



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

18. Juni 2015*

„Nichtigkeitsklage — Richtlinie 2013/34/EU — Pflichten von Unternehmen bestimmter Rechtsformen hinsichtlich des Abschlusses — Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit — Begründungspflicht“

In der Rechtssache C-508/13

betreffend eine Nichtigkeitsklage nach Art. 263 AEUV, eingereicht am 23. September 2013,

Republik Estland, vertreten durch K. Kraavi-Käerdi als Bevollmächtigte,

Klägerin,

gegen

Europäisches Parlament, vertreten durch U. Rösslein und M. Allik als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Rat der Europäischen Union, vertreten durch P. Mahnič Bruni und A. Stolfot als Bevollmächtigte,

Beklagte,

unterstützt durch:

Europäische Kommission, vertreten durch H. Støvlbæk und L. Naaber-Kivisoo als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter J.-C. Bonichot (Berichterstatter), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça und C. Lycourgos,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

* Verfahrenssprache: Estnisch.

folgendes

Urteil

- 1 Die Republik Estland beantragt mit ihrer Klage die teilweise Nichtigerklärung von Art. 4 Abs. 6 und 8 sowie die vollständige Nichtigerklärung der Art. 6 Abs. 3 und 16 Abs. 3 der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 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 (ABl. L 182, S. 19, im Folgenden: Richtlinie).

Rechtlicher Rahmen

- 2 In den Erwägungsgründen 4, 8, 10 und 55 der Richtlinie heißt es
„(4) ... Bei den Rechnungslegungsvorschriften der Union ist ein angemessenes Gleichgewicht zwischen den Interessen der Adressaten von Abschlüssen und dem Interesse von Unternehmen daran, nicht über Gebühr mit Berichtspflichten belastet zu werden, zu finden.
...
(8) Außerdem ist es erforderlich, in Bezug auf den Umfang der Finanzinformationen, die von miteinander im Wettbewerb stehenden Unternehmen zu veröffentlichen sind, auf Unionsebene gleichwertige rechtliche Mindestanforderungen festzulegen.
...
(10) Mit dieser Richtlinie sollte dafür gesorgt werden, dass die Anforderungen für kleine Unternehmen innerhalb der Union weitgehend harmonisiert werden. Diese Richtlinie basiert auf dem Prinzip ‚Vorfahrt für [kleine und mittlere Unternehmen]‘. Um einen unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand für diese Unternehmen zu vermeiden, sollte es den Mitgliedstaaten lediglich gestattet sein, im Wege von Anhangangaben ergänzend zu den in den Anhängen zu den Abschlüssen zwingend vorgeschriebenen Angaben einige wenige Informationen zu verlangen. Im Falle eines einheitlichen Einreichungssystems können die Mitgliedstaaten jedoch in bestimmten Fällen in beschränktem Umfang zusätzliche Angaben verlangen, sofern diese nach dem jeweiligen einzelstaatlichen Steuerrecht ausdrücklich vorgeschrieben und für die Zwecke der Steuererhebung unbedingt erforderlich sind. Es sollte den Mitgliedstaaten möglich sein, über die in dieser Richtlinie vorgesehenen Mindestanforderungen hinausgehende Anforderungen für mittlere und große Unternehmen vorzuschreiben.
...
(55) Da die Ziele dieser Richtlinie, nämlich die Erleichterung grenzüberschreitender Investitionen und die Verbesserung der unionsweiten Vergleichbarkeit und des öffentlichen Vertrauens in Abschlüsse und Lageberichte durch größere und kohärentere spezifische Offenlegungen auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können und daher aufgrund des Umfangs und der Wirkungen dieser Richtlinie besser auf Gemeinschaftsebene zu erreichen sind, kann die Gemeinschaft im Einklang mit dem in Artikel 5 des Vertrags niedergelegten Subsidiaritätsprinzip tätig werden. Entsprechend dem im selben Artikel genannten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit geht diese Richtlinie nicht über das für die Erreichung dieser Ziele erforderliche Maß hinaus.“

3 Art. 4 („Allgemeine Bestimmungen“) Abs. 5 bis 8 der Richtlinie sieht vor:

„(5) Die Mitgliedstaaten können Unternehmen, die keine kleinen Unternehmen sind, vorschreiben, dass sie in ihrem Jahresabschluss Angaben zu machen haben, die über die gemäß dieser Richtlinie geforderten hinausgehen.

(6) Abweichend von Absatz 5 können die Mitgliedstaaten vorschreiben, dass kleine Unternehmen Informationen erstellen, im Abschluss angeben und offenlegen, die über die Anforderungen dieser Richtlinie hinausgehen, sofern diese Angaben im Rahmen eines einheitlichen Einreichungssystems erfasst werden und die Angabepflicht im nationalen Steuerrecht ausschließlich für Zwecke der Steuererhebung vorgesehen ist. ...

