

# Ist öffentliches Country-by-Country-Reporting mit den EU-Grundrechten vereinbar?

Viktoria Wöhler

BEPS-Aktionspunkt 13 sieht vor, dass multinationale Unternehmensgruppen mit einem jährlichen Gesamtumsatz von mindestens 750 Mio Euro einen Country-by-Country-Report (CbCR) erstellen müssen. Dieser CbCR sollte allerdings nur den Finanzverwaltungen und nicht der Öffentlichkeit zugänglich sein. Die Diskussionen in der EU über einen Vorschlag der Europäischen Kommission für öffentliches CbCR deuten jedoch darauf hin, dass CbCR zukünftig auch öffentlich verfügbar sein könnten. Das französische Verfassungsgericht hat eine verfrühte Umsetzung in Frankreich allerdings für verfassungswidrig erklärt. In einem aktuellen Kompromissvorschlag der Ratspräsidentschaft wurde auf das französische Urteil mit einer Einschränkung der Offenlegungspflicht reagiert.



Viktoria Wöhler, LL.M., BSC ist wissenschaftliche Mitarbeiterin im Christian Doppler Labor für „Transparenz im Internationalen Steuerrecht“ am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

## 1. Hintergrund

Multinationale Konzerne nutzen vielfältige Möglichkeiten zur Steuerplanung, insbesondere auch solche, die sich durch Unterschiede der nationalen Steuerregelungen und der Steuerbelastungsniveaus ergeben, um ihre effektive Steuerbelastung zu reduzieren. Eine Studie des Europäischen Parlaments schätzte die Steuermindereinnahmen in der EU aufgrund solcher Steuervermeidungsstrategien multinationaler Konzerne auf 50 bis 70 Mrd Euro.<sup>1</sup> Mehr Transparenz im internationalen Steuerrecht, auch gegenüber der Öffentlichkeit, wird vor allem von zivilgesellschaftlichen Organisationen gefordert und soll die Steuervermeidung multinationaler Konzerne eindämmen.<sup>2</sup>

Eine Initiative für mehr Transparenz ist der Vorschlag zur Verpflichtung von Unternehmen zur Veröffentlichung von „Country-by-Country-Reports“<sup>3</sup>. Auf EU-Ebene müssen multinationale Unternehmensgruppen aufgrund der Amtshilfe-RL<sup>4</sup> einen CbCR als Instrument der Risikoeinschätzung für Finanzbehörden erstellen. Dies entspricht den Vorgaben der OECD aus dem BEPS-Projekt. Zusätzlich wird ein Vorschlag der Europäischen Kommission zur Änderung der

Bilanz-RL diskutiert.<sup>5</sup> Dieser Vorschlag für (öffentliches) CbCR sieht vor, dass ein CbCR zur Erhöhung der Transparenz und Hintanhaltung aggressiver Steuerplanung auch der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden muss.

Im Dezember 2016 entschied nun der französische Conseil constitutionnel („Verfassungsrat“; französisches Verfassungsgericht), dass eine solche Verpflichtung nicht mit der französischen Verfassung im Einklang steht.<sup>6</sup> Die französische Regelung<sup>7</sup> war im Wesentlichen eine verfrühte Umsetzung des Vorschlags der Europäischen Kommission. Interessanterweise erklärte das französische Verfassungsgericht in seiner Entscheidung außerdem die Verpflichtung von Bankengruppen zur Erstellung und Veröffentlichung von CbCR für verfassungswidrig.<sup>8</sup> Anders als die allgemein geltende französische Bestimmung für CbCR beruhte diese spezielle Regelung für Bankengruppen aus dem Jahr 2013 nicht allein auf nationalem französischem Recht, sondern scheint die Umsetzung des Art 89 Kapitaladäquanz-RL zu sein. Diese Bestimmung verpflichtet Kreditinstitute und Wertpapierfirmen bereits jetzt, einen CbCR zu erstellen und offenzulegen.<sup>9</sup>

<sup>1</sup> European Parliamentary Research Service, European Added Value Unit, *Dover/Ferrett/Gravino/Jones/Merler*, Bringing Transparency, Coordination and Convergence to Corporate Tax Policies in the European Union, Part I: Assessment of the Magnitude of Aggressive Corporate Tax Planning (September 2015).

<sup>2</sup> Koalition zivilgesellschaftlicher Organisationen, ua *Financial Transparency Coalition/Eurodad/Re:Common/Debt and Development Coalition Ireland/Transparency International/ActionAid/Christian Aid/Oxfam International/Tax Justice Network/Tax Research UK*, Why Public Country-by-Country Reporting for Large Multinationals is a Must (24. 2. 2016).

<sup>3</sup> Der Inhalt solcher Reports wird dabei unterschiedlich definiert. Im Folgenden wird CbCR für *Country-by-Country-Report* und *Country-by-Country-Reporting* synonym verwendet.

<sup>4</sup> Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. 5. 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (Amtshilfe-RL), ABl L 146 vom 3. 6. 2016, S 8.

<sup>5</sup> *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (Bilanz-RL), COM/2016/0198 final (12. 4. 2016).

