frei.²³ Es besteht vielmehr die Verpflichtung, den Überschuss entweder einer Konjunkturausgleichsrücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 LHO NW zuzuführen oder dazu eine allgemeine Rücklage zu bilden nach § 62 Abs. 2 LHO NW. In dieser sind mindestens so viele Mittel anzusammeln, dass der regelmäßige Bedarf an Betriebsmitteln gedeckt ist. Die LHO NW überlässt die Bildung einer allgemeinen Rücklage grundsätzlich den kredit- und finanzpolitischen Erfordernissen der Praxis.²⁴ Insofern kann die Rücklagenbewirtschaftung den Verhältnissen am Kreditmarkt flexibel angepasst werden.

²³ *Giesen/Fricke*, Das Haushaltsrecht des Landes Nordrhein-Westfalen – Kommentar zur Landeshaushaltsordnung und zu den haushaltsrechtlichen Vorschriften der Landesverfassung (Art. 81 - 88), 1972, § 25 LHO Rn. 5.

²⁴ *Giesen/Fricke*, Das Haushaltsrecht des Landes Nordrhein-Westfalen – Kommentar zur Landeshaushaltsordnung und zu den haushaltsrechtlichen Vorschriften der Landesverfassung (Art. 81 - 88), 1972, § 62 LHO Rn. 3.

Zu beachten ist andererseits aber, dass der Rahmen des § 25 Abs. 2 LHO NW gegenüber demjenigen des § 25 Abs. 2 BHO verengt ist. In § 25 Abs. 2 BHO ist zwar nur die Konjunkturausgleichsrücklage genannt; andererseits wird dort aber der gesamte Absatz 2 mit der Formulierung „insbesondere“ eingeleitet, welche die Offenheit der Verwendungsmöglichkeiten verdeutlicht. Die genannten Regelbeispiele signalisieren lediglich eine bestimmte Zielrichtung. Eine solche Offenheit fehlt jedoch in der nordrhein-westfälischen Norm (kein „insbesondere“), sodass der durch diese gesetzte Rahmen enger ist.

Die Funktion der allgemeinen Rücklage besteht zum einen darin, für den künftigen Haushalt die Möglichkeit eines Haushaltsausgleichs vorzusehen („allgemeine Ausgleichsrücklage“). Darüber hinaus erfüllt die allgemeine Rücklage im Fall kurzfristiger Liquiditätsprobleme eine Überbrückungsfunktion. Wegen der gesetzlich festliegenden Zahlungstermine ergeben sich vor den Steuerterminen regelmäßig kassenmäßige Engpässe. Wenn in solchen sich ändernden Situationen auf eine allgemeine Rücklage zurückgegriffen werden kann, entfällt die Notwendigkeit, zur Aufrechterhaltung einer ordnungsgemäßen Kassenwirtschaft Kassenverstärkungskredite in Anspruch zu nehmen. Die allgemeine Rücklage ist mindestens in der Höhe vorzuhalten, dass der regelmäßige Bedarf an Betriebsmitteln gedeckt ist. Zuführungen sind dann obligatorisch, wenn abzuschätzen ist, dass der Bestand an Kassenmitteln für die Betriebsmittelbewirtschaftung nicht ausreicht. Gemäß § 62 Abs. 3 LHO NW dürfen allerdings weitere Rücklagen nicht gebildet werden.

5. Zum Verhältnis der drei Verwendungsmöglichkeiten

Zum Verhältnis der drei Verwendungsmöglichkeiten eines Überschusses zueinander enthält § 25 Abs. 2 LHO NW keine Angaben. Dem

Wortlaut dieser Vorschrift entsprechend stehen sie also gleichberechtigt nebeneinander.

An dieser Stelle greifen jedoch die Grundsätze der teleologischen Auslegung: Sinn und Zweck des § 25 Abs. 2 LHO NW kann es nur sein, eine ökonomisch sinnvolle, d. h. wirtschaftliche Verwendung kassenmäßiger Überschüsse sicherzustellen. Am wirksamsten wird dieses Ziel erreicht, wenn durch geringere Kreditaufnahme ein Überschuss vermieden wird. Im Fall, dass es dennoch zu einem Überschuss kommt, entspricht es der teleologischen Auslegung des § 25 Abs. 2 LHO NW, dass dieser grundsätzlich zur Verringerung der Nettokreditaufnahme oder – wenn die Nettoneuverschuldung gleich Null ist – zur Tilgung von Altschulden verwendet wird. Nur subsidiär ist im Grundsatz die Einbringung von Überschüssen in eine allgemeine Rücklage möglich.²⁵

6. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass ein kassenmäßiger Überschuss zur Verminderung des Kreditbedarfs verwendet, zur Tilgung von Schulden eingesetzt sowie schließlich einer Rücklage zugeführt werden kann. Insoweit ist die Bildung einer Konjunkturausgleichsrücklage sowie einer allgemeinen Rücklage möglich. Zwischen diesen Verwendungsalternativen besteht mit Blick auf das Ziel eines ökonomisch sinnvollen Einsatzes von Überschüssen eine grundsätzliche Subsidiarität der Rücklagenbildung.

²⁵ Vertiefend dazu *Jahndorf*, Grundlagen der Staatsfinanzierung durch Kredite und alternative Finanzierungsformen im Finanzverfassungs- und Europarecht – Formenstrenge und Gestaltungsspielräumen im Haushalts- und Staatsschuldenrecht sowie Reformüberlegungen unter Einbeziehung der Haushaltssysteme Frankreichs und Englands, 2003, S. 85 ff.; zusammenfassend *Birk*, Sparen auf Pump? – Darf der Staat Kredite zur Verwendung in späteren Haushaltsjahren aufnehmen?, in: FS Selmer, 2004, S. 589 ff.

III. Rücklagenbildung durch die Länder Brandenburg, Niedersachsen und Rheinland-Pfalz im Zeitraum der letzten fünf Jahre bei der Haushaltsaufstellung und beim Haushaltsvollzug (zweiter Spiegelstrich)

1. Überblick zum Gutachtauftrag

Nach dem Gutachtauftrag ist die Rücklagenbildung durch die Länder Brandenburg, Niedersachsen und Rheinland-Pfalz innerhalb der letzten fünf Jahre darzustellen. Diese ist sowohl bei der Haushaltsaufstellung als auch beim Haushaltsvollzug zu analysieren.

Allgemein ist zu diesen Ländern jedoch folgendes festzustellen: Der Schuldenstand in Brandenburg ist in etwa vergleichbar mit demjenigen in Bayern. Die Schulden des Landes Niedersachsen sind zwar etwas höher, betragen aber nur ein Drittel der Schulden des Landes NRW. Der Schuldenstand des Landes Rheinland-Pfalz liegt zwischen demjenigen des Landes Brandenburg und Niedersachsen. NRW ist somit insgesamt stärker verschuldet als diese drei Bundesländer zusammengenommen.²⁶

Im Grundsatz stellt sich andererseits aber die Frage der Zulässigkeit einer Bildung einer allgemeinen Rücklage in sämtlichen genannten Ländern in vergleichbarer Weise. Stets geht es um das prinzipielle Problem, ob eine allgemeine Rücklage gebildet werden darf, obgleich der Haushaltsgesetzgeber eigentlich die Aufgabe hätte, die Schulden zu tilgen, zumal im Fall von kreditfinanzierten Rücklagen.

²⁶ <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Oeffentliche-Finzen/Schulden-Finanzvermoegen/Tabellen/liste-vorlaeufiger-schuldenstand-laender.html>.