(7) Bei der Umsetzung dieser Richtlinie und wenn neue Anforderungen im Einklang mit Absatz 6 in den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften festgelegt werden, unterrichten die Mitgliedstaaten die Kommission über die im Einklang mit Absatz 6 geforderten zusätzlichen Angaben.

(8) Mitgliedstaaten, die für die Einreichung und Offenlegung der Jahresabschlüsse elektronische Lösungen nutzen, stellen sicher, dass kleine Unternehmen nicht verpflichtet sind, die zusätzlichen nach Absatz 6 aufgrund des nationalen Steuerrechts geforderten Angaben gemäß Kapitel 7 zu veröffentlichen.“

4 Art. 6 („Allgemeine Grundsätze der Rechnungslegung“) Abs. 1 und 3 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Die im Jahresabschluss und im konsolidierten Abschluss ausgewiesenen Posten werden gemäß folgenden allgemeinen Grundsätzen angesetzt und bewertet:

...

h) Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz werden unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts des betreffenden Geschäftsvorfalles oder der betreffenden Vereinbarung bilanziert und dargestellt.

...

(3) Die Mitgliedstaaten können Unternehmen von den Anforderungen des Absatzes 1 Buchstabe h ausnehmen.“

5 Art. 16 („Inhalt des für alle Unternehmen geltenden Anhangs“) Abs. 3 der Richtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten verlangen von kleinen Unternehmen keine Angaben, die über die in diesem Artikel verlangten oder gestatteten Angaben hinausgehen.“

Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Parteien

6 Die Republik Estland beantragt,

— folgende Bestimmungen der Richtlinie für nichtig zu erklären:

— Art. 4 Abs. 6, soweit er die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, kleinen Unternehmen über die Anforderungen der Richtlinie hinausgehende Rechnungslegungspflichten vorzuschreiben, von der Voraussetzung abhängig macht, dass diese Pflicht „im nationalen Steuerrecht ausschließlich für Zwecke der Steuererhebung vorgesehen ist“;

- Art. 4 Abs. 8, soweit er auf die in Art. 4 Abs. 6 erwähnte Voraussetzung Bezug nimmt, dass das Verlangen zusätzlicher Angaben „im nationalen Steuerrecht ausschließlich für Zwecke der Steuererhebung vorgesehen ist“;
 - Art. 6 Abs. 3;
 - Art. 16 Abs. 3;
 - hilfsweise, für den Fall dass der Gerichtshof diesen Antrag auf teilweise Nichtigerklärung für unzulässig halten sollte, die gesamte Richtlinie für nichtig zu erklären;
 - dem Europäischen Parlament und dem Rat der Europäischen Union die Kosten aufzuerlegen.
- 7 Das Parlament und der Rat beantragen,
- die Klage abzuweisen und
 - der Republik Estland die Kosten aufzuerlegen.
- 8 Die Europäische Kommission ist gemäß Art. 131 Abs. 2 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs zur Unterstützung der Anträge des Parlaments und des Rates zugelassen worden.

Zur Klage

Zur Zulässigkeit

Vorbringen der Parteien

- 9 Das Parlament und der Rat machen geltend, der Antrag auf teilweise Nichtigerklärung der Richtlinie sei unzulässig, weil die Bestimmungen, deren Nichtigerklärung die Republik Estland beantrage, nicht von den anderen Bestimmungen getrennt werden könnten.
- 10 Dagegen ist die Republik Estland der Auffassung, dass der Wesensgehalt der Richtlinie durch die Nichtigerklärung nur der angefochtenen Bestimmungen nicht berührt werde. Die Klage auf teilweise Nichtigerklärung sei daher zulässig.