<sup>6</sup> Conseil Constitutionnel 8. 12. 2016, 2016-741, Rz 103.

<sup>7</sup> Art 137 *Loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*; abrufbar unter <http://www.assemblee-nationale.fr/14/ta/ta0830.asp> (Zugriff am 16. 1. 2017).

<sup>8</sup> Vgl Conseil Constitutionnel 8. 12. 2016, 2016-741, Rz 104. Die Entscheidung betrifft die französische Regelung in *paragraphes III à V de l'article 7 de la loi no 2013-672 du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires*.

<sup>9</sup> Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 6. 2013 über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG (Kapitaladäquanz-RL), ABl L 176 vom 27. 6. 2013, S 338.

## 2. Öffentliches CbCR in der EU

### 2.1. Vorschlag für öffentliches CbCR

In der EU wurde der Aktionspunkt 13 des von der G20 gebilligten OECD-Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung<sup>10</sup> durch eine Änderung der Amtshilfe-RL, die nunmehr einen verpflichtenden automatischen Austausch von CbCR zwischen den Mitgliedstaaten vorsieht, umgesetzt. Zusätzlich liegt auf EU-Ebene als Reaktion auf Forderungen von zivilgesellschaftlichen Organisationen nach mehr Transparenz<sup>11</sup> ein Vorschlag der Kommission zur Veröffentlichung von CbCR auf Basis einer Änderung der Bilanz-RL vor. Dieser Vorschlag wurde bereits mehrfach im Rahmen der niederländischen und der slowakischen Ratspräsidentschaft von der Arbeitsgruppe für Gesellschaftsrecht erörtert. Am 19. 12. 2016 legte die slowakische Ratspräsidentschaft einen neuen Kompromissvorschlag für öffentliches CbCR vor.<sup>12</sup> Dieser Vorschlag steht noch unter einem allgemeinen Prüfungsvorbehalt aller Delegationen. Außerdem haben Dänemark, Frankreich, Litauen, Schweden und das Vereinigte Königreich einen Parlamentsvorbehalt eingelegt. Der Kompromissvorschlag vom 19. 12. 2016 spiegelt dennoch den aktuellen Stand der Diskussion wider und soll daher den nachfolgenden Ausführungen zugrunde gelegt werden.

Nach dem Vorschlag für öffentliches CbCR müssen multinationale Unternehmensgruppen einen CbCR erstellen und veröffentlichen, wenn ihr jährlicher konsolidierter gesamter Nettoumsatz in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren mehr als 750 Mio Euro beträgt. Grundsätzlich muss die oberste Muttergesellschaft, wenn diese den Vorschriften eines Mitgliedstaates der EU unterliegt, den CbCR für die Unternehmensgruppe erstellen. Ist die oberste Muttergesellschaft nicht in der EU, sind Tochtergesellschaften, die den Vorschriften eines Mitgliedstaates der EU unterliegen, zur Veröffentlichung der CbCR verpflichtet. Hat eine solche Tochtergesellschaft nicht alle notwendigen Informationen für den CbCR und kann sie diese Informationen nicht beschaffen, dann muss sie eine Erklärung dafür abgeben und zumindest ihre eigenen relevanten Daten veröffentlichen. Auch Unternehmen, die keinem Konzern angehören und den Schwellenwert überschreiten, müssen einen CbCR veröffentlichen, wenn sie nicht nur in einer einzigen Steuerjurisdiktion tätig sind.

<sup>10</sup> OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

<sup>11</sup> Vgl etwa die Forderungen des *Tax Justice Network*: <http://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/country-by-country/> (Zugriff am 16. 1. 2017).

<sup>12</sup> Ratspräsidentschaft, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (Bilanz-RL) – aktueller Stand, 2016/0107 (COD) (19. 12. 2016).

Weiters sind auch Niederlassungen von multinationalen Unternehmensgruppen und Unternehmen, die nicht den Vorschriften der Mitgliedstaaten unterliegen, in ähnlicher Weise zur Veröffentlichung von CbCR verpflichtet. Die Verpflichtung zur Veröffentlichung von CbCR trifft grundsätzlich Unternehmen aller Branchen, mit Ausnahme von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, die bereits aufgrund von Art 89 Kapitaladäquanz-RL zur Veröffentlichung von CbCR verpflichtet sind.<sup>13</sup>

Der nach diesem Vorschlag innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Geschäftsjahres im Einklang mit den Offenlegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften<sup>14</sup> und auf der Website der Konzerngesellschaft verpflichtend zu veröffentlichende CbCR<sup>15</sup> muss den Namen der obersten Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe oder den Namen des konzernunabhängigen Unternehmens, das betroffene Geschäftsjahr und die verwendete Währung nennen. Weiters sind Informationen zur Art der Tätigkeiten, zur Zahl der Beschäftigten, zu den Einnahmen, zum Gewinn oder Verlust vor Ertragsteuern, zu den noch zu zahlenden Ertragsteuern (für das laufende Jahr), zu den bereits gezahlten Ertragsteuern und zu den einbehaltenen Gewinnen enthalten. Anstatt dieser Daten können auch die relevanten Daten aus dem CbCR, der gemäß der Amtshilfe-RL für die Steuerbehörden der Mitgliedsstaaten erstellt wurde, veröffentlicht werden.<sup>16</sup>

