

Prof. Dr. Marc Desens
Lehrstuhl für Öffentliches Recht,
insb. Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht
Juristenfakultät, Burgstraße 21, 04109 Leipzig
E-Mail: desens@uni-leipzig.de

Frau
Elisabeth Winkelmeier-Becker, MdB
Vorsitzende des Rechtsschusses des
Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

- per E-Mail -

Leipzig, 14. April 2023

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung im Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages am 17. April 2023 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen“ (BT-Drucksache 20/5653)

Sehr geehrte Frau Elisabeth Winkelmeier-Becker,

für die Möglichkeit, zum oben genannten Gesetzesentwurf Stellung zu nehmen, bedanke ich mich sehr.

Ich beschränke meine Stellungnahme auf die Regelungen, mit denen die Richtlinie (EU) 2021/2101¹ umgesetzt wird, also auf die Regelungen zur Offenlegung der Ertragssteuerinformationen, die im Handelsgesetzbuch in einem neuen Vierten Unterabschnitt im Vierten Abschnitt des Dritten des Buches geregelt werden sollen, also konkret auf die Regelungen in den §§ 342 bis 342l HGB-E. Die Stellungnahme ist wie folgt gegliedert:

- I. Zur rechtspolitischen Zielsetzung
- II. Zur Umsetzung
- III. Unionsrechtswidrigkeit der umzusetzenden Richtlinie
- IV. Verfassungswidrigkeit ohne Zustimmung des Bundesrates

¹ Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABl. L 429/1 v. 1.12.2021.

I. Zur rechtspolitischen Zielsetzung

Der Gesetzesentwurf der Bundesregierung² formuliert folgende Zielsetzung:

„Dadurch soll eine informierte öffentliche Debatte darüber ermöglicht werden, ob die betroffenen multinationalen Unternehmen und Konzerne ihren Beitrag zum Gemeinwohl auch dort leisten, wo sie tätig sind“.

Präziser wird der Zweck bereits vom Ausschuss für Fragen der Europäischen Union und vom Finanzausschuss des Bundesrates³ in seiner Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag zur Offenlegung der Ertragsteuerinformationen formuliert (Hervorhebungen nur hier):

„Eine öffentliche länderbezogene Berichterstattung kann ein wirkungsvolles Instrument darstellen, um **Gewinnverkürzungen und -verlagerungen** zu bekämpfen. Durch die Veröffentlichung eines Ertragsteuerinformationsberichts wird das **"Country-by-country Reporting"** sinnvoll **ergänzt**, indem auf die **präventive Wirkung von Reputationseffekten** und die **öffentliche Debatte** gesetzt wird. Das **Vertrauen der Öffentlichkeit in die Transparenz und Fairness der Steuersysteme** kann dadurch weiter gestärkt werden.“

Dabei handelt es sich grundsätzlich um ein legitimes Ziel. Ob es sich jedoch tatsächlich um ein wirkungsvolles Instrument handelt, kann man mit Gründen bezweifeln. Es erscheint aber zumindest nicht von vornherein abwegig.

Gleichwohl ist es offensichtlich, dass das Ziel der Transparenz mit dem grundsätzlich zu gewährleistenden Schutz von Geschäftsgeheimnissen der betroffenen Unternehmen in Einklang gebracht werden muss, auch wenn dieser Schutz im Allgemeinen schwächer ausgeprägt ist als der Schutz personenbezogener Daten im Datenschutzrecht.

Jedoch ist auf eine andere Gefahr hinzuweisen, die durch eine Offenlegung der Ertragsteuerinformationen eintreten und sogar dazu führen kann, dass das legitime Ziel konterkariert wird: Will ein Staat **grenzüberschreitende Gewinnverkürzungen und -verlagerungen** bekämpfen, ist er regelmäßig auf Informationen von staatlichen Stellen anderer Staaten angewiesen. Ein solcher Informationsaustausch setzt regelmäßig eine Gegenseitigkeit voraus. Soweit die Ertragssteuerinformationen öffentlich sind, sind sie auch für Staaten öffentlich, von denen man sich mehr Kooperation erwünscht. Die freie Zugänglichkeit birgt daher die Gefahr, dass sich eine etwaige Kooperationsbereitschaft solcher Staaten reduziert.