Würdigung durch den Gerichtshof

- 11 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die teilweise Nichtigerklärung eines Unionsrechtsakts nur möglich, soweit sich die Teile, deren Nichtigerklärung beantragt wird, vom Rest des Rechtsakts trennen lassen (vgl. u. a. Urteile *Kommission/Rat*, C-29/99, EU:C:2002:734, Rn. 45, sowie *Kommission/Parlament und Rat*, C-427/12, EU:C:2014:170, Rn. 16).
- 12 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass dieses Erfordernis der Abtrennbarkeit nicht erfüllt ist, wenn die teilweise Nichtigerklärung eines Rechtsakts zur Folge hätte, dass der Wesensgehalt verändert würde (vgl. in diesem Sinne Urteil *Kommission/Polen*, C-504/09 P, EU:C:2012:178, Rn. 98 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 13 Im vorliegenden Fall geht aus den Erwägungsgründen 4, 8 und 10 der Richtlinie hervor, dass die Rechtsvorschriften der Union zur Harmonisierung der Rechnungslegung zum einen ein angemessenes Gleichgewicht zwischen den gegensätzlichen Anforderungen der Adressaten der Finanzinformationen und der sie vorlegenden Unternehmen zu finden haben und zum anderen die besondere Belastung berücksichtigen müssen, die die Erstellung dieser Informationen für die Kleinunternehmen bedeutet.
- 14 Der Unionsgesetzgeber wollte daher mit dem Erlass der Richtlinie im Wesentlichen ein doppeltes Gleichgewicht – sowohl zwischen Unternehmen und Adressaten von Finanzinformationen als auch zwischen großen und kleinen Unternehmen – erreichen, da kleine Unternehmen ein vergleichsweise größerer Verwaltungsaufwand trifft als große Unternehmen, wenn die einen wie die anderen in allen Punkten dieselben Anforderungen erfüllen müssen.
- 15 Die angefochtenen Bestimmungen begrenzen für die einen den Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten, diesen Verwaltungsaufwand zu erhöhen, und sehen für die anderen eine Ausnahme von der Harmonisierung in Bezug auf einen allgemeinen Grundsatz der Rechnungslegung vor. Folglich handelt es sich um Bestimmungen, die für das Erreichen der vom Unionsgesetzgeber angestrebten, oben in Rn. 14 des vorliegenden Urteils erwähnten Gleichgewichte mit von Bedeutung sind.
- 16 Daraus ergibt sich, dass eine Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmungen den Wesensgehalt der Richtlinie auf jeden Fall berühren würde und die Bestimmungen von dem rechtlichen Rahmen, den die Richtlinie bildet, nicht abgetrennt werden können.
- 17 Die Klage der Republik Estland ist daher nur insoweit zulässig, als sie auf die vollständige Nichtigerklärung der Richtlinie gerichtet ist.

Zur Rechtmäßigkeit der angefochtenen Richtlinie

- 18 Die Republik Estland stützt ihren Antrag auf Nichtigerklärung der Richtlinie auf drei Klagegründe, mit denen sie einen Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, einen Verstoß gegen den Grundsatz der Subsidiarität und einen Verstoß gegen die Begründungspflicht geltend macht.

Zum ersten Klagegrund: Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

– Vorbringen der Parteien

- 19 Die Republik Estland macht zunächst geltend, dass mit den Bestimmungen über die Beschränkung der Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, von dem in Art. 4 Abs. 6 und 8 und Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie vorgesehenen Verbot zusätzlicher Anforderungen für kleine Unternehmen abzuweichen, keine Maßnahmen durchgeführt würden, die den beiden mit der Richtlinie verfolgten Zielen angemessen seien. Die Bestimmungen stellten auch nicht die am wenigsten einschneidenden Maßnahmen zur Erreichung dieser Ziele dar.
- 20 Zum ersten Ziel einer besseren Klarheit und Vergleichbarkeit der Unternehmensabschlüsse im Binnenmarkt führt Estland aus, dass seine eigenen nationalen Regelungen nach dem Vorbild der internationalen Rechnungslegungsstandards ausgearbeitet worden seien, die gegenüber der Richtlinie zusätzliche Angaben verlangten. Die Kommission habe bei den in der Phase der Folgenabschätzung angewandten Kriterien einen Beurteilungsfehler begangen, da sie sich vor allem auf quantitative Indikatoren bezüglich der Zahl kleiner Unternehmen gestützt habe anstatt auf qualitative Indikatoren wie den Anteil dieser kleinen Unternehmen am Umsatz in der Volkswirtschaft. In Estland trügen die kleinen Unternehmen stärker als in anderen Mitgliedstaaten zum Umsatz aller Unternehmen bei.

Insoweit verstießen Art. 4 Abs. 6 und 8 und Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie gegen Art. 5 des dem EU-Vertrag und dem AEU-Vertrag beigefügten Protokolls (Nr. 2) über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit (im Folgenden: Protokoll Nr. 2).