2. Rücklagenbildung in Brandenburg

a) Rücklagenbildung bei der Haushaltsaufstellung

In den Haushaltsjahren **2015 und 2016** sah das Gesetz über die Feststellung des Haushaltsplanes des Landes Brandenburg für die Haushaltsjahre 2015 und 2016²⁷ Zuführungen an Rücklagen i. H. v. 102,4 Mio. Euro (2015) sowie 121,9 Mio. Euro (2016) vor. Durch das Gesetz zur Änderung des Haushaltsgesetzes 2015/2016²⁸ wurde der Haushaltsansatz für das Haushaltsjahr 2016 korrigiert und die Zuführung an Rücklagen auf 127,4 Mio. Euro erhöht. Für die Haushaltsjahre **2017 und 2018** sah das Gesetz über die Feststellung des Haushaltsplanes des Landes Brandenburg für die Haushaltsjahre 2017 und 2018²⁹ Zuführungen an Rücklagen i. H. v. 22,0 Mio. Euro (2017) sowie 17,8 Mio. Euro (2018) vor. Für die Haushaltsjahre **2019 und 2020** sind nach dem Gesetz über die Feststellung des Haushaltsplanes des Landes Brandenburg für die Haushaltsjahre 2019 und 2020³⁰ Zuführungen an Rücklagen vorgesehen i. H. v. 118,8 Mio. Euro (2019) sowie 28,2 Mio. Euro (2020).

b) Rücklagenbildung beim Haushaltsvollzug

Zur Rücklagenbildung in **2015** führt der Landesrechnungshof Brandenburg in seinem Jahresbericht 2017 aus: „Für das Haushaltsjahr 2015 waren Einnahmen und Ausgaben von 10.788,7 Mio. Euro geplant. Eine Nettokreditaufnahme war nicht veranschlagt. Im Ergebnis des Haushaltsvollzugs ergaben sich Gesamteinnahmen von 11.003,2 Mio. Euro, denen Gesamtausgaben von 10.799 Mio. Euro gegenüberstanden, sodass ein Überschuss von 204,2 Mio. Euro ausgewiesen wurde. Dieser Überschuss wurde der Allgemeinen Rücklage zugeführt

²⁷ GVBl. BBg. v. 23.06.2015, Nr. 25, S. 20 f.

²⁸ GVBl. BBg. v. 15.03.2016, Nr. 9, S. 6.

²⁹ GVBl. BBg. v. 21.12.2016, Nr. 33, S. 20 f.

³⁰ GVBl. BBg. v. 19.12.2016, Nr. 33, S. 21 f.

und das Haushaltsjahr 2015 kassenmäßig in Einnahmen und Ausgaben ausgeglichen abgeschlossen. Die Allgemeine Rücklage stieg somit auf 1.148,3 Mio. Euro. Eine Nettokreditaufnahme erfolgte nicht.³¹ [...] Obwohl der Rücklagensatz für 2015 gegenüber dem Vorjahr auf 55 % gesenkt wurde, bildeten die Ministerien dennoch Rücklagen i. H. v. 335,7 Mio. Euro. Sie stiegen somit um 59,4 Mio. Euro (21,5 %) gegenüber dem Vorjahr an.“³²

Für das Haushaltsjahr **2016** konstatiert der Landesrechnungshof Brandenburg: „Zum Jahresabschluss 2016 wurden Rücklagen i. H. v. 384,1 Mio. Euro gebildet. Sie erhöhten sich gegenüber dem Vorjahr um 48,4 Mio. Euro. Das entspricht einem Anstieg von 14,4%, obwohl ein nur um fünf Prozentpunkte höherer Rücklagensatz festgesetzt wurde.“³³

Für das Haushaltsjahr **2017** führt das Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg in der Haushaltsrechnung aus: „Auf Grund des positiven Haushaltsverlaufs 2017 wurde für die Personal – und Verwaltungsbudgets gemäß § 5 Absatz 11 Haushaltsgesetz 2017/2018 ein allgemeiner Rücklagesatz von 70 % festgesetzt. Die in diesen Bereichen im Jahr 2017 gebildeten und nach 2018 übertragenen Rücklagen belaufen sich auf 80 bzw. 46,7 Mio. EUR. Gegenüber 2016 bedeutet dies hierbei insgesamt einen Anstieg um 20 Mio. EUR.

Zusammen mit den Rücklagen für das Langzeitkonto und denen in sonstigen Bereichen (Globalisierte Hochschulen, Ausgleichsabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz, Digitalfunk-BOS, WGT- und Bodenreformvermögen) wurden insgesamt Mittel in Höhe von 433,2 Mio.

³¹ Landesrechnungshof Brandenburg, Jahresbericht 2017, LT-Drs.: 6/7682, S. 17.

³² Landesrechnungshof Brandenburg, Jahresbericht 2017, LT-Drs.: 6/7682, S. 20.

³³ Landesrechnungshof Brandenburg, Jahresbericht 2018, LT-Drs.6/10044, S. 17.

EUR in das folgende Haushaltsjahr übertragen [...]. Gegenüber dem Vorjahr bedeutet dies einen Anstieg um 49,1 Mio. EUR, der insbesondere auf die Erhöhung des Rücklagensatzes um 10 % und zum anderen auf die Steigerung der nicht steuerbaren Rücklagenerhöhungen bei den Hochschulen sowie bei der Rücklage des Landesbetriebes Brandenburgischer IT-Dienstleister (ZIT) zurückzuführen ist. Diese wurden im Umfang von 305,1 Mio. EUR gebildet.“³⁴

Für das Haushaltsjahr **2018** liegt weder ein Prüfbericht des Landesrechnungshofs noch die Haushaltsrechnung des Ministeriums der Finanzen des Landes Brandenburg vor.

Rechtliche Grundlage: Die Bildung von Rücklagen ist geregelt in den §§ 5 und 6 Haushaltsgesetz 2015/2016, in den §§ 5 und 6 Haushaltsgesetz 2017/2018 sowie in den §§ 5 und 6 Haushaltsgesetz 2019/2020.

c) Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass in Brandenburg die Konsolidierung des Landeshaushalts dazu genutzt wurde, den Umfang der allgemeinen Rücklage zu erhöhen.

3. Rücklagenbildung in Niedersachsen

a) Rücklagenbildung bei der Haushaltsaufstellung

Im Haushaltsjahr **2015** sah das Gesetz über die Feststellung des Haushaltsplans 2015 (Haushaltsgesetz 2015 – HG 2015 –) vom 18.12.2014³⁵ Zuführungen an Rücklagen i. H. v. 6,2 Mio. Euro vor. Für das Haushaltsjahr **2016** waren im Gesetz über die Feststellung des

³⁴ Haushaltsrechnung des Landes Brandenburg für das Rechnungsjahr 2017, S. I/23.

³⁵ GVBl. Nds. v. 30.12.2014, Nr. 27, S. 498.

Haushaltsplans 2016 (Haushaltsgesetz 2016 – HG 2016 –) vom 17.12.2015³⁶ Zuführungen an Rücklagen i. H. v. 6,0 Mio Euro vorgesehen. Für die Haushaltsjahre **2017/2018** wurden nach dem Gesetz über die Feststellung des Haushaltsplans für die Haushaltsjahre 2017 und 2018 (Haushaltsgesetz 2017/2018 – HG 2017/2018 –) vom 20.12.2016³⁷ Zuführungen an Rücklagen i. H. v. 589,8 Mio Euro (2017) sowie 6,8 Mio. Euro (2018) angesetzt. Für das Haushaltsjahr **2019** sind Zuführungen an Rücklagen vorgesehen in Höhe von 8,9 Mio. Euro.³⁸

b) Rücklagenbildung beim Haushaltsvollzug

Nach der Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen **2015** erfolgten Zuführungen an Rücklagen i. H. v. 452,5 Mio. Euro.³⁹ Davon wurden 429,0 Mio. Euro der Allgemeinen Rücklage, 9,4 Mio. Euro Fonds und Stöcken und 13,9 Mio. Euro sonstigen Rücklagen zugeführt.⁴⁰

Im Haushaltsjahr **2016** erfolgten Zuführungen an Rücklagen i. H. v. 779,9 Mio. Euro.⁴¹ Von diesem Betrag sind 750,0 Mio. Euro der Ausgleichsrücklage, 14,0 Mio. Euro Fonds und Stöcken sowie 15,9 Mio. Euro sonstigen Rücklagen zugeführt worden.⁴²

³⁶ GVBl. Nds. v. 29.12.2015, Nr. 23, S. 418.

³⁷ GVBl. Nds. v. 23.12.2016, Nr. 19, S. 296.

³⁸ Rücklagenbewegung nach dem Gesetz über die Feststellung des Haushaltsplans für das Haushaltsjahr 2019 (Haushaltsgesetz 2019 – HG 2019 –) vom 18.12.2018, GVBl. Nds. v. 21.12.2018, Nr. 18, S. 326.

³⁹ Niedersächsisches Finanzministerium, Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen 2015, S. 5.

⁴⁰ Niedersächsisches Finanzministerium, Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen 2015, S. 6, 27.

⁴¹ Niedersächsisches Finanzministerium, Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen 2016, S. 5.

⁴² Niedersächsisches Finanzministerium, Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen 2016, S. 27.

Nach der Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen **2017** erfolgten Zuführungen an Rücklagen in Höhe von 567,3 Mio. Euro.⁴³ Hier von wurden 526,4 Mio. Euro der Allgemeinen Rücklage⁴⁴ und 14,8 Mio. Euro Fonds und Stöcken⁴⁵ zugeführt.