Beispielhaft sei hier das nicht-öffentliche Country-by-Country-Reporting (§ 138a Abs. 2 AO)⁴ genannt: Die Bundesrepublik Deutschland erhält (Stand: 9.3.2020⁵) entsprechende Informationen von weltweit 68 Staaten. Jedoch gibt das Bundeszentralamt für Steuern nicht an alle 68 Staaten seinerseits Informationen weiter, sondern nur an 60 Staaten (kein Versand an Bonaire, Britische Jungferninseln, Cayman Inseln, Costa Rica, Curacao, Katar, Nigeria und Peru). Durch die Offenlegung der Ertragssteuerinformationen erhalten diese Staaten die bisher (hoffentlich aus guten Gründen) vorenthaltenen Informationen frei im Internet.

² Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 15.2.2023, BT-Drs. 20/5653, S. 1.

³ BR-Drs. 176/1/16, S. 2.

⁴ Basierend Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung, EU ABl. L 146/8 v. 3.6.2016.

⁵ Die Liste ist abrufbar auf der Homepage des BZSt unter: https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/CountryByCountryReporting/TeilnehmendeStaaten/teilnehmende_Staaten_node.html (Abruf am 14.4.2023).

II. Zur Umsetzung

Die Umsetzung in den §§ 342 bis 342l HGB-E hält sich eng an den Vorgaben der umsetzenden Richtlinie⁶ und geht – soweit ersichtlich – nicht über die Vorgaben voraus. Das gilt grundsätzlich für

- die Begriffsbestimmungen (Art. 48a der Richtlinie),
- den persönlichen Anwendungsbereich (Art. 48b der Richtlinie),
- den Inhalt des Ertragssteuerberichts (Art. 48c der Richtlinie)
- die Offenlegung und Zugänglichkeit (Art. 48d der Richtlinie)
- die Verantwortlichkeit (Art. 48e der Richtlinie)
- Erklärung des Abschlussprüfers (Art. 48f der Richtlinie).

Daraus ergeben sich Abweichungen zum im § 138a AO geregelten nicht-öffentlichen Country-by-Country-Reporting, das ebenfalls auf einer Richtlinienumsetzung⁷ beruht. Daher sind die Abweichungen bereits in den jeweiligen Richtlinien angelegt und betreffen etwa

- den weiteren persönlichen Anwendungsbereich (unverbundene Unternehmen mit Zweigniederlassungen) oder
- den Sonderausweis bei Unternehmen oder Zweigniederlassungen in nicht-kooperierenden Staaten.

Der **geforderte Ertragsteuerinformationsbericht** (§ 342h und § 342i HGB-E) setzt die Vorgaben in Art. 48c der Richtlinie um. Konzeptionell und inhaltlich orientiert sich der Bericht eng am länderbezogenen Bericht für multinationale Unternehmensgruppen (§ 138a Abs. 2 AO), der zusätzlich nur die Offenlegung des Eigenkapitals und der immateriellen Vermögenswerte verlangt. Im Übrigen bestehen zwar Unterschiede in konkret verwendeten Begriffen. Jedoch ermöglicht **§ 342h Abs. 4 HGB-E** (Umsetzung von Art. 48c Abs. 3 der Richtlinie), für den Ertragssteuerinformationsbericht die Angaben zu übernehmen, die nach den EU-Richtlinien-Vorgaben für das nicht-öffentlichen Country-by-Country-Reporting gefordert sind. Hier wäre es wünschenswert, wenn in § 342h Abs. 4 HGB-E nicht allein auf die Vorgaben einer anderen Richtlinie verwiesen wird, sondern auch auf die nationale Regelung, mit der diese andere Richtlinie bereits umgesetzt ist, also ausdrücklich auch auf die Vorgaben aus **§ 138a Abs. 2 AO** (mit Ausnahme von § 138 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. g und j AO).

Darauf hinzuweisen ist, dass **§ 342k HGB-E** die Möglichkeit einräumt, Angaben nicht in den Bericht aufzunehmen, wenn die Offenlegung dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zufügen würde. Eine solche Regelung ist nach der Vorgabe von Art. 48c Abs. 6 der Richtlinie nicht zwingend umzusetzen. Dass das umsetzende Gesetz von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, ist zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen und zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der betroffenen Unternehmen sehr zu begrüßen.