- 21 In Bezug auf das zweite Ziel der Richtlinie, Beschränkung der auf den kleinen Unternehmen lastenden Informationspflichten, trägt die Republik Estland vor, dass die Umsetzung von Art. 4 Abs. 6 und 8 und Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie nicht zu einer solchen Beschränkung, sondern nur zu einer Verlagerung dieser Verpflichtung führe, da die Angaben, die nicht mehr in den Abschlüssen enthalten sein müssten, von manchen nationalen Behörden weiterhin verlangt würden. Estland habe mittels eines als „one-stop-shop“ bezeichneten elektronischen Meldesystems bereits eine nationale Politik der Verringerung des Verwaltungsaufwands der Unternehmen umgesetzt.
- 22 Zu Art. 6 Abs. 1 Buchst. h und Abs. 3 der Richtlinie, der es den Mitgliedstaaten erlaubt, die Unternehmen von der Einhaltung des Rechnungslegungsgrundsatzes der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ auszunehmen, erklärt die Republik Estland sodann, dass eine solche Befreiung unter Abweichung vom Grundsatz der „Bilanzwahrheit“ dem Ziel einer besseren Vergleichbarkeit und Klarheit der Unternehmensabschlüsse zuwiderlaufe.
- 23 Schließlich trägt die Republik Estland ganz allgemein vor, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzt sei, da der Unionsgesetzgeber ihre besondere Situation als Mitgliedstaat, der auf dem Gebiet der elektronischen Verwaltung fortschrittlich sei, nicht berücksichtigt habe, oder wegen der Möglichkeit, die internationalen Rechnungslegungsstandards anzuwenden, die in der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. L 243, S. 1) vorgesehen seien.
- 24 Das Parlament und der Rat tragen dagegen zu den Bestimmungen über die Beschränkung möglicher zusätzlicher Anforderungen für kleine Unternehmen vor, dass es sich bei der Entscheidung des Unionsgesetzgebers, bei den an die Abschlüsse der Unternehmen gestellten Anforderungen nach deren Größe zu unterscheiden, um eine auf objektiven Kriterien beruhende politische Entscheidung handele, die nach Abwägung aller betroffenen Interessen getroffen worden sei. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlange, dass diese Entscheidung eine geeignete Maßnahme im Hinblick auf die Ziele sei, die mit der Richtlinie auf Unionsebene verfolgt würden, und jedenfalls nicht im Hinblick auf die besondere Situation eines Mitgliedstaats. Eine solche Maßnahme sei für die Erreichung der Ziele auch erforderlich; dagegen sei es unverhältnismäßig, den kleinen Unternehmen dieselben Pflichten aufzuerlegen wie den großen. Der Rat macht darüber hinaus geltend, würde die Ausnahme von dem Verbot zusätzlicher Anforderungen für kleine Unternehmen für andere Zwecke als zur Steuererhebung gelten, würde sie zu einer Überregulierung führen.
- 25 In Bezug auf die Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, den Unternehmen Ausnahmen vom Grundsatz der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ zu gewähren, weist das Parlament darauf hin, dass es sich um eine Maßnahme handele, die weniger einschneidend als ihre Anwendung auf alle Unternehmen sei und die damit einen geringeren Grad von Harmonisierung aufweise, dessen Unverhältnismäßigkeit die Republik Estland nicht nachgewiesen habe.
- 26 Die Kommission trägt vor, dass die Kritik der Republik Estland an ihrer Folgenabschätzung haltlos sei, da diese gemäß dem entsprechenden Verfahren nach Anhörung des zuständigen Ausschusses und unter Berücksichtigung der Situation sowohl der Union als auch jedes einzelnen Mitgliedstaats von einem externen Auftragnehmer vorgenommen worden sei.
- 27 Das Parlament und der Rat machen in Bezug auf die Folgenabschätzung der Kommission weiter geltend, dass jedenfalls die Berufung der Republik Estland auf Art. 5 des Protokolls Nr. 2 keinen Erfolg haben könne, da diese Bestimmung nicht auf das Verfahren zur Ausarbeitung von Richtlinien,

sondern auf das Verfahren für Entwürfe von Gesetzgebungsakten anwendbar sei und nicht bindend sei hinsichtlich der Art und Weise, in der der Unionsgesetzgeber bei der Beurteilung der Vereinbarkeit eines Gesetzgebungsakts mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vorzugehen habe.

– Würdigung durch den Gerichtshof

- 28 Zunächst ist zu beachten, dass nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts gehört, die mit einer Rechtsnorm eingeführten Mittel zur Erreichung des angestrebten Ziels geeignet sein müssen und nicht über das dazu Erforderliche hinausgehen dürfen (vgl. u. a. Urteile *British American Tobacco [Investments]* und *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, Rn. 122, sowie *Digital Rights Ireland* u. a., C-293/12 und C-594/12, EU:C:2014:238, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Was die gerichtliche Nachprüfbarkeit der in der vorstehenden Randnummer genannten Voraussetzungen betrifft, so verfügt der Unionsgesetzgeber über ein weites Ermessen in einem Bereich wie dem hier betroffenen, in dem von ihm politische, wirtschaftliche und soziale Entscheidungen verlangt werden und in dem er komplexe Prüfungen durchführen muss. Folglich ist eine in diesem Bereich erlassene Maßnahme nur dann rechtswidrig, wenn sie zur Erreichung des Ziels, das das zuständige Organ verfolgt, offensichtlich ungeeignet ist (vgl. Urteile *British American Tobacco [Investments]* und *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, Rn. 123, und *Vodafone* u. a., C-58/08, EU:C:2010:321, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 30 Zu dem mit ihr verfolgten Ziel ist festzustellen, dass die Richtlinie, wie u. a. aus den Art. 4, 6 und 16 sowie den Erwägungsgründen 8, 10, 38 und 55 hervorgeht, zum einen harmonisierte Vorschriften über die Finanzinformationen, die der Öffentlichkeit zur Verbesserung der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse der Unternehmen in der gesamten Union zur Verfügung zu stellen sind, enthalten soll und zum anderen mit Ausnahmen für die kleinen Unternehmen verhindern soll, dass die Anwendung der harmonisierten Regelungen für sie eine Belastung darstellt.
- 31 Um dies zu erreichen, hat der Unionsgesetzgeber insbesondere zwei Arten von Maßnahmen vorgesehen, deren Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Republik Estland in Frage stellt.
- 32 Zum einen bilden Art. 4 Abs. 6 und 8 und Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie den Rahmen, innerhalb dessen die Mitgliedstaaten von den kleinen Unternehmen verlangen können, in ihre Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen und Anhänge Verpflichtungen zusätzlich zu den in der Richtlinie in harmonisierter Weise vorgesehenen aufzunehmen. Insoweit untersagt die Richtlinie den Mitgliedstaaten grundsätzlich, diesen Unternehmen derartige zusätzliche Anforderungen aufzuerlegen, und weicht von diesem Verbot nur in der Weise ab, dass sie in den vorgesehenen Ausnahmen genaue Grenzen zieht. Zu diesen Grenzen gehört das in Art. 4 Abs. 6 der Richtlinie vorgesehene Erfordernis, dass die von dem Mitgliedstaat auferlegten zusätzlichen Verpflichtungen bereits im nationalen Steuerrecht ausschließlich für Zwecke der Steuererhebung vorgesehen sind.
- 33 Mit der Anordnung dieser auf objektiven Kriterien beruhenden Grenze beabsichtigte der Unionsgesetzgeber im Kern, dass die kleinen Unternehmen nicht verpflichtet werden, Unterlagen oder Angaben zur Buchführung zu liefern, die zum einen über die in der Richtlinie vorgesehenen Informationspflichten und zum anderen über die im nationalen Steuerrecht vorgesehenen Erklärungspflichten hinausgehen.
- 34 Eine derartige Grenze ist offensichtlich geeignet, eines der mit der Richtlinie verfolgten Ziele zu erreichen, nämlich das Ziel, die Erhöhung des auf den kleinen Unternehmen lastenden Verwaltungsaufwands zu beschränken.

- 35 Außerdem macht die Republik Estland nicht deutlich, inwiefern der Unionsgesetzgeber mit der Anordnung dieser Grenze eine Maßnahme ergriffen hätte, die über das hinausginge, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist, insbesondere soweit sie die Interessen der Adressaten von Abschlüssen im Vergleich zu den bei den kleinen Unternehmen zu erwartenden positiven Auswirkungen auf den Verwaltungsaufwand offensichtlich übermäßig beeinträchtigen soll.
- 36 Zum anderen können die Mitgliedstaaten nach Art. 6 Abs. 3 der Richtlinie Unternehmen davon befreien, bei der Erstellung ihrer Abschlüsse den Rechnungslegungsgrundsatz der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ einzuhalten. Diese Möglichkeit ist insbesondere damit zu erklären, dass sich der Verwaltungsaufwand eines Rechnungsführers verringert, wenn er sich darauf beschränken kann, die rechtliche Form eines Geschäfts vor Augen zu führen anstatt seinen wirtschaftlichen Gehalt.
- 37 Zu dieser Möglichkeit geht aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten nicht hervor, dass die Republik Estland, wie es im Hinblick auf die oben in Rn. 29 des vorliegenden Urteils erwähnte Nachprüfung durch den Gerichtshof ihre Aufgabe gewesen wäre, ihrem Klagegrund hinreichende Beweise dafür beigefügt hätte, dass die vom Unionsgesetzgeber erlassenen Maßnahmen im Hinblick auf das mit der Richtlinie verfolgte Ziel einer besseren Vergleichbarkeit und Klarheit der Unternehmensabschlüsse offensichtlich ungeeignet wären.
- 38 Aus der Untersuchung der in den Rn. 32 und 36 des vorliegenden Urteils genannten Maßnahmen ergibt sich daher nicht, dass der Unionsgesetzgeber mit ihrem Erlass die Grenzen seines Ermessens überschritten hätte.
- 39 Zum Vorbringen der Republik Estland, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sei verletzt, da der Unionsgesetzgeber ihre besondere Situation eines auf dem Gebiet der elektronischen Verwaltung fortschrittlichen Mitgliedstaats nicht berücksichtigt habe, ist schließlich festzustellen, dass die Richtlinie 2013/34 Auswirkungen in allen Mitgliedstaaten hat und die Wahrung eines Gleichgewichts zwischen den verschiedenen betroffenen Interessen unter Berücksichtigung der mit ihr verfolgten Ziele voraussetzt. Dass bei dem Versuch, ein solches Gleichgewicht herzustellen, nicht die besondere Situation eines einzelnen Mitgliedstaats, sondern die Situation aller Mitgliedstaaten der Union berücksichtigt wird, kann keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit begründen.
- 40 Nach alledem ist der auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gestützte erste Klagegrund zurückzuweisen.

Zum zweiten Klagegrund: Verstoß gegen den Grundsatz der Subsidiarität

– Vorbringen der Parteien

- 41 Die Republik Estland trägt vor, der Unionsgesetzgeber habe aus folgenden Gründen gegen den Grundsatz der Subsidiarität verstoßen: Erstens, auch wenn eine Maßnahme auf Unionsebene erforderlich sei, um die Vergleichbarkeit der Unternehmensabschlüsse sicherzustellen, führe die Richtlinie diese Maßnahme nicht richtig durch. Zweitens hätte das Ziel, den Verwaltungsaufwand der kleinen Unternehmen zu verringern, besser auf der Ebene der Mitgliedstaaten erreicht werden können. Drittens hätten die Anlagen zum Richtlinienentwurf nicht den im Protokoll Nr. 2 vorgesehenen Vermerk zur Beurteilung der Einhaltung des Grundsatzes der Subsidiarität enthalten. Viertens hätte die Begründung der Richtlinie im Hinblick auf den Grundsatz der Subsidiarität für jede einzelne Vorschrift vorgenommen werden müssen. Fünftens sei nicht die besondere Situation jedes einzelnen Mitgliedstaats im Hinblick auf den Grundsatz der Subsidiarität berücksichtigt worden.
- 42 Das Parlament und der Rat machen Folgendes geltend: Erstens habe der Unionsgesetzgeber den Richtlinienentwurf im Hinblick auf den Grundsatz der Subsidiarität hinreichend geprüft mit dem Ergebnis, dass eine Maßnahme auf Unionsebene erforderlich sei. Zweitens könne die Situation eines

bestimmten Mitgliedstaats unabhängig davon, welchen Stand er bei der Umsetzung eines spezifischen Ziels erreicht habe, nicht der Erforderlichkeit einer Maßnahme der Union für die Umsetzung andersartiger Ziele in der gesamten Union entgegenstehen. Drittens sei die für Gesetzgebungsakte geltende Begründungspflicht im Hinblick auf den Grundsatz der Subsidiarität nicht für jede Bestimmung einzeln zu beurteilen, sondern es handele sich um eine allgemeine Erwägung. Viertens ergebe sich aus diesem Grundsatz keine Verpflichtung, die besonderen Interessen eines jeden Mitgliedstaats einzeln zu berücksichtigen, die die Technik der Harmonisierung selbst in Frage stellen würde.

- 43 Nach Ansicht der Kommission hat die Republik Estland nicht dargetan, wie ihr dies im Hinblick auf die Art der Nachprüfung durch den Gerichtshof obliegt, dass der Unionsgesetzgeber bei der Anwendung des Grundsatzes der Subsidiarität einen offensichtlichen Beurteilungsfehler begangen habe.

– Würdigung durch den Gerichtshof

- 44 Das Subsidiaritätsprinzip wird in Art. 5 Abs. 3 EUV aufgestellt, wonach die Union in den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur tätig wird, sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen von den Mitgliedstaaten nicht ausreichend verwirklicht werden können, sondern vielmehr wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen auf Unionsebene besser zu verwirklichen sind. Das Protokoll Nr. 2 stellt außerdem in seinem Art. 5 die Leitlinien auf, nach denen zu bestimmen ist, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind (Urteil Luxemburg/Parlament und Rat, C-176/09, EU:C:2011:290, Rn. 76 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 45 Geht es um einen Bereich, im vorliegenden Fall die Verbesserung der Bedingungen der Niederlassungsfreiheit, der nicht zu denen zählt, in dem die Union über eine ausschließliche Zuständigkeit verfügt, so ist zu prüfen, ob das Ziel der in Betracht gezogenen Maßnahme auf Unionsebene besser erreicht werden konnte (vgl. Urteil British American Tobacco [Investments] und Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, Rn. 180).
- 46 Wie in den Rn. 13 und 14 des vorliegenden Urteils ausgeführt, verfolgt die Richtlinie insoweit ein zweifaches Ziel, das nicht nur in der Harmonisierung der Unternehmensabschlüsse in der Union besteht, damit die Adressaten der Finanzinformationen über vergleichbare Daten verfügen, sondern auch darin, dass dabei durch eine ebenfalls sehr weitgehend harmonisierte Sonderregelung der besonderen Situation der kleinen Unternehmen, für die die Anwendung der für die mittleren und großen Unternehmen vorgesehenen Rechnungslegungsanforderungen einen übermäßigen Verwaltungsaufwand bedeuten würde, Rechnung getragen wird.
- 47 Selbst wenn das zweite dieser beiden Ziele, wie die Republik Estland vorträgt, durch eine Maßnahme auf Ebene der Mitgliedstaaten besser erreicht werden könnte, änderte dies nichts daran, dass seine Verfolgung auf dieser Ebene Situationen festigen, wenn nicht erst herbeiführen könnte, in denen bestimmte Mitgliedstaaten den Verwaltungsaufwand der kleinen Unternehmen mehr oder anders verringerten als andere Mitgliedstaaten, was genau gegenläufig zu dem ersten Ziel der Richtlinie wäre, gleichwertige rechtliche Mindestanforderungen für die Rechnungslegung von miteinander im Wettbewerb stehenden Unternehmen festzulegen.
- 48 Infolge der Wechselwirkung der beiden mit der Richtlinie angestrebten Ziele durfte der Unionsgesetzgeber davon ausgehen, dass sein Handeln eine Sonderregelung für die kleinen Unternehmen umfassen müsse und dass aufgrund dieser Wechselwirkung dieses zweifache Ziel auf Unionsebene besser erreicht werden könne (vgl. in diesem Sinne Urteil Vodafone u. a., C-58/08, EU:C:2010:321, Rn. 78).

- 49 Aufgrund dessen ist die Richtlinie nicht unter Verstoß gegen den Grundsatz der Subsidiarität ergangen.
- 50 Das Vorbringen der Republik Estland zu der angeblich unvollkommenen Art und Weise, in der der Unionsgesetzgeber vor dem Ergreifen der Maßnahme für die Einhaltung des Grundsatzes der Subsidiarität Sorge getragen habe, kann daran nichts ändern.
- 51 Die Republik Estland kann insoweit nicht mit Erfolg geltend machen, dass die Prüfung der Einhaltung dieses Grundsatzes nicht für die gesamte Richtlinie, sondern für jede ihrer Bestimmungen einzeln hätte durchgeführt werden müssen. Dieses Vorbringen fällt jedenfalls in die Beanstandung der Begründung des angefochtenen Rechtsakts und wird im Rahmen des dritten Klagegrundes geprüft werden.
- 52 Schließlich kann auch das Vorbringen der Republik Estland nicht durchgreifen, der Unionsgesetzgeber habe die Situation jedes einzelnen Mitgliedstaats und damit auch ihre eigene Situation unzureichend berücksichtigt.
- 53 Der Grundsatz der Subsidiarität soll nämlich nicht die Zuständigkeit der Union in Abhängigkeit von der Situation des einen oder anderen Mitgliedstaats für sich betrachtet beschränken, sondern gebietet nur, dass die in Betracht gezogene Maßnahme wegen ihrer Dimension oder ihrer Wirkungen unter Berücksichtigung der in Art. 3 EUV genannten Ziele der Union und der besonderen Vorschriften für die verschiedenen Bereiche, insbesondere für die verschiedenen von den Verträgen erfassten Freiheiten wie die Niederlassungsfreiheit, besser auf Unionsebene umgesetzt werden kann.
- 54 Daraus folgt, dass der Grundsatz der Subsidiarität nicht aufgrund der besonderen Situation eines Mitgliedstaats, sei er im Hinblick auf eines der vom Unionsgesetzgeber verfolgten Ziele auch weiter fortgeschritten als andere, die Ungültigkeit einer Maßnahme der Union zur Folge haben kann, sofern der Unionsgesetzgeber, wie im vorliegenden Fall, auf der Grundlage detaillierter Angaben und ohne Beurteilungsfehler davon ausgegangen ist, dass dem Allgemeininteresse der Union mit einer Maßnahme auf Unionsebene besser gedient sein könne.
- 55 Aufgrund dessen ist der zweite Klagegrund eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Subsidiarität zurückzuweisen.

Zum dritten Klagegrund: Verstoß gegen die Begründungspflicht

– Vorbringen der Parteien

- 56 Die Republik Estland macht zum einen geltend, dass der Unionsgesetzgeber die Gründe für die von ihm in Art. 4 Abs. 6 und 8 und Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie vorgenommenen Beschränkungen der Möglichkeit, von den kleinen Unternehmen gegenüber der Richtlinie zusätzliche Rechnungslegungsdaten zu verlangen, in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht nicht hinreichend dargelegt habe, und zum anderen, dass er die den Mitgliedstaaten belassene Möglichkeit, vom Rechnungslegungsgrundsatz der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ abzuweichen, besser hätte begründen müssen.
- 57 Das Parlament, der Rat und die Kommission halten die Richtlinie im Hinblick auf die Anforderungen des Art. 296 AEUV für hinreichend begründet. Insbesondere sei der Unionsgesetzgeber nicht verpflichtet, jede einzelne der von ihm getroffenen fachlichen Entscheidungen speziell zu begründen.

– Würdigung durch den Gerichtshof

- 58 Die in Art. 296 AEUV vorgeschriebene Begründung muss zwar die Überlegungen der Union, die den angefochtenen Rechtsakt erlassen hat, so klar und eindeutig erkennen lassen, dass die Betroffenen ihr die Gründe für die getroffene Maßnahme entnehmen können und der Gerichtshof seine Kontrollaufgabe wahrnehmen kann; sie braucht jedoch nicht sämtliche tatsächlich oder rechtlich erheblichen Gesichtspunkte zu enthalten (vgl. u. a. Urteil Kommission/Rat, C-122/94, EU:C:1996:68, Rn. 29).
- 59 Insbesondere kann nicht verlangt werden, dass die Begründung die manchmal sehr zahlreichen und komplexen tatsächlichen Umstände im Einzelnen anführt, auf deren Grundlage eine Richtlinie ergangen ist, und erst recht nicht, dass sie diese Umstände mehr oder weniger vollständig würdigt (vgl. entsprechend Urteil Italien/Rat und Kommission, C-100/99, EU:C:2001:383, Rn. 63).
- 60 Lässt sich also dem angegriffenen Rechtsakt der von dem Organ verfolgte Zweck in seinen wesentlichen Zügen entnehmen, so wäre es unnötig, eine besondere Begründung für jede der fachlichen Entscheidungen zu verlangen, die das Organ getroffen hat (vgl. u. a. Urteil Italien /Rat und Kommission, C-100/99, EU:C:2001:383, Rn. 64).
- 61 Im Übrigen ist die Einhaltung der Begründungspflicht nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht nur anhand des Wortlauts des angefochtenen Rechtsakts, sondern auch anhand seines Kontextes und der Umstände des Einzelfalls und insbesondere des Interesses zu beurteilen, das die Adressaten oder andere durch den Rechtsakt unmittelbar oder individuell betroffenen Personen an Erläuterungen haben können (Urteil VBA/Florimex u. a., C-265/97 P, EU:C:2000:170, Rn. 93).
- 62 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Republik Estland nach den im AEU-Vertrag vorgesehenen Modalitäten an dem Gesetzgebungsverfahren zum Erlass der Richtlinie, die nach ihrem Art. 55 ebenso an sie wie an die anderen im Rat vertretenen Mitgliedstaaten gerichtet ist, beteiligt war. Daher kann sie sich jedenfalls nicht erfolgreich darauf berufen, dass das Parlament und der Rat, die die Richtlinie erlassen haben, ihr keine Gelegenheit gegeben hätten, die Gründe für die Wahl der von ihnen in Betracht gezogenen Maßnahme in Erfahrung zu bringen.
- 63 Zu der Frage, ob der Unionsgesetzgeber es dem Gerichtshof ermöglicht hat, seine Kontrollaufgabe bezüglich der Rechtmäßigkeit dieser Wahl wahrzunehmen, ist festzustellen, dass dem Gesetzgeber in Anbetracht der in der Richtlinie enthaltenen, in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht hinreichenden Angaben, die insbesondere in den Rn. 2 und 3 des vorliegenden Urteils wiedergegeben sind, kein Fehler vorgeworfen werden kann.
- 64 Unter diesen Umständen ist der dritte Klagegrund eines Verstoßes gegen die Begründungspflicht zurückzuweisen.
- 65 Aus alledem folgt, dass die Klage, da keiner der von der Republik Estland zu ihrer Stützung angeführten Klagegründe durchgreift, zurückzuweisen ist.

Kosten

- 66 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Parlament und der Rat die Verurteilung der Republik Estland zur Tragung der Kosten beantragt haben und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen. Nach Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung trägt die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetretene Kommission ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

- 1. Die Klage wird abgewiesen.**
- 2. Die Republik Estland trägt die Kosten.**
- 3. Die Europäische Kommission trägt ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften