

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung

Madeleine Kockrow

WP/StB Prof. Dr. Gerhard Kraft

CPA/StB Prof. Dr. Arne Schnitger, LL.M.

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Kockrow/Kraft/Schnitger, ifst-Schrift 546 (2022)

ISBN: 978-3-89737-210-8

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung

Madeleine Kockrow
PricewaterhouseCoopers GmbH

WP/StB Prof. Dr. Gerhard Kraft
Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg

CPA/StB Prof. Dr. Arne Schnitger, LL.M.
PricewaterhouseCoopers GmbH

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 546:

Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung

Nachhaltigkeit gewinnt auch im Bereich der Besteuerung immer größere Bedeutung. Dies liegt nicht nur daran, dass ein ausreichendes Steueraufkommen zur Finanzierung eines der Nachhaltigkeit verpflichteten Staatshaushalts benötigt wird. Auch die Unternehmen sind aufgerufen, die 17 globalen Ziele für nachhaltige Entwicklung der Agenda 2030, die Sustainable Development Goals (SDGs), in ihren Entscheidungen und Planungen zu berücksichtigen. Unternehmen stehen so vor dem Spannungsfeld einer Minimierung von Steueraufwendungen aus Shareholder- und der Maximierung von Nachhaltigkeitsbemühungen aus Stakeholder-Perspektive. Für die nachhaltige Entwicklung bedeutend ist – ausweislich des Abschlussdokuments zum *Rio+20 Earth Summit* – auch die mithilfe der unternehmerischen Berichterstattung erreichte „Transparenz“.

Die vorliegende ifst-Schrift analysiert die steuerlichen und nachhaltigkeitsbezogenen Transparenzpflichten und die Vorgaben von Investoren, Finanzdienstleistern und Ratingagenturen. Verknüpfungen von Transparenz in Steuersachen und Nachhaltigkeit finden sich bereits im sektorenspezifischen Public CbCR für Rohstoffunternehmen, Banken und Finanzdienstleister. Ausdrückliche Vorgaben zur steuerlichen Transparenz für die Nachhaltigkeitsberichterstattung enthalten unter anderem der Standard *GRI 207: Tax 2019* der *Global Reporting Initiative (GRI)*, die *Responsible Tax Principles* des *B Teams* und das *Fair Tax Mark* der *Fair Tax Foundation*.

Die parallele Entwicklung all dieser Vorgaben wird zum Abschluss dieser Schrift anhand eines zusammenfassenden Zeitstrahls sowie der vergleichenden Tabellen ablesbar. Deren Vielfalt beeinflusst mittelbar den Kapitalmarkt und führt Unternehmen extern zu der Herausforderung von etwaigen Reputationsrisiken und intern zur Anpassung von Kontrollsystemen, Durchführung von Wesentlichkeitsanalysen und Sicherstellung der Datenverfügbarkeit.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff

Berlin, im Oktober 2022

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	1
I. Grundlegende Vorgaben zu Transparenz und Berichterstattung in Steuersachen und Nachhaltigkeit	4
1. Steuertransparenz auf Ebene der Staaten.....	8
a. Wissenschaftliche und investigative Untersuchungen zur Gewinnverlagerung in „Steuroasen“.....	8
b. Arbeiten der OECD gegen Steuroasen und Gewinnverlagerungen	18
c. EU-Liste der nicht kooperativen Steuergeländer.....	21
d. Deutsche Umsetzung im Steuroasen-Abweggesetz	25
2. Steuertransparenz auf Ebene der Finanzverwaltungen	28
a. Informationsaustausch auf Ersuchen (EIOR)	29
b. Automatischer Informationsaustausch (AEOI).....	32
c. Spontaner Informationsaustausch	35
d. Freiwillige Kooperation des Steuerpflichtigen	35
3. Steuertransparenz auf der Ebene der Unternehmen	39
a. Transparenz über einzelne Steuergestaltungen	40
b. Transparenz der qualitativ verfolgten Steuerstrategie	44
aa. Schedule 19 des Finance Act 2016 für Unternehmen in UK	44
bb. Tax Transparency Code für Unternehmen in Australien....	45
cc. Richtlinienvorschlag zum effektiven Steuersatz (ETR)	48
c. Transparenz der quantitativen Höhe der gezahlten Steuern	50
aa. Steuern im handelsrechtlichen Jahresabschluss	50
bb. (Public) Country-by-Country Reporting	52
cc. Disclosure of Tax Haven and Offshoring Act für Unternehmen in den USA	58
4. Sektoren- und branchenspezifische Vorläufer für Steuertransparenz mit Bezug zu Nachhaltigkeit	62
a. Rohstoffunternehmen	63
aa. Standard der Extractive Industries Transparency Initiative .	65
bb. Richtlinie 2013/34/EU und Umsetzung in §§ 341q ff. HGB	67
cc. Dodd-Frank Act für Unternehmen in den USA	71
b. Banken und Finanzdienstleister	73
aa. Richtlinie 2013/36/EU und Umsetzung in § 26a KWG	73

bb. Offenlegungs- und Taxonomie-VO	74
5. Nachhaltigkeitsberichterstattung der Unternehmen	76
a. Non-Financial Reporting Directive (NFRD) und Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).....	76
b. European Sustainability Reporting Standard der EFRAG.....	85
c. Rahmenwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung	89
d. Nachhaltigkeitsstandards zur steuerlichen Transparenz.....	102
aa. GRI 207: Tax 2019	103
bb. The B Team Responsible Tax Principles	104
cc. Fair Tax Mark	107
6. Fazit: Überblick der Vorgaben zu steuerlicher Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung	110
II. Herausforderungen außerhalb des Unternehmens	114
1. Konkrete Erwartungshaltung von Shareholdern.....	114
a. Leitlinien und Maßstäbe für institutionelle Investoren	114
aa. Common Metrics des World Economic Forum	115
bb. Investor Guide der PRI zu Corporate Tax Transparency....	116
cc. Datenbanken der Sustainable Stock Exchanges Initiative ..	117
b. Vorgaben von Banken und Finanzdienstleistern.....	120
aa. Erwartungen der Norges Bank zur steuerlichen Transparenz	122
bb. Dänische Tax Code of Conducts.....	123
c. Berücksichtigung in Nachhaltigkeitsindizes und -ratings	127
aa. Dow Jones Sustainability Indices.....	127
bb. FTSE Russell Tax Transparency framework.....	130
cc. Ratingagenturen wie MSCI, Sustainalytics, ISS ESG und Vigeo eiris.....	132
2. Finanzielle und Reputationsrisiken	135
3. Informationsasymmetrien.....	137
4. Fazit: Erwartungskonflikt zwischen Share- und Stakeholdern.....	139
III. Herausforderungen innerhalb des Unternehmens.....	142
1. Anpassung der internen Prozesse, Risiko- und Kontrollsysteme...	143
a. Nachhaltigkeit und Good Corporate Governance.....	143
b. Tax Compliance und Good Tax Governance.....	146
2. Wesentlichkeitsanalyse zur Bestimmung der Berichtspflicht.....	150

3. Datenverfügbarkeit und externe Prüfung unternehmerischer Transparenzberichte	151
4. Fazit: Verknüpfung mit den UN SDGs und Berichterstattung entlang einer Lieferkette.....	154
IV. Fazit	157
Anhang:	
Zeitstrahl der Transparenz in Steuersachen und Nachhaltigkeit	159

Einleitung

Der lateinischen Wortherkunft *transparere* folgend, ist unter dem Transparenzbegriff etwas „Durchlässiges“ zu verstehen.¹ Ein Verständnis, der diesen Begriff mit „gläsern“ gleichzusetzen versucht, wurde immer wieder kontrovers diskutiert wie bspw. jüngst beim Lobbyregistergesetz² zum „gläsernen Abgeordneten“, bei der DSGVO³ zum „gläsernen Bürger“, beim *Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz*⁴ über die „gläserne Lieferkette“ und unlängst auch zum „gläsernen Steuerpflichtigen“⁵. Die gesellschaftsrechtlichen Publizitätspflichten entspringen dem Informationsbedürfnis der *Share-* und *Stakeholder*. Offenlegung steht hier in einem Zielkonflikt mit dem Datenschutz, Betriebs- und Geschäftsgeheimnis und nicht zuletzt auch dem Steuergeheimnis. Transparenz kann und soll deshalb keine detaillierte Allwissenheit vermitteln, sondern nur ein klares Bild aus der Vogelperspektive ermöglichen. Das Vertrauen in die Richtigkeit dieses Bildes als Entscheidungsgrundlage ist rechtlich schutzwürdig, wirkt sich am Kapitalmarkt aus und ist letztlich auch ein Maß für die Glaubwürdigkeit und Integrität der betreffenden Personen oder Unternehmen.

Nationale und internationale Nichtregierungsorganisationen (NGOs) wie *Transparency International*, das *Netzwerk Steuergerechtigkeit*, *Tax Justice Network* und *Oxfam* fordern zudem regelmäßig mehr steuerliche Transparenz. Diese Forderung ist insb. auf den Vorwurf der steuerplanerischen Gewinnverlagerungen von Unternehmen zurückzuführen. Die Verbindung

¹ Die etymologischen Ursprünge des Wortes „transparent“ finden sich bspw. im Digitalen Wörterbuch der deutschen Sprache, abrufbar unter: <https://www.dwds.de/wb/transparent> (08.02.2022).

² Gesetz zur Einführung eines Lobbyregisters für die Interessensvertretung gegenüber dem Deutschen Bundestag und gegenüber der Bundesregierung (Lobbyregistergesetz – LobbyRG) vom 16. April 2021, BGBl I Nr. 19 v. 27.04.2021, S. 818.

³ Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG; BGBl. 2017 I Nr. 44 v. 05.07.2017, S. 2097.

⁴ Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Lieferketten vom 16. Juli 2021, BGBl. 2021 I Nr. 46 v. 22.07.2021, S. 2959.

⁵ Mit dem Schluss, dass es nicht nur eines „gläsernen Steuerpflichtigen“, sondern auch einer „gläsernen Finanzverwaltung“ bedürfe. – Seer, DStJG 42 2019, 247, 285.

der steuerlichen Transparenz mit der Nachhaltigkeit liegt in der Finanzierungsfunktion der Steuerzahlungen als Staatseinnahmen⁶ für die nachhaltige Entwicklung betreffenden Staatsausgaben.⁷ Der Nachhaltigkeitsbegriff ist als *Polysem*, d.h. ein Begriff mit mehreren gleichgerichteten Bedeutungen für Ressourcenökonomie, Generationengerechtigkeit und globale Entwicklungspolitik, zu verstehen. Dessen ökonomische, ökologische und soziale Säule, auch *Triple Bottom Line* genannt, liegt auch dem Verständnis von *Corporate Social Responsibility* (CSR) und *Environmental, Social and Governance* (ESG) zugrunde.⁸ Mit Ausnahme des Klassifizierungssystems in der Taxonomie-VO⁹ fehlt es noch an *Key Performance Indicators* (KPIs), um die Nachhaltigkeit zu bemessen. Messbare Transparenzvorgaben sind damit einer der Wegbereiter, um eine materielle Nachhaltigkeit¹⁰ und die Ziele einer Kreislaufwirtschaft und CO₂-Neutralität des Binnenmarktes bis 2030 zu ermöglichen.¹¹

In der vorliegenden Schrift werden (I.) die steuerlichen und nachhaltigkeitsbezogenen Transparenzpflichten und (II.) Vorgaben von Investoren, Finanzdienstleistern und Ratingagenturen untersucht. Dabei stellen sich Unternehmen externen Herausforderungen wie Reputationsrisiken und

⁶ Zum volkswirtschaftlichen Nettowohlfahrtsverlust durch die Besteuerung und zur Funktion für die Finanzierung von öffentlichen Leistungen und zur Verhaltenssteuerung. – *Mankiw/Taylor*, Grundzüge der Volkswirtschaftslehre, 8. Aufl. 2020, S. 275 ff.

⁷ *Kraft/Kockrow*, IStR 2022, 60, 62 f.; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTERTAX 2021, vol. 49, issue 8/9, S. 702, 704 f.; *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1524, 1526; *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816 f.; *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13; *Lyrenäs/Zúñiga*, European Taxation 2019, 598; *Hongler/Regli/Berndt*, Tax Reporting and Sustainability, IFF-HSG Working Papers. Working Paper No. 2021-6. June 2021, abrufbar unter: <https://iff.unisg.ch/publications/tax-reporting-and-sustainability/> (zuletzt am 27.05.2022), S. 5, 13 f.

⁸ *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13; *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816 f.; *Schön*, ZfPW 2022, 207, 208 f., 210 f.; *Schrader*, ZUR 2013, 451; *Brink*, Nachhaltigkeit und Unternehmensstrategien, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Nachhaltigkeit als Verbundbegriff, in: Recht der nachhaltigen Entwicklung, Bd. 2, Tübingen 2008, S. 591, 596 ff.

⁹ Dazu Abschnitt I.4.b.bb.

¹⁰ So bereits *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1457 m.w.N.; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTERTAX 2021, vol. 49, issue 8/9, S. 702, 704 f.; *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816, 817.

¹¹ Vgl. *Kraft/Kockrow*, IStR 2022, 60, 65.

Informationsasymmetrien, die sich auf die Kursentwicklung am Kapitalmarkt und die Höhe von Finanzierungskosten auswirken können. Deshalb und um das Vertrauen in die Richtigkeit der offengelegten Informationen zu stärken, wird es darum gehen, (III.) interne Kontrollsysteme an die Erwartung einer *Good „Tax“ Governance* anzupassen, Wesentlichkeitsanalysen durchzuführen und die Datenverfügbarkeit vor einer externen Prüfung der zu veröffentlichenden Berichte sicherzustellen.

I. Grundlegende Vorgaben zu Transparenz und Berichterstattung in Steuersachen und Nachhaltigkeit

Der Wunsch der breiten Öffentlichkeit und NGOs nach „mehr“ Transparenz in Steuersachen¹² und die verstärkte Zusammenarbeit der Finanzverwaltungen durch Informationsaustausch haben ihre Wurzeln in der Diskussion um steuerliche Gestaltungsmodelle multinationaler Konzerne sowie die Nutzung von sog. Steueroasen durch natürliche Personen. Er folgt jedoch dem Trugschluss, dass fehlende Transparenz und fehlende Steuerzahlungsbereitschaft zwingend miteinander einhergehen. So ist es auch denkbar, dass „intransparente“ Steuerpflichtige ihren fairen Beitrag an Steuern zahlen oder unter der „Tarnkappe der Transparenz“ aggressive Steuervermeidung am wachsamen Auge der größtenteils fachunkundigen Öffentlichkeit vorbei betreiben.

Deshalb sind auch die Begriffe *tax haven* und *secrecy jurisdiction* zu unterscheiden. Während eine Steueroase die auf Steuermeidung angelegten Geschäftsmodelle unterstützt, sind Finanzplätze mit hoher Geheimhaltung zunächst durch den hohen Stellenwert und rechtlichen Schutz des jeweiligen Bank-, Geschäfts- oder Steuergeheimnisses geprägt.¹³ Überschneidungen bestehen, wenn Steueroasen unter Berufung auf den Geheimnisschutz einen Informationsaustausch oder die Strafverfolgung erschweren und wenn Finanzplätze mit hoher Geheimhaltung auch ein der Steuerplanung zugängliches Steuersystem aufweisen.

Der Wunsch nach Transparenz drückt auch eine gesellschaftliche Wertvorstellung aus. Einen negativen Blick nimmt die in Deutschland unter der Überschrift „Neiddebatte“ vorgeworfene Missgunst ein, die Treiber der Dis-

¹² Statt vieler *Transparency International Deutschland e.V.* (Hrsg.), Pressemitteilung v. 03.03.2021, Richtiger Weg, aber nicht weit genug: Unternehmen in der EU werden zu mehr Steuertransparenz verpflichtet, abrufbar unter: <https://www.transparency.de/aktuelles/detail/article/richtiger-weg-aber-nicht-weit-genug-unternehmen-in-der-eu-werden-zu-mehr-steuertransparenz-verpfli/> (zuletzt am 05.06.2022).

¹³ *Tax Justice Network* (Hrsg.), Tax havens and secrecy jurisdictions, Beitrag v. 14.11.2020, abrufbar unter: <https://taxjustice.net/topics/tax-havens-and-secrecy-jurisdictions/#:~:text=The%20term%20%E2%80%9Csecrecy%20jurisdiction%E2%80%9D%20is,order%20to%20pay%20less%20tax.> (zuletzt am 05.06.2022).

kussion um Umverteilung und soziale Gerechtigkeit sei.¹⁴ Hingegen herrsche in skandinavischen Ländern die positive Vorstellung, dass man „nichts zu verbergen“ hätte und mit einem gewissen Stolz seine Steuern zahle.¹⁵ Gemein ist beiden gesellschaftlichen Phänomenen, dass der ethische Wert der „Gleichheit“ ins Zentrum der transparenzbezogenen Diskussionen gestellt wird. Ein anderes Bild zeigt sich jenseits des Atlantiks, wo der Wert der individuellen „Freiheit“ im Vergleich zur „Gleichheit“ einen höheren Stellwert einnimmt.¹⁶ Nachhaltigkeitsbezogene Transparenzpflichten entstammen hier nicht aus rechtlich zwingenden Vorgaben, sondern entwickelten sich im Wettbewerb der Unternehmen um den Zugang zum Kapitalmarkt.¹⁷ Diese beiden (Rechts-)Kulturen und unterschiedlichen Zugänge zur Transparenz führen Unternehmen zu doppeltem Aufwand, um allen Vorstellungen zu genügen, und die Staatengemeinschaft in ihrer „transatlantischen Partnerschaft“ zu der richtungsweisenden Debatte: *Quo vadis, Transparenz?*

Die teils als verwirrend wahrgenommene Vielfalt an Vorgaben soll im folgenden Abschnitt I. geordnet werden: Zunächst ist hinsichtlich der Zielrichtung einer steuerlichen oder nachhaltigkeitsbezogenen Transparenzpflicht zu unterscheiden. Innerhalb der Vorgaben zur steuerlichen Transparenz finden sich die drei Säulen der auf Staaten, Länder oder Gebiete abzielenden in

¹⁴ So bspw. im Kontext der Vermögenssteuer. – *Zeit Online* (Hrsg.), CDU wirft SPD „billige Neiddebatte“ vor, Artikel v. 23.08.2019, abrufbar unter: <https://www.zeit.de/wirtschaft/2019-08/vermoegenssteuer-spd-cdu-paul-ziemiak-finanzen?page=7> (zuletzt am 05.06.2022).

¹⁵ Vgl. *Tages-Anzeiger* (Hrsg.), Warum zahlen die Skandinavier so viel Steuern?, Blogbeitrag v. 22.04.2015, abrufbar unter: <https://blog.tagesanzeiger.ch/nevermindthemarkets/index.php/36956/warum-zahlen-die-skandinavier-so-viel-steuern/> (zuletzt am 05.06.2022); *Rheinische Post Online* (Hrsg.), *André Anwar* (Bearb.), Schweden – das Land der gläsernen Steuerzahler, Artikel v. 22.08.2017, abrufbar unter: https://rp-online.de/politik/schweden-das-land-der-glaesernen-steuerzahler_aid-17840811 (zuletzt am 05.06.2022).

¹⁶ *Friedrich Ebert Stiftung* (Hrsg.), Kompass 2020. Deutschland in den internationalen Beziehungen. Ziele, Instrumente, Perspektiven. Die transatlantischen Beziehungen. Der Westen gemeinsam auf dem Weg zu neuen Ufern, abrufbar unter: <https://library.fes.de/pdf-files/iez/04598.pdf> (zuletzt am 05.06.2022), S. 9.

¹⁷ *Lashitew*, The risks of US-EU divergence on corporate sustainability disclosure, September 28, 2021, in: Future Development, Blog launched by World Bank and the Brookings Institution, abrufbar unter: <https://www.brookings.edu/blog/future-development/2021/09/28/the-risks-of-us-eu-divergence-on-corporate-sustainability-disclosure/> (zuletzt am 02.03.2022).

Abschnitt I.1., zwischen Finanzverwaltungen zur Anwendung kommenden in I.2. bzw. an Unternehmen gerichtete Transparenzpflichten in Steuersachen in I.3. Erste Verknüpfungen der steuerlichen Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung finden sich nicht nur am Beispiel des sektoren- und branchenspezifischen Public CbCR in Abschnitt I.4., sondern auch in der im Abschnitt I.5. dargestellten parallelen Entwicklung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die auch Vorgaben zur steuerlichen Transparenz wie in dem Standard *GRI 207: Tax 2019*, den *Responsible Tax Principles* des *B Teams* und dem *Fair Tax Mark* kennt.

Säulen der steuerlichen Transparenz – Tabelle der Transparenzvorgaben im steuerlichen Bereich geordnet nach Fokus und Adressaten		
Staaten	Finanzverwaltungen	Unternehmen
<p>Andere Staaten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • OECD-Arbeiten zur <i>Two Pillar Solution</i>, den <i>Harmful Tax Practices</i>, BEPS Action 5 und die <i>EU-List of non-cooperative jurisdictions for tax purposes</i> • Listen und Indizes, bspw. <i>ITEP</i>, <i>Oxfam</i>, <i>Tax Justice Network</i> <p>Forschungspapiere, bspw. <i>Hines-Rice</i> 1990, <i>Hines</i> 2010, <i>Zucman</i> 2018</p>	<p>Andere Finanzverwaltungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Art. 26 OECD-MA, <i>Tax Information Exchange Agreements (TIEA)</i>, <i>Foreign Accountant Tax Compliance Act (FATCA)</i>. § 117 AO • <i>Exchange of information on request (EIOR)</i>, <i>Automatic exchange of information (AEOI)</i>, <i>Common Reporting Standard (CRS)</i> sowie die <i>Directives on Administrative Cooperation (DAC)</i> 	<p>Finanzverwaltungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • BEPS Action 12, Richtlinie 2018/822/EU (DAC6), §§ 138d ff. AO, • BEPS Action 13, Richtlinie 2016/881/EU (DAC4), § 138a AO
<p>Unternehmen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deutsches Steuer- oasen-Abwehrgesetz (StAbwG) 	<p>Unternehmen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>International Compliance Assurance Programme (ICAP)</i> • <i>Joint audits</i>, Richtlinie 2021/514/EU (DAC7) • <i>Advance Pricing Agreements (APAs)</i>, § 89a AO • Verbindliche Auskünfte, § 89 AO • <i>Cooperative Compliance Programme</i> 	<p>Stakeholder:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sektoren- bzw. branchenspezifisches Public CbCR: EITI, <i>Dodd-Frank Act</i>, Richtlinie 2013/34/EU, §§ 341q HGB ff., Richtlinie 2013/36/EU, § 26a KWG • Public CbCR: Richtlinie 2021/2101/EU • UK <i>Finance Tax Act 2016</i>, AUS <i>Tax Transparency Code</i>, US <i>Disclosure of Tax Haven and Offshoring Act</i> • GRI 207: Tax 2019, <i>B Team Responsible Tax Principles</i>, <i>Fair Tax Mark</i>

1. Steuertransparenz auf Ebene der Staaten

Der folgende Abschnitt stellt ausgehend vom Begriffsverständnis der Steueroasen und deren wissenschaftlichen Erforschung¹⁸ die Gegenmaßnahmen der Staatengemeinschaften dar, zu denen auch Transparenzvorgaben gehören. Konkret werden die Arbeiten der OECD gegen den schädlichen Steuerwettbewerb und zum BEPS-Projekt¹⁹, der Europäischen Kommission zur Liste der nicht kooperativen Länder und Gebiete zu Steuerzwecken²⁰ und deren deutsche Umsetzung im Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG)²¹ besprochen.

a. Wissenschaftliche und investigative Untersuchungen zur Gewinnverlagerung in „Steueroasen“

Politisch wie medial negativ konnotierte Begrifflichkeiten wie *Steueroase*, *Steuerparadies*, *Niedrigsteuerland*, *tax haven*, *zero tax jurisdiction*, *paradis fiscaux* und *paradiso fiscale* beschreiben Staaten, Länder oder Gebiete²², die als *offshore*-Finanzplatz mit einem hohen Maß an Vertraulichkeit und Geheimhaltung in Steuersachen agieren. Insbesondere wird diesen Staaten vorgeworfen, die einfache Gründung von *Briefkasten-Firmen* zu garantieren und dabei im Verdacht zu stehen, aktiv Steuervermeidung zu begünstigen.²³ Das Begriffsverständnis einer Steueroase als eine Jurisdiktion mit keiner oder nur nominaler Besteuerung sowie fehlendem Informationsaus-

¹⁸ Dazu Abschnitt I.1.a.

¹⁹ Vgl. Abschnitt I.1.b.

²⁰ Vgl. Abschnitt I.1.c.

²¹ Vgl. Abschnitt I.1.d.

²² Zur völker- und staatsrechtlichen Bedeutung dieser Unterscheidung anhand von *Georg Jellineks* Drei-Elemente-Theorie. – *Kraft/Kockrow*, Ubg 2021, 222, 223 ff.

²³ Eine nähere Untersuchung der Rechtssysteme anhand der drei Gruppen „Kein Steuersystem“, „Vollständige Steuerbefreiung“ und „Kein oder Niedriger Steuersatz“ unterteilten Staaten, Länder und Gebiete vor dem Hintergrund der deutschen Umsetzung der *Anti-Hybrid Mismatch-Rules* in § 4k EStG findet sich in *Kraft/Kockrow*, Ubg 2021, 222, 223 f., 226 f.

tausch teilen die OECD und EU in ihrer Liste der nicht-kooperativen Staaten und Jurisdiktionen.²⁴

Grundlegende wissenschaftliche Erforschung erhielt das Phänomen der Steueroasen vor allem durch den US-amerikanischen Ökonomen *James R. Hines Jr.* (*1958). Die jahrzehntelange Forschung *Hines* hat beginnend mit dem im Oktober 1990 veröffentlichten *Hines-Rice Paper*²⁵ quantitative Kriterien für die Definition der sog. Steueroasen aufgestellt. Dabei kam er zu dem Schluss, dass die Bereitstellung überaus aussichtsreicher Steuervorteile zu wirtschaftlichem Wachstum in der entsprechenden Jurisdiktion führen könne.²⁶ Gleichwohl kritisierte er die einhergehenden Auswirkungen auf die Steuerbemessungsgrundlagen von Hochsteuerländern.²⁷ Als *primary tax haven*, also solche Steueroasen mit der größten Anzahl von Tochtergesellschaften US-amerikanischer Unternehmen bzw. dem größten Nettoertrag in 1982, wird von *Hines* und *Rice* sodann eine Auswahl von solchen Steueroasen identifiziert²⁸ und dabei auch auf zeitlich vorangegangene Arbeiten und

²⁴ OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, S. 20 f.; OECD (1998), *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, S. 21 f.; *Europäische Kommission*, *Evolution of the EU list of tax havens*, abrufbar unter: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-02/eu_list_update_22_02_2021_en.pdf (zuletzt am 10.02.2022); *Becker/Hoeck*, in: *Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch*, F, Rn. 13, 20 ff., 70 ff., 79 ff.; *Woitok*, *IStr* 2021, 777, 778.

²⁵ *Hines Jr./Rice*, *Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business*, NBER Working Paper No. 3477, National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA 02138, October 1990, abrufbar unter: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w3477/w3477.pdf (zuletzt am 10.02.2022).

²⁶ *Hines Jr.*, *Treasure Islands*, *Journal of Economic Perspectives – Vol. 24*, No. 4, Fall 2010, 103, 120 ff., Table 5 – *Tax Havens and Economic Growth*, abrufbar unter: <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.24.4.103> (zuletzt am 10.02.2022).

²⁷ Ebd., S. 1: “*From the standpoint of US tax policy, the widespread use of tax havens threatens the long-run sustainability of the US domestic tax base.*”

²⁸ Ebd., Table 2: *Switzerland, Bermuda, Hong Kong, Netherlands Antilles, Singapore, Ireland, Panama, Bahamas, Cayman & other U.K. Islands.*

Listen des US-amerikanischen *Internal Revenue Services* (IRS) von 1987²⁹, von *Beauchamp*³⁰ und *Doggart*³¹ in 1983 verwiesen.³² *Hines* und *Rice* kommen so insgesamt auf eine Anzahl von 41 Steueroasen.³³ Seine fortgeführten Forschungen veröffentlichte *Hines* im Jahr 2010 unter dem Titel „*Treasure Islands*“³⁴ einschließlich einer Liste von nunmehr 52 Steueroasen.³⁵

Aufgegriffen wurden *Hines* Forschungen von *Gabriel Zucman* (*1986) in verschiedenen Arbeiten.³⁶ In seiner im Juni 2018 gemeinsam mit *Thomas R. Tørsløv* und *Ludvig S. Wier* veröffentlichten Studie³⁷ kommt *Zucman* aufgrund eines Datensatzes aus 2015 weiterhin zu dem Schluss, dass nahezu 40 % der Gewinne multinationaler Unternehmen jährlich in Steueroasen fließen würden.³⁸

²⁹ Als durch das IRS identifizierte Steueroasen werden *Antigua & Barbuda, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Bermuda, British Virgin Islands, Cayman Islands, The Channel Islands, Cook Islands, Cyprus, Gibraltar, Grenada, Hong Kong, Ireland, Isle of Man, Liberia, Liechtenstein, Luxembourg, Montserrat, Netherlands Antilles, Panama, St. Kitts, St. Vincents, Singapore, Switzerland, Turks & Caicos, U.K. Caribbean Islands* und *Vanuatu* genannt.

³⁰ *André Beauchamp* hat zudem *Anguilla, Andorra, Jordan, Lebanon, Macao, Monaco* und *St. Martin* als Steueroasen identifiziert. – *Beauchamp*, *Guide mondial des paradis fiscaux*, 1983.

³¹ *Caroline Elizabeth Doggart* (*1939) hat zudem *Dominica, Maldives, Malta, Marshall Islands* und *St. Lucia* als Steueroasen identifiziert. – *Doggart*, *Tax Havens and their uses*, 1983.

³² *Hines Jr./Rice*, *Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business* (FN 25), Appendix Table A – Tax Haven Countries.

³³ Ebd., S. 2 sowie Appendix A.

³⁴ *Hines Jr.*, *Treasure Islands* (FN 26), S. 103–126.

³⁵ Ebd., S. 104, Table 1.

³⁶ Dieser promovierte bei *Thomas Piketty* (*1971) zur globalen Vermögensverteilung mit der Veröffentlichung „*Steueroasen. Wo der Wohlstand der Nationen versteckt wird*“. Im Originaltitel: *Zucman*, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, Paris 2013; zu nennen ist auch die folgende, 2019 erschienene Monografie mit dem Originaltitel: *Saez/Zucman*, *The Triumph of Injustice. How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay*, New York 2019.

³⁷ *Tørsløv/Wier/Zucman*, *The Missing Profits of Nations*, NBER Working Paper No. 24701, National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA 02138, June 2018, abrufbar unter: <http://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2018.pdf> (zuletzt am 10.02.2022).

³⁸ Ebd., S. 22.

In der US-amerikanischen Gesetzgebung versuchte der *Tax Cuts and Jobs Act* (TCJA) von 2017 der Gewinnverlagerung ins Ausland durch eine Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen in den USA³⁹ sowie der Einführung von Vorschriften zur Missbrauchsverhinderung entgegenzuwirken.⁴⁰ Der TCJA beinhaltet die Senkung des US-amerikanischen Körperschaftsteuersatzes von 35 % auf 21 %, die Einführung der Vorschriften über

³⁹ Für dieses Ziel, also für ein wettbewerbsfähiges US-amerikanisches Steuerrecht, das seine Bemessungsgrundlage schützt, um die Gewinnverschiebung in Steueroasen zu verhindern, wirbt *Hines* weiterhin bei der Anhörung zum TCJA im Jahr 2021: *“Because we do not live in a bubble, but instead in a world with many competitors, it is critical in designing U.S. policy to be cognizant of the policies of other countries and the way that U.S. taxes position U.S. taxpayers relative to their foreign competitors. [...] The reason not to [establish a tax haven affiliate] is that it is not worth it – and the reason it is not worth it is that it is too difficult or costly to reallocate taxable income from high-tax countries to tax haven countries. Since the same logic applies even to the less than half of U.S. multinational firms that do have tax haven operations, evidence of the limited use of tax haven operations by U.S. and German companies immediately implies that the problem of tax-motivated income reallocation is modest in magnitude.”* – *Hines Jr.*, Testimony before the Committee on Finance, United States Senate, March 25, 2021, S. 1 und 11, abrufbar unter: <https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/Hines%20Finance%20Committee%20testimony%20March%2025%202021.pdf> (zuletzt am 15.02.2022).

⁴⁰ Der *Act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018 – H.R. 1 – 115th Congress, Public Law No. 115-97 – Dec. 22, 2017* ist bspw. abrufbar auf der wissenschaftlichen Seite *Congress.gov* des *United States Congress* unter: <https://www.congress.gov/115/plaws/publ97/PLAW-115publ97.pdf> (zuletzt am 13.02.2022); Zur Funktionsweise und Bedeutung von BEAT, FDII und GILTI. – Vgl. *Kessler/Egelhof/Probst*, IStR 2018, 473; *Schönfeld/Zinowsky/Rieck*, IStR 2018, 127; *Dahlke/Ellerbusch/ Erdogan-Fischer*, IRZ 2019, 67; *Kraft/Kockrow*, IWB 2021, 570, 574 f.

die *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* (BEAT), das *foreign derived intangible income* (FDII) und das *global intangible low taxed income* (GILTI).⁴¹

Allerdings lautet das Ergebnis der im April 2021 veröffentlichten Untersuchung des *Institute on Taxation and Economic Policy* (ITEP)⁴², dass der TCJA die Steuervermeidung nicht nennenswert eingedämmt habe oder möglicherweise sogar fördere.⁴³ Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangen auch *Zucman* u.a. in analoger Anwendung der Methodik der Studie von 2018 durch Analyse eines CbCR-Datensatzes der Jahre von 2015 bis 2020.⁴⁴ Nach

⁴¹ *Hines* wurde beim Gesetzgebungsprozess des TCJA angehört (*Hines Jr.*, Testimony before the Committee on Finance (FN 39)) und bestätigte die positive Wirkung des FDII noch einmal im Jahr 2021: “*It would be a big mistake to repeal FDII for two reasons. One, because it encourages companies to locate their intellectual property and other high-tech stuff in the United States. And second, because it offers a more competitive tax rate on higher-tech companies that are more internationally mobile, and those are the companies we want to make sure stay in the United States.*” – *Portman*, Newsroom – At the Committee Hearing, *Portman Touts Benefits of Tax Reform, Stresses Importance of American Competitiveness Around the World*, March 25, 2021, abrufbar unter: <https://www.portman.senate.gov/newsroom/committee-hearing-portman-touts-benefits-tax-reform-stresses-importance-american> (zuletzt am 16.02.2022).

⁴² ITEP (Hrsg.), *Mission & History*, abrufbar unter: <https://itep.org/about/> (zuletzt am 10.02.2022).

⁴³ “*But now, with three years of data published on the effective tax rates paid by publicly traded companies, it is clear that the TCJA has not meaningfully curtailed corporate tax avoidance and may even encouraging it.*” – ITEP (Hrsg.), *Gardner/Wamhoff* (Bearb.), *Report April 2021, 55 Corporations Paid \$0 in Federal Taxes on 2020 Profits*, abrufbar unter: <https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/040221-55-Profitable-Corporations-Zero-Corporate-Taxes.pdf> (zuletzt am 10.02.2022), S. 8.

⁴⁴ *Bernardo, Janský* und *Zucman* formulieren das folgende Ergebnis: “*The Tax Cut and Jobs Act (TCJA) was expected to increase the “competitiveness” of the United States, bringing profits and investment back from foreign countries and tax havens. We analyze the country-by-country reporting data of US multinational corporations and show that the reform delivered a large decline in effective tax rates but failed to prevent a continuation in profit shifting to tax havens.*” – *Bernardo/Janský/Zucman*, *Did the Tax Cuts and Jobs Act Reduce Profit Shifting by US Multinational Companies?*, Preliminary Draft, July 7, 2021, abrufbar unter: <https://gabriel-zucman.eu/files/GBJZ2021.pdf> (zuletzt am 16.02.2022); Zum TCJA auch *Saez/Zucman*, *Der Triumph der Ungerechtigkeit. Steuern und Ungleichheit im 21. Jahrhundert*, 1. Auflage, Berlin 2020, S. 100 f.

den Untersuchungen des ITEP haben 55 US-amerikanische Konzerne⁴⁵ 0 US-Dollar *federal taxes* auf die Gewinne im Jahr 2020, also nach Einführung des TCJA im Jahr 2017, gezahlt. Nach Ansicht des ITEP würde diese Steuervermeidung durch den am 27. März 2020 erlassenen *CARES Act*⁴⁶, der zur Unterstützung der Wirtschaft innerhalb der von der Covid 19-Pandemie betroffenen Wirtschaftsjahre einen Verlustrücktrag vorsieht⁴⁷, sowie weiteren ermöglicht, nach denen Unternehmen Aufwendungen für Aktienoptionen und Kapitalanlagen abschreiben⁴⁸, Forschungs- und Entwicklungszulagen und Förderungen für erneuerbare Energien nutzen können. Die mit den genannten rechtlichen Grundlagen verbundene Lenkungswirkung wird durch das ITEP überraschenderweise nicht diskutiert.

Im Jahr 2017 veröffentlichte das ITEP gemeinsam mit dem *U.S. Public Interest Research Group Education Fund* (U.S. PIRG) einen Bericht über die Ansässigkeit der *2016 Fortune 500*⁴⁹-Unternehmen in Steueroasen und kam zu den Ergebnissen, dass jährlich 100 Mrd. US-Dollar an *federal income taxes* vermieden würden und 73 % der untersuchten Unternehmen⁵⁰ in einer

⁴⁵ ITEP (Hrsg.), *Gardner/Wamhoff* (Bearb.), Report April 2021 (FN 43), S. 3.

⁴⁶ Der *Coronavirus Aid, Relief, and Economic Securities Act (CARES Act) – H.R. 748 – 116th Congress, Public Law No. 116-136 – Mar. 27, 2020* ist bspw. abrufbar auf der wissenschaftlichen Seite *Congress.gov* des *United States Congress* unter: <https://www.congress.gov/116/plaws/publ136/PLAW-116publ136.pdf> (zuletzt am 13.02.2022).

⁴⁷ “*Loss carry-back*”. – ITEP (Hrsg.), *Gardner/Wamhoff* (Bearb.), Report April 2021 (FN 43), S. 5.

⁴⁸ “*This tax break allows companies to write off stock-option related expenses for tax purposes that go far beyond expenses they report to investors. [...] A provision in the Tax Cuts and Jobs Act allowing companies to write off capital investments – the most extreme version of accelerated depreciation – helped several companies to reduce their income tax substantially.*” – ITEP (Hrsg.), *Gardner/Wamhoff* (Bearb.), Report April 2021 (FN 43), S. 4.

⁴⁹ Die *Fortune 500* sind die 500 umsatzstärksten US-amerikanischen Unternehmen nach der seit 1995 jährlich herausgegebenen Liste des US-amerikanischen Wirtschaftsmagazins *Fortune*.

⁵⁰ Die Studie titulierte viele der *Fortune 500* als “*Companies with the Most Tax Haven Subsidiaries*”. – U.S. PIRG/ITEP (Hrsg.), *Phillips/Gardner/Robins/Surka* (Bearb.), *Offshore Shell Games 2017. The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies, 2017*, abrufbar unter: <https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/offshoreshellgames2017.pdf> (zuletzt am 10.02.2022), S. 2 f., 8 f.

oder mehreren Steueroasen ansässig wären.⁵¹ Neben den nach US-amerikanischen Steuerrecht legalen Möglichkeiten, Gewinne in Steueroasen zu verschieben, enthält der Bericht eine Definition des Steueroasenbegriffs⁵² und eine erste Liste⁵³ der Staaten, Länder und Gebiete, in die die meisten Gewinne verlagert wurden, sowie eine *20 Top Tax Havens*-Liste anhand der Anzahl der dort ansässigen Tochtergesellschaften der untersuchten Unternehmen geordnet, die auch auffallend viele europäische Länder enthält.⁵⁴ Der Bericht endet mit konkret einzuführenden Maßnahmen gegen die Gewinnverschiebung in Steueroasen einschließlich der Aufgabe des „territorialen“ Steuersystems und des Ablehnens von Patent-Boxen. Daneben wird vor allem das Bedürfnis nach einer umfassenden Transparenz in Form eines CbCR und einer vollständigen Liste aller Tochtergesellschaften erwähnt.⁵⁵ Dabei folgen diese Maßnahmen dem Ansinnen, nicht nur die grundlegende Fairness des Steuersystems wiederherzustellen, sondern auch die Funktionsweise des

⁵¹ Davon sei die Hälfte der Tochtergesellschaften in den *Niederlanden* sowie 57 % wenigstens in *Bermuda* alternativ den *Cayman Islands* ansässig. – U.S. PIRG/ITEP (Hrsg.), *Phillips/Gardner/Robins/Surka* (Bearb.), *Offshore Shell Games 2017* (FN 50), S. 1.

⁵² Ebd., S. 6: “*First, a tax haven is a jurisdiction with very low or nonexistent taxes. Second is the existence of laws that encourage financial secrecy and inhibit an effective exchange of information about taxpayers to tax and law enforcement authorities. Third is a general lack of transparency in legislative, legal or administrative practices. Fourth is the lack of a requirement that activities be “substantial”, suggesting that a jurisdiction is trying to earn modest fees by enabling tax avoidance.*”

⁵³ *Bermuda, Cayman Islands, British Virgin Islands, Bahamas, Luxembourg, Ireland, Netherlands, Singapore, Switzerland, Hong Kong.* – U.S. PIRG/ITEP (Hrsg.), *Phillips/Gardner/Robins/Surka* (Bearb.), *Offshore Shell Games 2017* (FN 50), S. 16, Table 4.

⁵⁴ *Netherlands, Singapore, Hong Kong, Luxembourg, Switzerland, Ireland, Bermuda, Cayman Islands, Mauritius, Panama, Costa Rica, British Virgin Islands, Channel Islands, Barbados, Cyprus, Bahamas, Bahrain, Gibraltar, Malta, Netherlands Antilles.* – U.S. PIRG/ITEP (Hrsg.), *Phillips/Gardner/Robins/Surka* (Bearb.), *Offshore Shell Games 2017* (FN 50), S. 11, Figure 1.

⁵⁵ U.S. PIRG/ITEP (Hrsg.), *Phillips/Gardner/Robins/Surka* (Bearb.), *Offshore Shell Games 2017* (FN 50), S. 21 f.

Marktes dahingehend zu verbessern, dass der unternehmerische Erfolg von seiner Innovation und nicht von der Steuerplanung abhängen dürfe.⁵⁶

Nach Berechnungen des 2003 gegründeten *Tax Justice Networks* seien etwa 21 bis 32 Billionen US-Dollar in Steueroasen verlagert⁵⁷ und der Staatengemeinschaft würde nach Berechnung im Jahr 2021 jährlich 483 Mrd. US-Dollar an Steuerzahlungen entgehen.⁵⁸ Im *Corporate Tax Haven Index* (CTHI)⁵⁹ des TJN wurden anhand von 20 Indikatoren 70 Steueroasen⁶⁰ identifiziert

⁵⁶ Ebd., S. 21: “*not only restore basic fairness to the tax system, but [...] also alleviate pressure on America’s budget deficit and improve the functioning of the market. Markets work best when companies thrive based on their innovation or productivity, rather than the aggressiveness of their tax accounting schemes.*”.

⁵⁷ *Tax Justice Network* (Hrsg.), *The Price of Offshore Revised*, 2012, abrufbar unter: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf (zuletzt am 15.02.2022); *Zucman* geht „nur“ von 5,8 Billionen US-Dollar aus. – *Zucman*, *Steueroasen. Wo der Wohlstand der Nationen versteckt wird*, 2. Auflage, Berlin 2014, S. 47 f., 52.

⁵⁸ *Tax Justice Network* (Hrsg.), *The State of Tax Justice 2021*. November 2021, abrufbar unter: https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State_of_Tax_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf (zuletzt am 15.02.2022), S. 6, 8, 30 ff., 36 ff., 46.

⁵⁹ *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Corporate Tax Haven Index – The Haven Indicators*, abrufbar unter: <https://cthi.taxjustice.net/en/> (zuletzt am 10.02.2022).

⁶⁰ Im Jahr 2021 Top 20 der insgesamt 70 Steueroasen die *British Virgin Islands*, *Cayman Islands*, *Bermuda*, *Netherlands*, *Switzerland*, *Luxembourg*, *Hong Kong*, *Jersey*, *Singapore*, *United Arab Emirates*, *Ireland*, *Bahamas*, *United Kingdom*, *Cyprus*, *Mauritius*, *France*, *China* und die *Isle of Man*. – *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Corporate Tax Haven Index – 2021 Results*, abrufbar unter: <https://cthi.taxjustice.net/en/cthi/cthi-2021-results> (zuletzt am 10.02.2022).

und anhand der Auswirkung auf die Weltwirtschaft gewichtet.⁶¹ Flankierend dazu und die eingangs erwähnte Unterscheidung von *tax havens* und *secrecy jurisdictions* aufgreifend arbeitet der erstmals am 1. November 2009 und anschließend am 4. Oktober 2011 veröffentlichte *Financial Secrecy Index* (FSI)⁶² anhand der Kriterien des Geheimhaltungsgrades und des Anteils an der Weltwirtschaft heraus, wo die *secrecy jurisdictions* liegen würden. Zuletzt wurde dabei am 17. Mai 2022 aus 141 Staaten, Länder und Jurisdik-

⁶¹ Die Prüfkriterien umfassen in Kategorie 1 die “*Lowest Available Corporate Income Tax Rate*”, in Kategorie 2 “*Loopholes and Gaps*” bspw. die Indikatoren *Treatment of Foreign Investment Income*, *Loss Utilisation*, *Capital Gains Tax*, *Sectoral Exemptions*, *Tax Holidays*, *Economic Zones*, *Patent Boxes* und *Fictional Interest Deduction*, in der 3. Kategorie zur Transparenz die Indikatoren *Public Company Accounts*, *Public Country by Country Reporting*, *Unilateral Tax Rulings and Extractive Industries Contracts*, *Reporting Tax Avoidance Schemes* und *Tax Court Secrecy*, in Kategorie 4 zur Missbrauchsvermeidung die *Limits on deductions for Interest*, *Royalties* sowie *Services Payments*, *Withholding taxes on dividends* und *CFC Rules* sowie in Kategorie 5 den Indikator *Double Tax Treaty Aggressiveness*. – *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Corporate Tax Haven Index – 2021 Results*, abrufbar unter: <https://cthi.taxjustice.net/en/how-index-works/haven-indicators> (zuletzt am 10.02.2022); *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Corporate Tax Haven Index 2021. Methodology. March 2021*, abrufbar unter: <https://cthi.taxjustice.net/cthi2021/methodology.pdf> (zuletzt am 10.02.2022).

⁶² *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Financial Secrecy Index – 2020 Results*, abrufbar unter: <https://fsi.taxjustice.net/en/introduction/fsi-results> (zuletzt am 10.02.2022); *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Financial Secrecy Index – What is being done*, abrufbar unter: <https://fsi.taxjustice.net/en/introduction/next-steps> (zuletzt am 10.02.2022).

tionen ein Ranking erstellt.⁶³ Deutschland wird dabei unverständlicherweise auf Platz 7 der *secrecy jurisdictions* geführt.⁶⁴

All jenen wissenschaftlichen Arbeiten voran erlangten die Recherchen des *International Consortium of Investigative Journalists* (ICIJ) weltweite mediale Aufmerksamkeit: Die *LuxLeaks* betrafen 2014 die Praxis der Erteilung von sog. Rulings für Unternehmen in Luxemburg. Die *Panama, Paradise* und *Pandora Papers* der Jahre 2016, 2017 und 2021 behandelten hingegen den Einsatz von Briefkastengesellschaften in Steueroasen insb. durch natürliche Personen wie Staats- und Regierungschefs und Prominente.⁶⁵ Dabei werden als Nährboden die *harmful tax competition* der Staatengemeinschaft, die fehlende Transparenz und der mangelnde Informationsaustausch aufgrund der in der staatlichen Souveränität verankerten Bank- und Steuergeheimnisse gesehen.⁶⁶

⁶³ Die Top 10 werden gebildet aus den *United States, Switzerland, Singapore, Hong Kong, Luxembourg, Japan, Germany, United Arab Emirates, British Virgin Island* und *Guernsey*. – *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Financial Secrecy Index – 2022*, abrufbar unter: <https://fsi.taxjustice.net/> (zuletzt am 25.07.2022).

⁶⁴ Der FSI wird beschrieben als “*ranking of jurisdictions most complicit in helping individuals to hide their finances from the rule of law. [...] The index identifies the world’s biggest suppliers of financial secrecy and spotlights the laws that governments can change to reduce their contribution to financial secrecy.*” – *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Financial Secrecy Index 2022* (FN 63); Im Podcast des *Tax Justice Network* wird die Platzierung von Deutschland folgendermaßen kommentiert: “*Germany’s shot up to number 7 from 14th place last time, it’s increased its secrecy supply by a third, a very bad result for them – so much for all that cheap talk on sanctions on oligarchs.*” – *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Financial Secrecy Index 2022* in the *Tax Justice Network* podcast, the Taxcast, abrufbar unter: <https://taxjustice.net/2022/05/18/the-financial-secrecy-index-2022-in-the-tax-justice-network-podcast-the-taxcast/> (zuletzt am 26.07.2022).

⁶⁵ Statt vieler *Max*, *StuW* 2017, 266; *Stahlschmidt*, *StB* 11/2021, Umschlagtitel, I; *Haase*, *Der Steuerkrieg. Wettbewerb der Steuersysteme oder neue Weltsteuerordnung?*, München 2020, S. 110; *Saez/Zucman*, *Der Triumph der Ungerechtigkeit* (FN 44), S. 96, 98, 109 f.

⁶⁶ *Saez/Zucman*, *Der Triumph der Ungerechtigkeit* (FN 44), S. 98 f., 114, 118 f., 165 f.; wie bspw. das seit 1935 geltende schweizerische Bankgeheimnis. – *Zucman*, *Steueroasen* (FN 57), S. 21 ff., 28 f., 34 ff.; *Haase*, *Der Steuerkrieg*, (FN 65), S. 110 f.

b. Arbeiten der OECD gegen Steueroasen und Gewinnverlagerungen

Das entschlossene Vorgehen gegen Steueroasen hat sich die OECD ebenfalls „auf die Fahnen geschrieben“, auch wenn der Handlungsrahmen der Staatengemeinschaft gegen Steueroasen begrenzt ist. Schließlich kann jeder souveräne Staat sein Steuerrecht frei ausgestalten und hat damit auch die negative Freiheit, keine Steuerrechtsordnung einzuführen oder keinen Steuersatz zu erheben (*Selbstgestaltungsrecht*⁶⁷). Andere Staaten können ihre Hoheitsgewalt nur auf ihrem Hoheitsgebiet ausüben (*Territorialitätsprinzip*).⁶⁸ Die Staatengemeinschaft kann folglich diejenigen Staaten⁶⁹, die durch die Ausgestaltung ihrer Steuerrechtsordnungen Gewinnverlagerungen ermöglichen⁷⁰, rechtlich nicht zwingen, diese zu ändern (*völkerrechtliches Interven-*

⁶⁷ Kraft/Kockrow, IStR 2022, 60, 63; Kokott, IStR 2019, 123 f. m.w.N.; Marquardsen, StuW 2019, 374, 376; Englisch, DStJG 41 2018, 273, 276 f., 291 ff.; Röder, StuW 2020, 35, 36.

⁶⁸ Dazu und dem *Prinzip der materiellen Universalität*, demnach der Steuer-gesetzgeber einen sog. *genuine link* für Rechtsfolgen brauchte, die an Tatbestände geknüpft werden, die außerhalb seines Hoheitsgebiets verwirklicht werden, Hendricks, in: Wassermeyer, DBA, 155. EL Oktober 2021, OECD-MA Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 1 mit Verweis auf BVerfG v. 22.03.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, 373; BFH v. 11.02.1959 – II 15/58 U, BStBl. III 1959, 181, 182; Hendricks, in: Oestreicher (Hrsg.), BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, Herne 2015, S. 107; Haase, Der Steuerkrieg (FN 65), S. 110 f.

⁶⁹ Erschwerend kommt hinzu, dass bei den *Non-Self Governing Territories*, also den *organized, unincorporated United States territories* und *British Overseas Territories*, die äußere Souveränität durch einen anderen Staat, USA bzw. UK, völkerrechtlich wahrgenommen wird. Eine Liste der *Non-Self-Governing Territories* enthält bspw. *Chapter XI of the Charter of the United Nations*. Eine Erläuterung der äußeren Souveränität findet sich bei Kraft/Kockrow, UbG 2021, 222, 223 ff. m.w.N.

⁷⁰ Die Verkürzung von Steuersätzen wird auch als ein Handel am Weltmarkt mit der fiskalischen Souveränität bezeichnet. – Saez/Zucman, Der Triumph der Ungerechtigkeit (FN 44), S. 120, 122 f.

nerungsverbot⁷¹). Es kann nur politisch⁷² und wirtschaftlich⁷³ Druck auf die Steueroasen ausgeübt werden.⁷⁴

Bereits 1998 wurde der schädliche Steuerwettbewerb durch die OECD analysiert und eine Definition des Steueroasenbegriffs aufgestellt. Anhand der Schlüsselkriterien des Mangels an effektivem Informationsaustausch sowie an Transparenz, keiner oder nur nominaler Steuern und keiner substanziellen Geschäftstätigkeit⁷⁵ wurde eine Liste von Steueroasen⁷⁶ veröffentlicht. In den folgenden Jahren hat die OECD anhand dieser Kriterien die Steuersysteme ihrer Mitgliedstaaten sowie der übrigen Steuerjurisdiktionen analysiert und ihre Ergebnisse in dem Fortschrittsbericht von 2000 festgehalten.⁷⁷ Es wurden 47 Steuerjurisdiktionen identifiziert, die die genannten Kriterien

⁷¹ So bspw. Lang, DStJG 24 2001, 49, 71 f.; Eckhoff, StuW 2016, 207, 224 f.

⁷² Mit Verweis auf die *Monacokrise 1962/63*, die nach Drohungen Frankreichs, die Energieversorgung einzustellen, mit dem Einlenken des zuvor auf fiskalische Souveränität bestehenden Fürst Rainier III. von Monaco (1923–2005) endete und so zur Besteuerung französischer Einwohner führte. – Zucman, Steueroasen (FN 57), S. 85; Vgl. Kröncke, Rainier III. von Monaco. Der Fuchs auf dem Felsen, in: Süddeutsche Zeitung, 19.05.2010, abrufbar unter: <https://www.sueddeutsche.de/panorama/rainier-iii-von-monaco-der-fuchs-auf-dem-felsen-1.921749-0#seite-3> (zuletzt am 15.02.2022).

⁷³ Zucman stellt den Welthandel ohne Handelshemmnisse in Frage für Steueroasen und andere Gebiete ohne effektive Besteuerung und wirbt für die Einführung eines weltweiten Wertpapierregisters. – Zucman, Steueroasen (FN 57), S. 12 ff., 90 ff., 102 f.; zum Druckmittel des Freihandels vgl. auch Haase, Der Steuerkrieg (FN 65), S. 71.

⁷⁴ Ausführlich zu den vorstehenden völkerrechtlichen Prinzipien am Beispiel des Vorschlags der *UN Convention on Tax* Schnitger/Kockrow, IStR 2022, 661.

⁷⁵ “No or only nominal taxes”, “Lack of effective exchange of information”, “Lack of transparency” und “No substantial activities” – OECD (1998), Harmful Tax Competition (FN 24), Rn. 30, 40 ff., 47 ff. sowie Box 1; Becker/Hoock, in: Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch, F, Rn. 12 ff.; Haase, Der Steuerkrieg (FN 65), S. 113 f.

⁷⁶ OECD (1998), Harmful Tax Competition (FN 24), S. 70 ff., Recommendation 15 Guidelines for dealing with harmful preferential tax regimes in member countries, Rn. 16.

⁷⁷ OECD (2000), Towards Global Tax Cooperation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. Paris, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf> (zuletzt am 04.03.2022).

des Steueroasenbegriffs erfüllten. Davon verpflichteten sich manche bereits im Vorfeld der Veröffentlichung des Berichts im Wege eines öffentlichen, politischen Bekenntnisses auf höchster Ebene, zukünftig die im Bericht von 1998 beschriebenen Grundsätze bei der Ausgestaltung ihrer Steuerrechtsordnung zu befolgen. Daher sind diese Jurisdiktionen nicht namentlich genannt, sodass der Bericht von 2000 „nur“ 39 Steueroasen auflistet.⁷⁸

Die 2000 im Bericht identifizierten potenziell schädlichen Regime wurden sodann 2004 erneut überprüft.⁷⁹ Der im 2015 veröffentlichte *Aktionspunkt 5* des BEPS-Projekts führte schließlich zur Wiederaufnahme dieser Prüfungen auf Basis des Berichts von 1998⁸⁰ durch das *Forum on Harmful Tax Practices* (FHTP) und zu einer jährlichen Veröffentlichung der *Peer Review Reports*.⁸¹ Der am 14. Dezember 2021 zuletzt veröffentlichte und mehr als 440 Seiten umfassende Bericht hat 131 Steuerjurisdiktionen analysiert, von denen 95

⁷⁸ Dies sind *Andorra, Anguilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, British Virgin Islands, Cook Islands, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey/Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Maldives, Marshall Islands, Monaco, Montserrat, Nauru, Netherlands Antilles, Niue, Panama, Samoa, Seychelles, St. Lucia, St. Christopher & Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Tonga, Turks & Caicos, US Virgin Islands, Vanuatu*. – Ebd., S. 17, Rn. 17.

⁷⁹ OECD (2004), *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/oecd-harmful-tax-practices-project-2004-progress-report.pdf> (zuletzt am 04.03.2022), *Table of Conclusions Reached on Potentially Harmful Regimes Identified In 2000*, S. 7 ff.

⁸⁰ OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, abrufbar unter: <http://dx.doi./20.2787/978926441190-en> (zuletzt am 04.03.2022), *Chapter 3*, Rn. 10; Ausführlich *Becker/Hoeck*, in: *Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch*, F, Rn. 32 ff.

⁸¹ Die *Peer Review Reports* sind abrufbar unter: OECD (Hrsg.), *Action 5 Harmful tax practices – Action specific content – Transparency framework – Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings*, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/> (zuletzt am 04.03.2022).

alle Anforderungen erfüllten. An die übrigen 36 Steuerjurisdiktionen wurden zusammen 66 Empfehlungen ausgesprochen.⁸²

Das im Februar 2013 angestoßene⁸³ *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS)-Projekt der OECD- und G20-Staaten legte seinen Fokus auf Maßnahmen gegen die Gewinnverkürzung und -verlagerung. Die fünfzehn, in den Abschlussberichten⁸⁴ von 2015 beschriebenen Aktionspunkte bezwecken die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung und Transparenz, die mithilfe eines verpflichtenden, spontanen Informationsaustauschs von *Tax Rulings*, Finanzkonteninformationen, *Country-by-Country Reportings* (CbCR) und der Offenlegung von einzelnen Steuergestaltungen⁸⁵ erreicht werden sollen. Sie wurden 2016 und 2017 in den *Anti-Tax Avoidance Directives I* und *II* (ATAD) umgesetzt.

c. EU-Liste der nicht kooperativen Steuergebiete

Parallel zu den Arbeiten der OECD wurden am 1. Dezember 1997 erstmalig Vorgaben in dem rechtlich nicht verbindlichen *Code of Conduct (Business Taxation)* gegen einen schädlichen Steuerwettbewerb innerhalb des EU-Binnenmarktes getroffen.⁸⁶ Hintergrund ist, dass mit den europäischen Grundfreiheiten zwar ein gemeinsamer Binnenmarkt, aber keine gemeinsame

⁸² OECD (2021), *Harmful Tax Practices – 2020 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, abrufbar unter: <https://doi.org/10.1787/f376127b-en> (zuletzt am 04.03.2022), S. 9.

⁸³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/97892641927544-en> (zuletzt am 04.03.2022); *Gillamariam/Binding*, DStR 2013, 1153 f.; *Schleep/Jungen*, Stbg 2021, 369; *Haase*, Der Steuerkrieg (FN 65), S. 119.

⁸⁴ *Schnitger*, in: Oestreicher, BEPS (FN 68), 1. Teil, I. Hybrid Mismatches, S. 2; *Schnitger/Oskamp*, in: Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch, C, Rn. 1; *Schleep/Jungen*, Stbg 2021, 369.

⁸⁵ *Oertel*, in: Hagemann/Kahlenberg, Teil 1: Einführung, A. Rn. 58; *Haase*, Der Steuerkrieg (FN 65), S. 120.

⁸⁶ *Council of the European Union* (Hrsg.), *Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy (98/C 2/01)*, OJ (EU) 06.01.1998, C 2/1, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:C:1998:002:FULL&from=EN> (zuletzt am 04.03.2022); *Becker/Hoeck*, in: Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch, F, Rn. 70 ff.

Steuerpolitik der EU-Mitgliedstaaten geschaffen wurde und so aus Steueranreizen und Intransparenz Standortfaktoren werden konnten.⁸⁷

In Umsetzung des *Aktionspunktes 5* erfolgte der Beschluss des auch als *Schwarze Liste* bezeichneten Annex I der EU-Liste der nicht kooperativen Länder und Gebiete für Steuerzwecke durch die Wirtschafts- und Finanzminister der EU-Mitgliedstaaten (ECOFIN) vom 5. Dezember 2017.⁸⁸ Im Vorfeld dazu hat am 28. November 2017 die NGO *Oxfam* eine eigene Liste veröffentlicht, auf der auch die EU-Mitgliedstaaten genannt wurden.⁸⁹ Die EU-Liste wurde zuletzt am 24. Februar 2022 überarbeitet.⁹⁰

Das Verfahren zur Bestimmung der auf der EU-Liste genannten Staaten und Jurisdiktionen ist eine Vorprüfung der *Europäischen Kommission* anhand der drei Hauptkriterien Transparenz und Einhaltung internationaler Standards,

⁸⁷ So mit Verweis auf *Griechenland, Dänemark, Niederlande, Irland, Luxemburg, Malta und Zypern*. – *Saez/Zucman*, Der Triumph der Ungerechtigkeit (FN 44), S. 7 f.; Vgl. *Haase*, Der Steuerkrieg (FN 65), S. 111 f.

⁸⁸ *Rat der Europäischen Union* (Hrsg.), Schlussfolgerungen des Rates, 5. Dezember 2017, EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, 15429/17, FISC 345, ECOFIN 1088, abrufbar unter: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/de/pdf> (zuletzt am 10.02.2022); *Becker/Hoeck*, in: *Kofler/Schnitger*, BEPS-Handbuch, F, Rn. 79.

⁸⁹ Als Steueroasen wurden darin die folgenden Staaten, Länder und Gebiete genannt: *Albanien, Amerikanische Jungferninseln, Anguilla, Antigua und Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Bermuda, Bosnien-Herzegovina, Britische Jungferninseln, Cookinseln, Curaçao, Mazedonien, Färöer, Gibraltar, Grönland, Guam, Hong Kong, Irland, Jersey, Kaimaninseln, Luxemburg, Malta, Marshallinseln, Mauritius, Montenegro, Nauru, Neuschottland, Niederlande, Niue, Oman, Palau, Schweiz, Serbien, Singapur, Taiwan, Trinidad und Tobago, Vanuatu* und die *Vereinigten Arabischen Emirate*. – *Oxfam* (Hrsg.), Pressemitteilung vom 28.11.2017, Diese 35 Länder gehören auf die geplante EU-Steueroasenliste. Oxfam warnt vor politischer Rücksichtnahme im Kampf gegen Steuervermeidung, abrufbar unter: <https://www.oxfam.de/presse/pressemitteilungen/2017-11-28-diese-35-laender-gehorenen-geplante-eu-steueroasenliste> (08.02.2022).

⁹⁰ Genannt werden die *Amerikanischen Jungferninseln, Amerikanisch-Samoa, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago* und *Vanuatu*. – *Conseil de l'Union européenne* (Hrsg.), Conclusions du Conseil relatives à la liste révisée de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, 24 février 2022, 6437/22, FISC 50 ECOFIN 156, abrufbar unter: <https://www.consilium.europa.eu/media/54471/council-conclusions-24-february-2022.pdf> (zuletzt am 04.03.2022).

faire Besteuerung sowie Umsetzung von der im BEPS-Projekt vorgeschlagenen Maßnahmen. Die betroffenen Jurisdiktionen werden zur Stellungnahme aufgerufen.⁹¹ Die Jurisdiktionen, die sich nicht zum Beheben der Mängel verpflichten, werden in die *Schwarze Liste* aufgenommen. Nichtsteuerliche Konsequenz der Nennung auf der Listung ist, dass Mittel aus bestimmten Fonds⁹² nicht mehr zugänglich sind.⁹³ Eine Aktualisierung der Liste erfolgt seit 2020 halbjährlich, also insgesamt bereits siebenmal.⁹⁴ Eine Streichung von der Liste erfolgt, wenn sich die betreffende Jurisdiktion zur Kooperation und zur Behebung der Mängel bereit erklärt.⁹⁵

Das Kriterium der steuerlichen Transparenz umfasst dabei zunächst, dass sich die jeweilige Jurisdiktion zur Umsetzung des OECD-Standards zum

⁹¹ *Council of the European Union* (Hrsg.), Council conclusions (8 November 2016), Criteria and process leading to the establishment of the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, 14166/16, FISC 187, ECOFIN 1014, abrufbar unter: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/en/pdf> (zuletzt am 10.02.2022); *Council of the European Union* (Hrsg.), Homepage – Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions, abrufbar unter: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> (zuletzt am 10.02.2022).

⁹² So der *Europäische Fonds für nachhaltige Entwicklung* und der *Europäische Fonds für strategische Investitionen*. – Art. 22 Abs. 1 UAbs. 1 S. 1 der Verordnung (EU) 2017/1601 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. September 2017 zur Einrichtung des Europäischen Fonds für nachhaltige Entwicklung (EFSD), der EFSD-Garantie und des EFSD-Garantiefonds, ABl. EU v. 27.09.2017, L 249/1; Art. 22 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2015/1017 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. Juni 2015 über den Europäischen Fonds für strategische Investitionen, die europäische Plattform für Investitionsberatung und das europäische Investitionsvorhabenportal sowie zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 1291/2013 – der Europäische Fond für strategische Investitionen, ABl. EU v. 01.07.2015, L 169/1.

⁹³ *Council of the European Union* (Hrsg.), Homepage – Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions (FN 91).

⁹⁴ Genauer gesagt wurden die Schlussfolgerungen des *Rates der Europäischen Union* zur EU-Liste der nicht kooperativen Länder und Gebiet für Steuerzwecke zum 5. Dezember 2017, 12. März 2019, 18. Februar 2020, 28. September 2020, 22. Februar 2021, 5. Oktober 2021 sowie 24. Februar 2022 angenommen. – Vgl. *Council of the European Union* (Hrsg.), Homepage – Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions (FN 91).

⁹⁵ *Council of the European Union* (Hrsg.), Homepage – Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions (FN 91).

automatischen Informationsaustausch (AEOI) und *Common Reporting Standard*⁹⁶ (CRS) verpflichtet hat, sodass sie ab Ende 2017 tatsächlich zum Informationsaustausch mit anderen Mitgliedstaaten entweder durch Unterzeichnung des *Multilateral Competent Authority Agreements*⁹⁷ oder durch vergleichbare bilaterale Vereinbarungen in der Lage ist. Seit 2018 sollen die jeweiligen Jurisdiktionen zudem vom *Global Forum* mit zumindest „*Largely Compliant*“ in Bezug auf ihre Umsetzung des AEOI, CRS und des Informationsaustauschs auf Ersuchen (EOIR) bewertet werden. Auch soll das *OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance* oder ein vergleichbar umfangreiches Netzwerk an Austauschvereinbarungen umgesetzt werden. Künftig soll zudem der Austausch von Informationen über *beneficial owners* berücksichtigt werden.⁹⁸ Bis zum 30. Juni 2019 wurde die steuerliche Transparenz einer Jurisdiktion als „*Compliant*“ eingestuft, sofern mindestens zwei der drei Kriterien erfüllt sind.⁹⁹

Das Kriterium der fairen Besteuerung erfordert, dass die jeweilige Jurisdiktion keine präferenziellen Maßnahmen in ihrem Steuerrecht vorsieht, die nach dem *Code of Conduct for business taxation* als schädlich angesehen werden können, und auch keine *offshore*-Strukturen erleichtert. Damit wird von den geprüften Jurisdiktionen die Verpflichtung bis Ende 2017 zur Umsetzung des BEPS-Projekts gefordert. Künftig werden zudem die vereinbarten Mindeststandards des *Inclusive Frameworks* überprüft.¹⁰⁰

⁹⁶ OECD (2014), Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.178/9789264216525-en> (zuletzt am 04.03.2022).

⁹⁷ OECD, Multilateral Competent Authority Agreement, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf> (zuletzt am 04.03.2022).

⁹⁸ *Council of the European Union* (Hrsg.), Council conclusions (8. November 2016) (FN 91), ANNEX, pp. 4 ff.

⁹⁹ Ausgenommen waren die Fälle, in denen nicht zumindest ein „*Largely Compliant*“ durch das *Global Forum* vergeben wurde. – *Council of the European Union* (Hrsg.), Council conclusions (8. November 2016) (FN 91), ANNEX, p. 6.

¹⁰⁰ *Council of the European Union* (Hrsg.), Council conclusions (8. November 2016) (FN 91), ANNEX, p. 7.

d. Deutsche Umsetzung im Steueroasen-Abwehrgesetz

Das seit dem 1. Januar 2022 anzuwendende *Steueroasen-Abwehrgesetz* (StAbwG) knüpft an die EU-Liste¹⁰¹ an. Es werden so die Vereinbarung der EU-Mitgliedstaaten vom 5. Dezember 2019 „übererfüllt“¹⁰², da das StAbwG anstelle von mindestens einer der vier¹⁰³ Legislativmaßnahmen alle umsetzt. Mit dem Ziel der einheitlichen Rechtsanwendung haben das BMF und BMWi den Entwurf für eine Rechtsverordnung am 27. Oktober 2021 veröffentlicht.

¹⁰¹ Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze. – BGBl. 2021 I Nr. 37 v. 30.06.2021, 2056; BT-Drs. 19/28901; BT-Drs. 19/30470; zum Gang des Gesetzgebungsverfahrens *Titgemeyer*, Stbg 2021, 358, 359; *Woitok*, IStR 2021, 777, 778; vgl. *Kowallik*, IStR 2021, 753, 755.

¹⁰² Nach der Stellungnahme des *IDW* sind die Maßnahmen zur Abwehr von Steuervermeidung zu begrüßen, aber der Anwendungsbereich wird als „zu weit gefasst und in Teilen unklar formuliert“ bewertet. – *IDW* (Hrsg.), Stellungnahme zum RefE StAbwG, abrufbar unter: <https://www.idw.de/blob/129114/287a32dd861f2d189447b68840a1078d/down-steuervermeidung-abwehr-refe-data.pdf> (zuletzt am 26.07.2022), S. 1; hingegen wird zwar der „inhaltlich-systematische[n] Aufbau“ begrüßt, doch hätte man den Namen des Gesetzes an die Trias „*Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb*“ angelehnt. – *DSTG* (Hrsg.), Stellungnahme zum RefE StAbwG, abrufbar unter: https://www.dstg.de/fileadmin/user_upload/www_dstg_de/pdf/Stellungnahmen/2021-03-05_-_DSTG-Stellungnahme_zum_Referentenentwurf_eines_Steueroasen-Abwehrgesetzes.pdf (zuletzt am 26.07.2022), S. 2; *Woitok*, IStR 2021, 777, 778 f.

¹⁰³ Namentlich die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen, die in einer gelisteten Jurisdiktion entstanden sind, Vorschriften für *controlled foreign companies* (CFCs), um eine künstliche Steuerverschiebung auf niedrig besteuerte *Offshore*-Gebiete zu begrenzen, Quellensteuermaßnahmen und die Beschränkung der Beteiligungsbefreiung bei Dividendenzahlungen an Anteilseigner. – *Council of the European Union* (Hrsg.), Homepage – Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions (FN 91); *Council of the European Union* (Hrsg.), Code of Conduct Group (Business Taxation) – Report to the Council, 25 November 2019, 14114/19, FISC 444, ECOFIN 1005, abrufbar unter: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14114-2019-INIT/en/pdf> (zuletzt 10.02.2022), pp. 47 f.

Basierend¹⁰⁴ auf der EU-Liste¹⁰⁵ werden darin Staaten und Jurisdiktionen als nicht-kooperativ genannt¹⁰⁶ und gem. § 2 Abs. 1 S. 2 mit der Anwendung der Abwehrmaßnahmen und Mitwirkungspflichten verknüpft.

Die diversen Abwehrmaßnahmen des StAbwG umfassen ein Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs in § 8, eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung in § 9, Quellensteuermaßnahmen in § 10 und Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen nach § 11. In persönlicher Hinsicht werden nach § 1 alle natürlichen Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erfasst und in sachlicher die Ertragsteuern aus einem Umkehrschluss.¹⁰⁷ Zudem erweitert das StAbwG die Mitwirkungspflichten des § 90 AO und wird nach Aufforderung der zuständigen Finanzbehörde durch an Eides statt zu versichernde¹⁰⁸ Aufzeichnungspflichten ergänzt.

Ein Staat oder Gebiet ist nicht kooperativ nach § 2 Abs. 1, wenn es alternativ¹⁰⁹ entweder gem.

- § 4 keine hinreichende Transparenz in Steuersachen gewährleistet,
- § 5 unfairen Steuerwettbewerb betreibt oder

¹⁰⁴ Mit dem Einwand, dass die EU-Liste nicht wie eine Richtlinie nach Art. 288 UAbs. 3 AEUV rechtsverbindlich sei und deshalb ein „gestalterischer Spielraum für den nationalen Gesetzgeber“ bestehen würde. – *DSTG* (Hrsg.), Stellungnahme zum RefE StAbwG (FN 102), S. 1 und 3 f.; ausführlich *Titgemeyer*, Stbg 2021, 358, 359 f.

¹⁰⁵ Vgl. dazu Abschnitt I.1.c.

¹⁰⁶ *Amerikanisch-Samoa, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, Amerikanische Jungferninseln und Vanuatu.*

¹⁰⁷ BT-Drs. 19/28901, S. 21.

¹⁰⁸ Kritisch, da bei Zuwiderhandlung ohnehin der Vorwurf der Steuerhinterziehung nach § 370 AO in Rede stehe würde, *BStBK* (Hrsg.), Stellungnahme zum RefE StAbwG, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2021-06-30-StVermeidAbwG/Stellungnahme-04-BStBK.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (zuletzt am 26.07.2022), S. 8.

¹⁰⁹ Im Referentenwurf war noch ein kumulatives Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung indiziert. – *DSTG* (Hrsg.), Stellungnahme zum RefE StAbwG (FN 102), S. 3.

- sich nach § 6 nicht zur Umsetzung der Mindeststandards des BEPS-Projekts bekannt hat.¹¹⁰

Intransparenz in Steuersachen ist nach § 4 Abs. 2 gegeben, wenn das Steuerhoheitsgebiet nicht am automatischen Informationsaustausch teilnimmt, nicht den OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen (EOIR) umgesetzt oder die Übereinkommen über gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen ratifiziert hat.¹¹¹

Unfairer Steuerwettbewerb beinhaltet nach § 5 Abs. 2 solche Praktiken, die eine deutlich niedrigere oder Nullbesteuerung bewirken, indem

- Vorteile, die ausschließlich für Gebietsfremde oder nicht auch der inländischen Wirtschaft offenstehen,
- von einer wirtschaftlichen Tätigkeit oder Präsenz entkoppelt sind,
- bei der die Gewinnermittlung von international anerkannten Grundsätzen abweichen oder
- intransparent aufgrund fehlender Dokumentation sind.

Speziell für Steuerhoheitsgebiete ohne Körperschaftsteuersatzsystem oder einen effektiven Steuersatz von oder nahe Null gilt nach § 5 Abs. 3, dass sie zum Ziel haben müssen, Gewinne anzuziehen, die keine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit abbilden.¹¹²

Die *Nichterfüllung des BEPS-Mindeststandards* bezieht sich auf die *Aktionspunkte 5*¹¹³, *6*, *13*¹¹⁴ sowie *14*. Das Kriterium ist auch dann erfüllt, wenn kein Mechanismus zum Austausch länderbezogener Berichte besteht oder von Vertraulichkeit, Datenschutz oder Austausch von Informationen nach Vorgaben des *Aktionspunktes 13* zum CbCR negativ abgewichen wird.

Der deutsche Gesetzgeber nimmt also durch das StAbwG die in Steueroasen ansässigen und von diesen profitierenden, multinationalen Unternehmen in die Pflicht. Kritisiert wird daran verfassungs- und völkerrechtlich, dass aus

¹¹⁰ BGBl. 2021 I Nr. 37 v. 30.06.2021, 2056, 2058.

¹¹¹ Vgl. dazu Abschnitt I.2.

¹¹² Vgl. dazu Abschnitt I.1.a.

¹¹³ Dazu Abschnitt I.2.

¹¹⁴ Vgl. Abschnitt I.3.c.bb.

einem „fiskalischen Drittlenkungszweck“ quasi die „Geiselnahme“ des Steuerpflichtigen folge und diese in einer Verletzung der *Kapitalverkehrsfreiheit* münden würde, da der deutsche Staat bzw. die EU aufgrund des *Souveränitäts- und Territorialitätsprinzips* selbst keine Zugriffsmöglichkeit habe.¹¹⁵

2. Steuertransparenz auf Ebene der Finanzverwaltungen

Neben der bereits angesprochenen Vereinbarung der EU-Mitgliedstaaten zur Umsetzung einer von vier Legislativmaßnahmen¹¹⁶ wurde im Dezember 2017 auch die Umsetzung einer von drei Verwaltungsmaßnahmen vereinbart. Dazu zählen die verstärkte Überwachung von Transaktionen und erhöhte Risikokontrollen für Steuerpflichtige, die von gelisteten Jurisdiktionen profitieren oder deren Steuersystem nutzen.¹¹⁷ Die zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Form der internationalen Informationshilfe¹¹⁸ soll im Folgenden näher dargestellt werden. Die zuständige Behörde ist das *Bundeszentralamt für Steuern* (BZSt).¹¹⁹

¹¹⁵ Siehe Abschnitt I.1.b.; *Woitok*, IStR 2021, 777, 783; *BStBK* (Hrsg.), Stellungnahme zum RefE StAbwG (FN 108), S. 2 f.; *IDW* (Hrsg.), Stellungnahme zum RefE StAbwG (FN 102), S. 2; *DSTG* (Hrsg.), Stellungnahme zum RefE StAbwG (FN 102), S. 2.

¹¹⁶ Vgl. Abschnitt I.1.c.; *Council of the European Union* (Hrsg.), Code of Conduct Group (Business Taxation) – Report to the Council, 25 November 2019 (FN 103).

¹¹⁷ Dabei handelt es sich im englischen Wortlaut um “a) reinforced monitoring of certain transactions; b) increased audit risks for taxpayers benefiting from the regimes at stake; c) increased audit risks for taxpayers using structures or arrangements involving these jurisdictions”. – Ebd., S. 45.

¹¹⁸ Hilfe zur zwangsweisen Durchsetzung der Besteuerung wird als sog. Vollstreckungs- und Beitreibungshilfe bezeichnet, während die grenzüberschreitende Zustellung bspw. von Steuerbescheiden als Zustellungshilfe zu bezeichnen ist. – Dazu *Hendricks*, in: Wassermeyer (FN 68), OECD-MA Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 2; *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, OECD-MA 2017 Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 10.

¹¹⁹ Bspw. § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG, § 5 FKAustG. – *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner (FN 118), OECD-MA 2017 Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 30a mit Verweis auf Erlass v. 29.11.2004, BStBl. I 2004, 1144 und Erlass v. 20.06.2011, BStBl. I 2011, 674; *Rätke*, in: Klein, AO-Kommentar, 15. Aufl. 2020, § 117 AO, Rn. 126.

a. Informationsaustausch auf Ersuchen (EIOR)

In manchen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) findet sich zuweilen noch die kleine Auskunftsklausel, nach der ein Informationsaustausch nur zur Durchführung des jeweiligen Abkommens vorgesehen ist. Der völkerrechtliche Hilfeleistungsanspruch im geltenden¹²⁰ Art. 26 OECD-Musterabkommen, Art. 25 der vom BMF veröffentlichten Verhandlungsgrundlage¹²¹ und seit 2002 auch die *Tax Information Exchange Agreements*¹²² (TIEA) enthalten hingegen große Auskunftsklauseln, nach denen die Vertragsstaaten auch die zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Steuer-

¹²⁰ So enthielt der Musterkommentar von 1963 bspw. noch eine *kleine Auskunftsklausel*. Die große Auskunftsklausel ist seit dem Musterkommentar von 1977 enthalten. Durch das *Multilaterale Instrument* (MLI) ist keine Änderung an Art. 26 vorgesehen. – *Hendricks*, in: Wassermeyer (FN 68), OECD-MA Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 41; *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner (FN 118), OECD-MA 2017 Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 7, 17.

¹²¹ Mit einer Tabelle, in welchen deutschen Abkommen und in welchem Artikel der Informationsaustausch geregelt ist. – *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner (FN 118), OECD-MA 2017 Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 58 f.; dazu auch *Hendricks*, in: Wassermeyer (FN 68), OECD-MA Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 100 ff.

¹²² Die OECD gibt ein *Model Agreement on Exchange of information in tax matters* (Model TIEA) heraus. – OECD (Hrsg.), *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (zuletzt am 07.03.2022); eine Übersicht über alle von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA und andere Abkommen findet sich auf der Home des BMF. – BMF (Hrsg.), *Themen – Steuern – Internationales Steuerrecht – Staatenbezogene Informationen – Doppelbesteuerungsabkommen und andere Abkommen im Steuerbereich*, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html (zuletzt am 06.03.2022); dazu auch *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner (FN 118), OECD-MA 2017 Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 12; *Rätke*, in: Klein (FN 119), § 117 AO, Rn. 11; *Zöllner*, in: Koenig, AO-Kommentar, 4. Aufl. 2021, § 117 AO, Rn. 10; *Kraft/Heider*, DStR 2017, 1353, 1360 m.w.N.; *van der Ham/Sommer*, in: Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch, L, Rn. 34 ff.

rechts erheblichen Informationen austauschen.¹²³ Dabei gelten das *Reziprozitätsprinzip*, also die Gegenseitigkeit bei der Zusammenarbeit¹²⁴, und eine Geheimhaltungspflicht gegenüber den empfangenen Daten.¹²⁵

Die 163 Mitgliedstaaten und -gebiete¹²⁶ des *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* haben sich seit dem Jahrestreffen vom 1. und 2. September 2009 zur Umsetzung des Standards über den *Exchange of information on request*¹²⁷ (EIOR) verpflichtet und werden in fortlaufenden *Peer Reviews* dazu geprüft.¹²⁸ Die Mitgliedstaaten der EU sind unabhängig von den DBA-Vorschriften aufgrund der am 15. Februar 2011 erstmals beschlossenen Amtshilferichtlinie¹²⁹ zur gegenseitigen Auskunftserteilung auf Ersuchen verpflichtet. Diese Richtlinie wird in der eng-

¹²³ Dazu *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner (FN 118), OECD-MA 2017 Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 3, 38; *Hendricks*, in: Wassermeyer (FN 68), OECD-MA Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 2, 8, 22 f., 27; *Jacobs*, in: Jacobs, Int. Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 6. Kapitel, S. 864 ff.; *Kokott*, in: Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Aufl. 2018, § 10, Rn. 65; *Rätke*, in: Klein (FN 119), § 117 AO, Rn. 7 f.; *Seer*, DSzJG 42 2019, 247, 275; *Zöllner*, in: Koenig (FN 122), § 117 AO, Rn. 8 f.

¹²⁴ *Hendricks*, in: Oestreicher, BEPS (FN 68), S. 108; *Hendricks*, in: Wassermeyer (FN 68), OECD-MA Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 34,

¹²⁵ Vgl. Art. 26 Abs. 2 OECD-MA. – *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner (FN 118), OECD-MA 2017 Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 6, 77 ff., 86 ff.; *Hendricks*, in: Wassermeyer (FN 68), OECD-MA Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 9, 50 ff.; *Rätke*, in: Klein (FN 119), § 117 AO, Rn. 74.

¹²⁶ OECD (Hrsg.), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes – Putting an end to offshore tax evasion, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/transparency/> (zuletzt am 07.03.2022).

¹²⁷ Art. 5 in OECD and Council of Europe (2011), The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/1787/9789264115606-en> (zuletzt am 08.03.2022).

¹²⁸ Die einzelnen *Peer Reviews* sind abrufbar auf der Seite der OECD. – OECDiLibrary (Hrsg.), Books – Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Peer Reviews, abrufbar unter: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews_2219469x#:~:text=The%20EIOIR%20provides%20for%20international,be%20assessed%20by%20peer%20review. (zuletzt am 07.03.2022).

¹²⁹ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie, ABl. EU v. 11.03.2011, L 64/1.

lischen Sprachfassung als *Directive on Administrative Cooperation* (DAC) bezeichnet und hat bereits mehrfache Erweiterungen erfahren:¹³⁰

- DAC1: EIOR, Spontaner und Automatischer Informationsaustausch
- DAC2: Automatischer Informationsaustausch von Bankdaten
- DAC3: Rulings, Advance Pricing Agreements
- DAC4: Country by Country Reporting¹³¹
- DAC5: Informationen zu beneficial owner
- DAC6: Meldung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen¹³²
- DAC7: Digitale Plattformen¹³³
- DAC8 (geplant): Kryptowährungen

¹³⁰ Eine Übersicht findet sich auf der Homepage: *TP Guidelines* (Hrsg.), EU Transparency on Income Allocation and Tax Arrangement – DAC 1 to 6, abrufbar unter: <https://tpguidelines.com/eu-transparency-on-income-allocation-and-tax-arrangements-dac-1-to-6/> (zuletzt am 07.03.2022).

¹³¹ Siehe Abschnitt I.3.c.bb.

¹³² Dazu Abschnitt I.3.a.

¹³³ Das BMF hat jüngst am 12.07.2022 einen Referentenentwurf zur Umsetzung der DAC7 veröffentlicht. – Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, Bearbeitungsstand: 06.07.2022, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2022-07-12-Gesetz-zur-Umsetzung-der-Richtlinie-EU-2021-514/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (zuletzt am 26.07.2022); Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung.

Der Informationsaustausch auf Ersuchen nach der DAC1 wurde in dem seit dem 1. Januar 2013 anwendbaren Umsetzungsgesetz in §§ 4–6 EUAHiG¹³⁴ geregelt.¹³⁵ Die Inanspruchnahme internationaler Informationshilfe durch deutsche Finanz- und Steuerbehörden richtet sich nach § 117 Abs. 1 AO. Umgekehrt ist die Gewährung von Hilfe als Ermessensvorschrift in § 117 Abs. 2 ff. AO ausgestaltet.¹³⁶ Der Informationsaustausch „auf Anfrage“ schafft damit eine Vernetzung der nationalen Steuerbehörden und einen besseren Überblick über die Finanzaktivitäten der Steuerpflichtigen. Kritisiert wird, dass für eine „Anfrage“ zum Informationsaustausch bereits ein gewisses Bedenken gegenüber einem Steuerpflichtigen vorhanden sein muss.¹³⁷

b. Automatischer Informationsaustausch (AEOI)

Beim Jahrestreffen des *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* am 29. Oktober 2014 einigte man sich, aufbauend auf dem Informationsaustausch auf Anfrage (EIOR), den Standard

¹³⁴ Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26. Juni 2013, BGBl. 2013 I Nr. 32 v. 29.06.2013, S. 1809; BT-Drs. 17/12375; BT-Drs. 17/12532; BT-Drs. 17/13722; dazu *Rätke*, in: Klein (FN 119), § 117 AO, Rn. 150 ff.; *Zöllner*, in: Koenig (FN 122), § 117 AO, Rn. 36 f.; *Wulf*, in: Streck/Mack/Schwedhelm (Hrsg.), *Tax Compliance, Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung*, 3. Aufl., Köln 2019, Rn. 2.435.

¹³⁵ *Deutscher Bundestag – Wissenschaftliche Dienste* (Hrsg.), *Dokumentation. Information über die Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (EU-Amtshilferichtlinie) in Deutschland. Zusammenstellung veröffentlichter Dokumente*, WD 4 – 3000 -127/20, 24.11.2020, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/815868/cbbd60680e96650b0ed2f2634480b004/WD-4-127-20-pdf-data.pdf> (zuletzt am 07.03.2022); *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner (FN 118), OECD-MA 2017 Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 4, 14; *Rätke*, in: Klein (FN 119), § 117 AO, Rn. 30 f.

¹³⁶ *Rätke*, in: Klein (FN 119), § 117 AO, Rn. 70 ff., 90 ff.; *Zöllner*, in: Koenig (FN 122), § 117 AO, Rn. 15; *Hendricks*, in: Wassermeyer (FN 68), OECD-MA Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 12 f.; *Wulf*, in: Streck/Mack/Schwedhelm (FN 134), Rn. 2.435; *Kraft/Schürkötter*, DB 2021, 474, 476.

¹³⁷ *Zucman*, *Steueroasen* (FN 57), S. 70 f.

zum *Automatic exchange of information*¹³⁸ (AEOI) basierend auf dem *Common Reporting Standard* (CRS) der OECD vom 21. Juli 2014 einzuführen¹³⁹. Mit Stand vom 31. Dezember 2020 wurden bislang fast 22.000 Steuervorbescheide im Anwendungsbereich des Transparenzrahmens erlassen, 41.000 Datensätze und davon 5.000 im Jahr 2020 ausgetauscht.¹⁴⁰ Deutschland ist dem CRS am 21. Dezember 2015 beigetreten und hat ihn in dem seit dem 1. Januar 2016 anzuwendenden FKAustG¹⁴¹ umgesetzt.

Ein Sonderfall des automatischen Datenaustausches stellt der weltweite Informationsaustausch über US-amerikanische Staatsbürger zwischen dem *Internal Revenue Service* (IRS) und Finanzverwaltungen und -dienstleistern dar. Dieser wurde in als *Sections 1471 ff.* im *Internal Revenue Code of 1986* mit dem am 18. März 2010 beschlossenen *Foreign Accountant Tax*

¹³⁸ In der deutschen Sprachfassung *Automatischen Informationsaustausch* (AIA). – OECD (2017), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information on Tax Matters*, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en> (zuletzt am 04.03.2022); Art. 6 in OECD and Council of Europe (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/1787/9789264115606-en> (zuletzt am 08.03.2022); *Seer*, DStJG 42 2019, 247, 276 f.

¹³⁹ OECD (Hrsg.), *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Automatic Exchange of Information (AEOI): Status of Commitments, As of 5 January 2022*, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/AEOI-Commitments.pdf> (zuletzt am 07.03.2022); OECD (2018), *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters. Implementation Handbook. Second Edition*, OECD, Paris, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf> (zuletzt am 07.03.2022).

¹⁴⁰ OECD (2021), *Harmful Tax Practices – 2020 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, abrufbar unter: <https://doi.org/10.1787/f376127b-en> (zuletzt am 04.03.2022), S. 9.

¹⁴¹ Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze vom 21. Dezember 2015, BGBl. 2015 I Nr. 55 v. 30.12.2015, S. 2531; BT-Drs. 18/5920; BT-Drs. 18/6667.

*Compliance Act*¹⁴² (FATCA) eingefügt.¹⁴³ Zu dessen Umsetzung hat die Bundesrepublik Deutschland am 31. Mai 2013 ein Abkommen mit den USA geschlossen¹⁴⁴, dessen Umfang sich weitgehend mit dem AEOI deckt.¹⁴⁵

Auch die von der Eurodad und GATJ am 10. März 2022 vorgeschlagene *Convention on Tax* schlägt in Art. 5.1 eine Erweiterung des AEOI vor. Darüber hinaus sollen auch Informationen über die *beneficial owner*, einschließlich des Namens, Geburtsdatums, Ansässigkeitsstaats, Nationalität sowie Umfang der gehaltenen Anteile berichtet¹⁴⁶ und innerhalb von drei Monaten in dem *UN Public Registry for Corporate Transparency* veröffentlicht werden.¹⁴⁷ Auch hier stellt sich die Frage nach dem Datenschutz.¹⁴⁸

¹⁴² Das *Foreign Accountant Tax Compliance Act* ist im *Hiring Incentives to Restore Employment Act – H.R. 2847 – 111th Congress in Title V und Subtitle A* abrufbar auf der wissenschaftlichen Seite *Congress.gov* des *United States Congress* unter: <https://www.congress.gov/111/plaws/publ147/PLAW-111publ147.pdf> (zuletzt am 07.03.2022).

¹⁴³ *Zucman*, *Steueroasen* (FN 57), S. 67, 76 ff.; *Saez/Zucman*, *Der Triumph der Ungerechtigkeit* (FN 44), S. 98 f.

¹⁴⁴ Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen, BGBl. 2013 II Nr. 29 v. 15.10.2013, S. 1363; *Seer*, *DStJG* 42 2019, 247, 276 f.

¹⁴⁵ Dazu *Engelschalk*, in: *Vogel/Lehner* (FN 118), *OECD-MA* 2017 Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 71a.

¹⁴⁶ Eurodad/GATJ (Hrsg.), *Ryding* (Bearb.), *Proposal for a United Nations Convention on Tax*, March 2022, abrufbar unter: https://www.globaltaxjustice.org/sites/default/files/un-tax-convention-mar09-final_0.pdf (zuletzt am 10.03.2022), Art. 6, S. 19.

¹⁴⁷ Ebd., Art. 6, S. 19 sowie Ebd., Art. 17, S. 34 f.; so ähnlich bereits der Vorschlag zur Einführung eines weltweiten Wertpapierregisters, *Zucman*, *Steueroasen* (FN 57), S. 12 ff., 90 ff., 102 f.

¹⁴⁸ Zum Vorschlag einer *UN Convention on Tax* *Schnitger/Kockrow*, *IStR* 2022, 661.

c. Spontaner Informationsaustausch

Steuerliche Informationen können auch ohne vorheriges Ersuchen i.R.d. spontanen Informationsaustauschs¹⁴⁹ zur Verfügung gestellt werden, der auf Art. 7 der *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*¹⁵⁰ vom 27. Mai 2010 zurückgeht und in der DAC1 sowie in §§ 8, 9 EUAHiG, § 117c AO i.V.m. der FATCA-USA-UmsV¹⁵¹ umgesetzt wurde.

d. Freiwillige Kooperation des Steuerpflichtigen

Der *Amtsermittlungsgrundsatz* sowie das Untersuchungsermessen in § 88 AO verpflichten die Finanzbehörden zur Ermittlung aller entscheidungserheblichen Tatsachen vor dem Hintergrund der *Gesetzmäßigkeit* und *Gleichmäßigkeit der Besteuerung* nach Art. 20 Abs. 3 und Art. 3 Abs. 1 GG.¹⁵² Die Feststellungslast wird grds. so aufgeteilt, dass die Finanzverwaltung für die belastenden und der Steuerpflichtige für die begünstigenden Tatsachen beweispflichtig ist.¹⁵³

Die Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung sind auf das Hoheitsgebiet begrenzt, sodass die beschriebene gegenseitige Amtshilfe und Ver-

¹⁴⁹ BMF v. 17.08.2017 – IV B 6 – S 1320/16/10002: 014, BStBl. I 2017, 1228; *Jacobs*, in: *Jacobs* (FN 123), 6. Kapitel, S. 866 f.; *Kokott*, in: *Kokott* (FN 123), § 10, Rn. 80 ff.; *Seer*, DStJG 42 2019, 247, 274.

¹⁵⁰ OECD and Council of Europe (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/1787/9789264115606-en> (zuletzt am 08.03.2022).

¹⁵¹ Verordnung zur Umsetzung der Verpflichtungen aus dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen (FATCA-USA-Umsetzungsverordnung – FATCA-USA-UmsV) v. 23.07.2014, BGBl. I S. 1222.

¹⁵² Dabei träfe die Finanzverwaltung aber eben keine umfassende Kontrollpflicht der Angaben des Steuerpflichtigen. – *Drüen*, DStJG 42 2019, 193, 194 f., 196 ff.; vgl. *Kraft/Schürkötter*, DB 2021, 474, 476.

¹⁵³ *Grotherr*, IStR 2020, 773, 783; *Kahlenberg*, IStR 2019, 636, 638; *Rüsch*, DStZ 2020, 274, 285.

waltungszusammenarbeit¹⁵⁴, aber auch eine erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 2 AO aufgrund der *Informationsasymmetrien* zwischen Staat und Bürger und der begrenzten Ressourcen erforderlich sind.¹⁵⁵ Neben dem *Geheimnisschutzprinzip*, das bspw. in Art. 26 Abs. 2 OECD-MA für den Informationsaustausch verankert ist, ergeben sich bereits aus dem *Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung* aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG¹⁵⁶ sowie dem Betriebs- und Geschäfts- sowie dem Steuergeheimnis die besondere Schutzwürdigkeit der Daten des Steuerpflichtigen. Das Steuergeheimnis wird in §§ 30 ff. AO sowie der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) geregelt. An eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses sind folglich hohe Anforderungen zu stellen. Für die Offenlegung von Daten durch die Finanzbehörden wie bspw. für die freiwillige Berichtsinitiative der EITI ist deshalb die Zustimmung der betroffenen Unternehmen erforderlich.¹⁵⁷ Es ist folglich bisher nicht von einem „gläsernen Steuerpflichtigen“ auszugehen.¹⁵⁸

Daneben gibt es eine Reihe von Angeboten an die Steuerpflichtigen zur weiteren, freiwilligen Kooperation mit den Finanzverwaltungen. So bietet das am 23. Januar 2018 gestartete Pilotprojekt zum *International Compliance*

¹⁵⁴ Haase, Der Steuerkrieg (FN 65), S. 104; Kraft/Schürkötter, DB 2021, 474, 476.

¹⁵⁵ Ausführlich Talaska, in: Streck/Mack/Schwedhelm (FN 134), Rn. 1.130 ff.; zum grundlegenden Informations- und Ressourcenproblem beim Steuervollzug Saez/Zucman, Der Triumph der Ungerechtigkeit (FN 44), S. 88 f., 92 f.; Haase, Der Steuerkrieg (FN 65), S. 16.

¹⁵⁶ Hendricks, in: Oestreicher, BEPS (FN 68), S. 112; Hendricks, in: Wassermeyer (FN 68), OECD-MA Art. 26 Informationsaustausch, Rn. 11 mit Verweis auf BFH v. 08.02.1995 – I B 92/94, BStBl. II 1995, 358, 360; Rätke, in: Klein (FN 119), § 117 AO, Rn. 74.

¹⁵⁷ D-EITI (Hrsg.), Rohstoffsektor – Steuergeheimnis, abrufbar unter: <https://rohstofftransparenz.de/rohstoffgewinnung/steuergeheimnis/> (zuletzt am 13.02.2022); GIZ/BMWi (Hrsg.), D-EITI – Aktualisierung zum Berichtsjahr 2019, abrufbar unter: https://www.d-eiti.de/wp-content/uploads/2018/11/D_EITI_Bericht_2016.pdf (zuletzt am 13.02.2022), S. 61.

¹⁵⁸ Aus datenschutzrechtlichen Erwägungen kommt Seer zu dem Schluss, dass Transparenz nicht einseitig durch den „gläsernen Steuerpflichtigen“ erreicht würde, sondern es einer „gläsernen Finanzverwaltung“ mit gestärkten Auskunfts- und Informationsrechten des Bürgers bedürfe. – Seer, DStJG 42 2019, 247, 285.

*Assurance Programme*¹⁵⁹ (ICAP) bereits Lösungen vorab durch ein freiwilliges Programm zur Risikobewertung zwischen Steuerpflichtigen und den Finanzverwaltungen von 23 Staaten¹⁶⁰, mit dem vor allem die wirksame Verrechnungspreisdokumentation einschließlich des CbCR unterstützt wird. In der Pilotphase nahm die Bundesrepublik Deutschland eine Beobachterrolle ein, da verfassungsrechtliche Bedenken aufgrund des vom BVerfG geforderten *Verifikationsprinzips* bestehen, weil die negative Risikobewertung beim ICAP lediglich eine Prognose sei und der zugrundeliegende Sachverhalt noch nicht verwirklicht wurde.¹⁶¹ Nichtsdestotrotz nimmt Deutschland bei der am 29. März 2019 bekannt gegebenen Erweiterung auf ICAP 2.0 teil.¹⁶²

Eine Möglichkeit, Verrechnungspreise und im Fall einer Art. 25 OECD-MA nachgebildeten abkommensrechtlichen Klausel auch andere grenzüberschreitende Sachverhalte¹⁶³ im Vorfeld abzustimmen, bilden die *Advance Pricing Agreements*¹⁶⁴ (APA), für die erstmals im Oktober 2006 ein BMF-Schreiben erlassen¹⁶⁵ und schließlich mit Beschluss vom 8. Juni 2021 der

¹⁵⁹ Dazu OECD (2021), *International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups*, OECD, Paris, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.htm> (zuletzt am 08.03.2022).

¹⁶⁰ OECD (Hrsg.), *Forum on Tax Administration – OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP) – Tax Administration Participating in ICAP*, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm> (zuletzt am 10.03.2022).

¹⁶¹ BT-Drs. 19/3842, S. 2; BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. 1991 II, 654; *Kowallik*, DB 2020, 412, 413 f. m.w.N.; Vgl. *Kowallik*, IStR 2021, 753, 755.

¹⁶² *Kowallik*, DB 2020, 412, 414 f. m.w.N.

¹⁶³ *Dißars*, BB 2021, 2077, 2078.

¹⁶⁴ OECD (2010), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July 2010, OECD Publishing, abrufbar unter: <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en> (zuletzt am 08.03.2022).

¹⁶⁵ BMF v. 05.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. 2006 I, 594.

Rechtsrahmen in § 89a AO umgesetzt wurden.¹⁶⁶ Eine weitere, innerstaatliche Möglichkeit zur Kooperation mit der Finanzverwaltung und Rechtssicherheit im Vorfeld bietet bspw. die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO.¹⁶⁷

Auch können Steuerpflichtige mit grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit sich für *joint audits*¹⁶⁸ entscheiden, die zuletzt in der am 22. März 2021 beschlossene DAC7 neu geregelt wurden.¹⁶⁹ Die Voraussetzungen für ein *joint audit* wurden erstmals in der am 15. Februar 2011 beschlossenen DAC1 geregelt und in § 12 EUAHiG umgesetzt.¹⁷⁰ Ein *joint audit*¹⁷¹ bezeichnet behördliche Ermittlungen, die gemeinsam von den Behörden zweier oder mehrerer Mitgliedstaaten von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse durchgeführt werden. Daran anknüpfend wurde im *Action Plan*¹⁷² vom 15. Juli 2020 das *Cooperative Compliance Programme* vorgeschlagen, mit dem die Einhaltung von Steuergesetzen durch Kooperation,

¹⁶⁶ Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) vom 2. Juni 2021, BGBl. 2021 I Nr. 28 v. 08.06.2021, S. 1259, 1270; dazu *Greil*, IStR 2021, 960, 961; *Dißbars*, BB 2021, 2077, 2078.

¹⁶⁷ Dazu bspw. *Rätke*, in: Klein (FN 119), § 89 AO, Rn. 12 ff.; *Hahlweg*, in: Koenig (FN 122), § 89 AO, Rn. 22 ff.

¹⁶⁸ Zu den Möglichkeiten eines sog. *joint audits* und Streitbeilegungsregeln der Maßnahme 14 des BEPS-Projektes *Reimer*, in: Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof, ifst-Schrift 527 (2019), S. 38 f.; *Oertel*, StuW 2019, 303, 308.

¹⁶⁹ Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. EU v. 25.03.2021, L 104/1, Erwägungsgründe 25 ff., in Abschnitt IIa mit Art. 12a.

¹⁷⁰ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie, ABl. EU v. 11.03.2011, L 64/1; Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809; dazu *Krüger*, in: Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise, Aktualisierung 2, 5. Aufl. 2020, Rn. 1171 ff.

¹⁷¹ Im Sinne von Art. 1 DAC7, der Art. 3 Nr. 9 UAbs. 2 DAC1 um Nr. 26 ergänzt.

¹⁷² *European Commission* (Hrsg.), Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. An Action Plan for Fair and Simple Taxation supporting the Recovery Strategy, 15.7.2020, COM(2020) 312 final, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-07/2020_tax_package_tax_action_plan_en.pdf (zuletzt am 08.03.2022), S. 8 f.

Transparenz und Vertrauen zu der Finanzverwaltung gestärkt werden soll und das neben großen auch kleinen und mittleren Unternehmen offenstehen soll. Dazu startete im März 2022 die Pilotphase des *European Trust and Cooperation Approachs* (ETACA).¹⁷³ Die freiwillige Teilnahme an der Pilotphase habe für Unternehmen mit konsolidiertem Konzernumsatz von mindestens 750 Mio. Euro¹⁷⁴ den Vorteil, ein gewisses Maß an Rechtssicherheit zu erlangen, während Finanzverwaltungen von der effizienten Nutzung der Verrechnungspreisdokumentation und dem so tiefergehenden Verständnis der Geschäftsmodelle multinationaler Unternehmen profitieren würden.¹⁷⁵ Ergebnis der Prüfung ist der *Common Outcome Letter*¹⁷⁶, in dem der Umfang der Prüfung hinsichtlich der erfassten Transaktionen sowie deren Risikoeinschätzung anderen Finanzverwaltungen der europäischen Mitgliedstaaten und auch dem geprüften Unternehmen selbst mitgeteilt wird.

3. Steuertransparenz auf der Ebene der Unternehmen

Neben der Möglichkeit einer freiwilligen Kooperation mit der Finanzverwaltung bestehen zwingende Offenlegungspflichten, die von Unternehmen ein Mindestmaß an Transparenz rechtlich verbindlich einfordern und so bestehende Informationsasymmetrien im Verhältnis zur Finanzverwaltung

¹⁷³ *European Commission* (Hrsg.), *Taxation and Customs Union – EU Cooperative compliance programme – European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project for MNEs*, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en (zuletzt am 08.03.2022); DIHK (Hrsg.), *Themen und Positionen – Europäische Wirtschaftspolitik – Erhöhung der Steuertransparenz. Kommission startet Pilotprojekt für vertrauensvolle Zusammenarbeit mit grenzüberschreitend tätigen Unternehmen*, 31.01.2022, abrufbar unter: <https://www.dihk.de/de/themen-und-positionen/europaeische-wirtschaftspolitik/erhoehung-der-steuertransparenz-64910> (zuletzt am 08.03.2022); *Greil*, IStR 2021, 960, 966.

¹⁷⁴ *European Commission* (Hrsg.), *Guidelines. European Trust and Cooperation Approach (ETACA)*, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en (zuletzt am 02.04.2022), S. 4.

¹⁷⁵ Ebd., S. 3.

¹⁷⁶ Ebd., Annex 5 – Template of the Common Outcome Letter, S. 22 f.

abbauen sollen. So bildet die mit den *Aktionspunkten 12* und *13* beabsichtigte Transparenz auch einen wesentlichen Bestandteil des BEPS-Projekts.¹⁷⁷

Dabei sind die Offenlegungspflichten zunächst dahingehend zu unterscheiden, ob qualitative Beschreibungen (I.3.a. und b.) oder quantitative Zahlen und Daten (I.3.c.) zu berichten sind. Des Weiteren kann hinsichtlich des Fokus der Offenlegung unterschieden werden. Manche Offenlegungspflichten bezwecken (I.3.a.) die Identifikation einzelner Steuergestaltungen nach schädlichen Merkmalen und damit die mikroskopische Untersuchung einzelner Geschäftsvorfälle gewissermaßen auf zellularer Ebene. Andere betreffen den Konzern als ganzen Organismus, wenn auf die gesamte Steuerstrategie (I.3.b.) oder auf die Erhebung von konzernweiten, nach Ländern geordneten Kennzahlen eines CbCRs (I.3.c.bb.) abgestellt wird. Die an Unternehmen gerichteten, steuerlichen Transparenzpflichten werden im folgenden Abschnitt anhand dieser Unterscheidungen überblicksartig dargestellt.

a. Transparenz über einzelne Steuergestaltungen

Die Offenlegung einer einzelnen, grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach *Aktionspunkt 12* wurde im europäischen Binnenmarkt mit der 6. Änderung der Amtshilferichtlinie, DAC6¹⁷⁸, am 25. Mai 2018 angenommen und von den Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2019 umgesetzt. Das Europäische Parlament hatte in den Ausschüssen TAXE2 und PANA wiederholt bereits seit dem 6. Juli 2016 einen Legislativvorschlag für obligatorische und damit transparenzfördernde Offenlegungspflichten für aggressive oder missbräuchliche Steuergestaltungen nach Vorlage des *Aktionspunktes 12*

¹⁷⁷ *Osterloh-Konrad*, in: Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, K, Rn. 6 f.; *van der Ham/Sommer*, in: Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, L, Rn. 1, 5 f.; *Kraft/Schürkötter*, BB 2021, 1879; *Kraft/Schürkötter*, DB 2021, 474.

¹⁷⁸ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates v. 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. 2018 L 139, 1.

des BEPS-Projektes¹⁷⁹ gefordert. Die Europäische Kommission legte am 21. Juni 2017 einen entsprechenden Vorschlag vor.¹⁸⁰

Die deutsche Umsetzung dieser Offenlegungspflichten erfolgt in den §§ 138d ff. AO, die grds. seit dem 1. Juli 2020 anzuwenden sind auf Fälle, in denen das Meldepflicht auslösende Ereignis nach dem 30. Juni 2020 eintritt,¹⁸¹ und eine Reihe von legaldefinierten Begriffe wie Nutzer und Intermediäre umfassen. Diese sind zur Meldung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen innerhalb von 30 Tagen an die zuständige Finanzverwaltung verpflichtet. Ziel ist, durch diese frühzeitige Information über grenzüberschreitende Regelungen und den automatischen Informationsaustausch zwischen mitgliedstaatlichen Steuerbehörden bspw. legislative Gegenmaßnahmen rechtzeitig anstoßen zu können. Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung erfordert einen Steuervorteil i.S.d. *Main-Benefit-Test* gem. § 138d Abs. 3 S. 1 AO und muss zumindest einen *Hallmark* erfüllen, die in der folgenden Tabelle referenziert werden:¹⁸²

¹⁷⁹ OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en> (zuletzt am 03.03.2022).

¹⁸⁰ Weiterer Meilenstein im Gesetzgebungsverfahren war die Annahme des Berichts des *Ausschusses für Wirtschaft und Währung* (ECON) des *Europäischen Parlamentes* im Plenum am 1. März 2018. Die vorstehenden Ausführungen zum Verfahren der Richtliniensetzung einschließlich weiterer Unterlagen finden sich auf der Homepage des *Europäischen Parlaments*. – *European Parliament* (Hrsg.), Legislative Train Schedule. Deeper and Fairer Internal Market with a Strengthened Industrial Base / Taxation. Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the field of Taxation in relation to reportable cross-border arrangements, abrufbar unter: <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-tax-transparency-for-intermediaries> (zuletzt am 03.03.2022).

¹⁸¹ BGBl. 2019 I Nr. 52 v. 30.12.2019, S. 2875; BT-Drs. 19/14685.

¹⁸² Ausführliche Analysen finden sich u.a. bei *Osterloh-Konrad*, in: Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch, K, Rn. 78 ff.; *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2018, 513, IStR 2019, 157 sowie IStR 2021, 229; *Kraft/Schürkötter*, BB 2021, 1879; *Kraft/Schürkötter*, DB 2021, 474, 477 ff.; *Schwab*, DStJG 42 2019, 157, 175 f.; *Seer*, DStJG 42 2019, 247, 282 f.