⁶ Verweis auf Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABl. L 429/1 v. 1.12.2021.

⁷ Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung, EU ABl. L 146/8 v. 3.6.2016.

III. Unionsrechtswidrigkeit der umzusetzenden Richtlinie

Soweit mit dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen die genannte Richtlinie⁸ umgesetzt wird, wird eine Richtlinie umgesetzt, die gegen die Vorgaben des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) verstößt.

Die umzusetzende Richtlinie⁹ wurde mit **Art. 50 Abs. 1, Abs. 2 Buchst g. AEUV** auf eine EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage gestützt, deren Voraussetzungen nicht einschlägig sind. Stattdessen hätten die umzusetzende Richtlinie auf die EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage in **Art. 115 AEUV** gestützt werden müssen.

In der Folge wurde die Richtlinie nach Maßgabe des **ordentliches Gesetzgebungsverfahrens** erlassen, obwohl bei Zugrundelegung von Art. 115 AEUV ein **besonderes Gesetzgebungsverfahren** hätte durchgeführt werden müssen, das u.a. anstatt einer **bloß qualifizierten Mehrheit** eine **Einstimmigkeit im Rat** verlangt.

1. Zur EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage für die Richtlinie

Die Richtlinie¹⁰ wurde zu Unrecht auf die EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage aus **Art. 50 Abs. 1 AEUV** und **Art. 50 Abs. 2 Buchst. g AEUV** gestützt.

Im Vorschlag der EU-Kommission¹¹ zur Richtlinie vom 12.4.2016 wird die Heranziehung der EU-Kompetenzgrundlage aus Art. 50 Abs. 1 AEUV damit begründet, dass die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen durch eine Änderung der EU-Bilanzrichtlinie¹² umgesetzt werden soll, die ihrerseits auf der EU-Gesetzeskompetenzgrundlage aus Art. 50 Abs. 1 AEUV beruht.

Allein aus dem Umstand, dass die Umsetzung einer Richtlinie gesetzestechnisch durch eine Änderung einer bereits vorhandenen Richtlinie erfolgt, die auf Art. 50 Abs. 1 AEUV gestützt werden konnte, folgt nicht, dass jede Änderung bzw. Ergänzung dieser Richtlinie ebenfalls auf Art. 50 Abs. 1 AEUV gestützt werden kann.

Vielmehr kommt es für die Frage, ob und welche Kompetenzgrundlage einschlägig ist, allein auf den **materiellen Inhalt und den Zweck der Regelungen** an, die neu eingeführt werden sollen.

⁸ Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABl. L 429/1 v. 1.12.2021.

⁹ Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABl. L 429/1 v. 1.12.2021.

¹⁰ Insbesondere 22. Erwägungsgrund der Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABl. L 429/1 v. 1.12.2021.

¹¹ Europäische Kommission v. 12.4.2017, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, COM(2016) 198 final, S. 4.

¹² Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, EU ABl. L 182/1 v. 29.6.2013.

a) Nichteinschlägigkeit von Art. 50 Abs. 1 AEUV

Die EU-Kompetenzgrundlage in **Art. 50 Abs. 1 AEUV** ermächtigt zum Erlass von Richtlinien „zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit für eine bestimmte Tätigkeit“.

(1) Merkmal: „zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit“

Die Richtlinie beschränkt die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), weil sie Pflichten für Unternehmen regelt, die sich in einem anderen EU-Staat niederlassen (Tochtergesellschaften, Zweigniederlassungen), aber nicht für solche Unternehmen, die in ihrem Heimatstaat verbleiben (ausschließlich inländische Tochtergesellschaften oder Zweigniederlassungen).

Eine Richtlinie, die die Niederlassungsfreiheit beschränkt, ist keine Richtlinie, die darauf abzielt, die Niederlassungsfreiheit zu verwirklichen.

Das Tatbestandsmerkmal ist nicht einschlägig.