Die Informationen sind jeweils getrennt für die Tätigkeiten des Konzerns/Unternehmens in jedem einzelnen Mitgliedsstaat auszuweisen. Die Daten von etwaigen Betriebsstätten sind für diese Zwecke im Betriebsstättenstaat zu berücksichtigen. Sind in einem Staat mehrere Konzerngesellschaften und/oder Betriebsstätten tätig, so sind die Daten dieser Geschäftseinheiten im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet zusammenzufassen. Für Drittstaaten ist grundsätzlich keine Aufschlüsselung vorgesehen, die Informationen müssen nur aggregiert für alle Drittstaaten veröffentlicht werden. Eine Ausnahme besteht in dieser Hinsicht jedoch für bestimmte nicht kooperative Steuergebiete, die durch eine gemeinsame Unionsliste bestimmt werden. Die Daten für diese Länder müssen separat aufgeschlüsselt werden, außer das konzernzugehörige

<sup>13</sup> Vgl Art 48b Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL.

<sup>14</sup> Richtlinie 2009/101/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. 9. 2009 zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 48 Absatz 2 des Vertrags im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten, ABl L 258 vom 1. 10. 2009, S 11; Elfte Richtlinie 89/666/EWG des Rates vom 21. 12. 1989 über die Offenlegung von Zweigniederlassungen, die in einem Mitgliedstaat von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen errichtet wurden, die dem Recht eines anderen Staates unterliegen, ABl L 395 vom 30. 12. 1989, S 36.

<sup>15</sup> Vgl Art 48d Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL.

<sup>16</sup> Vgl Art 48c Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL.

Unternehmen in diesem nicht kooperativen Steuergesetzgebiet hat keine direkten Transaktionen mit einem konzernzugehörigen Unternehmen in einem Mitgliedstaat.<sup>17</sup>

Der aktuelle Kompromissvorschlag sieht vor, dass bestimmte Daten, die grundsätzlich veröffentlicht werden müssten, weggelassen werden dürfen, wenn deren Veröffentlichung der Gesellschaft erheblich schaden würde. Dies könnte etwa der Fall sein, wenn in einer Unternehmensgruppe nur ein verbundenes Unternehmen in einer Steuerjurisdiktion tätig ist. Diese Einschränkung der Offenlegungspflicht war im Vorschlag der Kommission noch nicht enthalten, sondern findet sich erst im jüngsten Kompromissvorschlag der Ratspräsidentschaft.<sup>18</sup> Ob und in welcher Weise die Rechtmäßigkeit der Nichtveröffentlichung bestimmter Daten im CbCR aufgrund eines möglichen erheblichen Nachteils für das Unternehmen behördlich überprüft wird, lässt der Kompromissvorschlag noch offen.

## 2.2. CbCR für Kreditinstitute und Wertpapierfirmen

Kreditinstitute und Wertpapierfirmen sind bereits jetzt aufgrund von Art 89 Kapitaladäquanz-RL zur Veröffentlichung von CbCR verpflichtet. Seit 1. 1. 2015 müssen sie jährlich ihre Firma, die Art der Tätigkeiten und den Belegenheitsort, ihren Umsatz, die Anzahl ihrer Mitarbeiter, ihren Gewinn oder Verlust vor Steuern, ihre Steuern auf Gewinn oder Verlust und erhaltene staatliche Beihilfen, aufgeschlüsselt nach Mitgliedstaaten und Drittländern, in denen sie über eine Niederlassung verfügen, offenlegen. Dieser CbCR ist grundsätzlich als Anhang zum Jahresabschluss zu veröffentlichen.

Vor dieser Regelung mussten die betroffenen Institute seit 1. 7. 2014 nur ihre Firma, die Art der Tätigkeiten und den Belegenheitsort, ihren Umsatz und die Anzahl ihrer Mitarbeiter offenlegen. Globale systemrelevante Institute waren zusätzlich verpflichtet, die anderen Informationen, die seit 1. 1. 2015 ebenfalls der Öffentlichkeit zugänglich sind, der Kommission auf vertraulicher Basis vorzulegen. Auf Basis dieser Informationen hatte die Kommission die möglichen nachteiligen wirtschaftlichen Folgen der Offenlegung zu beurteilen.