Vergleichende Tabelle der Meldepflichten von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen			
	OECD BEPS (Action 12)	DAC6-Richtlinie 2018/822/ EU	Umsetzung in §§ 138d ff. AO
<i>Vertraulichkeitsklauseln</i>	Rn. 94 ff.	Anhang IV Kennzeichen Teil II. Hallmark A.1	§ 138e Abs. 1 Nr. 1 lit. a AO
<i>Erfolgshonorare</i>	Rn. 97 ff.	A.2 (a / b)	Abs. 1 Nr. 1 lit. b
<i>Nutzung einer standardisierten Dokumentation und/oder Struktur</i>	Rn. 103 ff.	A.3	Abs. 1 Nr. 2
<i>Erwerb einer Verlustgesellschaft, Aufgabe deren Haupttätigkeit und Nutzung deren Verluste</i>	Rn. 120 f., 131 ff.	B.1	Abs. 1 Nr. 3 lit. a
<i>Umwandlung von Einkünften in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von Einkünften</i>	Rn. 124 f.	B.2	Abs. 1 Nr. 3 lit. b
<i>Transaktionen zur zirkulären Vermögensverschiebung</i>	S. 93 – South Africa	B.3	Abs. 1 Nr. 3 lit. c
<i>Abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen, deren Empfänger ansässig ist</i> – <i>In keinem Hoheitsgebiet</i> – <i>In einem Hoheitsgebiet, das keine KSt / von 0 / nahe 0 erhebt</i> – <i>In einem Hoheitsgebiet, das in der EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes gelistet ist</i> – <i>die Zahlung einer vollständigen Steuerbefreiung oder</i> – <i>einem präferentiellen Steuerregimen unterliegt.</i>	Rn. 126,	C. 1 – a) – b) i) – b) ii) – c) – d)	– Abs. 2 Nr. 1 lit. a sublit. aa – Abs. 1 Nr. 3 lit. d – Abs. 2 Nr. 1 lit. a sublit. bb – Abs. 1 Nr. 3 lit. e

Vergleichende Tabelle der Meldepflichten von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen			
	OECD BEPS (Action 12)	DAC6-Richtlinie 2018/822/EU	Umsetzung in §§ 138d ff. AO
<i>Abzüge für die Abschreibung in mehreren Hoheitsgebieten</i>		C.2	Abs. 2 Nr. 1 lit. b sublit. aa
<i>Beseitigung der Doppelbesteuerung in mehr als einem Hoheitsgebiet</i>		C.3	Abs. 2 Nr. 1 lit. b sublit. bb
<i>Übertragung von Vermögenswerten, bei denen sich die steuerliche Bewertung wesentlich unterscheidet</i>	Rn. 128	C. 4	Abs. 2 Nr. 1 lit. c
<i>Umgehung des automatischen Informationsaustauschs</i>		D.1	Abs. 2 Nr. 2
<i>Gestaltungen durch intransparente Eigentumsketten,</i> — <i>ohne wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit</i> — <i>die von einem anderen Gebiet kontrolliert werden als der wirtschaftlichen Eigentümer ansässig ist.</i>		D.2 — a) — b) — c): wirtschaftlicher Eigentümer nicht identifizierbar	— Abs. 2 Nr. 3 lit. a — Abs. 2 Nr. 3 lit. b
<i>Inanspruchnahme unilateraler Safe-Harbor-Regeln</i>		E. 1	Abs. 2 Nr. 4 lit. a
<i>Hard-to-value intangibles (HTVI)</i>		E. 2 (a/b)	Abs. 2 Nr. 4 lit. b
<i>Konzerninterne grenzüberschreitende Verlagerung von Funktionen, Risiken oder Vermögen</i>		E.3	Abs. 2 Nr. 4 lit. c

b. Transparenz der qualitativ verfolgten Steuerstrategie

In einigen vom *Common Law* tradierten Jurisdiktionen wird zudem die Veröffentlichung der gesamten Steuerstrategie erfordert. Dies gilt auch für in diesen Märkten wirtschaftlich tätige, multinationale Unternehmen.

aa. Schedule 19 des Finance Act 2016 für Unternehmen in UK

Mit dem am 16. März 2016¹⁸³ veröffentlichten *Finance Act 2016*¹⁸⁴ werden die im *United Kingdom* wirtschaftlich tätigen Unternehmen zur jährlichen¹⁸⁵ Veröffentlichung ihrer Steuerstrategie nach *Sec. 161 Para. 1* i.V.m. *Schedule 19* verpflichtet. Persönlich erfasst werden Unternehmen und Unternehmensgruppen, deren Umsatz im vorangegangenen Geschäftsjahr mehr als 200 Mio. UK-Pfund oder deren Jahresbilanzsumme mehr als 2 Mio. UK-Pfund betrug.¹⁸⁶

Sachlich sind Informationen zur Besteuerung in UK, dem Risiko- und Kontrollsystem des Unternehmens, seiner Einstellung zu Steuerplanung und dem Risiko, das das Unternehmen dabei einzugehen bereit ist, sowie das Verhältnis den Finanzbehörden zu berichten.¹⁸⁷ Zudem ist die Möglichkeit eines CbCR im Verständnis von *Aktionspunkt 13* des BEPS-Projekts vorgesehen.¹⁸⁸ Herauszuheben ist, dass dabei nicht nur Ertragsteuern wie beim CbCR zu berichten sind, sondern bspw. auch alle anderen erdenklichen Steu-

¹⁸³ *HM Revenue & Customs* (Hrg.), Policy Paper – Overview of tax legislation and rates 2016 – summary paragraphs, abrufbar unter: <https://www.gov.uk/government/publications/budget-2016-overview-of-tax-legislation-and-rates-ootlar/overview-of-tax-legislation-and-rates-2016-main-document> (zuletzt am 17.02.2022).

¹⁸⁴ Der *Finance Act 2016, Chapter 24* ist bspw. auf der vom *The National Archives* geführten Homepage *Legislation.gov* von *HM Government* zu finden: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/pdfs/ukpga_20160024_en.pdf (zuletzt am 17.02.2022).

¹⁸⁵ Gem. *Sec. 161 Para. 2* sowie *Para. 16(1)* der *Schedule 19* des *Finance Act 2016*.

¹⁸⁶ Gem. *Schedule 19* nach *Para. 5(4)* bzw. *Para. 10(2)*.

¹⁸⁷ “UK taxation”, “approach of the group to risk management and governance”, “attitude of the group towards tax planning”, “level of risk” und “dealings with HMRC”. – Gem. *Para. 17(1)* der *Schedule 19*.

¹⁸⁸ “Treasury may by regulations require the group tax strategy to include a country-by-country report.” – Gem. *Para. 17(6)* der *Schedule 19*.

erarten wie die Umsatz-, Lohn-, Grund-, Verbrauch-, Gewinnverlagerungs-, Versicherungsprämiensteuer und Zölle.¹⁸⁹

Bei Verstößen greift grds. eine persönliche Haftung des Vorstands der Konzernmutter in Höhe von 7.500 UK-Pfund, gegen die der Rechtsweg nach offensteht. Ausnahmen sind normiert für die Nichteinhaltung der Frist¹⁹⁰ bzw. bei unzureichenden Mittel oder wenn keine Sorgfaltspflichtverletzung anzunehmen ist.¹⁹¹

bb. Tax Transparency Code für Unternehmen in Australien

In Australien bat der damalige Finanzminister, *Joe Hockey* (*1965), am 12. Mai 2015 das *Board of Taxation*, ein unabhängiges Beratungsgremium des *Australian Tax Office*, um die Entwicklung eines Vorschlags für einen Standard zur Offenlegung von weiteren Steuerinformationen. Es folgten Anhörungen, ab dem 11. Dezember 2015 eine Konsultationsphase zum ersten Vorschlag, die in einem Bericht¹⁹² an die Regierung vom 16. Februar

¹⁸⁹ “(a) income tax, (b) corporation tax, including any amount assessable or chargeable as if it were corporation tax or treated as if it were corporation tax, (c) value added tax, (d) amounts for which the company is accountable under PAYE regulations, (e) diverted profits tax, (f) insurance premium tax, (g) annual tax on enveloped dwellings, (h) stamp duty land tax, (i) stamp duty reserve tax, (j) petroleum revenue tax; (k) customs duties, (l) excise duties, (m) national insurance contributions”. – Gem. Para. 15(1) der Schedule 19.

¹⁹⁰ Para. 27 der Schedule 19 lautet: “A failure to do anything required by this Part to be done within a limited period of time goes not give rise to liability to a penalty if it is done within such further time (if any) as an officer of Revenue and Customs may have allowed.”

¹⁹¹ Para. 28 der Schedule 19 umfasst: “(a) an insufficiency of funds is not a reasonable excuse unless attributable to events outside the person’s control, (b) where the person relies on another person to do anything, that cannot be a reasonable excuse — (i) unless the first person took reasonable care to avoid the failure, or (ii) if the first person is a UK group or UK sub-group, where the person relied on is another member of the group or subgroup, (c) where the person had a reasonable excuse but the excuse has ceased, the person is to be treated as having continued to have the excuse if the failure is remedied without unreasonable delay after the excuse ceased.”

¹⁹² *Australian Government – The Board of Taxation* (Hrsg.), *A Tax Transparency Code – A Report to the Treasurer*, February 2016, abrufbar unter: https://tax-board.gov.au/sites/taxboard.gov.au/files/migrated/2016/05/BoT_TransparencyCode_Final-report.pdf (zuletzt am 17.02.2022).

2016 mündete. Der *Tax Transparency Code* (TTC) wurde sodann am 3. Mai 2016 veröffentlicht.¹⁹³

Der grds. freiwillige TTC unterscheidet zunächst in große und mittlere Unternehmen, also solche mit einem Umsatz von mehr als 500 Mio. AUS-Dollar bzw. 100 Mio. AUS-Dollar im vorangegangenen Geschäftsjahr. Beide trifft gem. *Part A* die Pflicht, nach *AASB 12*¹⁹⁴ die gezahlten Ertragsteuern aus dem Buchgewinn oder den Ertragsteueraufwendungen abzuleiten¹⁹⁵, temporäre Unterschiede und die effektiven Steuersätze zu identifizieren.¹⁹⁶

Nach *Part B* müssen große Unternehmen auch ihre Steuerstrategie, gezahlten Steuern und Vereinbarungen mit verbundenen Unternehmen wie etwa bei Verrechnungspreisen offenlegen.¹⁹⁷ Im Bereich der Steuerstrategie verweist der australische TTC auf den *UK Finance Act 2016* und kann einen Überblick über die Geschäftstätigkeit des Unternehmens, der Zusammenar-

¹⁹³ Zur Entstehungsgeschichte des TTC sowie der i.R.d. Konsultationsphase erhaltenen *Submissions*. – *Australian Government – The Board of Taxation* (Hrsg.), *Reviews and Reports – Development of the Voluntary Tax Transparency Code*, abrufbar unter: <https://taxboard.gov.au/consultation/voluntary-tax-transparency-code> (zuletzt am 17.02.2022); *Australian Government – The Board of Taxation* (Hrsg.), *A Tax Transparency Code* (FN 192), S. 5 ff.

¹⁹⁴ Der *Compiled Australian Accounting Standards Board Standard 12* ist bspw. abrufbar unter: https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB12_08-11_COMPoet13_01-14.pdf (zuletzt am 18.02.2022).

¹⁹⁵ Anhand eines Beispiels erklärt: *PwC Australia* (Hrsg.), *Tax transparency – a new era in reporting?*, IFRS spotlight October 2016, abrufbar unter: <https://www.pwc.com.au/assurance/ifrs/assets/tax-transparency-a-new-era-in-reporting.pdf> (zuletzt am 17.02.2022).

¹⁹⁶ Ausdrücklich: “*A reconciliation of accounting profit to tax expense and to income tax paid or income tax payable; Identification of material temporary and non temporary differences; Accounting effective company tax rates for Australian and global operations (pursuant to AASB guidance)*”. – Der *Tax Transparency Code* ist als Word-Datei erhältlich auf der Homepage des *Australian Government – The Board of Taxation* (Hrsg.), *Our activities – Corporate Tax Transparency Code and Register*, abrufbar unter: <https://taxboard.gov.au/current-activities/corporate-tax-transparency-code-and-register> (zuletzt am 18.02.2022).

¹⁹⁷ Ebd., *Part B*: “*Approach to tax strategy and governance, Tax contribution summary for corporate taxes paid, and Information about international related party dealings.*”

beit mit der Finanzverwaltung und externen Abschlussprüfung enthalten.¹⁹⁸ Konkret werden in *Part B* die Ansässigkeit in Niedrigsteuerländern, Verrechnungspreisgestaltungen, hybride oder mit verbundenen Parteien bestehende Finanzierungsstrukturen sowie das Auseinanderfallen des steuerlichen und wirtschaftlichen Ergebnisses und die Verlustnutzung genannt.¹⁹⁹

Die australische *Total Tax Contribution* umfasst die Offenlegung der gezahlten, australischen Ertragsteuern für Unternehmen mit einem Gewinn von mehr 100 bzw. 200 Mio. AUS-Dollar im vorangegangenen Geschäftsjahr.²⁰⁰ Konkret sind die *Australian Business Number* (ABN), das Gesamteinkommen des Rechtsträgers für das Wirtschaftsjahr, das steuerpflichtige Einkommen für das Veranlagungsjahr sowie die zu zahlenden Ertragsteuern zu veröffentlichen.²⁰¹ Dies kann ergänzt werden um bspw. die anderen gezahlten oder einbehaltenen australischen Steuern und Abgaben.²⁰² Die Geschäfte und Vereinbarungen mit international verbundenen Parteien i.S.d. *AASB 124*²⁰³ sind bspw. mit Blick auf die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes von öffentlichem Interesse. Deshalb erfordert der australische TTC eine qualita-

¹⁹⁸ Ebd.: “*external audit, Advance Compliance Agreements, Advance Pricing Arrangements (APAs) and ATO pre lodgement compliance reviews*”.

¹⁹⁹ *PwC Australia* (Hrsg.), *Tax transparency – a new era in reporting?* (FN 195), S. 4.

²⁰⁰ *Para. 1 des Taxation Administration Act 1953 – Section 3c. – Der Taxation Administration Act 1953* ist bspw. abrufbar unter: http://classic.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/taa1953269/s3c.html (zuletzt am 18.02.2022).

²⁰¹ Der Wortlaut des *Para. 2 und 3 des Taxation Administration Act 1953* beinhaltet konkret: “(2) *The Commissioner must, as soon as practicable after the end of the income year, make publicly available the information mentioned in subsection (3).* (3) *The information is as follows: (a) the entity’s ABN (within the meaning of the Income Tax Assessment Act 1997) and name; (b) the entity’s total income for the income year, according to information reported to the Commissioner in the entity’s income tax return (within the meaning of that Act) for the income year; (c) the entity’s taxable income or net income (if any) for the income year, according to information reported to the Commissioner in that income tax return; (d) the entity’s income tax payable (if any) for the financial year corresponding to the income year, according to information reported to the Commissioner in that income tax return.*”

²⁰² Ebd. S. 4.

²⁰³ *Der AASB 124* ist bspw. abrufbar unter: https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB124_07-15.pdf (zuletzt am 18.02.2022).

tive Offenlegung der Geschäftsbeziehungen mit Offshore-Parteien, die einen wesentlichen Einfluss auf die steuerliche Bemessungsgrundlage haben.²⁰⁴

Einen Link auf die Veröffentlichung eines jeden australischen *Tax Transparency Reports* findet sich auch in einer öffentlichen Datenbank des *Australian Taxation Office*. Mit Stand vom 31. Januar 2022 haben sich 197 Unternehmen²⁰⁵ zur Veröffentlichung eines Berichts verpflichtet, von denen 80 % große Unternehmen i.S.d. TTC darstellen, also solche mit einem jährlichen Umsatz von 500 Mio. AUS-Dollar. Seit dem Berichtsjahr 2016 wurden insgesamt 668 Berichte veröffentlicht.²⁰⁶ Eine Auswertung des TTC selbst durch das *Board of Taxation* erfolgte auf Grundlage einer umfassenden *Stakeholder*-Befragung im Februar 2019.²⁰⁷

cc. Richtlinienvorschlag zum effektiven Steuersatz (ETR)

An das Erfordernis zur Veröffentlichung des effektiven Steuersatzes gemäß *Part A* des australischen TTC²⁰⁸ erinnert auch die jüngste Ankündigung der Europäischen Kommission vom 7. März 2022²⁰⁹, im zweiten Quartal 2022 einen Richtlinienvorschlag zur Offenlegung des effektiven Steuersatzes der von Konzernen gezahlten Ertragssteuern²¹⁰ zu machen. Eine Pflicht zur Ver-

²⁰⁴ *PwC Australia* (Hrsg.), *Tax transparency – a new era in reporting?* (FN 195), S. 4: “*key categories of dealings with offshore related parties which have a material impact on the business’s Australian taxable income*”.

²⁰⁵ *Australian Government – The Board of Taxation* (Hrsg.), *Our activities – Corporate Tax Transparency Code and Register* (FN 196).

²⁰⁶ Die Auswertungen und der Datensatz lässt sich herunterladen unter: <https://data.gov.au/dataset/ds-dga-f71709a8-2eeb-4592-ad1f-443f7f520186/details> (zuletzt am 17.02.2022).

²⁰⁷ *Australian Government – The Board of Taxation* (Hrsg.), *Post-Implementation Review of the Tax Transparency Code. Consultation Paper*, February 2019, abrufbar unter: <https://taxboard.gov.au/sites/taxboard.gov.au/files/migrated/2019/02/TTC-Consultation-Paper-final.pdf> (zuletzt am 17.02.2022).

²⁰⁸ *Australian Government – The Board of Taxation* (Hrsg.), *Our activities – Corporate Tax Transparency Code and Register* (FN 196).

²⁰⁹ “*effective tax rate at which large groups pay corporate tax in each jurisdiction*”. – *European Commission* (Hrsg.), *Management plan 2022. DG Taxation and Customs Union*, Ref. Ares(2022)325279 – 16/01/2022, 07 March 2022, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/info/system/files/taxud_mp_2022_en.pdf (zuletzt am 02.04.2022).

²¹⁰ Ebd., S. 38.

öffentlichung der ETR ergibt sich bereits aus den Rechnungslegungsstandards *IAS 12.81*²¹¹ sowie *US GAAP ASC 740-270*²¹². Für deutsche Unternehmen, die als große Kapitalgesellschaften i.S.v. § 267 Abs. 3 HGB qualifiziert werden, ist noch auf die Pflicht zur Veröffentlichung des individuellen Steuersatzes im Anhang des Jahresabschlusses und für die Bewertung der latenten Steuern nach §§ 285 Nr. 29, 274 Abs. 2 S. 1 HGB²¹³ sowie den Standard DRS 18²¹⁴ hinzuweisen. Auf jene handelsrechtlichen Publizitätserfordernisse wird im folgenden Abschnitt I.3.a.aa. eingegangen.

Der Vorschlag zum Erlass einer Richtlinie, die die Veröffentlichung der ETR verpflichtend vorgibt, steht auch im Zusammenhang mit der Einigung auf die *Two-Pillar Solution*. Transparenz wird dabei ausdrücklich als Mittel zur Durchsetzung eines effektiven Mindeststeuersatzes im Sinne von *Pillar Two* genannt.²¹⁵ Neben einer eigenständigen Richtlinie wäre auch eine Erweiterung um die Kennzahl des effektiven Steuersatzes in den bestehenden Richtlinien zum (Public) CbCR denkbar, die im folgenden Abschnitt I.3.a.bb. näher dargestellt werden.²¹⁶ So hatte sich die Europäische Kommission bereits in Erwägungsgrund 52 der Richtlinie 2013/34/EU, die ein

²¹¹ IFRS (Hrsg.), IAS 12 Income Taxes, Standard 2021 Issued, abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-12-income-taxes/#standard> (zuletzt am 27.07.2022).

²¹² *Financial Accounting Standards Board* (Hrsg.) FASB Accounting Standards Codification, No. 2019-12. December 2019, Income Taxes (Topic 740), abrufbar unter: <https://asc.fasb.org/imageRoot/55/121964355.pdf> (zuletzt am 27.07.2022).

²¹³ *Böcking/Gros/Wirth*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, *Handelsgesetzbuch*, Band 1, 4. Aufl. 2020, § 285 HGB, Rn. 54; *Grottel*, in: Beck'scher Bilanz Kommentar. Handelsbilanz. Steuerbilanz, 13. Aufl. 2022, § 285 HGB, Rn. 835; *Poelzig*, in: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, 4. Aufl. 2020, § 285 HGB, Rn. 456; dazu Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25. Mai 2009, BGBl. I Nr. 27 v. 28.05.2009, 1102, 1108, BT-Drs. 16/10067, S. 68 f.

²¹⁴ *Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.* (Hrsg.), Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18 (DRS 18) – Latente Steuern, 09.03.2021, abrufbar unter: <https://www.drsc.de/verlautbarungen/drs-18/> (zuletzt am 27.07.2022), Rn. 41 ff., 63, B10b.

²¹⁵ *European Commission* (Hrsg.), Management plan 2022 (FN 209), S. 10: “*minimum effective tax rate (Pillar 2)*”; vgl. Abschnitt I.1.b.

²¹⁶ Vgl. Abschnitt I.1.c.bb.

sektorenspezifisches Public CbCR für Rohstoffunternehmen enthält²¹⁷, die Prüfung einer Erweiterung um die Veröffentlichung der ETR vorbehalten.

c. **Transparenz der quantitativen Höhe der gezahlten Steuern**

Die qualitativen Meldungen zu einzelnen Steuergestaltungen nach *Aktionspunkt 12* und der DAC6 oder die Veröffentlichung der Steuerstrategie werden durch zahlenbezogene und damit quantitative Offenlegungspflichten ergänzt. Allen voran das CbCR liefert Finanzbehörden einen maschinenlesbaren Datensatz, der Rückschlüsse auf etwaige schädliche Steuerpraktiken und Gewinnverschiebungen zulässt.

aa. Steuern im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Die *Publizitätsrichtlinie*, die am 9. Mai 1968 erstmals erlassen²¹⁸ und am 1. Oktober 2009 vor dem Hintergrund der Finanzkrise im Herbst 2008 neu gefasst²¹⁹ wurde, und die *Transparenzrichtlinie*²²⁰ vom 15. Dezember 2004 bilden den Rahmen für die Offenlegung von wesentlichen, handelsrechtlichen Angaben betreffend eine Gesellschaft. Die Publizitätspflicht für Kapitalgesellschaften wurde durch das *Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister*²²¹ in

²¹⁷ Ausführlich dazu Abschnitt I.4.a.bb.

²¹⁸ Erste Richtlinie des Rates vom 9. März 1968 zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 58 Absatz 2 des Vertrages im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten, 68/151/EWG, ABl. EWG v. 14.03.1968 Nr. L 65/8.

²¹⁹ Richtlinie 2009/101/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. September 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. EU v. 01.10.2009, L 258/1.

²²⁰ Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 2004 zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem regulierten Markt zugelassen sind, und zur Änderung der Richtlinie 2001/34/EG, ABl. EU v. 31.12.2004, L 390/38.

²²¹ BGBl. 2006 I Nr. 52 v. 15.11.2006, S. 2553; BT-Drs. 16/960, BT-Drs. 16/2781.

§§ 325 ff. HGB umgesetzt und ist seit dem 1. Januar 2007 anwendbar. Durch das Einreichen zum elektronischen Bundesanzeiger und die Bekanntmachung von rechnungslegungsbezogenen Informationen²²² wie dem Jahresabschluss nebst Bestätigungsvermerk, Lagebericht, *Corporate Governance Kodex*²²³ sowie den Bericht des Aufsichtsrats sollen *Stakeholder* eines Unternehmens über dessen wirtschaftliche Lage informiert werden.²²⁴

Der Jahresabschluss wird aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) sowie dem Anhang gebildet.²²⁵ Die im Jahresabschluss enthaltenen, aufgrund von handelsrechtlichen Offenlegungspflichten veröffentlichten steuerlichen Informationen dienen somit ebenfalls der Transparenz der jeweiligen Unternehmen. Zu denken ist an die Bildung von Steuerrückstellungen²²⁶ und den verpflichtenden Ansatz von passiven bzw. dem Wahlrecht zur Bildung aktiver latenter Steuern.²²⁷ Die GuV bildet als Erfolgsrechnung die Ertragslage des Unternehmens und auch den Steueraufwand ab.²²⁸

Zudem bestehen zahlreiche internationale Standards für Konzernabschlüsse mit Rechnungslegungsgrundsätzen wie seit 2001²²⁹ die *International Financial Reporting Standards* (IFRS) des *International Accounting Standards Boards* (IASB), die nach § 325 Abs. 2a HGB für Offenlegungszwecke her-

²²² Andere Bekanntmachungspflichten bestehen bspw. in kapitalmarktrechtlichen Publizitätspflichten wie §§ 15 f., 21 ff. WpHG.

²²³ Dazu *Timmel*, ZRP 2022, 70.

²²⁴ Ausführlich *Habersack/Verse*, Europäisches Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2011, § 5, Rn. 1 ff., 7 ff.; *Windbichler*, Gesellschaftsrecht, 23. Aufl. 2013, S. 433.

²²⁵ Gem. §§ 242 Abs. 3, 264 Abs. 1 S. 1 HGB. Bei Konzernabschlüssen sind ergänzend die §§ 290–315a, 325 Abs. 3 HGB zu beachten. – Vgl. *Wöhe*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 27. Aufl., München 2020, S. 643 ff., 654 ff.

²²⁶ Nach §§ 249, 253, 255, 266 Abs. 3 Pos. B HGB.

²²⁷ Gem. §§ 266 Abs. 3 Pos. E, 274 Abs. 1 S. 1 bzw. 2 HGB. – *Windbichler*, Gesellschaftsrecht (FN 224), S. 428; *Wöhe* (FN 225), S. 712.

²²⁸ Im Posten „*Steuern vom Einkommen und vom Ertrag*“ und „*Sonstige Steuern*“, §§ 242 Abs. 3, 264 Abs. 1 HGB. – *Windbichler*, Gesellschaftsrecht (FN 224), S. 428.

²²⁹ Vor der Namensänderung gab das 1973 gegründete *International Accounting Standards Committee* (IASC) die sog. *International Accounting Standards* (IAS) heraus.

angezogen werden dürfen.²³⁰ Der *IAS 12 Income Taxes* enthält bspw. Regelungen zur Bilanzierung von Ertragsteuern, wurde erstmals im Juli 1979 veröffentlicht und zuletzt im Rahmen des *Verbesserungsprojektes 2015–2017* geändert. Die Änderung vom 7. Mai 2021 betreffend die latenten Steuern tritt zum 1. Januar 2023 in Kraft.²³¹

bb. (Public) Country-by-Country Reporting

Nach ihrer Gründung hatte die *Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (GEISAR) die Gründung einer UN-Kommission angeregt, die 1977 eine detaillierte, weltweite Finanzberichterstattung für alle Konzerngesellschaften vorschlug.²³² Parallel dazu entwarf 1980 das IASC²³³ den Rechnungslegungsstandard *IAS 14* zur einer geografischen Finanzberichterstattung.²³⁴ Wieder angestoßen wurde die länderbezogene

²³⁰ IFRS (Hrsg.), *Issued Standards – IFRS Standards Navigator – IAS 12 Income Taxes*, Standard 2021 Issued, abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-12-income-taxes/#about> (zuletzt am 04.03.2022); vgl. *Windbichler*, *Gesellschaftsrecht* (FN 224), S. 424 ff.; *Wöhe* (FN 225), S. 751 ff.

²³¹ IFRS (Hrsg.), *News and events – IASB clarifies the accounting for deferred tax on leases and decommissioning obligations*, 07 May 2021, abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/05/iasb-clarifies-accounting-for-deferred-tax-on-leases-and-decommissioning-obligations/> (zuletzt am 04.03.2022); EFRAG (Hrsg.), *News – 01/12/2021 – EFRAG’s Endorsement Advice on Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a single transaction (Amendments to IAS 12)*, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/News/Project-553/EFRAGS-Endorsement-Advice-on-Deferred-Tax-Related-to-Assets-and-Liabilities-arising-from-a-Single-Transaction-Amendments-to-IAS-12> (zuletzt am 04.03.2022; ausführlich *Pollmann/Hartung/Kümpel*, *DStR* 2018, 265; *Schäuble/Lachmann/Bastini/Getzin*, *IRZ* 2018, 431).

²³² *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Meinzer/Trautvetter* (Bearb.), *Lobbyismus in der Steuerpolitik. Der lange und steinige Weg einer länderbezogenen Berichterstattung*, 5. November 2017, abrufbar unter: <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/11/MeinzerTrautvetter2017-TJN-CBCR-Lobbyismus.pdf> (20.02.2022), S. 6.

²³³ Das *International Accounting Standards Boards* (IASB) trat bis zur Namensänderung 2001 unter dieser Abkürzung auf.

²³⁴ *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Lobbyismus in der Steuerpolitik* (FN 232), S. 7 f.

Berichterstattung durch den 2003 veröffentlichten Entwurf eines CbCR²³⁵ des *Tax Justice Network* und die Arbeiten der NGO *Publish What You Pay*.²³⁶ In dem 2015 veröffentlichten *Aktionspunkt 13* des BEPS-Berichts²³⁷ haben sich die OECD und die G20-Staaten auf die Einführung eines länderbezogenen Berichtssystems geeinigt²³⁸, die durch die am 25. Mai 2016 beschlossene DAC4²³⁹ und diese wiederum in § 138a AO umgesetzt wurde.²⁴⁰

Bereits vor dem Beschluss der DAC4 legte die Europäische Kommission am 12. April 2016 einen Vorschlag für ein Public CbCR vor. Dabei handelte es sich um eine Erweiterung des sektoren- und branchenspezifischen Public CbCR der Rohstoffunternehmen²⁴¹ für multinationale Unternehmen mit einem konsolidierten Konzernumsatz von mindestens 750 Mio. EUR. Im

²³⁵ *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Financial Secrecy Index – What is being done?*, abrufbar unter: <https://fsi.taxjustice.net/en/introduction/next-steps> (zuletzt am 20.02.2022).

²³⁶ Ebd., S. 11; vgl. *PwC UK* (Hrsg.), *Tax transparency and country-by-country reporting. An overview and comparison of the transparency initiatives*, August 2012, S. 26.

²³⁷ OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en> (zuletzt am 03.03.2022).

²³⁸ Zum dreistufigen Ansatz des Aktionspunktes 13 bestehend aus dem *Master File*, *Local File* und CbCR. – OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, S. 16; *van der Ham/Sommer*, in: *Kofler/Schnitger*, BEPS-Handbuch, L, Rn. 10 ff., 24 ff., 65 ff.; *Kroppen*, DStJG 37 2014, 259, 278 f.; *Schwab*, DStJG 42 2019, 157, 174; *Seer*, DStJG 42 2019, 247, 282; *Schleep/Jungen*, Stbg 2021, 369, 371, 373. Eine umfassende Analyse der deutschen Umsetzung in § 138a AO hinsichtlich der persönlichen und sachlichen Berichtspflicht sowie bspw. der dazugehörigen Sanktionsvorschriften in §§ 377 ff. AO: *Kraft/Heider*, DStR 2017, 1353, 1354 f., 1356 ff., 1360 f. m.w.N.

²³⁹ Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. EU 2016 L 146, insb. Erwägungsgrund 17.

²⁴⁰ BGBl. 2016 I Nr. 63 v. 23.12.2016, 3000; BT-Drs. 18/9536; BT-Drs. 18/10506; ausführlich *Gosch/Riedl/Groiß/Tridico Massó*, DStR 2021, 2609.

²⁴¹ Richtlinie 2013/34/EU. – Vgl. dazu Abschnitt I.4.a. cc.; vgl. *Lanfermann/Götze*, BB 2022, 235.

Europäischen Parlament endete die daran anschließende Ausschussarbeit²⁴² mit der Abstimmung über diesen Vorschlag in einer gemeinsamen Sitzung am 12. Juni 2017. Eine qualifizierte Mehrheit für den Vorschlag zum Public CbCR wurde am 25. Februar 2021 erreicht. Eine vorläufige politische Einigung erzielten am 1. Juni 2021 Vertreter der portugiesischen Ratspräsidentschaft.²⁴³ Die Richtlinie zum Public CbCR wurde sodann am 1. Dezember 2021 im Amtsblatt veröffentlicht und ist durch die Mitgliedstaaten bis zum 22. Juni 2023 umzusetzen.²⁴⁴

Ziel des CbCR ist es, den Finanzbehörden die Aufdeckung von schädlichen Steuerpraktiken durch die zu berichtenden Informationen zu erleichtern. Für Unternehmen soll aufgrund der erhöhten Transparenz ein Anreiz geschaffen werden, auf schädliche Steuerpraktiken zu verzichten und für eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung einzutreten.²⁴⁵ Dem Public CbCR sind viele Unternehmen mit Sorge um mögliche Wettbewerbsnachteile und negative Reputationseffekte durch missverständene Zahlenwerke begegnet.²⁴⁶ Der

²⁴² Sog. *Joint committee procedure* zwischen dem Rechtsausschuss (JURI) und dem Ausschuss für Wirtschaft und Währung (ECON).

²⁴³ Daraufhin legte der Rat am 28. September 2021 in erster Lesung seinen Standpunkt dar und der JURI- und ECON-Ausschuss nahm diesen am 28. Oktober in zweiter Lesung an. Die Abstimmung im *Europäischen Parlament* folgt während der *November-I-Sitzung* und die Schlussakte wurde am 24. November 2021 unterzeichnet.

²⁴⁴ Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. November 2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, ABl. EU 01.12.2021 L 429/1. Die vorstehenden Ausführungen zum Verfahren der Richtliniensetzung einschließlich weiterer Unterlagen finden sich auf der Homepage des *Europäischen Parlaments*. – *European Parliament* (Hrsg.), *Legislative Train Schedule*. Deeper and Fairer Internal Market with a Strengthened Industrial Base / Taxation. Proposal on Disclosure on Income Tax Information by certain undertakings and branches – Public Country-by-Country Reporting, abrufbar unter: <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-public-country-by-country-reporting> (zuletzt am 03.03.2022); dazu auch Kowallik, *IStR* 2021, 753, 755; ausführlich Lanfermann/Götze, *BB* 2022, 235 f.; Hoppe/Müller/Weinrich/Wittek, *IStR* 2021, 925 f.

²⁴⁵ Richtlinie 2016/881/EU, Erwägungsgründe 3, 4; Richtlinie 2021/2101/EU, Erwägungsgrund 3.

²⁴⁶ Vgl. dazu Abschnitt III.

rechtliche Umfang des Steuer-, Betriebs- und Geschäftsgeheimnisses führt zu der Frage nach der Verfassungskonformität des Public CbCR, die bspw. der französische *Conseil constitutionnel* mit Entscheidung vom 8. Dezember 2016 für die französische Umsetzung abgelehnt hatte.²⁴⁷

Weitere Vorgaben für ein Public CbCR finden sich in der von Eurodad und GATJ am 10. März 2022 vorgeschlagenen *Convention on Tax* in *Article 7.1*.²⁴⁸ Dieses Public CbCR soll innerhalb von drei Monaten auch in dem nach *Article 17* einzurichtenden *UN Public Register for Corporate Transparency* veröffentlicht werden.²⁴⁹ Unterschiede zu den Anforderungen der OECD oder Richtlinie an ein (Public) CbCR bestehen in deren sachlichem und persönlichem Anwendungsbereich.²⁵⁰

Die Anforderungen an das (Public) CbCR werden in der folgenden Tabelle referenziert:²⁵¹

²⁴⁷ Eine Analyse der französischen Entscheidung findet sich bei *Wöhler*, SWI 2017, 25.

²⁴⁸ Eurodad/GATJ (Hrsg.), Proposal for a United Nations Convention on Tax (FN 146), Annex 1, Article 7, Comments on Article 7, S. 21.

²⁴⁹ Ebd., S. 20 sowie ebd., Article 17, S. 34 f.

²⁵⁰ Ausführlich *Schnitger/Kockrow*, IStR 2022, 661, 662 f.

²⁵¹ Ausführliche Analyse der Vorgaben des CbCRs bei *van der Ham/Sommer*, in: *Kofler/Schnitger* (Hrsg.), BEPS-Handbuch, L, Rn. 24 bis 33, 65 bis 77; *Kraft/Schürkötter*, DB 2021, 474, 479 f.

Vergleichende Tabelle zum (Public) Country-by-Country Reporting					
	OECD BEPS (Action 13)	DAC4-Richtlinie 2016/881/EU	Umsetzung in § 138a AO	Public CbCR-Richtlinie 2021/2101/EU	Convention on Tax
<i>Name der Muttergesellschaft</i>	Annex III to Chapter V A. Tab. 1	Abschnitt III A- Musterformblatt Tabelle 1	Abs. 5 S. 1 Nr. 1 bzw. S. 2	Art. 48c Abs. 2 lit. a	Article 7.1 (a)
<i>Betreffendes Geschäftsjahr</i>	Tab. 1	Abschnitt III A. Tab. 1	Abs. 2 Nr. 3: zusätzliche Information	lit. a	
<i>Verwendete Währung</i>	Tab. 1	Abschnitt III A. Tab. 1	Abs. 2 Nr. 3: zusätzliche Information	lit. a	
<i>Liste aller Tochtergesellschaften</i>	Tab. 2	Art. 8aa Abs. 3 lit. b, Abschnitt III A. Tab. 2	Abs. 2 Nr. 2: auch Betriebsstätten	lit. a	Article 7.1 (a)
<i>Beschreibung der Art der Tätigkeiten</i>	Tab. 2	Art. 8aa Abs. 3 lit. b, Abschnitt III A. Tab. 2	Abs. 2 Nr. 2	lit. b	Article 7.1 (a)
<i>Mitarbeiteranzahl</i>	Tab. 1	Art. 8aa Abs. 3 lit. a, Abschnitt III A. Tab. 1	Abs. 2 Nr. 1 lit. i	lit. c: in FTE	Article 7.1 (h): in FTE
<i>Summe der Nettoumsatzerlöse</i>	Tab. 1	Art. 8aa Abs. 3 lit. a, Abschnitt III A. Tab. 1	Abs. 2 Nr. 1 lit. a und b: nahestehende und fremde Unternehmen	lit. d sublit. i und UAbs. 1: auch nahestehende Personen	Article 7.1 (b)
<i>Summe der sonstigen betrieblichen Erträge</i>	Tab. 1	Art. 8aa Abs. 3 lit. a, Abschnitt III A. Tab. 1	Abs. 2 Nr. 1 lit. c	lit. d sublit. i und ii: Nach den Rechnungslegungsgrundsätzen, nach denen der Jahresabschluss erstellt wird.	Article 7.1 (b)

<i>Gewinn/Verlust vor Ertragsteuern</i>	Tab. 1	Art. 8aa Abs. 3 lit. a, Abschnitt III A. Tab. 1	Abs. 2 Nr. 1 lit. f	lit. e	Article 7.1 (c)
<i>Noch zu zahlende Ertragsteuer für betreffendes Geschäftsjahr</i>	Tab. 1	Art. 8aa Abs. 3 lit. a, Abschnitt III A. Tab. 1	Abs. 2 Nr. 1 lit. e; auch zurückgestellte Steuern	lit. f und UAbs. 2: Laufende Steueraufwendungen, aber keine latenten Steuern oder Rückstellungen	Article 7.1 (e)
<i>Gezahlte Ertragsteuern</i>	Tab. 1	Art. 8aa Abs. 3 lit. a, Abschnitt III A. Tab. 1	Abs. 2 Nr. 1 lit. d	lit. g und UAbs. 3: auch Quellensteuern	Article 7.1 (d)
<i>Gründe für Abweichung zur statutory tax rate</i>					Article 7.1 (k), vgl. Auch GRI 207-4-b-x
<i>Betrag der einbehaltenen Gewinne</i>		Art. 8aa Abs. 3 lit. a, Abschnitt III A. Tab. 1	Abs. 2 Nr. 1 lit. h	lit. h und UAbs. 4: Solche, für die noch keine Gewinnausschüttung beschlossen wurde	Article 7.1 (g)
<i>Eigenkapital</i>	Tab. 1	Art. 8aa Abs. 3 lit. a, Abschnitt III A. Tab. 1	Abs. 2 Nr. 1 lit. g		Article 7.1 (f)
<i>Materielle Vermögenswerte</i>	Tab. 1	Art. 8aa Abs. 3 lit. a, Abschnitt III A. Tab. 1	Abs. 2 Nr. 1 lit. j		Article 7.1 (i)
<i>Staatliche Subventionen</i>					Article 7.1 (j)

cc. Disclosure of Tax Haven and Offshoring Act für Unternehmen in den USA

Rechtsvergleichend ist auch auf das mit dem *Disclosure of Tax Haven and Offshoring Act* (DTHOA)²⁵² eingeführte, US-amerikanische Public CbCR einzugehen. Ein Hintergrund desselben ist das von *Chris Van Hollen* (*1959) und *Cindy Axne* (*1965) vorbereitete sowie von weiteren zwölf *U.S. Senators* und 19 *Members of the U.S. Congress* unterzeichnete Schreiben vom 6. März 2020 an *Angel Gurría*, den damaligen Generalsekretär der OECD, mit der Aufforderung, das CbCR nach *Aktionspunkt 13* des BEPS-Projekts mit dem Standard *GRI 207: Tax 2019*²⁵³ abzustimmen.²⁵⁴ *Van Hollen*²⁵⁵ hat den DTHOA in den *U.S. Senate* eingebracht mit anschließendem Beschluss

²⁵² Der *Disclosure of Tax Havens and Offshoring Act – H.R.5933 – 116th Congress (2019–2020)* ist bspw. abrufbar auf der wissenschaftlichen Seite *Congress.gov* des *United States Congress* unter: <https://www.congress.gov/116/bills/hr5933/BILLS-116hr5933ih.pdf> (zuletzt am 24.02.2022).

²⁵³ Vgl. dazu den Abschnitt I.5.aa.

²⁵⁴ *Van Hollen/Axne/et al.*, RE: Public Consultation of Country-by-Country Reportig (BEPS Action 13), Schreiben vom 06.03.2020 an *Angel Gurría*, Generalsekretär der OECD, abrufbar unter der Meldung “Public comments received on the 2020 Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13 Minimum Standard)” im Ordner “Comments received” im Unterordner “33 US Senators” unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-2020-review-of-country-by-country-reporting-beps-action-13-minimum-standard.htm> (zuletzt am 24.02.2022); dazu auch *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1459; *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1524, 1531; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTERTAX 2021, vol. 49, issue 8/9, S. 702, 711.

²⁵⁵ Zum Zweck des *Disclosure of Tax Haven and Offshoring Act* formulierte *Van Hollen*: “*Americans have a right to know when corporations are using incentives in our tax system to ship jobs overseas or abuse offshore tax havens. As we work with President Biden to repair the damage of the 2017 Republican Tax Scam and grow jobs here at home through the American Jobs Plan, this legislation will shine a light on the games big corporations play to move profits overseas and avoid paying taxes to support public investments here at home.*” – *Van Hollen*, Press Releases, May 11, 2021, *Van Hollen, Axne* introduce bicameral Legislation to provide transparency on corporate use of tax havens, offshoring of jobs, abrufbar unter: <https://www.vanhollen.senate.gov/news/press-releases/van-hollen-axne-introduce-bicameral-legislation-to-provide-transparency-on-corporate-use-of-tax-havens-offshoring-of-jobs#:~:text=Their%20legislation%2C%20the%20Disclosure%20of,tax%20havens%20or%20offshoring%20jobs.> (zuletzt am 24.02.2022).

am 21. Mai 2021 und *Axne*²⁵⁶ in den *U.S. Congress* mit Beschluss vom 16. Juni 2021. Das Gesetz wird ausdrücklich von den NGOs *Oxfam*²⁵⁷, *Transparency International*²⁵⁸ und ITEP²⁵⁹ unterstützt, das zuvor kritisch die Wirkung des TCJA untersucht hatte.²⁶⁰

Der DTHOA enthält die Anweisung an die *U.S. Securities and Exchange Commission* (U.S. SEC), künftig die Offenlegung von länderspezifischen Finanzinformationen einschließlich der Gewinne, Steuern, Mitarbeiterzahlungen und Sachanlagen von großen Unternehmen einzufordern.²⁶¹ Damit

²⁵⁶ Zum Hintergrund formulierte *Axne*: “*Transparency from our public corporations helps investors know the risks they face by investing in them and the public know which companies are more interested in avoiding U.S. taxes and moving jobs overseas to squeeze out extra profits. This vote to advance my legislation takes us one step closer to leveling the playing field for American small businesses and holding corporations accountable for exploiting tax havens while avoiding public scrutiny.*” – *Axne*, Press Releases, May 12, 2021, House Financial Services Committee advances *Axne* Tax Haven and Offshoring Transparency Bill, abrufbar unter: <https://axne.house.gov/media/press-releases/house-financial-services-committee-advances-axne-tax-haven-and-offshoring> (zuletzt am 24.02.2022).

²⁵⁷ *Didier Jacobs*, Senior Policy Advisor bei *Oxfam* formuliert: “*The House of Representatives today moved to shine some much-needed light to the shady tax practices of large corporations. Americans are sick and tired of big companies exploiting loopholes to lower their tax bills; they know that ultimately, they are picking up the tab. We applaud Members of Congress for passing this bill and urge Senator to follow suit.*” – *Oxfam* (Hrsg.), Press Releases, June 16, 2021, *Oxfam* applauds House passage of Disclosure of Tax Havens and Offshoring Act, abrufbar unter: <https://www.oxfamamerica.org/press/oxfam-applauds-house-passage-of-disclosure-of-tax-havens-and-offshoring-act/> (zuletzt am 24.02.2022).

²⁵⁸ *Transparency International* (Hrsg.), Letters to Policymakers. Endorsement of Disclosure of Tax Haven and Offshoring Act (H.R. 5933), July 9, 2020, abrufbar unter: <https://us.transparency.org/resource/endorsement-of-disclosure-of-tax-havens-and-offshoring-act-h-r-5933/> (zuletzt am 24.02.2022).

²⁵⁹ So formuliert *Amy Hanauer*, Executive Director des ITEP: “*Some of the biggest corporations in America use accounting gimmicks to pretend their profits are earned in offshore tax havens and thereby avoid paying their fair share of taxes to the U.S. This legislation takes a very reasonable step in allowing lawmakers and the public to know what these companies are up to.*” – *Van Hollen*, PressReleases, May 11, 2021 (FN 255).

²⁶⁰ Vgl. dazu Abschnitt I.1.a.

²⁶¹ Ebd.; *Van Hollen*, PressReleases, May 11, 2021 (FN 255).

wird der TCJA von 2017 und insb. GILTI ergänzt, das als globale Mindeststeuer auf ausländische Gewinne Steuervermeidung und Gewinnverschiebungen verhindern soll. GILTI wird jedoch nicht auf einer länderspezifischen Basis erhoben, so dass weiterhin die Gefahr gesehen wird, dass Unternehmen Gewinne in Steueroasen verschieben.²⁶² Eine dahingehende Änderung wurde bereits im *Made in America Tax Plan* vom 46. Präsidenten der Vereinigten Staaten, *Joe Biden* (*1942), angestoßen.²⁶³ Dazu erweitert der DTHOA *Sec. 13* des *Securities Act*.²⁶⁴ Das so geschaffene Public CbCR soll Investoren in die Lage versetzen, Steuergestaltungen und potenzielle Risiken zu erkennen. Die U.S. SEC soll begleitende Regelungen formulieren.²⁶⁵

Der persönliche Anwendungsbereich erfasst Unternehmen mit einem jährlichen Umsatz von mehr als 850 Mio. US-Dollar, die bereits ein CbCR dem *Internal Revenue Service* (IRS) in Umsetzung von *Aktionspunkt 13* des BEPS-Projekts berichten.²⁶⁶ Gemäß der *Sec. 13 (s) (2) (B)* soll der Bericht eine Liste mit den folgenden Informationen zu einer Geschäftseinheit²⁶⁷ enthalten:

²⁶² “The law created a global minimum tax on foreign porofits, known as *Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)*. But since the tax is not imposed on a country-by-country basis, corporations can avoid this minimum tax by shifting investment into countries where they have actual operations, because the resulting increase in foreign tangible assets and foreign tax payments both offset the GILTI tax they would otherwise owe from their use of foreign tax havens.” – *Van Hollen*, *Disclosure of Tax Havens and Offshoring Act*, abrufbar unter: <https://www.vanhollen.senate.gov/imo/media/doc/One-Pager%20-%20Disclosure%20of%20Tax%20Havens%20and%20Offshoring%20Act.pdf> (zuletzt am 27.07.2022) m.w.N.

²⁶³ *Van Hollen*, *Disclosure of Tax Haven and Offshoring Act* (FN 262); dazu auch *Kowallik*, *IStR* 2021, 753, 755.

²⁶⁴ Erweiterung um die neue *subsection (s) Disclosure Of Financial Performance On A Country-By-Country Basis*. – Vgl. *Sec. 2 (a)* des *Disclosure of Tax Havens and Offshoring Act*, *H.R. 5933*.

²⁶⁵ *Sec. 2 (b) (1)* des *Disclosure of Tax Havens and Offshoring Act*, *H.R. 5933*. – Vgl. FN 252.

²⁶⁶ So die durch *Sec. 2 (a)* des *Disclosure of Tax Havens and Offshoring Acts* vorgeschlagene *Sec. 13 (s) (1) (B)* des *Securities Exchange Act of 1934*. – Vgl. FN 252.

²⁶⁷ Im Wortlaut des DTHOA in *Sec. 13 (s) (2) (B) (i)*: “*constituent entities*”. – Vgl. FN 252.

- der vollständige rechtliche Gesellschaftsname,
- das Steuergebiet, in dem das gegründete Unternehmen für steuerliche Zwecke ansässig oder eingetragen ist,
- die Steueridentifikationsnummer (TIN) sowie
- die Hauptgeschäftsaktivität.

Für jedes Steueransässigkeitsgebiet, in der eine oder mehrere Geschäftseinheiten ansässig ist, sollen gem. *Sec. 13 (s) (2) (B) (ii)* die folgenden Informationen konsolidiert offengelegt werden:

- *Revenues generated from transactions with other constituent entities.*
- *Revenues not generated from transactions with other constituent entities.*
- *Profit or loss before income tax.*
- *Total income tax paid on a cash basis to all tax jurisdictions.*
- *Total accrued tax expense recorded on taxable profits or losses.*
- *Stated capital.*
- *Total accumulated earnings.*
- *Total number of employees on a full-time equivalent basis.*
- *Net book value of tangible assets, which, for purposes of this section, does not include cash or cash equivalents, intangibles, or financial assets.*²⁶⁸

Dieselben Informationen sind für einzelne Geschäftseinheiten zu berichten, die in keinem Steuergebiet ansässig sind.²⁶⁹ Der Berichtszeitraum beträgt

²⁶⁸ Mit einem Vergleich des Public CbCR nach *Aktionspunkt 13* des BEPS-Projekts, dem europäischen Richtlinienvorschlag zum Public CbCR und dem DTHOA. – *German Council on Foreign Relations* (Hrsg.), *Judah/Vallée* (Bearb.), DGAP Policy Brief No. 6, *After the OECD-Deal: Transatlantic Cooperation and International Corporate Tax Reform*, September 2021, abrufbar unter: https://dgap.org/sites/default/files/article_pdfs/dgap-policy%20brief-2021-06.pdf (zuletzt am 28.05.2022), S. 6.

²⁶⁹ So die durch *Sec. 2 (a)* des *Disclosure of Tax Havens and Offshoring Acts* vorgeschlagene *Sec. 13 (s) (1) (B) (iii)* des *Securities Exchange Act of 1934*. – Vgl. FN 252.

kongruent zu dem Jahresabschluss zwölf Monate.²⁷⁰ Die Veröffentlichung soll dann in einem maschinenlesbaren Format erfolgen.²⁷¹

Im Folgenden soll auf ein sektoren- bzw. branchenspezifisches Public CbCR eingegangen werden.

4. Sektoren- und branchenspezifische Vorläufer für Steuertransparenz mit Bezug zu Nachhaltigkeit

Ziel dieser Schrift ist es, die Verbindung von steuerlicher Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzuzeigen. Für die Sektoren und Branchen der Rohstoffunternehmen sowie Banken und Finanzdienstleister gibt es bereits Offenlegungspflichten, die vor dem Hintergrund von Nachhaltigkeitserwägungen ein Public CbCR erfordern. Bei Rohstoffunternehmen stehen diese im Einklang mit dem global-entwicklungspolitischen Verständnis des Nachhaltigkeitsbegriffs.²⁷² So formulieren die *12 EITI Principles*, die als Grundstein für den daraus erwachsenen *EITI Standard* gesehen werden können, bereits 2003 das Bewusstsein für staatliche Einnahmen und Ausgaben

²⁷⁰ Vgl. *Sec. 13 (s) (1) (C)* des *Securities Exchange Act of 1934*.

²⁷¹ „*machine readable format*“ i.S.d. *Sec. 2 (c)* des *Disclosure of Tax Havens and Offshoring Act, H.R. 5933*. – Vgl. FN 252.

²⁷² Statt vieler Herz, *Nachhaltigkeit und Entwicklungspolitik*, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), *Nachhaltigkeit als Verbundbegriff*, Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 2, Tübingen 2008, S. 535, 541 ff.

als Mittel zur Förderung der nachhaltigen Entwicklung und die Bedeutung der Transparenz von Unternehmen und Rechenschaft von Regierungen.²⁷³

a. Rohstoffunternehmen

Bereits in den 1990er und 2000er Jahren wurde das global-wirtschaftliche und entwicklungspolitische Paradoxon untersucht, nach dem die rohstoffreichen Ländern nicht unbedingt von Wirtschaftswachstum, sondern eher von Armut, Konflikten und Korruption gezeichnet sind. Dies führte zur Gründung der NGO *Publish What You Pay*.²⁷⁴ Der britische Premierminister, *Tony Blair* (*1953), hatte beim *World Summit on Sustainable Development 2002*

²⁷³ “1. *We share a belief that the prudent use of natural resource wealth should be an important engine for sustainable economic growth that contributes to sustainable development and poverty reduction, but if not managed properly, can create negative economic and social impacts. [...] 4. We recognize that a public understanding of government revenues and expenditures over time could help public debate and inform choice of appropriate and realistic options for sustainable development. 5. We underline the importance of transparency by governments and companies in the extractive industries and the need to enhance public financial management and accountability. 6. We recognize that the achievement of greater transparency must be set in the context of respect for contracts and laws. [...] 8. We believe in the principle and practice of accountability by government to all citizen for the stewardship of revenue streams and public expenditure. 9. We are committed to encouraging high standards of transparency and accountability in public life, government operations and in business.*” – EITI (Hrsg.), *The EITI Principles*, May 2003, abrufbar unter: <https://eiti.org/document/eiti-principles> (zuletzt am 13.02.2022); EITI (Hrsg.), *The EITI Standard 2019. The global standard for the good governance of oil, gas and mineral resources*, Oslo 15 October 2019, abrufbar unter: https://eiti.org/files/documents/eiti-standard_2019_en_a4_web.pdf (zuletzt am 13.02.2022), S. 6.

²⁷⁴ EITI (Hrsg.), *History of the EITI*, abrufbar unter: <https://eiti.org/history> (zuletzt am 13.02.2022); *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Lobbyismus in der Steuerpolitik* (FN 232), S. 12.

in Johannesburg²⁷⁵ für eine Initiative für mehr Transparenz in rohstoffgewinnenden Ländern geworben. Die *Extractive Industries Transparency Initiative* (EITI) wurde sodann 2003²⁷⁶ gegründet und ist eine internationale Initiative zur Transparenz der Einnahmen von Entwicklungsländern aus dem Abbau von Rohstoffen unter Beteiligung von NGOs, Unternehmen und derzeit 55 Staaten, deren Fortschritt bei der Erreichung des *EITI Standards 2019* ausgewiesen wird.²⁷⁷ Ziel ist die Bekämpfung von Korruption, Stärkung einer *Good Governance* und Transparenz der Zahlungsströme von Rohstoffunternehmen.²⁷⁸

²⁷⁵ Zum *World Summit on Sustainable Development* in Johannesburg vom 26. August bis 4. September 2002. – UN (Hrsg.), Report of the World Summit on Sustainable Development. Johannesburg, South Africa, 26 August – 4 September 2002, A/CONF.199/20, Rn. 9, S. 3, abrufbar unter: https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/CONF.199/20&Lang=E (03.04.2022); Michelsen, Grundlagen einer nachhaltigen Entwicklung, Studienbrief der Leuphana Universität Lüneburg, gefördert von der Deutschen Bundesstiftung Umwelt (BDU) unter dem Aktenzeichen 30564, abrufbar unter: <https://www.dbu.de/OPAC/ab/DBU-Abschlussbericht-AZ-30564-Studienbrief1.pdf> (04.01.2022), S. 3, 43 f.; Gehne, Nachhaltige Entwicklung als Rechtsprinzip. Normativer Aussagegehalt, rechtstheoretische Einordnung, Funktion im Recht, Dissertation, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 9, Dissertation, Tübingen 2011, S. 59; PwC UK (Hrsg.), Tax transparency and country-by-country reporting (FN 236), S. 3.

²⁷⁶ Ravat/Kannan, Extractive Industries Transparency Initiative (EITI). Implementing EITI for Impact. A Handbook for Policy Makers and Stakeholders, in: The World Bank, No. 73831, abrufbar unter: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/951461468170969547/pdf/NonAsciiFileName0.pdf>, preface, S. 159.

²⁷⁷ Anhand der Kriterien: *Satisfactory progress, Meaningful Progress, Inadequate progress, Suspended due to political instability* und *Suspended for missing deadline*. – EITI (Hrsg.), Countries – Implementation status, abrufbar unter: <https://eiti.org/countries> (zuletzt am 13.02.2022).

²⁷⁸ EITI (Hrsg.), History of the EITI (FN 274); BMWi (Hrsg.), Transparenz in der rohstoffgewinnenden Industrie, abrufbar unter: <https://www.bmw.de/Redaktion/DE/Artikel/Industrie/gewinnung-heimischer-rohstoffe-transparenz-06.html> (zuletzt am 13.02.2022); PwC UK (Hrsg.), Tax transparency and country-by-country reporting (FN 236), S. 10.

aa. Standard der Extractive Industries Transparency Initiative

Der zurzeit geltende²⁷⁹ *EITI Standard 2019*²⁸⁰ wurde am 18. Juni 2019 in Paris beschlossen und erweitert die vorangegangenen Versionen um die nunmehr verbindliche Offenlegung wesentlicher Zahlungen und der dabei zugrundeliegenden Vertragsdokumente zwischen Staat und rohstoffförderndem Unternehmen sowie den Umfang einer staatlichen Beteiligung an diesen Unternehmen.²⁸¹ Rohstoffunternehmen werden in *Requirement 4.1 a)*²⁸² zur Veröffentlichung ihrer Zahlungen an Regierungen sowie der erhaltenen Abbaurechte an Öl, Gas und Bodenschätzen und damit zu einem sektoren- bzw. branchenspezifischen Public CbCR aufgefordert. Als Zahlungen werden in *Requirement 4.1 c)* die jeweiligen Förder- und Abbaurechte, Ertragsteuern, Lizenzgebühren, Dividenden, Vertragsabschluss-, Entdeckungs- und Produktionsboni, Konzessions- und Pachtgebühren sowie andere wesentlichen Zahlungen und Vorteile definiert.²⁸³ Ausdrücklich ausgenommen sind Umsatzsteuerzahlungen sowie CSR-Investitionen bspw. zur Verbesserung der Infrastruktur. Anschließend werden die Angaben durch die EITI verifiziert und in ihrer Online-Datenbank veröffentlicht.²⁸⁴ Nach *Requirement*

²⁷⁹ Nach einigen Vorläufern wie den im Jahr 2003 beschlossenen *12 EITI Principles* und den *EITI Rules* von 2009 und 2011 wurde der *EITI Standard* erstmals 2013 verabschiedet. – EITI (Hrsg.), *History of the EITI* (FN 274).

²⁸⁰ EITI (Hrsg.), *The EITI Standard 2019* (FN 273).

²⁸¹ D-EITI (Hrsg.), *EITI Standard 2019*, abrufbar unter: <https://d-eiti.de/eiti-standard/> (zuletzt am 13.02.2022).

²⁸² EITI (Hrsg.), *The EITI Standard 2019* (FN 273), *Requirement 4.1 – Comprehensive disclosure of taxes and revenues*, S. 22.

²⁸³ “i. *The host government’s production entitlement (such as profit oil); ii. National state-owned company production entitlement; iii. Profits taxes; iv. Royalties; v. Dividends; vi. Bonuses, such as signature, discovery and production bonuses; vii. Licence fees, rental fees, entry fees and other consideration for licences and/or concessions; viii. Any other significant payments and material benefit to government*”. – EITI (Hrsg.), *The EITI Standard 2019* (FN 273), *Requirement 4.1 – Comprehensive disclosure of taxes and revenues*, S. 22 f.

²⁸⁴ EITI (Hrsg.), *Open EITI DATA*, abrufbar unter: <https://eiti.org/explore-data-portal> (zuletzt am 13.02.2022); Vgl. *PwC UK* (Hrsg.), *Tax transparency and country-by-country reporting. An overview and comparison of the transparency initiatives*, August 2012, S. 10 f.

4.9 a) sollen die Daten einer glaubwürdigen, unabhängigen Prüfung unter Anwendung internationaler Prüfungsstandards unterliegen.²⁸⁵

Die Bundesrepublik Deutschland ist seit 2016 Mitglied der EITI. Am 8. Mai 2019 wurde bestätigt, dass alle Anforderungen des EITI-Standards erfüllt werden. Zur Steuerung und Kontrolle der Umsetzung der EITI-Vorgaben wurde im Einklang mit *Requirement 1*²⁸⁶ eine Multi-Stakeholder-Gruppe (MSG) mit Mitgliedern aus Regierung, Wirtschaft und Zivilgesellschaft eingerichtet.²⁸⁷ In den drei bislang erschienenen deutschen Berichten an die EITI werden neben dem Umgang mit Ressourcen, Rohstoffgewinnung und Recycling auch Angaben zu den von teilnehmenden Rohstoffunternehmen erhaltenen Zahlungen gemacht.²⁸⁸ Der dabei zugrundeliegende Datensatz wird nach *Requirement 7.2*²⁸⁹ auf einer eigenen interaktiven Homepage nach Bundesländern, der Art der geförderten Rohstoffe, wie bspw. Braunkohle, Erdöl, Kalisalz und Spezialton, sowie gem. *Requirement 5.1 a)* nach der Höhe der staatlichen Einnahmen visualisiert.²⁹⁰ Letztere werden in Steuern

²⁸⁵ “credible, independent audit, applying international auditing standards”. – EITI (Hrsg.), The EITI Standard 2019 (FN 273), Requirement 4.9 – Data quality and assurance, S. 26.

²⁸⁶ EITI (Hrsg.), The EITI Standard 2019 (FN 273), Requirement 1, S. 10 bis 14.

²⁸⁷ Derzeit sind als Vertreter der Regierung – genauer gesagt des BMF – *Ludgar Wocken* mit Stellvertreter *Dr. Daniel Fehling* benannt. – D-EITI (Hrsg.), EITI in Deutschland – Akteure, abrufbar unter: <https://d-eiti.de/eiti-in-deutschland-akteure-2/> (zuletzt am 13.02.2022).

²⁸⁸ Die Übersicht der Zahlungsströme ist dabei gegliedert nach Unternehmen nach – KSt-Zahlung in EUR – GewSt-Zahlung in EUR – Feldes/Förderabgabe in EUR – Pachtzahlung in EUR – Zahlungen in die Infrastruktur in EUR sowie der Gründe für einzelne fehlende Angaben. – D-EITI (Hrsg.), Daten – Offengelegte Zahlungsströme 2018 – Gesamtübersicht Datenmeldungen Unternehmen, abrufbar unter: <https://rohstofftransparenz.de/zahlungsstroeme/> (zuletzt am 13.02.2022); BMWi (Hrsg.), Artikel, Transparenz in der rohstoffgewinnenden Industrie (FN 278).

²⁸⁹ EITI (Hrsg.), The EITI Standard 2019 (FN 273), Requirement 7.2 – Data accessibility and open date, S. 32.

²⁹⁰ D-EITI (Hrsg.), Daten – Interaktive Rohstoffkarte, abrufbar unter: <https://rohstofftransparenz.de/interaktive-rohstoffkarte/> (zuletzt am 13.02.2022); EITI (Hrsg.), The EITI Standard 2019 (FN 273), Requirement 5.1 – Distribution of extractive industry revenues, S. 27.

und Förder- bzw. Feldesabgaben²⁹¹ unterschieden und beliefen sich im Jahr 2018 auf insgesamt 576 Mio. €, also 0,04 % der staatlichen Gesamteinnahmen²⁹², von denen 334 Mio. € auf Steuern entfielen.²⁹³

bb. Richtlinie 2013/34/EU und Umsetzung in §§ 341q ff. HGB

Die im *EITI-Standard 2013* enthaltenen Offenlegungspflichten für Rohstoffunternehmen wurden bspw. von Kanada²⁹⁴ umgesetzt und auch von der *Europäischen Kommission* zum Vorbild für die am 26. Juni 2013 veröffentlichte Richtlinie²⁹⁵ zur Änderung der *Bilanzrichtlinie* genommen.

²⁹¹ Gem. § 7 i.V.m. § 30 Abs. 3 S. 1 BBergG und einschließlich der landesrechtlichen Regelungen. – GIZ/BMWi (Hrsg.), D-EITI – Aktualisierung zum Berichtsjahr 2019, abrufbar unter: https://www.d-eiti.de/wp-content/uploads/2018/11/D_EITI_Bericht_2016.pdf (zuletzt am 13.02.2022), S. 47, 50 ff.

²⁹² EITI (Hrsg.), *The EITI Standard 2019* (FN 273), Requirement 6.3 – The contribution of the extractive sector to the economy, S. 30.

²⁹³ Mit anhand der staatlichen Gesamteinnahmen vergleichenden Zahlen im Zeitraum 2012 bis 2018 geordnet nach KSt, GewSt, ESt sowie SolZ. – D-EITI (Hrsg.), *Daten – Beitrag zu Staatseinnahmen – Steuern*, abrufbar unter: https://rohstofftransparenz.de/daten/einnahmen/#sectionMenu_0 (zuletzt am 13.02.2022).

²⁹⁴ Die Umsetzung erfolgte in dem am 16. Dezember 2014 angenommenen und seit dem 1. Januar 2015 anwendbarem *Extractive Sector Transparency Measures Act*. Dieser ist bspw. auf der Laws Website der kanadischen Regierung abrufbar unter: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/e-22.7/page-1.html> (zuletzt am 17.02.2022).

²⁹⁵ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundenen Berichten von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung des Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, 29.06.2013 L 182/19, Erwägungsgrund 44 ff.; zum Vergleich des EITI Standards mit der Richtlinie *European Commission* (Hrsg.), *Review of country-by-country reporting requirements for extractive and logging industries. Final Report*, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/company_reporting_and_auditing/documents/181126-country-by-country-reporting-extractive-logging-industries-study_en.pdf (zuletzt am 24.02.2022), S. 51 ff.

Darin sowie in der geänderten²⁹⁶ Fassung der *Transparenzrichtlinie* ist eine jährliche Pflicht zur Erstellung eines Berichts über Zahlungen enthalten²⁹⁷, die an staatliche Stellen geleistet werden und sich aus der Geschäftstätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern ergeben. Dabei gilt eine Wesentlichkeitsschwelle von 100.000 Euro.²⁹⁸ Der Bericht ist spätestens sechs Monate nach Ende des Geschäftsjahres zu veröffentlichen.²⁹⁹ Die Mitgliedstaaten waren bis zum 20. Juli 2015 zur Umsetzung verpflichtet³⁰⁰, die auf seit dem 1. Januar 2016 oder danach beginnende Geschäftsjahre anzuwenden ist.

Die Umsetzung von diesem sektoren- bzw. branchenspezifischen Public CbCR ins deutsche Handelsrecht erfolgte sodann in §§ 341q ff. HGB mit

²⁹⁶ Richtlinie 2013/50/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2013 zur Änderung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind, der Richtlinie 2003/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend den Prospekt, der beim öffentlichen Angebot von Wertpapieren oder bei deren Zulassung zum Handel zu veröffentlichen ist, sowie der Richtlinie 2007/14/EG der Kommission mit Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Vorschriften der Richtlinie 2004/109/EG, 06.11.2013, L 294/13, Erwägungsgrund 7.

²⁹⁷ Nach Art. 41 der *Bilanzrichtlinie* bezeichnet der „Zahlungsbegriff“ dabei „einen als Geld- oder Sachleistung entrichteten Betrag [...]: a) Produktionszahlungsansprüche, b) Steuern, die auf die Erträge, die Produktion oder die Gewinne von Unternehmen erhoben werden, ausschließlich Steuern, die auf den Verbrauch erhoben werden, wie etwa Mehrwertsteuern, Einkommensteuern oder Umsatzsteuern, c) Nutzungsentgelte, d) Dividenden, e) Unterzeichnungs-, Entdeckungs- und Produktionsboni, f) Lizenz-, Miet- und Zuganggebühren sowie sonstige Gegenleistungen für Lizenzen und/oder Konzessionen und g) Zahlungen für die Verbesserung der Infrastruktur“.

²⁹⁸ Nach Art. 43 Abs. 1, 44 Abs. 1 UAbs. 2 der *Bilanzrichtlinie*.

²⁹⁹ Gem. Art. 45 Abs. 1 der *Bilanzrichtlinie*.

³⁰⁰ Gem. Art. 53 Abs. 1 der *Bilanzrichtlinie*.

dem *Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz* (BilRUG)³⁰¹ vom 23. Juli 2015, das in weiten Teil den Vorgaben der EITI entspricht.³⁰² Persönlich erfasst werden alle „großen“ Rohstoffunternehmen³⁰³, d.h. ab einer Bilanzsumme von 20 Mio. Euro, Nettoumsatzerlösen von 40 Mio. Euro oder von mindestens 250 Beschäftigten, und alle kapitalmarktorientierten Gesellschaften, Kreditinstitute und Versicherer.³⁰⁴ Sachlich³⁰⁵ sind bei einer Wesentlichkeitsschwelle von 100.000 Euro³⁰⁶ Zahlungen zu berichten, deren Umfang und Begriffsverständnis³⁰⁷ von den Vorgaben des *EITI-Standards* und der Richt-

³⁰¹ Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlamentes 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 Parlamentes und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz – BilRUG), Gesetz vom 17.07.2015 – BGBl. I 2015, Nr. 30, 22.07.2015, S. 1245; BT-Drs. 18/4050.

³⁰² Zu den bestehenden Unterschieden gehört bspw., dass die Umsetzung im HGB entgegen der EITI-Vorgaben eine Wesentlichkeitsschwelle i.H.v. 100.000 € in § 341t Abs. 4 HGB vorsieht. – D-EITI (Hrsg.), Deutscher Rohstoffsektor – Öffentliche Berichte, abrufbar unter: <https://rohstofftransparenz.de/rohstoffgewinnung/oeffentliche-berichte/> (zuletzt am 13.02.2022); GIZ/BMWi (Hrsg.), D-EITI – Aktualisierung zum Berichtsjahr 2019, abrufbar unter: https://www.d-eiti.de/wp-content/uploads/2018/11/D_EITI_Bericht_2016.pdf (zuletzt am 13.02.2022), S. 61 f.

³⁰³ Gem. § 341q i.V.m. § 267 Abs. 3 S. 1 HGB.

³⁰⁴ Gem. § 264d HGB. – BT-Drs. 18/4050, S. 23; *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, Beck'sche Kurz-Kommentare, Band 9, Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Kapitalmarktrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), 40. Aufl. 2021, § 341q HGB, Rn. 1 f.; *Böcking/Gros/Trepte*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn (FN 213), § 341q HGB, 4. Auflage 2020, Rn. 1 ff.; *Barckow*, in: Münchener Kommentar zum HGB (FN 213), § 341q HGB, Rn. 1; vgl. IDW im Praxishinweis 1/2017, 2.1, Rn. 6 ff.

³⁰⁵ Gem. §§ 341s Abs. 1, 341t Abs. 1 HGB.

³⁰⁶ § 341t Abs. 4 HGB.

³⁰⁷ In § 341r Nr. 3 HGB.

linien quasi wortgetreu ins HGB übernommen wurden.³⁰⁸ Der (Konzern-)³⁰⁹ Zahlungsbericht ist nach Staaten zu gliedern³¹⁰ und stellt damit ein Public CbCR³¹¹ dar. Ein Verstoß gegen die Inhalts- und Gliederungsvorschriften ist mit Bußgeld bis zu 50.000 Euro bewehrt.³¹² Es besteht jedoch keine externe Prüfungspflicht.³¹³ Rechtsvergleichend ist herauszuheben, dass die kanadische Umsetzung eine externe Prüfung zwingend vorschreibt.³¹⁴

Eine Konkretisierung erhalten die deutschen gesetzlichen Vorgaben durch den IDW-Praxishinweis 1/2017 zur Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten. Näher erläutert wird die Anwendung des *NACE-Codes* zur

³⁰⁸ Umfasst sind die folgenden Zahlungen: „a) Produktionszahlungsansprüche, b) Steuern, die auf die Erträge, die Produktion oder die Gewinne von Kapitalgesellschaften erhoben werden; ausgenommen sind Verbrauchsteuern, Umsatzsteuern, Mehrwertsteuern sowie Lohnsteuern der in Kapitalgesellschaften beschäftigten Arbeitnehmer und vergleichbare Steuern, c) Nutzungsentgelte, d) Dividenden und andere Gewinnausschüttungen aus Gesellschaftsanteilen, e) Unterzeichnungs-, Entdeckungs- und Produktionsboni, f) Lizenz-, Miet- und Zugangsgebühren sowie sonstige Gegenleistungen für Lizenzen oder Konzessionen sowie g) Zahlungen für die Verbesserung der Infrastruktur.“ – Vgl. BT-Drs. 18/4050, S. 24; mit der Feststellung, dass bspw. Zahlungen nach dem BImSchG nicht erfasst sind. – IDW im Praxishinweis 1/2017, 3.2.1.2, Rn. 67 ff., 71; *Böcking/Gros/Trepte*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn (FN 213), § 341r HGB, Rn. 4; *Barckow*, in: Münchener Kommentar zum HGB (FN 213), § 341r HGB, Rn. 6.

³⁰⁹ BT-Drs. 18/4050, S. 25 f.; *Böcking/Gros/Trepte*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn (FN 213), § 341u HGB, Rn. 1 f., § 341v HGB, Rn. 1 ff.; *Barckow*, in: Münchener Kommentar zum HGB (FN 213), § 341s HGB, Rn. 1 ff., § 341 t HGB, Rn. 1 ff., § 341v HGB, Rn. 1 ff.; IDW im Praxishinweis 1/2017, 2.4.1, Rn. 28 ff., 2.4.2, Rn. 32 ff., sowie mit Beispiel für die Gliederung eines Zahlungsberichts in 3.3, Rn. 130.

³¹⁰ Gem. § 341u HGB.

³¹¹ *Barckow*, in: Münchener Kommentar zum HGB (FN 213), § 341q HGB, Rn. 4 f.

³¹² Gem. § 341x Abs. 1 und 2 HGB. – BT-Drs. 18/4050, S. 27; ausführlich *Barckow*, in: Münchener Kommentar zum HGB (FN 213), § 341x HGB, Rn. 1 ff.

³¹³ So auch *Barckow*, in: Münchener Kommentar zum HGB, 4. Auflage 2020, § 341w HGB, Rn. 7; Richtlinie 2013/34/EU, Erwägungsgrund 52.

³¹⁴ *Sec. 14 Para. 2 des Extractive Sector Transparency Measures Act, S.C. 2014, c. 39, s. 376* lautet: “*The audit is to be carried out in accordance with the generally accepted auditing standards specified in the order by an independent auditor who meets the requirements specified in it.*” Der Wortlaut ist bspw. auf der Laws Website der kanadischen Regierung abrufbar unter: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/e-22.7/page-1.html> (zuletzt am 17.02.2022).

Bestimmung einer Tätigkeit nach § 341q HGB. Diskutiert wird, ob das Rohstoffunternehmen lediglich auch eine solche Tätigkeit ausüben müsse (*Infektionstheorie*) oder die Haupttätigkeit maßgebend sei (*Top-down-Method*).³¹⁵

Die Europäische Kommission hat die Umsetzung der Richtlinie in einer Studie anhand der Berichte von 114 Rohstoffunternehmen³¹⁶ untersucht. Ergebnis war, dass ein Handlungsbedarf zur Verbesserung der unklaren Anforderungen des Zahlungsbegriffs sowie die Anwendung auf *Joint Ventures* besteht.³¹⁷ In der Untersuchung werden weitere Kategorien wie die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten und Sub-Unternehmer, etwaig auferlegte Geldstrafen und die effektiven Steuersätze vorgeschlagen.³¹⁸ Außerdem wird eine Erweiterung der Offenlegungspflichten auf andere Sektoren wie bspw. Landwirtschaft, Fischerei, Telekommunikation, Baugewerbe und Forstwirtschaft formuliert und eine externe Prüfungspflicht vorgeschlagen.³¹⁹

cc. Dodd-Frank Act für Unternehmen in den USA

In Reaktion auf die Finanzmarktkrise von 2007 wurde durch das US-amerikanische Bundesgesetz *Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protections Act*³²⁰ das Finanzmarktrecht der Vereinigten Staaten umfassend

³¹⁵ IDW im Praxishinweis 1/2017, 2.2.2, Rn. 13 ff. sowie 2.3, Rn. 20 ff.

³¹⁶ *European Commission* (Hrsg.), Review of country-by-country reporting requirements for extractive and logging industries (FN 295), S. 21 sowie Figure 1, S. 23.

³¹⁷ „*Improve the unclear aspects of the requirements and additional steps to improve compliance*“. – *European Commission* (Hrsg.), Review of country-by-country reporting requirements for extractive and logging industries (FN 295), S. 13 f., 65.

³¹⁸ “*average number of employees, the use of subcontractors, the pecuniary penalties administered by a country, the effective tax rates and the recipient’s details such as bank account information received mixed support*”. – *European Commission* (Hrsg.), Review of country-by-country reporting requirements for extractive and logging industries (FN 295), S. 14 f., 69 ff.

³¹⁹ *European Commission* (Hrsg.), Review of country-by-country reporting requirements for extractive and logging industries (FN 295), S. 14, 66 f., 68.

³²⁰ Der *Dodd-Frank Act – H.R.4173 – 111th Congress (2009-2010)*, *Public Law No. 111-203 (07/21/2010)* ist bspw. abrufbar auf der wissenschaftlichen Seite *Congress.gov* des *United States Congress* unter: <https://www.congress.gov/111/plaws/publ203/PLAW-111publ203.pdf> (zuletzt am 13.02.2022).

geändert und Rohstoffunternehmen ebenfalls zur Offenlegung ihrer Zahlungen an die Regierung durch ein Public CbCR verpflichtet.³²¹ Der etwa 850 Seiten Gesetzgebungsmaterial umfassende *Dodd-Frank Act*³²² trat mit Unterzeichnung am 21. Juli 2010 durch den 44. Präsidenten der Vereinigten Staaten, *Barack Obama* (*1961), in Kraft.³²³ Ziele waren die Förderung der Finanzmarktstabilität sowie dessen Transparenz.

Rohstoffunternehmen werden zur Veröffentlichung ihrer Zahlungen an Regierungen sowie der dafür erhaltenen Abbaurechte an Öl, Gas und Bodenschätzen gem. *Sec. 1504* des *Dodd-Frank Acts* durch Ergänzung der *Sec. 13* des *Securities Exchange Act* von 1934 verpflichtet.³²⁴ Als Zahlung werden in *Sec. 13 (q) (1) (C)* fortan und anknüpfend an das Verständnis der EITI alle nicht geringfügigen Zahlungen zur kommerziellen Erschließung von Erdöl, -gas oder Mineralien und Steuern, Lizenzgebühren, Förder- und Abbaurechte, Boni und andere Vorteile definiert.³²⁵ Die Berichterstattung soll dabei nicht später als 150 Tage nach Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres und mit der Anlage *Form SD* erfolgen und keiner zwingenden, externen Prüfung unterliegen.³²⁶

³²¹ *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Lobbyismus in der Steuerpolitik* (FN 232), S. 12.

³²² Benannt nach dem Ausschussvorsitzenden *Chris Dodd* (*1944) und *Barney Frank* (*1940) im US-Repräsentantenhaus.

³²³ *PwC UK* (Hrsg.), *Tax transparency and country-by-country reporting* (FN 236), S. 3, 14; *European Commission* (Hrsg.), *Review of country-by-country reporting requirements for extractive and logging industries* (FN 295), S. 49.

³²⁴ Siehe dazu “*(q) Disclosure of Payments by Resource Extraction Issuers*” der *Sec. 13* des *Securities Exchange Act* von 1934, eingeführt durch *Sec. 1506* des *Dodd-Frank Act* (FN 320), *Sec. 1504*, S. 846.

³²⁵ “*(i) means a payment that is – (I) made to further the commercial development of oil, natural gas, or minerals; and (II) not de minimis; and (ii) includes taxes, royalties, fees (including license fees), production entitlements, bonuses, and other material benefits, that the Commission, consistent with the guidelines of the Extractive Industries Transparency Initiative (to the extent practicable), determines as part of the commonly recognized revenue stream for the commercial development of oil, natural gas, or minerals.*” – *Dodd-Frank Act* (FN 320), *Sec. 1504*, S. 846; vgl. *PwC UK* (Hrsg.), *Tax transparency and country-by-country reporting* (FN 236), S. 14 f.

³²⁶ Ebd., S. 16.

b. Banken und Finanzdienstleister

Neben den Rohstoffunternehmen treffen auch Banken und Finanzdienstleister schon länger eine Pflicht für ein sektoren- bzw. branchenspezifisches Public CbCR sowie Offenlegungspflichten mit Bezug zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Hintergrund ist die Finanzkrise im Herbst 2008.³²⁷

aa. Richtlinie 2013/36/EU und Umsetzung in § 26a KWG

Die am 17. Juli 2013 veröffentlichte Eigenkapital-Richtlinie³²⁸ wird auch als *4. Capital Requirements Directive* (CRD IV) bezeichnet und beinhaltet die beim G20-Gipfel in *Seoul* vom 11./12. November 2011 gebilligten und bis zum 31. Dezember 2013 ins nationale Recht umzusetzenden Empfehlungen des *Baseler Ausschuss für Bankenaufsicht* vom Dezember 2010 (Basel III). Auf Initiative der Fraktion *The Greens/European Free Alliance* im Europäischen Parlament und parallel zu den Vorschlägen der OECD zur Einführung einer länderspezifischen Finanzberichterstattung ist auch ein CbCR für den Finanzdienstleistungssektor enthalten.³²⁹ Die Europäische Kommission erachtet dabei die über die folgenden Berichts- und Meldepflichten erreichte Transparenz insb. hinsichtlich der Gewinne, Steuern und gewährten Beihilfen als entscheidend für die Wiederherstellung des Vertrauens in die Finanzbranche nach der Finanzkrise von 2008.³³⁰

Bis zum 31. Dezember 2014 erfolgte eine Meldung noch nicht öffentlich.³³¹ Erst seit dem 1. Januar 2015 sind die Institute³³² verpflichtet, ein

³²⁷ In diesem Zusammenhang ist auf die eingangs beschriebenen Untersuchungen von sog. Steueroasen und *secrecy jurisdictions* sowie die Bedeutung des Bankgeheimnisses für das Funktionieren eines solchen staatlichen Geschäftsmodells zu verweisen. – Vgl. Abschnitt I.1.a.

³²⁸ Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 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, ABl. L 176 vom 27.6.2013, S. 338.

³²⁹ *Tax Justice Network* (Hrsg.), *Lobbyismus in der Steuerpolitik* (FN 232), S. 7.

³³⁰ CRD IV (FN 328), Erwägungsgründe 52 f.

³³¹ So soll ein Bericht der *Europäischen Kommission* zu den Auswirkungen ermöglicht werden. – Vgl. Art. 89 Abs. 2, 3 der CRD IV (FN 328).

³³² Zum persönlichen Anwendungsbereich vgl. Art. 3 Abs. 1 Nr. 3 der CRD IV (FN 328) i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Nummer 3 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013.

Public CbCR einschließlich Firma, Art der Tätigkeiten und Belegenheitsort, Umsatz, Anzahl der Lohn- und Gehaltsempfänger in Vollzeitäquivalenten (FTE), Gewinn/Verlust vor Steuern, Steuern auf den Gewinn sowie die erhaltenen staatlichen Beihilfen offenzulegen.³³³ Diese Anforderungen wurden in § 26a Abs. 1 S. 2 des *Kreditwesengesetzes* (KWG) nahezu wortgleich durch das *CRD IV-Umsetzungsgesetz*³³⁴ in deutsches Recht umgesetzt.³³⁵ Der Bericht unterliegt einer externen Prüfungspflicht nach Maßgaben des § 340k HGB. Um aber eine doppelte Berichterstattung für den Banken- und Finanzdienstleistungssektor zu vermeiden, wurde dieser vom Anwendungsbereich der Richtlinie 2021/2101/EU zum Public CbCR ausgenommen.³³⁶

bb. Offenlegungs- und Taxonomie-VO

In Überleitung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ist für den Finanzdienstleistungssektor auf die Offenlegungs-VO zu verweisen. Darin geregelt ist, welche Nachhaltigkeitsinformationen gegenüber Endanlegern und Investo-

³³³ Gem. Art. 89 Abs. 1 der CRD IV (FN 328).

³³⁴ Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der Richtlinie 2012/.../EU über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen und zur Anpassung des Aufsichtsrechts an die Verordnung (EU) Nr. .../2012 über die Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen (CRD IV-Umsetzungsgesetz), BT-Drs. 17/10974.

³³⁵ § 26a Abs. 1 S. 2 KWG wurde aufgenommen durch Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 17/10974, 17/11474 – Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2012/.../EU über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen und zur Anpassung des Aufsichtsrechts an die Verordnung (EU) Nr. .../2012 über die Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen (CRD IV-Umsetzungsgesetz), BT-Drs. 17/13524, S. 90; Gesetz vom 28.08.2013 – BGBl. I 2013, Nr. 53, 03.09.2013, S. 3395.

³³⁶ Richtlinie 2021/2101/EU, Erwägungsgrund 12.

ren offenzulegen sind³³⁷, und es ist ein Klassifizierungssystem von Indikatoren für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeit der Taxonomie-VO enthalten.³³⁸

Ergänzt werden diese um die sozialen Indikatoren der sog. *Social Taxonomy*. Die *EU Platform on Sustainable Finance* hat dazu ihren Abschlussbericht im Februar 2022 veröffentlicht. Als ein *Governance*-Thema wird auch die unternehmerische Zahlung von Sozialabgaben und Steuern genannt und deshalb die Mindestschutzvorgabe der transparenten und nicht-aggressiven Steuerplanung einschließlich eines Public CbCR formuliert. Die darin enthaltenen Vorgaben im Bereich Tax Compliance knüpfen ausdrücklich an die der *OECD Guidelines for Multinational Enterprises* an und beinhalten eine

- Verantwortung und Aufsicht des höchsten Leitungsorgans eines Unternehmens für die Einhaltung der Steuerstrategie;
- Einhaltung des Grundsatzes „*comply with the letter and the spirit of the law*“ und dessen Konkretisierung, dass das jeweilige Unternehmen konkrete Maßnahmen zur Ermittlung des gesetzgeberischen Willens durchführen sollte;

³³⁷ Eine vergleichende Übersicht der einzelnen Vorgaben der *Offenlegungs-VO* und *Taxonomie-VO* hinsichtlich der Berichtspflicht und des Anwendungsbeginns findet sich auf der Homepage der *BaFin* (Hrsg.), Übersicht Offenlegungspflichten Sustainable Finance, abrufbar unter: https://www.bafin.de/SharedDocs/Downloads/DE/Anlage/dl_Uebersicht_Offenlegungspflichten_BJ2102_Sustainable_Finance.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (zuletzt am 02.03.2022); Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019 über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor (ABl. L 317 vom 9.12.2019, S. 1).

³³⁸ Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088 (ABl. L 198 vom 22.6.2020, S. 13); ausführlich *Lafermann/Baumüller/Scheid*, IRS 2021, 285, 290; *Weitnauer/Mossbauer*, GWR 2021, 325.

- unternehmerische Aussage darüber, ob die Maßnahmen gegen Steuer-
vermeidung befolgt werden und sichergestellt wird, dass Gewinne am
Ort der Wertschöpfung besteuert werden.³³⁹

5. Nachhaltigkeitsberichterstattung der Unternehmen

Die Bedeutung der unternehmerischen Berichterstattung für die nachhal-
tige Entwicklung wurde bereits im Abschlussdokument des *Rio+20 Earth
Summits* vom 20. bis 22. Juni 2012³⁴⁰ anerkannt. Regierungen werden darin
zur Einführung entsprechender gesetzlicher Vorgaben und Unternehmen zu
einer freiwilligen Nachhaltigkeitsberichterstattung ermutigt.³⁴¹

a. Non-Financial Reporting Directive (NFRD) und Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

Eine weitere Änderung der bereits um ein Public CbCR für Rohstoffun-
ternehmen erweiterten *Bilanzrichtlinie* stellt die *Non-Financial Reporting*

³³⁹ *European Commission* (Hrsg.), Final Report on Social Taxonomy. Platform
on Sustainable Finance, February 2022, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/280222-sustainable-finance-platform-finance-report-social-taxonomy.pdf (zuletzt am 10.08.2022), Abschnitt 4.5 Minimum safeguards, S. 45, Abschnitt 6, S. 60 f., Abschnitt 6.3.3., S. 66 ff., zum Public CbCR vgl. Abschnitt I.3.c.bb.; ausführlich zum *Chapter XI. Taxation* der *OECD Guidelines on Multinational Enterprises* siehe Abschnitt III.1.b. in dieser Schrift.

³⁴⁰ Zu den Ergebnissen des *Rio+20 Earth Summit: Gehne*, Nachhaltige Entwick-
lung als Rechtsprinzip, Dissertation 2011 (FN 275), S. 59 f.

³⁴¹ “*We acknowledge the importance of corporate sustainability reporting, and encourage companies, where appropriate, especially publicly listed and large companies, to consider integrating sustainability information into their reporting cycle. We encourage industry, interested governments and relevant stakeholders, with the support of the United Nations system, as appropriate, to develop models for best practice and facilitate action for the integration of sustainability reporting, taking into account experiences from already existing frameworks and paying particular attention to the needs of developing countries, including for capacity-building.*” – UN (Hrsg.), *The Future We Want*. Outcome document of the United Nations Conference on Sustainable Development. Rio de Janeiro, Brazil, 20-22 June 2012, abrufbar unter: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/733FutureWeWant.pdf> (08.01.2022), Rn. 47, S. 12.

Directive (NFRD)³⁴² vom 22. Oktober 2014 dar, die in der deutschen Sprachfassung als *Corporate Social Responsibility* (CSR)-Richtlinie bezeichnet wird und in §§ 289b ff., 315b ff. HGB umgesetzt wurde.³⁴³ Das mit der NFRD verfolgte Ziel ist, die Transparenz der unternehmerischen Sozial- und Umweltberichterstattung auf ein vergleichbares Niveau im Binnenmarkt anzuheben, und wurde durch die Europäische Kommission mit der Mitteilung vom 25. Oktober 2011³⁴⁴ angestoßen.³⁴⁵ Mit der Offenlegungs- und der Taxonomie-VO³⁴⁶ bildet die NFRD die Grundlagen für *Sustainable Finance* und *Reporting* und einen konsistenten und kohärenten Informationsfluss entlang der Wertschöpfungskette.

Eine Überarbeitung soll die NFRD³⁴⁷ durch die am 21. April 2021 vorgeschlagene und für Berichte nach dem 1. Januar 2023 anwendbare *Corporate Sustainability Responsibility Directive* (CSRD) erfassen, auf die sich das Europäische Parlament und der Rat am 21. Juni 2022 politisch einig-

³⁴² Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, Abl. EU v. 15.11.2014, L 330/1, im Folgenden: „NFRD, Richtlinie 2014/95/EU“.

³⁴³ Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren (Konzern-)Lageberichten (CSR-RLUG) v. 11.04.2017, BGBl. 2017, 802; BT-Drs. 18/9982; Schön, in: ZfPW 2022, 207, 215 f.

³⁴⁴ *European Commission* (Hrsg.), Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility, 25.10.2011, COM(2011) 681 final, abrufbar unter: [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0681_/com_com\(2011\)0681_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0681_/com_com(2011)0681_en.pdf) (zuletzt am 15.02.2022), S. 11.

³⁴⁵ NFRD, Richtlinie 2014/95/EU, Erwägungsgründe 1, 2, 11.

³⁴⁶ Dazu Abschnitt I.4.b.bb.

³⁴⁷ Ausführlich zu NFRD und der Umsetzung ins deutsche HGB: *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1457; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTER-TAX 2021, vol. 49, issue 8/9, S. 702, 703 f.; *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816, 817 f.; *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13 f.

ten.³⁴⁸ Hintergründe³⁴⁹ sind das Bekenntnis der EU zur Erreichung der UN SDGs und der *Agenda 2030*³⁵⁰ und das Ziel einer Verbesserung der Qualität der Berichterstattung.³⁵¹ Dazu ist auch auf die im November 2021 veröffentlichte, über 500 Seiten umfassende Studie der Europäischen Kommission über die Umsetzung der NFRD anhand von 2.000 Unternehmen zu ver-

³⁴⁸ *Europäische Kommission* (Hrsg.), Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen vom 21.04.2021, COM(2021) 189 final, 2021/0104 (COD), abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0189&from=EN> (zuletzt am 15.02.2022), im Folgenden „CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final“; Council of the European Union (Hrsg.) Press release, 21 June 2022, New rules on corporate sustainability reporting: provisional political agreement between the Council and the European Parliament, abrufbar unter: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/06/21/new-rules-on-sustainability-disclosure-provisional-agreement-between-council-and-european-parliament/> (zuletzt am 27.07.2022); dazu auch *Stawinoga/ Velte*, DStR 2021, 2364; *Schön*, in: *ZfPW* 2022, 207, 218; *Quick/Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 38 f.

³⁴⁹ CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 26 f., Erwägungsgrund 5.

³⁵⁰ Zu den Inhalten der Agenda 2030. – UN (Hrsg.), *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*, A/RES/70/1, 2015, abrufbar unter: https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/70/1&Lang=E (19.08.2021), S. 2, 14; *Huck*, *Sustainable Development Goals. Article-by-Article Commentary*, Baden-Baden 2022, Introduction, Rn. 122 bis 168; *Rogall/Gapp-Schmeling*, *Nachhaltige Ökonomie. Band 1: Grundlagen des nachhaltigen Wirtschaftens*, 3. Aufl. 2021, S. 342–348.

³⁵¹ So versuchte die Europäische Kommission eine Verbesserung der Berichte 2017 durch die *Guidelines on non-financial reporting* und 2019 durch *Guidelines on reporting climate-related information* zu erreichen. – Vgl. *Europäische Kommission* (Hrsg.), Mitteilung der Kommission. Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen (Methode zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen), C(2017) 4234 final, Amtsblatt 5.7.2017, C 215/1; *Europäische Kommission* (Hrsg.), Mitteilung der Kommission, Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen: Nachtrag zur klimagezogenen Berichterstattung, C(2019) 4490 final, Amtsblatt 20.6.2019, C 209/1.

weisen.³⁵² Eine Überarbeitung der NFRD wurde bereits im *Green Deal*³⁵³ und dem *Action Plan: Financing Sustainable Growth*³⁵⁴ vorgeschlagen.³⁵⁵ Die Europäische Kommission erachtet damit die unternehmerische Transparenz für die Erreichung der Nachhaltigkeit und Klimaneutralität des Binnenmarktes als Voraussetzung und Wegbereiter. Es ändert sich in der deutschen Sprachfassung die Begriffswahl von der „nicht-finanziellen“ zur „Nachhaltigkeits“-Berichtserstattung.³⁵⁶

³⁵² *European Commission* (Hrsg.), Study on the Non-Financial Reporting Directive. Final Report, November 2020, abrufbar unter: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1ef8fe0e-98e1-11eb-b85c-01aa75ed71a1/language-en> (zuletzt am 24.02.2022).

³⁵³ Der *Green Deal* ist die Wachstumsstrategie der EU mit dem Ziel einer ressourcenschonenden, wettbewerbsfähigen Wirtschaft ohne Netto-Treibhausgasemissionen, also Klimaneutralität bis 2050. – *Europäische Kommission* (Hrsg.), Mitteilung der Kommission. Der europäische Grüne Deal, 11.12.2019, COM(2019) 640 final; *Europäische Kommission* (Hrsg.), Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss der Regionen. Angepasstes Arbeitsprogramm 2020 der Kommission, 27.05.2020, COM(2020) 440 final.

³⁵⁴ *Europäische Kommission* (Hrsg.), Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat, den Rat, die Europäische Zentralbank, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen. Aktionsplan: Finanzierung des nachhaltigen Wachstums, 08.03.2018, COM(2018) 97 final.

³⁵⁵ CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 1 f., 24 f., Erwägungsgrund 1 f.; zur Entstehungsgeschichte *Wulf*, DStZ 2021, 812, 814.

³⁵⁶ Grund dafür ist, dass nach Ansicht der *Europäische Kommission* der Begriff der „nicht-finanziellen Erklärung“ implizieren würde, dass die betreffenden Informationen keine finanzielle Bedeutung hätten. – CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 27, Erwägungsgrund 7; dazu auch *Lanfermann/Schwedler/Schmotz*, WPg 2021, 762 f.

Seit dem 1. Januar 2017³⁵⁷ umfasst der persönliche Anwendungsbereich der Vorschriften zur Offenlegungspflicht von nichtfinanziellen Informationen³⁵⁸ große, kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen³⁵⁹. Die CSRD schlägt eine Erweiterung auf alle Banken und Versicherungen³⁶⁰ und Unternehmen mit mehr als 250 Arbeitnehmern vor.³⁶¹ Ausgenommen sind bis zum 31. Dezember 2025 kleine und mittlere Unternehmen (KMU) und börsennotierte Kleinstunternehmen.³⁶²

Der Mindestumfang des nicht-finanziellen Berichts umfasst die zum Verständnis des Geschäftsverlaufs, Geschäftsergebnisse, Lage der Gesellschaft, wesentlichen Risiken und des *Due-Diligence*-Prozesses erforderlichen

³⁵⁷ In Umsetzung von Art. 4 der NFRD. – NFRD, Richtlinie 2014/95/EU (FN 342), S. 8.

³⁵⁸ Eine rechtsvergleichende Übersicht zur Umsetzung durch die EU-Mitgliedstaaten findet sich in *European Commission* (Hrsg.), *Study on the Non-Financial Reporting Directive. Final Report*, November 2020, abrufbar unter: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1ef8fe0e-98e1-11eb-b85c-01aa75ed71a1/language-en> (zuletzt am 24.02.2022), Table A.1.2., S. 126 ff.; dazu auch *Waschbusch/Kiszka/Meisenheimer*, StB 2021, 201 f.; *Nothhelfer/Burgemeister*, KoR 2019, 440; *Quick/ Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 38.

³⁵⁹ Gem. § 267 Abs. 3 i.V.m. § 293 HGB und § 264d HGB werden Art. 19a Abs. 1 sowie Art. 29a Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU geändert durch die NFRD umgesetzt. – NFRD, Richtlinie 2014/95/EU (FN 342), S. 4, 6. Zum weiteren Verständnis des persönlichen wie sachlichen Anwendungsbereichs der NFRD und dessen Umsetzung ins deutsche HGB ist auf die folgenden Publikationen exemplarisch zu verweisen: *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1457; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTERTAX 2021, vol. 49, issue 8/9, S. 702, 703 f.; *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816, 817 f.; *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13 f.

³⁶⁰ CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 50; dazu auch *Stawinoga/Velte*, DStR 2021, 2364, 2366; *Wulf*, DSStZ 2021, 812, 816.

³⁶¹ So der geänderte Art. 19a Abs. 1. – CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 6, 30, 51, Erwägungsgrund 15 ff., 19, 23; *Stawinoga/Velte*, DStR 2021, 2364, 2366; *Lanfermann/Schwedler/Schmotz*, WPg 2021, 762, 763; *Schön*, in: ZfPW 2022, 207, 218; *Wulf*, DSStZ 2021, 812, 816; *Quick/ Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 39.

³⁶² CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 8 f., 30 f., Erwägungsgrund 18; *Lanfermann/Schwedler/Schmotz*, WPg 2021, 762, 765 f.; *Quick/ Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 39; *Wulf*, DSStZ 2021, 812, 816.

Angaben.³⁶³ Die CSRD erweitert dies sowohl um retro- und prospektive als auch qualitative und quantitative Angaben³⁶⁴ und führt den Grundsatz der doppelten Wesentlichkeit ein, nach dem sowohl die Auswirkung von Nachhaltigkeitsaspekten auf die Geschäftstätigkeit (*Outside-in*-Perspektive) als auch umgekehrt der Geschäftstätigkeit auf Nachhaltigkeitsaspekte (*Inside-out*-Perspektive) zu berichten sind.³⁶⁵ Weitere Konkretisierungen erhält der Mindestumfang um eine Beschreibung

- des Geschäftsmodells und der -strategie, einschließlich Angaben zu dessen Resilienz, Risiken und Chancen zu einer nachhaltigen Wirtschaft und des 1,5°C-Ziels sowie zum Stakeholder Management,
- der von Unternehmen gesetzten Nachhaltigkeitsziele und deren Umsetzungsstrategie,
- der Verantwortlichkeiten der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorganen,
- der Nachhaltigkeitspolitik des Unternehmens,
- der umgesetzten *Due-Diligence*-Prozesse, mit Blick auf die Wertschöpfungs- und Lieferkette die tatsächlich und potenziell negativen Auswirkungen sowie Maßnahmen zu deren Verhinderung, Minderung oder Behebung, sowie

³⁶³ Gem. § 289c Abs. 3 HGB in Umsetzung von Art. 19a Abs. 1 lit. a bis e sowie Art. 29a Abs. 1 lit. a bis e der Richtlinie 2013/34/EU geändert durch die NFRD. – NFRD, Richtlinie 2014/95/EU (FN 342), S. 4 ff.; dazu auch *Velte/Stawinoga*, DB 2019, 2025, 2027; *Waschbusch/Kiszka/Meisenheimer*, StB 2021, 201, 202 f.; *Wiedmann*, BB 2021, 1515; *Schön*, ZfPW 2022, 207, 253; *Quick/Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 38.

³⁶⁴ Gem. des vorgeschlagenen Art. 19a Abs. 3 der Richtlinie 2013/34/EU vorgeschlagen durch die CSRD. – CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 52.

³⁶⁵ In der deutschen Sprachfassung wurde der Grundsatz der „*double materiality*“ entsprechend übersetzt. – CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 1, 33, Erwägungsgrund 25; *Lanfermann/Schwedler/Schmotz*, WPg 2021, 762, 764 f.; *Wulf*, DStZ 2021, 812, 818; vgl. *Hongler/Regli/Berndt*, Tax Reporting and Sustainability, IFF-HSG Working Papers. Working Paper No. 2021-6. June 2021, abrufbar unter: <https://iff.unisg.ch/publications/tax-reporting-and-sustainability/> (zuletzt am 27.05.2022), S. 9 ff.; *Schön*, ZfPW 2022, 207, 234 f.; *Kühnberger/Wohlgemuth*, DStR 2022, 668, 670; *Quick/Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 40.

- der nachhaltigkeitsbezogenen Risiken.³⁶⁶

Mindestinhalt sind dabei Angaben zu Umwelt-, Arbeitnehmer-, Sozialbelangen, zur Achtung der Menschenrechte und zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung.³⁶⁷ Die Erstellung der nicht-finanziellen Erklärung kann anhand von nationalen, europäischen oder internationalen Rahmenwerken erfolgen.³⁶⁸ Dies ist auch nach der CSRD weiterhin möglich, wenngleich nach Auffassung der Europäischen Kommission künftig kein einzelner Standard oder Rahmenwerk den nun detaillierteren Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung genügen würde.³⁶⁹ Deshalb soll die EFRAG³⁷⁰ einen Vorschlag für einen *European Sustainability Reporting Standard* anhand des Katalogs an Nachhaltigkeitsaspekten in der CSRD erarbeiten³⁷¹:

- Umweltfaktoren, darunter Klimawandel, Wasser- und Meeresressourcen, Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft, Verschmutzung, Biodiversität und Ökosysteme;
- Sozialfaktoren wie *Gender Equality*, Lohngleichheit, Inklusion, sichere Beschäftigung, Löhne, sozialer Dialog, Tarifverhandlungen, Vereinbarkeit von Berufs- und Privatleben, Achtung der Menschenrechte, Grund-

³⁶⁶ In dem vorgeschlagenen Art. 19a Abs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU. – CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 52.

³⁶⁷ Gem. § 289c S. 1 und §§ 315c Abs. 3 i.V.m. § 315d HGB in Umsetzung von Art. 19a Abs. 1 lit. a bis e sowie Art. 29a Abs. 1 lit. a bis e der Richtlinie 2013/34/EU geändert durch die NFRD. – NFRD, Richtlinie 2014/95/EU (FN 342), S. 4 ff.; dazu auch *Velte/Stawinoga*, DB 2019, 2025, 2027; *Waschbusch/Kiszka/Meisenheimer*, StB 2021, 201 f., 204; *Wiedmann*, BB 2021, 1515; *Nothelfer/Burgemeister*, KoR 2019, 440, 442; *Quick/Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 38.

³⁶⁸ Gem. § 289d S. 1 HGB in Umsetzung von Art. 19a Abs. 1 UAbs. 4 sowie Art. 29a Abs. 1 UAbs. 4 der Richtlinie 2013/34/EU geändert durch die NFRD. – NFRD, Richtlinie 2014/95/EU (FN 342), S. 5, 7.

³⁶⁹ CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 36 f., Erwägungsgrund 32 f.; dazu auch *Stawinoga/Velte*, DStR 2021, 2364, 2366; *Wulf*, DStZ 2021, 812, 820.

³⁷⁰ *European Financial Reporting Advisory Group*.

³⁷¹ Vgl. Art. 19a Abs. 4 i.V.m. Art. 19b Abs. 2 UAbs. 1. – CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 37, 54 ff., Erwägungsgrund 34; dazu auch *Stawinoga/Velte*, DStR 2021, 2364, 2367; *Wulf*, DStZ 2021, 812, 821; *Schön*, ZfPW 2022, 207, 255.

freiheiten, Charta der Menschenrechte der UN sowie der Erklärung der *International Labour Organization* (ILO);

- *Governance*-Faktoren, einschließlich der Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane, Unternehmensethik und -kultur, Bekämpfung von Korruption und Bestechung, politisches Engagement und Lobbytätigkeiten, Beziehungen zu Geschäftspartnern sowie des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems.

Wenn ein Unternehmen zu einer Berichts-anforderung keine Angaben machen kann, ist das Fehlen klar und begründet zu erläutern.³⁷² Diese *omission* ist auch nach der CSRD weiterhin und unverändert vorgesehen.³⁷³ Sie kommt für solche Informationen zur Anwendung, deren Offenlegung nach Einschätzung des Vorstands oder Aufsichtsrates eines Unternehmens seiner Geschäftslage ernsthaft schaden könnten. Als zwingende Formalien sieht die CSRD die Veröffentlichung der Informationen im Lagebericht³⁷⁴ in einem maschinenlesbaren Format³⁷⁵ sowie eine externe Prüfungspflicht vor.³⁷⁶ Zusätzlich soll der Nachhaltigkeitsbericht im *European Single Access Point* (ESAP), also einer neu einzurichtenden, digitalen Zugangsplattform, hochgeladen werden.³⁷⁷ Dabei sind auch Angaben zur Taxonomie-VO³⁷⁸ sowie über immaterielle Anlagewerte aufzunehmen.³⁷⁹

³⁷² Gem. § 289c Abs. 4 HGB in Umsetzung von Art. 19a Abs. 1 UAbs. 3 sowie Art. 29a Abs. 1 UAbs. 3 der Richtlinie 2013/34/EU geändert durch die NFRD. – NFRD, Richtlinie 2014/95/EU (FN 342), S. 5 f.; BT-Drs. 18/9982, 52 ff.; dazu auch *Wiedmann*, BB 2021, 1515, 1518.

³⁷³ Vgl. Art. 19a Abs. 3 UAbs. 3 – CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 52 f., 59 f.

³⁷⁴ Art. 19a Abs. 2 UAbs. 2 – CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348).

³⁷⁵ CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 6, 52.

³⁷⁶ CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 6; *Stawinoga/Velte*, DStR 2021, 2364, 2368 f.; *Nothhelfer/Burgemeister*, KoR 2019, 440, 444; *Quick/Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 39 ff.; *Wulf*, DStZ 2021, 812, 821 f.

³⁷⁷ CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 7 mit Verweis auf COM(2020) 590 final; dazu auch *Stawinoga/Velte*, DStR 2021, 2364, 2368.

³⁷⁸ CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 43, Erwägungsgrund 48; Abschnitt I.4.b.

³⁷⁹ “*intellectual, human, and social and relationship capital*” – CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 52.

Der Blick über den Atlantik zeigt ein anderes Bild der nachhaltigkeitsbezogenen Berichterstattung: Während im Binnenmarkt der EU durch die Umsetzung der NFRD und CSRD ein starker regulatorischer Ansatz bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung verfolgt wird, ist in den USA bspw. die Einstufung von Finanzanlagen an ESG-Investitionen nicht reguliert. Die noch fehlende Koordination bei der Entwicklung weltweiter Offenlegungsstandards zwischen den USA und EU kann die transatlantischen Investitionsströme beeinträchtigen und stellt Unternehmen vor die Herausforderung, Transparenz gegenüber Stakeholdern und Vergleichbarkeit für institutionelle Investoren durch ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung zu gewährleisten.³⁸⁰

Stattdessen wird die freiwillige Veröffentlichung von Nachhaltigkeitsberichten in den USA durch Wettbewerb im Kapitalmarkt, durch für ein Image als nachhaltiges, verantwortungsbewusstes Unternehmen und von institutionellen Anlegern wie *BlackRock* und *Vanguard* getrieben. Kritisiert wurde, dass so erhebliche Informationsasymmetrien bestehen und Anleger auf *Greenwashing* hereinfließen können.³⁸¹ Hintergrund ist, dass sich die U.S. SEC bislang nicht für die Aufstellung von ESG-Regeln als zuständig erachtet. Dies änderte sich mit den Empfehlungen des *Investor Advisory Committee* vom 14. Mai 2020 für verbindliche Berichtspflichten zu ESG-Themen³⁸² und denen vom 1. Dezember 2020 zur Annahme verbindlicher Standards ähnlich denen des *Sustainability Accounting Standards Boards* (SASB).³⁸³ Gemeinsam mit dem DTHOA³⁸⁴ wurde sodann am 16. Juni 2021 der *ESG Disclosure*

³⁸⁰ Zur näheren Beschreibung der externen Herausforderungen vgl. Abschnitt III.

³⁸¹ *Lashitew*, The risks of US-EU divergence on corporate sustainability disclosure (FN 17).

³⁸² U.S. SEC (Hrsg.), Recommendation from the Investor-as-Owner Subcommittee of the SEC Investor Advisory Committee Relating to ESG Disclosure (As of May 14, 2020), abrufbar unter: <https://www.sec.gov/spotlight/investor-advisory-committee-2012/recommendation-of-the-investor-as-owner-subcommittee-on-esg-disclosure.pdf> (zuletzt am 02.03.2022).

³⁸³ U.S. SEC (Hrsg.), Discussion Draft, U.S. Securities and Exchange Commission Asset Management Advisory Committee. Potential Recommendations of ESG Subcommittee, December 1, 2020, abrufbar unter: <https://www.sec.gov/files/potential-recommendations-of-the-esg-subcommittee-12012020.pdf> (zuletzt am 02.03.2022).

³⁸⁴ *Disclosure of Tax and Offshoring Act*, vgl. dazu Abschnitt I.3.c.dd.

*and Simplification Act*³⁸⁵ beschlossen, nach dem die U.S. SEC Regeln erlassen soll, die ESG-Kriterien definieren und börsennotierte Unternehmen zur jährlichen Offenlegung verpflichten.³⁸⁶ Dabei sollen die langfristige Geschäftsstrategie und -prozesse des jeweiligen Unternehmens zur Erreichung von ESG-Kennzahlen offengelegt werden.³⁸⁷ Dabei können auch internationale Rahmenwerke genutzt werden.³⁸⁸

b. European Sustainability Reporting Standard der EFRAG

Parallel zu den Arbeiten der Europäischen Kommission an der CSRD hat sie die 2001 zur Transformation der IFRS-Standards gegründete EFRAG damit beauftragt, ein eigenes europäisches Rahmenwerk, den *European Sustainability Reporting Standard* (ESRS), für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu entwerfen und damit die finanzielle Berichterstattung in Form eines delegierten Rechtsaktes nach Art. 290 AEUV zu ergänzen.³⁸⁹

³⁸⁵ Das *ESG Disclosure Simplification Act of 2021 – H.R. 1187 – 117th Congress (2021–2022)* ist Teil des *Corporate Governance Improvement and Investor Protection Act – H.R. 1187 – 117th Congress (2021–2022)*. Andere Gesetze in diesem Paket sind ab *Sec. 401* der *Climate Risk Disclosure Act of 2021*, ab *Sec. 901* der *Improving Corporate Governance Through Diversity Act of 2021* sowie ab *Sec. 1001* der *Uyghur Forced Labor Disclosure Act*. Beide sind abrufbar auf der wissenschaftlichen Seite *Congress.gov* des *United States Congress* unter: <https://www.congress.gov/117/bills/hr1187/BILLS-117hr1187rfs.pdf> (zuletzt am 02.03.2022).

³⁸⁶ Vgl. *Section 102* und *Section 14* des *Securities Exchange Act of 1934*.

³⁸⁷ “clear description [...] about the link between ESG metrics and the long-term business strategy of the issuer”. – Vgl. *Sec. 14 (k) (1)* des *Securities Exchange Act of 1934*.

³⁸⁸ Gem. *Sec. 103 (b) (4)* des *ESG Disclosure Simplification Act of 2021*, der *part 210 of title 17 des Code of Federal Regulations* ändert.

³⁸⁹ EFRAG (Hrsg.), *EFRAG Today*, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/About/Facts> (zuletzt am 24.02.2022); EFRAG (Hrsg.), *Elements of History*, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/About/Facts/ElementsOfHistory> (zuletzt am 24.02.2022); dazu auch *Waschbusch/Kiszka/Meisenheimer*, StB 2021, 201, 208; *Lanfermann/Schwedler/Schmotz*, WPg 2021, 762, 766; Verstöße gegen das Wesentlichkeits- und Bestimmtheitsprinzip sowie das Demokratieprinzip feststellend: *Stiftung Familienunternehmen* (Hrsg.), *Nachhaltigkeitsberichterstattung: Zur Unionsrechtskonformität des CSRD-Standardsetzungsverfahrens*, erstellt von Prof. Dr. Martin Nettesheim, München 2022, abrufbar unter: www.familienunternehmen.de (zuletzt am 06.06.2022), Rn. 2 f., 5 ff., 8 ff.

Der über 200 Seiten umfassende Bericht der EFRAG mit Vorschlägen für einen dynamischen Prozess zum Standard-setting³⁹⁰ umfasst den bereits erläuterten Ansatz der CSRD zur doppelten Wesentlichkeit der sowohl retro- und prospektiven als auch qualitativen und quantitativen Angaben.³⁹¹ Dabei soll die *Project Task Force* (PTF)³⁹² die *Agenda 2030* und UN SDGs³⁹³, das Pariser Klimaschutzabkommen³⁹⁴, die Übereinkommen der ILO, die *UN Guiding Principles on Business and Human Rights* sowie die *OECD Guidelines for Multinational Enterprises* berücksichtigen.³⁹⁵ Auch hat die PTF eine umfassende Analyse aller bestehenden Rahmenwerke und Standards vorgenommen.³⁹⁶

³⁹⁰ EFRAG (Hrsg.), Final Report. Proposals for a relevant and dynamic EU Sustainability Reporting Standard-Setting. February 2021, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FEFRAG%2520PTF-NFRS_MAIN_REPORT.pdf (zuletzt am 22.02.2022).

³⁹¹ CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 1, 33, 52, Erwägungsgrund 25.

³⁹² Die PTF, die für die EFRAG den *European Sustainability Reporting Standard* entwickelt, hat eine Vielzahl von Mitgliedern. Dazu zählen bspw. *Roman Sauer* (Allianz), *Dr. Julia Menacher* (Allianz), *Stefan Schnell* (BASF), *Christoph Toepfer* (German Environment Agency), *Hendrik Fink* (PwC Germany), *Daniel Worret* (PwC Germany) und *Andreas Bassen*. – EFRAG (Hrsg.), Final Report. Proposals for a relevant and dynamic EU Sustainability Reporting Standard-Setting (FN 390), Appendix 2: Approach and Acknowledgements, Rn. 5, S. 144 ff.

³⁹³ Vgl. FN 350.

³⁹⁴ UN/UNFCCC (Hrsg.), Report of the Conference of the Parties on its twenty-first session, held in Paris from 30 November to 13 December 2015, abrufbar unter: <https://unfccc.int/sites/default/files/resource/docs/2015/cop21/eng/10a01.pdf> (08.01.2022).

³⁹⁵ EFRAG (Hrsg.), Final Report. Proposals for a relevant and dynamic EU Sustainability Reporting Standard-Setting (FN 390), Rn. 216, S. 60.

³⁹⁶ Darunter die Standards der GRI, NACE, SASB, die *EU Taxonomy*, IFRS, *Global Industry Classification Standard* (GICS) und den *Bloomberg Industry Classification Systems* (BICS). – EFRAG (Hrsg.), Project Task Force on European Sustainability Reporting Standards (PTF-ESRS). Status Report. Five Months into the elaboration phase of draft European sustainability reporting standards (ESRS), 15 November 2021, abrufbar unter: [https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F20211015%2520PTF-ESRS%2520status%2520report%2520\(final\).pdf](https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F20211015%2520PTF-ESRS%2520status%2520report%2520(final).pdf) (zuletzt am 24.02.2022), Rn. 90 ff., S. 16 f.

Der ESRS soll branchenunabhängige³⁹⁷, -spezifische³⁹⁸ und unternehmensspezifische Berichtsanforderungen³⁹⁹ enthalten (*Three Layers*⁴⁰⁰). Thematisch soll der ESRS anhand von Strategie⁴⁰¹, Umsetzung⁴⁰² und Erfolgskontrolle⁴⁰³ und der drei Themenkomplexe *Environmental*⁴⁰⁴, *Social*⁴⁰⁵ und

³⁹⁷ “Therefore, the primary sector-agnostic layer of standards should define disclosures that are necessary to allow comparability across sectors.” – EFRAG (Hrsg.), Final Report. Proposals for a relevant and dynamic EU Sustainability Reporting Standard-Setting (FN 390), Rn. 20, S. 9.

³⁹⁸ “sector-specific sustainability matters and disclosures that are mandatory for all reporting entities within specific sectors based on: public policy goals, information that in aggregate reflects changes in systemic or structural risk; or the likelihood of their materiality for entities in those sectors;” – Ebd., Proposal #24, S. 23.

³⁹⁹ “It is therefore key for each reporting entity to ‘own’ its double materiality assessment process beyond the standardized mandatory part and to provide, when necessary, additional entity-specific information that best depicts its unique situation.” – Ebd., Rn. 20, S. 9.

⁴⁰⁰ Ebd., Rn. 19, S. 9.

⁴⁰¹ “Strategy. The disclosures under this category should adequately cover at reporting entity level the sustainability aspects of its strategy and of its business model(s), and the entity’s materiality assessment process, as well as the specific governance, management responsibilities, processes and reporting procedures put in place to address and monitor sustainability matters.” – Ebd., Rn. 21, S. 9.

⁴⁰² “Implementation. For each topic, the disclosures should cover how the reporting entity translates its strategy into action through policies, targets, action plans and dedicated resources.” – Ebd., Rn. 21, S. 10.

⁴⁰³ “Performance measurement. Finally, the disclosures should explain how the reporting entity delivers against its policies and targets and what is its transition trajectory, including its past performance (retrospective information) and forward-looking perspectives.” – Ebd., Rn. 21, S. 10.

⁴⁰⁴ “The Environment category (E) would include standards defining how to report on impacts to and from all environmental factors: climate change, water & marine resources, biodiversity & ecosystems, circular economy, pollution.” – Ebd., Rn. 24, S. 10 sowie Proposal #36, S. 25, 98.

⁴⁰⁵ “The Social category (S) would include standards defining how to report impacts to and from all people factors, over the whole scope of the entity’s ecosystem: workforce, value chain workers, affected communities, consumers/end users.” – Ebd., Rn. 24, S. 10 und Proposal #37, S. 26, 98 ff.

*Governance*⁴⁰⁶ aufgebaut werden (*Two Dimensions*). Die EFRAG definiert zusätzlich eine *Impact*⁴⁰⁷ und *Financial materiality*⁴⁰⁸. Die ersten Entwürfe zum ESRS sind für Oktober 2022 angekündigt⁴⁰⁹ und sollen für Berichte gelten, die ab 2024 veröffentlicht werden.⁴¹⁰

Für den Bereich der finanziellen Berichterstattung wird in *Proposal #27* vorgeschlagen, an IFRS und GAAP anzuknüpfen.⁴¹¹ Der Themenbereich „Steuern“ ließe sich in die bereits angesprochene Struktur systematisch unter die branchenunabhängigen Berichtspflichten einordnen. So könnte dem

⁴⁰⁶ “*This category would include a full spectrum of relevant matters in order to report on sustainability aspects relating to the reporting entity itself: governance, business & ethics, management of the quality of relationships with stakeholders, organisation and innovation, and reputation and brand management.*” – Ebd., Rn. 24, S. 10 sowie Proposal #38, S. 26, 100 f.

⁴⁰⁷ “*Impact materiality: Identifying sustainability matters that are material in terms of the impacts of the reporting entity’s own operations and its values chain (impact materiality), based on: (i) the severity (scale, scope and remediability) and, when appropriate, likelihood of actual and potential negative impacts on people and the environment; (ii) the scale, scope and likelihood of actual positive impacts on people and the environment connected with companies’ operations and value chains; (iii) the urgency derived from social or environmental public policy goals and planetary boundaries.*” – Ebd., Rn. 14, S. 8.

⁴⁰⁸ “*Financial materiality: Identifying sustainability matters that are financially material for the reporting entity based on evidence that such matters are reasonably likely to affect its value beyond what is already recognised in financial reporting [...]. Many impacts on people and the environment may be considered ‘pre-financial’ in the sense that they may become material for financial reporting purposes over time (so-called ‘dynamic materiality’).*” – Ebd., Rn. 14, S. 8.

⁴⁰⁹ *European Commission* (Hrsg.), *Corporate sustainability reporting. EU rules require large companies to publish regular reports on the social and environmental impacts of their activities*, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en (zuletzt am 15.02.2022).

⁴¹⁰ EFRAG (Hrsg.), *Final Report. Proposals for a relevant and dynamic EU Sustainability Reporting Standard-Setting* (FN 390), Rn. 31, S. 11.

⁴¹¹ Ebd., Proposal 27, S. 24.

*Proposal#35*⁴¹² folgend der Bereich „Steuern“ in die Liste der Unterthemen aufgenommen werden und auf den *GRI 207: Tax 2019* verweisen. Dafür spricht, dass „Steuern“ in der *Public Consultation* Platz 5 von 15⁴¹³ Themenbereichen erreicht, auf die die CSRD reagieren soll. Zudem wurde die GRI am 8. Juli 2021 zum „*Co-Constructor*“ des ESRS neben der EFRAG ernannt.⁴¹⁴

c. Rahmenwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Es gibt eine Vielzahl von internationalen Rahmenwerken zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, die auch von der *Europäischen Kommission* unterstützt werden.⁴¹⁵ Im Bereich der Klimaberichterstattung nehmen die Folgenden auf CO₂-Emissionen und ausgelöste Klimarisiken Bezug:

⁴¹² “*The ESS should consider structuring its standard-setting work around the following three sustainability topics: Environment, Social, Governance. The ESS should also consider building a clear list of all sub-topics included in each of these three categories, while allowing for future flexibility so as to capture new reporting lenses and innovative approaches. In doing so, the ESS should consider EU policy priorities and legislation, as well as a combination of existing frameworks, standards, scientific and experts’ consensus and international sustainability trends.*” – Ebd., *Proposal #35*, S. 98.

⁴¹³ *European Commission* (Hrsg.), *Summary Report of the Public Consultation on the Review of the Non-Financial Reporting Directive*, Ref. Ares(2020)2997889-29/07/2020, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12129-Revision-of-Non-Financial-Reporting-Directive/public-consultation_en (zuletzt am 22.02.2022), Figure 7, S. 10.

⁴¹⁴ GRI (Hrsg.), *Pressemitteilung v. 09.07.2021, GRI welcomes role as ‘co-constructor’ of new EU sustainability reporting standards*, abrufbar unter: <https://www.globalreporting.org/about-gri/news-center/gri-welcomes-role-as-co-constructor-of-new-eu-sustainability-reporting-standards/> (zuletzt am 16.02.2022); EFRAG (Hrsg.), *Pressemitteilung v. 08.07.2021, EFRAG & GRI landmark Statement of Cooperation. Working towards international sustainability reporting convergence*, EFRAG, Project Task Force on European sustainability reporting standards (PTF-ESRS) and GRI sign landmark Statement of Cooperation, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2fsites%2fwebpublishing%2fSiteAssets%2fEFRAG%2520GRI%2520COOPERATION%2520PR.pdf> (zuletzt am 16.02.2022).

⁴¹⁵ Vgl. CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 5.

- Die Standards ISO 14001:2015 ff.⁴¹⁶ der *International Organization for Standardization* (ISO) wurden erstmals 1996 veröffentlicht und zuletzt im September 2015 überarbeitet. Sie legen Anforderungen an die Prüfung des Umweltmanagementsystems⁴¹⁷ einer Organisation unabhängig von Größe oder Geschäftsmodell fest und beruhen auf der Methode des *Plan-Do-Check-Act*.
- Das *Eco-Management and Audit Scheme* (EMAS) ist eine auf der Norm ISO 14001 basierende, 1993 erstmals⁴¹⁸ und 2009 zuletzt beschlossene europäische Verordnung⁴¹⁹ über Umweltmanagementsysteme, die Unternehmen bei Ressourceneffizienz, Sorgfaltspflichten in der Lieferkette und Umweltschutz unterstützt und auch eine externe Prüfung vorsieht. Mindestinhalt sind eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit, des

⁴¹⁶ Die Standards sind abrufbar auf der Homepage der ISO. – *ISO/TC 207/SC 1* (Hrsg.), ISO 14001:2015. Environmental management systems – Requirements with guidance for use, abrufbar unter: <https://www.iso.org/standard/60857.html?browse=tc> (zuletzt am 28.02.2022).

⁴¹⁷ Die im November 2010 veröffentlichte und 2021 überarbeitete Norm ISO 26000 enthält zudem Ansätze für die Definition, Umsetzung, Kommunikation und Prüfung der sozialen Verantwortung eines Unternehmens. – *ISO/TMBG* (Hrsg.), ISO 26000:2010. Guidance on social responsibility, abrufbar unter: <https://www.iso.org/standard/42546.html> (zuletzt am 01.03.2022); *Kühnberger/Wohlgemuth*, DStR 2022, 668, 672.

⁴¹⁸ Verordnung (EWG) Nr. 1836/93 des Rates vom 29. Juni 1993 über die freiwillige Beteiligung gewerblicher Unternehmen an einem Gemeinschaftssystem für das Umweltmanagement und die Umweltbetriebsprüfung, ABl. (EWG) v. 10.07.1993, L 168/1.

⁴¹⁹ Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 2009 über die freiwillige Teilnahme von Organisationen an einem Gemeinschaftssystem für Umweltmanagement und Umweltbetriebsprüfung und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 761/2001 sowie der Beschlüsse der Kommission 2001/681/EG und 2006/193/EG, ABl. EG I v. 22.12.2009, L 342/1. Zu beachten ist die deutsche Umsetzung in dem am 15. Dezember 1995 in Kraft getretenen Umweltauditgesetz (UAG) über die Zulassung, Aufsicht der Umweltgutachter und Registrierung der Umweltberichte.

Umwelt-Leitbildes, Daten über Umweltauswirkungen und die Einhaltung von Umweltrechtsvorschriften.⁴²⁰

- Das im Jahr 2000 in London gegründete NGO *Carbon Disclosure Project* (CDP) erfasst durch standardisierte Erhebung in 90 Ländern⁴²¹ Daten von etwa 13.000 Unternehmen zu Klimawandel und Treibhausgasemissionen⁴²², Natur und Lieferketten in jährlichen, öffentlichen Berichten. Der *Carbon Disclosure Leadership Index* (CDLI)⁴²³ ist Informationsquelle für mehr als 590 institutionelle Investoren mit einem Vermögen von etwa 110 Bill. US-Dollar⁴²⁴, Entscheidungsträger, Wissenschaftler

⁴²⁰ *Geschäftsstelle der Umweltgutachterausschusses* (Hrsg.), Einstieg ins Umweltmanagement mit EMAS. Ein Leitfadens für Management und Beauftragte, September 2020, abrufbar unter: https://www.emas.de/fileadmin/user_upload/4-pub/Leitfaden-EMAS-Einstieg.pdf (zuletzt am 28.02.2022); dazu auch *Lanfermann/Baumüller/Scheid*, IRS 2021, 285, 289.

⁴²¹ CDP (Hrsg.), *Who we are*, abrufbar unter: <https://www.cdp.net/en/info/about-us> (zuletzt am 18.02.2022); dazu auch *Velte/Stawinoga*, DB 2019, 2025, 2030.

⁴²² Schwerpunkte liegen in den für den Klimawandel bestehenden Risiken, der Erfassung von Treibhausgasemissionen nach dem *Greenhouse Gas Protocol* und dem ISO 14064.

⁴²³ CDP (Hrsg.), *Companies*, abrufbar unter: <https://www.cdp.net/en/companies> (zuletzt am 18.02.2022); CDP (Hrsg.), *Disclosing through CDP. The Business Benefits*, abrufbar unter: https://cdn.cdp.net/cdp-production/comfy/cms/files/files/000/004/718/original/CDP_Disclosure_brochure_2021.pdf (zuletzt am 18.02.2022); Zur sog. *A List 2021 – Companies*. – CDP (Hrsg.), *Companies scores*, abrufbar unter: <https://www.cdp.net/en/companies/companies-scores> (zuletzt am 18.02.2022).

⁴²⁴ CDP (Hrsg.), *What we do*, abrufbar unter: <https://www.cdp.net/en/info/about-us/what-we-do> (zuletzt am 18.02.2022).

und Journalisten. Mit Bezug zum *Carbon Pricing* werden auch *trade & carbon taxes* abgefragt.⁴²⁵

- Das 2007 in London auch durch das CDP gegründete *Climate Disclosure Standards Board* (CDSB) integriert klimabezogene und soziale Daten durch ihr Rahmenwerk⁴²⁶ in die finanzielle Berichterstattung eines Unternehmens und berücksichtigt dabei auch die NFRD, das deutsche *Lieferkettensorgfaltsgesetz*, den *UK Finance Act 2016* sowie die Offenlegungspflichten nach der U.S. SEC.⁴²⁷ Die Berichtspflichten umfassen Governance, Umweltpolitik, -strategie, -ziele und -risiken einschließlich der Besteuerung von Ressourcen, Umwelt- und Sozialauswirkungen.⁴²⁸
- Vor dem Hintergrund der Finanzmarktkrise vom Herbst 2008 wurde beim G20-Gipfel in London im April 2009 das *Financial Stability Board* (FSB) unter Vorsitz von *Michael Rubens Bloomberg* (*1942) eingerichtet. Die so im Dezember 2015 gegründete *Task Force on Climate-related*

⁴²⁵ Aus einer Übersicht auf S. 9 geht hervor, dass weltweit *Carbon Tax or ETS* in *Alberta* (CAN), *Australia*, *British Columbia* (CAN), *California* (USA), *EU*, *Iceland*, *Japan*, *Kazakhstan*, *Mexico*, *New Zealand*, *Norway*, *Quebec* (CAN), *South Korea*, *South Africa* und *Switzerland* implementiert oder angekündigt sind. Zudem wird in *Brazil*, *Chile*, *China*, *Manitoba* (CAN), *Ontario* (CAN), *Washington State* (USA), *Oregon* (USA), *Ukraine*, *Thailand* und *Turkey* ein solches diskutiert. – CDP (Hrsg.), *Global corporate use of carbon pricing. Disclosures to investors*, September 2014, abrufbar unter: <https://cdn.cdp.net/cdp-production/cms/reports/documents/000/000/799/original/global-price-on-carbon-report-2014.pdf?1471963946> (zuletzt am 18.02.2022), S. 3, 8 f.

⁴²⁶ CDSB (Hrsg.), *CDSB Framework for reporting environmental & social information. Advancing and aligning disclosure of environmental and social information in mainstream reports*, January 2022, abrufbar unter: https://www.cdsb.net/sites/default/files/cdsb_framework_2022.pdf (zuletzt am 18.02.2022); Dazu auch *Velte/Stawinoga*, DB 2019, 2025, 2026, 2030.

⁴²⁷ Ebd., S. 10; vgl. die Abschnitte I.3.b.aa. und 5.a.

⁴²⁸ Ebd., S. 26: “*Taxation of resources or sources of environmental and social impact*”.

Financial Disclosures (TCFD)⁴²⁹ hat im Juni 2017 Empfehlungen⁴³⁰ veröffentlicht und im Oktober 2021 erweitert.⁴³¹ Es sind finanzielle Informationen für die Bereiche *Governance*, Strategie, Risikomanagement, Messgrößen und Ziele offenzulegen.⁴³² Darunter auch CO₂-Steuern als klimabedingtes Übergangsrisiko.⁴³³

- Die im Juli 2020 von dem *United Nations Development Programme* (UNDP), dem *Environment Programme* (UNEP)⁴³⁴ und dem *World Wide Fund for Nature* (WWF) gegründete *Task Force on Nature-related Financial Disclosures* (TNFD) möchte bis Ende 2023 korrespondierend zu den TCFD Empfehlungen weitere⁴³⁵ für den Biodiversitätsverlust veröffentlichen.⁴³⁶ Am 15. März 2022 veröffentlichte TNFD seine erste Beta-Version des Prototyps, in dem der Zeitplan, Definition von Natur und naturbedingte Risiken sowie die grundlegende Struktur beschrieben werden.⁴³⁷
- Die 2015 ebenfalls von der CDP mitbegründete Zusammenarbeit des *Global Compact*, des *World Resources Institute* (WIR) und des WWF

⁴²⁹ TCFD (Hrsg.), About, abrufbar unter: <https://www.fsb-tcfd.org/about/> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴³⁰ TCFD (Hrsg.), Final Report. Recommendations of the Task force on Climate-related Financial Disclosures, June 2017, abrufbar unter: <https://assets.bbhub.io/company/sites/60/2021/10/FINAL-2017-TCFD-Report.pdf> (zuletzt am 01.03.2022); Dazu auch *Velte/Stawinoga*, DB 2019, 2025, 2031; *Lanfermann/Baumüller/Scheid*, IRS 2021, 285.

⁴³¹ TCFD (Hrsg.) Implementing the Recommendations of the Task force on Climate-related Financial Disclosures, October 2021, abrufbar unter: https://assets.bbhub.io/company/sites/60/2021/07/2021-TCFD-Implementing_Guidance.pdf (zuletzt am 01.03.2022).

⁴³² TCFD (Hrsg.), Final Report (FN 430), S. 13 ff.; TCFD (Hrsg.) Implementing the Recommendations (FN 431), S. 4 ff.

⁴³³ TCFD (Hrsg.) Implementing the Recommendations (FN 431), S. 11.

⁴³⁴ Vgl. *Michelsen*, Grundlagen einer nachhaltigen Entwicklung (FN 275), S. 32 f.

⁴³⁵ TNFD (Hrsg.), TNFD. Nature in Scope. A summary of the proposed scope, governance, work plan, communication and resourcing plan of the TNFD, June 2021, abrufbar unter: <https://tnfd.global/wp-content/uploads/2021/07/TNFD-Nature-in-Scope-2.pdf> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴³⁶ TNFD (Hrsg.), About, abrufbar unter: <https://tnfd.global/about/> (zuletzt am 01.03.2022); *Scheid/Baumüller*, DStR 2021, 2481, 2483 f.

⁴³⁷ Ausführlich zum TNFD. – *Scheid/Baumüller*, DStR 2021, 2481.

unter dem Titel *Science Based Targets Initiative* (SBTi) unterstützt Unternehmen bei der Emissionsreduktion sowie der Einhaltung des im *Paris Agreement* enthaltenen 1,5 Grad-Ziels.⁴³⁸ Dazu wurde im Oktober 2021 der *Net Zero Standard* veröffentlicht.⁴³⁹

Mit Blick auf die nachhaltige Entwicklung als global-politische Entwicklungsstrategie der UN⁴⁴⁰ gibt es weitere Rahmenwerke, die auch die Förderung von Entwicklungsländern und Menschenrechten bezwecken:

- Die am 25. Juli 1956 gegründete Entwicklungsbank *International Finance Corporation* (IFC) gehört zur Weltbank-Gruppe⁴⁴¹ und hat mit dem im Jahr 2006 erstmals veröffentlichten *IFC Sustainability Framework* ein eigenes Rahmenwerk. Ihr Nachhaltigkeitsverständnis⁴⁴² differenziert die Bereiche Risikomanagement, Beschäftigung, Ressourceneffizienz, Gemeinden, Landwiederbesiedelung, Biodiversität, indigene Völker und kulturelles Erbe⁴⁴³ und stellt sodann die Transparenz durch eine öffentliche Datenbank sicher.⁴⁴⁴
- Der *Global Compact* wurde am 31. Januar 1999 von dem damaligen UN-Generalsekretär *Kofi Annan* beim *World Economic Forum* in Davos vor-

⁴³⁸ SBTi (Hrsg.), About us, abrufbar unter: <https://sciencebasedtargets.org/about-us> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴³⁹ SBTi (Hrsg.), SBTi Corporate Net-Zero Standard, Version 1.0, October 2021, abrufbar unter: <https://sciencebasedtargets.org/resources/files/Net-Zero-Standard.pdf> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁴⁰ Vgl. Herz, Nachhaltigkeit und Entwicklungspolitik (FN 272), S. 535, 541 ff.

⁴⁴¹ IFC (Hrsg.), About IFC, abrufbar unter: https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/about+ifc_new (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁴² IFC (Hrsg.), International Finance Corporation's Policy on Environmental and Social Sustainability, January 1, 2021, abrufbar unter: https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/7141585d-c6fa-490b-a812-2ba87245115b/SP_English_2012.pdf?MOD=AJPERES&CVID=kiIrw0g (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁴³ Die *Performance Standards* sind erhältlich unter: IFC (Hrsg.), Sustainability – Policies & Standards – E&S Performance Standards, abrufbar unter: https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/topics_ext_content/ifc_external_corporate_site/sustainability-at-ifc/policies-standards/performance-standards (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁴⁴ IFC (Hrsg.), IFC Project Information & Data Portal, abrufbar unter: <https://disclosures.ifc.org/#/accessInfoPolicy> (zuletzt am 01.03.2022).

geschlagen und vom *International Chamber of Commerce* (ICC) aufgegriffen.⁴⁴⁵ In dem von über 8.000 Unternehmen unterzeichneten Leitfaden für unternehmerische Nachhaltigkeit⁴⁴⁶ wird diese als ein Imperativ für langfristigen Unternehmenserfolg angesehen⁴⁴⁷ und enthält zehn Prinzipien zu Beschäftigung, Menschenrechten, Umwelt und Korruption mit Checklisten.⁴⁴⁸

- Die *Guiding Principles on Business and Human Rights*⁴⁴⁹ wurden 2011 verabschiedet und enthalten Prinzipien zu politischem Engagement, Sorgfaltspflichten und Menschenrechten. In Deutschland wurde sodann am 21. Dezember 2016 der *Nationale Aktionsplan für Wirtschaft und*

⁴⁴⁵ *UN Global Compact* (Hrsg.), A network-based organization – About – Our governance, abrufbar unter: <https://www.unglobalcompact.org/about/governance> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁴⁶ *UN Global Compact* (Hrsg.), Guide to Corporate Sustainability. Shaping a Sustainable Future, abrufbar unter: https://d306pr3pise04h.cloudfront.net/docs/publications%2FUN_Global_Compact_Guide_to_Corporate_Sustainability.pdf (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁴⁷ Ebd., S. 7: “*imperative for business today – essential to long-term corporate success and for ensuring that markets deliver value across society*”.

⁴⁴⁸ Die *Ten Principles of the United National Global Compact* lauten: “*1 Businesses should support and respect the protection of internationally proclaimed human rights; and 2 Make sure that they are not complicit in human rights abuses. 3 Businesses should uphold the freedom of association and the effective recognition of the right to collective bargaining; 4 The elimination of all forms of forced and compulsory labour; 5 The effective abolition of child labour; ab 6 The elimination of discrimination in respect of employment and occupation. 7 Businesses should support a precautionary approach to environmental challenges; 8 Undertake initiatives to promote greater environmental responsibility; and 9 Encouraging the development and diffusion of environmentally friendly technologies. 10 Business should work against corruption in all its forms, including extortion and bribery.*” – Vgl. Ebd., S. 11 ff.

⁴⁴⁹ *United Nations Human Rights – Office of the High Commissioner* (Hrsg.), *Guiding Principles on Business and Human Rights. Implementing the United Nations “Protect, Respect and Remedy” Framework*, New York and Geneva 2011, abrufbar unter: https://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf (zuletzt am 01.03.2022); *United Nations – Human Rights Council* (Hrsg.), Report of the Special representative of the Secretary-General on the issue of human rights and transnational corporations and other business enterprises, John Ruggie. *Guiding Principle on Business and Human Rights: Implement the United Nations “Protect, Respect and Remedy” Framework*, A/HRC/17/31, abrufbar unter: https://www.ohchr.org/documents/issues/business/a-hrc-17-31_aev.pdf (zuletzt am 01.03.2022).

Menschenrechte beschlossen⁴⁵⁰, der Grundlage für das am 16. Juli 2021 beschlossene *Lieferkettensorgfaltsgesetz* ist.⁴⁵¹

- Die *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*⁴⁵² wurden erstmalig im Jahr 1976⁴⁵³ und zuletzt am 25. Mai 2011 um ein Kapitel zu Menschenrechten und *Due Diligence* ergänzt. *Chapter XI*. enthält Vorgaben für den Bereich „*Taxation*“.⁴⁵⁴

Einen auf ESG, CSR und damit einen umfassenden Nachhaltigkeitsbegriff im Verständnis der UN SDGs⁴⁵⁵ abstellenden Ansatz findet sich in den folgenden Rahmenwerken:

- Die 1997 von *Ceres* und dem UNEP⁴⁵⁶ gegründete *Global Reporting Initiative* (GRI)⁴⁵⁷ gibt fortlaufend Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung heraus und stellt mit 95 % der DAX40 den am häufigs-

⁴⁵⁰ *Die Bundesregierung* (Hrsg.), Nationaler Aktionsplan. Umsetzung der VN-Leitprinzipien Wirtschaft und Menschenrechte. 2016 – 2020, September 2017, abrufbar unter: <https://www.auswaertiges-amt.de/blob/297434/8d6ab29982767d5a31d2e85464461565/nap-wirtschaft-menschenrechte-data.pdf> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁵¹ Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Lieferketten vom 16. Juli 2021, BGBl. 2021 I Nr. 46 v. 22.07.2021, S. 2959; dazu *Wiedmann*, BB 2021, 1515, 1517.

⁴⁵² OECD (2011), *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115415-en> (zuletzt am 20.02.2022).

⁴⁵³ OECD (1976), *Declaration by the Governments of OECD Member Countries and Decisions of the OECD Council on Guidelines for Multinational Enterprises. National Treatment. International Investments Incentives and Disincentives. Consultation Procedures*, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/corporate/mne/50024800.pdf> (zuletzt am 06.03.2022).

⁴⁵⁴ OECD (2011), *Guidelines for Multinational Enterprises* (FN 451); vgl. Abschnitt I.5.d.aa.

⁴⁵⁵ Vgl. FN 350.

⁴⁵⁶ Vgl. FN 434.

⁴⁵⁷ *Global Reporting Initiative*, About GRI, abrufbar unter: <https://www.globalreporting.org/Information/about-gri/Pages/default.aspx> (zuletzt am 8.10.2019).

ten verwendeten Berichtsrahmen in Deutschland dar.⁴⁵⁸ Neben den drei universellen Standards, die die grundlegenden Prinzipien der Berichterstattung über das berichtende Unternehmen sowie die Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse beinhalten,⁴⁵⁹ umfasst das Rahmenwerk der GRI auch *Sector Standards*⁴⁶⁰ und *Topic Standards* in den Reihen Ökonomie⁴⁶¹, Umwelt⁴⁶² und Soziales⁴⁶³.

⁴⁵⁸ PwC Deutschland (Hrsg.), Steuerliche Transparenz der DAX-40-Unternehmen im Jahr 2021. Eine Untersuchung der steuerlichen Transparenzberichterstattung in Deutschland anhand des Standards „GRI 207: Tax 2019“, abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/nachhaltigkeit/steuerliche-transparenz-der-dax-40-unternehmen-im-jahr-2021.pdf> (zuletzt am 22.02.2022), S. 6, 12; Frühere Untersuchungen. – Waschbusch/Kiszka/Meisenheimer, StB 2021, 201, 207; Nothhelfer/Burgemeister, KoR 2019, 440, 443.

⁴⁵⁹ GRI (Hrsg.), A Short Introduction to GRI Standards, abrufbar unter: <https://www.globalreporting.org/media/wtafl4tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf> (zuletzt am 18.02.2022), S. 3.

⁴⁶⁰ Die *Sector Standards* werden derzeit noch von der GRI erarbeitet. Eine Liste der nach Plan einmal bestehenden Sector Standards findet sich auf: *Global Sustainability Standards Board* (Hrsg.), GRI Sector Program – Revised list of prioritized sectors, Approved by the GSSB on 19 November 2020, abrufbar unter: <https://www.globalreporting.org/media/mqznr5mz/gri-sector-program-list-of-prioritized-sectors.pdf> (zuletzt am 19.02.2022), Annex I, S. 5 ff.

⁴⁶¹ Die *Economic series* umfasst die Standards *GRI 201: Economic Performance*, *GRI 202: Market Presence*, *GRI 203: Indirect Economic Impacts*, *GRI 204: Procurement Practices*, *GRI 205: Anti-corruption*, *GRI 206: Anti-competitive Behavior* und *GRI 207: Tax*. – GRI (Hrsg.), How to use the GRI Standards – GRI Standards English Language, abrufbar unter: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> (zuletzt am 19.02.2022).

⁴⁶² Die *Environmental series* umfasst die Standards *GRI 301: Materials*, *GRI 302: Energy*, *GRI 303: Water and Effluents*, *GRI 304: Biodiversity*, *GRI 305: Emissions*, *GRI 306: Effluents and Waste*, *GRI 306: Waste* und *GRI 308: Supplier Environmental Assessment*.

⁴⁶³ Die *Social series* umfasst die Standards *GRI 401: Employment*, *GRI 402: Labor/Management Relations*, *GRI 403: Occupational Health and Safety*, *GRI 404: Training and Education*, *GRI 405: Diversity and Equal Opportunity*, *GRI 406: Non-discrimination*, *GRI 407: Freedom of Association and Collective Bargaining*, *GRI 408: Child Labor*, *GRI 409: Forced or Compulsory Labor*, *GRI 410: Security Practices*, *GRI 411: Rights of Indigenous Peoples*, *GRI 413: Local Communities*, *GRI 414: Public Policy*, *GRI 416: Customer Health and Safety*, *GRI 417: Marketing and Labeling* und *GRI 418: Customer Privacy*.

- Das ursprünglich zur Entwicklung von Standards für die U.S. SEC 2011 gegründete NGO *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB)⁴⁶⁴ wiederum enthält ähnlich zu den themenspezifischen der GRI eigene Standards für 77 verschiedene Industrien⁴⁶⁵ anhand der Dimensionen Umwelt, Human- und Sozialkapital, Geschäftsmodell, Innovation, Unternehmensführung und *Governance*.⁴⁶⁶
- Das *International Integrated Reporting Council* (IIRC) wurde am 2. August 2010 von dem *Prince of Wales' Accounting for Sustainability Project* und der GRI gegründet⁴⁶⁷ und hat am 9. Dezember 2013 sein Rahmenwerk veröffentlicht.⁴⁶⁸ Dieses beinhaltet Vorgaben für integrierte Berichte anhand der acht Bestandteile zum Organisationsüberblick, *Governance*, Geschäftsmodell, Strategie und Ressourcenallokation, Kapital, Zukunftsorientierung, Stakeholder-Management, Wesentlichkeit und Vergleichbarkeit.⁴⁶⁹ Als externer Faktor sind auch Steuerzahlungen zu berichten.⁴⁷⁰
- Die im Jahr 1962 gegründete *European Federation of Financial Analysts Societies* (EFFAS) hat durch die Arbeiten der *Commission on ESG*

⁴⁶⁴ SASB (Hrsg.), About us, abrufbar unter: <https://www.sasb.org/about/> (zuletzt am 01.03.2022); *Kühnberger/Wohlgemuth*, DStR 2022, 668, 672.

⁴⁶⁵ SASB (Hrsg.), Download SASB Standards, abrufbar unter: <https://www.sasb.org/standards/download/> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁶⁶ “*Environment, Social Capital, Human Capital, Business Model & Innovation, Leadership & Governance*” – SASB (Hrsg.), Materiality Finder, abrufbar unter: <https://www.sasb.org/standards/materiality-finder/> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁶⁷ *The Prince's Accounting for Sustainability Project/GRI* (Hrsg.), Press Release. Formation of the International Integrated Reporting Committee (IIRC), 2nd August 2010, abrufbar unter: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/03/Press-Release1.pdf> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁶⁸ IIRC (Hrsg.), Resources – International <IR> Framework, abrufbar unter: <https://www.integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/> (zuletzt am 01.03.2022); Dazu auch *Velte/Stawinoga*, DB 2019, 2025, 2026.

⁴⁶⁹ IIRC (Hrsg.), International <IR> Framework, January 2021, abrufbar unter: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> (zuletzt am 01.03.2022); *Kühnberger/Wohlgemuth*, DStR 2022, 668, 673.

⁴⁷⁰ Ebd., S. 42.

(CESG) für den Kapitalmarkt relevante KPIs zur Auswertung der finanziellen Berichterstattung entwickelt.⁴⁷¹

- Der am 13. Oktober 2011 vom *Rat für Nachhaltige Entwicklung* (RNE)⁴⁷² beschlossene *Deutsche Nachhaltigkeitskodex* (DNK) ergänzt die deutsche Umsetzung der NFRD und gliedert sich nach den Kriterien der Strategie, Wesentlichkeit, Wertschöpfung, Verantwortung, Prozesse, Kontrolle, Anreizsysteme, Innovations- und Produktmanagement, Ressourcenmanagement, Emissionen, Arbeitnehmerrechte, Chancengerechtigkeit, Menschenrechte, Gemeinwesen sowie gesetzes- und richtlinienkonformes Verhalten.⁴⁷³ Nach jüngstem Gutachten vom 28. Februar 2022 sei die Harmonisierung des DNK mit den Vorgaben der CSRD sowie Taxonomie-VO und den UN SDGs möglich.⁴⁷⁴

Innerhalb der letzten Jahre haben sich auch Kooperationen dieser Rahmenwerke untereinander abgezeichnet: Mit Beginn der Zusammenarbeit am

⁴⁷¹ EFFAS (Hrsg.), Commissions – EFFAS Commission on Environment, Social and Governance (CESG), abrufbar unter: <https://effas.com/commissions/effas-commission-environment-social-and-governance-cesg/> (zuletzt am 01.03.2022); EFFAS (Hrsg.), EFFAS CESG. EFFAS Commission on ESG. Integrating ESG into Traditional Corporate Valuation, abrufbar unter: https://effas.com/wp-content/uploads/2021/09/CESG_Brochure_Final_Aug08.pdf (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁷² *Rat für Nachhaltige Entwicklung* (Hrsg.), Homepage – Projekte – Deutscher Nachhaltigkeitskodex, abrufbar unter: <https://www.nachhaltigkeitsrat.de/projekte/deutscher-nachhaltigkeitskodex/?cn-reloaded=1> (zuletzt am 10.08.2022).

⁴⁷³ RNE (Hrsg.), Checkliste für die Erklärung nach dem Deutschen Nachhaltigkeitskodex, 2022, abrufbar unter: <https://www.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de/de-DE/Documents/PDFs/Sustainability-Code/DNK-Checkliste> (zuletzt am 01.03.2022); zu den Berichtsinhalten und möglichen Weiterentwicklungen *Reustlen/Stawinoga*, DB 2019, 257; *Kühnberger/Wohlgemuth*, DStR 2022, 668, 673.

⁴⁷⁴ RNE (Hrsg.), *Lopatta* (Berab.), Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex. Betrachtung des DNK im Kontext der aktuellen EU-Nachhaltigkeitsregulierungsmaßnahmen und der SDGs als internationaler Referenzrahmen, 28.02.2022, abrufbar unter: <https://www.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de/de-DE/Documents/PDFs/Sustainability-Code/Executive-Summary-Wissenschaftliches-Gutachten-Uni> (zuletzt am 28.02.2022).

12. Juli 2020 haben die GRI und SASB einen Plan veröffentlicht⁴⁷⁵, wie Unternehmen ihre Berichterstattung am effektivsten anhand beider Rahmenwerke organisieren und durchführen.⁴⁷⁶ Seit September 2020 kooperieren GRI, CDP, CDSB, IIRC und SASB für einen gemeinsamen Standard.⁴⁷⁷ Der im Dezember 2020 veröffentlichten Prototyp⁴⁷⁸ vergleicht die bestehenden Standards hinsichtlich ihrer Wesentlichkeit, Stakeholder-Management und Risikoverständnis. Zum steuerlichen Bereich wird sich nicht geäußert, aber die Arbeiten der GRI dazu herausgestellt.⁴⁷⁹ Im Juni 2021 sind SASB und

⁴⁷⁵ GRI/SASB (Hrsg.), Promoting Clarity and Compatibility in the Sustainability Landscape. GRI and SASB announce collaboration, July 12, 2020, abrufbar unter: <https://www.sasb.org/blog/gri-and-sasb-announce-collaboration-sustainability-reporting/> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁷⁶ GRI/SASB (Hrsg.), Report. A Practical Guide to Sustainability Reporting Using GRI and SASB Standards- Produced by GRI and SASB with support from PwC, The Impact Management Project, and Climateworks Foundation, April 4, 2021, abrufbar unter: <https://www.sasb.org/knowledge-hub/practical-guide-to-sustainability-reporting-using-gri-and-sasb-standards/> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁷⁷ CDP/CDSB/GRI/IIRC/SASB (Hrsg.), Statement of Intent to Work Together Towards Comprehensive Corporate Reporting. Summary of alignment discussions among leading sustainability and integrated reporting organisations CDP, CDSB, GRI, IIRC and SASB. Facilitated by the Impact Management Project, World Economic Forum and Deloitte, September 2020, abrufbar unter: <https://29kjwb3armds2g3gi4lq2sx1-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/Statement-of-Intent-to-Work-Together-Towards-Comprehensive-Corporate-Reporting.pdf> (zuletzt am 01.03.2022); dazu bereits *Velte/Stawinoga*, DB 2019, 2025, 2031; *Stawinoga/Velte*, DSr 2021, 2364, 2369.

⁴⁷⁸ CDP/CDSB/GRI/IIRC/SASB (Hrsg.), Reporting on enterprise value. Illustrated with a prototype climate-related financial disclosure standard. Progress towards a comprehensive corporate reporting system, from leading sustainability and integrated reporting organisations CDP, CDSB, GRI, IIRC and SASB. Facilitated by the Impact Management Project, World Economic Forum and Deloitte, December 2020, abrufbar unter: https://29kjwb3armds2g3gi4lq2sx1-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/Reporting-on-enterprise-value_climate-prototype_Dec20.pdf (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁷⁹ Ebd., Appendix 2, S. 32.

IIRC zur *Value Reporting Foundation* verschmolzen.⁴⁸⁰ Seit dem 8. Juli 2021 gilt die GRI als „*Co-Constructor*“ des ESRS neben der EFRAG.⁴⁸¹ Bei der *UN Climate Change Conference*⁴⁸² vom 31. Oktober bis 12. November 2021 in Glasgow wurde die Gründung des *International Sustainability Standards Boards* (ISSB) durch die IFRS bekanntgegeben.⁴⁸³ Am 31. Januar 2022 haben CDP und die IFRS die Integration des CDSB in die IFRS angekündigt, um an einem globalen ISSB zu arbeiten, der sowohl die Nachhaltigkeits- als auch die finanzielle Berichterstattung abdecken soll.⁴⁸⁴ Am 31. März 2022 wurden sodann die ersten beiden Vorschläge veröffentlicht.⁴⁸⁵ Der Standard *IFRS S1* enthält die allgemeinen Anforderungen an die Offenlegung von nachhaltigkeitsbezogenen Finanzinformationen zur Wesentlichkeitsanalyse Risiko-

⁴⁸⁰ *Value Reporting Foundation* (Hrsg.), News – IIRC und SASB form the Value Reporting Foundation, providing comprehensive suite of tools to access, manage and communicate value, 9 June, 2021, abrufbar unter: <https://www.integratedreporting.org/news/iirc-and-sasb-form-the-value-reporting-foundation-providing-comprehensive-suite-of-tools-to-assess-manage-and-communicate-value/> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁸¹ GRI (Hrsg.), Pressemitteilung v. 09.07.2021, GRI welcomes role as ‘co-constructor’ of new EU sustainability reporting standards, abrufbar unter: <https://www.globalreporting.org/about-gri/news-center/gri-welcomes-role-as-co-constructor-of-new-eu-sustainability-reporting-standards/> (zuletzt am 16.02.2022); EFRAG (Hrsg.), Pressemitteilung v. 08.07.2021, EFRAG & GRI landmark Statement of Cooperation. Working towards international sustainability reporting convergence, EFRAG, Project Task Force on European sustainability reporting standards (PTF-ESRS) and GRI sign landmark Statement of Cooperation, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2fsites%2fwebpublishing%2fSiteAssets%2fEFRAG%2520GRI%2520COOPERATION%2520PR.pdf> (zuletzt am 16.02.2022).

⁴⁸² Statt vieler *Stawinoga*, IRZ 2021, 537.

⁴⁸³ IFRS Foundation (Hrsg.), Constitution, S. 16 ff., abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2021.pdf> (zuletzt am 01.03.2022); statt vieler *Stawinoga*, IRZ 2021, 537; *Lanfermann/Schwedler/Schmotz*, WPg 2021, 762, 767; *Hosp/Kraft*, Wpg 2021, 825 f.; *Berger/Kiy/Worret*, WPg 2022, 401, 403 ff.

⁴⁸⁴ IFRS (Hrsg.), News and events – News – 2022 – IFRS Foundation completes consolidation of CDSB from CDP, 31 January 2022, abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/01/ifrs-foundation-completes-consolidation-of-cdsb-from-cdp/> (zuletzt am 01.03.2022).

⁴⁸⁵ Ebd.

management, Frequenz und Darstellung des Berichts.⁴⁸⁶ In *IFRS S2* finden sich die klimabezogenen Angaben nach Vorbild des TCFD.⁴⁸⁷ Am 24. März 2022 gaben die IFRS und GRI im *Memorandum of Understanding* bekannt, dass ihre Gremien ISSB und GSSB künftig ihr Standard-setting miteinander abstimmen werden. Die IFRS wird ihren Fokus auf Investoren und die GRI ihren auf den *Multi-Stakeholder-Ansatz* legen.⁴⁸⁸

d. Nachhaltigkeitsstandards zur steuerlichen Transparenz

Mit Blick auf die Finanzierungsfunktion der Steuereinnahmen für die mit der nachhaltigen Entwicklung verbundenen Staatsaufgaben⁴⁸⁹ legen internationale Initiativen vermehrt ihr Augenmerk auf die steuerliche Transparenz von multinational agierenden Unternehmen. Im Folgenden werden nachhal-

⁴⁸⁶ IFRS (Hrsg.), Exposure Draft. IFRS Sustainability Disclosure Standard. [Draft] IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information. Comments to be received by 29 July 2022, March 2022, abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-sustainability-related-disclosures/exposure-draft-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf> (zuletzt am 31.03.2022).

⁴⁸⁷ IFRS (Hrsg.), Exposure Draft. IFRS Sustainability Disclosure Standard. [Draft] IFRS S2 Climate-related Disclosures. Comments to be received by 29 July 2022, March 2022, abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/climate-related-disclosures/issb-exposure-draft-2022-2-climate-related-disclosures.pdf> (zuletzt am 31.03.2022).

⁴⁸⁸ GRI (Hrsg.), Pressemitteilung v.24.03.2022, IFRS Foundation and GRI to align capital market and multi-stakeholder standards, abrufbar unter: https://www.globalreporting.org/about-gri/news-center/ifrs-foundation-and-gri-to-align-capital-market-and-multi-stakeholder-standards/?utm_source=google&utm_medium=social&utm_campaign=mounewsmar2022 (zuletzt am 31.03.2022); IFRS (Hrsg.), News and events – News – 2022 – IFRS Foundation and GRI to align capital market and multi-stakeholder standards to create an interconnected approach for sustainability disclosures, 24 March 2022, abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/03/ifrs-foundation-signs-agreement-with-gri/> (zuletzt am 31.03.2022).

⁴⁸⁹ Ausführlich *Kraft/Kockrow*, IStR 2022, 60, 62 f. mit Verweis auf UN, Sustainable Development Report 2021. The Decade of Action for the Sustainable Development Goals. Includes the SDG Index and Dashboards, abrufbar unter: <https://s3.amazonaws.com/sustainabledevelopment.report/2021/2021-sustainable-development-report.pdf> (13.07.2021), S. 1; Vgl. *European Commission* (Hrsg.), Final Report on Social Taxonomy. Platform on Sustainable Finance, February 2022 (FN 339), Abschnitt 6.3.3., S. 66.

tigkeitsbezogenen Standards dargestellt, die bereits eine Offenlegung von steuerlichen Informationen erfordern. Steuerliche Transparenz kann damit als ein Wegbereiter für die materielle Nachhaltigkeit gesehen werden.⁴⁹⁰

aa. GRI 207: Tax 2019

Der am 5. Dezember 2019 veröffentlichte Standard *GRI 207: Tax 2019*⁴⁹¹ schuf erstmals eine ausdrückliche Verbindung zwischen steuerlicher und nachhaltigkeitsbezogener Offenlegung von Unternehmensdaten. Dabei handelt es sich um eine nicht-gesetzliche Pflicht (sog. *soft law*) für diejenigen Unternehmen, die ihren Nachhaltigkeitsbericht *in accordance*⁴⁹² mit den GRI-Standards erstellen und „Steuern“ als wesentliches Thema in ihrer unter Mitwirkung von Stakeholdern durchgeführten Wesentlichkeitsanalyse erkannt haben.⁴⁹³

Der Standard *GRI 207: Tax 2019* ist für nach dem 1. Januar 2021 veröffentlichte Nachhaltigkeitsberichte anwendbar und umfasst vier *Disclosures*⁴⁹⁴:

- 207-1: Steuerkonzept,
- 207-2: *Tax Governance*, Kontrolle und Risikomanagement,
- 207-3: Einbeziehung von *Stakeholdern* und Management von steuerlichen Bedenken,

⁴⁹⁰ Ausführlich *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1457 m.w.N.; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTERTAX 2021, vol. 49, issue 8/9, S. 702, 704 f.; *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816, 817 m.w.N.

⁴⁹¹ *Global Sustainability Standards Board* (Hrsg.), *Global Reporting Initiative Standards*, GRI 207: Tax 2019, 5 December 2019, S. 2 f., abrufbar unter: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/gri-207-tax-2019/> (zuletzt am 06.01.2020).

⁴⁹² Die Berichtsoptionen „*core*“ und „*comprehensive*“ bei einem Bericht „*in accordance*“ der Standards der GRI werden u.a. in den folgenden Beiträgen näher erläutert: *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1458 und 1524 f. m.w.N.

⁴⁹³ Ausführlich in *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1458; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTERTAX 2021, vol. 49, issue 8/9, S. 702, 703 f. m.w.N.

⁴⁹⁴ Zur Analyse und Auslegung der einzelnen sog. *reporting requirements* ist auf die folgenden Beiträge zu verweisen: *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1457; *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1524; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTERTAX 2021, vol. 49, issue 8/9, S. 702, 703 f.; *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816, 817 f. m.w.N.

— 207-4: *Country-by-Country Reporting*.

Das Public CbCR nach 207-4 ist in weiten Teilen mit den Anforderungen von *Aktionspunkt 13* des BEPS-Projekts kongruent.⁴⁹⁵ Hinsichtlich der wenigen Unterschiede forderten 13 *U.S. Senators* und 20 *Members of the U.S. Congress* in einem Schreiben vom 6. März 2020 an *Angel Gurría*, den damaligen Generalsekretär der OECD, die Abstimmung des OECD-CbCRs mit dem Standard *GRI 207: Tax 2019*.⁴⁹⁶ Die Anforderungen an das *Tax Governance*, Kontrolle und Risikomanagement sowie zum „*letter and spirit of the law*“ in Auslegung des Disclosures 207-1 bzw. 207-3 sind Gegenstand von Abschnitt III.⁴⁹⁷

bb. The B Team Responsible Tax Principles

Das *B Team* ist eine internationale NGO mit Sitz in New York und wurde im Jahr 2013 von *Sir Richard Charles Nicholas Branson* (*1950) und *Jochen Seitz* (*1963) errichtet, um sich an der Entwicklung der nachhaltigkeitsbezogenen Risiken zu beteiligen.⁴⁹⁸ Der Name der Organisation spielt auf die US-amerikanische Rechtsform der *B Corporation* an, die einige auch steuerliche Vorteile an gemeinnützige Unternehmen gewährt. Wesentliches Leitbild ist der aus den Werten Nachhaltigkeit, Gleichberechtigung, Verantwortlichkeit und Menschlichkeit gebildete Kompass.⁴⁹⁹

Für ein *Thought Leadership* hat das *B Team* die *Head of Tax* von neun multinationalen Konzernen im Jahr 2017 zusammengebracht, um ein gemein-

⁴⁹⁵ Mit einer vergleichenden Tabelle *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1524, 1529; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTERTAX 2021, vol. 49, issue 8/9, S. 702, 710.

⁴⁹⁶ Vgl. dazu den Abschnitt I.3.dd. m.w.N.; *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1459; *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1524, 1531; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTERTAX 2021, vol. 49, issue 8/9, S. 702, 711.

⁴⁹⁷ *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1524, 1525 bzw. 1527 f. m.w.N.; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTERTAX 2021, vol. 49, issue 8/9, S. 702, 706 bzw. 708.

⁴⁹⁸ *The B Team* (Hrsg.), *Who We Are – Leaders*, abrufbar unter: <https://bteam.org/who-we-are/leaders> (zuletzt am 02.03.2022); *The B Team* (Hrsg.), *Who We Are – Our History*, abrufbar unter: <https://bteam.org/who-we-are/our-history> (zuletzt am 02.03.2022).

⁴⁹⁹ *The B Team* (Hrsg.), *Who We Are – Our Mission*, abrufbar unter: <https://bteam.org/who-we-are/mission> (zuletzt am 02.03.2022).

sames Verständnis von verantwortungsvoller Steuerpraxis zu entwickeln.⁵⁰⁰ Dahinter steht die Überlegung, dass moderne Volkswirtschaften von fairen, effektiven Steuersystemen abhängen, die die Voraussetzung für verantwortungsvolle Investments und nachhaltiges Wachstum bilden. Der von Unternehmen geleistete Steuerbeitrag sei zudem unerlässlich für die Finanzierung öffentlicher Dienste, Infrastruktur, aber auch die Erreichung von politischen Zielen wie der UN SDGs, Schaffung von Arbeitsplätzen, Kapitalinvestitionen, unabhängige Justiz und Rechtsstaatlichkeit.⁵⁰¹ Das *B Team* als Initiative weltweit führender Unternehmen will dabei für gerechtere und transparentere Steuersysteme eintreten. Gleichzeitig fordert es andere Unternehmen aktiv auf, sich diesen Grundsätzen anzuschließen.⁵⁰² Die Schlüsselbereiche sind dabei das Steuermanagement, die Interaktion mit Behörden und anderen Stakeholdern sowie die Berichterstattung.⁵⁰³

Die bei der *Tax & SDG Conference* im Februar 2018 vorgestellten⁵⁰⁴ und nach eigenen Angaben von 24 Unternehmen unterstützten⁵⁰⁵ *Responsible Tax Principles* umfassen:

- Principle 1: *Accountability & Governance*,
- Principle 2: *Compliance*,
- Principle 3: *Business Structure*,
- Principle 4: *Relationships with Tax Authorities*,
- Principle 5: *Seeking & Accepting Tax Incentives*,

⁵⁰⁰ *The B Team* (Hrsg.), *Our Thinking – News – Responsible Tax*, 5th September 2018, abrufbar unter: <https://bteam.org/our-thinking/news/responsible-tax> (zuletzt am 02.03.2022).

⁵⁰¹ *The B Team* (Hrsg.), *A New Bar for Responsible Tax. The B Team Responsible Tax Principles*, February 2018, abrufbar unter: <https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf> (zuletzt am 02.03.2022), S. 2 f.

⁵⁰² Ebd., S. 1.

⁵⁰³ *The B Team* (Hrsg.), *A New Bar for Responsible Tax. The B Team Responsible Tax Principles* (FN 501), S. 1.

⁵⁰⁴ *The B Team* (Hrsg.), *Our Thinking – News – Responsible Tax* (FN 500).

⁵⁰⁵ Dazu gehören *Allianz, AngloAmerican, BHP, bp, Danone, E.SUN FHC, enel, engie, fortum, GSMA, KCB, A.P. Moller-Maersk, Natura Cosméticos, Orsted, Pearson, RELX, Repsol, RioTinto, Safaricom, SBM offshore, Royal Dutch Shell Plc., Total, Unilever* und die *Vodafone Group Plc.* – *The B Team* (Hrsg.), *Our Thinking – News – Responsible Tax* (FN 500).

- Principle 6: *Supporting Effective Tax Systems*,
- Principle 7: *Transparency*.

Nach *Principle 1* sollen Steuern als zentraler Bereich der Unternehmensverantwortung und -führung vom Vorstand überwacht werden. Die Konzernsteuerplanung ist nach wirtschaftlicher Substanz, Fremdvergleichsgrundsatz und einer angemessenen Auslegung der anwendbaren Steuergesetze auszurichten. Zudem soll die Steuerplanung nicht aufgrund rein-steuerlicher Vorteile vorgenommen oder ohne externe Berater erreicht werden.⁵⁰⁶

Die Beziehung zur Finanzverwaltung soll nach *Principle 4* kooperativ sein und auf gegenseitigem Respekt, Transparenz und Vertrauen aufbauen. Dazu gehört der professionelle, höfliche und pünktliche Kontakt über die jeweils eingerichteten Verfahren und Informationskanäle, die offene Zurverfügungstellung von steuerlichen Informationen, der proaktive und konstruktive Dialog über Steuerplanung, -risiken und bei Missverständnissen, das Einholen von verbindlichen Auskünften und selbstverständlich keine Bestechung oder Verleitung zur Vorteilsgewährung von Steuer- oder Regierungsbeamten.⁵⁰⁷

Zur Unterstützung wirksamer Steuersysteme nach *Principle 6* sollen Unternehmen konstruktiv am nationalen und internationalen Dialog um die Entwicklung wirksamer Steuergesetze und -praxis teilnehmen, Initiativen zur Förderung der Steuerbehörden unterstützen und für verantwortungsvolle Steuerpraktiken wie die *Responsible Tax Principles* des *B Teams* in ihrer jeweiligen Branche und in ihren Beziehungen zu Lieferanten, Auftragnehmern und Kunden eintreten.⁵⁰⁸

Nach *Principle 7* sind Steuerstrategie, -risikomanagement und der Umgang mit Steuerbehörden zu veröffentlichen. Es sollen regelmäßige Überarbeitungen und Berichte über den Fortschritt abgegeben werden. In Form von jährlichen Listen über die Tochtergesellschaften, Betriebsstätten und *joint ventures* in Niedrigsteuerländern und zum effektiven Steuersatz, finanziell bedeutsamen Steueranreizen und der wirtschaftlichen Tätigkeit in dem jeweiligen Land soll zusätzliche Transparenz geschaffen werden.⁵⁰⁹

⁵⁰⁶ *The B Team* (Hrsg.), *A New Bar for Responsible Tax. The B Team Responsible Tax Principles* (FN 501), S. 5.

⁵⁰⁷ Ebd., S. 7.

⁵⁰⁸ Ebd., S. 8.

⁵⁰⁹ Ebd., S. 8.

Die Einhaltung von Steuergesetzen nach *Principle 2* umfasst das Ziel zur Zahlung der richtigen Höhe der Steuern am Ort der Wertschöpfung.⁵¹⁰ Dazu bedarf es einer vom Vorstand genehmigten Konzernsteuerstrategie, die für alle Tochtergesellschaften in allen Steuerjurisdiktionen gilt. Der Vorstand ist auch verantwortlich für das Steuerrisikomanagement und soll die fachlichen Verantwortlichkeiten klar an Schlüsselpersonen delegieren. Die Einhaltung der Steuerstrategie soll durch Prozesse sichergestellt werden, die Mitarbeitern eine vertrauliche Ansprache von Bedenken ermöglicht. Auch für das Steuerrisikomanagement sollen klare Verfahren über Risikobewertung greifen und mindestens einmal jährlich dem Vorstand berichtet werden.⁵¹¹

Nach *Principle 3* sollen keine missbräuchlichen Steuerpraktiken erfolgen. Die jeweilige Unternehmensgruppe soll transparent über ihre Beteiligungen berichten, auf die Ansässigkeit in Steueroasen und in Niedrig- oder Nullsteuergebieten verzichten, für die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung eintreten und keine künstlichen Strukturen verwenden.⁵¹² Steuervergünstigungen sollen Unternehmen nach *Principle 5* nur nutzen, wenn diese allen Marktteilnehmern zugänglich sind und die jeweiligen gesetzlichen oder administrativen Rahmenbedingungen erfüllt sind.⁵¹³

cc. Fair Tax Mark

Die am 18. Februar 2014 gegründete britische NGO *Fair Tax Foundation* vergibt das Siegel „*Fair Tax Mark*“ an in UK wirtschaftlich tätige Unternehmen, die ergänzend zum *UK Finance Act 2016*⁵¹⁴ weitere steuerliche Transparenzvorgaben erfüllen. Für die Prüfung und Akkreditierung werden Kosten zwischen 1.000 und 20.000 Pfund gestaffelt anhand des Jahresumsatzes des jeweiligen Unternehmens in Rechnung gestellt.⁵¹⁵ Derzeit gelten

⁵¹⁰ Ebd., S. 5: “*right amount of tax at the right time, in the countries where we create value*”.

⁵¹¹ Ebd., S. 5.

⁵¹² Ebd., S. 6.

⁵¹³ Ebd., S. 7.

⁵¹⁴ Vgl. dazu die Ausführungen im Abschnitt I.3.c.aa.

⁵¹⁵ *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), *Fees*, Global Multinational Business, abrufbar unter: <https://fairtaxmark.net/why-get-the-mark/feesglobal/> (zuletzt am 02.03.2022).

drei Standards, die jeweils Kriterien für *UK Small Businesses*⁵¹⁶, *Solely UK-based Businesses*⁵¹⁷ sowie *UK-based Multinational Businesses*⁵¹⁸ enthalten. Letztere wurden am 25. November 2021 auf multinationale Konzerne ausgeweitet.⁵¹⁹ Im Vergleich zu den anderen drei Standards wurde die Gewichtung angepasst.⁵²⁰ Das dem *Fair Tax Mark* zugrundeliegende Punktesystem fußt auf der Überzeugung, dass Transparenz zu verantwortungsvollem Steuerverhalten ermutigt. Steuerzahlungen werden dabei verstanden als wesentlicher Beitrag der Unternehmen zum Gemeinwesen.⁵²¹ Deshalb wird die grundlegende Anforderung gestellt, den richtigen Steuerbetrag zur richtigen Zeit am richtigen Ort zu zahlen und bereitwillig Informationen zur Verfügung zu stellen.⁵²²

⁵¹⁶ *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), Fair Tax Mark Criteria Notes. UK Small Business Standard (with turnover £1million or lower), 2021, abrufbar unter: <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2021/08/Criteria-Small-Businesses-August-2021.pdf> (zuletzt am 02.03.2022).

⁵¹⁷ *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), Fair Tax Mark Criteria Notes. Solely UK-based business Standard, 2021, abrufbar unter: <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2021/09/Criteria-UK-only-Sep-2021.pdf> (zuletzt am 02.03.2022).

⁵¹⁸ *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), Fair Tax Mark Criteria Notes. UK-based Multinational business Standard, 2021, abrufbar unter: <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2021/08/Criteria-MNC-August-2021.pdf> (zuletzt am 02.03.2022).

⁵¹⁹ *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), Global Multinational Business Standard. Guidance Notes, 2021, abrufbar unter: <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2021/11/Global-Multinational-Business-Standard-final.pdf> (zuletzt am 02.03.2022).

⁵²⁰ *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), Global Multinational Business Standard. Guidance Notes (FN 519), S. 7.

⁵²¹ *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), Why get the Fair Tax Mark?, abrufbar unter: <https://fairtaxmark.net/why-get-the-mark/> (zuletzt am 02.03.2022): “*key part of the positive social and economic impact made by business – helping the communities in which they operate to deliver valuable public services and to build the infrastructure that allows business to thrive*”.

⁵²² *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), Fair Tax Mark accreditation process, abrufbar unter: <https://fairtaxmark.net/why-get-the-mark/the-process/> (zuletzt am 02.03.2022): “*pay the right amount of tax (but no more) in the right place at the right time, according to both the letter and the spirit of the law; readily provide sufficient public information to enable its stakeholders to form a rounded and informed view of its beneficial ownership, tax conduct and financial presence (across the world if they are multinational); say what they pay with pride*”.

Neben der Bekämpfung von Steueroasen und aggressiver Steuervermeidung durch die Staatengemeinschaft soll durch das *Fair Tax Mark* auch das Interesse von institutionellen Anlegern bedient werden, das verantwortungsvolle Steuerverhalten eines Unternehmens durch ein Siegel zu garantieren, CSR- und ESG-Bewertungen verbessern, das Vertrauen der Kunden stärken, Wettbewerbsvorteile und positive Aufmerksamkeit durch die Öffentlichkeit und in den Medien generieren.⁵²³ Das *Fair Tax Mark* gibt damit auch seinen Stakeholdern zu erkennen, dass es gute Gründe vorbringen kann, warum bspw. keine quantitativ hohen Steuerzahlungen getätigt wurden. Das *Fair Tax Mark* ist nach eigenen Aussagen der “*gold standard of responsible tax conduct, bridging the gap between corporate responsibility and the wider tax justice movement*”.⁵²⁴ Der *Global Multinational Business Standard* umfasst in 5 Abschnitten 19 Bereiche mit einer Gesamtpunktzahl von 48, wobei 31 Punkte für den Erhalt des *Fair Tax Mark* genügen⁵²⁵:

- Part 1: *General Transparency*,
- Part 2: *Tax Policy Implementation and Compliance*,
- Part 3: *Country-by-Country Reporting*,
- Part 4: *Tax Notes Disclosure*,
- Part 5: *Tax Rate*.

Das Unternehmen soll seinen Jahresabschluss vollständig einschließlich GuV und Lagebericht veröffentlichen, die Geschäftstätigkeit beschreiben, die Namen aller Vorstandsmitglieder und die Hauptgeschäftsadresse klar erkennen lassen, *beneficial owner* mit einer Beteiligung von mehr 5 % sowie Transaktionen mit verbundenen Parteien offenlegen.⁵²⁶ Dazu gehört auch die Veröffentlichung einer Steuerstrategie, die Bestimmung eines verantwortlichen Vorstandsmitglieds, die Überprüfung der Einhaltung der Steuerstrate-

⁵²³ *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), *Why get the Fair Tax Mark?* (FN 521).

⁵²⁴ *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), *About us – How we work*, abrufbar unter: <https://fairtaxmark.net/aboutus/> (zuletzt am 02.03.2022).

⁵²⁵ *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), *Global Multinational Business Standard. Guidance Notes* (FN 519), S. 9.

⁵²⁶ Ebd., *Guidance Notes* (FN 519), S. 11 ff.; *Fair Tax Foundation* (Hrsg.), *Global Multinational Business Standard. Scorecard, 2021*, abrufbar unter: <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2021/11/MNCvi-MASTER.pdf> (zuletzt am 02.03.2022), S. 2.

gie, ein *Whistleblowing*-Prozess, die Verpflichtung zur Besteuerung am Ort der Wertschöpfung und keine Nutzung von Steueroasen oder künstlichen Gestaltungen und die Einhaltung des *spirit und letter of the law*.⁵²⁷

Im Rahmen des Public CbCR ist auf *Aktionspunkt 13* sowie die DAC4 vergleichend zu verweisen.⁵²⁸ Zudem soll der durchschnittliche Satz der tatsächlich gezahlten Steuern über die letzten fünf Jahre offengelegt werden.⁵²⁹ Auch soll ein Abgleich zwischen der Steuerbelastung mit Steuerrückstellungen erfolgen, die zu erwarten wäre, wenn der Steuersatz im Ansässigkeitsgebiet der Konzernmutter auf den Buchgewinn angewandt würde. Dabei soll die Überleitungsrechnung aus den latenten Steuerrückstellungen erfolgen.⁵³⁰

6. Fazit: Überblick der Vorgaben zu steuerlicher Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung

Gerade in den letzten Jahren ist eine rasante Zunahme an Regelungen mit dem Ziel erhöhter Transparenz zu verzeichnen. Diese wird sich in den kommenden Jahren fortsetzen und lässt sich auch anhand des zusammenfassenden Zeitstrahls⁵³¹ ablesen. Konkret wird es um die innerstaatliche Umsetzung der CSRD⁵³² und des Public CbCR⁵³³, die Fertigstellung des ESRS⁵³⁴ und die Berichterstattung entlang der Liefer- und Wertschöpfungskette⁵³⁵ gehen. Die damit einhergehenden unternehmensexternen wie -internen Herausforderungen werden in den folgenden Abschnitten II. und III. näher beschrieben.

Bei allem Wohlwollen gegenüber „Transparenz“ bezweckenden Rahmenwerken und der durch die OECD erreichten *policy coherence*⁵³⁶ sollte man

⁵²⁷ Ebd., Guidance Notes (FN 519), S. 20 ff.; Ebd., Scorecard (FN 526), S. 4 f.

⁵²⁸ Ebd., Guidance Notes (FN 519), S. 15 ff.; Ebd., Scorecard (FN 526), S. 3; Abschnitt I.3.c.bb.

⁵²⁹ Ebd., Guidance Notes (FN 519), S. 29; Ebd., Scorecard (FN 526), S. 7.

⁵³⁰ Ebd., Guidance Notes (FN 519), S. 24 ff.; Ebd., Scorecard (FN 526), S. 5 f.

⁵³¹ Siehe Anhang zur Schrift.

⁵³² Dazu Abschnitt I.5.a.

⁵³³ Dazu Abschnitt I.3.c.bb.

⁵³⁴ Dazu Abschnitt I.5.b.

⁵³⁵ Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Lieferketten vom 16. Juli 2021, BGBl. 2021 I Nr. 46 v. 22.07.2021, S. 2959.

⁵³⁶ Kraft/Kockrow, IStR 2022, 60, 61 ff.

jedoch bemerken, dass es sich bei NGOs und der OECD weder um Staaten noch um andere Völkerrechtssubjekte handelt, denen die Staatengemeinschaft irgendwie geartete Rechtssetzungskompetenzen übertragen hat. Den von ihnen gesetzten Vorgaben kommt damit keine rechtliche Verbindlichkeit zu, dennoch besteht ein faktischer Zwang zu Anwendung (*soft law*). Deshalb und aufgrund der immer schneller werdenden Umsetzung durch EU und Mitgliedstaaten können die demokratische Legitimation und eine Verletzung des Gewaltenteilungsgrundsatzes aus Art. 20 Abs. 2 GG diskutiert werden.⁵³⁷

Die steuerpolitische Globalisierung braucht deshalb eine intensive Zusammenarbeit der transatlantischen Demokratien. Intransparenz, schädlicher Wettbewerb der Steuersysteme und um das Besteuerungssubstrat sind auch ein Koordinations- und Kommunikationsproblem, dem mit einem gemeinsamen, „transatlantischen Verständnis“ der Transparenz zu begegnen ist.

⁵³⁷ Diskussion als „demokratiefeerne Rechtsetzung“. – *Kirchhof*, in: Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof (Hrsg.), *ifst-Schrift* 527 (2019), Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, S. 50, 55 f., 166 ff.; *Haase*, *Der Steuerkrieg* (FN 65), München 2020, S. 164; *Kraft/Kockrow*, *IStR* 2022, 353, 354; ausführlich *Schnitger/Kockrow*, *IStR* 2022, 661, 668.

Qualitativer Überblick der Transparenzvorgaben an Unternehmen						
Quelle	Einzelne Steuer-gestaltung	Höhe Steuer-zahlung	CbCR	Tax Strategy	TCMS	Stakeholder Management
BEPS Action 12, (DAC6), §§138 AO	Sofern <i>hallmark</i> (und <i>Main Benefit Test</i>) erfüllt	Wert der Steuer-ergestaltung	Nur Angabe der betroffenen Mitgliedstaaten	Zusammenfassung Steuer-ergestaltung		
UK <i>Finance Act 2016</i>	Para. 17(1) (b): <i>Attitude to tax planning</i>	<i>Total payment per year in UK</i> mit Umfang in Para. 15(1)		In UK, Sec. 161 Para. 1 i.V.m. Schedule 19	Para. 17(1) (a), (c) <i>tax risks & governance</i>	Para. 17(1)(d) <i>Dealings with tax authorities</i>
Australischer <i>freiwilliger Tax Transparency Code</i>	Part B – <i>Approach to tax strategy, related party dealings</i>	Part B – <i>Tax contribution summary, Part A – income tax paid</i>		Part B – <i>Approach to tax strategy</i>		Part B – <i>cooperation with tax authorities</i>
BEPS Action 13, (DAC4), §§ 138a AO, Richtlinie 2021/2101/EU			Annex III, Tab. 2 bzw. Art. 8aa Abs. 4, §138a AO			
EITL, <i>Dodd-Frank Act</i> , Richtlinie 2013/34/EU, §§341 q ff. HGB (Rohstoff-unternehmen)		<i>Steuern per country</i>	Zahlungen gem. Art. 41 bzw. § 341r Nr. 3 HGB			

CRD IV (Richtlinie 2013/36/EU), §26a Abs. 1 S. 2 KWG (Banken und Finanzdienstleister)		Steuern per country	Art. 89 Abs. 1 CRD IV; § 26a KWG		
Social Taxonomy, Abschlussbericht der Platform on Sustainable Finance			Public CbCR, Abschnitt 6.3.4		<i>Comply with letter and spirit of the law, Abschnitt 6.3.5</i>
GRI 207: Tax 2019 der Global Reporting Initiative (GRI)		Corporate Income Tax paid & accrued per country, 207-4-b	Public CbCR, 207-4	207-1: Link zu Business und Sustainability Strategy	207-2: TCMS, finanziellen und Reputationsrisiken 207-3: Fin-Verw, Lobbyarbeit, Stakeholder
The B Team – Responsible Tax Principles	Principle 3 – Business Structure, P 5 – Seeking and Accepting Tax Incentives	P 2 – Compliance, P 7 – Transparency	P 7 – Transparency	P 1 – Accountability & Governance, P 7 – Transparency	P 1 – Accountability & Governance, P 2 – Compliance P 4 – Relationship with Tax Authorities, P 6 – Supporting Effective Tax Systems
Global Multinational Business Standard der Fair Tax Foundation		Part 5 – Tax rate	Part 3 – CbCR, Part 4 – Tax notes disclosures, Part 5	Part 2 – Tax policy, implementation and compliance	Part 2 – Tax policy, implementation and compliance

II. Herausforderungen außerhalb des Unternehmens

Die im Abschnitt I. dargestellte Vielfalt von regulatorischen Vorgaben zur steuerlichen Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung an Unternehmen beeinflusst auch den Kapitalmarkt und die breite Öffentlichkeit. Ein Beispiel für den so entstehenden externen Druck auf Unternehmen zu mehr steuerlicher Transparenz ist, dass *Amazon* von seinen Investoren zur Veröffentlichung eines *Tax Transparency Reports* nach Vorgaben des *GRI 207: Tax 2019* gezwungen wird.⁵³⁸

1. Konkrete Erwartungshaltung von Shareholdern

Eine umfassende steuerliche Transparenz- bzw. Nachhaltigkeitsberichterstattung und ein gutes Abschneiden des jeweiligen Unternehmens in entsprechenden Ratings und Indizes hat nach jüngsten empirischen Forschungen auch nachweislich einen positiven Effekt auf die Höhe von Finanzierungskosten und den Kapitalmarkt.⁵³⁹ Nicht zuletzt durch den *Letter to CEOs 2020* von *Larry Fink*, dem CEO des weltweit größten Vermögensverwalters *BlackRock*, wird die Bedeutung von unternehmerischer Transparenz in Steuersachen und Nachhaltigkeit weiter steigen.⁵⁴⁰

a. Leitlinien und Maßstäbe für institutionelle Investoren

Ein Konsens zur Erwartungshaltung der *Share-* und *Stakeholder* an die Unternehmen ist noch nicht gefunden. Nichtsdestotrotz haben das *World Economic Forum*, die *Principles for Responsible Investment*, Börsen und Handelsplätze rund um die Welt einige Leitlinien beschlossen, auf die im Folgenden einzugehen ist.

⁵³⁸ *Reuters Staff* (Hrsg.), *Shareholders urge Amazon to boost tax transparency* – FT, March 6, 2022, abrufbar unter: <https://www.reuters.com/article/amazon-investors-tax-idTRNIKBN2L303K> (zuletzt am 31.03.2022).

⁵³⁹ *PwC Deutschland* (Hrsg.), *Steuerliche Transparenz der DAX-40-Unternehmen im Jahr 2021* (FN 458), S. 16 f. m.w.N.; vgl. *Walden*, NZG 2020, 50, 54; *AKIR*, KoR 2020, 153, 157, 159; *AKEU/AKIR*, BB 2021, 2153, 2155 m.w.N.

⁵⁴⁰ *BlackRock Inc.* (Hrsg.), *Larry Fink's 2020 Letter to CEOs. A Fundamental Reshaping of Finance*, abrufbar unter: <https://www.blackrock.com/americas-offshore/en/larry-fink-ceo-letter> (zuletzt am 22.02.2022); Dazu auch *Lanfermann/Baumüller/Scheid*, IRS 2021, 285, 286; *Schön*, ZfPW 2022, 207, 219; *Hannig/Tschatsch*, BB 2022, 1064.

aa. Common Metrics des World Economic Forum

Beim *Annual Meeting* des *World Economic Forum* (WEF) in Davos im Jahr 2020 haben sich die mehr als 120 CEOs der weltweit führenden Unternehmen auf die sog. *Stakeholder Capitalism Metrics* geeinigt. Ziel war es, einen gemeinsamen Maßstab zur besseren Vergleichbarkeit der unternehmerischen Nachhaltigkeitsberichte auf Grundlage der bestehenden Standards zu ESG-Indikatoren und den unternehmerischen Beiträgen zur Erreichung der UN SDGs festzulegen. Anknüpfend an das im Januar 2020 vorgestellte und beschlossene Konsultationspapier⁵⁴¹ hat das WEF im September 2020 die Ergebnisse des weiteren Konsultationsprozesses im *White Paper*⁵⁴² zusammengefasst. Beide gliedern sich anhand der Prinzipien *Governance*⁵⁴³, *Planet*⁵⁴⁴, *People*⁵⁴⁵ und *Prosperity*⁵⁴⁶, den Themen, Unterthemen und Offenlegungspflichtet zugeordnet werden. Für das Berichtsjahr 2020/21 sollen bereits etwa 50 Unternehmen die Anforderungen in ihre Berichte integriert haben.⁵⁴⁷

⁵⁴¹ *World Economic Forum* (Hrsg.), Consultation Draft, Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation, January 2020, abrufbar unter: https://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_ESG_Metrics_Discussion_Paper.pdf (zuletzt am 19.05.2022).

⁵⁴² *World Economic Forum* (Hrsg.), Measuring Stakeholder Capitalism. Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Value Creation. White Paper. September 2020, abrufbar unter: https://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_Measuring_Stakeholder_Capitalism_Report_2020.pdf (zuletzt am 19.05.2022).

⁵⁴³ Das *Governance*-Prinzip umfasst die folgenden Themen: *Governing Purpose*, *Quality of Governing Body*, *Stakeholder Engagement*, *Ethical Behaviour* sowie *Risk and Opportunity Oversight*. Vgl. WEF (Hrsg.), Consultation Draft (FN 541), S. 8.

⁵⁴⁴ *Planet* beinhaltet: *Climate Change*, *Nature Loss* sowie *Fresh Water Availability*. Vgl. WEF (Hrsg.), Consultation Draft (FN 541), S. 8.

⁵⁴⁵ Unter *People* werden die Themen *Dignity and Equality*, *Health and Well-Being* sowie *Skills for the Future* vorangetrieben. Vgl. WEF (Hrsg.), Consultation Draft (FN 541), S. 9.

⁵⁴⁶ *Prosperity* richtet sich nach *Wealth creation and employment*, *Innovation in better products and services* sowie *Community and social vitality*. Vgl. WEF (Hrsg.), Consultation Draft (FN 541), S. 9.

⁵⁴⁷ So *Nasdaq* (Hrsg.), Article – A Unified Approach to Stakeholder Capitalism, 21.09.2021, abrufbar unter: <https://www.nasdaq.com/articles/a-unified-approach-to-stakeholder-capitalism> (zuletzt am 17.05.2022).

Im Themenbereich *Community and social vitality* des *Prosperity*-Prinzips befand sich in der Konsultationsfassung noch ein Public CbCR⁵⁴⁸, das sich eindeutig auf den *Disclosure 207-4* des Standards *GRI 207: Tax 2019* bezog und dieses wortgleich übernahm.⁵⁴⁹ Während des weiteren Konsultationsprozesses erfuhr dieser Bereich eine Änderung und verweist im *White Paper* anstelle eines Public CbCR auf die länderbezogene Kennzahl aller gezahlten Steuern, also nicht nur von Ertragsteuern, sondern auch Grundsteuern, nicht anrechenbaren Umsatzsteuern und Lohnsteuern.⁵⁵⁰ Grund für die Änderung war die damit zu erreichende vollständige Abbildung aller von einem Unternehmen gezahlten Beträge an einen Staat und deren Finanzierungsfunktion für die nachhaltige Entwicklung.⁵⁵¹

bb. Investor Guide der PRI zu Corporate Tax Transparency

Die *UN Principles for Responsible Investments* (PRI) ist ein 2005 auf Einladung des damaligen UN-Generalsekretärs, *Kofi Annan*, gegründetes sowie vom UNEP und dem *Global Compact* unterstütztes Investorennetzwerk, das weltweit 2021 mehr als 3.700 Unterzeichner und durch diese etwa 120 Billionen verwaltetes Vermögen aufweist.⁵⁵² Neben sechs grundlegenden von Investoren für Investoren entwickelten *Principles for Responsible Invest-*

⁵⁴⁸ WEF (Hrsg.), Consultation Draft (FN 541), S. 9, 23, 39.

⁵⁴⁹ Siehe dazu Abschnitt I.5.d.aa.

⁵⁵⁰ WEF (Hrsg.), White Paper (FN 541), S. 10, 39, 78.

⁵⁵¹ “*In the Prosperity pillar, the country-by-country tax core metric was replaced with a total tax paid metric, to better reflect the full contribution to public finances made by a corporation.*” – WEF (Hrsg.), White Paper (FN 541), S. 18, 73, 78.

⁵⁵² PRI (Hrsg.), About us – About the PRI – How did the PRI start?, abrufbar unter: <https://www.unpri.org/about-us/about-the-pri> (zuletzt am 24.04.2022).

ments der PRI⁵⁵³ wurde zur steuerlichen Transparenz ein Bericht veröffentlicht.⁵⁵⁴ Daraus geht hervor, dass Unternehmen vor allem die steuerlichen Informationen offenlegen, die von gesetzlichen Vorschriften und Rechnungslegungsstandards gefordert werden, dabei aber zu wenig Nachweise für die darin getroffenen, qualitativen Beschreibungen der Steuerziele und das Risikomanagement enthalten seien und eine Diskrepanz zwischen der tatsächlichen Offenlegung und der Erwartungshaltung der Investoren bestehen würde.⁵⁵⁵ Investoren sollten Unternehmen deshalb dazu auffordern, ihre globale Steuerstrategie konzernweit zu vereinheitlichen und zu veröffentlichen, die Rolle des Vorstandes beim Management von steuerlichen Risiken zu definieren und ein CbCR vorzulegen.⁵⁵⁶ Die PRI schlägt vor, dass Investoren, um diese Ziele zu erreichen, mit Unternehmen bei der Bewertung und Überwachung von Daten proaktiv zusammenarbeiten sollten.⁵⁵⁷ Zudem wird auf den Standard *GRI 207: Tax 2019* verwiesen.⁵⁵⁸

cc. Datenbanken der Sustainable Stock Exchanges Initiative

Die *Sustainable Stock Exchanges* (SSE) ist ein *UN Partnership Programme*, das unter Leitung des damaligen UN-Generalsekretärs, *Ban Ki Moon*, 2009 von der *UN Conference on Trade and Development*, dem *UN Global Compact*, der *UN Environmental Programme Finance Initiative* und der PRI ins

⁵⁵³ Dazu gehören: Principle 1: *We will incorporate ESG issues into investment analysis and decision-making processes.* Principle 2: *We will be active owners and incorporate ESG issues into our ownership policies and practices.* Principle 3: *We will seek appropriate disclosure on ESG issues by the entities in which we invest.* Principle 4: *We will promote acceptance and implementation of the Principles within the investment industry.* Principle 5: *We will work together to enhance our effectiveness in implementing the Principles.* Principle 6: *We will each report on our activities and progress towards implementing the Principles.* – PRI (Hrsg.), *About us – About the PRI – What are the six Principles for Responsible Investment?*, abrufbar unter: <https://www.unpri.org/about-us/about-the-pri> (zuletzt am 24.04.2022).

⁵⁵⁴ PRI (Hrsg.), *Advancing Tax Transparency: Outcomes from the PRI Collaborative Engagement 2017 – 2019*, abrufbar unter: <https://www.unpri.org/download?ac=10142> (zuletzt am 27.05.2022).

⁵⁵⁵ PRI (Hrsg.), *Advancing Tax Transparency* (FN 554), S. 8.

⁵⁵⁶ Ebd., S. 12 ff.

⁵⁵⁷ Ebd., S. 20.

⁵⁵⁸ Ebd., S. 20; siehe dazu Abschnitt I.5.d.aa.

Leben gerufen wurde.⁵⁵⁹ Ihr Ziel ist, in Zusammenarbeit mit Anlegern, Regulierungsbehörden und Unternehmen zu forschen, wie die unternehmerische Transparenz in Bezug auf ESG-Themen verbessert und nachhaltige Investitionen gefördert werden können. Derzeit zählt die Initiative weltweit 114 Partnerbörsen mit 60.953 gelisteten Unternehmen.⁵⁶⁰ Aus der *Stock Exchange Database* geht hervor, dass davon 30 Partnerbörsen eine Berichterstattung in ESG-Themen für eine Börsennotierung zwingend erfordern⁵⁶¹ und 64 Partnerbörsen *Guidance* zur ESG-Berichterstattung anbieten würden.⁵⁶² Diese *Guidance* würde zu einem oder mehreren der folgenden Rahmenwerke verweisen: GRI zu 97 %, SASB zu 79 %, IIRC zu 76 %, CDP zu 70 %, TCFD zu 62 % und CDSB zu 35 %.⁵⁶³

Die *London Stock Exchange* verweist in ihrer *Guidance* auf die Ratings von *FTSE Russell*⁵⁶⁴ und hebt die Themenkomplexe Klimawandel, Menschenrechte und steuerliche Transparenz heraus.⁵⁶⁵ Neben der Bewertung von regulatorischen und Reputationsrisiken, der Auswertung von qualitativen und quantitativen Unternehmensdaten würden Investoren verstehen wollen, ob eine *Good Governance* und vorhanden ist und mit Stakeholdern zusam-

⁵⁵⁹ UN (Hrsg.), Secretary-General – Statements and Messages – Secretary-General, in Message to New York Gathering, Stresses Value of Partnerships between United Nations, Financial Communities, SG/SM/12583- ECO/172, 2 November 2009, abrufbar unter: <https://www.un.org/press/en/2009/sghsm12583.doc.htm> (zuletzt am 29.05.2022).

⁵⁶⁰ *SSE Initiative* (Hrsg.), About the SSE initiative, abrufbar unter: <https://sseinitiative.org/about/> (zuletzt am 17.05.2022); *SSE Initiative* (Hrsg.), SSE Partner Exchanges, abrufbar unter: <https://sseinitiative.org/members/> (zuletzt am 17.05.2022); *SSE Initiative* (Hrsg.), Stock Exchange Database, abrufbar unter: <https://sseinitiative.org/exchanges-filter-search/> (zuletzt am 17.05.2022).

⁵⁶¹ *SSE Initiative* (Hrsg.), Stock Exchange Database (FN 560).

⁵⁶² *SSE Initiative* (Hrsg.), Stock Exchange Database (FN 560).

⁵⁶³ *SSE Initiative* (Hrsg.), ESG Disclosure Guidance Database, abrufbar unter: <https://sseinitiative.org/esg-guidance-database/> (zuletzt am 17.05.2022); vgl. Abschnitt I.5.c.

⁵⁶⁴ Dazu näheres im Abschnitt II.2.c.bb.

⁵⁶⁵ *London Stock Exchange Group* (Hrsg.), Revealing the full picture. Your guide to ESG reporting. Guidance for issuers on the integration of ESG into investor reporting and communication, abrufbar unter: https://www.lseg.com/sites/default/files/content/Green/LSEG_Guide_to_ESG_Reporting_2020.pdf (zuletzt am 19.05.2022), S. 16.

mengearbeitet wird.⁵⁶⁶ Dies spiegelt sich auch weltweit in den Vorgaben von Börsen in vom *Common Law* tradierten Jurisdiktionen wider. Die Veröffentlichung eines Nachhaltigkeitsberichts erfordern Börsen in bspw. *Aust-*

⁵⁶⁶ “*Investors often want to understand whether businesses can not only comply with tax arrangements, but also have a strong governance process and transparency around their tax policy and tax arrangements; and demonstrate commitment to transparency by engaging with stakeholders and the public to communicate their contribution to local economies.*” – *London Stock Exchange Group* (Hrsg.), *Revealing the full picture* (FN 565), S. 17.

ralien⁵⁶⁷, Hong Kong⁵⁶⁸, Indien⁵⁶⁹, Kanada⁵⁷⁰, Neuseeland⁵⁷¹, Singapur⁵⁷² und UK⁵⁷³.

b. Vorgaben von Banken und Finanzdienstleistern

Bereits 2004 wurde mit der *Darmstädter Definition nachhaltiger Geldanlagen*, nach der ein Anlageobjekt langfristig Gewinne aus realer Wertschöpfung generieren, erneuerbare Ressourcen nutzen und nicht auf Korruption

⁵⁶⁷ *ASX Corporate Governance Council* (Hrsg.), *Corporate Governance Principles and Recommendations*, 3rd Edition, 2014, abrufbar unter: <https://www.asx.com.au/documents/asx-compliance/cgc-principles-and-recommendations-3rd-edn.pdf> (zuletzt am 19.02.2022), S. 30.

⁵⁶⁸ *The Stock Exchange of Hong Kong Limited (HKEX)* (Hrsg.), *Consultation Conclusions. Review of the Environmental, Social and Governance Reporting Guide and Related Listing Rules*, December 2019, abrufbar unter: [https://www.hkex.com.hk/-/media/HKEX-Market/News/Market-Consultations/2016-Present/May-2019-Review-of-ESG-Guide/Conclusions-\(December-2019\)/cp201905cc.pdf](https://www.hkex.com.hk/-/media/HKEX-Market/News/Market-Consultations/2016-Present/May-2019-Review-of-ESG-Guide/Conclusions-(December-2019)/cp201905cc.pdf) (zuletzt am 19.02.2022). S. III-1.

⁵⁶⁹ *Securities and Exchange Board of India* (Hrsg.), *Circular No.: SEBI/HO/CFD/CMD-2/P/CIR/2021/562*, May 10, 2021, abrufbar unter: https://www.sebi.gov.in/legal/circulars/may-2021/business-responsibility-and-sustainability-reporting-by-listed-entities_50096.html (zuletzt am 19.02.2022).

⁵⁷⁰ *Canadian Securities Administrators / Autorités canadiennes en valeurs mobilières (CSA/ACVM)* (Hrsg.), *Consultation Climate-related Disclosure Update and CSA Notice and Request for comment. Proposed National Instrument 51-107, Disclosure of Climate-related Matter*, October 18, 2021, abrufbar unter: https://www.osc.ca/sites/default/files/2021-10/csa_20211018_51-107_disclosure-update.pdf (zuletzt am 19.02.2022).

⁵⁷¹ Vgl. *Section 461W in Part 7A Climate-related disclosures for certain FMC reporting entities with higher level of public accountability – Subpart 3 Preparation of climate statements*. – *Financial Sector (Climate-related Disclosures and Other Matters) Amendment Bill*, Government Bill 30-3, abrufbar unter: <https://legislation.govt.nz/bill/government/2021/0030/latest/LMS479633.html> (zuletzt am 19.02.2022).

⁵⁷² *Singapore Exchange Limited* (Hrsg.), *SGX Rulebooks, Practice Note 7.6 Sustainability Reporting Guide*, abrufbar unter: <http://rulebook.sgx.com/rulebook/practice-note-76-sustainability-reporting-guide> (zuletzt am 19.02.2022).

⁵⁷³ *The Companies, Partnerships and Groups (Accounts and Non-Financial Reporting) Regulations 2016*, 2016 No. 1245, 19th December 2016, abrufbar unter: https://www.legislation.gov.uk/uksi/2016/1245/pdfs/uksi_20161245_en.pdf (zuletzt am 19.02.2022).

beruhen solle,⁵⁷⁴ eine Grundlage für den Bereich *Sustainable* bzw. *Green Finance*⁵⁷⁵ gelegt, für die mit der Taxonomie- und Offenlegungs-VO ein Klassifizierungssystem vor nunmehr zwei Jahren eingeführt wurde.⁵⁷⁶

Aus dem Stresstest der Ratingagentur *imug* zu den deutschen Banken im Jahr 2019 ging hervor, dass diese die Relevanz der Nachhaltigkeitsdebatte erkannt hätten. Im Bereich *Governance* wurde auch das Kriterium „Schattenfinanzplätze & Steuervermeidung“ geprüft.⁵⁷⁷ Die *Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht* (BaFin) gibt zum Umgang mit Nachhaltigkeitsrisiken seit Dezember 2019 ein Merkblatt heraus. Unter den ESG-Risiken, die nach Ansicht der BaFin berücksichtigt werden sollen, gehören im Bereich der *Governance* auch die Steuerehrlichkeit und Umstellungskosten wie CO₂-Steuern.⁵⁷⁸ Neben den am Finanzmarkt üblichen Informationen über steuerliche Gesetzesänderungen⁵⁷⁹ werden zudem von einigen skandinavischen

⁵⁷⁴ *Wuppertal Institut* (Hrsg.), *Hoffmann/Scherhorn/Busch* (Bearb.), Darmstädter Definition Nachhaltiger Geldanlagen. Klärung eines vielfältigen Begriffs, Wuppertal 2004, Wuppertal Spezial Nr. 31, abrufbar unter: <https://epub.wuppertal.org/frontdoor/deliver/index/docId/1934/file/WS31.pdf> (zuletzt am 19.05.2022), S. 6 f.

⁵⁷⁵ Dazu auch *AKIR*, KoR 2020, 153, 158 f.; *Velte/Stawinoga*, DB 2019, 2025, 2029; *Schön*, ZfPW 2022, 207, 224 f.; *Quick/Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 39.

⁵⁷⁶ Siehe Abschnitt I.4.b.bb.; vgl. *Weitnauer/Mossbauer*, GWR 2021, 325.

⁵⁷⁷ *imug* (Hrsg.), *imug Impuls 2019. Stresstest Nachhaltigkeit – wie gut sind die 25 größten deutschen Banken*, abrufbar unter: https://www.imug.de/fileadmin/user_upload/Downloads/imug_rating/imug_Impuls_Stresstest_Nachhaltigkeit_2019.pdf (zuletzt am 27.05.2022), S. 9, 12, 19, 24; zur Unterscheidung der beiden Begriffe vgl. Abschnitt I.1.

⁵⁷⁸ BaFin (Hrsg.), BaFin Merkblatt. Merkblatt zum Umgang mit Nachhaltigkeitsrisiken, abrufbar unter: https://www.bafin.de/SharedDocs/Downloads/DE/Merkblatt/dl_mb_Nachhaltigkeitsrisiken.html (zuletzt am 27.05.2022), S. 13 f.; *Walden*, NZG 2020, 50, 51.

⁵⁷⁹ Beispielhaft *HSBC* (Hrsg.), *Global Tax Transparency: The New Normal*, June 2016, abrufbar unter: <https://www.privatebanking.hsbc.com/content/dam/privatebanking/gpb/about-us/global-tax-transparency.pdf> (zuletzt am 24.05.2022); *Citibank* (Hrsg.), *Tax Compliance and Regulatory Information*, abrufbar unter: <https://www.privatebanking.hsbc.com/content/dam/privatebanking/gpb/about-us/global-tax-transparency.pdf> (zuletzt am 24.05.2022); *European Banking Federation* (Hrsg.), *Priorities – EBF actions – Tax & Compliance*, abrufbar unter: <https://www.ebf.eu/priorities/ebfactions/tax-and-compliance/> (zuletzt am 24.05.2022).

Banken und Finanzdienstleistern umfassende, verpflichtende Vorgaben zur steuerlichen Transparenz, Strategie und Compliance getätigt, die im Folgenden näher erläutert werden.

aa. Erwartungen der Norges Bank zur steuerlichen Transparenz

Die am 14. November 1816 gegründete Zentralbank von Norwegen, *Norges Bank*, bestimmt neben dem norwegischen Leitzins auch die Investitionen des Staatlichen Pensionsfonds, *Statens pensjonsfond*. Seit 2008 gibt sie eine Schriftenreihe heraus mit ihrer Erwartungshaltung an Unternehmen in ihrem Portfolio dahingehend, wie globalen Herausforderungen begegnet und zur Erreichung der UN SDGs beigetragen werden soll. Neben den Papieren zu Klimawandel, Kinderrechten, Wasserhaushalt, Menschenrechten, Korruption, Meeresschutz, Biodiversität und Ökosystemen⁵⁸⁰ umfasst die Reihe auch ein am 7. April 2017 veröffentlichtes Papier zur steuerlichen Transparenz.⁵⁸¹ Dessen Hauptprinzipien im Einklang mit *UN Global Compact*⁵⁸², den *UN Guiding Principles on Business and Human Rights*⁵⁸³, den *OECD Principles of Corporate Governance* und den *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*⁵⁸⁴ sind, dass Unternehmen ihre Steuern am Ort der Wertschöpfung zahlen, Steuergestaltungen in die Verantwortung des Vorstandes legen und ihre steuerliche Transparenzberichterstattung um ein Public CbCR ergänzen sollen.⁵⁸⁵

Einleitend werden multinationale Unternehmen dazu aufgefordert, sich an den Wortlaut der Steuergesetze und die Absichten des Gesetzgebers zum

⁵⁸⁰ *Norges Bank Investment Management* (Hrsg.), Publications – Expectations documents, abrufbar unter: <https://www.nbim.no/en/publications/> (zuletzt am 24.04.2022).

⁵⁸¹ *Norges Bank Investment Management* (Hrsg.), The fund – News – Expectation document on tax and transparency, abrufbar unter: <https://www.nbim.no/en/the-fund/news-list/2017/expectation-document-on-tax-and-transparency/> (zuletzt am 24.04.2022).

⁵⁸² Vgl. Abschnitt I.5.c.

⁵⁸³ Vgl. Abschnitt I.5.c.

⁵⁸⁴ Dazu Abschnitt I.5.d.aa.

⁵⁸⁵ *Norges Bank Investment Management* (Hrsg.), Tax and Transparency. Expectations towards companies, abrufbar unter: <https://www.nbim.no/contentassets/48b3ea4218e44caab5f2a1f56992f67e/expectations-document---tax-and-transparency---norges-bank-investment-management.pdf> (zuletzt am 24.04.2022), Preface, S. 1, 3.

Zeitpunkt der Verabschiedung derselben zu halten.⁵⁸⁶ Nach der Kategorie A “*Appropriate and prudent board policies*” ist der Vorstand für Transparenz und umsichtiges Steuerverhalten verantwortlich, soll dabei die genannten Grundsätze berücksichtigen und durch seine strategischen Entscheidungen auf die langfristige Wertschöpfung hinwirken, aber nicht aggressive Steuergestaltungen betreiben. Dabei soll im Konzern sichergestellt werden, dass ein einheitliches Steuerverhalten angewendet wird, Verantwortlichkeiten klar definiert sind und die Leitungsorgane eine ausreichende Berichterstattung über Steuerangelegenheiten erhalten. Konkret sollen multinationale Unternehmen ihr Steuerrisiko routinemäßig bewerten und für Mitarbeiter in steuerlichen Abteilungen geeignete Schulungsprogramme und Vergütungsschemen anwenden.⁵⁸⁷

Gemäß Kategorie B “*Transparent reporting on corporate value generation*” sollen multinationale Unternehmen in einem Public CbCR aufschlüsseln, in welchen Ländern eine Wertschöpfung erfolgt und wo diese besteuert wird. Dabei wird eine umfassende Darstellung der vom Unternehmen gezahlten Steuern und Abgaben, einschließlich Umsatz-, Lohn-, Grund- und Umweltsteuern sowie Zöllen, empfohlen. Auch sollen multinationale Unternehmen öffentlich erklären, warum sie bspw. in Niedrigsteuerländern ansässig sind oder wesentliche Geschäftstätigkeit mit keinen oder verhältnismäßig wenigen lokalen Mitarbeitern ausüben. Zudem sollen sie einen kooperativen Umgang mit den Finanzverwaltungen pflegen und dafür insb. die erforderlichen Informationen für fundierte Schlussfolgerungen zur Verfügung stellen.⁵⁸⁸

bb. Dänische Tax Code of Conducts

Ähnlich zu den Erwartungen der *Norges Bank* wird der im August 2019 veröffentlichte *Tax Code of Conduct*⁵⁸⁹ inzwischen von einer Vielzahl von dani-

⁵⁸⁶ Ebd., S. 1: “*letter of the tax laws and the intention of the legislature at the time those laws were passed*”.

⁵⁸⁷ Ebd., S. 3.

⁵⁸⁸ Ebd., S. 4.

⁵⁸⁹ ATP u.a. (Hrsg.), *Tax Code of Conduct*, abrufbar unter: <https://www.pensiondanmark.com/globalassets/dokumenter/investering/new-tax-code-of-conduct.pdf> (zuletzt am 24.04.2022).

schen Investoren und Pensionsfonds angewendet.⁵⁹⁰ Vor dem Hintergrund der Finanzierungsfunktion der Steuern für die Erreichung der UN SDGs sowie des BEPS-Projekts und der ATAD wird mit dem *Tax Code of Conduct* ein Rahmenwerk für verantwortliches Steuerverhalten vorgelegt, um die Pensionsfonds so in ihrer verantwortungsvollen Anlagestrategie zu unterstützen.⁵⁹¹

Kernelemente umfassen dabei:

- *Investor's Expectations of the Manager*,
- *Tax Planning*,
- *Restricted Jurisdictions*,
- *Investments in Developing Countries*,
- *Transparency and Dialogue*.

Die Initiative der Pensionsfonds zum Anlass nehmend, veröffentlichten die *Active Owners Denmark* am 6. Juni 2021 ebenfalls einen *Tax Code of Conduct* für die Bereiche *Private Equity and Venture Fund*.⁵⁹² Kernelemente dieses *Tax Code of Conduct* sind:

- *Active Owners Denmark's Expectations to its members*,
- *Tax Planning*,
- *Domiciliation of holding companies*,
- *Blacklisted jurisdictions*,

⁵⁹⁰ Darunter *Arbejdsmarkedets Tillægspension (ATP)*, *Industriens Pension*, *Pension Danmark*, *Pensionsforsikringsanstalten (PFA)*, *Andels-Pensionsforeningen (AP Pension)*, *Lægernes Pension & Bank*, *P+ – Pensionskassen for Akademikere, Pædagogernes Pension (PBU)*, *PenSam*, *Pensionskassen For Magistre and Psykologer (MP Pension)*, *Velliv Pension & Livsforsikring A/S*, *Leo Fondet*, *Lundbeckfonden*, *Novo Holdings A/S*, *Realdania*, *Velux Fonden*, *Villum Fonden*.

⁵⁹¹ *Tax Code of Conduct* der dänischen Pensionsfonds (FN 589), S. 1.

⁵⁹² *Active Owners Denmark* (Hrsg.), *Tax Code of Conduct*, June 6th 2021, abrufbar unter: <https://aktiveejere.dk/wp-content/uploads/2021/06/Active-Owners-Denmark-Tax-Code-of-Conduct.pdf> (zuletzt am 26.04.2022), Rn. 1.1., S. 1.

- *Handling of Tax and related Risks,*
- *Mandatory Disclosure and Exchange of Cross-border Tax Arrangements (DAC6),*
- *Enforcement of the Tax Code of Conduct.*

Aufgrund der inhaltlichen Nähe zueinander erfolgt die Analyse der beiden *Tax Code of Conducts* gemeinsam. So erwarten beide, dass sich die Verwaltungsgesellschaft bzw. die Mitglieder nach besten Kräften um die Einhaltung der geltenden Steuergesetze bemühen und dabei vorausschauend internationale Entwicklungen berücksichtigen.⁵⁹³

Für den Bereich der Steuerplanung wird die Erwartungshaltung der Pensionsfonds mit Blick auf das BEPS-Projekt festgehalten, dass sich Investitionsobjekte um die Schaffung von langfristig nachhaltigen Strukturen bemühen⁵⁹⁴ und dass Steuerplanungsmöglichkeiten zur Verhinderung einer etwaigen Doppelbesteuerung und der Maximierung der Nachsteuerrendite der Anleger angewendet werden. Dazu gehören bspw. der Einsatz von Holdinggesellschaften, die Anwendung von begünstigenden DBA-Regelungen bei ausreichender geschäftlicher Substanz, die Verlustnutzung, Fremdfinanzierung und der Gebrauch hybrider Gesellschaften für nicht-aggressive Steuerplanung.⁵⁹⁵ Nicht akzeptabel sollen dagegen aggressive Steuervermeidungspraktiken sein, die als Ausnutzung von formellen Eigenheiten einer Steuernorm oder von Unstimmigkeiten zwischen Steuerrechtsordnungen zur Verringerung der Steuerlast definiert und zu denen der Missbrauch von DBA durch Holdinggesellschaften ohne ausreichende Substanz zur Quellensteuerreduktion oder -umgehung, Verrechnungspreisplanungen, hybride Finanz-

⁵⁹³ Tax Code of Conduct der dänischen Pensionsfonds (FN 589), S. 2; Tax Code of Conduct der Active Owners Denmark (FN 592), Rn. 2.3., S. 2.

⁵⁹⁴ “*seek to implement structures that are sustainable in the long term*”. – Tax Code of Conduct der dänischen Pensionsfonds (FN 589), S. 2.

⁵⁹⁵ “*general use of holding companies, [...] available double taxation treaties where the business substance justifies the use of a specific double taxation treaty, [...] current and historic tax losses to reduce taxable income, [...] debt financing, [...] hybrid entities for non-aggressive tax planning*.” – Tax Code of Conduct der dänischen Pensionsfonds (FN 589), S. 2; Tax Code of Conduct der Active Owners Denmark (FN 592), Rn. 3.2., S. 2.

instrumente und Gesellschaften zur aggressiven Steuervermeidung beispielhaft aufgezählt werden.⁵⁹⁶

Mit Verweis auf die EU-Liste nicht-kooperativer Steuergebiete⁵⁹⁷ und das Peer-Review-Verfahren des *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*⁵⁹⁸ soll bei Portfolio-Investitionen nicht in zwischengeschaltete Holdinggesellschaften investiert werden, die in gelisteten bzw. als *not compliant* bewerteten Ländern eingetragen oder steuerlich ansässig sind.⁵⁹⁹ Bei Investitionen in Entwicklungsländern sollen die Verwaltungsgesellschaften nach Vorgabe der Pensionsfonds Vorsicht bei der Annahme von Steuervorteilen und -anreizen und bei der Finanzierung durch Gesellschafterdarlehen walten lassen.⁶⁰⁰ Die *Active Owners Denmark* sehen hingegen die Nutzung von allgemein verfügbaren, lokalen Steuervorteilen und -anreizen wie Abschreibungen oder Steuergutschriften als ein generell zulässiges Mittel der Steuerplanung vor dem Souveränitätsprinzip und Selbstbestimmungsrecht des jeweiligen Staates an.⁶⁰¹ Stark fremdfinanzierte Erwerbsstrukturen in Ländern ohne allgemeine Zinsschrankenregelung werden als Beispiel für aggressive Steuervermeidung angeführt.⁶⁰²

Zusätzlich enthält der *Tax Code of Conduct* der *Active Owners Denmark* die Anforderungen, zur Minimierung von Risiken bei Investitionen in Drittländern einen unabhängigen Steuerberater hinzuzuziehen, nach Aufforderung einer Finanzverwaltung die Umstände einer Steuergestaltung und des dazu-

⁵⁹⁶ “*exploitation of technicalities in a tax regime or [...] of inconsistencies between tax regimes in order to reduce tax liability*”. – Tax Code of Conduct der dänischen Pensionsfonds (FN 583), S. 2; Tax Code of Conduct der Active Owners Denmark (FN 592), Rn. 3.1. und 3.3., S. 2.

⁵⁹⁷ Dazu Abschnitt I.1.c.

⁵⁹⁸ Vgl. Abschnitte I.1.b., c. und d.

⁵⁹⁹ Tax Code of Conduct der dänischen Pensionsfonds (FN 589), S. 3; Tax Code of Conduct der Active Owners Denmark (FN 592), Rn. 4.3. und 5.1.a. und b., S. 3.

⁶⁰⁰ Tax Code of Conduct der dänischen Pensionsfonds (FN 589), S. 3; Tax Code of Conduct der Active Owners Denmark (FN 592), Rn. 3.3.e., S. 2.

⁶⁰¹ Tax Code of Conduct der Active Owners Denmark (FN 589), Rn. 3.1.f., S. 2.

⁶⁰² Tax Code of Conduct der Active Owners Denmark (FN 592), Rn. 3.3.e., S. 2.

gehörigen Vorteils in vollem Maße offenzulegen und den Anforderungen der DAC6⁶⁰³ zu genügen.⁶⁰⁴

Die Pensionsfonds erwarten einen transparenten und kooperativen Umgang in Steuerthemen insb. hinsichtlich der Anforderungen zum AEIO⁶⁰⁵ und behalten es sich vor, die Einhaltung des *Tax Code of Conduct* und die allgemeinen Steuerpraktiken stichprobenartig zu überprüfen.⁶⁰⁶ Die *Active Owners Denmark* verpflichten hingegen ihre Mitglieder zum jährlichen Bericht über die Einhaltung des *Tax Code of Conduct* und behalten sich bei Verletzungen die Möglichkeit eines Ausschlusses des jeweiligen Mitglieds vor.⁶⁰⁷

c. Berücksichtigung in Nachhaltigkeitsindizes und -ratings

Ein Entscheidungskriterium, nach denen sich institutionelle Investoren und Anleger richten, ist das Abschneiden in Ratings und Indizes. Davon nehmen einige bereits das Kriterium der steuerlichen Transparenz in den Blick.

aa. Dow Jones Sustainability Indices

Seit der Gründung am 8. September 1999 geben die *Dow Jones Indices* und *RobecoSam* einen der seinerzeit weltweit ersten Nachhaltigkeitsindexe heraus. Die *Dow Jones Sustainability Indices* werden auch nach der Verschmelzung mit *Standard&Poor's* im Jahr 2012 unter diesem Namen fortgeführt.⁶⁰⁸ Grundlage für das Abschneiden im *Dow Jones Sustainability Index* (DJSI) ist ein jährliches *Corporate Sustainability Assessment* (CSA), aus dem eine sektorspezifische Bewertung der inzwischen über 2.200 teilnehmenden

⁶⁰³ Dazu Abschnitt 3.a.

⁶⁰⁴ Tax Code of Conduct der Active Owners Denmark (FN 592), Rn. 6.2., 6.3. und 7.1., S. 3.

⁶⁰⁵ Dazu Abschnitt I.2.b.

⁶⁰⁶ Tax Code of Conduct der dänischen Pensionsfonds (FN 589), S. 3.

⁶⁰⁷ Tax Code of Conduct der Active Owners Denmark (FN 592), Rn. 8.1. und 8.3., S. 3 f.

⁶⁰⁸ *S&P Global* (Hrsg.), ESG – Performance – Indices – DJSI Index Family – Investment Objective, abrufbar unter: <https://www.spglobal.com/esg/performance/indices/djsi-index-family> (zuletzt am 17.05.2022).

Unternehmen hervorgeht.⁶⁰⁹ Dabei werden aus 61 sektorspezifischen Fragebögen anhand von jeweils 100 bis 130 Fragen etwa 1.000 Daten aus 23 Themenkomplexen rund um die ökonomische, ökologische und soziale Dimension des Nachhaltigkeitsbegriffs pro Unternehmen mit Abgabefrist bis zum 30. Juni eines jeden Jahre abgefragt, gewichtet und sodann im *S&P Global ESG Score* ausgewiesen.⁶¹⁰

In der *Economic Dimension* wird eine Bewertung zur Steuerstrategie durchgeführt. Hintergrund ist der Zielkonflikt zwischen dem positiven Effekt von Steueroptimierung auf die Profitabilität eines Unternehmens und dem Risiko von zu „aggressiver“ Steuerplanung auf dessen langfristige Gewinne. Dies wird anhand von Reputationsrisiken, regulatorischen Änderungen, negativen Auswirkungen auf die Beziehungen zu den Steuerbehörden des jeweiligen Landes und der gesamtwirtschaftlichen Auswirkung auf dessen Volkswirtschaft bspw. der fehlenden Steuereinnahmen zur Finanzierung der lokalen Infrastruktur oder des Bildungswesens näher beschrieben.⁶¹¹ Die abgefragten steuerlichen Anforderungen gehen je nach Industrie zu bis zu 3 % in das Gesamtergebnis ein.⁶¹² Dazu gehören die folgenden drei Bereiche:

- *Tax Strategy and Governance*,
- *Tax Reporting*,
- *Effective Tax rate*.⁶¹³

⁶⁰⁹ *S&P Global* (Hrsg.), Corporate Sustainability Assessment. Factsheet, abrufbar unter: https://portal.csa.spglobal.com/survey/documents/CSA_CorporateSustainabilityAssessment_factsheet.pdf (zuletzt am 17.05.2022), S. 1, 4.

⁶¹⁰ Ebd., S. 3 f.

⁶¹¹ *S&P Global* (Hrsg.), CSA Companion 2022. Corporate Sustainability Assessment, abrufbar unter: https://portal.csa.spglobal.com/survey/documents/CSA_Companion.pdf (zuletzt am 17.05.2022), S. 60; so ähnlich bereits *RobecoSAM* (Hrsg.), The Sustainability Yearbook 2019. Five Years of Pushing for Change: Assessing Corporate Tax Strategies, abrufbar unter: <https://www.spglobal.com/esg/csa/static/docs/the-sustainability-yearbook-2019-five-years-of-pushing-for-change-assessing-corporate-tax-strategies.pdf> (zuletzt am 17.05.2022), S. 3 ff.

⁶¹² *S&P Global* (Hrsg.), Weights Overview. Corporate Sustainability Assessment 2022, abrufbar unter: https://portal.csa.spglobal.com/survey/documents/CSA_Weights.pdf (zuletzt am 17.05.2022), S. 4, 6 f., 10–16, 18–22, 25–28, 36–41, 44 ff., 49, 52–55, 57, 59 f., 62 f.

⁶¹³ *S&P Global* (Hrsg.), CSA Companion 2022 (FN 611), S. 60 ff.

Bei der Steuerstrategie wird das Vorhandensein von einer öffentlich zugänglichen, konzernweiten Steuerpolitik, -strategie oder von -grundsätzen und Selbstverpflichtungen des jeweiligen Unternehmens eingefordert,

- zur Einhaltung des *spirit as well as the letter of the tax laws and regulations*
- die Wertschöpfung nicht in Niedrigsteuerländer zu verlagern,
- keine Steuerstrukturen ohne wirtschaftliche Substanz zu nutzen,
- den Fremdvergleichsgrundsatz bei der Ausgestaltung der Verrechnungspreise anzuwenden,
- keine *secrecy jurisdictions*⁶¹⁴ oder Steueroasen zur Steuervermeidung zu nutzen
- und die Steuerstrategie einem Genehmigungsverfahren durch den Vorstand zu unterwerfen.⁶¹⁵

Führende Unternehmen hätten erkannt, dass ein Public CbCR dazu beitragen würde, das Vertrauen von Stakeholdern in ihr Unternehmen zu stärken. Deshalb wird für die steuerliche Transparenzberichterstattung erwartet, dass Unternehmen über die wichtigsten geschäftlichen, finanziellen und steuerlichen Informationen betreffend die in den geprüften Konzernabschlüssen enthaltenen Gesellschaften öffentlich berichten.⁶¹⁶ Die einzelnen Berichts-anforderungen sind ähnlich zu denen nach *Aktionspunkt 13*, DAC4, der Richtlinie zum Public CbCR⁶¹⁷ sowie GRI 207-4⁶¹⁸. Sie umfassen auf Länderebene die Namen aller ansässigen Gesellschaften, deren Hauptgeschäftszweck, die Anzahl der Beschäftigten in FTE, Umsatz, Gewinn bzw. Verlust vor Steuern sowie die angefallene und gezahlte Einkommensteuer.

Zwingend vorgeschrieben ist dabei, dass alle wesentlichen Umsatzerlöse des Gewinns vor Steuern und der angefallenen bzw. gezahlten Einkommensteuer berichtet werden. Das bedeutet konkret, dass 90 % der jeweiligen

⁶¹⁴ Zur Abgrenzung beider Begriffe vgl. Abschnitt I.1.

⁶¹⁵ *S&P Global* (Hrsg.), *CSA Companion 2022* (FN 611), S. 60.

⁶¹⁶ *S&P Global* (Hrsg.), *CSA Companion 2022* (FN 611), S. 62.

⁶¹⁷ Dazu Abschnitt I.3.c.bb.

⁶¹⁸ Vgl. Abschnitt I.5.d.bb.

konsolidierten Gesamtwerte getrennt nach Ländern offenzulegen sind. Die verbleibenden, bis zu 10 %, können als „Sonstige“ zusammengefasst werden.⁶¹⁹ Weitere Unterschiede zum Public CbCR nach *Disclosure 207-4* des Standards *GRI 207:Tax 2019* bestehen darin, dass nach *Question 2* des DJSI lediglich die Gesamtumsätze anzugeben sind und keine Sachanlagen sowie Gründe für das Auseinanderfallen der entstandenen Ertragsteuern und der Anwendung des Regelsteuersatzes erfordert werden.⁶²⁰

Mit der Offenlegung des effektiven Steuersatzes der letzten zwei Jahre, d.h. für die Datenabfrage im Jahr 2022 die Geschäftsjahre 2020 und 2021, wird auf die Initiative der Staatengemeinschaft um das BEPS-Projekt, dessen Umsetzung durch die Europäische Kommission sowie die jüngsten internationalen Entwicklungen reagiert.⁶²¹ Durch eine tabellarische Abfrage werden dabei die Durchschnittssätze der Ergebnisse vor Steuern, ausgewiesenen Steuern und kumulierten Anpassungen als Grundlage für den effektiven Steuersatz ermittelt.⁶²² Wesentlicher Unterschied zur steuerlichen Transparenzberichterstattung nach dem DJSI ist, dass beim Bericht des effektiven Steuersatzes nicht auf die Einkommensteuern abgestellt wird, sondern grds. ein Gesamtsteuerbeitrag (*Total Tax Contribution*) offengelegt werden soll und damit auch andere Steuerarten erfasst werden können.⁶²³ Freiwillig können Gründe für ein Abweichen des effektiven Steuersatzes zum sektorspezifischen Durchschnitt angegeben werden.⁶²⁴

bb. FTSE Russell Tax Transparency framework

Die *FTSE Russell* ist eine 1995 von der *London Stock Exchange Group* gegründete Tochtergesellschaft und bietet verschiedene Aktien- und Finanz-

⁶¹⁹ *S&P Global* (Hrsg.), *CSA Companion 2022* (FN 611), S. 63.

⁶²⁰ Vgl. Abschnitt I.5.d.aa.

⁶²¹ *S&P Global* (Hrsg.), *CSA Companion 2022* (FN 611), S. 64.

⁶²² *S&P Global* (Hrsg.), *CSA Companion 2022* (FN 611), S. 64.

⁶²³ Vgl. *S&P Global* (Hrsg.), *CSA Companion 2022* (FN 611), S. 65 f.

⁶²⁴ Genannt werden die folgenden abschließenden Gründe: “*Group-wide net operating losses, Single jurisdiction tax code, Non-recurring (one-time) operating losses, Net operating losses from prior period and/or acquired companies, Timing.*” – *S&P Global* (Hrsg.), *CSA Companion 2022* (FN 611), S. 65.

indizes⁶²⁵ und inzwischen auch Nachhaltigkeitsindizes.⁶²⁶ Beauftragt von der PRI hat *FTSE Russell* am 10. Juni 2021 vor dem Hintergrund, dass Investoren zunehmend finanzielle, regulatorische und Reputationsrisiken zusammenhängend mit den unternehmerischen Steuerpraktiken berücksichtigen, eine Studie zu den globalen Trends bei der Offenlegung von Unternehmenssteuern anhand von mehr als 1.300 großen, börsennotierten Unternehmen in Industrie- und Schwellenländern veröffentlicht.⁶²⁷ Bereits im einleitenden Grußwort von *Fiona Reynolds*, CEO der PRI, wird die Erwartungshaltung von Anlegern an Unternehmen beschrieben, einen fairen und verantwortungsbewussten Ansatz in Steuerfragen zu verfolgen, und das Ergebnis von deutlichen Anzeichen für ein Auseinanderfallen vom derzeitigen Stand und gewünschten Maß an steuerlicher Transparenz vorweggenommen.⁶²⁸

Vorgestellt wird in diesem Zusammenhang das im ESG Rating verwendete⁶²⁹ *FTSE Russell Tax Transparency framework*, das entwickelt wurde, um dem Mangel an Einheitlichkeit und Konsistenz bei der Offenlegung von steuerlichen Informationen durch Unternehmen in ihren Portfolios zu begegnen.⁶³⁰

Dabei werden die folgenden drei Bereiche näher beleuchtet:

⁶²⁵ *FTSE Russell* (Hrsg.), About us – Our story, abrufbar unter: <https://www.ftserussell.com/about-us/our-story> (zuletzt am 24.04.2022).

⁶²⁶ Darunter die *FTSE ESG Ratings, Green Revenues data model, Beyond Ratings' Sovereign climate data, FTSE4Good Index Series, FTSE Environmental Markets Index Series, FTSE Climate Risk-Adjusted Government Bond Indexes, FTSE TPI Climate Transition Index, FTSE Smart Sustainability Index Series, FTSE Global Choice Index Series, FTSE EPRA Nareit Green Indexes*. – *FTSE Russell* (Hrsg.), About us – Corporate sustainability – Driving sustainable investment, abrufbar unter: <https://www.ftserussell.com/about-us/corporate-sustainability> (zuletzt am 24.04.2022); *FTSE Russell* (Hrsg.), Index – Sustainable investment, abrufbar unter: <https://www.ftserussell.com/index/category/sustainable-investment> (zuletzt am 24.04.2022).

⁶²⁷ *FTSE Russell* (Hrsg.), *Bourne/Dodsworth/Kooroshy* (Bearb.), Thematic Overview. Sustainable Investment | Tax Transparency. Global trends in corporate tax disclosure, June 2021, abrufbar unter: https://content.ftserussell.com/sites/default/files/global_trends_in_corporate_tax_disclosure_final_2.pdf (zuletzt am 24.04.2022), S. 1.

⁶²⁸ Ebd., S. 3: “*strong evidence that there is a gnawing gap between the current state and the desired level of corporate tax transparency.*”

⁶²⁹ Darunter die *FTSE Russell Sustainable Investment-* und *FTSE4Good-Indexreihe*. – Ebd., S. 8.

⁶³⁰ Ebd., S. 8 f.

- *Policy & Strategy*,
- *Governance & Control Mechanisms*,
- *Quantitative Reporting*.⁶³¹

Der erste Indikator umfasst eine Verpflichtung des Unternehmens zu Steuertransparenz und -verantwortung. Dieser Indikator kann erfüllt werden durch ein öffentliches Statement, das das jeweilige Unternehmen sich für eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung einsetzt und bei seiner Steuerplanung keine *secrecy jurisdictions* nutzt.⁶³² Zweiter Indikator ist die Verpflichtung zur Einhaltung des *spirit of the law*. Der erste Indikator im Bereich der Steuerungs- und Kontrollmechanismen ist die Aufsicht des Vorstandes über die Steuerpolitik sowie etwaiger Steuerrisiken. Als Nachweise dafür können Tagesordnungen oder vom Vorstand ergriffene Maßnahmen wie Vorstandsbeschlüsse sowie die Kette von Verantwortlichkeiten bis in die Steuerabteilung und deren Berichtspflichten an den Vorstand eingereicht werden. Zudem soll der Umfang des Überblicks des Prüfungsausschusses im Rahmen des zweiten Indikators nachgewiesen werden. Für die quantitative Berichterstattung wird die Offenlegung sowie teilweise Prüfung der weltweit gezahlten Körperschaftsteuer nach Ländern erfordert.⁶³³

cc. Ratingagenturen wie MSCI, Sustainalytics, ISS ESG und Vigeo eiris

Die Schwerpunkte, die die einzelnen Ratingagenturen bei ihrer ESG-Prüfung setzen, waren Gegenstand einer Studie der Europäischen Kommission.⁶³⁴ Im Folgenden ist lediglich auf die Berücksichtigung von steuerlicher Transparenz einzugehen.

⁶³¹ Ebd., S. 8 f.

⁶³² Zum Begriff der *secrecy jurisdictions* in Abgrenzung zu *tax havens* vgl. Abschnitt I.1.

⁶³³ Ebd., S. 8 f.

⁶³⁴ *European Commission* (Hrsg.) *Study on Sustainability-Related Ratings, Data and Research*, November 2020, abrufbar unter: https://op.europa.eu/flexpaper/common/split_document.jsp?doc=d7d85036-509c-11eb-b59f-01aa75ed71a1.en.PDF.pdf&userId=&systemId=Portal2012&documentId=d7d85036-509c-11eb-b59f-01aa75ed71a1&documentTitle=Study+on+sustainability-related+ratings%2C+data+and+research&documentPublishingDate=&localeDirectory=%2Fflexpaper%2Flocale%2F&localeChain=en_US&fitWidth=false&documentLanguage=en&share= (zuletzt am 27.05.2022), S. 17 f., 34 ff., 36 bis 55.

Die Nachhaltigkeitsindizes und -ratings von *Morgan Stanley Capital International* (MSCI) starteten im Jahr 1990 mit dem ersten ESG Index.⁶³⁵ Aus der Methodik der MSCI ESG Ratings ergibt sich, dass auch steuerliche Transparenz als zusätzliches Thema in der Gesamtbewertung berücksichtigt wird, wenn auch nur zu einem geringen Anteil. Die Punkteverteilung basiert dabei auf der Differenz zwischen dem effektiven Steuersatz und dem Regelsteuersatz, aber auch dem Offenlegungsgrad von steuerlichen Informationen dahingehend, ob das Unternehmen möglicherweise negative öffentliche Aufmerksamkeit oder Prüfungen durch die Finanzbehörden anziehen könnte.⁶³⁶ MSCI gibt auch Informationen zur gesetzlichen Regulierung der steuerlichen Transparenz heraus.⁶³⁷

Die Bedeutung der steuerlichen Transparenz hat die zu *Morningstar* gehörende, 1992 gegründete Ratingagentur *Sustainalytics* auch erkannt und plant einen Austausch mit proaktiven Unternehmen zur Berücksichtigung von Steuern in Geschäftspolitik und Risikomanagementsystemen, um diese künftig in ihren Leistungsindikatoren zu berücksichtigen. Zudem bietet *Sus-*

⁶³⁵ MSCI (Hrsg.), MSCI ESG Investing. Better investments for a better world, abrufbar unter: <https://www.msci.com/documents/1296102/23188071/MSCI-ESG-Investing-Brochure.pdf> (zuletzt am 27.05.2022), S. 3.

⁶³⁶ “*How is the score for tax transparency determined? We evaluate the extent to which companies may face enhanced public and regulatory scrutiny as well as potential liabilities because of actual or perceived avoidance of corporate income taxes. Scores are based on the gap between the company’s estimated effective tax rate and the estimated statutory tax rate if the company were paying taxes as per the statutory tax rates in the jurisdictions where it generated revenues. Scores are also adjusted based on the disclosure transparency around breakdown of revenues by country; whether a company is predominantly domestic; whether it is classified as a tax-favored structure, such as REITs; and by involvement in controversies. For more information, please see our issue brief The Tax Gap: Regulatory responses and implications for institutional investors. Please note that for most companies, this issue is 0 % weighted and is considered an additional ESG issue, not impacting the overall ESG Ratings assessment.*” – MSCI (Hrsg.), MSCI ESG Ratings Methodology. Summary Guide for Issuers, MSCI ESG Research LLC, March 2022, abrufbar unter: <https://www.msci.com/documents/1296102/10259127/MSCI+ESG+Ratings+Guide+for+Issuers.pdf/0b43f911-0f61-4045-8d91-d5aaef51d320> (zuletzt am 24.04.2022), S. 10 f.

⁶³⁷ MSCI – ESG Research (Hrsg.), ESG Issue Brief. The ‘Tax Gap’ in the MSCI World, December 2013, abrufbar unter: <https://www.msci.com/documents/10199/330c0890-6ec6-4448-9a5c-9af4ffc61eb4> (zuletzt am 27.05.2022).

sustainalytics eine Prüfung dazu an, wo ein Unternehmen seine Steuern bezahlt und ob daraus etwaige Risiken oder Kontroversen erwachsen könnten. In einem Blogbeitrag wird zudem beschrieben, wie die aggressive Steuervermeidung der GAFKA-Unternehmen⁶³⁸ und die so entgangenen Steuereinnahmen zu Verzerrungen in den Staatshaushalten und Reputationsrisiken führen.⁶³⁹

Etwas Ähnliches hat auch die 1985 gegründete *Institutional Shareholder Services group of companies* im Bereich ESG (ISS ESG) angestoßen.⁶⁴⁰

Als erste Ratingagentur hat die zu *Moody's* gehörende, im Bereich ESG tätige und 2002 gegründete *Vigeo eiris* eine umfangreiche Methodik zu ihrer Prüfung der steuerlichen Transparenz veröffentlicht. Auf einer Skala wird Unternehmen die Note 1 vergeben, wenn sie nicht über ihre Steuerzahlungen berichten oder nicht nach Ländern aufgeschlüsselt im Sinne eines CbCR, 2 an Unternehmen mit einem teilweisen CbCR, 3 an solche mit weiteren Zahlenwerken und die beste Note 4, wenn zusätzlich noch qualitative Erklärungen für das Auseinanderfallen des effektiven Steuersatzes vom Regelsteuersatz enthalten sind.⁶⁴¹ Laut Ergebnis einer von *Vigeo eiris* durchgeführten und im

⁶³⁸ Gemeint sind *Google, Amazon, Facebook* und *Apple*.

⁶³⁹ *Flaemrich*, Death and Taxes are the Only Constants – But not for everyone, December 5, 2019, in: *Morningstar/Sustainalytics* (Hrsg.), Resource Center – Blog, abrufbar unter: <https://www.sustainalytics.com/esg-research/resource/investors-esg-blog/death-and-taxes-are-the-only-constants---but-not-for-everyone#:~:text=Sustainalytics%20Taxation%20Engagement&text=The%20objective%20of%20the%20engagement,preserves%20and%20enhances%20shareholder%20value> (zuletzt am 27.05.2022).

⁶⁴⁰ ISS (Hrsg.), About ISS, abrufbar unter: <https://www.issgovernance.com/about/about-iss/> (zuletzt am 27.05.2022); ISS (Hrsg.), The Taxes Paradigm Shift – From Burden to Impact, July 7, 2021, abrufbar unter: <https://www.issgovernance.com/library/the-taxes-paradigm-shift-from-burden-to-impact/> (zuletzt am 27.05.2022).

⁶⁴¹ Anhand von 1.139 Unternehmen aus 29 Sektoren und 57 Ländern im Zeitraum Januar 2016 bis Februar 2017. – *Vigeo eiris* (Hrsg.), Memo – *Vigeo eiris* Methodology, October 2017, abrufbar unter: <https://vigeo-eiris.com/wp-content/uploads/2017/10/Methodology-of-Focus-on-Tax-Payments.pdf> (zuletzt am 27.05.2022).

Oktober 2017 veröffentlichten Untersuchung würden nur 2,5 % der Unternehmen umfassende steuerliche Transparenzberichte veröffentlichen.⁶⁴²

2. Finanzielle und Reputationsrisiken

Dass Unternehmen im Idealfall als verantwortungsvoll wahrgenommen werden wollen, durch Ressourceneffizienz Kosten einsparen und durch innovative Produkte mit einem nachhaltigkeitsbezogenen *Branding* wettbewerbsfähig bleiben oder gar neue Marktpositionen sichern wollen, liegt auf der Hand.⁶⁴³ Ein gutes Abschneiden bei den Vorgaben von Investoren bzw. den dargestellten Indizes und Ratings kann dieses Ziel unterstützen und weitere Anleger in ihrer Investitionsentscheidung positiv beeinflussen.⁶⁴⁴ Letztlich entfaltet jede unternehmerische Geschäftstätigkeit und -entscheidung eine Außenwirkung (*outward impact*).⁶⁴⁵ So kann eine Ansässigkeit in Niedrigsteuerländern, ein fehlerhafter oder falsch verstandener Bericht zu einem potenziellen Reputationsschaden führen und dann einen negativen Effekt auf den Unternehmenswert entfalten.⁶⁴⁶ Die dargestellte Berücksichtigung von steuerlicher Transparenz als KPI bei Nachhaltigkeitsindizes und -ratings geht damit über das Risiko eines abstrakten Reputationsschadens hinaus und ist enger mit der Kursentwicklung am Kapitalmarkt verknüpft.

Aufgrund der unüberschaubaren Vielfalt an Rahmenwerken zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, mangelnder Prüfung und Vergleichbarkeit der gewählten KPIs ist die Unternehmensleitung bei der Erstellung von Berichten dem

⁶⁴² *Vigeo eiris* (Hrsg.), To what extent do companies on their tax payments?, abrufbar unter: https://vigeo-eiris.com/wp-content/uploads/2017/10/Vigeo-Eiris-Focus-on-Corporate-Tax-Payments_vf.pdf (zuletzt am 27.05.2022), S. 2; *Vigeo eiris* (Hrsg.), To what extent do companies on their tax payments? – Summary, abrufbar unter: https://vigeo-eiris.com/wp-content/uploads/2017/10/Tax-disclosure-06-10-17_Summary-ENG.pdf (zuletzt am 27.05.2022), S. 2; *Vigeo eiris* (Hrsg.), To what extent do companies on their tax payments? – Press release, Paris, 10th October 2017, abrufbar unter: https://vigeo-eiris.com/wp-content/uploads/2017/10/20171010_PR_ENG_Tax-transparency.pdf (zuletzt am 27.05.2022), S. 2.

⁶⁴³ *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13; *Erben/Zülch*, DB 2019, 2193, 2197; *Walden*, NZG 2020, 50, 53.

⁶⁴⁴ *AKIR*, KoR 2020, 153, 157 f.; *Walden*, NZG 2020, 50, 54.

⁶⁴⁵ Dazu auch *Walden*, NZG 2020, 50, 51.

⁶⁴⁶ *Klöhn/Schmolke*, NZG 2015, 689, 692 f.; *Hoppe/Müller/Weinrich/Wittek*, IStR 2021, 925, 930 f.; *Walden*, NZG 2020, 50, 53.

Reiz einer „beschönigenden“ Darstellung ausgesetzt (*moral hazard*)⁶⁴⁷, um weitere Investoren anzulocken. Dieses *Greenwashing* bleibt rechtlich nicht zwangsläufig folgenlos, sondern kann unter Umständen eine Haftung auslösen. So könnten gegen das jeweilige Unternehmen u.U. Ansprüche von Anteilseignern⁶⁴⁸, Lieferanten und Vertragspartnern⁶⁴⁹, Kunden⁶⁵⁰ oder durch Verbraucherschutzorganisationen⁶⁵¹ drohen. Auch „Boykottaufrufe“ und ähnliche Reaktionen in Kundenkreisen hat es schon gegeben.⁶⁵² Die zwingende Prüfungspflicht des Aufsichtsrates sowie die externe Prüfung für den nichtfinanziellen Bericht⁶⁵³ führen dazu, dass bei einem fehlerhaften Nachhaltigkeitsbericht eine bußgeldbewehrte⁶⁵⁴ Haftung aufgrund Aufsichtspflichtverletzung nach §§ 116 S. 1, 93 Abs. 1 AktG oder ein mögliches straf-

⁶⁴⁷ *Mankiw/Taylor* (FN 6), S. 619 ff.

⁶⁴⁸ Mit Diskussion einer deliktischen Haftung aus § 823 Abs. 1 bzw. 2 BGB, die mangels haftungsbegründenden Eingriffs sowie Individualschutzwirkung im Ergebnis nicht vorläge. Gelingt der Nachweis eines kausal verursachten Schadens, Vorsatzes sowie einer Sittenwidrigkeit sei aber eine deliktische Haftung aus § 826 BGB möglich. – Ausführlich *Roth-Mingram*, NZG 2015, 1341, 1344 f.

⁶⁴⁹ Dazu *Walden*, NZG 2020, 50, 52 f.

⁶⁵⁰ Mit Bezug auf den kaufrechtlichen Sachmängelgewährleistung. – *Schrader*, ZUR 2013, 451, 452 ff.; *Asmussen*, NJW 2017, 118, 119 f.; *Roth-Mingram*, NZG 2015, 1341, 1345.

⁶⁵¹ Vgl. *Schön*, ZfPW 2022, 207, 224; *Roth-Mingram*, NZG 2015, 1341, 1345.

⁶⁵² Zum öffentlichen Boykottaufruf im Jahr 2012 gegen die von *Starbucks* verfolgte Steuerpolitik *Sieber*, DStR 2021, 2656, 2658 f.; Kundenreaktionen und Unternehmensreputation in Bezug auf Steuerstrategien in experimenteller Untersuchung bei *Hardeck/Hertl*, Journal of Business Ethics 2014, 309, 322.

⁶⁵³ Gem. §§ 170 Abs. 1 und 171 Abs. 1 S.1 und 4 AktG. Vgl. *Institut für Mitbestimmung und Unternehmensführung* (Hrsg.), Mitbestimmungspraxis. Arbeitshilfe für Aufsichtsräte Nr. 20, Nichtfinanzielle Berichterstattung – Prüfung durch den Aufsichtsrat, Januar 2019, abrufbar unter: https://www.boeckler.de/pdf/p_ah_ar_20_2019.pdf (zuletzt am 27.05.2022), S. 14 ff.; vgl. IDW (Hrsg.), IDW Positionspapier. Zukunft der nichtfinanziellen Berichterstattung und deren Prüfung, Stand: 16.10.2020, abrufbar unter: <https://www.idw.de/blob/127008/fe3ecc79b5ff9bfa52b715d7e44f0382/down-positionspapier-zukunft-nichtfinanzielle-be-data.pdf> (zuletzt am 27.07.2022), S. 10 f.; *Holzmeier/Burth/Hachmeister*, IRZ 2017, 215, 219.

⁶⁵⁴ Nach § 334 Abs. 1 Nr. 3, 4 HGB und § 30 Abs. 1 Nr. 1 OWiG. – Dazu *Holzmeier/Burth/Hachmeister*, IRZ 2017, 215, 220.

rechtliches Verfahren⁶⁵⁵ diskutiert wird.⁶⁵⁶ Daneben könnte drohen, dass einem Vorstandsmitglied die Entlastung durch die Hauptversammlung nach § 120 AktG verweigert wird.⁶⁵⁷ Zum Ausschluss der Haftung von Geschäftsführern und Vorständen gelangt die *Business Judgement Rule*, sofern die Entscheidung nach einer Strategiediskussion auf Grundlage angemessener Informationen, ohne Berücksichtigung sachfremder Interessen, zum Wohl der Gesellschaft und in gutem Glauben gefasst wurde.⁶⁵⁸

Daneben ist auch auf die positive Berücksichtigung des Abschneidens eines Unternehmens im Bereich Nachhaltigkeit bei der Vorstandsvergütung zu verweisen. So hat der Aufsichtsrat diese nach § 87 Abs. 1 AktG auf die nachhaltige und langfristige Entwicklung der Gesellschaft auszurichten und dabei soziale und ökologische Aspekte zu berücksichtigen.⁶⁵⁹

3. Informationsasymmetrien

Mittel der Kommunikation mit den *Stakeholdern* ist der steuerliche Transparenz- und Nachhaltigkeitsbericht eines Unternehmens.⁶⁶⁰ Investoren und Anteilseigner treffen ihre Entscheidungen zwar nach einer *rational choice*, aber nicht auf vollkommener Informationsgrundlage.⁶⁶¹ Die gesetzlichen Transparenzpflichten dienen zur Überbrückung dieser *Informationsasymme-*

⁶⁵⁵ Gem. § 331 Nr. 1 HGB. – *Holzmeier/Burth/Hachmeister*, IRZ 2017, 215, 22; *Roth-Mingram*, NZG 2015, 1341, 1345 f.

⁶⁵⁶ *Holzmeier/Burth/Hachmeister*, IRZ 2017, 215, 220; *Roth-Mingram*, NZG 2015, 1341, 1343 f.; *Walden*, NZG 2020, 50, 54; *Behncke/Wulf*, KOR 2019, 21, 29; *Kälberer*, BC 2018, 194, 198.

⁶⁵⁷ Beim Nachweis einer Geschäftsleistungspflichtverletzung nach §§ 76 Abs. 1, 93 AktG. – *Roth-Mingram*, NZG 2015, 1341, 1344.

⁶⁵⁸ *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816, 821; *Walden*, NZG 2020, 50, 51, 58 f.; *Kühnberger/Wohlgemuth*, DStR 2022, 668, 669.

⁶⁵⁹ *Walden*, NZG 2020, 50, 56 f.; *Schmolke*, § 5 – Vertragstheorie und ökonomische Analyse des Vertragsrechts, in: *Towfigh/Petersen* (Hrsg.), *Ökonomische Methoden im Recht*, 2. Aufl., Tübingen 2017, S. 131, 155.

⁶⁶⁰ Dazu bereits *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13 f.; *Schnitger/Holle*, BZ 2020, 5.

⁶⁶¹ *Mankiw/Taylor* (FN 6), S. 617 ff.; *Towfigh*, § 2 – Das ökonomische Paradigma, in: *Towfigh/Petersen* (FN 659), S. 25, 34 ff.

trie.⁶⁶² Wie wahrscheinlich ein Verhalten ist, also Kaufverhalten von Konsumenten⁶⁶³ oder Entscheidungen zum Kauf, Verkauf oder Behalten von Wertpapieren, die in ihrer Gesamtheit sodann die „unsichtbare Hand des Marktes“⁶⁶⁴ ausmachen, wird in Entscheidungs- und Spieltheorien untersucht.⁶⁶⁵

Die von Unternehmen veröffentlichten Berichte dienen als Entscheidungsgrundlage und ihnen kommt in ihrem Aufbau, Umfang, Sprache, Verständlichkeit und Detailtiefe eine verhaltenssteuernde Wirkung zu.⁶⁶⁶ Deshalb ist es Unternehmen zu empfehlen, bereits bei der Erstellung eines Berichts eine Kommunikationsstrategie zu entwickeln. Auch wenn in Abgrenzung zum *Greenwashing* das Problem der Verlässlichkeit von Informationen durch Klassifizierungssysteme wie der Taxonomie-VO angegangen wird, stellt sich für Kleinanleger und die breite Öffentlichkeit das Problem des *information overloads*.⁶⁶⁷ Auch bei institutionellen Investoren erscheint die Auswertung der KPIs⁶⁶⁸, aber nicht aller verfügbaren Informationen möglich. Zwangsläufig wird deshalb zwischen der Erwartungshaltung an Verständlichkeit und Umfang der Offenlegung und der tatsächlichen Berichterstattung eine *expectation gap* entstehen.

⁶⁶² Zur Auflösung von Informationsasymmetrien durch das in § 138a AO umgesetzte sog. *Country-by-Country Reporting*: Kraft/Heider, DStR 2017, 1353, 1360.

⁶⁶³ Zum Stand der Forschung Hardeck/Hertl, Journal of Business Ethics 2014, 309; Hardeck/Har-den/Upton, Journal of Business Ethics 2019; Holle/Kock-row/Thuar, IWB 2020, 816, 821.

⁶⁶⁴ Diese Formulierung Adam Smiths in seinem 1776 erschienen Werk “*The Wealth of Nations*”, nach der einzelne an der Wirtschaft Beteiligte durch die Verfolgung ihrer Eigeninteressen zur Förderung des allgemeinen, wirtschaftlichen Wohlstands wirken, ist Grundlage der freien Marktwirtschaft. – Man-kiw/Taylor (FN 6), S. 11 f., 323 f.

⁶⁶⁵ Wöhe (FN 255), S. 88 ff.; Englerth/Towfigh, § 8 – Verhaltensökonomie, in: Towfigh/Petersen (FN 659), S. 237 ff.

⁶⁶⁶ Wöhe (FN 255), S. 163; Schön, ZfPW 2022, 207, 236; Petersen/Towfigh, § 1 – Ökonomik in der Rechtswissenschaft, in: Towfigh/Petersen (FN 659), S. 6, 8 f.

⁶⁶⁷ Schön, ZfPW 2022, 207, 220 f.; Hannig/Tschatsch, BB 2022, 1064, 1065.

⁶⁶⁸ Dazu auch Stawinoga/Velte, DStR 2021, 2364, 2370.

4. Fazit: Erwartungskonflikt zwischen Share- und Stakeholdern

Der vorstehende Abschnitt II. zeigt die allerersten Berücksichtigungen der steuerlichen Transparenz eines Unternehmens in nachhaltigkeitsbezogenen Ratings, Indizes auf. Dies führt auch zu einem Zielkonflikt zwischen *Share-* und *Stakeholder*-Belangen.⁶⁶⁹

Beim *Shareholder*-Ansatz einer Geschäftstätigkeit werden die Interessen der Anteilseigner um die langfristige Maximierung des Nachsteuergewinns und die Steigerung des Eigenkapitalwerts anhand des Börsenkurses der gehaltenen Aktien in den Mittelpunkt gestellt.⁶⁷⁰ Dies stützt sich auf das vielfach kritisierte Bild des *homo oeconomicus*⁶⁷¹, also des streng-rationalen und auf Eigennutz bedachten Marktteilnehmers. Dazu gehört auch die Optimierung des Steueraufwandes.⁶⁷² In Abgrenzung zur strafbewehrten Steuerhinterziehung hat diese in den Grenzen der rechtlichen Zulässigkeit zu erfolgen, und um das Risiko etwaiger Reputationsschäden zu minimieren, ist zusätzlich von einer „aggressiven“ Steuerplanung Abstand zu nehmen.

Der Nachhaltigkeitstrend zeigt sich in einem neuen Werteverständnis und -bewusstsein hinsichtlich der ökonomischen, ökologischen und sozialen Auswirkungen auf die Gesellschaft.⁶⁷³ Eine entscheidungstheoretische Beobachtung dieser Mischung aus begrenzt-rationalem, intuitivem oder emotionalem, kooperativen oder teilweise gemeinwohlorientiertem oder

⁶⁶⁹ *Hongler/Regli/Berndt*, Tax Reporting and Sustainability, IFF-HSG Working Papers. Working Paper No. 2021-6. June 2021, abrufbar unter: <https://iff.unisg.ch/publications/tax-reporting-and-sustainability/> (zuletzt am 27.05.2022), S. 8 ff.

⁶⁷⁰ *Wöhe* (FN 255), S. 50; *Schön*, in: FS Hoffmann-Becking, 2013, S. 1090, 1097, 1100; *Schön*, ZfPW 2022, 207, 226 f.; *Walden*, NZG 2020, 50, 55, 59.

⁶⁷¹ *Wöhe* (FN 255), S. 6; *Mankiw/Taylor* (FN 6), S. 617, 627; *Rogall/Gapp-Schmeling* (FN 350), S. 202 ff.; *Kirchgässner*, Umweltschutz als Staatsaufgabe. Einige Überlegungen aus der Praxis, in: Grimm, Dieter (Hrsg.), Staatsaufgaben, 1. Aufl., Baden-Baden 1994, S. 453, 456 ff.; *Schön*, ZfPW 2022, 207, 226 f.; *Petersen/Towfigh*, § 1 – Ökonomik in der Rechtswissenschaft, in: *Towfigh/Petersen* (FN 638), S. 6, 21, 26, 30 ff., 34.

⁶⁷² Zur möglichen Verpflichtung des Vorstands zur Gewinnmaximierung siehe *Schön* (FN 670), S. 1085, 1090.

⁶⁷³ *Hannig/Tschatsch*, BB 2022, 1064; *AKIR*, KoR 2020, 153, 154. Dieses neue Werteverständnis versuchen die Menschenbilder des *homo oecologicus*, *homo sustinens* und des *homo amicus* abzubilden. – *Rogall/Gapp-Schmeling* (FN 350), S. 210 ff.

gar altruistischem Konsum- und Kapitalanlageverhalten⁶⁷⁴ ist der Multi-*Stakeholder*-Ansatz.⁶⁷⁵ Ein Unternehmen soll dabei die Belange der einzelnen *Stakeholder* wie Arbeitnehmer, Lieferanten, Kunden und die breite Öffentlichkeit in Einklang bringen und über gesetzliche Pflichten zur Einhaltung von Umwelt-, Gläubiger- und Verbraucherschutz sowie Transparenz hinaus sich im Sinne eines *Good Corporate Citizenship* entwickeln.⁶⁷⁶

Die in dieser Schrift besprochene Transparenz in Steuern und Nachhaltigkeit ist somit Abbild des Zielkonflikts zwischen der Minimierung der Steuerzahlung aus *Shareholder*-Perspektive und nach Wunsch der *Stakeholder* der Maximierung der unternehmerischen Nachhaltigkeitsbemühungen sowie das Leisten einer als „angemessen“ erachteten⁶⁷⁷ Höhe an Steuerzahlungen als einen Beitrag zur Finanzierung der nachhaltigen Entwicklung.

⁶⁷⁴ Zur verhaltensökonomischen Analyse des Konsumentenverhaltens basierend auf der Annahme einer begrenzten Rationalität. – *Mankiw/Taylor* (FN 6), S. 167 ff., 627 ff.; *Rogall/Gapp-Schmeling* (FN 350), S. 204, 207 ff.; vgl. *Schön*, ZfPW 2022, 207, 227 f.; *Petersen/Towfigh*, § 1 – Ökonomik in der Rechtswissenschaft, in: *Towfigh/Petersen* (FN 638), S. 6, 21 f., 38 f.; *Magen*, § 4 – Spieltheorie, in: *Towfigh/Petersen* (FN 638), S. 83 ff.; *Englerth/Towfigh*, § 8 – Verhaltensökonomie, in: *Towfigh/Petersen* (FN 638), S. 237, 238 ff., 243 ff.

⁶⁷⁵ *Kühnberger/Wohlgemuth*, DStR 2022, 668, 669 f.

⁶⁷⁶ *Wöhe* (FN 255), S. 5, 7, 50 f., 53, 65; *Walden*, NZG 2020, 50, 59.

⁶⁷⁷ Zum Zeitgeist und dessen Unschärfe bei der öffentlichen Wahrnehmung und Bewertung der gezahlten Steuern als „zu wenig“: *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816, 820.

Qualitativer Überblick der Transparenzvorgaben von Investoren, Ratingagenturen und Finanzdienstleistern						
Quelle	Einzelne Steuer-gestaltung	Höhe Steuer-zahlung	CbCR	Tax Strategy	TCMS	Stakeholder Management
WEF, <i>Common Metrics, White Paper</i>			Public CbCR: <i>Tota tax</i>			
Empfehlungen der PRI, <i>Investor Corporate tax transparency</i>			Public CbCR	konzernweit vereinheitlichen & veröffentlichen	Rolle des Vorstandes bei Risikomanagement klar definieren	
Norges Bank, <i>Expectation document zu Tax and Transparency</i>			Public CbCR: <i>Total tax, Part B</i>		<i>Appropriate board policies, comply with letter and spirit of the law, Part A</i>	<i>Sufficient information to tax authorities, Part B</i>
Dänische Pensionsfonds und <i>Private Equity and Venture Funds, Tax Code of Conduct</i>	Kein aggressive tax planning, Prüfung bei Inanspruchnahme von tax incentives				<i>Comply with letter and spirit of the law</i>	
Dow Jones Sustainability Index, CSA 2022	Keine secrecy jurisdictions und tax havens	Effective Tax Rate: <i>Total tax</i>	Public CbCR	Wirtschaftliche Substanz, Fremdvergleichsgrds.	<i>Oversight of the Board, Comply with letter and spirit of the law</i>	
FTSE Russell <i>Tax transparency framework</i>	Keine offshore secrecy jurisdictions		<i>Corporate income tax paid</i>		<i>Oversight of the Board, Comply with letter and spirit of the law</i>	

III. Herausforderungen innerhalb des Unternehmens

Die vorherigen Abschnitte zeigen, dass unternehmerische Transparenz nicht nur von Gesetzgeber und Öffentlichkeit eingefordert wird, sondern auch einen messbaren Effekt auf den Kapitalmarkt, die Berücksichtigung in Ratings und die Höhe von Finanzierungskosten hat. Unternehmen haben deshalb bereits ein eigenes Interesse an der Veröffentlichung von verlässlichen Unternehmensinformationen.⁶⁷⁸ Unternehmensinterne und -externe Überwachungs- und Kontrollmechanismen stehen deshalb vor der Herausforderung, nicht nur das gesetzlich vorgeschriebene, sondern darüber hinaus auch das gewünschte Maß an Verlässlichkeit (wieder-)herzustellen.⁶⁷⁹

Nach dem *Prinzipal-Agenten-Problem*⁶⁸⁰ engagieren die Anteilseigner den Vorstand zur Maximierung des Eigenkapitalwerts nach § 76 Abs. 1 AktG (*Shareholder Value*). Um die Informationsasymmetrien zwischen *Shareholdern* und Vorstand auszugleichen, bedarf es einer Transparenzerhöhung durch erweiterte Informationspflichten, der Kontrolle des Vorstandes durch den Aufsichtsrat nach § 111 AktG und die Auswirkungen am Kapitalmarkt sowie Anreize in Form von Ergebnisbeteiligungen nach § 87 AktG.⁶⁸¹ Im folgenden Abschnitt III. wird auf die prozessseitigen Herausforderungen und Operationalisierung innerhalb eines Unternehmens⁶⁸² zur steuerlichen und nachhaltigkeitsbezogenen Transparenz eingegangen.

⁶⁷⁸ Dazu Abschnitt II.

⁶⁷⁹ Vgl. *Menzies* (Hrsg.), *Sarbanes-Oxley Act. Professionelles Management interner Kontrollen*, Stuttgart 2004.

⁶⁸⁰ *Wöhe* (FN 255), S. 22 f., 62; *Mankiw/Taylor* (FN 6), S. 617 ff.; *Wolf/Runzheimer*, *Risikomanagement und KonTraG. Konzeption und Implementierung*, 4. Auflage, Wiesbaden 2003, S. 32.

⁶⁸¹ *Schmolke*, § 5 – Vertragstheorie und ökonomische Analyse des Vertragsrechts, in: *Towfigh/Petersen* (FN 638), S. 131, 155 ff.

⁶⁸² Politisch gesehen bedarf es noch eines Konsenses zur Definition des Nachhaltigkeitsbegriffs und der Messbarkeit anhand von KPIs über das Klassifizierungssystem nachhaltiger Finanzanlagen nach der Taxonomie-VO hinaus auch für eine nachhaltige Unternehmensführung. So auch *Rogall/Gapp-Schmelting* (FN 350), S. 322 f.

1. Anpassung der internen Prozesse, Risiko- und Kontrollsysteme

Die hierarchische Delegation von Verantwortung im Unternehmen und Entscheidungskompetenzen vom Vorstand auf Bereichsleitungen bis zur operativen Sachbearbeitungsebene (*Top-down*)⁶⁸³ sowie die umgekehrte Weitergabe der Ergebnisse von Kontrollen an den Vorstand (*Bottom-up*), um nach § 91 Abs. 2 AktG bestandsgefährdende Risiken⁶⁸⁴ präventiv zu minimieren und frühzeitig auf sie reagieren zu können, werden im unternehmerischen internen Kontroll- und Risikomanagementsystem festgelegt.⁶⁸⁵ Das durch den Nachhaltigkeitstrend veränderte Konsumverhalten und dessen Auswirkungen am Kapitalmarkt⁶⁸⁶ bewirken einen externen Druck auf Unternehmen, auf die damit einhergehenden Chancen und Risiken geschäftsseitig zu reagieren und bestehende Informations- und Kontrollprozesse diesen neuen Anforderungen entsprechend anzupassen (*inward impact*).⁶⁸⁷

a. Nachhaltigkeit und Good Corporate Governance

Interne Kontrollsysteme sind auch ein Mittel, um die Einhaltung der den *moral hazards* der Agenten⁶⁸⁸ vorbeugenden Grundsätzen von „*Good Governance*“ zu überwachen. Der Begriff ist nicht einheitlich definiert, wird aber auch von der internationalen Politik bei der Verfolgung der Ziele einer nachhaltigen Entwicklung verwendet⁶⁸⁹ und umfasst nach allgemeinem Verständnis sämtliche unternehmensinternen Vorgaben, Werte und Grundsätze zur

⁶⁸³ Wöhe (FN 255), S. 109 ff.

⁶⁸⁴ Dazu Abschnitt II.2.

⁶⁸⁵ Walden, NZG 2020, 50, 55 f.; Baege/Schmidt, IRZ 2010, 293.

⁶⁸⁶ Dazu Abschnitt II.

⁶⁸⁷ Walden, NZG 2020, 50, 51; Kühnberger/Wohlgemuth, DSStR 2022, 668; zu negativen externen Effekten Mankiw/Taylor (FN 6), S. 324 f., 327 f.

⁶⁸⁸ Zum Prinzipal-Agent-Problem und dem Umgang mit *moral hazards* Mankiw/Taylor (FN 6), S. 617 ff.; Schmolke, § 5 – Vertragstheorie und ökonomische Analyse des Vertragsrechts, in: Towfigh/Petersen (FN 638), S. 151 ff.; Beispiel für einen *moral hazard* bei der Erstellung von Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichten – vgl. Abschnitt II. 2.

⁶⁸⁹ Dazu insb. Kreuter-Kirchhof, Wirtschaft und Kultur, in: Vitzthum, Wolfgang Graf/Proelß, Alexander (Hrsg.), Völkerrecht, 8. Aufl., Berlin/Boston 2018, S. 585, 615 ff.; Kritik an der tatsächlichen Konsensfähigkeit dieses Prinzip in der Staatengemeinschaft Rogall/Gapp-Schmeling (FN 350), S. 380 f.

Verantwortlichkeit und Überwachung von Risiken. Transparenz ist Bestandteil und Folge von *Good Corporate Governance*.⁶⁹⁰ Kennzeichen dieser sind zudem ein angemessener Umfang mit Risiken, konstruktive Zusammenarbeit zwischen Unternehmensleitung und -überwachung, das Ziel einer langfristigen Wertschöpfung und Wahren der Interessen von *Stakeholdern*.

Für die deutsche Unternehmenskultur wurden die Grundsätze der *Corporate Governance* erstmals mit dem am 1. Mai 1998 in Kraft getretenen *Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich* (KonTraG)⁶⁹¹ normiert. Neben der Erweiterung der Sorgfaltspflichten von Vorstand, Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wurde darin die verpflichtende Implementierung eines geeigneten Risikomanagementsystems auf Grundlage einer Prüfung desselben nach § 317 Abs. 4 HGB und *IDW PS 340*⁶⁹² festgehalten.⁶⁹³ Ergänzend zum KonTraG wird durch eine vom BMJ eingesetzte Kommission⁶⁹⁴ der *Deutsche Corporate Governance Kodex* (DCGK) zur Interessenswahrung von Kleinaktionären erstmalig seit dem 26. Februar 2002 herausgegeben. Börsennotierte Gesellschaften sind nach § 161 AktG verpflichtet, sich jährlich zum DCGK zu erklären.⁶⁹⁵ Korrespondierend veröffentlicht das BMF seit 2007 einen *Public Corporate Governance Kodex* für Unternehmen der öffentlichen Hand.

⁶⁹⁰ *Wöhe* (FN 255), S. 61 f.; *Kühnberger/Wohlgemuth*, DStR 2022, 668 f.; zur historischen Entwicklung der Vorstellungen der EU von einer *Good Governance* anhand des Bekenntnisses zu „*Offenheit, Transparenz und gleicher Zugänglichkeit*“ nach Art. 11 Abs. 1 bis 3 EUV *Stiftung Familienunternehmen* (Hrsg.), Nachhaltigkeitsberichterstattung (FN 389), S. 35 ff.

⁶⁹¹ BGBl. 1998 I Nr. 24 v. 30.04.1998, S. 786; dazu *Lingemann/Wasmann*, BB 1998, 853; *Wolf/Runzheimer*, Risikomanagement und KonTraG (FN 680), S. 20 ff., 215 ff.

⁶⁹² *Menzies* (FN 679), S. 87 ff.

⁶⁹³ Am Beispiel eines mittelständischen Konzerns – *Hahn/Friedrich*, BB 2000, 2620.

⁶⁹⁴ Eine Übersicht der derzeitigen Mitglieder: DCGK (Hrsg.), Kommission – Mitglieder, abrufbar unter: <https://www.dcgk.de/de/kommission/mitglieder.html> (zuletzt am 29.05.2022).

⁶⁹⁵ Insb. die AG gem. § 161 Abs. 1 AktG und börsennotierte Kommanditgesellschaft auf Aktien, §§ 161, 283 Nr. 9, 289f Abs. 2, 3 HGB. Dazu *Timmel*, ZRP 2022, 70; *Talaska*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm* (FN 134), Rn. 1.11 ff.

Rechtsvergleichend ist auf den am 30. Juli 2002 in Kraft getretenen *Sarbanes Oxley Act* (SOA)⁶⁹⁶ einzugehen, der als Reaktion auf den im Jahr zuvor durch *Enron* und *Worldcom* ausgelösten Bilanzskandal für Unternehmen, deren Wertpapiere an einer US-amerikanischen Börse gehandelt werden, strafbewehrte Prüfungs- und Transparenzvorschriften enthält⁶⁹⁷ und als Rahmenwerk für die Ausgestaltung interner Kontrollsysteme die Standards der COSO und die darin enthaltenen Komponenten von Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Kontrollaktivität, Information und Überwachung vorgibt.⁶⁹⁸

Der DCGK wurde zuletzt am 27. Januar 2022 um Nachhaltigkeitsfaktoren im Sinne der CSRD ergänzt und zur Stärkung der Finanzmarktintegrität an das FISG angepasst.⁶⁹⁹ So fordert *Empfehlung A.1* den Vorstand dazu auf, einen *Stakeholder*-Ansatz bei der Entscheidungsfindung zugrunde zu legen, ökologische und soziale Risiken sowie die Auswirkung der Geschäftstätigkeit auf die nachhaltige Entwicklung einzubeziehen.⁷⁰⁰ Zudem sind Nach-

⁶⁹⁶ Der nach dem einbringenden *U.S. Senator Paul Sarbanes* (*1933–2020) und dem *U.S. Representative Michael G. Oxley* (*1944–2016) benannte *Sarbanes-Oxley Act of 2002 – H.R.3763 – 107th Congress – Public Law 107-204* ist bspw. abrufbar unter: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-107publ204/pdf/PLAW-107publ204.pdf> (zuletzt am 24.02.2022); *Menzies* (FN 679), S. 7 ff.

⁶⁹⁷ *Wöhe* (FN 255), S. 63.

⁶⁹⁸ Neben weiterer *Guidance* ist auf das geltende Rahmenwerk des *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) zu verweisen. – COSO/*The Association of Accountants and Financial Professionals in Business* (Hrsg.), *The 2013 COSO Framework & SOX Compliance. One Approach to an Effective Transition*, abrufbar unter: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/COSO-McNally-Transition.pdf> (zuletzt am 06.06.2022); *Menzies* (FN 679), S. 74 ff.

⁶⁹⁹ DCGK (Hrsg.), *Konsultationen – Aktuelle Konsultationen*, abrufbar unter: <https://www.dcgk.de/de/konsultationen/aktuelle-konsultationen.html> (zuletzt am 29.05.2022), im Folgenden zitiert als „DCGK 2022“; DCGK (Hrsg.) *Begründung der am 28. April 2022 beschlossenen Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex*, abrufbar unter: https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/220517_Begrueundung_DCGK_2022.pdf (zuletzt am 29.05.2022), im Folgenden zitiert als „Begründung zum DCGK 2022“. Zuvor waren auch bereits nachhaltigkeitsbezogenen Erwartungen enthalten. Diese wurden nun anhand des CSRD-Vorschlags konkretisiert. – *Timmel*, ZRP 2022, 70; *Wöhe* (FN 255), S. 62.

⁷⁰⁰ *Begründung zum DCGK* (FN 699), *Empfehlung A.1*, S. 3; *Timmel*, ZRP 2022, 70, 71; zur Diskussion einer *Sustainable Board Governance* – *Velte*, IRZ 2022, 63, 64, 66.

haltigkeitsbelage im Risikokontrollsystem nach § 91 Abs. 3 AktG zu berücksichtigen⁷⁰¹, dessen wesentliche Grundlagen und Prozesse im Lagebericht offenzulegen sind.⁷⁰² Auch sollen die Nachhaltigkeitsbelange von den Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats umfasst werden.⁷⁰³ Ähnliche *Governance Codes*, in denen Nachhaltigkeitsthemen aufgenommen wurden, finden sich in weiteren vom *Common Law* tradierten Jurisdiktionen wie UK⁷⁰⁴, Indien⁷⁰⁵ und Südafrika.⁷⁰⁶

b. Tax Compliance und Good Tax Governance

Eine *Good Tax Governance* wird als Grundlage und Folge einer nachhaltigkeitsbezogenen Geschäftspolitik eines Unternehmens erachtet⁷⁰⁷ und ist auch

⁷⁰¹ Begründung zum DCGK (FN 699), Empfehlung A.3, S. 4; *Timmel*, ZRP 2022, 70, 71.

⁷⁰² Begründung zum DCGK (FN 699), Empfehlung A.5, S. 4 f.; *Timmel*, ZRP 2022, 70, 71.

⁷⁰³ Begründung zum DCGK (FN 699), Empfehlung A.6, S. 6; *Timmel*, ZRP 2022, 70, 71; *Velte*, IRZ 2022, 63, 68.

⁷⁰⁴ *Institute of Directors South Africa* (Hrsg.), King IV. Report on Corporate Governance for South Africa 2016, abrufbar unter: https://cdn.ymaws.com/www.iodsa.co.za/resource/collection/684B68A7-B768-465C-8214-E3A007F15A5A/IoDSA_King_IV_Report_-_WebVersion.pdf (zuletzt am 19.02.2022).

⁷⁰⁵ *Government of India – Ministry of Corporate Affairs* (Hrsg.), National Guidelines on Responsible Business Conduct, abrufbar unter: https://www.mca.gov.in/Ministry/pdf/NationalGuideline_15032019.pdf (zuletzt am 19.02.2022), Annexure 3.

⁷⁰⁶ *Financial Reporting Council* (Hrsg.), The UK Corporate Governance Code, July 2018, abrufbar unter: <https://www.frc.org.uk/getattachment/88bd8c45-50ea-4841-95b0-d2f4f48069a2/2018-UK-Corporate-Governance-Code-FINAL.PDF> (zuletzt am 19.02.2022).

⁷⁰⁷ “Therefore, good tax governance is supposed to be the ultimate expression of sustainability-driven businesses, meaning that a company cannot truly claim to pursue any Sustainable Development Goals (SDGs) unless it has also implemented a tax policy aligned with its sustainability purposes.” – *Valsecchi*, Building a Sustainability – Driven Tax Environment in the EU Area: Reality or Wishful Thinking, in: *Kluwer International Tax Blog*, February 10, 2022, abrufbar unter: http://kluwertaxblog.com/2022/02/10/building-a-sustainability-driven-tax-environment-in-the-eu-area-reality-or-wishful-thinking/#_edn1 (zuletzt am 06.06.2022).

Gegenstand einiger wissenschaftlicher Untersuchungen.⁷⁰⁸ Die Managementregeln für ein nachhaltiges Wirtschaften sind von den bereits bekannten Kriterien von *Good Corporate Governance* abzuleiten⁷⁰⁹ und auf Basis der Transparenz⁷¹⁰ um Nachhaltigkeitsfaktoren wie Kosten von und gezahlte *Green Taxes* auf energie-, ressourcen- und CO₂-intensive Produkte und Prozesse im Sinne einer Ressourceneffizienz zu ergänzen.

Die Notwendigkeit eines *Tax Compliance Management Systemes* (TCMS) nach Vorgaben in Rz. 2.6 AEAO zu § 153 AO und IDW PS 980⁷¹¹, aber auch der Vorbeugung von finanziellen und Reputationsrisiken⁷¹² ist die Legalitätspflicht des Vorstandes, also die Sicherstellung des rechtstreuen Verhaltens des Unternehmens.⁷¹³ Darüber hinaus sollte die Unternehmenskultur auch ein Bestreben prägen, bei sämtlicher Geschäftstätigkeit und der Auslegung sowie Anwendung von (Steuer-)Gesetzen auch den Willen des Gesetzgebers zugrunde zu legen, also den *letter and spirit of the law* einzuhalten.⁷¹⁴

Zur Einhaltung dieses Prinzips rufen nicht nur die bereits vorgestellten Standards, Empfehlungen und Vorgaben, sondern bspw. auch die *Addis Tax*

⁷⁰⁸ *Van der Enden/Klein*, Good Tax Governance? ... Govern Tax Good!, Mai 1, 2020, abrufbar unter: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3610858 (zuletzt am 06.06.2022); *Gribnau/Jallai*, Good Tax Governance and Transparency. A matter of Ethical Motivation, in: Tilburg Law School, Legal Studies Research Paper Series No. 06/2016, abrufbar unter: <http://ssrn.com/abstract=2781205> (zuletzt am 06.06.2022).

⁷⁰⁹ Dazu insb. *Rogall/Gapp-Schmeling* (FN 350), S. 323 ff., 349.

⁷¹⁰ Unter den Überschriften "*The Role of Transparency in Tax Good Governance*" und "*Tax Transparency is Key to Good Global Tax Policy*". – *Owens*, *beck.digitaltax* 2021, 256, 257 f., 259.

⁷¹¹ Die sieben Grundelemente eines TCMS umfassen Kultur, Ziele, Organisation, Risiken, Programm, Kommunikation und Überwachung. Ausführlich *Talaska*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm* (FN 134), Rn. 1.26; *Eßer/Blecken/Hanken*, *Rethinking Tax* 3.2020, 12; *PwC Deutschland* (Hrsg.), Studie zum Stand der Implementierung von Tax Compliance Management Systemen. TAX CMS – Status Quo und Ausblick, abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf> (zuletzt am 06.06.2022), S. 20 ff.

⁷¹² Dazu Abschnitt II.2.

⁷¹³ Vgl. *Walden*, *NZG* 2020, 50, 54.

⁷¹⁴ Daran anknüpfend ist der Begriff „Compliance“ mit der Einhaltung bestimmter, nicht zwangsläufig gesetzlicher Gebote zu verstehen. Ausführlich *Talaska*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm* (FN 134), Rn. 1.1.

*Initiative*⁷¹⁵ und Indien in seinen nationalen Leitlinien für verantwortungsvolles unternehmerisches Handeln⁷¹⁶ auf. Historisch ist es bereits in der forstwirtschaftlichen und ressourcenökonomischen Schrift „*The Fight for Conservation*“⁷¹⁷ von *Gifford Pinchot* aus dem Jahr 1910 zu finden, in der es

⁷¹⁵ Der dabei verfolgte Zweck liegt in der Förderung der nachhaltigen Entwicklung und der Mobilisierung von Steuereinnahmen in Entwicklungsländern. – ATI (Hrsg.), *Financing for Development Conference. The Addis Tax Initiative – Declaration*, abrufbar unter: <https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/ATI-Declaration-EN.pdf> (03.04.2022), Commitment 3, S. 4.

⁷¹⁶ Rechtsvergleichend ist bspw. darauf hinzuweisen, dass auch Indien in seinen *National Guidelines on Responsible Business Conduct* den Anwendungsgrundsatz des “letter and spirit of the law” vorgibt. – Ausdrücklich: “The Governance Structure should ensure that the business contributes to public finances by timely and complete payment of all applicable taxes in the letter and spirit of the laws and regulations governing such payments.” – Core Element 9 in *Government of India – Ministry of Corporate Affairs* (Hrsg.), *National Guidelines on Responsible Business Conduct*, abrufbar unter: https://www.mca.gov.in/Ministry/pdf/NationalGuideline_15032019.pdf (zuletzt am 19.02.2022), Annexure 3, vgl. Abschnitt I.5.a.

⁷¹⁷ Näheres zur Schrift “*The Fight for Conservation*”. – U.S. Department of the Interior (Hrsg.), *Gifford Pinchot: A Legacy of Conservation*, Blog article of 8/9/2017, abrufbar unter: <https://www.doi.gov/blog/gifford-pinchot-legacy-conservation> (04.01.2022).

anhand einer Beschreibung der Leistungsfähigkeit und ökonomisch-wohl-fahrtstheoretischen Überlegung dargestellt wird.⁷¹⁸

Herausgehoben wurde das Prinzip auch in den *OECD Guidelines for Multi-national Enterprises*, einem erstmals 1976 erlassenen, rechtlich nicht bindenden Verhaltenskodex.⁷¹⁹ Mit Beschluss vom 25. Mai 2011 bei dem 50. Jubiläum der OECD wurden diese um ein elftes Kapitel zu Steuern ergänzt⁷²⁰. Hintergrund ist, dass Unternehmen durch ihre Steuerzahlungen zum Staatshaushalt des jeweiligen Landes beitragen.⁷²¹ So stellt das neunte Leitprinzip heraus, dass Unternehmen keine Gestaltungen verfolgen sollen, die den steuerrechtlichen Rahmen umgehen.⁷²² Wesentlicher Inhalt des elften Kapitels ist, dass sich die Unternehmen zur Einhaltung des *letter and the spirit of tax* verpflichten soll.⁷²³ Dazu gehört, den Willen des Gesetzgebers im Vorfeld

⁷¹⁸ “*The first thing we need in this country, as President Roosevelt so well set forth in a great message which told what he had been trying to do for the American people, is equality of opportunity for every citizen. No man should have less, and no man ought to ask for any more. Equality of opportunity is the real object of our laws and institutions. Our institutions and our laws are not valuable in themselves. They are valuable only because they secure equality of opportunity for happiness and welfare to our citizens. An institution or a law is a means, not an end, a means to be used for the public good, to be modified for the public good, and to be interpreted for the public good. One of the great reasons why President Roosevelt’s administration was of such enormous value to the plain American was that he understood what St. Paul meant when he said: «The letter killeth, but the spirit giveth life.» To follow blindly the letter of the law, or the form of an institution, without intelligent regard both for its spirit and for the public welfare, is very nearly as dangerous as to disregard the law altogether. What we need is the use of the law for the public good, and the construction of it for the public welfare.*” – Der Wortlaut ist im Chapter II unter der Überschrift “Home-Building for the Nation” abrufbar unter: <https://www.gutenberg.org/files/11238/11238-h/11238-h.htm> (04.01.2022).

⁷¹⁹ OECD (1976), Declaration by the Governments of OECD Member Countries and Decisions of the OECD Council on Guidelines for Multinational Enterprises (FN 453).

⁷²⁰ OECD (2011), OECD Guidelines for Multinational Enterprises (FN 451), S. 4; Hardeck, IStR 2011, 933 und 934.

⁷²¹ OECD (2011), OECD Guidelines for Multinational Enterprises (FN 451), Chapter XI, Rn. 1, S. 60.

⁷²² Ebd., Guiding Principle Nr. 9, S. 19: “*Refrain from seeking or accepting exemptions not contemplated in the statutory or regulatory framework related to [...] taxation, financial incentives, or other issues*”.

⁷²³ Ebd., Chapter XI, Rn. 1, S. 60; Hardeck, IStR 2011, 933, 934.

durch Auslegung⁷²⁴ zu ermitteln und bei Steuerplanungen zu berücksichtigen. Nicht gemeint ist, dass höhere Steuerzahlungen getätigt werden sollen als gesetzlich vorgesehen.⁷²⁵

Nach dem Bereich *Tax Compliance* soll eine Kooperation mit den Finanzverwaltungen angestrebt werden, um eine effektive und gleichmäßige Anwendung der Steuergesetze zu ermöglichen.⁷²⁶ Dazu gehören die rechtzeitige Übermittlung von relevanten Informationen an die zuständige Finanzverwaltung für die korrekte Festsetzung der zu veranlagenden Steuern sowie die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Ausgestaltung konzerninterner Verrechnungspreise.⁷²⁷ Dies sollte sich auch im *Tax governance, compliance and risk management* eines Unternehmens widerspiegeln, das als Steuerungsmöglichkeit die Identifikation von finanziellen, regulatorischen und Reputationsrisiken ermöglichen soll.⁷²⁸ Beispielhaft werden die proaktive Entwicklung von konzerninternen, steuerpolitischen Prinzipien sowie die Einführung eines internen Kontrollsystems beschrieben, das den Aufsichtsrat über wesentliche Steuerrisiken und -verbindlichkeiten informiert.⁷²⁹ Verstöße gegen die *Guidelines* können in einem Beschwerdeverfahren gegen das jeweilige Unternehmen untersucht werden und zu Reputationsverlusten führen.⁷³⁰

2. Wesentlichkeitsanalyse zur Bestimmung der Berichtspflicht

Unternehmensziele, Leitbild und Gesellschaftszweck legen den konstitutiven Rahmen⁷³¹ jeglichen unternehmerischen Handelns und der Gewinnerzielung zur Maximierung des *Shareholder Values* fest. Nach den Vorgaben in der NFRD, CSRD und diversen Standards soll ein Unternehmen in seinem

⁷²⁴ Ebd., Commentary on Taxation, Rn. 100, S. 60: “*in light of the statutory language and relevant, contemporaneous legislative history*“; Hardeck, IStR 2011, 933, 935.

⁷²⁵ Ebd., Chapter XI, Rn. 1, S. 60.

⁷²⁶ Ebd., Commentary on Taxation, Rn. 101, S. 61.

⁷²⁷ Ebd., Chapter XI, Rn. 1, S. 60 und Commentary on Taxation, Rn. 104 ff., S. 62 mit Verweis auf die OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations; Hardeck, IStR 2011, 933, 934.

⁷²⁸ Ebd., Chapter XI, Rn. 2, S. 60 und Commentary on Taxation, Rn. 102, S. 61.

⁷²⁹ Ebd., Commentary on Taxation, Rn. 102, S. 61; Hardeck, IStR 2011, 933, 935.

⁷³⁰ Dazu Hardeck, IStR 2011, 933 und 936 ff.

⁷³¹ Gem. § 82 Abs. 2 AktG. – Walden, NZG 2020, 50, 55; Wöhe (FN 255), S. 73 f.

Nachhaltigkeitsbericht zu den wesentlichen⁷³² Themen Bezug nehmen und dazu eine Wesentlichkeitsanalyse durchführen.⁷³³ Das Ergebnis der Analyse wird häufig in einer Wesentlichkeitsmatrix dargestellt und soll dem Unternehmen eine Priorisierung auf ausgewählte, also die „wesentlichen“ Nachhaltigkeitsthemen und damit Schwerpunktsetzung in der Berichterstattung ermöglichen.⁷³⁴

Wie genau dieser Identifikationsprozess ablaufen soll oder welchen Mindestanforderungen er genügen muss, wird gesetzlich nicht konkretisiert.⁷³⁵ Organisatorisch könnte die Ermittlung durch die Befragung von *Stakeholdern* und die fortlaufende Berücksichtigung der durch diese geäußerten Belange durch ein *Sounding-Board* sichergestellt werden. Denkbar wäre eine Mindestanzahl an befragten *Stakeholdern*, die Festlegung von verpflichtend zu befragenden Gruppen wie Kunden, Lieferanten, Mitarbeiter, und zivilgesellschaftliche Vertreter oder Themenlisten⁷³⁶, die zur Auswahl gestellt werden sollen. So obliegt es dem jeweiligen Unternehmen, den Prozess für eine Wesentlichkeitsanalyse aufzustellen.⁷³⁷

3. Datenverfügbarkeit und externe Prüfung unternehmerischer Transparenzberichte

Die steuerliche Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung erfordert auch die Veröffentlichung von quantitativen Daten. Dazu gehören die bekannten Größen des (Public) CbCRs⁷³⁸ sowie des effektiven Steuersat-

⁷³² Zum Prinzip der doppelten Wesentlichkeit, *Inside-out-* und *Outside-in-* Perspektive vgl. Abschnitt I.5.a.; *Kühnberger/Wohlgemuth*, DStR 2022, 668, 670 f.; *Quick/Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 40.

⁷³³ *Baumüller/Omazic*, IRZ 2021, 41 f.; *Lanfermann*, BB 2020, 2347; *Hennrichs*, ZGR 2018, 206, 212.

⁷³⁴ *Erben/Zülch*, DB 2019, 2249, 2252; *AKIR*, KoR 2020, 153, 161.

⁷³⁵ Weder in der NFRD noch im Vorschlag zur CSRD finden sich entsprechende Vorgaben und auch in der mitgliedstaatlichen Umsetzung im HGB sind keine solchen enthalten. Vgl. dazu auch *Erben/Zülch*, DB 2019, 2249, 2251; *Sopp/Baumüller*, IRZ 2017, 377, 378.

⁷³⁶ Die Anzahl der relevanten Themen habe im Jahr 2019 zwischen 3 und 40 geschwankt. – *Simon-Heckroth/Luckenhuber*, Wpg 2020, 83 f.

⁷³⁷ *Scheid/Baumüller*, StuB 2020, 208, 209 f. m.w.N.

⁷³⁸ Zum Richtlinienvorschlag vgl. Abschnitt I.3.b.cc.

zes.⁷³⁹ Auch wenn das Public CbCR im europäischen Binnenmarkt erst für nach dem 22. Juni 2024 veröffentlichte Berichte verpflichtend wird, gilt für Unternehmen, die ihren Bericht *in accordance* mit den Standards der GRI in der Berichtsoption „Core“ erstellen und Steuern als wesentlich im Rahmen ihrer Wesentlichkeitsanalyse und Befragung ihrer *Stakeholder* erkannt haben, bereits eine Quasi-Verpflichtung zur Veröffentlichung eines Public CbCR nach *Disclosure 207-4*.

Da noch einige Bedenken bestehen, ob Wettbewerbern durch diesen Datensatz nicht zu tiefe Einblicke in die Geschäftstätigkeit gewährt wird,⁷⁴⁰ und mit Blick auf den Schutz des Betriebs- und Geschäftsgeheimnisses⁷⁴¹ haben erst ein paar Unternehmen diese Informationen als *first mover* veröffentlicht.⁷⁴² Es wird insb. die Möglichkeit genutzt, nach dem *Report-or-Explain*-Prinzip⁷⁴³ einzelne zu berichtende Informationen im Wege einer *omission* aus dem Bericht herauszunehmen. Voraussetzung ist, dass einer der ausdrücklich genannten *reason for omission* geltend gemacht wird, die Umstände erläutert werden, warum diese einzelne Information nicht berichtet werden kann, und ab wann mit einem Bericht dieser Information künftig zu rechnen ist.⁷⁴⁴

⁷³⁹ Vergleichende Analyse und Übersicht im Abschnitt I.3.c.bb.

⁷⁴⁰ *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1457 und 1459; *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816, 818; *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13 f.; *Spengel/Stutzenberger*, IStR 2018, 37, 42 f.

⁷⁴¹ Ein Public CbCR sei trotz verfassungsrechtlicher Bedenken im Ergebnis verhältnismäßig. – *Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages* (Hrsg.) v. 23.06.2016, Ausarbeitung – WD 4 – 3000 – 068/16, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/436832/2802675c4752a138b34014635742b6c2/WD-4-068-16-pdf-data.pdf> (zuletzt am 31.03.2022).

⁷⁴² *PwC Deutschland* (Hrsg.), Steuerliche Transparenz der DAX-40-Unternehmen im Jahr 2021 (FN 458).

⁷⁴³ *Global Reporting Initiative*, Report or Explain. Why all big companies should report their sustainability performance, or explain why they don't, abrufbar unter: <https://www.globalreporting.org/SiteCollectionDocuments/ReportOrExplainBrochure.pdf> (zuletzt am 15.10.2019); vgl. auch die Ausführungen zum sog. *Comply-or-Explain*-Prinzip in § 289c Abs. 4 HGB in Teil I des Beitrags, DStR 2020, 1456.

⁷⁴⁴ Mögliche Gründe für eine sog. *omission* sind nach *Clause 3.2* des Standard *GRI 101: Foundation 2016* „not applicable“, „confidentiality constraints“, „specific legal prohibitions“ und „information unavailable“. – Vgl. *Global Sustainability Standards Board*, GRI 101: Foundation 2016, abrufbar unter: <https://www.globalreporting.org/standards/media/1036/gri-101-foundation-2016.pdf> (zuletzt am 27.07.2022), *Clause 3.2*, S. 24.

Neben der strategischen Frage, ob das Public CbCR bereits freiwillig vor der am 22. Juni 2024 beginnenden Berichtspflicht veröffentlicht werden soll, steht die prozessseitige Herausforderung, ob die zu berichtenden Daten und Überleitungsrechnungen bereits „verfügbar“ sind. Ein Beispiel dafür ist, dass der *Disclosure 207-4* eine Aufgliederung „per country“ erfordert, während Unternehmen ihre IT-Systeme nach IFRS-Vorgaben haben technisch aufbauen lassen. Folgen sind u.a., dass Betriebsstätten dem Hauptsitz zugeordnet werden, die externe Prüfung dieser Daten nach ihrer Wesentlichkeit erfolgt und so „unwesentliche“ CbCR-Daten aus der Jahresabschlussprüfung dieser Daten ausgenommen wurden. Ein möglicher treibender Faktor für die Datenverfügbarkeit sind die aus der Verknüpfung von nachhaltigkeitsbezogenen KPIs, Digitalisierung und künstlicher Intelligenz entspringenden modernen *Cloud*-Architekturen, *Dashboards* und ähnliche Format für eine datengetriebene Steuerfunktion.⁷⁴⁵

Sind alle erforderlichen Daten verfügbar, stellt sich als nächstes die Frage, ob der unternehmerische Bericht zur steuerlichen Transparenz einer externen Prüfung bspw. mit *Limited Assurance* nach ISAE 3000 unterliegen soll.⁷⁴⁶ Eine externe Prüfungspflicht des Nachhaltigkeitsberichts findet nach Vorschlag in der CSRD für Berichte betreffend das Geschäftsjahr ab dem 1. Januar 2024 Anwendung.⁷⁴⁷ Bis dahin ist diese externe Prüfungspflicht für

⁷⁴⁵ *Hilmer*, BC 2019, 384; *Hoebbel/Regendanz/Stender*, beck.digitax 2021, 22; *Owens*, beck.digitax 2021, 256, 258 f.; *Eßer/Blecken/Hanken*, Rethinking Tax 3.2020, 12, 19.

⁷⁴⁶ *AKEU/AKIR*, BB 2021, 2153, 2157 f.; *Kühnberger/Wohlgemuth*, DSStR 2022, 668, 671 f.; *Quick/Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 39 ff.

⁷⁴⁷ Dazu auch Abschnitt I.5.a.; statt vieler *Wulf*, DSStZ 2021, 812, 821 f.

nicht-finanzielle Erklärungen nach der NFRD⁷⁴⁸ und auch in deren deutschen Umsetzung⁷⁴⁹ nicht als zwingend vorgegeben.

4. Fazit: Verknüpfung mit den UN SDGs und Berichterstattung entlang einer Lieferkette

Transparenzberichte sollen die tatsächlichen Verhältnisse des jeweiligen Unternehmens verlässlich widerspiegeln. Damit sind weniger phrasenartige Bekenntnisse gegen aggressive Steuervermeidung gemeint als vielmehr, die Wirksamkeit der benannten, unternehmensinternen Prozesse anhand von quantitativen Zahlen und fundierter Aussagen zu belegen. Eine Möglichkeit, um Aussagegehalt und Qualität steuerlicher Transparenzberichte anzureichern, wäre die Verknüpfung mit der Finanzierung der nachhaltigen Entwicklung.⁷⁵⁰ So könnte ermittelt werden, wie sich 1 Euro an gezahlten Steuern im jeweiligen Staat auf den globalen Fortschritt bei der Erreichung der UN SDGs auswirkt. Schließlich wirken Steuerzahlungen in ihrer Finanzierungsfunktion von staatlichen Aufgaben auf die Erreichung der UN SDGs ein. Hingegen sind Steuerzahlungen nach der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Kosten zu verstehen.⁷⁵¹ Positive Folge ist neben der umfangreicheren Berichterstattung ein neues Instrumentarium des Standortvergleichs.

⁷⁴⁸ So hält Art. 19a Abs. 5 und 6 der Richtlinie 2013/34/EU in der von der NFRD vorgeschlagenen Form die folgende Option: „(6) Die Mitgliedstaaten können vorschreiben, dass die in der nichtfinanziellen Erklärung gemäß Absatz 1 oder dem gesonderten Bericht gemäß Absatz 4 enthaltenen Informationen von einem unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen überprüft werden.“

⁷⁴⁹ § 317 Abs. 2 S. 4 HGB setzt nur Abs. 5, nicht aber Abs. 6 um: „Im Hinblick auf die Vorgaben nach den §§ 289b bis 289e und den §§ 315b und 315c ist nur zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht, die nichtfinanzielle Konzernklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht vorgelegt wurde.“; dazu auch *Velte/Stawinoga*, DB 2019, 2025, 2027.

⁷⁵⁰ Eine Verbindung der Steuer- mit der Nachhaltigkeitsstrategie wird bereits in *Disclosure 207-1* des Standards *GRI 207: Tax 2019* erfordert. – *Guidance zu Disclosure 207-1-a-iv. – Global Sustainability Standards Board*, GRI 207: Tax 2019 (FN 491), *Disclosure 207-1*, S. 6.

⁷⁵¹ *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1457; *Schön* (FN 670), 1085, 1090; *Wagner*, ZfbF, 2019, 347, 353.

Transparenz wird so zu einem Wegbereiter einer materiellen Nachhaltigkeit.⁷⁵²

Voraussetzung dafür sind die Durchführung einer Wesentlichkeitsanalyse⁷⁵³, die fortlaufende Weiterentwicklung unternehmensinterner Compliance- und Risikokontrollsysteme⁷⁵⁴ sowie insb. die Erhebung von Daten⁷⁵⁵, damit die so gewonnenen Informationen zu einem Wettbewerbsvorteil erstarken können.

Ein erster Anwendungsbereich eröffnet sich bei der konzerninternen Produktion sowie Logistik und den dafür festgelegten Verrechnungspreisen⁷⁵⁶ und den dabei weltweit gezahlten CO₂-, Energie- und Umweltsteuern oder Kosten für Emissionszertifikate.⁷⁵⁷ So regelt der *Carbon Border Adjustment Mechanism* die Einfuhr von energieintensiven Produkten in den EU-Binnenmarkt und belastet diese, wenn sie nicht mit Zertifikaten ausgeglichen werden.⁷⁵⁸ So öffnet sich auch ein Spannungsfeld zwischen regionalem Umweltschutz und weltweitem Freihandel.⁷⁵⁹ Die quantitative Übersicht aller weltweit gezahlten *Green Taxes* ermöglicht als unternehmensinterne Steuerungsgröße einen Standortvergleich. Sind diese Daten in einem Konzern erst einmal verfügbar, stellt sich als zweite Ebene die Frage nach der Veröffentlichung von aggregierten Zahlen im Sinne einer *Total taxes paid*.

⁷⁵² Schnitger/Holle/Kockrow, DStR 2020, 1456, 1457.

⁷⁵³ Vgl. Abschnitt III.1.

⁷⁵⁴ Vgl. Abschnitt III.2.

⁷⁵⁵ Vgl. Abschnitt III.3.

⁷⁵⁶ Grundlegend Greil, ZfU 2021, 150; Greil/Stein/Schwarz, DB 2021, 2641.

⁷⁵⁷ Schön, ZfPW 2022, 207, 224 f.

⁷⁵⁸ Rat der Europäischen Union (Hrsg.), Entwurf einer Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Schaffung eines CO₂-Grenzausgleichssystems – Allgemeine Ausrichtung. 2021/0214(COD), 7226/22, ECO-FIN 229. ENV 232. CLIMA 113. UG 57. FISC 74, abrufbar unter: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7226-2022-INIT/de/pdf> (zuletzt am 06.06.2022), Erwägungsgrund 9 ff., 13 f., Art. 1 Abs. 1.

⁷⁵⁹ Rogall/Gapp-Schmeling (FN 350), S. 363 ff.

Auch könnte entlang der Wertschöpfungs- und Lieferkette des Unternehmens berichtet werden.⁷⁶⁰ Die Berücksichtigung von Nachhaltigkeitskriterien und Sorgfaltspflichten zur Einhaltung der Menschenrechte durch Zulieferer entlang der Lieferkette sind bereits in der *Due-Diligence*-Prüfung der CSRD⁷⁶¹ und dem *Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz* enthalten.⁷⁶² Folglich könnte das TCMS im Sinne einer *Good Tax Governance* selbst auch um menschenrechtliche Erwägungen nicht nur bei der Lieferantenauswahl⁷⁶³ erweitert werden. Die Offenlegung entlang der Wertschöpfungskette ist im *EITI Standard 2019*⁷⁶⁴ ebenfalls angelegt.⁷⁶⁵ So könnte im Ergebnis auch die Berichterstattung um die entlang der Lieferkette angefallenen CO₂-, Energie- oder Umweltsteuern sowie Zölle und Einfuhrumsatzsteuern oder angemeldeten Vorsteuern erweitert werden.

⁷⁶⁰ *Brink*, Nachhaltigkeit und Unternehmensstrategien, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Nachhaltigkeit als Verbundbegriff, in: Recht der nachhaltigen Entwicklung, Bd. 2, Tübingen 2008, S. 591, 610 ff.; *Schön*, ZfPW 2022, 207, 245 f.

⁷⁶¹ In dem vorgeschlagenen Art. 19a Abs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU. – CSRD-Vorschlag, COM(2021) 189 final (FN 348), S. 52; NFRD, Richtlinie 2014/95/EU (FN 342), S. 4 ff.; dazu auch *Velte/Stawinoga*, DB 2019, 2025, 2027 – vgl. Abschnitt I.5.a.

⁷⁶² Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Lieferketten vom 16. Juli 2021, BGBl. 2021 I Nr. 46 v. 22.07.2021, S. 2959.

⁷⁶³ So berücksichtigen Unternehmen dies bereits bei der Lieferantenauswahl durch Selbstauskünfte und erfordern teilweise die Einhaltung eines eigenen, an Lieferanten gerichteten Verhaltenskodexes, sog. *Supplier Code of Conduct*. – *Wiedmann*, BB 2021, 1515, 1517.

⁷⁶⁴ Zu den Vorgaben der *EITI Standards* vgl. Abschnitt I.4.a.aa.

⁷⁶⁵ Die Offenlegung entlang der Wertschöpfungskette umfasst i.S.d. *EITI Standards* Art und Umfang der geförderten natürlichen Ressourcen, die dafür zugrundeliegenden Verträge und Lizenzen, die daran anknüpfende Verarbeitung, die staatlichen Einnahmen und deren Verteilung sowie soziale Ausgaben. – EITI (Hrsg.), *What We Do – Strengthening governance along the value chain*, abrufbar unter: <https://eiti.org/About> (zuletzt am 13.02.2022).

IV. Fazit

Mit seiner aufklärerischen Erkenntnis *nam et ipsa scientia potestas est*⁷⁶⁶ schuf Sir Francis Bacon (1561–1626) die noch heute gebräuchliche Redewendung, die sich auch auf die in dieser Schrift dargestellten Grundlagen und Zusammenhänge der steuerlichen Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung übertragen lässt: Das Wissen um die Staaten, Länder und Jurisdiktionen, die mit der Ausgestaltung ihrer Steuersysteme aggressive Steuergestaltungen ermöglichen, ist die Grundlage dafür, damit die Staatengemeinschaft auf diese politisch wie wirtschaftlich Druck ausüben kann, geeignete Missbrauchsvermeidungsmechanismen zu normieren.⁷⁶⁷ Informationen über Steuerpflichtige zu sammeln und miteinander auszutauschen ermöglicht es den Finanzverwaltungen, schneller auf ungewünschte Steuerpraktiken zu reagieren und Finanzströme besser weltweit zu verfolgen.⁷⁶⁸ Die steuerlichen und nachhaltigkeitsbezogenen Unternehmensberichte dienen Anlegern als Entscheidungsgrundlage für eine differenziertere und fundiertere Investitionsentscheidung.⁷⁶⁹

Doch in dieser Idealform ist „Wissen“ nur selten anzutreffen. Missverständnisse, *Greenwashing* und fehlende Transparenz führen zu Informationsasymmetrien am Kapitalmarkt. Auch sind die Transparenzpflichten allein nicht geeignet, diese Informationsasymmetrien abzubauen. Mit anderen Worten ist zu fragen: Wem nützen hundert Seiten Transparenzbericht, Geschäftszahlen und KPIs, wenn nicht jeder Adressat die zur Prüfung und sektorspezifischen Vergleichbarkeit aufzubringenden Ressourcen oder das zum Verständnis notwendige Fachwissen hat?

Deshalb geht mit immer umfangreicheren Transparenzpflichten auch die Pflicht zur sorgfältigen Recherche und Darstellung einher. Eine „tendenziöse“ Medienberichterstattung ist geeignet, das Ansehen eines Konzerns am Kapitalmarkt gegenüber von institutionellen Anlegern und Kleinanlegern in ihrer Investitionsentscheidung „nachhaltig“ negativ zu beeinträchti-

⁷⁶⁶ „Denn auch die Wissenschaft selbst ist Macht.“ 1598 verkürzt in der englischsprachigen Fassung zu „(For) knowledge (ifself) is power“. Heutzutage verkürzt zu „Wissen ist Macht“. Zu Hintergrund und Auslegung dieses Zitats *Rodríguez García*, *Scientia Potestas Est – Knowledge is Power: Francis Bacon to Michel Foucault*, in: *Neohelicon* XXVIII/1, 2001, pp. 109–121.

⁷⁶⁷ Dazu Abschnitt I.1.

⁷⁶⁸ Dazu Abschnitt I.3.

⁷⁶⁹ Dazu Abschnitt I.3. bis 5.

gen. So argwöhnt bspw. Haase das „Klima des Misstrauens den Unternehmen gegenüber“ und „eine Art öffentlicher Generalverdacht, Steuerflucht zu begehen“⁷⁷⁰.

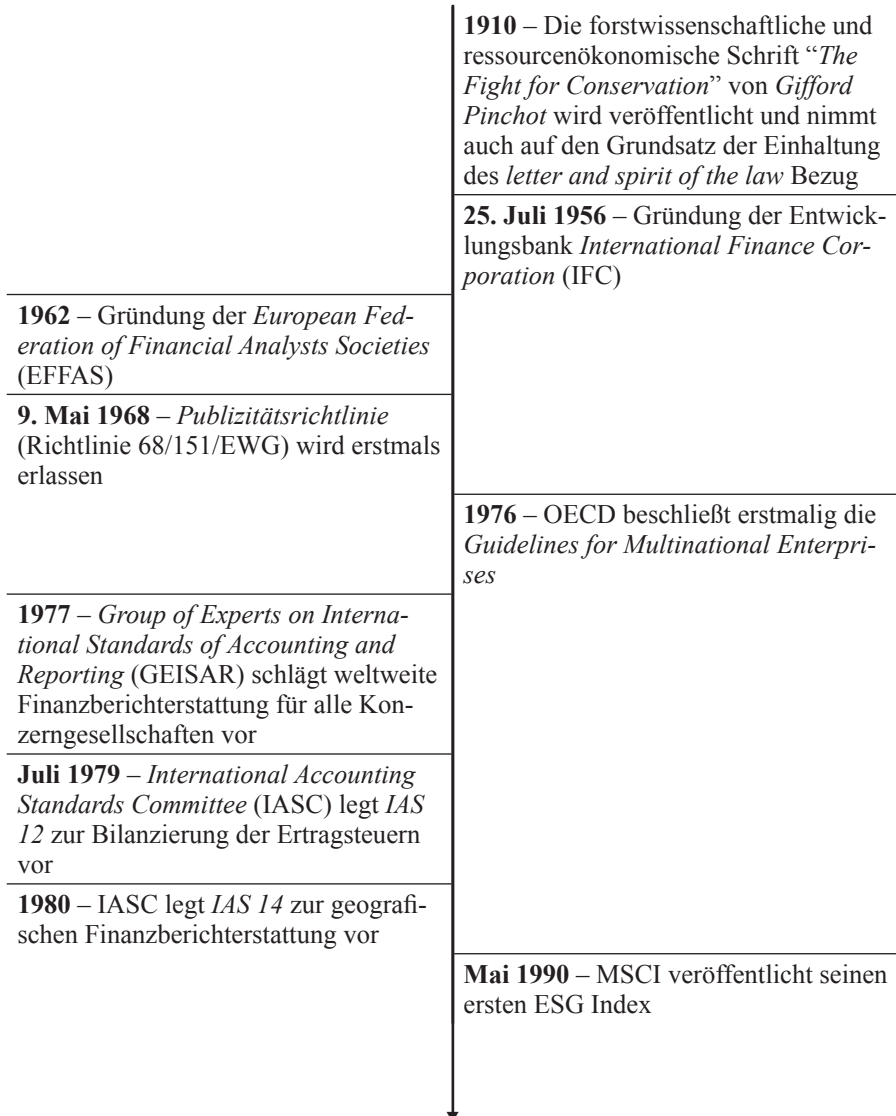
Bei all diesen möglichen, negativen, externen Begleiterscheinungen und den Kosten, die eine entsprechend fundierte Berichterstattung und Anpassung des TCMS mit sich bringen, bleibt eine Hoffnung: Das generierte Wissen um eigene, interne Kennzahlen und Prozesse wie bspw. anhand der *total (green) taxes paid* und Lieferkette⁷⁷¹ kann für Unternehmen langfristig auch zu einem Wettbewerbsvorteil oder Steuerungsmittel zu konzerninternen Kosteneinsparungen und zum Standortvergleich werden.

⁷⁷⁰ Haase, Der Steuerkrieg (FN 65), S. 149; ähnlich Schön, ZfPW 2022, 207, 256.

⁷⁷¹ Vgl. Abschnitt III.4.

Anhang: Zeitstrahl der Transparenz in Steuersachen und Nachhaltigkeit

Legende: Die Transparenzpflichten und historischen Ereignisse links im Zeitstrahl entstammen dem Gesellschafts- und Steuerrecht. Solche rechts im Zeitstrahl stehen in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung.



Oktober 1990 – *Hines-Rice Paper* mit Untersuchung der Entstehung sowie Liste von 41 Steueroasen

29. Juni 1993 – Beschluss der EMAS-Verordnung (VO EWG Nr. 1836/93) für ein freiwilliges Umweltmanagement und die Umweltbetriebsprüfung

15. Dezember 1995 – Deutsches *Umweltauditgesetz* (UAG) tritt in Kraft

September 1996 – Erstmalige Veröffentlichung der Norm ISO 14001:2015 und der darin enthaltenen Anforderungen an ein Umweltmanagementsystem

November 1997 – Gründung der *Global Reporting Initiative* (GRI) durch *Ceres* und dem *UN Environmental Programme* mit Ziel der Veröffentlichung von globalen Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

1. Dezember 1997 – *Code of Conduct (Business Taxation)* gegen einen schädlichen Steuerwettbewerb im EU-Binnenmarkt wird beschlossen

1998 – Veröffentlichung des OECD-Berichts "*Harmful Tax Competition*" mit einer Definition und einer Liste von Steueroasen

1. Mai 1998 – *Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich* (KonTraG) tritt in Kraft

31. Januar 1999 – *Kofi Annan*, damaliger UN-Generalsekretär, schlägt den *UN Global Compact* beim *World Economic Forum* in Davos vor

8. September 1999 – Gründung des *Dow Jones Sustainability Index*

2000 – Veröffentlichung des ersten OECD-Berichts "*Towards Global Tax Cooperation*" mit einer Überprüfung der Steueroasen auf Grundlage des Berichts von 1998

2000 – Gründung der NGO *Carbon Disclosure Project* (CDP) zu klimaa- und umweltbezogenen Datenabfrage von Unternehmen

8. März 2001 – Gründung der *International Financial Reporting Standards Foundation* (IFRS)

Juni 2001 – Gründung der *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) zur Transformation der IFRS-Standards in EU-VO 1606/2002

26. Februar 2002 – *Deutscher Corporate Governance Kodex* wird erstmals veröffentlicht

18. April 2002 – OECD veröffentlicht *Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters* (Model TIEA)

30. Juli 2002 – *Sarbanes-Oxley Act* (SOA) tritt in Kraft

2003 – Gründung der *Extractive Industries Transparency Initiative* (EITI) und Veröffentlichung der *12 Principles*


2004 – Veröffentlichung der *Darmstädter Definition nachhaltiger Geldanlagen*

15. Dezember 2004 – *Transparenzrichtlinie* (Richtlinie 2011/34/EG) wird erlassen

2006 – IFC veröffentlicht *IFC Sustainability Framework* mit Definition ihres Nachhaltigkeitsverständnis und Vorgaben an bspw. nachhaltigkeitsbezogenes *Risk Management*

2005 – Gründung der *UN Principles for Responsible Investments* (PRI) durch UNEP, *Global Compact* und Investoren

2007 – Gründung der NGO *Climate Disclosure Standards Board* (CDSB) in Kooperation mit CDP zur Integration von klima- und umweltbezogenen Daten in die unternehmerische finanzielle Berichterstattung

	<p>2008 – <i>Norges Bank</i> veröffentlicht erste <i>Expectation documents</i> mit Erwartungen an Portfolio-Unternehmen zur Förderung der nachhaltigen Entwicklung</p>
<p>15. September 2008 – Höhepunkt der Weltfinanzkrise mit Insolvenzantrag der US-amerikanischen Investmentbank <i>Lehman Brothers Inc.</i> und anschließende Eurokrise</p>	
<p>2. April 2009 – G20-Gipfel in London und Gründung des <i>Financial Stability Boards</i> (FSB)</p>	
<p>1. und 2. September 2009 – <i>Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes</i> beschließt Umsetzung des Standards zum <i>Exchange of Information on Request</i> (EIOR)</p>	
<p>1. Oktober 2009 – Neufassung der <i>Publizitätsrichtlinie</i> (Richtlinie 2009/101/EG)</p>	
<p>1. November 2009 – <i>Tax Justice Network</i> gibt erstmals den sog. <i>Financial Secrecy Index</i> (FSI) heraus</p>	
	<p>2. November 2009 – Gründung der <i>Sustainable Stock Exchanges Initiative</i> durch die UN, PRI und Partnerbörsen</p> <p>25. November 2009 – Neufassung der EMAS-Verordnung (761/2001/EG) für ein freiwilliges Umweltmanagement und die Umweltbetriebsprüfung</p>
<p>18. März 2010 – Beschluss des <i>Foreign Accountant Tax Compliance Act</i> (FATCA) zum automatischen Informationsaustausch über US-amerikanische Staatsbürger</p>	

27. Mai 2010 – OECD und EU beschließen die *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* und die *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* einschließlich der Möglichkeit sog. *Advanced Pricing Agreements* (APA)

21. Juli 2010 – Beschluss des *Dodd-Frank Act* mit Offenlegungspflicht der Rohstoffunternehmen über Zahlungen an Regierungen

August 2010 – Gründung des *International Integrated Reporting Councils* (IIRC) durch das *Prince of Wales' Accounting for Sustainability Project* und der *International Federation of Accountants*

Herbst 2010 – *Hines* veröffentlicht überarbeitete Liste von Steueroasen im Beitrag *Treasure Islands*

15. Februar 2011 – Beschluss der 1. *Directive on Administrative Cooperation* (DAC1) (Richtlinie 2011/16/EU)

25. Mai 2011 – Beschluss der zuletzt überarbeiteten *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*

Juni 2011 – Verabschiedung der *Guiding Principles on Business and Human Rights* der UN

Juli 2011 – Gründung des *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB) durch die U.S. SEC

13. Oktober 2011 – Beschluss des *Deutschen Nachhaltigkeitskodex* (DNK) vom *Rat für Nachhaltige Entwicklung* (RNE) ergänzend zur Umsetzung der NFRD

25. Oktober 2011 – Veröffentlichung *A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*

	<p>22. bis 22. Juni 2012 – <i>Rio+20 Summit</i>, dessen Abschlussdokument “<i>The Future We Want</i>” die Bedeutung der unternehmerischen Nachhaltigkeitsberichterstattung unterstreicht</p>
<p>1. Januar 2013 – Deutsche Umsetzung der DAC1 im EUAHiG wird anwendbar</p>	
<p>12. Februar 2013 – OECD-Bericht “<i>Addressing Base Erosion and Profit Shifting</i>”</p>	<p>Mai 2013 – Erster <i>EITI-Standard</i> mit Offenlegungspflicht der Rohstoffunternehmen über die wesentlichen Zahlungen an Regierungen</p>
<p>31. Mai 2013 – FATCA-Abkommen der Bundesrepublik Deutschland mit den USA wird beschlossen</p>	
<p>26. Juni 2013 – Umsetzung des <i>EITI-Standards</i> in Richtlinie 2013/34/EU</p>	<p>13. Juni 2013 – Gründung der NGO <i>The B Team</i> mit Mitgliedschaft zahlreicher multinationaler Konzerne</p>
<p>17. Juli 2013 – Umsetzung von <i>Basel III</i> und <i>Country-by-Country Reporting</i> für Finanzdienstleister in der auch als <i>Capital Requirements Directive</i> (CRD IV) bezeichneten Richtlinie</p>	
<p>28. August 2013 – Beschluss der deutschen Umsetzung der Richtlinie 2013/36/EU (CRD IV) und des <i>Country-by-Country Reporting</i> für Finanzdienstleister in § 26a Abs. 1 S. 2 KWG</p>	
<p>14. Juli 2014 – <i>Zucmans</i> Monografie „<i>Steuroasen. Wo der Wohlstand der Nationen versteckt wird</i>“ erscheint in deutscher Sprachfassung</p>	<p>9. Dezember 2013 – Veröffentlichung des <i>International Frameworks</i> (IR) der IIRC</p> <p>18. Februar 2014 – Gründung der NGO <i>Fair Tax Foundation</i></p>

21. Juli 2014 – OECD veröffentlicht den *Common Reporting Standard* (CRS)

22. Oktober 2014 – Beschluss der als *Non-Financial Reporting Directive* (NFRD) bezeichneten Richtlinie 2013/34/EU

29. Oktober 2014 – *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* beschließt, den Standard zum *Automatic Exchange of Information* (AEOI) umzusetzen

5. November 2014 – ICIJ veröffentlicht investigative Untersuchung “*Lux-Leaks*”

16. Dezember 2014 – Beschluss der kanadischen Umsetzung des *EITI-Standards* im *Extractive Sector Transparency Measures Act* mit Offenlegungspflicht der Rohstoffunternehmen über die wesentlichen Zahlungen an Regierungen

20. Mai 2015 – CDP, *UN Global Compact*, *World Resources Institute* (WIR) und WWF gründen die *Science Based Targets Initiative* (SBTi)

23. Juli 2015 – Beschluss der deutschen Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU sowie des darin enthaltenen *EITI-Standards* durch das BilRUG in §§ 341q ff. HGB

25. September 2015 – Annahme der *Agenda 2030* und der darin enthaltenen *Sustainable Development Goals* durch die Mitgliedstaaten der UN

5. Oktober 2015 – Veröffentlichung der Abschlussberichte zum BEPS-Projekt der OECD

1. Januar 2016 – Deutsche Umsetzung des AEOI und CRS im FKAustG wird anwendbar

16. März 2016 – Veröffentlichung des *Finance Act 2016* mit Offenlegungspflicht der Steuerstrategie und -zahlungen der in UK wirtschaftlich tätigen Unternehmen

3. April 2016 – ICIJ veröffentlicht investigative Untersuchung “*Panama Papers*”

3. Mai 2016 – Veröffentlichung des freiwilligen *Tax Transparency Codes* mit Offenlegungspflicht der Steuerstrategie und -zahlungen der in Australien wirtschaftlich tätigen Unternehmen

25. Mai 2016 – Beschluss der 4. *Directive on Administrative Cooperation* (DAC4) (Richtlinie 2016/881/EU)

12. Juli 2016 – Beschluss der *Anti-Tax Avoidance Directive* (Richtlinie 2016/1164/EU)

29. Mai 2017 – Beschluss der Überarbeitung der *Anti-Tax Avoidance Directive* (Richtlinie 2017/952/EU)

4. Dezember 2015 – FSB und *Task Force on Climate-related Financial Disclosures* (TCFD) veröffentlichen die Empfehlungen für *climate-related risks* und *reporting*

23. Februar 2016 – Bundesrepublik Deutschland wird Mitglied der EITI

21. Dezember 2016 – Beschluss des *Nationalen Aktionsplans für Wirtschaft und Menschenrechte* als deutsche Umsetzung der *UN-Guiding Principles on Business and Human Rights*

7. April 2017 – *Norges Bank* veröffentlicht *Expectation document* zu steuerlicher Transparenz

17. Oktober 2017 – ITEP veröffentlicht Bericht “*Offshore Shell Games*” zu den *Fortune 500 Companies* in Steueroasen

5. November 2017 – ICIJ veröffentlicht investigative Untersuchung “*Paradise Papers*”

28. November 2017 – *Oxfam* veröffentlicht Liste von 35 Steueroasen im Vorfeld der ersten EU-Liste

5. Dezember 2017 – Erstmaliger Beschluss der *EU-List of non-cooperative jurisdictions for tax purposes*

22. Dezember 2017 – *Tax Cuts and Jobs Act* (TCJA) einschließlich BEAT, FDII und GILTI wird beschlossen

23. Januar 2018 – Pilotprojekt der OECD zum *International Compliance Assurance Programme* (ICAP) startet

25. Mai 2018 – Beschluss der 6. *Directive on Administrative Cooperation* (DAC6) (Richtlinie 2018/822/EU)

26. Juni 2018 – Veröffentlichung der Studie von *Tørsløv, Wier* und *Zucman* unter dem Titel “*The Missing Profits of Nations*” mit der Annahme, dass etwa 40 % der Gewinne multinationaler Unternehmen jährlich in Steueroasen fließen

29. März 2019 – OECD gibt die Erweiterung auf ICAP 2.0 bekannt

Februar 2018 – *B Team* veröffentlicht die *Responsible Tax Principles* mit Verknüpfung der steuerlichen Transparenz und Finanzierungsfunktion der Steuern für die nachhaltige Entwicklung

29. Mai 2018 – *Europäische Kommission* veröffentlicht *Action Plan: Financing Sustainable Growth*

8. Mai 2019 – Bundesrepublik Deutschland erfüllt alle Anforderungen des *EITI-Standards*

28. Mai 2019 – *Tax Justice Network* gibt erstmals den sog. *Corporate Tax Haven Index* heraus

19. August 2019 – Dänische Pensionsfonds veröffentlichen eine gemeinsamen *Tax Code of Conduct* mit einer Erwartungshaltung an eine nachhaltige Steuerstrategie von Portfolio-Unternehmen

27. November 2019 – Veröffentlichung der Offenlegungs-Verordnung über *sustainability-related disclosures in the financial services sector* (VO 2019/2088)

5. Dezember 2019 – EU-Mitgliedstaaten beschließen 4 Legislativmaßnahmen, von denen eine anknüpfend an die *EU-list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes* umgesetzt werden soll

5. Dezember 2019 – Veröffentlichung des Standards *GRI 207: Tax 2019* und damit erstmals Verknüpfung von steuerlicher und nachhaltigkeitsbezogener Transparenz

11. Dezember 2019 – *Europäische Kommission* veröffentlicht den *European Green Deal* mit dem Ziel der Klimaneutralität der EU bis 2050

20. Dezember 2019 – BaFin veröffentlicht Merkblatt zum Umgang mit Nachhaltigkeitsrisiken

1. Januar 2020 – Deutsche Umsetzung der Meldepflichten über grenzüberschreitende Steuergestaltungen der DAC6-Richtlinie in §§ 138d ff. AO ist anwendbar

21. Januar 2020 – Beginn des *World Economic Forum* in Davos und Diskussion des Konsultationspapiers “*Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value*”

6. März 2020 – Schreiben von 13 *U.S. Senators* und 20 *Members of Congress* an *Angel Gurría*, den damaligen Generalsekretär der OECD, mit der Aufforderung, BEPS Action 13 mit dem Standard *GRI 207: Tax 2019* abzustimmen

15. Juli 2020 – Europäische Kommission kündigt das *Cooperative Compliance Programme* innerhalb des *Action Plans* an

14. Mai 2020 – *Investor Advisory Committee* der U.S. SEC legt Empfehlungen für verbindliche Berichtspflichten zu ESG-Themen für kapitalmarkt-orientierte US-Unternehmen vor

18. Juni 2020 – Veröffentlichung der *Taxonomy* (VO 2020/852)

12. Juli 2020 – GRI und SASB kündigen einen Plan für Unternehmen zur Organisation der Berichterstattung nach beiden Rahmenwerken an

21. Juli 2020 – Gründung der *Task Force on Nature-related Financial Disclosures* (TNFD)

11. September 2020 – CPD, CDSB, GRI, IIRC und SASB kündigen Kooperation an

22. September 2020 – *World Economic Forum* veröffentlicht das *White paper* “*Measuring Stakeholder Capitalism*”

1. Dezember 2020 – *ESG subcommittee* der U.S. SEC legt Empfehlungen für die Annahme verbindlicher Standards ähnlich denen des SASB vor

18. Dezember 2020 – CPD, CDSB, GRI, IIRC und SASB legen *Prototype Climate-related Financial Disclosure Standard* vor

1. Januar 2021 – Standard *GRI 207: Tax 2019* ist anzuwenden

22. März 2021 – Beschluss der *7. Directive on Administrative Cooperation* (DAC7) (Richtlinie 2021/514/EU) einschließlich der Möglichkeit sog. *joint audits*

<p>20. April 2021 – ITEP kommt zu dem Ergebnis, dass der TCJA Steuervermeidung nicht verhindern würde</p>	<p>4. April 2021 – GRI und SASB ver-öffentlichen <i>A Practical Guide to Sustainability Reporting Using GRI and SASB Standards</i></p>
<p>8. Juni 2021 – Deutsche Umsetzung der Möglichkeit von APAs in § 89a AO durch das <i>Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz</i> wird beschlossen</p>	<p>21. April 2021 – Veröffentlichung des Entwurfs der <i>Corporate Sustainability Reporting Directive</i> (COM(2021) 189 final) durch die <i>Europäische Kommission</i></p> <p>25. Mai 2021 – Veröffentlichung des <i>Financing for Sustainable Development Report 2021</i> mit Bezug zur negativen Wirkung von Steuervermeidung</p> <p>6. Juni 2021 – <i>Active Owners Denmark</i> veröffentlichen nach Vorbild der dänischen Pensionsfonds ebenfalls einen <i>Tax Code of Conduct</i></p>
<p>16. Juni 2021 – Beschluss des <i>Disclosure of Tax Haven and Offshoring Act</i> als Teil des <i>Corporate Governance and Investor Act</i> im <i>U.S. Congress</i>, damit muss das SEC verpflichtende Regeln für ein <i>Public CbCR</i> durch US-Unternehmen vorlegen</p>	<p>9. Juni 2021 – IFRS und IIRC verschmelzen zur <i>Value Reporting Foundation</i></p> <p>10. Juni 2021 – PRI und <i>FTSE Russell</i> veröffentlichen eine gemeinsame Studie zur steuerlichen Transparenz als Bestandteil eines nachhaltigen Investments</p> <p>14. Juni 2021 – <i>Sustainable Development Report 2021</i> der UN mit Verweis auf das BEPS-Projekt und die <i>Two-Pillar Solution</i></p>
<p>16. Juni 2021 – Beschluss des <i>ESG Disclosure and Simplification Act</i> und des <i>Climate Risk Disclosure Act of 2021</i> als Teil des <i>Corporate Governance and Investor Act</i> im <i>U.S. Congress</i>, damit muss das SEC Regeln für ein verpflichtendes <i>Sustainability Reporting</i> für US-Unternehmen vorlegen</p>	<p>16. Juni 2021 – Beschluss des <i>ESG Disclosure and Simplification Act</i> und des <i>Climate Risk Disclosure Act of 2021</i> als Teil des <i>Corporate Governance and Investor Act</i> im <i>U.S. Congress</i>, damit muss das SEC Regeln für ein verpflichtendes <i>Sustainability Reporting</i> für US-Unternehmen vorlegen</p>

25. Juni 2021 – Beschluss des deutschen ATADUmsG und des Steuer-oasen-Abwehrgesetzes

7. Juli 2021 – *Bernardo, Janský* und *Zucman* kommen zu dem Ergebnis, dass der TCJA Steuervermeidung nicht verhindern würde

8. Juli 2021 – GRI wird *Co-Constructor* des *European Sustainability Reporting Standards* neben der EFRAG

16. Juli 2021 – Beschluss des deutschen *Lieferkettensorgfaltsgesetzes*

3. Oktober 2021 – ICIJ veröffentlicht investigative Untersuchung "*Pandora Papers*"

8. Oktober 2021 – Politische Einigung von 130 Staaten und Gebieten auf die *Two-Pillar Solution* des *Inclusive Framework*

27. Oktober 2021 – Veröffentlichung eines Entwurfs für eine Rechtsverordnung zur Anwendung des *Steuer-oasen-Abwehrgesetzes* (StAbwG) durch BMF und BMWi

28. Oktober 2021 – SBTi veröffentlicht den *Net Zero Standard* mit Vorgaben zur Emissionsreduktion und Erreichen des 1,5-Grad-Ziels

30. und 31. Oktober 2021 – G20-Gipfel in Rom und Erklärung der Staats- und Regierungschefs mit Forderung eines detaillierten Umsetzungsplans, damit die *Two-Pillar Solution* ab 2023 auf globaler Ebene wirksam ist

31. Oktober bis 12. November 2021 – *UN Climate Change Conference* (COP 26) in Glasgow sowie Gründung des *International Sustainability Standards Boards* (ISSB) durch die IFRS

24. November 2021 – Beschluss der Richtlinie der bis zum 22. Juni 2023 umzusetzenden *Public CbCR* (Richtlinie 2021/2101/EU)

20. Dezember 2021 – Veröffentlichung der *Model Rules* für *Pillar Two* durch die OECD

22. Dezember 2021 – Veröffentlichung des Richtlinienentwurfs der ATAD III zur Umsetzung von *Pillar Two* durch die *Europäische Kommission*

1. Januar 2022 – Deutsches *Steuer-oasen-Abwehrgesetz* (StAbwG) ist anzuwenden

27. Januar 2022 – *Deutscher Corporate Governance Kodex* wird um Nachhaltigkeitsfaktoren ergänzt

7. März 2022 – *Europäische Kommission* kündigt Richtlinie zur Offenlegung der *effective tax rate* großer Unternehmen an

10. März 2022 – *Proposal for a United Nations Convention on Tax* der NGOs Eurodad und GATJ wird veröffentlicht

25. November 2021 – Veröffentlichung des *Global Multinational Business Standards*, bei dessen Beachtung das Siegel *Fair Tax Mark* verliehen wird

31. Januar 2022 – CDSB wird in IFRS integriert, um Arbeiten des ISSB zu unterstützen

23. Februar 2022 – Der Abschlussbericht der *Platform on Sustainable Finance* zur *Social Taxonomy* wird veröffentlicht und enthält auch steuerliche Vorgaben

15. März 2022 – TNFD veröffentlicht *Prototype* für die Empfehlungen zu *nature-related risks* und *reporting*

24. März 2022 – IFRS, ISSB und GRI geben Zusammenarbeit mit dem Ziel eines *Memorandum of Understanding* und künftiger Abstimmung beim Standard-setting bekannt

31. März 2022 – ISSB veröffentlicht mit *IFRS S1* und *IFRS S2* die ersten Entwürfe für Standards zu *general requirements* und *climate-related disclosures*

21. Juni 2022 – Politische Einigung des Europäischen Parlaments und des Rates auf die CSRD

Oktober 2022 – Ankündigung der EFRAG zur Veröffentlichung der ‚*Core*‘ *topical standards* mit Anwendung auf ab dem 1. Januar 2024 veröffentlichte Berichte

Mitte 2023 – Ankündigung der EFRAG zur Veröffentlichung der ‚*Advanced*‘ *topical standards* mit Anwendung auf ab dem 1. Januar 2025 veröffentlichte Berichte

Mitte 2024 – Ankündigung der EFRAG zur fortlaufenden Veröffentlichung der *Furthe*, *Advanced*‘ *topical standards*

ifst-Schriften 2022 / 2021 / 2020

2022

- Nr. 543 *Bohne/Gebhardt*, Einlagenrückgewähr
- Nr. 544 *Schildgen/Hey*, Das Sondersteuerrecht verbundener Unternehmen
- Nr. 545 *Gstrein/Herold/Neumeier*, Ansätze zur Messung der Unternehmenssteuerlücke (Corporate Income Tax Gap) in Deutschland
- Nr. 546 *Kockrow/Kraft/Schnitger*, Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung

2021

- Nr. 538 *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt
- Nr. 539 *Valta/Geberth/Fehling*, Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen
- Nr. 540 *Schnitger/Holst*, Deutsche Abkommenspolitik – Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –
- Nr. 541 *Dürschmidt*, Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches Bestimmungslandprinzip und defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce)
- Nr. 542 *Scheffler/Feldner*, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern – Auswirkungen und verfassungsrechtliche Beurteilung –

2020

- Nr. 533 *Hötzel/Krüger/Niermann/Scherer/Lehmann*, Unternehmensfinanzierung durch Ausgabe von Kryptotoken – Besteuerung in Deutschland und in der Schweiz
- Nr. 534 *Marquardsen*, Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf?
- Nr. 535 *Heidecke/Wilmanns*, Verrechnungspreise im Lichte der Coronapandemie – Kurz-, mittel- und langfristige Perspektiven
- Nr. 536 *Heidecke et al.*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: I. Verrechnungspreise in digitalen und sich digitalisierenden Geschäftsmodellen – Bestandsaufnahme und Leitlinien
- Nr. 537 *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: II. Empirische Analyse – Konsequenzen für die transaktionsbezogene Gewinnaufteilung