(2) Merkmal: „für eine bestimmte Tätigkeit“

Die Richtlinie regelt Pflichten für multinationale Unternehmen, die eine Umsatzerlösschwelle von 750 Mio. erreichen. Sie betrifft also bestimmte Unternehmen. Auf eine bestimmte Tätigkeit der Unternehmen kommt es dagegen nicht an.

Eine Richtlinie, die auf Unternehmen unabhängig davon anzuwenden ist, welche Tätigkeit das Unternehmen ausübt, ist keine Richtlinie, die Regelungen für eine bestimmte Tätigkeit trifft.

Das Tatbestandsmerkmal ist nicht einschlägig.

b) Nichteinschlägigkeit von Art. 50 Abs. 2 Buchst. b AEUV

Die EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage in **Art. 50 Abs. 2 Buchst. g AEUV** ermächtigt dazu, „Schutzbestimmungen“ für Gesellschaften zu „koordinieren“, die in den Mitgliedstaaten „im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter“ vorgeschrieben sind.

Merkmal: „Schutzbestimmungen im Interesse Dritter“

Sieht man die (breite) Öffentlichkeit bei weitmöglichster Auslegung als einen „Dritten“, bleibt die Frage, ob und warum die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen eine „Schutzbestimmung“ im Interesse der (breiten) Öffentlichkeit sein soll.

Bei der Abfassung der Richtlinie war man sich diesem Problem offenbar bewusst und hat im 2. Erwägungsgrund zur Richtlinie u.a. formuliert (Hervorhebungen nur hier)¹³:

„(...) Die Festlegung gemeinsamer Vorschriften für die Ertragsteuertransparenz würde auch dem allgemeinen wirtschaftlichen Interesse dienen, indem in der gesamten Union gleichwertige Garantien für den **Schutz von Anlegern, Gläubigern und anderen Dritten im Allgemeinen vorgesehen werden**, (...)“

Warum eine Ertragsteuertransparenz die genannte Schutzfunktion haben soll, wird schlicht behauptet, aber nicht näher begründet. Betrachtet man den 2. Erwägungsgrund dagegen vollständig, wird erkennbar, dass es nicht um den „Schutz“ von Anlegern, Gläubigern oder der (breiten) Öffentlichkeit geht, sondern um eine Flankierung von Maßnahmen zur Bekämpfung der **Ertragsteuervermeidung** und um eine Ermöglichung einer **öffentlichen Debatte über die**

¹³ Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABl. L 429/1 v. 1.12.2021.

Steuerehrlichkeit von Unternehmen, die das **Vertrauen in die Fairness nationaler Steuersysteme** fördern kann und:

„(...) **Parallel** zu den Arbeiten des Rates zur **Bekämpfung der Ertragsteuervermeidung** muss die **öffentliche Kontrolle der Ertragsteuerbelastung** multinationaler Unternehmen, die in der Union tätig sind, verstärkt werden, um die Transparenz und Verantwortung von Unternehmen weiter zu fördern und damit zum Wohl unserer Gesellschaften beizutragen. Eine solche Kontrolle ist auch erforderlich, um eine aufgrund **besserer Informationen geführte öffentliche Debatte insbesondere über den Grad der Steuerehrlichkeit** bestimmter in der Union tätiger multinationaler Unternehmen und die Auswirkungen der Steuerehrlichkeit auf die Realwirtschaft zu fördern. Die Festlegung gemeinsamer Vorschriften für die Ertragsteuertransparenz würde auch dem allgemeinen wirtschaftlichen Interesse dienen, indem in der gesamten Union gleichwertige Garantien für den Schutz von Anlegern, Gläubigern und anderen Dritten im Allgemeinen vorgesehen werden, und somit dazu beitragen, das **Vertrauen der Bürgerinnen und Bürger der Union in die Fairness der nationalen Steuersysteme** wiederherzustellen.“ (2. Erwägungsgrund).

Die Zwecke einer Flankierung von Maßnahmen zur Bekämpfung der **Ertragsteuervermeidung** und einer Ermöglichung einer **öffentlichen Debatte über die Steuerehrlichkeit** von Unternehmen, die das **Vertrauen in die Fairness nationaler Steuersysteme** fördern kann, zielen darauf ab, die Kontrollfunktion der (breiten) Öffentlichkeit in Dienst zu nehmen. Das ist kein Ziel, dass die (breite) Öffentlichkeit ihrerseits vor bestimmten Unternehmen schützt.

Die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen ist keine Schutzbestimmung im Interesse der breiten Öffentlichkeit. Das Tatbestandsmerkmal ist nicht einschlägig.

c) **Einschlägigkeit von Art. 115 AEUV**

Die EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage in Art. 115 AEUV ermächtigt zum Erlass von Richtlinien, mit denen Rechtsvorschriften angeglichen werden, die sich unmittelbar auf das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken.

Obwohl die Richtlinie ausdrücklich nicht auf Art. 115 AEUV als EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage abstellt, heißt es im 1. Erwägungsgrund ausdrücklich:

„Für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts ist Transparenz wesentlich.“

Ob diese Aussage uneingeschränkt zutrifft, lässt sich bezweifeln. Sie lässt sich aber unter Berücksichtigung der Einschätzungsprärogative nicht als von vornherein abwegig einstufen. Im 22. Erwägungsgrund der Richtlinie heißt es dann aber:

„Da diese Richtlinie nur Pflichten zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationsberichten zum Gegenstand hat und nicht die Harmonisierung der Steuern, ist Artikel 50 Absatz 1 AEUV die geeignete Rechtsgrundlage.“

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der AEUV in Art. 113 nur für die indirekten Steuern eine ausdrückliche EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage zu deren Harmonisierung vorhält. Die Ertragsteuern sind aber keine indirekten, sondern direkte Steuern. Soweit diese harmonisiert werden, ist dies auf die allgemeine EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage zur Harmonisierung in Art. 115 AEUV zu stützen, die tatbestandlich gerade nicht auf die „Harmonisierung von Steuern“ beschränkt ist.

Es ist zudem darauf hinzuweisen, dass bereits die Richtlinie¹⁴ zum nicht-öffentlichen „County-by-Country Reporting“ auf **Art. 115 AEUV** gestützt wurde. Nach dem 4. Erwägungsgrund hat das nicht-öffentliche Country-by-Country-Reporting folgenden Zweck (Hervorhebung nur hier):

„Eine erhöhte Transparenz gegenüber den Steuerbehörden könnte für multinationale Unternehmensgruppen einen Anreiz schaffen, **bestimmte Praktiken aufzugeben und ihren gerechten Anteil am Steueraufkommen** in dem Land zu entrichten, in dem die Gewinne erzielt werden. Die Erhöhung der Transparenz für multinationale Unternehmensgruppen ist daher ein **wesentlicher Bestandteil der Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.**“

Vergleicht man dies mit dem Zweck der Offenlegung der Ertragsteuerinformationen (dazu bereits I. 1. b.), wird deutlich das beide dasselbe Ziel verfolgen. Dabei flankiert die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung durch die **präventive Wirkung von Reputationseffekten**, die durch **öffentliche Debatte** entstehen kann.

Art. 115 AEUV wäre – wie beim nicht-öffentlichen „County-by-Country Reporting“ – die einschlägige EU-Gesetzeskompetenzgrundlage für die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen gewesen.

2. Zur Durchführung eines nicht einschlägigen EU-Gesetzgebungsverfahrens in Folge der Auswahl der falschen EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage für die Richtlinie

Stützt man die Richtlinie – m.E. zu Unrecht (dazu bereits III.1.) – auf die EU-Kompetenzgrundlage aus Art. 50 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. g AEUV, ist die Richtlinie im „**ordentlichen Gesetzgebungsverfahren**“ zu erlassen, das sich nach Art. 289 i.V.m. Art. 294 AEUV richtet. Bei diesem Verfahren wirken Rat und EU-Parlament zusammen, wobei für Beschlüsse des EU-Parlaments eine einfache Mehrheit und **Beschlüsse des Rates eine qualifizierte Mehrheit** ausreicht (Art. 16 Abs. 3 EUV), also 55 % der Mitglieder des Rates, die 65 % der EU-Bevölkerung repräsentieren müssen (Art. 16 Abs. 4 EUV).

Die Richtlinie wurde auch tatsächlich nach Maßgabe des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens erlassen:

- **Kommission (12.4.2016):** Vorschlag nach Art. 294 Abs. 2 AEUV
- **EU-Parlament (27.3.2019):** Standpunkt in erster Lesung nach Art. 294 Abs. 3 AEUV (einfache Mehrheit ausreichend)
- **Rat (28.9.2021):** Keine Billigung des Standpunktes des Parlaments und Festlegung eines eigenen Standpunktes in erster Lesung nach Art. 294 Abs. 5 AEUV (qualifizierte Mehrheit ausreichend)
- **Parlament (11.11.2021):** Billigung des Standpunktes des Rates in zweiter Lesung nach Art. 294 Abs. 7 Buchst. a AEUV (einfache Mehrheit ausreichend).

Hätte man die Richtlinie dagegen – was m.E. zutreffend gewesen wäre (dazu bereits III.1.) – auf die EU-Kompetenzgrundlage aus Art. 115 AEUV gestützt, hätte die Richtlinie in einem

¹⁴ Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung, EU ABl. L 146/8 v. 3.6.2016.

besonderen Gesetzgebungsverfahren erlassen werden, bei dem nach Maßgabe des Art. 115 AEUV eine **Einstimmigkeit im Rat** erforderlich gewesen wäre.

Wird eine Richtlinie, die aufgrund ihrer EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage eine Einstimmigkeit im Rat verlangt, in einem Verfahren erlassen, das nur eine qualifizierte Mehrheit verlangt, werden **Souveränitätsrechte der Mitgliedstaaten** beschränkt, die sie nicht auf die Europäische Union übertragen haben. In diesem Sinne handelt es sich bei der Richtlinie um einen Ultra-vires-Akt („ausbrechender Rechtsakt“): Die Europäische Union hat eine Kompetenz in Anspruch genommen, die ihr so nicht zusteht.

Die Letztentscheidung darüber, ob die umzusetzende Richtlinie aufgrund des aufgezeigten Verstoßes nichtig ist, obliegt dem Europäischen Gerichtshof.

IV. Verfassungswidrigkeit ohne Zustimmung des Bundesrates

Soweit Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen die genannte Richtlinie¹⁵ umsetzt, ist die einschlägige Gesetzgebungskompetenz Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG mit der Folge, dass eine Zustimmung des Bundesrates nach Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 77 Abs. 2a GG erforderlich ist.

Wird das Gesetz weiterhin auf die Kompetenzgrundlage in Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG (Recht der Wirtschaft) gestützt, wäre es als ein bloßes Einspruchsgesetz (Art. 77 Abs. 3 und 4 GG) zu behandeln, so dass es an der erforderlichen Zustimmung des Bundesrates mangeln würde und das Gesetz bereits deswegen formell verfassungswidrig wäre.

1. Zur Gesetzgebungskompetenzgrundlage nach dem Grundgesetz

Im Gesetzesentwurf der Bundesregierung¹⁶ wird die Gesetzgebungskompetenz für die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen auf Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG (Recht der Wirtschaft) gestützt.

Allein aus dem Umstand, dass die Regelungen zur Umsetzung der Richtlinie gesetzestech-nisch im Handelsgesetzbuch (HGB) erfolgt, konkret durch einen neuen Vierten Unterabschnitt im Vierten Abschnitt des Dritten des Buches in den §§ 342 bis 342l HGB-E, begründet noch nicht die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG (Recht der Wirtschaft).

Vielmehr kommt für den richtigen Kompetenztitel auf den **Inhalt und den Zweck der Regelung** an.

Zum Inhalt:

Schon die Bezeichnung des Zweiten Titels („Pflicht zur Ertragsteuerinformationsberichterstat-tung“) offenbart, dass es hier inhaltlich um eine Regelung handelt, die sich auf die Ertragsteu-ern und damit auf das Steuerrecht bezieht.

Zu den Pflichtangaben nach § 342h Abs. 2 HGB gehören ausdrücklich:

¹⁵ Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweig-niederlassungen, EU ABl. L 429/1 v. 1.12.2021.

¹⁶ Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 15.2.2023, BT-Drs. 20/5653, S. 30.

5. die für den Berichtszeitraum zu zahlende Ertragsteuer
6. die im Berichtszeitraum gezahlte Ertragsteuer auf Kassenbasis.

Dabei handelt es sich um Kennzahlen, die für Zwecke der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer im Steuerverfahren ermittelt werden.

Auch die übrigen Pflichtangaben entsprechen (trotz abweichender Terminologie) den Angaben, die ebenfalls im nicht-öffentlichen Country-by-Country-Reporting nach Maßgabe des § 138a Abs. 2 AO zu berichten sind und für eine steuerliche Risikoabschätzung der Verrechnungspreissysteme und anderer Gewinnverlagerungspotenziale nutzbar gemacht werden können.

Zum Zweck:

Auch aus der bereits oben aufgezeigten Begründung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung¹⁷ ergibt sich, dass hier um steuerrechtliche Zwecke geht:

„Dadurch soll eine informierte öffentliche Debatte darüber ermöglicht werden, ob die betroffenen multinationalen Unternehmen und Konzerne ihren Beitrag zum Gemeinwohl auch dort leisten, wo sie tätig sind“.

Dass mit dem „Beitrag zum Gemeinwohl“ die gezahlten Ertragsteuern gemeint ist, dürfte offensichtlich sein. Das Hinweis auf den Ort der Tätigkeit („wo sie tätig sind“) umschreibt das Ziel, grenzüberschreitenden Gewinnverkürzungen und -verlagerungen entgegenzuwirken.

Damit wird deutlich, dass das Ziel, das bereits mit dem nicht-öffentlichen Country-by-Country-Reporting verfolgt wird, flankierend auch durch die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen verfolgt wird. Wie das nicht-öffentlichen Country-by-Country-Reporting verfolgt auch die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen ausschließlich steuerliche Zwecke. Die Gesetzgebungskompetenz für die Regeln über die Steuern ergeben sich aber nicht aus den Katalogen in Art. 72, 73 und 75 GG, sondern abschließend aus der Finanzverfassung des Grundgesetzes (Art. 104a bis 115 AEUV).

Die Einführung des nicht-öffentlichen Country-by-Country-Reporting in § 138a AO wurde auf die Gesetzeskompetenzgrundlage in **Art. 108 Abs. 5 GG** (Steuerverfahrensrecht) gestützt¹⁸. Präziser wäre es gewesen, eine **Annexkompetenz** zu Art. 108 Abs. 5 GG anzunehmen, weil es sich bei den länderbezogenen Berichten streng genommen nicht um ein Steuerverfahren handelt, sondern um eine Informationsgewinnung in dessen Vorfeld, die sich auf das Steuerverfahren (insbesondere auf die Kontrolle der Verrechnungspreissysteme) auswirken kann.

In diesem Sinne hätte man auch die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen auf eine Annexkompetenz zu **Art. 108 Abs. 5 AO** stützen können, was nachvollziehbar gewesen wäre, wenn man die Regelungen in der Abgabenordnung implementieren würde.

Da es ausschließlich um die Offenlegung von Informationen über die Ertragsteuern geht, ist es naheliegender, die Kompetenzgrundlage für die Regelung über Ertragsteuern heranzuziehen. Die einschlägige Gesetzgebungskompetenzgrundlage wäre hier eine **Annexkompetenz** zu **Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG (Körperschaftsteuer)**.

¹⁷ Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 15.2.2023, BT-Drs. 20/5653, S. 1.

¹⁸ Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 5.9.2016, BT-Drs. 18/9536, S. 27.

2. Zum Erfordernis der Zustimmung des Bundesrates

Geht man wie hier davon aus, dass Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG die zutreffende Gesetzeskompetenzgrundlage ist (dazu bereits IV.1.), bedarf das Gesetz nach **Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 77 Abs. 2a GG** der Zustimmung des Bundesrates, um formell verfassungsgemäß zustande zu kommen.

Zieht man Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG (Recht der Wirtschaft) heran und behandelt das Gesetz deshalb bloß als Einspruchsgesetz, würde es formell nicht verfassungsgemäß zustande kommen.

Die Letztentscheidung darüber, ob das Gesetz mangels Zustimmung des Bundesrates verfassungswidrig ist, obliegt dem Bundesverfassungsgericht.

Mit freundlichen Grüßen



(Prof. Dr. Marc Desens)