In ihrem Bericht zum öffentlichen CbCR für Bankengruppen, den die Kommission auf Basis einer Studie<sup>19</sup> sowie Konsultationen von Interessenträgern erstellte, kam die Kommission

zum Ergebnis, dass die verpflichtende Offenlegung der CbCR gemäß Art 89 Kapitaladäquanz-RL keine erheblichen nachteiligen wirtschaftlichen Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit, auf Investitionen und auf die Verfügbarkeit von Krediten sowie die Stabilität des Finanzsystems haben sollte.<sup>20</sup>

## 3. Entscheidung des französischen Verfassungsgerichts

### 3.1. Allgemeines öffentliches CbCR

Ebenso wie der Vorschlag, der auf EU-Ebene für öffentliches CbCR vorliegt, verpflichtete eine französische Bestimmung multinationale Unternehmen, einen CbCR online zu veröffentlichen. In ähnlicher Weise wie der EU-Vorschlag sollte dieser CbCR ebenfalls Informationen zur Art der Tätigkeit, zur Zahl der Mitarbeiter, zu den Umsatzerlösen, zum Gewinn und zur Steuerbelastung enthalten.

Das französische Verfassungsgericht sah eine solche Verpflichtung jedoch als nicht mit der französischen Verfassung vereinbar an, sondern beurteilte die Regelung als unverhältnismäßig schweren Eingriff in die Unternehmensfreiheit. Die Verpflichtung zur Offenlegung von CbCR stelle einen Eingriff in die Unternehmensfreiheit („*liberté d'entreprendre*“) dar, da öffentliches CbCR den Konkurrenten und Geschäftspartnern einen Einblick in die wesentlichen Elemente der Produktions- und Vertriebsstruktur eines Unternehmens ermöglichen könnte.<sup>21</sup> Das Verfassungsgericht führte aus, dass CbCR zwar als Maßnahme zur Erhöhung der Transparenz der Unternehmensbesteuerung dem öffentlichen Interesse am Kampf gegen Steuerhinterziehung diene;<sup>22</sup> es sah jedoch die Verpflichtung zur Veröffentlichung von CbCR als einen so schwerwiegenden Eingriff in die Unternehmensfreiheit, dass dieser nicht mit dem Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung gerechtfertigt werden kann.<sup>23</sup>

Das französische Verfassungsgericht führte die Argumente für die Verfassungswidrigkeit des öffentlichen CbCR in seinem Urteil nicht

<sup>20</sup> Europäische Kommission, Allgemeine Bewertung der wirtschaftlichen Folgen der in Artikel 89 der Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 vorgeschriebenen länderspezifischen Berichterstattung, COM(2014) 676 final, 4.

<sup>21</sup> Conseil Constitutionnel 8. 12. 2016, 2016-741, Rz 103: „L'obligation faite à certaines sociétés de rendre publics des indicateurs économiques et fiscaux correspondant à leur activité pays par pays, est de nature à permettre à l'ensemble des opérateurs qui interviennent sur les marchés où s'exercent ces activités, et en particulier à leurs concurrents, d'identifier des éléments essentiels de leur stratégie industrielle et commerciale.“

<sup>22</sup> Conseil Constitutionnel 8. 12. 2016, 2016-741, Rz 102: „Le législateur a entendu, par une mesure de transparence, éviter la délocalisation des bases taxables afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Il a ainsi poursuivi un objectif de valeur constitutionnelle.“

<sup>23</sup> Conseil Constitutionnel 8. 12. 2016, 2016-741, Rz 103: „Une telle obligation porte dès lors à la liberté d'entreprendre une atteinte manifestement disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi.“

<sup>17</sup> Vgl Art 48c Abs 3 Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL.

<sup>18</sup> Vgl Art 48c Abs 3a Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL.

<sup>19</sup> Study Prepared by PwC for European Commission DG Markt Following the Contract 2014/S 102-177729, General Assessment of Potential Economic Consequences of Country-by-Country Reporting under CRD IV (September 2014); abrufbar unter [http://ec.europa.eu/internal\\_market/company/docs/modern/141030-cbcr-report-exec-summary\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/141030-cbcr-report-exec-summary_en.pdf) (Zugriff am 16. 1. 2017).

sehr ausführlich aus, sondern stellte im Wesentlichen nur fest, dass CbCR einen Einblick in die wesentlichen Elemente der Produktions- und Vertriebsstruktur eines Unternehmens ermöglichen kann. Die relativ kurze Begründung ist wohl darauf zurückzuführen, dass das Verfassungsgericht in seinem Urteil nicht nur die Regelung zum CbCR untersuchte, sondern etliche Bestimmungen des „*Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*“ (Gesetz für Transparenz, den Kampf gegen Korruption und für die Modernisierung der Wirtschaft) auf ihren Einklang mit der Verfassung zu überprüfen hatte.

### 3.2. CbCR für Kreditinstitute und Wertpapierfirmen

In seiner Entscheidung beschäftigte sich das französische Verfassungsgericht auch mit einer Regelung aus dem Jahr 2013, der französischen Umsetzung des Art 89 Kapitaladäquanz-RL. Ohne näher auf die Bestimmung einzugehen, stellte das Verfassungsgericht fest, dass diese Regelung eine ähnliche Verpflichtung zur Offenlegung wie die neu eingeführte Verpflichtung zum öffentlichen CbCR für Unternehmen aller Branchen vorsieht und deshalb ebenfalls verfassungswidrig ist.<sup>24</sup>

Anders als es der VfGH praktiziert,<sup>25</sup> stellte das französische Verfassungsgericht dabei nur die Verfassungswidrigkeit der französischen Regelung, die in Umsetzung einer Richtlinie erlassen wurde, fest, ohne auf die zugrunde liegende Richtlinie und den Anwendungsvorrang des Unionsrechts einzugehen. Wie der VfGH im Fall zur Vorratsdatenspeicherung hätte sich das französische Verfassungsgericht ebenfalls auf die in der Grundrechte-Charta garantierten Rechte berufen können und dem EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen zur Vereinbarkeit von Art 89 Kapitaladäquanz-RL mit den in der Charta garantierten Rechten vorlegen können. Eine mögliche Erklärung dafür, dass das französische Verfassungsgericht dies unterlassen hat, ist, dass die französische Rechtslage zwar einen Anwendungsvorrang des Unionsrechts vor einfachem Gesetzesrecht anerkennt, nicht jedoch vor der Verfassung.<sup>26</sup>

<sup>24</sup> Conseil Constitutionnel 8. 12. 2016, 2016-741, Rz 104: „*La conformité à la Constitution d'une loi déjà promulguée peut être appréciée à l'occasion de l'examen des dispositions législatives qui la modifient, la complètent ou affectent son domaine. En l'espèce, les dispositions du paragraphe III de l'article 137 déclarées contraires à la Constitution avaient pour effet d'abroger les paragraphes III à V de l'article 7 de la loi du 26 juillet 2013, lesquels instituent un dispositif semblable à celui prévu par le paragraphe I de l'article 137. Pour les mêmes raisons, ces paragraphes III à V de l'article 7 de la loi du 26 juillet 2013 doivent également être déclarés contraires à la Constitution.*“

<sup>25</sup> Vgl etwa VfGH 28. 11. 2012, G 47/12 ua, Rz 36.

<sup>26</sup> Vgl *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis (2013) 68 f.

### 4. Veröffentlichung von CbCR mit der Grundrechte-Charta vereinbar?

Die Mitgliedstaaten der EU mussten CbCR für Kreditinstitute und Wertpapierfirmen umsetzen, wie es in Art 89 Kapitaladäquanz-RL vorgesehen ist. Wird die Bilanz-RL entsprechend geändert, um öffentliches CbCR für alle Branchen einzuführen, so muss auch diese Richtlinienänderung von den Mitgliedstaaten umgesetzt werden, unabhängig davon, ob nationales Verfassungsrecht dem entgegensteht. Daher soll im Folgenden öffentliches CbCR im Lichte des Primärrechts der EU analysiert und diskutiert werden.

Unionsrechtlich ist einerseits der *Datenschutz* relevant, der sowohl in Art 16 AEUV als auch durch Art 7 und Art 8 EU-Grundrechtecharta (GRC)<sup>27</sup> geschützt ist. Bei der Anwendung des Grundrechts auf Datenschutz auf juristische Personen ist die Rechtsprechung des EuGH jedoch sehr restriktiv: „*Juristische Personen [können sich] auf den durch die Art. 7 und 8 der Charta verliehenen Schutz nur berufen, soweit der Name der juristischen Person eine oder mehrere natürliche Personen bestimmt.*“<sup>28</sup> Da öffentliches CbCR nur Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 750 Mio Euro erfasst, werden die betroffenen Unternehmen kaum unter diesen engen subjektiven Anwendungsbereich fallen. Sollten juristische Personen doch vom subjektiven Anwendungsbereich des Grundrechts auf Datenschutz erfasst sein, so ist der Schutz bei juristischen Personen dennoch geringer als bei natürlichen Personen.<sup>29</sup>

Neben dem Grundrecht auf Datenschutz können andererseits aber auch das *Grundrecht der unternehmerischen Freiheit* in Art 16 GRC und das *Eigentumsrecht* in Art 17 GRC als Maßstab für eine Prüfung der Richtlinie anhand des Primärrechts herangezogen werden. Diese in der GRC garantierten Rechte sind im Gegensatz zum Grundrecht auf Datenschutz jedenfalls auch für juristische Personen anwendbar. Die Eigentumsgarantie nach Art 17 GRC schützt grundsätzlich das bereits Erworbene, während Art 16 GRC dem Schutz des Erwerbs dient.<sup>30</sup> Art 17 GRC schützt Privateigentum gegen willkürlicher Entziehung.

<sup>27</sup> Der EuGH prüft bisher bei Datenschutzfragen sowohl Art 7 als auch Art 8 GRC, da er von einer parallelen Anwendbarkeit beider Grundrechte ausgeht; vgl EuGH 8. 4. 2014, C-293/12 und C-594/12, *Digital Rights Ireland*, Rz 29; 9. 11. 2010, C-92/09 und C-93/09, *Schecke*, Slg 2010, I-11063, Rz 52; 24. 11. 2011, C-468/10 und C-469/10, *ASNEF*, Slg 2011 I-12181, Rz 40ff. Die herrschende Lehre sieht demgegenüber jedoch ein Lex-specialis-Verhältnis von Art 8 zu Art 7 GRC; vgl *Bernsdorff*, *Freiheiten*, in *Meyer* (Hrsg), *Charta der Grundrechte der Europäischen Union*<sup>3</sup> (2011) 195 (220); *Raschauer/Riesz* in *Holoubek/Lienbacher*, *GRC-Kommentar* (2014) Art 8 Rz 2; *Jarass*, *Charta der Grundrechte der EU*<sup>3</sup> (2016) Art 8 Rz 4.

<sup>28</sup> EuGH 9. 11. 2010, C-92/09 und C-93/09, *Schecke*, Rz 53. In der Literatur wird diese Rechtsprechung aber zu Recht kritisiert; vgl etwa *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg), *EUV/AEUV*<sup>4</sup> (2011) Art 8 GRC Rz 11.

<sup>29</sup> Vgl EuGH 9. 11. 2010, C-92/09 und C-93/09, *Schecke*, Slg 2010, I-11063, Rz 87.

<sup>30</sup> Vgl *Jarass*, *GRC*<sup>3</sup>, Art 17 Rz 4.

Zum Privateigentum zählen auch nichtkörperliche Gegenstände, wie insbesondere Rechte des geistigen Eigentums. Müssten im Rahmen des öffentlichen CbCR Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse offenbart werden, so könnte dies in die Eigentumsgarantie eingreifen.<sup>31</sup>

Das Grundrecht auf unternehmerische Freiheit garantiert die Freiheit, eine Wirtschafts- oder Geschäftstätigkeit auszuüben.<sup>32</sup> Art 16 GRC schützt damit auch „den Wettbewerb vor unverhältnismäßigen Interventionen der öffentlichen Hand“.<sup>33</sup> Die Kommission hat in einer Folgenabschätzung für öffentliches CbCR drei Aspekte identifiziert, aufgrund deren die Offenlegungsverpflichtung in die unternehmerische Freiheit eingreift:

1. die mit der Berichtspflicht verbundene, den Unternehmen auferlegte administrative und finanzielle Last,
2. die Beeinträchtigung des Geschäftsgeheimnisses sowie
3. die Freiheit, Steuerstrategien zu entwickeln.<sup>34</sup>

Die Verpflichtung zur Offenlegung von Unternehmensdaten kann als Eingriff in die unternehmerische Freiheit qualifiziert werden.

Eine Einschränkung der Charta-Grundrechte darf gemäß Art 52 Abs 1 GRC unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit jedoch vorgenommen werden, wenn diese erforderlich ist und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entspricht. Es ist daher zu prüfen, ob der Eingriff in die unternehmerische Freiheit durch öffentliches CbCR eine dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung verfolgt sowie ob er erforderlich und verhältnismäßig ist.

Während das französische Verfassungsgericht als Rechtfertigung für die Verpflichtung zu öffentlichem CbCR die Bekämpfung von Steuerflucht und Steuerbetrug nannte, zeigen die Erwägungsgründe des Vorschlags zur Änderung der Bilanz-RL ein differenzierteres Bild. Die Erwägungsgründe betonen insbesondere auch die Notwendigkeit verstärkter öffentlicher Kontrolle der Ertragsteuern von multinationalen Unternehmen, um Unternehmen stärker in die Verantwortung zu nehmen,

1. durch Steuern zum Wohlstand der Gesellschaft beizutragen,
2. durch eine sachkundigere öffentliche Debatte einen faireren Steuerwettbewerb in der Union zu fördern und

3. das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Fairness der nationalen Steuersysteme wiederherzustellen.<sup>35</sup>

Fraglich ist, ob die öffentliche Kontrolle von Unternehmen an sich bereits eine anerkannte Zielsetzung sein kann. Der EuGH hat zwar die Offenlegung der Empfänger von Agrarsubventionen als Förderung der Transparenz und damit als Regelung angesehen, die eine anerkannte Zielsetzung verfolgt. Der Transparenzgrundsatz in Art 1 und 10 EUV sowie in Art 15 AEUV zielt jedoch auf die öffentliche Kontrolle der Organe und Einrichtungen der EU ab. Die legitime Zielsetzung bei der Offenlegung der Empfänger der Agrarsubventionen war die Kontrolle der Mittelverwendung durch die EU, nicht die Kontrolle der einzelnen Empfänger. Die Zielsetzung der Erhöhung der Transparenz und öffentlichen Kontrolle von Unternehmen könnte aber gleichwohl als von der bisherigen EuGH-Rechtsprechung unabhängige, dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung angesehen werden. Abgesehen davon dürften die gleichmäßige Steuererhebung und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung jedenfalls als unionsrechtlich anerkannte, dem Gemeinwohl dienende Zielsetzungen anzusehen sein.<sup>36</sup>

Mit der Frage nach dem Vorliegen legitimer Ziele allein ist die Prüfung, ob ein Eingriff in die Grundrechte rechtmäßig ist, jedoch nicht abgetan. Es muss auch die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs geprüft werden. Der Eingriff muss geeignet sein, das verfolgte Ziel zu erreichen, und zur Zielerreichung erforderlich sein, dh, es darf keine anderen Mittel geben, die ebenso effizient sind, aber mit einem geringeren Eingriff einhergehen. Außerdem muss der Eingriff angemessen sein. Diese Voraussetzung ist dann erfüllt, wenn die Nachteile durch den Grundrechtseingriff in einem ausgewogenen Verhältnis zu den mit der Maßnahme erreichten Zielen stehen.<sup>37</sup>

Die Offenlegungspflicht ist wohl eine geeignete Maßnahme, um die Transparenz der Unternehmensbesteuerung zu erhöhen und die Ertragssteuerzahlungen von multinationalen Unternehmen einer öffentlichen Kontrolle zu unterwerfen.<sup>38</sup> Außerdem könnte öffentliches CbCR auch Auswirkungen auf den Steuerwettbewerb in der Union und auf das Vertrauen der Öffentlichkeit in die nationalen Steuersysteme haben. Die Veröffentlichung von Konzernsteuerdaten kann der Bevölkerung einen Einblick geben, wie sich die Gewinne und Steuerbelastungen eines Konzerns in unterschiedlichen Ländern zusammensetzen, und damit Druck auf Unternehmen aufbauen, allzu aggressive Steuervermeidungsstrategien zu unterlassen. Der Informationsgehalt von

<sup>31</sup> Vgl Jarass, GRC<sup>3</sup>, Art 17 Rz 10.

<sup>32</sup> Vgl Erläuterungen des Präsidiums zu Art 16 GRC, ABI C 303 vom 14. 12. 2007, S 17.

<sup>33</sup> Wollenschläger, Die unternehmerische Freiheit (Art. 16 GRC) als grundrechtlicher Pfeiler der EU-Wirtschaftsverfassung, Konturen in der Charta-Rechtsprechung des EuGH, NJW 2015, 285 (288).

<sup>34</sup> Europäische Kommission, Impact Assessment Assessing the Potential for Further Transparency on Income Tax Information, SWD (216) 117 final (12. 4. 2016) 116.

<sup>35</sup> ErwGr 2 Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL.

<sup>36</sup> Vgl Deutscher Bundestag, PE 6: Fachbereich Europa, Unionsrechtliche Pflicht zur Veröffentlichung von Ertragssteuerinformationen, PE 6-3000-111/16 (17. 8. 2016).

<sup>37</sup> Vgl zB Jarass, GRC<sup>3</sup>, Art 16 Rz 22 ff.

<sup>38</sup> Vgl Deutscher Bundestag, PE 6-3000-111/16, 12.

CbCR ist jedoch begrenzt; es ist sehr fraglich, ob die Informationen von der Öffentlichkeit angemessen interpretiert werden können.<sup>39</sup>

Schwieriger als die Geeignetheit sind die Erforderlichkeit und die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs in das Grundrecht auf unternehmerische Freiheit zu beurteilen. Betrachtet man die drei Aspekte, die die Kommission in ihrer Folgenabschätzung als Eingriff in die unternehmerische Freiheit identifiziert hat, so ist wohl die Frage zur Offenlegung eines Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisses am spannendsten.

Die Erstellung eines CbCR ist zwar mit einer administrativen und finanziellen Last verbunden, jedoch sind nur multinationale Unternehmensgruppen mit einem jährlichen konsolidierten Nettoumsatz von mehr als 750 Mio Euro betroffen.<sup>40</sup> Außerdem sind diese Unternehmen nach der Amtshilfe-RL ohnehin zur Erstellung von CbCR verpflichtet und haben die Möglichkeit, die relevanten Daten aus den CbCR, die für die Steuerbehörden erstellt wurden, offenzulegen.<sup>41</sup>

Was die von der Kommission identifizierte Beeinträchtigung der Freiheit, Steuerstrategien zu entwickeln, betrifft, sind die Erläuterungen in einer Ausarbeitung des Deutschen Bundestags interessant, denn der Einfluss von öffentlichem CbCR auf die Steuergestaltungen multinationaler Unternehmen wird offenbar nur sehr gering eingeschätzt: *„Gewinnverschiebungen werden lediglich transparent gemacht und damit einer stärkeren öffentlichen Kontrolle unterworfen. Dass hieraus ein faktischer Druck resultiert, der den betroffenen Unternehmen legale Steuergestaltungsmöglichkeiten nimmt, ist nicht ersichtlich.“*<sup>42</sup> Diese Einschätzung steht im Gegensatz zu den Ausführungen der Kommission, die in ihrer Folgenabschätzung ein erhöhtes Steueraufkommen aufgrund von öffentlichem CbCR erwartet.<sup>43</sup> Der Einfluss von öffentlichem CbCR auf die Steuerstrategie von Unternehmen wird wohl sehr unterschiedlich sein und könnte etwa auch davon abhängen, wie bekannt ein Unternehmen in der Öffentlichkeit ist.<sup>44</sup> Da es eine der erklärten Zielsetzungen ist, Unternehmen stärker in die Verantwortung zu nehmen, durch Steuern zum Wohlstand der Gesellschaft beizutragen, ist es unwahrscheinlich, dass der EuGH die Beeinträchtigung der Freiheit, Steuerstrategien zu entwickeln, als unverhältnismäßigen Eingriff in die unternehmerische Freiheit sieht.

Das französische Verfassungsgericht hat seine Entscheidung darauf gestützt, dass CbCR

einen Einblick in die wesentlichen Elemente der Produktions- und Vertriebsstruktur eines Unternehmens geben können, und hat diese mögliche Verpflichtung zur Offenlegung eines Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisses als unverhältnismäßig schweren Eingriff in die Unternehmensfreiheit beurteilt. Unternehmensdaten müssen bisher schon in den Jahresabschlüssen der einzelnen Konzerngesellschaften und im Konzernabschluss veröffentlicht werden. Den Grundrechtseingriff durch die Pflicht zur Offenlegung von Jahresabschlüssen hat der EuGH als verhältnismäßig beurteilt.<sup>45</sup> Die Daten im CbCR geben allerdings detailliertere Auskunft als die bereits in den Einzel- und Konzernabschlüssen der multinationalen Unternehmensgruppen veröffentlichten Informationen. Der ausschlaggebende zusätzliche Informationsgehalt des CbCR liegt in der *spezifischen Aufschlüsselung von Daten auf Länderebene*, in der übersichtlichen Zusammenfassung dieser Daten und der vereinfachten Darstellung in einer einzigen Tabelle. Dies könnte in Einzelfällen für Geschäftspartner und Konkurrenten interessante Informationen liefern.<sup>46</sup> Der aktuelle Kompromissvorschlag der Ratspräsidentschaft federt diese Problematik ab, indem er vorsieht, dass Daten weggelassen werden dürfen, wenn deren Veröffentlichung der Gesellschaft erheblich schaden würde. Abgesehen von der Frage einer behördlichen Überprüfung dieser Beurteilung würden mit dieser zusätzlichen Bestimmung Daten nur insoweit veröffentlicht werden müssen, als diese keinen Einblick in die wesentlichen Elemente der Produktions- und Vertriebsstruktur geben. Öffentliches CbCR würde damit wohl nicht unverhältnismäßig in die unternehmerische Freiheit eingreifen.

## Auf den Punkt gebracht

Das französische Verfassungsgericht hat im Dezember 2016 zwei Regelungen für verfassungswidrig erklärt:

- eine neuere französische Regelung, die – wie der Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL – öffentliches CbCR für alle Unternehmen, die den Schwellenwert von 750 Mio Euro überschreiten, vorsieht, und
- eine Regelung aus dem Jahr 2013, die Kreditinstitute und Wertpapierfirmen zu öffentlichem CbCR verpflichtet und Art 89 Kapitaladäquanz-RL umsetzt.

Das Gericht stützte sich darauf, dass CbCR wesentliche Einblicke in die Produktions- und Vertriebsstruktur einer multinationalen Unternehmensgruppe geben können.

<sup>39</sup> Vgl. *Wöhler*, Öffentliches Country-by-Country-Reporting verfassungswidrig, SWI 2017, 25 (34); *Starlinger/Hickl*, Steuerdaten: EU droht Unternehmen mit Pranger, Die Presse vom 1. 5. 2016.

<sup>40</sup> Zu Kosten aufgrund gesetzlicher Regelung als Eingriff in die unternehmerische Freiheit vgl. EuGH 30. 6. 2016, C-134/15, *Lidl*.

<sup>41</sup> Vgl. Art 48c Abs 2a Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL.

<sup>42</sup> *Deutscher Bundestag*, PE 6-3000-111/16, 16.

<sup>43</sup> Vgl. *Europäische Kommission*, SWD (216) 117 final, 38 f.

<sup>44</sup> Vgl. *Wöhler*, SWI 2017, 25 (35).

<sup>45</sup> Vgl. EuGH 24. 9. 2007, C-435/02 und C-103/03, *Springer*, Rz 49 ff; ähnlich EuG 21. 6. 2006, T-47/02, *Danzer*, Rz 43.

<sup>46</sup> Vgl. dazu ausführlicher *Wöhler*, SWI 2017, 25 (32).

Wird die Bilanz-RL, wie vorgesehen, entsprechend geändert, so müssen die Mitgliedstaaten öffentliches CbCR unabhängig davon umsetzen, ob nationales Verfassungsrecht dem entgegensteht. Daher ist öffentliches CbCR vorrangig anhand des primären Unionsrechts zu beurteilen.

Die Verpflichtung zur Offenlegung von Unternehmensdaten kann zwar als Eingriff in das Grundrecht auf unternehmerische Freiheit qualifiziert werden. Dieser Eingriff er-

scheint jedoch im Hinblick auf die Zielsetzungen, die Transparenz der Unternehmensbesteuerung zu erhöhen und einen fairen Steuerwettbewerb zu fördern, zumindest dann verhältnismäßig zu sein, wenn Daten weggelassen werden dürfen, deren Veröffentlichung der Gesellschaft erheblichen Schaden zufügen würde.

Die Autorin dankt Prof. Dr. Alfred *Storck* und Univ.-Prof. Dr. DDr. h. c. Michael *Lang* für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.