Der Rechnungshof Niedersachsen führt in seinem Jahresbericht 2019 – Bemerkungen und Denkschrift zur Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen für das Haushaltsjahr 2017⁴⁶ dazu aus: „In Kapitel 13 02 (Allgemeine Finanzverwaltung - Allgemeine Bewilligungen) wurde der Titel 919 12 (Zuführung an die allgemeine Rücklage) außerplanmäßig eingerichtet. Als Ausgabe wurden 526.442.581,31 € gebucht.⁴⁷ [...] „Der Bestand der Sondervermögen und Rücklagen stieg in den Jahren 2012 bis 2017 von 1.649,5 Mio. € auf 4.050,0 Mio. € und damit auf mehr als das Doppelte. Der Bestand der Allgemeinen Rücklage erhöhte sich in den Jahren 2014 bis 2017 von 549,4 Mio. € auf 1.504,9 Mio. €.“⁴⁸

Eine Haushaltsrechnung für **2018** liegt bislang nicht vor.

Rechtliche Grundlage: Die Einrichtung von Konjunkturausgleichsrücklage, Schuldentilgungsrücklage und allgemeiner Rücklage wird durch § 62 LHO Nds bestimmt. Zuführungen und Entnahmen richten sich nach den Vorschriften der Landeshaushaltsordnung.

⁴³ Niedersächsisches Finanzministerium, Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen 2017, S. 5.

⁴⁴ Niedersächsisches Finanzministerium, Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen 2017, S. 6.

⁴⁵ Niedersächsisches Finanzministerium, Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen 2017, S. 27.

⁴⁶ Rechnungshof Niedersachsen, Jahresbericht 2019 – Bemerkungen und Denkschrift zur Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen für das Haushaltsjahr 2017, LT-Drs. 18/4000.

⁴⁷ Rechnungshof Niedersachsen, Jahresbericht 2019 – Bemerkungen und Denkschrift zur Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen für das Haushaltsjahr 2017, LT-Drs. 18/4000, S. 9.

⁴⁸ Rechnungshof Niedersachsen, Jahresbericht 2019 – Bemerkungen und Denkschrift zur Haushaltsrechnung des Landes Niedersachsen für das Haushaltsjahr 2017, LT-Drs. 18/4000, S. 11 f.

c) Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzustellen, dass in Niedersachsen in den letzten Jahren mit zunehmender Tendenz Zuführungen an eine allgemeine Rücklage stattgefunden haben.

4. Rücklagenbildung in Rheinland-Pfalz

a) Rücklagenbildung bei der Haushaltsaufstellung

Zur Rücklagenbildung bei der Haushaltsaufstellung lässt sich folgendes feststellen: Im Landeshaushaltsgesetz 2014/2015⁴⁹, im Landeshaushaltsgesetz 2016⁵⁰ sowie im Landeshaushaltsgesetz 2017/2018⁵¹ waren keine Zuführungen an Rücklagen vorgesehen.

Für den Doppelhaushalt 2019/2020⁵² lässt sich nach dem Jahresbericht des Rechnungshofs Rheinland-Pfalz folgendes feststellen: Nach dem vorläufigen Rechnungsergebnis 2018 ist der Haushalt erstmals strukturell ausgeglichen. Auch nach den Planzahlen für die künftigen Jahre geht die Landesregierung davon aus, dass strukturell ausgeglichene Haushalte erzielt werden können. Für den Zeitraum bis 2023 sind eine Stärkung der Investitionstätigkeit bei weiteren Tilgungen von Altschulden und der Aufbau einer Haushaltssicherungsrücklage vorgesehen. Wie der Rechnungshof betont, bedarf es einer konsequenten Haushaltsdisziplin, um die Haushalte auch im Vollzug ohne strukturelle Kreditaufnahmen ausgleichen zu können.⁵³ In diesem Zusam-

⁴⁹ Landeshaushaltsgesetz 2014/2015 (LHG 2014/2015) vom 20.12.2013, GVBl. RP v. 30.12.2013, Nr. 20, S. 529.

⁵⁰ Landeshaushaltsgesetz 2016 (LHG 2016) vom 22.12.2015, GVBl. RP v. 23.12.2015, Nr. 16, S. 454.

⁵¹ Landeshaushaltsgesetz 2017/2018 (LHG 2017/2018) vom 04.04.2017, GVBl. RP v. 13.04.2017, Nr. 4, S. 58 (2017) und S. 63 (2018).

⁵² Landeshaushaltsgesetz 2019/2020 (LHG 2019/2020) vom 19.12.2018, GVBl. RP v. 27.12.2018, Nr. 18, S. 420 (2019) und S. 425 (2018).

⁵³ Rechnungshof Rheinland-Pfalz, Jahresbericht 2019, S. 5 Nr. 3.

menhang ist „vor dem Hintergrund eines weiter steigenden Steueraufkommens, eines niedrigen Zinsniveaus und der Konsolidierungsmaßnahmen“ die „Bildung von Rücklagen von insgesamt 300 Mio. € zur Haushaltssicherung und für die Breitbandinfrastruktur“⁵⁴ vorgesehen.

b) Rücklagenbildung beim Haushaltsvollzug

In der Haushaltsrechnung des Landes Rheinland-Pfalz für das Haushaltsjahr 2015 sind im kassenmäßigen Abschluss (§ 82 LHO RPF) 2,4 Mio. Euro aus Zuführungen an Rücklagen ausgewiesen.⁵⁵ Davon sind 1,5 Mio. Euro der „Rücklage Forschungsförderung für öffentliche Verwaltung“ zugeführt worden.⁵⁶ Für das Haushaltsjahr 2016 sind nach der Finanzierungsrechnung des Ministeriums der Finanzen 3,3 Mio. Euro Rücklagen zugeführt worden.⁵⁷ 1,4 Mio. Euro sind wieder der „Rücklage Forschungsförderung für öffentliche Verwaltung“ zugeführt worden.⁵⁸ Im Haushaltsjahr 2017 sind 1,6 Mio. Euro Rücklagen zugeführt worden.⁵⁹ Von diesem Betrag entfallen 1,4 Mio. Euro auf die „Rücklage Forschungsförderung für öffentliche Verwaltung“.⁶⁰ Eine Haushaltsrechnung für das Haushaltsjahr 2018 liegt bislang nicht vor.

Da Angaben zur „Rücklage Forschungsförderung für öffentliche Verwaltung“ fehlen, ist die Rechtsgrundlage, auf welche in Rheinland-Pfalz konkret zurückgegriffen wurde, nicht zu spezifizieren. Immerhin findet sich in § 25 Abs. 2 LHO RPF folgende Bestimmung (Satz 1): „Übersteigen die Einnahmen die Ausgaben, so ist der übersteigende

⁵⁴ Rechnungshof Rheinland-Pfalz, Jahresbericht 2019, S. 59.

⁵⁵ Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Haushaltsrechnung des Landes Rheinland-Pfalz für das Haushaltsjahr 2015, S. 14.

⁵⁶ Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Haushaltsrechnung des Landes Rheinland-Pfalz für das Haushaltsjahr 2015, S. 780.

⁵⁷ Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Haushaltsrechnung des Landes Rheinland-Pfalz für das Haushaltsjahr 2016, S. 34.

⁵⁸ Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Haushaltsrechnung des Landes Rheinland-Pfalz für das Haushaltsjahr 2016, S. 686

⁵⁹ Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Haushaltsrechnung des Landes Rheinland-Pfalz für das Haushaltsjahr 2017, S. 34.

⁶⁰ Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Haushaltsrechnung des Landes Rheinland-Pfalz für das Haushaltsjahr 2017, S. 684.

Betrag vorrangig zur Verminderung des Kreditbedarfs oder zur Tilgung von Schulden zu verwenden oder einer Rücklage zuzuführen. Ein danach verbleibender Überschuss ist in den nächsten festzustellenden Haushaltsplan einzustellen.“

c) Zusammenfassung

Zusammenfassend ist für den Haushalt von Rheinland-Pfalz festzustellen, dass dort aktuell bei einem (erstmalig) strukturell ausgeglichenen Haushalt eine allgemeine Rücklage in ähnlicher Höhe gebildet wird wie in Nordrhein-Westfalen.

IV. Stellungnahme zur Frage, ob der Verfassungsgerichtshof NRW in seinen Urteilen aus 2003 (VerfGH 6/02) und 2011 (VerfGH 20/10), in denen er die Bildung kreditfinanzierter Rücklagen im Regelfall als Widerspruch zum Wirtschaftlichkeitsgebot ansieht, auf die Nettokreditaufnahme oder auf die Netto-Neuverschuldung als Prüfungsmaßstab abstellt (dritter Spiegelstrich)

1. Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs NW

Nach dem VerfGH ist es unzulässig, Finanzmittel, die der Sache nach kreditfinanziert sind, über die allgemeine Rücklage in künftige Haushaltsjahre zu verlagern.⁶¹ Maßgeblich für den VerfGH ist es insoweit, dass ohne entsprechende Kreditaufnahme Mittel in dieser Höhe nicht für die Dotierung der Rücklage zur Verfügung gestanden hätten. Der VerfGH sieht es insoweit also nicht als entscheidend an, ob sächliche Identität zwischen den eingenommenen und den der Rücklage zugeführten Mitteln besteht.

⁶¹ NWVerfGH, NVwZ 2004, 217 (219).

Er stellt vielmehr folgende Frage: Wären ohne Kreditaufnahmen, welche die Überschussbildung überhaupt erst ermöglichten, Mittel vorhanden gewesen, welche in die Rücklage hätten eingespeist werden können? Ist diese Frage zu verneinen, so ist die Rücklage als kreditfinanziert anzusehen.

Dem VerfGH genügt es also, dass die Kreditaufnahme *condicio sine qua non* für die Rücklagenbildung war. Damit stellt der VerfGH mit Blick auf den Prüfungsmaßstab formal auf die Nettokreditaufnahme ab.

Nicht maßgeblich ist für ihn hingegen die Netto-Neuverschuldung. Es kommt nicht darauf an, wofür die aufgenommenen Kredite verwendet wurden. Insbesondere ist es aus Sicht der VerfGH gleichgültig, dass diese möglicherweise zur Tilgung von Schulden eingesetzt wurden, mit der Folge, dass die Netto-Neuverschuldung nach der Kreditaufnahme geringer ist als davor. Denn der VerfGH stellt ausdrücklich klar, dass die Kreditbedingtheit der in entsprechender Höhe dotierten Rücklage nicht unter Hinweis auf den Grundsatz der Gesamtdeckung des Haushalts geleugnet werden kann.

Erhärtet wird dieses Ergebnis durch die grundsätzlichen Ausführungen des VerfGH zum Verhältnis des Wirtschaftlichkeitsgebots und der Kreditobergrenze. Danach entfalten diese zwei Prinzipien ihre Wirkkraft uneingeschränkt nebeneinander, wenn es darum geht, im Hinblick auf einen zukünftigen Bedarf Kredite aufzunehmen oder kreditfinanzierte Mittel vorzuhalten.⁶² Damit ist es nicht gerechtfertigt, die Haushaltsplanung zu Lasten des Wirtschaftlichkeitsgebots ausschließlich auf die rechnerische Einhaltung der Kreditobergrenze auszurichten. Für die Maßstäbe des VerfGH folgt daraus, dass auch diese streng nach den jeweiligen Verfassungsprinzipien voneinander zu

⁶² NWVerfGH, NVwZ 2004, 217 (220).

trennen sind: Für den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit kommt es auf die Nettokreditaufnahme an, für die Einhaltung der Kreditobergrenze auf die Netto-Neuverschuldung. Daran ändert sich auch nichts dadurch, dass die gegenwärtigen Schuldengrenzen demnächst durch das in Art. 109 Abs. 3 S. 5 GG normierte Netto-Neuverschuldungsverbot abgelöst werden.⁶³

2. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich damit feststellen: Für die Kreditbedingtheit einer Rücklage reicht es aus, dass es ohne Kreditaufnahme nicht möglich gewesen wäre, eine solche zu bilden. Damit stellt der Verfassungsgerichtshof auf die Nettokreditaufnahme ab und nicht auf die Netto-Neuverschuldung.

V. Verfassungsmäßigkeit einer Rücklagenbildung mit Blick auf die erhebliche Verschuldung des Landes NRW (vierter Spiegelstrich)

1. Differenzierung zwischen kreditfinanzierten und nichtkreditfinanzierten Rücklagen

Das Land NRW hatte am Ende des Haushaltsjahres 2017 einen Schuldenstand von rund 144,8 Mrd. Euro, d.h. den höchsten Schuldenstand, den das Land bis dahin verzeichnete (s. dazu oben I 2 b aa)). Derzeit beträgt der Schuldenstand (zum 31.3.2019) 178,4 Mrd. Euro.⁶⁴

Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des VerfGH ist bei der Rücklagenbildung zu differenzieren zwischen solchen Rücklagen, die

⁶³ Vgl. dazu *Henneke*, ZG 2011, 187 (198).

⁶⁴ <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Oeffentliche-Finzen/Schulden-Finanzvermoegen/Tabellen/liste-vorlaeufiger-schuldenstand-laender.html>.

kreditfinanziert sind und denjenigen, die über den Nettobetrag der Kreditaufnahme hinaus gebildet werden. Für das NHGE 2018 ist i. H. v. 151,2 Mio. Euro von einer kreditfinanzierten Rücklage auszugehen und i. H. v. 213,8 Mio. Euro von einer nicht kreditfinanzierten Rücklage.

2. Kreditfinanzierte Rücklagen

a) Grundsätzliche Unvereinbarkeit mit dem Wirtschaftlichkeitsgebot

Nach dem VerfGH verlangen die Erfordernisse des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts, die Kreditaufnahme zu dosieren.⁶⁵ Insbesondere müsse verhindert werden, dass sich unterhalb der investitionsabhängigen Obergrenze ein stetig wachsender Schuldenberg herausbilde, der die Steuerungs- und Handlungsfähigkeit des Haushaltsgesetzgebers in Frage stelle.⁶⁶

Daraus folgt die Verpflichtung des Haushaltsgesetzgebers, Spielräume zur Verschuldensbegrenzung und -rückführung zu nutzen, die sich in einem Wirtschaftsjahr entsprechend den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eröffnen. Mit dieser Verpflichtung sind nach der Rechtsprechung des VerfGH kreditfinanzierte Rücklagen grundsätzlich unvereinbar.

Diese Rechtsprechung verdient Zustimmung. Denn der einfache Haushaltsgesetzgeber darf es nicht in der Hand haben, durch die Bildung einer allgemeinen Rücklage ein kreditfinanziertes „Einnahmepolster“ zu schaffen, auf das er in einem späteren Haushaltsjahr zurückgreifen kann, in dem die planmäßigen Einnahmen aus Steuern und Krediten zur Ausgabenfinanzierung nicht ausreichen und ihm eine

⁶⁵ NWVerfGH, NVwZ 2004, 217 (219) unter Hinweis auf BVerfGE 79, 311 (355 f.).

⁶⁶ NWVerfGH, NVwZ 2004, 217 (219) unter Hinweis auf BVerfGE 79, 311 (355 f.).

Erhöhung der Kreditaufnahmen verfassungsrechtlich verwehrt ist. Mit einer kreditfinanzierten Rücklage können aber in späteren Haushaltsjahren Kreditmittel aus der Vergangenheit dazu genutzt werden, Ausgaben zu tätigen, die ohne eine allgemeine Rücklage im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Begrenzungen der Schuldenaufnahme nicht möglich wären.⁶⁷

Die Gegenansicht, welche den Gestaltungs- und Interpretationsspielraum des Haushaltsgesetzgebers bei jeder seiner Einzelentscheidungen betont,⁶⁸ verkennt die verfassungsrechtliche Verantwortung des Haushaltsgesetzgebers für den Schuldenabbau, über deren Erfüllung der Landesrechnungshof und die Landesverfassungsgerichtsbarkeit zu wachen haben.

Maßgeblich sind hier nach wie vor die Grundsätze, die das Bundesverfassungsgericht (i. Folg. BVerfG) in seiner Entscheidung zur Staatsverschuldung aufgestellt hat: Es muss „verhindert werden, dass sich [...] ein stetig wachsender Schuldensockel bildet, der schließlich die Fähigkeit des Staatshaushalts, auf die Probleme der Gegenwart und Zukunft zu reagieren, in Frage stellt.“⁶⁹ Mit Blick auf die in den letzten Haushaltsjahren gestiegenen Steuereinnahmen sind diese Vorgaben dahingehend fortzuführen, dass eine Verpflichtung des jeweiligen Haushaltsgesetzgebers dazu besteht, regelmäßig und zügig Schulden zu tilgen.

⁶⁷ Pünder, Staatsverschuldung, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdbStR, Bd. 5, 3. Aufl. 2007, § 123 Rn. 32.

⁶⁸ Gumboldt, NVwZ 2005, 36 (43).

⁶⁹ BVerfGE 79, 311 (355 f.).

b) Mögliche Ausnahmen von der grundsätzlichen Unvereinbarkeit der allgemeinen Rücklagenbildung mit dem Wirtschaftlichkeitsgebot

aa) Die Spezifika des Niedrigzinsumfelds

Die Rechtsprechung des VerFGH wurde im Jahr 2003 für die sog. Normallage entwickelt, in der die Aufnahme eines neuen Kredits stets mit teils erheblichen Kreditfinanzierungskosten verbunden war. Fortgeführt und für die einzelnen Formen von Rücklagen ausdifferenziert wurde diese Judikatur im Jahr 2011.⁷⁰ Auch zu dieser Zeit war die Erhöhung der Kreditaufnahme, wie sie für das streitgegenständliche Haushaltsjahr 2010 vorgesehen wurde, mit erheblichen Kosten verbunden. Zwar ließ sich damals bereits auf wirtschaftswissenschaftliche Erkenntnisse über einen „wesentlich besser als erwartet ausgefallenen und fortdauernden wirtschaftlichen Aufschwung“ zurückgreifen.⁷¹ Ein Niedrigzinsumfeld, wie es gerade für das Haushaltsjahr 2018 bestand, ließ sich damals jedoch noch nicht annehmen. Vor diesem Hintergrund sah sich der VerFGH im Jahr 2011 noch zur Klarstellung veranlasst, dass die Kreditaufnahme final auf die Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts bezogen sein musste.⁷²

Mit Blick auf das Haushaltsjahr 2018 stellt sich jedoch die prinzipielle Frage, ob aus dem Wirtschaftlichkeitsgebot nicht folgt, dass dem Haushaltsgesetzgeber insbesondere mit Blick auf die Besonderheiten des gegenwärtigen Niedrigzinsumfelds ein Spielraum haushaltsgesetzgeberischer Planungen zuzugestehen ist.

⁷⁰ VerFGH NW, NVwZ 2011, 805.

⁷¹ VerFGH NW, NVwZ 2011, 805 (807).

⁷² VerFGH NW, NVwZ 2011, 805 (806) unter Verweis auf BVerfGE 79, 311 (339).

Für diese Sichtweise könnte sprechen, dass mögliche Veränderungen der Rechtslage durch das Niedrigzinsumfeld derzeit auch im steuerrechtlichen Zusammenhang eine Rolle spielen: Mit Beschluss vom 4. Mai 2018 äußerte der Bundesfinanzhof (i. Folg. BFH) immerhin schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel daran, ob der damalige, in §§ 233a, 238 AO verankerte Satz für Nachzahlungszinsen für Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2015 mit dem aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG folgenden Übermaßverbot vereinbar sei. Der BFH war der Ansicht, die realitätsferne Bemessung der Zinshöhe wirke in Zeiten eines strukturellen Niedrigzinsniveaus wie ein rechtsgrundloser Zuschlag auf die Steuerfestsetzung. Er hielt den Gesetzgeber von Verfassungs wegen für gehalten dazu, zu überprüfen, ob die ursprüngliche Entscheidung zu der in § 238 Abs. 1 S. 1 AO geregelten gesetzlichen Höhe von Nachzahlungszinsen auch bei dauerhafter Verfestigung des Zinsniveaus aufrechtzuerhalten sei oder die Zinshöhe herabgesetzt werden müsse.⁷³ Auch im Schrifttum wurde die Frage der Realitätsgerechtigkeit von Typisierungen als verfassungsrechtliches Problem der Niedrigzinsphase aufgeworfen; § 238 AO und § 6a Abs. 3 S. 3 EStG wurden als verfassungswidrig angesehen.⁷⁴

Von wann an die neuen Besonderheiten des Niedrigzinsumfelds eine Rolle in der rechtlichen Würdigung spielen sollen, wird unterschiedlich beurteilt. So hat das FG Hamburg zu erkennen gegeben, dass es eine

⁷³ BFHE 260, 431.

⁷⁴ Siehe für viele Hey, FR 2016, 485; weiterführend Hey/Steffen, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitsatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG, 2016; Jonas, DB 2016, 3000; ders., DStR 2018, 545; zusammenfassend Melan, DStR 2017, 2088.

Zinssatztypisierung bereits ab 2012 für verfassungsrechtlich bedenklich hält,⁷⁵ der BFH hielt sie erst ab 2015 für problematisch. Im vorliegenden Zusammenhang, in dem es nur um das Haushaltsjahr 2018 geht, kann diese Frage jedoch offenbleiben. Fest steht immerhin, dass nach der Zinsstatistik der Deutschen Bundesbank derzeit von einem wesentlich niedrigeren durchschnittlichen Entgelt für Kreditzinsen auszugehen ist als mit Blick auf den Zeitraum, der den zwei Entscheidungen des BFH zugrunde lag.⁷⁶

bb) Anpassungsbedarf im Hinblick auf einschneidende Veränderungen der Realität

In Anbetracht des gegenwärtigen Niedrigzinsumfelds lässt sich der allgemeine Grundsatz, nach dem die Anlage von Rücklagemitteln in Guthaben gegenüber einer Verwendung zur Verminderung der Nettokreditaufnahme regelmäßig Zinsnachteile zur Folge hat,⁷⁷ nicht mehr pauschal aufrechterhalten.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist bei gesetzgeberischen Entscheidungen, die das Zinsniveau betreffen, zu prüfen, ob diese durch eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse entscheidend in Frage gestellt werden.⁷⁸ Überträgt man diese Judikatur auf die Rechtsprechung des VerfGH zu den kreditfinanzierten Rücklagen, so führt dies zur Notwendigkeit einer Prüfung, ob im Niedrigzinsumfeld nicht eine Ausnahme von dem Grundsatz anzunehmen ist, dass die Bildung einer allgemeinen Rücklage, wenn sie kreditfinanziert ist, verfassungswidrig ist.

⁷⁵ FG Hamburg, EFG 2013, 1734.

⁷⁶ Vgl. dazu www.bundesbank.de.

⁷⁷ In diesem Sinn insbesondere *Birk*, Sparen auf Pump? – Darf der Staat Kredite zur Verwendung in späteren Haushaltsjahren aufnehmen?, in: FS Selmer, 2004, S. 589 ff.

⁷⁸ BVerfGE 68, 287 (309).

Immerhin sieht der VerfGH in seinen Entscheidungen aus den Jahren 2003 und 2011 selbst die Möglichkeit einer Ausnahme vor, indem er kreditfinanzierte Rücklagen nur für „grundsätzlich“ unvereinbar mit dem in Art. 86 Abs. 2 S. 1 LV NRW verankerten Wirtschaftlichkeitsgebot hält. Fraglich ist, wann Ausnahmen von diesem Grundsatz anzunehmen sind.

cc) Rechtspolitischer Hintergrund

Dem Verfassungsgerichtshof ist von der Literatur entgegengehalten worden, dass seine Vorgaben die staatliche Haushaltswirtschaft in Nordrhein-Westfalen durch eine zu enge, prozyklische Bindung an die konjunkturelle Entwicklung voraussichtlich unwirtschaftlicher und volkswirtschaftlich schädlicher werden lassen, als dies vor seiner Grundsatzentscheidung aus dem Jahr 2003 der Fall war.⁷⁹ Verfassungsrechtlich ist insoweit zu berücksichtigen, dass die staatliche Haushaltswirtschaft für wirtschaftliches Handeln einen substanziellen Entscheidungsspielraum benötigt.⁸⁰ Die Wirtschaftlichkeit der Mittelbewirtschaftung erfordert eine gewisse Elastizität, gerade auch, um günstige Konditionen am Kreditmarkt flexibel nutzen zu können.⁸¹ Ein Sachgrund für die Bildung einer Rücklage könnte darin liegen, dass eine solche zwingend erforderlich ist, damit ohne das Risiko einer Unterdeckung das vom Gesetzgeber für sachgerecht und ausgewogen angesehene Ausgabengerüst des Landeshaushalts aufrechterhalten bleibt.

dd) Verfassungsrechtliche Würdigung

Auf verfassungsrechtlicher Ebene ist zu berücksichtigen, dass das Wirtschaftlichkeitsgebot ein formales Prinzip ist, das die Art der Durch-

⁷⁹ *Wendt/Elicker*, VerwArch 95 (2004), 471 (497).

⁸⁰ *Wendt/Elicker*, VerwArch 95 (2004), 471 (478).

⁸¹ Vgl. die Begründung zum HG 1986, BR-Drs. 400/85, S. 8.

führung einer bestimmten Aufgabe charakterisiert, aber keine Aussagen über die dahinter stehenden Beweggründe und Ziele trifft.⁸² Im vorliegenden Zusammenhang fragt sich daher, welches Ziel letztlich zu erreichen ist. Nach der Rechtsprechung des VerfGH widerspricht jedenfalls ein dauerhafter Anstieg der Verschuldung, auch wenn dieser von jährlichen Investitionen in gleicher Höhe begleitet wird, dem Regelungskonzept des Art. 83 S. 2 LV NRW.⁸³ Daraus lässt sich zugleich entnehmen, dass die Verschuldung kontinuierlich zurückzuführen ist. Das Ziel i. S. d. Wirtschaftlichkeitsgebots ist damit die Rückführung der Staatsverschuldung.

Das Wirtschaftlichkeitsgebot ist jedoch ein Prinzip, welches in einen sachlichen Ausgleich mit anderen Grundsätzen zu bringen ist.⁸⁴ Danach markieren die in anderen rechtlich bindenden Normen enthaltenen Zweck- und Mittelfestlegungen sowie Wertentscheidungen die Grenzen, innerhalb derer nach dem Prinzip der Nutzenmaximierung und Kostenminimierung zu verfahren ist.⁸⁵

Insoweit bietet sich eine Parallele zur Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 115 Abs. 1 S. 2 Halbs. 2 GG an. Danach steht bei der Beurteilung, ob eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts vorliegt oder unmittelbar droht, und bei der Einschätzung, ob eine erhöhte Kreditaufnahme zu ihrer Abwehr geeignet ist, dem Haushaltsgesetzgeber ein Einschätzungs- und Beurteilungsspielraum zu. Nimmt er die Befugnis des Art. 115 Abs. 1 S. 2 Halbs. 2 GG in Anspruch, so trifft ihn im Gesetzgebungsverfahren eine Darlegungslast für die Erfüllung der Voraussetzungen dieser Vorschrift.⁸⁶

⁸² S. dazu *Gröpl*, in: ders. (Hrsg.), BHO/LHO, 2. Aufl. 2019, § 7 Rn. 10.

⁸³ NWVerfGH, NVwZ 2004, 217 und NWVerfGH, NVwZ 2011, 805 (806).

⁸⁴ *Gröpl*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 198. El. (Stand: Mai 2019), Art. 110 Rn. 156.

⁸⁵ *Grupp*, in: Achterberg/Püttner/Würtenberger (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, Bd. 2, 2. Aufl. 2000, § 19 Rn. 29.

⁸⁶ BVerfGE 79, 311 LS 5.

c) Darlegungspflicht des Haushaltsgesetzgebers bei kreditfinanzierten Rücklagen

Dem Einschätzungs- und Beurteilungsspielraum des Haushaltsgesetzgebers bei der Frage der Einhaltung der Erfordernisse des Wirtschaftlichkeitsgebots entspricht in formeller Hinsicht eine Darlegungslast.⁸⁷ Verfassungsrechtlich ergibt sich diese aus der Publizitätsfunktion des Haushalts,⁸⁸ welche die Kontroll- und Legitimationsfunktion von Haushaltsberatung und -verabschiedung erst erfüllbar macht.

Inhaltlich ist dabei von folgenden Grundsätzen auszugehen: Prinzipiell ist der Haushaltsgesetzgeber dazu verpflichtet, Spielräume zur Tilgung von Schulden zu nutzen. Damit sind kreditfinanzierte Rücklagen grundsätzlich unvereinbar. Diese Verpflichtung besteht unabhängig von der im Einzelfall möglicherweise streitigen Frage, ob nach der Inanspruchnahme der in den Haushaltsplan eingestellten allgemeinen Rücklage zusätzliche Zinsausgaben anfallen, ob bei zusätzlichen Zuführungen Geldmittel bewegt werden oder ob die Rückführung von Staatskrediten verzögert wird oder nicht.⁸⁹ Es besteht vielmehr ein Beweis des ersten Anscheins dahingehend, dass eine kreditfinanzierte Bildung allgemeiner Rücklagen dem Wirtschaftlichkeitsgrundsatz widerspricht. Allgemeine Rücklagen sind eine einfachgesetzlich in § 25 Abs. 2 LHO NW vorgesehene Möglichkeit, mit Überschüssen umzugehen. (s. dazu oben II). Aus dem Wirtschaftlichkeitsgebot als finanzrechtlicher Ausprägung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes folgt jedoch das Erfordernis, ein bestimmtes Ziel mit dem geringstmöglichen Einsatz von Mitteln zu erreichen.

⁸⁷ BVerfGE 79, 311 Rn. 94.

⁸⁸ Vgl. BVerfGE 70, 324 (359).

⁸⁹ A.A. *Wendt/Elicker*, VerArch 95 (2994), 471 (479).

Dementsprechend umfasst die Darlegungspflicht des Haushaltsgesetzgebers folgende Elemente: Zum einen muss die strukturelle Ausgeglichenheit des Haushalts dargelegt werden. Sodann ist zu erläutern, welche Überschüsse aus welchen Gründen bestehen, und dass diese vorrangig zur Tilgung von Schulden eingesetzt werden. Schließlich ist darzulegen, weshalb im Ausnahmefall eine Kreditaufnahme bei gleichzeitiger Bildung einer allgemeinen Rücklage das Ziel der Rückführung von Staatskrediten bei gleichzeitiger Erfüllung gesetzlich begründeter Staatsaufgaben besser verwirklichen kann.

Hierbei vermag der allgemeine Hinweis auf die notwendige finanzpolitische Beweglichkeit des Haushaltsgesetzgebers oder der Exekutive im Haushaltsvollzug nicht zu genügen. Vielmehr ist aus den Spezifika des gegenwärtigen Niedrigzinsumfelds heraus der Nachweis dazu zu führen, dass die Bildung einer allgemeinen Rücklage ausnahmsweise wirtschaftlicher ist als die sofortige Schuldentilgung.

An einer vergleichbaren Darlegungspflicht ist der Landesgesetzgeber bereits in seinem Nachtragshaushalt 2010 gescheitert. Damals hatte der Gesetzgeber insbesondere nicht dargelegt, warum er trotz einer unumstritten deutlichen Konjunkturerhöhung sich für eine nachträgliche Erhöhung der Gesamtausgaben in 2010 entschied, die durch zusätzliche Kredite finanziert werden sollten. Der VerfGH wertete den Nachtragshaushalt 2010 seinerzeit als Verfassungsverstoß, weil der Haushaltsgesetzgeber den formalen Anforderungen nicht entsprochen hatte.⁹⁰ Ebenso ist die Rechtslage zur Bildung einer allgemeinen Rücklage nunmehr zu sehen.

In dieser Einschätzung liegt keine Verletzung des Gewaltenteilungsgrundsatzes. Denn im Grundsatz ist die Bildung einer allgemeinen Rücklage möglich, wie dies durch § 25 Abs. 2 LHO NW klargestellt

⁹⁰ Vgl. dazu für viele C. Mayer, DVBl. 2011, 620 (621).

wird. Eine Verletzung des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes kann sich jedoch dann ergeben, wenn in dieser Höhe eine Kreditaufnahme stattfindet. Nach der Rechtsprechung des VerfGH besteht ein Beweis des ersten Anscheins, dass Kreditaufnahme und Bildung einer allgemeinen Rücklage unverträglich sind. Hiervon kann es im Hinblick auf die Besonderheiten des gegenwärtigen Niedrigzinsumfelds Ausnahmen geben, für welche allerdings der Haushaltsgesetzgeber darlegungspflichtig ist.

Dem Haushaltsgesetzgeber steht insoweit ein Einschätzungs- und Beurteilungsspielraum zu. Dieser ist umso größer, als es sich bei der Haushaltsplanung um einen Regelungsgegenstand handelt, der mit Annahmen über eine ungewisse zukünftige Entwicklung bewältigt werden muss.⁹¹ Dies bedeutet, dass nicht etwa der LRH oder der VerfGH darüber entscheidet, nach welcher Methode das verfassungsrechtliche Ziel der Rückführung von Staatskrediten bei gleichzeitiger Erfüllung gesetzlich begründeter Staatsaufgaben mit dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in Einklang zu bringen ist. LRH und VerfGH müssen jedoch hinreichende Sachinformationen an die Hand bekommen, um ihrerseits ihre Kontrollfunktion wahrnehmen zu können.⁹² Der pauschale Hinweis auf die Praxis anderer Bundesländer kann hierfür keinesfalls genügen.

c) Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei kreditfinanzierten Rücklagen, d. h. bei solchen, die sich ohne Kreditaufnahme nicht hätten bilden lassen, den Haushaltsgesetzgeber eine Darlegungspflicht dahingehend trifft, dass diese ausnahmsweise nicht gegen den Wirt-

⁹¹ Rauber, HGZ 2011, 205 (206).

⁹² Vgl. in diesem Sinne auch HessStGH, NVwZ RR 2006, 657.

schaftlichkeitsgrundsatz verstoßen, nach dem primär Schulden zu tilgen sind. Ein Verstoß gegen diese Darlegungspflicht macht den Landeshaushalt, soweit er mit der Bildung der allgemeinen Rücklage zusammenhängt, verfassungswidrig und damit nichtig.⁹³

4. Nicht kreditfinanzierte Rücklagen

Auf nicht kreditfinanzierte Rücklagen, d. h. die weiteren Zuführungen i. H. v. 213,8 Mio. Euro, ist die Rechtsprechung des VerFGH zum grundsätzlichen Verbot kreditfinanzierter Rücklagen nicht unmittelbar übertragbar. Andererseits gilt jedoch auch hier der Wirtschaftlichkeitsgrundsatz, an dem jeder Haushaltsplan zu messen ist.

Den Haushaltsgesetzgeber treffen daher auch insoweit gewisse Darlegungspflichten, die jedoch nicht so weitgehend anzunehmen sind wie in Bezug auf kreditfinanzierte Rücklagen. Insbesondere muss nicht eine Ausnahme von einem grundsätzlichen Verbot der Rücklagenbildung dargetan werden. Insoweit genügt es, dass der Haushaltsgesetzgeber darlegt, wie er seine Einschätzungs- und Prognosespielräume genutzt hat. Auch hier kann der allgemeine Hinweis auf strukturelle Umschuldungen nicht genügen. Vielmehr muss der Haushaltsgesetzgeber dartun, dass das allgemeine Ziel der Rückführung von Staatsschulden bei gleichzeitiger Erfüllung gesetzlich verankerter Staatsaufgaben auch bei Bildung einer allgemeinen Rücklage erreichbar bleibt.

5. Verfassungswidrigkeit im Hinblick auf die Gefahr weiterer Zuführung in die allgemeine Rücklage

Vom LRH wurde ein weiterer Gesichtspunkt einer möglichen Verfassungswidrigkeit der allgemeinen Rücklage darin gesehen, dass in

⁹³ Vgl. zum Umfang der Nichtigkeitsfolge BVerfGE 79, 311 (339).

diese weitere Gelder in beträchtlicher Höhe geführt werden könnten, die dann nicht mehr für eine Schuldentilgung zur Verfügung stehen.

Festzuhalten ist zunächst, dass durch die Zuführung zu einer Rücklage als solche keine Belastung des Landeshaushalts entsteht. Die Rückführung selbst ist vielmehr kostenrechtlich neutral.

Das Verfassungsproblem einer Vereinbarkeit mit dem Wirtschaftlichkeitsgrundsatz entsteht vielmehr dadurch, dass die Geldbeträge, die der allgemeinen Rücklage zugeführt werden, dann nicht mehr für eine Schuldentilgung zur Verfügung stehen. Insoweit trifft daher den Haushaltsgesetzgeber eine Darlegungspflicht dazu, in welcher voraussichtlichen und insbesondere auch maximalen Höhe eine spätere Zuführung zu einer gebildeten allgemeinen Rücklage in Betracht kommt. Zudem ist darzulegen, weshalb das Ziel der Schuldentilgung in Höhe der möglicherweise zugeführten Beträge in der Gesamtabwägung hinter demjenigen zurücktritt, das mit einer allgemeinen Rücklage verfolgt wird. Der allgemeine Hinweis darauf, dass weitere Zuführungen im Rahmen genereller Umstrukturierungen erfolgten, kann insoweit nicht genügen.

6. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzustellen, dass den Haushaltsgesetzgeber bei der Bildung einer allgemeinen Rücklage im Hinblick auf die Verschuldung des Landes NRW eine Darlegungspflicht trifft. Im Fall einer kreditfinanzierten Rücklage ist diese auf der Grundlage der Judikatur des VerfGH als weitergehend anzusehen, in dem Sinn, dass die Notwendigkeit einer Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot einer kreditfinanzierten Rücklage darzulegen ist. In Bezug auf weitere Zuführungen genügt ein allgemeines Plausibilitätsanforderungen genügender Nachweis, dass das allgemeine Ziel der Rückführung von Staatsschulden bei gleichzeitiger Erfüllung gesetzlich verankerter Staatsaufgaben

auch bei Bildung einer allgemeinen Rücklage erreichbar bleibt. Die Darlegungspflicht erstreckt sich schließlich auch auf die Frage, welche weiteren Beträge in welcher voraussichtlichen und maximalen Höhe einer allgemeinen Rücklage zugeführt werden, und aus welchem Grund dies geschieht.

Eine Rücklagenbildung ist mit Blick auf die erhebliche Verschuldung des Landes NRW damit nur dann verfassungsmäßig, wenn diesen strengen Anforderungen in der Darlegungslast des Haushaltsgesetzgebers Genüge getan wird. Für den NHGE 2018 lässt sich dies nicht feststellen.

VI. Rechtliche Möglichkeiten eines Umgangs mit Überschüssen, die im Haushaltsvollzug entstehen (fünfter Spiegelstrich)

1. Die Erzielung eines Überschusses als Ziel des Haushaltsvollzugs

Gutachterlich zu klären ist schließlich die Frage, welche rechtlichen Möglichkeiten die Exekutive dazu hat, mit Überschüssen umzugehen, die im Haushaltsvollzug entstehen.

Nach dem Grundsatz der Haushaltswahrheit müssen im Haushaltsgesetz Einnahmen und Ausgaben in der Höhe angegeben werden, in der sie voraussichtlich anfallen bzw. zu leisten sind.⁹⁴ Allerdings ist die Bestimmung der voraussichtlichen Höhe zukünftiger Einnahmen und Ausgaben mit Prognoseunsicherheit belastet.⁹⁵ Den Haushaltsgesetzgeber trifft insoweit eine Verpflichtung zur Schätzgenauigkeit, d.h. die

⁹⁴ NWVerfGH, NWVBl. 2003, 419 (425).

⁹⁵ *Kamp*, in: Heusch/Schönenbroicher (Hrsg.), Landesverfassung Nordrhein-Westfalen – Kommentar, 2010, Art. 81 Rn. 61.

Schätzungen müssen aus ex-ante-Sicht sachgerecht und vertretbar ausfallen.⁹⁶

Aufgabe des Haushaltsvollzugs ist es letztlich sogar, von der Planung abzuweichen und auf die Erzielung von „Überschüssen“ hinzuarbeiten. Normativ festmachen lässt sich dies an § 34 Abs. 1 und 2 LHO NW. Denn nach § 34 Abs. 1 LHO NW sind Einnahmen rechtzeitig und vollständig zu erheben, während Ausgaben gemäß § 34 Abs. 2 LHO NW nur soweit und nicht eher geleistet werden dürfen, als sie zur wirtschaftlichen und sparsamen Verwaltung erforderlich sind.⁹⁷

2. Der Grundsatz der Haushaltswahrheit

Nicht in Betracht kommt die Bildung kassenmäßiger Überschüsse im Haushaltsvollzug durch die Aufnahme von Krediten, denen kein aktueller Bedarf zur Deckung von Ausgaben gegenübersteht. Dies verstößt gegen § 2 Abs. 1 HaushaltsG NW sowie gegen §§ 18 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 LHO NW, 13 Abs. 1 Nr. 1 HGrG.⁹⁸

3. Das Instrument der Globalen Minderausgabe

Aufgrund der Erfahrung, dass im Haushaltsvollzug nicht alle veranschlagten Mittel tatsächlich ausgegeben werden, gibt es die Möglichkeit einer Bildung globaler Minderausgaben im Haushaltsplan, d.h. eines allgemeinen Kürzungsbetrags, der es der Exekutive überlässt, pauschale Ausgabenkürzungen innerhalb eines Etats zu erwirtschaften. Derartige Minderausgaben, die eine Bodensatzabschöpfung von ca. 1 bis 2 % des Haushaltsvolumens vornehmen, sind mit dem Grundsatz der Haushaltswahrheit vereinbar.⁹⁹

⁹⁶ BVerfGE 30, 250 (263); 113, 167 (234).

⁹⁷ Vgl. dazu *Tappe*, in: Gröpl (Hrsg.), BHO/LHO, 2. Auflage 2019, § 25 Rn. 11.

⁹⁸ Vgl. *Tappe*, NWVBl. 2005, 209.

⁹⁹ *Dolde/Porsch*, DÖV 2002, 232 (237); a. A. *Karehnke*, DVBl. 1980, 542.

Im Übrigen ist die Exekutive grundsätzlich dazu verpflichtet, Überschüsse zur Schuldentilgung einzusetzen. Dieses Vorgehen entspricht dem Wirtschaftlichkeitsgrundsatz mit dem Ziel der Rückführung der Staatsverschuldung.

4. Die Zuführung zu einer allgemeinen Rücklage

Fraglich ist, ob die Exekutive alternativ die rechtliche Möglichkeit hat, im Haushaltsvollzug mögliche Überschüsse einer allgemeinen Rücklage zuzuführen. Hier stellt sich verfassungsrechtlich das gleiche Problem wie bei der Reichweite einer zulässigen globalen Minderausgabe im Haushaltsplan: Würde man der Exekutive die Möglichkeit zugestehen, in beliebiger Höhe Mittel einer allgemeinen Rücklage zuzuführen, so könnten für die wirtschaftliche Entwicklung eines Landes entscheidende Rechtsfragen von der Exekutive beantwortet werden, d. h. der parlamentarische Gesetzgeber würde faktisch entmachtet. Aus diesem Grund darf eine Zuführung von Haushaltsüberschüssen durch die Exekutive an eine allgemeine Rücklage nur in sehr engen Grenzen vorgenommen werden.

Die Wirkung einer Zuführung bestimmter Geldbeträge an eine allgemeine Rücklage ist die gleiche wie diejenige der Globalen Minderausgabe. Denn diese Instrumentarien führen jeweils dazu, dass Entscheidungsmacht vom Parlament auf die Exekutive übergeht. Daraus ist nach den oben dargelegten Grundsätzen zu folgern, dass Globale Minderausgaben und Möglichkeiten der Zuführung an eine allgemeine Rücklage zusammen höchstens 2 % des Haushaltsgesamt volumens umfassen dürfen.¹⁰⁰

¹⁰⁰ *Dolde/Porsch*, DÖV 2002, 232 (237); a. A. *Karehnke*, DVBl. 1980, 542.

5. Zusammenfassung

Überschüsse, die im Haushaltsvollzug entstehen, können alternativ zur Schuldentilgung eingesetzt werden oder einer allgemeinen Rücklage zugeführt werden. Dies darf aber nur in der Höhe erfolgen, in der dies im Haushaltsplan einschließlich seiner Begründung vorgesehen ist und nur in Höhe von höchstens 2 % des Haushaltsgesamtvolumens, bei dem die Globale Minderausgabe mitgezählt ist.

VII. Literaturverzeichnis

- Birk, Dieter, Sparen auf Pump? – Darf der Staat Kredite zur Verwendung in späteren Haushaltsjahren aufnehmen?, in: Osterloh, Lerke (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung – Festschrift für Peter Selmer zum 70. Geburtstag, Berlin 2004, S. 589 ff.
- Dolde, Klaus-Peter/Porsch, Winfried, Die globale Minderausgabe zwischen Budgethoheit des Parlaments, Haushaltsgrundsätzen und flexiblem Haushaltsvollzug, DÖV 2002, 232–239
- Giesen, Hans Adolf/Eberhard Fricke, Das Haushaltsrecht des Landes Nordrhein-Westfalen – Kommentar zur Landeshaushaltsordnung und zu den haushaltsrechtlichen Vorschriften der Landesverfassung (Art. 81 - 88), München 1972
- Gröpl, Christoph, in: ders. (Hrsg.), Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen – Staatliches Haushaltsrecht, 2. Aufl., München 2019, § 7
- Gröpl, Christoph, in: Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 198. El. (Stand: Mai 2019), Art. 110
- Grupp, Klaus, in: Achterberg, Norbert/Püttner, Günter/Würtenberger, Thomas (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, Bd. 2, 2. Aufl. 2000, § 19 Rn. 29
- Gumboldt, Nico, Zur Verfassungsmäßigkeit kreditfinanzierter Rücklagen in öffentlichen Haushalten, NVwZ 2005, 36–43

- Heintzen, Markus, Haushaltsüberschüsse – Eine verfassungs- und verwaltungsrechtliche Betrachtung, JZ 2016, 1039–1044
- Hennecke, Hans-Günther, Grätsche vom Gericht oder ein kleines Staatsstreichlein? – Das Urteil des VerfGH NRW vom 15. März 2011, ZG 2011, 187–198
- Hey, Johanna, Realitätsgerechtigkeit von Typisierungen als verfassungsrechtliches Problem der Niedrigzinsphase – Zur Verfassungswidrigkeit von § 238 AO und § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG (§ 238 AO, § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG), FR 2016, 485–496
- Hey, Johanna/Steffen, Sascha, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG, Berlin 2016
- Jahndorf, Christian, Grundlagen der Staatsfinanzierung durch Kredite und alternative Finanzierungsformen im Finanzverfassungs- und Europarecht – Formenstrenge und Gestaltungsspielräumen im Haushalts- und Staatsschuldenrecht sowie Reformüberlegungen unter Einbeziehung der Haushaltssysteme Frankreichs und Englands, 2003
- Jonas, Bernd, Gerichtliche Überprüfung von gesetzlichen Typisierungen in der Niedrigzinsphase, DB 2016, 3000–3006
- Jonas, Bernd, Die Zinsen sind zu hoch! – Beschreibung einer ungebührlichen Bereicherung Replik auf Melan DStR 2017, 2088, DStR 2018, 545–551

- Kamp, Manuel, in: Heusch, Andreas/Schönenbroicher, Klaus (Hrsg.), Landesverfassung Nordrhein-Westfalen – Kommentar, 2010, Art. 81
- Karehnke, Helmut, Zur Zulässigkeit der Veranschlagung globaler Minderausgaben, DVBI 1980, 542–545
- Knörzer, Thomas, in: Piduch, Erwin, Bundeshaushaltsrecht – Kommentar zu den Artikeln 91a bis 91e, 104a bis 104c, 109 bis 115, 125c, 143c, 143d des GG und zur BHO mit rechtsvergleichenden Hinweisen auf das Haushaltsrecht der Bundesländer und ihrer Gemeinden, 20. El. (Stand: Februar 2018), § 25 Rn. 2.
- LTO-Redaktion, Darf NRW trotz Schulden Rücklagen bilden?, <https://www.lto.de/recht/nachrichten/n/haushalt-nrw-allgemein-ruecklage-schulden-kredite-finanzministerium/> (zuletzt abgerufen am 24.7.2019)
- Mayer, Christian, Anmerkung zu einer Entscheidung des VerfGH Münster, Urteil vom 15.03.2011 (20/10; DVBI 2011, 554) – Zur Verfassungsmäßigkeit von Nachtragshaushalten, DVBI 2011, 620–623
- Melan, Nevada, Sind die Festsetzungszinsen zu niedrig? – Ein frischer Blick auf eine alte Diskussion, DStR 2017, 2088–2092
- Pünder, Hermann, Staatsverschuldung, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. 5, 3. Aufl., Heidelberg 2007, § 123
- Rauber, David, Besprechung, HGZ 2011, 205-206

- Tappe, Henning, in: Gröpl, Christoph (Hrsg.), Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen – Staatliches Haushaltsrecht, 2. Aufl., München 2019, § 25
- Tappe, Henning, Kreditfinanzierte Rücklagen im Haushaltsrecht, NWVBI 2005, 209–212
- Rudolf Wendt/Michael Elicker, Staatskredit und Rücklagen. Grundsätzliche Anmerkungen aus Anlaß des Streits um die Verfassungsmäßigkeit der Haushalte 2001 und 2002 des Landes Nordrhein-Westfalen, VerwArch 95 (2004), 471–497

Jena, den 5. August 2019

Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger