

Franziska Elisabeth Küppers, M.Sc.

Integrative Tax Sustainability Approach

Konzeptionelle Grundlagen eines ganzheitlichen steuerlichen
Nachhaltigkeitsansatzes und Evaluierung anhand der
berichterstattenden Praxis



Bamberg 2026

Diese Arbeit hat der Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften der Otto-Friedrich-Universität Bamberg als Dissertation vorgelegen.

Gutachter: Prof. Dr. Thomas Egner

Gutachterin: Prof. Dr. Brigitte Eierle

Tag der mündlichen Prüfung: 25.02.2026

Dieses Werk ist als freie Onlineversion über das Forschungsinformationssystem (FIS; <https://fis.uni-bamberg.de>) der Universität Bamberg erreichbar.

Das Werk steht unter der CC-Lizenz CC BY.

Lizenzvertrag: Creative Commons Namensnennung 4.0

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



URN: urn:nbn:de:bvb:473-irb-114374x

DOI: <https://doi.org/10.20378/irb-114374>

Abkürzungsverzeichnis	VI
Symbolverzeichnis.....	VIII
Abbildungsverzeichnis.....	IX
Tabellenverzeichnis.....	XI
1 Einleitung.....	1
1.1 Zum Stand der Forschung	3
1.2 Gegenstand des Forschungsansatzes.....	5
1.3 Vorgehensweise der Arbeit	5
2 Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen	7
2.1 Hintergrund der Nachhaltigkeitsberichterstattung	7
2.2 Entwicklungsprozess der Richtlinie 2014/95/EU	7
2.3 Nichtfinanzielle Berichterstellungspflicht in Deutschland.....	9
2.4 Regelwerke zur Berichterstattung	9
2.4.1 Universelle GRI-Standards.....	10
2.4.2 Themenspezifischer Standard: GRI 207: Steuern	11
2.4.3 Weitere steuerbezogene Standards.....	13
2.4.4 Zwischenfazit	15
3 Theoretisches Rahmenwerk der Tax Sustainability	16
3.1 Bedeutung und Aspekte der Nachhaltigkeit.....	16
3.1.1 Grammatische Auslegung	17
3.1.1.1 Begriffsgenese	17
3.1.1.2 Forstwirtschaftlicher Ursprung und Konzeption	18
3.1.1.3 Politisierung des Begriffs	19
3.1.1.4 Elemente der Begriffsdefinition	21
3.1.2 Systematische Auslegung.....	23
3.1.2.1 Ökologische Dimension	24
3.1.2.2 Ökonomische Dimension	26
3.1.2.3 Soziale Dimension.....	28
3.1.2.4 Konzeptionen und Modelle der Nachhaltigkeit.....	30
3.1.2.5 Betriebswirtschaftliches Verständnis	33
3.1.3 Zwischenfazit	37
3.2 Bedeutung und Aspekte der Steuern	38
3.2.1 Grammatische Auslegung	38
3.2.2 Systematische Auslegung.....	42
3.2.2.1 Fiskalzweck	42
3.2.2.2 Lenkungszweck	42
3.2.2.3 Umverteilungszweck	44
3.2.2.4 Exkurs: Ökosteuern	46
3.2.2.5 Betriebswirtschaftliches Verständnis	47
3.2.3 Zwischenfazit	51
4 Normativer Rahmen des Integrative Tax Sustainability Approach	52
4.1 Anspruch des Integrativen Tax Sustainability Approach.....	52
4.2 Ausgangspunkt zur weiteren Konzeptionierung	52
4.3 Integrative Verknüpfung von Steuern und Nachhaltigkeit.....	53

4.3.1 Sustainable Tax Principles	53
4.3.2 Tax Concept.....	57
4.3.3 Approach to Tax	63
4.3.4 Tax Processes.....	72
4.3.5 Tax Stakeholder	76
4.3.6 Tax Reporting	82
4.4 Zwischenfazit.....	89
5 Methodisches Vorgehen	91
5.1 Grundlagen der Inhaltsanalyse	91
5.2 Qualitative Inhaltsanalyse nach KUCKARTZ	92
5.3 Methodendesign – Definition des Untersuchungsmaterials.....	96
5.4 Festlegung des Kategoriensystems	102
5.5 Analyse des Datenmaterials	107
6 Ergebnisse der qualitativen Inhaltsanalyse.....	110
6.1 Deskriptive Auswertung der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung.....	110
6.1.1 Allgemeine Charakteristika der Berichtspraxis	110
6.1.2 Zeitliche Entwicklung der codierten Segmente	113
6.2 Themenspezifische Schwerpunktsetzung der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung anhand des ITSA.....	115
6.3 Reifegrad des ITSA in der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung.....	120
6.3.1 Sustainable Tax Principles.....	120
6.3.1.1 Steuerethik	120
6.3.1.2 Steuermoral	125
6.3.1.3 Steuerlicher Verhaltenskodex	128
6.3.2 Tax Concept.....	131
6.3.2.1 Steuerstrategie.....	131
6.3.2.2 Steuerplanung und -gestaltung.....	135
6.3.2.3 Steuerliche Risiken	139
6.3.2.4 Steuerrichtlinie	142
6.3.3 Approach to Tax	145
6.3.3.1 Standortwahl und -verlagerung.....	145
6.3.3.2 Eigentümer- und Beteiligungsstruktur	147
6.3.3.3 Verrechnungspreissystem	148
6.3.4 Tax Processes.....	152
6.3.4.1 Tax Governance	152
6.3.4.2 Tax Compliance	155
6.3.5 Tax Stakeholder	160
6.3.5.1 Interessen und Partizipation.....	160
6.3.5.2 Stakeholder-Beziehung.....	164
6.3.5.3 Transparenz, Dialog und Engagement	167
6.3.6 Tax Reporting	170
6.3.6.1 Länderspezifische Berichterstattung	170
6.3.6.2 Effektiver Steuersatz	174
6.3.6.3 Total Tax Contribution.....	178
6.3.6.4 Steuerliche Anreize und Meldepflichten.....	181
6.4 Qualitative Entwicklung im Vergleich.....	184
6.4.1 Inhaltliche Weiterentwicklung der Berichte der Münchener RE.....	184
6.4.2 Inhaltliche Weiterentwicklung der Berichte der Allianz SE	187

6.5 Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	192
6.6 Kritische Würdigung der Untersuchung.....	197
7 Schlussbetrachtung	200
7.1 Zusammenfassung	200
7.2 Implikationen für die Praxis und weitere Forschung.....	202
Verzeichnis der verwendeten Gesetzesmaterialien und Rechtsquellen	205
Verzeichnis der verwendeten Verwaltungsanweisungen	207
Rechtsprechungsverzeichnis	208
Verzeichnis internationaler Quellen.....	210
Literaturverzeichnis.....	214
Anhang	246

Abkürzungsverzeichnis

Abkürzung	Bedeutung
AktG	Aktiengesetz
AlkStG	Alkoholsteuergesetz
AO	Abgabenordnung
APA	Advanced Pricing Agreement
AR	Annual Report
AStG	Außensteuergesetz
ATX	Austrian Traded Index
BBC	British Broadcasting Corporation (Rundfunkanstalt)
BeckOK	Beck'sche Online-Kommentare
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMWK	Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
CbCR	Country-by-Country-Reporting
CMS	Compliance-Management-System
CSR	Corporate Social Responsibility
CSR-RUG	CSR-Richtlinien-Umsetzungsgesetz
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
DAC6	Directive on Administrative Cooperation 6
DAX	Deutscher Aktienindex
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
Durchschn.	durchschnittlich
DWDS	Digitales Wörterbuch der deutschen Sprache
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EL	Ergänzungslieferung
engl.	Englisch
ESG	Environmental Social Governance
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	et alii
EuG	Europäisches Gericht
FiFo	Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln
G20	Gruppe der 20
GB	Geschäftsbericht
Gem.	gemäß
GRI	Global Reporting Initiative
HS	Halbsatz
IDW	Institut Deutscher Wirtschaftsprüfer
ifo	Institut für Wirtschaftsforschung
VI	

ifst	Institut für Finanzen und Steuern
Inc.	Incorporated
ISO	Internationale Organisation für Normung
ITSA	Integrative Tax Sustainability Approach
IW	Institut der deutschen Wirtschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Ltd.	Limited
MAXQDA	Max Weber Qualitative Datenanalyse
mind.	mindestens
n. F.	neue Fassung
NGO	Non-Governmental Organization
NHB	Nachhaltigkeitsbericht
NV	naamloze vennotschap (niederländische Aktiengesellschaft)
o. a.	oder andere
PwC	PricewaterhouseCoopers
Rn.	Randnummer
S.	Seite
SLO	social license to operate
SDG	Sustainable Development Goals
SE	Societas Europaea
SMIEXP	Swiss Market Index Expanded
SR	Sustainability Report
TR	Tax Report
TTC	Total Tax Contribution
UK	United Kingdom
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Fachzeitschrift)

Symbolverzeichnis

\bar{x}	Durchschnitt
§	Paragraf
%	Prozent
&	und
Σ	Summe

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Historische Entwicklung GRI	10
Abb. 2: Modell nach Heck	18
Abb. 3: Drei-Bereiche-Modell in Anlehnung an Koch	18
Abb. 4: Drei-Säulen-Modell der Nachhaltigkeit	31
Abb. 5: Schnittmengenmodell der Nachhaltigkeit	31
Abb. 6: Nachhaltigkeitsdreieck	31
Abb. 7: Integrierende Nachhaltigkeitsdreieck	32
Abb. 8: Einbindung der Nachhaltigkeit im Zusammenspiel von Wirtschaft und Gesellschaft.....	35
Abb. 9: Fundament und Zusammenspiel der Nachhaltigkeitsmerkmale.....	38
Abb. 10: Phasen der klassischen Inhaltsanalyse	92
Abb. 11: Inhaltsanalytisches Ablaufmodell nach Mayring	93
Abb. 12: Ablaufmodell inhaltlich strukturierende qualitative Inhaltsanalyse nach Kuckartz.....	94
Abb. 13: Entwicklung des steuerlichen Berichtsverhaltens im Nachhaltigkeitsbericht.....	110
Abb. 14: Angabe von steuerlichen Informationen in Abhängigkeit des Berichtsformates.....	111
Abb. 15: Gesamtzahl der vergebenen Codes über den Untersuchungszeitraum.....	113
Abb. 16: Informationscluster „Steuerethik“	123
Abb. 17: Verteilung Informationscluster „Steuerethik“	124
Abb. 18: Informationscluster „Steuermoral“	127
Abb. 19: Verteilung Informationscluster „Steuermoral“	127
Abb. 20: Informationscluster „Steuerlicher Verhaltenskodex“	129
Abb. 21: Verteilung Informationscluster „Steuerlicher Verhaltenskodex“	130
Abb. 22: Informationscluster „Steuerstrategie“	133
Abb. 23: Verteilung Informationscluster „Steuerstrategie“	134
Abb. 24: Informationscluster „Steuerplanung und -gestaltung“	137
Abb. 25: Verteilung Informationscluster „Steuerplanung und -gestaltung“	138
Abb. 26: Informationscluster „Steuerliche Risiken“	141
Abb. 27: Verteilung Informationscluster „Steuerliche Risiken“	141
Abb. 28: Informationscluster „Steuerrichtlinie“	143
Abb. 29: Verteilung Informationscluster „Steuerrichtlinie“	144
Abb. 30: Informationscluster „Standortwahl und -verlagerung“	146
Abb. 31: Verteilung Informationscluster „Standortwahl und -verlagerung“	146
Abb. 32: Informationscluster „Eigentümer- und Beteiligungsstruktur“	147
Abb. 33: Verteilung Informationscluster „Eigentümer- und Beteiligungsstruktur“	148
Abb. 34: Informationscluster „Verrechnungspreissystem“	150
Abb. 35: Verteilung Informationscluster „Verrechnungspreissystem“	151
Abb. 36: Informationscluster „Tax Governance“	154
Abb. 37: Verteilung Informationscluster „Tax Governance“	155
Abb. 38: Informationscluster „Tax Compliance“	158
Abb. 39: Verteilung Informationscluster „Tax Compliance“	159
Abb. 40: Informationscluster „Interessen und Partizipation“	162
Abb. 41: Verteilung Informationscluster „Interessen und Partizipation“	163
Abb. 42: Informationscluster „Stakeholder-Beziehung“	165
Abb. 43: Verteilung Informationscluster „Stakeholder-Beziehung“	166
Abb. 44: Informationscluster „Transparenz, Dialog und Engagement“	169
Abb. 45: Verteilung Informationscluster „Transparenz, Dialog, Engagement“	170

Abb. 46: Informationscluster „Länderspezifische Berichterstattung“	173
Abb. 47: Verteilung Informationscluster „Länderspezifische Berichterstattung“	173
Abb. 48: Effektive Steuersätze der berichtenden Unternehmen im Jahresverlauf.....	175
Abb. 49: Informationscluster „Effektiver Steuersatz“	176
Abb. 50: Verteilung Informationscluster „Effektiver Steuersatz“	177
Abb. 51: Informationscluster „Total Tax Contribution“	180
Abb. 52: Verteilung Informationscluster „Total Tax Contribution“	180
Abb. 53: Informationscluster „Steuerliche Anreize und Meldepflichten“	183
Abb. 54: Verteilung Informationscluster „Steuerliche Anreize und Meldepflichten“	183
Abb. 55: Angaben zur TTC der Allianz SE im Berichtsjahr 2022	252
Abb. 56: Angaben zur TTC der Deutschen Telekom AG im Berichtsjahr 2022	253
Abb. 57: Angaben zur TTC der Münchener RE im Berichtsjahr 2021	254

Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Definitionsversuche der Nachhaltigkeit.....	23
Tab. 2: Einflussfaktoren von Steuern im Bereich Beschaffung und Produktion	49
Tab. 3: Umsetzungskriterien des Approach to Tax.....	67
Tab. 4: Aufbau einer Steuerabteilung	73
Tab. 5: Organisationsformen von Steuerabteilungen.....	74
Tab. 6: Interne Stakeholder, Interessen und steuerliche Implikationen	79
Tab. 7: Externe Stakeholder, Interessen und steuerliche Implikationen	81
Tab. 8: Integrative Tax Sustainability Approach	90
Tab. 9: DAX40-Unternehmen zum Bewertungsstichtag am 16.04.2023	98
Tab. 10: Stichprobenteil 1	99
Tab. 11: Ausgeschlossene Unternehmen	99
Tab. 12: Stichprobenteil 2	100
Tab. 13: Stichprobe nach Branchenzugehörigkeit	100
Tab. 14: Datenbasis der inhaltsanalytischen Analyse	102
Tab. 15: Deduktives Kategoriensystem Sustainable Tax Principles.....	104
Tab. 16: Deduktives Kategoriensystem Tax Concept.....	104
Tab. 17: Deduktives Kategoriensystem Approach to Tax	105
Tab. 18: Deduktives Kategoriensystem Tax Processes.....	105
Tab. 19: Deduktives Kategoriensystem Tax Stakeholder	106
Tab. 20: Deduktives Kategoriensystem Tax Reporting	107
Tab. 21: Exemplarische Darstellung von Beispielcodierungen	109
Tab. 22: Steuerliches Berichtsverhalten in Abhängigkeit der Branche	111
Tab. 23: Übersicht eigenständiger Tax Reports nach Branchen	112
Tab. 24: Coderelevanz des gesamten untersuchten Materials.....	114
Tab. 25: Coderelevanz der untersuchten eigenständigen Tax Reports	114
Tab. 26: Verteilung der Codes auf die Hauptkategorien.....	115
Tab. 27: Auswertung der codierten Segmente nach Subkategorien aller Berichtsformate.....	116
Tab. 28: Vergebene Codes pro Berichtsform 2019.....	117
Tab. 29: Vergebene Codes pro Berichtsform 2020.....	118
Tab. 30: Vergebene Codes pro Berichtsform 2021	118
Tab. 31: Vergebene Codes pro Berichtsform 2022.....	118
Tab. 32: Durchschnittliche codierte Zeichen pro Berichtsform 2019.....	119
Tab. 33: Durchschnittliche codierte Zeichen pro Berichtsform 2020.....	119
Tab. 34: Durchschnittliche codierte Zeichen pro Berichtsform 2021	119
Tab. 35: Durchschnittliche codierte Zeichen pro Berichtsform 2022.....	119
Tab. 36: Beispiele zum Informationscluster 3 der Steuerstrategie.....	131
Tab. 37: Beispiele zum Informationscluster 2 der Steuerstrategie.....	132
Tab. 38: Beispiele zum Informationscluster 1 der Steuerplanung und -gestaltung	135
Tab. 39: Beispiele zum Informationscluster 2 der Steuerplanung und -gestaltung	136
Tab. 40: Beispiele zum Informationscluster 3 der Steuerplanung und -gestaltung	137
Tab. 41: Beispiele zum Informationscluster 1 der Steuerlichen Risiken	139
Tab. 42: Beispiele zum Informationscluster 2 der Steuerrichtlinie.....	143
Tab. 43: Beispiele zum Informationscluster 1 der Standortwahl und -verlagerung.....	145
Tab. 44: Beispiele zum Informationscluster 3 des Verrechnungspreissystems	149
Tab. 45: Beispiele zum Informationscluster 4 des Verrechnungspreissystems	150

Tab. 46: Beispiele zum Informationscluster 3 der Tax Governance	153
Tab. 47: Beispiele zum Informationscluster 4 der Tax Governance	154
Tab. 48: Beispiele zum Informationscluster 1 der Tax Compliance	156
Tab. 49: Beispiele zum Informationscluster 3 der Tax Compliance	157
Tab. 50: Beispiele zum Informationscluster 2 der Interessen und Partizipation	161
Tab. 51: Beispiele zum Informationscluster 3 der Interessen und Partizipation	161
Tab. 52: Beispiele zum Informationscluster 3 Stakeholder-Beziehung.....	165
Tab. 53: Beispiele zum Informationscluster 2 zu Transparenz, Dialog und Engagement.....	168
Tab. 54: Beispiele zum Informationscluster 3 zu Transparenz, Dialog und Engagement.....	168
Tab. 55: Beispiele zum Informationscluster 2 der Länderspezifischen Berichterstattung	171
Tab. 56: Beispiele zum Informationscluster 1 der Total Tax Contribution.....	178
Tab. 57: Beispiele zum Informationscluster 2 der Steuerlichen Anreize und Meldepflichten.....	181
Tab. 58: Zusammenfassender Soll-Ist-Vergleich	196
Tab. 59: GRI-Reihen.....	247

1 Einleitung

Die gegenwärtige Dynamik der Nachhaltigkeit, welche insbesondere dem Bestreben zur Erreichung der Sustainable Development Goals (SDGs)¹ zu Grunde liegt und die durch weitere supranationale Entwicklungen verstärkt wird,² übt Druck auf die Unternehmen aus. Sie drängt diese zudem dazu, sich vollumfänglich mit der Nachhaltigkeit innerhalb sowie außerhalb ihrer Geschäftstätigkeit zu befassen.³ Die Unternehmen sollen einen Beitrag zu der nachhaltigen Entwicklung⁴ und den international formulierten Zielen leisten. Um dieses Vorhaben umzusetzen, wird vorausgesetzt, dass Faktoren zur Corporate Social Responsibility (CSR)⁵ oder zu Environmental, Social, Governance (ESG)⁶ in die Geschäftstätigkeit respektive -strategie der Unternehmen einbezogen werden. Die Kommunikation zur Art und zum Umfang der Bestrebungen von CSR- bzw. ESG-Faktoren erfolgt regelmäßig im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung. Auf Grundlage der EU-Richtlinie 2014/95/EU⁷ unterliegen in Deutschland bestimmte Unternehmen der Verpflichtung, einen nichtfinanziellen Bericht zu veröffentlichen und dabei Angaben zu Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelangen zu tätigen. Mit Inkrafttreten der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)⁸ am 05.01.2023 auf EU-Ebene wurde eine Ausweitung des Anwenderkreises und der Berichtspflichten beschlossen, die durch die Mitgliedsstaaten innerhalb von 18 Monaten in nationales Recht umgesetzt werden müssen.⁹ Die CSRD war bis zum 06.07.2024 in deutsches Recht umzusetzen. Am 24.07.2024 wurde ein Regierungsentwurf zur Umsetzung der CSRD veröffentlicht, der eine gleichlautende Umsetzung der Richtlinie vorsieht.¹⁰ Dieser wurde – Stand 18.12.2025 – nicht umgesetzt.¹¹

Art und Form der nichtfinanziellen Berichterstattung sind dabei noch nicht vollständig harmonisiert, sodass die Unternehmen auf verschiedene Standardsetzer für die Berichterstattung zurückgreifen können. Am häufigsten verwendet werden die international anerkannten Indikatoren und Leitfäden für Organisationen verschiedener Größen und Sektoren, die von der Global Reporting Initiative (GRI) als Multi-Stakeholder¹²-Initiative angeboten werden.¹³

¹ Am 25.09.2015 haben 193 Mitgliedsstaaten der Vereinten Nationen auf einem Gipfeltreffen in New York die Agenda 2030 verabschiedet. Kernstück der Agenda bilden die 17 Ziele für nachhaltige Entwicklung. Weitere Informationen zu diesen Zielen unter: Vereinte Nationen (2023).

² Vgl. Vereinte Nationen (2015) S. 20; Europäische Kommission (2019); Europäische Union (2016).

³ Exemplarisch sei hier das Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Lieferketten genannt. Siehe hierzu BGBl (2021a).

⁴ „Sustainable development is the development that meets the needs of the present without compromising the needs of the ability of the future generations to meet their own needs.“, Vereinte Nationen (1987), Rn. 1.

⁵ Zu Deutsch: Die gesellschaftliche Verantwortung von Unternehmen im Sinne eines nachhaltigen Wirtschaftens.

⁶ Zu Deutsch: Umwelt, Soziales und Unternehmensführung. ESG wird als weiter Bestandteil der CSR verstanden.

⁷ Europäische Kommission (2014).

⁸ Vgl. Europäische Kommission (2022).

⁹ Die Richtlinie erweitert den Kreis der berichtspflichtigen Unternehmen im Wesentlichen auf alle bilanzrechtlich großen Unternehmen sowie alle kapitalmarktorientierten kleinen oder mittleren Unternehmen. Die Erweiterung der Berichtspflicht ist durch die CSRD zeitlich gestaffelt, sodass die erste Umsetzung aufgrund der Ausweitung ab dem Geschäftsjahr 2025 im Berichtsjahr 2026 umzusetzen ist.

¹⁰ Vgl. BMJ (2024).

¹¹ Der Rechtsausschuss der Bundesregierung hat sich im Oktober 2024 mit dem Regierungsentwurf befasst. Trotz des Scheiterns der 24. Bundesregierung im November 2024 wurde im Rechtsausschuss am 13.11.2024 verlautet, dass die Umsetzung der CSRD noch in der verbleibenden Legislaturperiode angestrebt werden soll, was jedoch eine notwendige Mehrheit im Bundestag voraussetzen würde. Eine Mehrheit besteht aufgrund der gescheiterten Regierungskoalition nicht.

¹² Als Stakeholder werden Anspruchs- oder Interessensgruppen von Organisationen bezeichnet, die gemeinsame Merkmale aufweisen und folglich indirekt oder direkt einen Einfluss auf die Organisation ausüben können. Zur ausführlicheren Definition der Stakeholder siehe Kap. 4.3.5.

¹³ Vgl. Threlfall et al. (2020), S. 25. Darüber hinaus existieren zahlreiche weitere Standards, die für die Berichterstattung genutzt werden können, wie bspw. ISO 26000, Sustainability Accounting Standards und Deutscher Nachhaltigkeitskodex. Siehe hierzu ISO (2011), Sustainability Accounting Standards Board (2023), Rat für Nachhaltige Entwicklung (2020).

Darüber hinaus wurden in Verbindung mit der CSRD delegierte Rechtsakte zu einheitlichen europäischen Standards (European Sustainability Reporting Standards, ESRS¹⁴) erlassen, um die Vergleichbarkeit der Berichte zu sichern.¹⁵ Zum aktuellen Zeitpunkt enthalten die ESRS keine Transparenzanforderungen für steuerliche Themen, die aktuell unter dem Stichwort der steuerlichen Nachhaltigkeit diskutiert werden.¹⁶

Im Zuge der allgemeinen Entwicklungen macht die „*Invasion der Nachhaltigkeit*“¹⁷ auch vor dem Steuerrecht keinen Halt und rückt das gesellschaftlich verantwortungsvolle Handeln von Unternehmen hinsichtlich ihres steuerlichen Verhaltens in den Fokus des öffentlichen Interesses.¹⁸ Interessengruppen fordern die Offenlegung von Informationen, um einen Einblick in die Steuerpraktiken von Unternehmen zu erhalten. Ausschlaggebend für das gestiegene gesellschaftliche Interesse sind nicht zuletzt die öffentlichen Diskussionen über aggressive Steuervermeidungspraktiken¹⁹ multinationaler Unternehmen.²⁰ Mit Veröffentlichung der GRI 207: Steuern (GRI 207) als ersten Standard, der umfassende Anforderungen an die steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung formuliert, rücken Steuern als Teil der Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Vordergrund.²¹ Die steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung zielt dabei im Wesentlichen auf die Informationsangaben steuerlicher Aspekte im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung ab. Die Beschreibung des allgemeinen Steuerkonzepts, der Aspekte zur Tax Governance sowie zu Risiko- und Kontrollmechanismen, der Einbindung von Stakeholdern und Management in steuerliche Bedenken sowie ein Country-by-Country-Reporting (CbCR) sollen offengelegt werden. Somit kommt der GRI 207 auch dem zunehmenden öffentlichen Verlangen nach mehr Steuertransparenz nach.²² Obwohl der Standard explizit Steuern als Bestandteil der Nachhaltigkeitsberichterstattung sieht, unterlässt er eine Definition des steuerlichen Nachhaltigkeitsverständnisses. Daher resultiert daraus die grundlegende Fragestellung, wie sich der Begriff der steuerlichen Nachhaltigkeit (auch Tax Sustainability) definiert.²³

Um den inhaltlichen Unklarheiten der Tax Sustainability zu begegnen, ist es erforderlich, die originäre Bedeutung der Begriffe Steuern und Nachhaltigkeit zu verstehen und in einen gemeinsamen Kontext zu setzen. Als multidisziplinäres Instrument sind Steuern und Nachhaltigkeit dabei aus einer

¹⁴ Die ESRS bilden einen integralen Bestandteil der CSRD mit dem Ziel Umfang und Qualität der Berichterstattung über die Nachhaltigkeit zu verbessern.

¹⁵ Im Auftrag der Europäischen Kommission hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) in einem ersten Schritt sektorübergreifende Standards (sog. Set 1) erarbeitet, welches die Europäische Kommission am 31.07.2024 als delegierte Verordnung verabschiedet wurde und in der sprachlichen Berichtigung der deutschen Fassung am 09.8.2024 veröffentlicht wurde. Vgl. Europäische Kommission (2024).

¹⁶ Das Set 1 enthält zwölf ESRS, wozu zwei übergreifende und zehn themenspezifische Themenkomplexe gehören. Die themenspezifischen ESRS fokussieren u. a. die Themen Klimawandel, Umweltverschmutzung, Beschäftigte in der Wertschöpfung und Biologische Vielfalt und Ökosysteme. Vgl. Europäische Kommission (2024).

¹⁷ Vgl. Rühlmann (2021), S. 107.

¹⁸ Mit zu den bekanntesten Negativbeispielen, weshalb die Öffentlichkeit nun Interesse an dem steuerlichen Verhalten der Unternehmen hat, gehören mitunter Apple, Google und Amazon. Apple nutze komplexe Unternehmensstrukturen und Steueroasen (bspw. Irland) und konnte so massiv Steuern vermeiden. Im Jahr 2016 hat die Europäische Kommission entschieden, dass Irland Apple unrechtmäßige Steuerzahlungen gewährt hatte und forderte die Rückzahlung von 13 Mrd. Euro. Im Jahr 2020 erklärte das Europäische Gericht (EuG) den Beschluss der Kommission aus 2016 für nichtig. Mit dem Urteil des EuGH vom 10.09.2024 – C-465/20 P wurde das Urteil des EuG vom 15.07.2020 – T-892/16 aufgehoben und Apple muss 13 Mrd. Euro samt Zinsen zurückzahlen. Google nutze das Konstrukt Double Irish und Dutch Sandwich und konnte somit Gewinne in Niedrigsteuere Länder verschieben. Siehe hierzu Uken (2012). Amazon zahlte jahrelang kaum Steuern, da sie ihre Gewinne über Luxemburg leiteten, dass günstige Steuerabkommen besitzt. Die Europäische Kommission entschied im Jahr 2017, dass Luxemburg illegale Steuervergünstigungen in Höhe von etwa 250 Mio. Euro gewährt hatte, die letztlich jedoch nicht nachgezahlt werden mussten. Siehe hierzu Spiegel (2023).

¹⁹ Vgl. Europäische Kommission (2016); OECD (2022a).

²⁰ Vgl. Seidlitz (2009); Esser/Hansen/Sperling (2010).

²¹ Zum GRI 207: Steuern, vgl. GRI (2019).

²² Mehr Steuertransparenz wird insbesondere von der EU, der OECD sowie verschiedenen Stakeholdern, Steuerbehörden, den Vereinten Nationen und Investoren gefordert. Siehe hierzu Europäische Kommission (2016), Transparency International Deutschland e. V. (2021), Attac Österreich (2020).

²³ Steuerliche Nachhaltigkeit oder die englische Übersetzung Tax Sustainability werden im Folgenden synonym verwendet.

betriebswirtschaftlichen sowie einer gesellschaftlichen Perspektive zu untersuchen, um zu identifizieren, inwieweit die Zielsetzungen dieser Themengebiete in Einklang zu bringen sind. Dass der Themenkomplex Steuern die Erreichung der Nachhaltigkeitsziele beeinflusst, scheint in der Politik bereits gegenwärtig auf breite Zustimmung zu stoßen, wie es schon durch die EU-Kommission, die Vereinten Nationen und die Internationale Handelskammer bekräftigt wurde.²⁴ Dennoch bergen die zunehmende Brisanz sowie die schnellen Entwicklungen der steuerlichen Nachhaltigkeitsdebatte in der unternehmerischen Praxis auch Herausforderungen. Diese resultieren nicht nur aus den gesteigerten Transparenzanforderungen, sondern zusätzlich auch aus der Frage, wie ein adäquater Umgang mit steuerbezogenen Entscheidungen im Unternehmen unter Berücksichtigung der Nachhaltigkeit gestaltet werden kann: Es ist erforderlich, die betriebswirtschaftliche Funktion der Steuern als Kostenfaktor und steuerlichen Entscheidungsparameter anzuerkennen und gleichzeitig eine Übertragung auf eine nichtfinanzielle Ebene vorzunehmen, die den Anforderungen an gesellschaftlich verantwortungsvolles Handeln im Nachhaltigkeitskontext entspricht.

1.1 Zum Stand der Forschung

Form und Inhalt der Nachhaltigkeitsberichterstattung sind mittlerweile ein fester Bestandteil der politischen²⁵, der wirtschaftlichen²⁶ sowie der wissenschaftlichen²⁷ Diskussion. Auch die transparente Kommunikation steuerrelevanter unternehmensspezifischer Informationen rückt dabei, wie zuvor beschrieben, in den Fokus.²⁸ Ein Großteil der bislang veröffentlichten Forschungsarbeiten²⁹ hat sich daher auf die (freiwillige) Offenlegung steuerbezogener Informationen konzentriert und vorwiegend den Zusammenhang von Steueraggressivität in Verbindung mit der unternehmerischen Integration von CSR-Faktoren³⁰ analysiert.

Dass ein Zusammenhang zwischen einer sozial verantwortlichen Steuerpolitik und der Berücksichtigung von CSR-Faktoren besteht, wurde bereits untersucht und empirisch belegt. Daraus resultiert, dass nicht mehr ausschließlich die rechtlichen Voraussetzungen bei der Formulierung einer Steuerstrategie maßgebend sind, sondern auch die ethische Verantwortung der Unternehmen maßgeblich ist.³¹

Daher wird regelmäßig die Steueraggressivität³², die u. a. durch eine intensive Nutzung von Steueroasen herbeigeführt und somit als nicht verantwortungsvolles soziales Verhalten qualifiziert wird, im Verhältnis zur Integration von CSR-Faktoren untersucht.³³ In diesem Kontext wurde festgestellt, dass eine erhöhte Integration und Offenlegung von CSR-Faktoren mit einer geringen Steueraggressivität

²⁴ Vgl. Europäische Kommission (2021a), S. 2; United Nations (2022); International Chamber of Commerce (2018).

²⁵ Siehe hierzu die Änderungsvorschläge zur CSRD. Vgl. Europäische Kommission (2022).

²⁶ Vgl. Theis (2018); Hardeck (2012), S. 101 ff.

²⁷ Vgl. Loew (2016), S. 192 ff.

²⁸ Vgl. Seidlitz (2009); Esser/Hansen/Sperling (2010); BBC News (2012).

²⁹ Vgl. Bilicka et al. (2022); Bourne/Dodsworth/Kooroshy (2021); De Simone/Olbert (2021); Dyreng/Hoopes/Wilde (2015); Gupta/Mills/Towery (2013); Henry/Massel/Towery (2016); Hoi/Wu/Zhang (2013); Hoopes/Robinson/Slemrod (2018).

³⁰ Die Integration von CSR-Aspekten beinhaltet die gesellschaftliche Unternehmensverantwortung hinsichtlich der unternehmerischen Tätigkeit und den damit verbundenen Beitrag, den die Unternehmen zur Nachhaltigkeit leisten. Die CSR-Performance misst somit den Grad der Integration von CSR-Aspekten in das jeweilige Geschäftsmodell. Die Ausprägung der CSR-Performance kann anhand von CSR-Werten dargestellt werden.

³¹ Vgl. Jallai (2020), S. 100.

³² Als Steueraggressivität definieren Bird/Davis-Nozemack (2018) „die Verfolgung von Transaktionen und Strukturen zur Verringerung der Steuerpflicht in einer Weise, die die Politik oder dem Geist der staatlichen Gesetzgebung zuwiderläuft“, Bird/Davis-Nozemack (2018), S. 1010.

³³ Vgl. Lanis/Richardson (2012), S. 90.

einhergehen.³⁴ Darauf aufbauend wurde empirisch belegt, dass Unternehmen mit einer geringeren Integration von CSR-Faktoren auch weniger verantwortungsvoll³⁵ mit ihrer Steuerpolitik umgehen.³⁶ Diese Ergebnisse deuten zwar auf inhaltliche Überschneidungen von Nachhaltigkeit und Steuern hin, geben jedoch keinen abschließenden Aufschluss darüber, was unter steuerlicher Nachhaltigkeit zu verstehen ist. Der Grund hierfür ist, dass das Konzept der CSR enger konzipiert und konzeptionell anders verankert als die Leitidee der Nachhaltigkeit ist.³⁷

Zur Analyse erscheint die vertiefte Einbeziehung der Nachhaltigkeitsperspektive jedoch konsequent, da soziale und ökologische Ressourcen u. a. durch schädliche Steuerpraktiken ausgehöhlt werden können.³⁸ Hierdurch lässt sich eine weitere Verknüpfung des Steuer- und des Nachhaltigkeitsbegriffs vermuten.

Weiterführend wurde auch die steuerbezogene Offenlegung von Informationen bereits untersucht. Dabei wurde aufgezeigt, dass eine Pflicht zur quantitativen Berichterstattung von Steuerinformationen ein wirksames Instrument zur Verringerung von Steuervermeidungspraktiken darstellen kann.³⁹ Zeitgleich besteht aber die Gefahr, dass Standardformulierungen sowie unspezifische Formulierungen⁴⁰ genutzt werden,⁴¹ wodurch die Aussagefähigkeit erheblich beeinträchtigt wird.

Weitere Forschungsarbeiten fokussieren Art und Umfang des Berichtsverhaltens. Hierbei werden die steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie deren Status quo⁴² untersucht. Im Vordergrund steht dabei die Analyse, welche steuerbezogenen Informationen bereits in den Nachhaltigkeitsberichten offengelegt werden. Dabei wurde u. a. festgestellt, dass nach Veröffentlichung der GRI 207 zwar ein Großteil der Unternehmen steuerliche Informationen veröffentlicht, jedoch nur ein sehr geringer Anteil qualitativ hochwertige Informationen ausweist.⁴³

Die aufgeführten Publikationen haben bereits Teilaspekte von Steuern innerhalb der Nachhaltigkeitsberichterstattung untersucht, deren Erkenntnisse auch für die vorliegende Arbeit relevant sind. Allerdings mangelt es zum aktuellen Zeitpunkt an einer theoretischen Aufarbeitung des steuerlichen Nachhaltigkeitsverständnisses. Es besteht somit eine theoretische Diskrepanz zwischen den bisherigen Forschungsarbeiten und dem Grundverständnis der steuerlichen Nachhaltigkeit per se. Die Schaffung eines normativen Rahmenwerks eines ganzheitlichen steuerlichen Nachhaltigkeitsverständnisses aus der betriebswirtschaftlichen Perspektive erscheint unter den vorgenannten Punkt sinnvoll.⁴⁴

³⁴ Vgl. Lanis/Richardson (2012), S. 105.

³⁵ Unternehmen haben nicht nur gegenüber ihren Aktionären, sondern auch gegenüber der Gesellschaft eine Verantwortung. Der verantwortungsvolle Umgang bezieht sich hier auf die Gesellschaft.

³⁶ Vgl. Hoi/Wu/Zhang (2013), S. 2051.

³⁷ Vgl. Schön (2022a), S. 210.

³⁸ Vgl. Bird/Davies-Nozemack (2018), S. 1014.

³⁹ Vgl. Gupta/Mills/Towery (2014); Henry/Massel/Towery (2016); Hope/Ma/Thomas (2013).

⁴⁰ Hiermit sind Formulierungen gemeint, die die Aussagekraft, bspw. bei der Beschreibung des Steuerkonzepts oder der Steuerstrategie, einschränken. Beispielhaft kann ein Unternehmen ausführen, dass eine konservative Steuerstrategie verfolgt wird, die auf eine Minimierung der Risiken abzielt. Diese Ausführungen deuten auf eine vorsichtige Herangehensweise hin, gibt aber keine spezifischen Praktiken oder Richtlinien an, wie dieses Ziel erreicht werden kann.

⁴¹ Vgl. Grewal/Serafeim (2020), S. 36.

⁴² Vgl. Bachmann/Ertl/Gebhardt (2022); Overesch/Werthebach/Boer (2023); Greil et al. (2022).

⁴³ Vgl. Bachmann/Ertl/Gebhardt (2022), S. 30.

⁴⁴ So auch Kockrow/Nowak (2024), S. 351.

1.2 Gegenstand des Forschungsansatzes

Auf Basis der im Unterkapitel zuvor beschriebenen Problemstellung besteht der Hauptanspruch der vorliegenden Promotionsarbeit darin, einen ganzheitlichen steuerlichen Nachhaltigkeitsansatz (Integrative Tax Sustainability Approach, ITSA) zu entwickeln. Ausgerichtet an der Hauptzielsetzung ergeben sich Teilzielsetzungen. Aus theoretischer Sicht zeigt sich der Bedarf einer grundlegenden Analyse der Steuern und Nachhaltigkeit zur Schaffung einer übergeordneten Struktur des steuerlichen Nachhaltigkeitsverständnisses. Aus Praxissicht stehen die Analyse des Status quo im Bereich der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie die Bewertung der Abweichung zum ITSA im Vordergrund. Hieraus resultieren die folgenden vier Forschungsfragen:

Forschungsfrage 1: grammatische und systematische Analyse

Welche einzelwirtschaftlichen Zielsetzungen verfolgen die Themengebiete Steuern und Nachhaltigkeit?

Forschungsfrage 2: Integrative Tax Sustainability Approach

Welche Dimensionen und Kriterien definieren einen ganzheitlichen steuerlichen Nachhaltigkeitsansatz (ITSA), abgeleitet aus den Erkenntnissen der Forschungsfrage 1?

Forschungsfrage 3: Reifegrad der Anwendung

Welche Merkmale des ITSA finden sich bereits zum aktuellen Zeitpunkt im Berichtsverhalten der DAX-Unternehmen wieder und können diese Informationen in Clustern zusammengefasst werden? Welcher Status quo ergibt sich unter dem besonderen Fokus der Häufigkeit genannter Dimensionen sowie im Jahresvergleich?

Forschungsfrage 4: qualitative Analyse

Welche Folgerungen und Konsequenzen ergeben sich unter Berücksichtigung der Forschungsfrage 3 für das ITSA? Sind eine inhaltliche Weiterentwicklung und Annäherung an den ITSA aus spezifischen Berichtsformaten erkennbar? Welchen Einfluss haben diese Erkenntnisse auf den verantwortungsvollen Umgang mit Steuern von Unternehmen im Kontext der Nachhaltigkeit?

1.3 Vorgehensweise der Arbeit

Im Anschluss an dieses zum Thema hinführende erste Kapitel folgen im zweiten Kapitel die regulatorischen Grundlagen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Zur Aufarbeitung der Begriffe Nachhaltigkeit und Steuern sollen im dritten Kapitel die juristischen Auslegungsmethoden zu Hilfe genommen werden, um die Begriffsnatur mittels grammatischer Auslegung zu ergründen sowie anhand der systematischen Auslegung im Gesamtkontext zu untersuchen. Die einzelnen Begriffe sollen insbesondere aus einer einzel- und einer gesamtwirtschaftlichen Perspektive betrachtet werden, um die Nähe zum Fachgebiet der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung, aber insbesondere auch zu dem Fachgebiet der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, sicherzustellen.

Auf Basis dieser Analyseergebnisse wird im vierten Kapitel ein Integratives Tax Sustainability-Konzept mittels teleologischer Auslegung mit den Ergebnissen der ersten zwei Schritte hergeleitet. Ziel soll es dabei sein, Haupt- und Subkategorien zu generieren, die das Konzept operationalisieren. Durch das integrative Konzept wird gewährleistet, dass beide Fachgebiete gleichermaßen berücksichtigt werden und somit ein stabiles begriffliches Verständnis ermöglicht wird. Nach fundierter Aufarbeitung und Generierung des Tax Sustainability-Konzepts soll die Anwendung dieses Konzepts anhand einer Datenerhebung überprüft werden. Das methodische Vorgehen wird im fünften Kapitel beschrieben. Als Datengrundlage sollen die Berichte der Unternehmen im Deutschen Aktienindex (DAX), die aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen Angaben zu nichtfinanziellen Informationen veröffentlichen müssen, fungieren. Der Erhebungszeitraum soll sich über die Berichte der

Geschäftsjahre 2018 bis 2022 erstrecken, um die Auswirkungen der Veröffentlichung der GRI 207 im Jahr 2019 evaluieren zu können. Beurteilung und Analyse der Datengrundlage erfolgen in zwei Stufen im sechsten Kapitel. Mittels einer Strukturanalyse sollen die relevanten Themen identifiziert werden, welche die Unternehmen in den Nachhaltigkeitsberichten zur steuerlichen Nachhaltigkeit veröffentlichen. In einem zweiten Schritt sollen mit Hilfe einer qualitativen Analyse die wesentlichen Aspekte der erhobenen Daten analysiert werden und das Integrative Tax Sustainability-Konzept soll praktisch überprüft werden.

Nach theoretischer sowie empirischer Analyse des Integrativen Tax Sustainability-Konzepts sollen eine Interpretation der Ergebnisse sowie eine kritische Würdigung erfolgen. Im siebten Kapitel sollen die Folgerungen und Konsequenzen praktisch aufgearbeitet sowie erörtert werden. Hierbei soll ein besonderer Fokus auf die Weiterentwicklung der Tax Sustainability gelegt werden, die ebenfalls für die praktische Anwendung ausreichende Informationen und Handlungsempfehlungen gibt.

2 Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen

2.1 Hintergrund der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen hat ihren Ursprung in den 1970er Jahren, als Unternehmen begannen, Rechenschaft auch über nichtfinanzielle Informationen abzulegen, meist in Form von Sozialbilanzen.⁴⁵ In den Sozialbilanzen stellten Unternehmen ihre sozialen Leistungen hinsichtlich geschaffener Arbeitsplätze, Steuerzahlungen und Sozialleistungen sowie die Qualität ihrer Produkte dar.⁴⁶ Dieses Phänomen des freiwilligen Bereitstellens von Informationen war von externem Druck geprägt und daher stark reaktiver Natur.⁴⁷ Die Unternehmen reagierten somit in Teilen auf den gesellschaftlichen Wunsch, mehr Verantwortung zu zeigen, und den Druck zur Berücksichtigung von Sozial- und Umweltfaktoren. Mit dem zunehmenden Bewusstsein der Gesellschaft bezüglich umweltpolitischer Themen fanden auch die ökologischen Aspekte Berücksichtigung in der freiwilligen Berichterstattung. Seit damals prägen ökologische und soziale Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit die Diskussion sowie das Verständnis der Nachhaltigkeitsberichterstattung.⁴⁸

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung und das Veröffentlichens nichtfinanzieller Informationen basieren auf dem Konzept des „accounting for the triple bottom line“⁴⁹, wonach die Performance eines Unternehmens nicht allein auf Grundlage der Finanzlage zu messen ist, sondern auch die ökologischen und sozialen Leistungen in die Bewertung mitaufzunehmen sind.⁵⁰

Im Zuge dieser Entwicklungen wurde auch die Erwartungshaltung einer fundierten und vergleichbaren Weiterentwicklung der bis dato freiwilligen Nachhaltigkeitsberichterstattung immer stärker. Infolgedessen wurden verschiedene Organisationen gegründet, die versuchten, Ansätze, Konzepte und Standards für eine solche Berichterstattung zu entwerfen (s. Kap. 2.4). Auch die europäischen Entscheidungsträger haben sich im Zuge der Forderung nach mehr Transparenz in den vergangenen Jahrzehnten hinsichtlich der nichtfinanziellen Berichterstattung positioniert und entsprechende gesetzliche Regelungen vorgelegt, um Unternehmen zur Offenlegung zu verpflichten.

2.2 Entwicklungsprozess der Richtlinie 2014/95/EU

Um dem gesellschaftlichen Druck auch auf politischer Ebene der Europäischen Union (EU) zu begegnen, wurde im Jahr 2011 eine Richtlinie zur Umsetzung der nichtfinanziellen Berichterstattung beschlossen. In der Mitteilung zum Binnenmarkt am 13.04.2011⁵¹ bekundete die EU-Kommission erstmals ihre Absicht, eine Rechtsvorschrift über die nichtfinanzielle Berichterstattung vorzulegen. Sie forderte, dass „neben legitimem Gewinnstreben auch Ziele des Allgemeininteresses oder der sozialen, ethischen oder ökologischen Entwicklung“⁵² verfolgt werden und sich dieses daher auch im Binnenmarkt der EU widerspiegeln sollte. Um einheitliche Regelungen für alle Binnenmarktteilnehmer sicherzustellen, kündigte die EU-Kommission an, „einen Gesetzgebungsvorschlag zur Transparenz der Sozial- und Umweltberichterstattung der Unternehmen aller Branchen vor[zu]legen“⁵³. Die finale Richtlinie 2014/95/EU⁵⁴ wurde am 22.10.2014 verabschiedet. Diese stellt eine unionsweite

⁴⁵ Zur Definition der Sozialbilanz vgl. Thommen (2008), S. 598.

⁴⁶ Vgl. Fifka (2014), S. 3; Gray (2001); Kurhofer (2022), S. 170.

⁴⁷ Vgl. Fifka (2014), S. 3.

⁴⁸ Vgl. Kurhofer (2022), S. 171.

⁴⁹ Siehe hierzu ausführlich Elkington (1997); Elkington (1998), S. 18.

⁵⁰ Das Konzept der Triple Bottom Line wurde von John Elkington Mitte der 1990er Jahre geprägt. Es bezeichnet ein integriertes Rahmenkonzept für Nachhaltigkeit, mit dem Fokus auf gesellschaftliche, wirtschaftliche und umweltbezogene Aspekte.

⁵¹ Vgl. Europäische Kommission (2011).

⁵² Europäische Kommission (2011), S. 17.

⁵³ Europäische Kommission (2011), S. 17.

⁵⁴ Europäische Kommission (2014).

Harmonisierung der Mindeststandards im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung dar.⁵⁵ Bestimmte große Unternehmen sollen somit eine nichtfinanzielle Erklärung erstellen, die mindestens Angaben zu Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelangen, zur Achtung der Menschenrechte sowie zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung enthält.⁵⁶ Die europäischen Mitgliedsstaaten wurden angehalten, die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften bis zum 06.12.2016 umzusetzen.⁵⁷ Der deutsche Gesetzgeber ist dieser Verpflichtung durch das sog. CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) vom 11.04.2017 nachgekommen, mit welchem insbesondere die §§ 289a ff. HGB bzw. die §§ 315b ff. HGB hinsichtlich der nichtfinanziellen Berichterstattung in das Gesetz aufgenommen wurden.⁵⁸

Das CSR-RUG betrifft kapitalmarktorientierte Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern im Jahresdurchschnitt sowie einer ausgewiesenen Bilanzsumme von 20 Mio. Euro und Umsatzerlösen in Höhe von 40 Mio. Euro.⁵⁹ Unternehmen, die nach der CSR-Richtlinie nichtfinanzielle Informationen bereitstellen müssen, können dabei freiwillig wählen, ob und welche Standards⁶⁰ sie für die Erstellung des Nachhaltigkeitsberichtes nutzen. Im Rahmen der Evaluation der CSR-Richtlinie durch die EU-Kommission 2018 als Teil des Fitness Checks⁶¹, wurde offensichtlich, dass fundamentale Kritikpunkte an den bis dahin geltenden Regelungen aufgrund der mangelnden Vollständigkeit, Vergleichbarkeit und Verlässlichkeit der bereitgestellten Informationen bestehen und die Richtlinie dahingehend reformbedürftig ist. In den darauffolgenden Jahren entstand daher die Idee, mit Hilfe einer neuen EU-Richtlinie diese Kritikpunkte angemessen zu adressieren und mit einem neuen Richtlinienvorschlag entsprechend entwickelte Standards zu veröffentlichen, die ein ausführliches und einheitliches Rahmenwerk darstellen. Parallel an der am 14.12.2022 erlassenen CSRD⁶² arbeitet die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) an der Entwicklung einheitlicher Standards für die Berichterstattung. Die CSRD-Richtlinie wurde bereits im Entwurf im April 2021 vorgestellt und veröffentlicht, bedurfte jedoch eines Trilogverfahrens mit zahlreichen Änderungen, welches erst zur politischen Einigung im Juni 2022 führte.⁶³ Die CSRD trat am 05.01.2023 in Kraft. Das erste Set der sog. ESRS wurde im November 2022 durch die EFRAG der EU-Kommission vorgelegt.⁶⁴ Dieses wurde am 31.07.2023 anhand eines Delegierten Rechtsakts erlassen.⁶⁵

⁵⁵ Bis zu dem Zeitpunkt unterschieden sich die nationalen Anforderungen zur Veröffentlichung nichtfinanzieller Informationen stark und eine Vergleichbarkeit war erschwert, da unterschiedliche Unternehmen sowie Inhalte von den Vorschriften erfasst waren. In Deutschland existierte das Gesetz zur Stärkung der unternehmerischen Integrität (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) aus dem Jahr 2009, welches große und kapitalmarktorientierte Unternehmen zur Offenlegung von Informationen zu Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelangen im Lagebericht verpflichtete. Ähnliche Informationen musste auch börsennotierte Unternehmen im Vereinigten Königreich durch den Companies Act 2006 im Zusammenhang mit einem Strategic Report veröffentlichen. In Frankreich verlangte das Loi Grenelle II von 2010 von börsennotierten Unternehmen eine Offenlegung zu sozialen und ökologischen Belangen. In Spanien verpflichtete das Ley de Economía Sostenible aus dem Jahr 2011 große Unternehmen zur Berichterstattung über Maßnahmen zur Nachhaltigkeit und gesellschaftlichen Verantwortung. Seit dem Jahr 2008 mussten großen Unternehmen gem. dem Danish Financial Statements Act Informationen in ihren Geschäftsberichten über soziale und umweltbezogene Belange aufnehmen. Durch den Swedish Annual Accounts Act von 1999 wurde von staatlichen und großen privaten Unternehmen die Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts gefordert mit der Angabe zu ökologischen und sozialen Aspekten.

⁵⁶ Vgl. Europäische Kommission (2014), S. 2.

⁵⁷ Vgl. Europäische Kommission (2014), S. 8.

⁵⁸ BGBl (2017).

⁵⁹ Vgl. § 289b HGB.

⁶⁰ Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung schaffen Rahmenbedingungen, die Unternehmen nutzen können, um über ihre sozialen, ökologischen und wirtschaftlichen Auswirkungen Informationen zur Verfügung zu stellen. Existierende Standards unterscheiden sich u. a. in der Struktur, Informationen und geforderten Inhalten.

⁶¹ „Die Kommission übermittelt dem Europäischen Parlament und dem Rat Bericht über die Umsetzung dieser Richtlinie, der neben anderen Aspekten ihren Geltungsbereich, insbesondere hinsichtlich großer, nicht börsennotierter Unternehmen, ihre Wirksamkeit und das Maß der bereitgestellten Orientierungshilfe und Methoden behandelt. Der Bericht wird bis zum 06.12.2018 veröffentlicht, und ggf. werden dem Bericht Gesetzgebungswünsche beigelegt.“, Europäische Kommission (2014), Art. 3.

⁶² Europäische Kommission (2022).

⁶³ Vgl. Baumüller (2023), S. 201.

⁶⁴ Vgl. Baumüller (2023), S. 200 ff.

⁶⁵ Vgl. Europäische Kommission (2023a).

Da der Untersuchungszeitraum dieser Arbeit vor Inkrafttreten der CSRD liegt, kommen die ESRS für die vorliegende Abhandlung nicht zur Anwendung. Im betrachteten Zeitraum haben die berichtenden Unternehmen die Möglichkeit, freiwillig Standards zu wählen, die sie für ihre nichtfinanzielle Berichterstattung nutzen. Deshalb wird im Anschluss an die Erläuterung der Berichterstellungspflicht in Deutschland ein kurzer Überblick über existierende Standards gegeben, die von besonderer Bedeutung für den Untersuchungszeitraum sind.

2.3 Nichtfinanzielle Berichterstellungspflicht in Deutschland

Aus den vorherigen Ausführungen geht bereits hervor, dass es Aufgabe und Ziel der nichtfinanziellen Berichterstattungspflicht ist, in Einzel- und Konzernabschlüssen die Transparenz der Sozial- und Umweltberichterstattung auf ein vergleichbares Niveau zu heben⁶⁶ und durch die verpflichtende Offenlegung den Informationsgehalt für die Öffentlichkeit zu erhöhen. Damit soll zugleich eine stärkere Verankerung der nichtfinanziellen Aspekte in den unternehmerischen Entscheidungen bewirkt werden.

Die Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um eine nichtfinanzielle Erklärung betrifft gem. § 289b Abs. 1 Satz 2 HGB in Verbindung mit § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB insbesondere Kapitalgesellschaften, sofern sie bestimmte Größenkriterien⁶⁷ erfüllen. Die nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattungspflicht kann laut § 289b Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. § 315b Abs. 1 Satz 1 HGB durch eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung erfüllt werden, um die der (Konzern-)Lagebericht erweitert wird, oder durch einen inhaltlich gleichwertigen gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht gem. § 289b Abs. 3 HGB bzw. § 315b Abs. 1 HGB. Dieser gleichwertige Bericht kann die nichtfinanzielle Erklärung ersetzen, wenn er entweder zusammen mit dem Lagebericht nach § 325 HGB offengelegt oder auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich gemacht wird⁶⁸. Nach § 289d HGB kann die Kapitalgesellschaft für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung nationale, europäische oder internationale Rahmenwerke nutzen. Zusätzlich ist eine Angabe darüber zu tätigen, welches Rahmenwerk genutzt wurde, bzw. eine Begründung für den Fall, warum kein Rahmenwerk genutzt wurde, zu geben.⁶⁹

2.4 Regelwerke zur Berichterstattung

Eine Vielzahl von Organisationen beschäftigt sich mit der Regulierung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.⁷⁰ Dadurch sind die Unternehmen mit der Herausforderung konfrontiert, eine Entscheidung darüber zu treffen, welche Regelwerke sinnvollerweise anzuwenden sind.⁷¹ Die existierenden Rahmenwerke unterscheiden sich deutlich u. a. hinsichtlich des Anwenderkreises, der Zielgruppe, der Art, des Umfangs, der Granularität, des Verpflichtungsgrades, des inhaltlichen Fokus und des Aufbaus in Teilen, sodass keine vergleichbare Berichterstattungsgrundlage vorliegt und gewährleistet ist.⁷² Hierzu zählen u. a. Standards der GRI oder des International Sustainability Standards Board sowie der Deutsche Nachhaltigkeitskodex. Wie bereits im vorangegangenen Kapitel ausgeführt, hat auch die EU einheitliche Standards entwickelt.

⁶⁶ Vgl. Kirsch (2024).

⁶⁷ Hierzu muss die Kapitalgesellschaft eine große Kapitalgesellschaft im Sinne des § 267 Abs. 3 HGB sein, wobei zwei der drei Kriterien des § 267 Abs. 2 HGB erfüllt sein müssen: Die Bilanzsumme ist größer als 20 Mio. Euro, die Umsatzerlöse sind größer als 40 Mio. Euro oder im Jahresdurchschnitt werden 250 Mitarbeiter oder mehr beschäftigt.

⁶⁸ Vgl. § 289b Abs. 3 HGB.

⁶⁹ Vgl. § 289d HGB.

⁷⁰ Fink/Schwedler (2021) verweisen auf über 600 existierende Regelwerke für die Erstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung. Vgl. Fink/Schwedler (2021), S. 79.

⁷¹ Für einen detaillierten Überblick über die wichtigsten internationalen und deutschen Regelwerke siehe von Keitz/Wulf (2023a), S. 27 ff.; von Keitz/Wulf (2023b), S. 88 ff.

⁷² Vgl. von Keitz/Wulf (2023a), S. 27.

Von besonderer Bedeutung für die Entwicklung der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung sind die GRI-Standards, da erstmals ein expliziter Standard veröffentlicht wurde, der das Thema Steuern adressiert. Vor diesem Hintergrund werden im Folgenden in Kürze die Standards der GRI vorgestellt. Zudem wird ein Überblick über den steuerspezifischen Standard gegeben.

2.4.1 Universelle GRI-Standards

Im Jahr 1997 wurde in Boston (Vereinigte Staaten von Amerika, USA) die GRI als Non-Profit-Organisation von einer gemeinnützigen US-amerikanischen Organisation in Zusammenarbeit mit dem Umweltprogramm der Vereinten Nationen gegründet. Damit wurde das Ziel verfolgt, den ersten Rechenschaftsmechanismus zu schaffen, der sicherstellt, dass Unternehmen die Grundsätze des verantwortungsvollen Umgangs mit der Umwelt einhalten, und der sodann auf soziale und wirtschaftliche Fragen sowie Governance-Fragen ausgeweitet wurde.⁷³

Die Standards der GRI gelten als die ersten und am weitesten verbreiteten Standards, die zur Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung genutzt werden können.⁷⁴ Die ersten Leitlinien hat die unabhängige Non-Profit-Organisation im Jahr 2000 veröffentlicht, die in den nachfolgenden Jahren umfassend überarbeitet worden sind (s. Abb. 1), bevor die erstmaligen GRI-Standards im Jahr 2016 herausgegeben wurden.⁷⁵

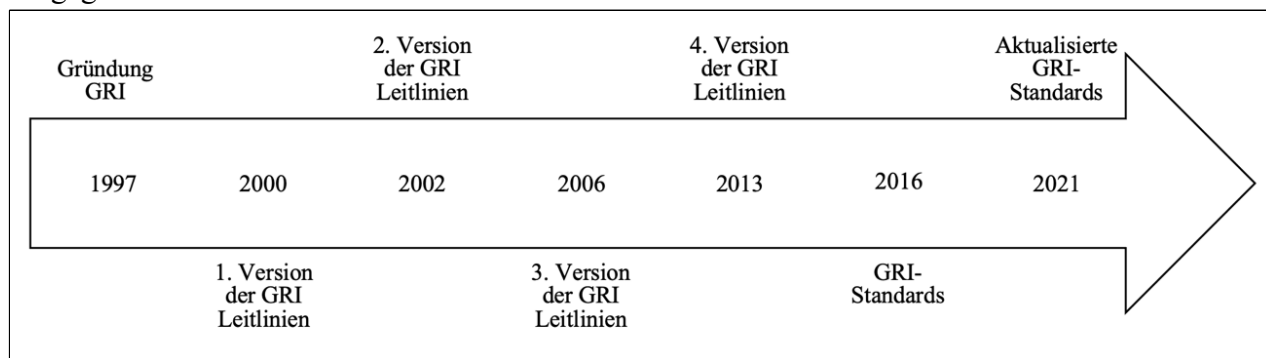


Abb. 1: Historische Entwicklung GRI⁷⁶

Ziel der GRI ist es, mit den GRI-Standards die Nachhaltigkeitsberichterstattung auf ein vergleichbares Level wie die finanzielle Berichterstattung zu heben und den Unternehmen unterstützende Leitlinien zur Berichterstattung ihrer ökonomischen, ökologischen und sozialen Belange bereitzustellen. Dabei sind die GRI-Standards in universelle (100er-Reihe der GRI-Standards), in sektorspezifische⁷⁷ und in themenspezifische Standards untergliedert. Die themenspezifischen Standards fokussieren sich auf die Offenlegung von Informationen zu ökonomischen (200er-Reihe), ökologischen (300er-Reihe) und sozialen (400er-Reihe) Auswirkungen der berichtenden Organisationen.⁷⁸

Die GRI-Standards boten im Rahmen der Berichterstattung zwei unterschiedliche Ansätze zur Anwendung der Standards, wie ebenjene erfolgen konnte. Eine Berichterstattung konnte einerseits unter Bezugnahme auf alle Standards vorgenommen werden, andererseits lediglich unter Einbeziehung ausgewählter Standards.⁷⁹ Dabei konnte zwischen der Option „Kern“, die eine Offenlegung der in der GRI als Pflichtangaben qualifizierenden Informationen meint, und der Option „Umfassend“, womit die Offenlegung zusätzlicher Informationen zu Strategie, Ethik, Integrität und Unternehmensführung

⁷³ Vgl. GRI (2024a).

⁷⁴ Die GRI Standards werden von mehr als 10.000 Unternehmen in über 100 Ländern genutzt. Vgl. GRI (2022a); Threlfall et al. (2020).

⁷⁵ Vgl. GRI (2024a).

⁷⁶ Eigene Darstellung in Anlehnung an GRI (2024a).

⁷⁷ Insgesamt sollen 40 sektorspezifischen Standards veröffentlicht werden. Bisher wurden Oil & Gas (GRI 11), Coal (GRI12) und Agriculture, Aquaculture and Fishing (GRI 13) veröffentlicht. Vgl. GRI (2024b).

⁷⁸ Vgl. GRI (2021), S. 2 ff.

⁷⁹ Vgl. Kurhofer (2022), S. 175.

sowie aller in die GRI als themenspezifische Angaben bezeichneten Informationen erfordert, unterschieden werden. Diese Unterscheidung gilt für einen Teil des Untersuchungszeitraums. Nach weiterer Überarbeitung und mit Veröffentlichung der aktualisierten Standards im Jahr 2016 wurde diese Unterscheidung jedoch nicht weiter fortgeführt und es gibt nur noch eine Möglichkeit zur Berichterstattung: „in accordance with the GRI standards“.⁸⁰ Ist es einem Unternehmen nicht möglich, umgehend alle Standards zu erfüllen, kann in einem Übergangszeitraum with „reference to“ berichtet werden. Die neue Version der GRI Universal Standards 2021 sind zwingend für alle Berichte, die am oder nach dem 01.01.2023 veröffentlicht werden.⁸¹ Folglich ist diese Änderung bereits für nichtfinanzielle Berichte des Geschäftsjahres 2022 relevant, die ab Januar 2023 veröffentlicht werden – und somit auch für den Untersuchungszeitraum der vorliegenden Arbeit.

2.4.2 Themenspezifischer Standard: GRI 207: Steuern

Am 05.12.2019 hat die GRI mit dem Standard GRI 207: Steuern (nachfolgend GRI 207) erstmalig einen neuen Standard zur Berichterstattung über Steuerzahlungen veröffentlicht und in sein Rahmenwerk der 200er-Reihe⁸² aufgenommen. Dieser Standard ist für diejenigen Unternehmen anzuwenden, die ihren Nachhaltigkeitsbericht „in accordance with the GRI standards“ erstellen und Steuern als wesentliches Thema in ihrer durchgeführten Wesentlichkeitsanalyse identifiziert haben.⁸³

Die GRI kommt damit dem wachsenden Interesse der Stakeholder nach, dass auch in steuerlicher Hinsicht eine transparente Berichterstattung erfolgen muss. Als Teil der ökonomischen Reihe, die den Kapitalfluss zwischen verschiedenen Stakeholdern sowie die wichtigsten ökonomischen Auswirkungen einer Organisation auf die gesamte Gesellschaft adressiert,⁸⁴ behandelt und fokussiert GRI 207 ausschließlich das Thema der Steuern im Unternehmen.

In der Begründung für den Standard führt die GRI aus, dass die von einer Organisation gezahlten Steuern widerspiegeln, dass die Rentabilität von verschiedenen Faktoren außerhalb der Organisation, etwa vom Zugang zu Mitarbeitern, Märkten, öffentlicher Infrastruktur oder öffentlichen Dienstleistungen, abhängt. Die Berichterstattung nach GRI 207 zu Steuerthemen zielt darauf ab, die Transparenz zu erhöhen, das Vertrauen sowie die Glaubwürdigkeit bezüglich der Steuerpraktiken einer Organisation zu fördern und parallel dazu den Stakeholdern, auf Grundlage der zur Verfügung gestellten Informationen, fundierte Urteile über die Steuerpositionen der berichtenden Organisationen zu ermöglichen.⁸⁵

Der Standard GRI 207 ist für ab und nach dem 01.01.2021 veröffentlichte Nachhaltigkeitsberichte anwendbar und umfasst vier Aspekte⁸⁶:

- Offenlegungen zum Managementansatz
 - 207-1 Steuerkonzept
 - 207-2 Tax Governance, Kontrolle und Risikomanagement
 - 207-3 Einbeziehung von Stakeholdern und Management von steuerlichen Bedenken
- Themenspezifische Offenlegung
 - 207-4 Country-by-Country Reporting (CbCR) (länderbezogene Berichterstattung)

⁸⁰ Vgl. GRI (2022b), S. 12.

⁸¹ Vgl. GRI (2022b), S. 8 f.

⁸² Zum Überblick über die themenspezifischen Standards der GRI 200er, 300er und 400er Reihe siehe Anhang 1.

⁸³ Vgl. Kockrow/Kraft/Schnitger (2022), S. 103. Ausführlich in Schnitger/Holle/Kockrow (2020a), S. 1458; Schnitger/Holle/Kockrow (2021), S. 703 f.

⁸⁴ Vgl. GRI (2019), S. 4.

⁸⁵ Vgl. GRI (2019), S. 4.

⁸⁶ Vgl. GRI (2019), S. 5. Siehe ausführlich zu den einzelnen Disclosures Schnitger/Holle/Kockrow (2020b), S. 1524.

GRI 207-1 erfordert zunächst die Offenlegung über allgemeine Angaben hinsichtlich des Umgangs mit steuerlichen Pflichten und des Governance- und Compliance-Ansatzes sowie eine Beschreibung der Verknüpfung des Steuerkonzepts mit der geschäftlichen und nachhaltigen Strategie des Unternehmens. Soweit eine Steuerstrategie vorliegt, ist gem. GRI 207-1 zu beschreiben und dabei zu erläutern, inwieweit diese mit den geschäftlichen Belangen und ethischen, gesellschaftlichen und nachhaltigen Erwartungen in Einklang gebracht wird. Exemplarisch führt GRI 207 in den Erläuterungen dazu aus, dass das Unternehmen Angaben darüber tätigen kann, ob es von Steueroasen Gebrauch macht, welche Arten von Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden oder welcher Ansatz zur Verrechnungspreisgestaltung Verwendung findet. Daraus ableiten lassen sich die Risikobereitschaft des Unternehmens sowie die Kontrollmechanismen für die entsprechenden Steuerpraktiken.⁸⁷

Darüber hinaus kann sich das Unternehmen bei der Beschreibung der Steuerstrategie darauf beziehen, wie diese mit der nachhaltigen Entwicklung verknüpft ist, ob ökonomische und soziale Auswirkungen bei der Formulierung Berücksichtigung gefunden haben, aber auch, ob Verpflichtungen in einzelnen Steuerhoheitsgebieten der wirtschaftlichen Tätigkeit bestehen und diese im Einklang mit dem Steuerkonzept stehen.⁸⁸

Angesichts dessen, dass GRI 207-1 keinerlei Angaben darüber tätigt, wie eine nachhaltige Steuerstrategie, die im Einklang mit der Geschäfts- und Nachhaltigkeitsstrategie steht, ausgestaltet sein soll, besteht hier für die Unternehmen eine große Herausforderung bei der Umsetzung.⁸⁹

GRI 207-2 bezieht sich auf die Offenlegung von Informationen über die Tax Governance und das Control Framework, mit einem besonderen Fokus auf der Integration und Zuverlässigkeit dieser Prozesse. Das Vorhandensein solider unternehmensinterner Prozesse zum Management von Steuerrisiken und -compliance ist Voraussetzung dafür, dass unethisches und rechtswidriges Verhalten im Unternehmen verhindert werden können. Zur Verdeutlichung, wie die Prozesse integriert und ausgestaltet sind, kann das Unternehmen bspw. Angaben darüber tätigen, in welchem Umfang das höchste Kontrollorgan für die Einhaltung des Steuerkonzepts verantwortlich und eingebunden ist, bzw., ob die Verantwortlichkeit an Führungspositionen delegiert worden ist. Die organisatorische Einbettung des Steuerkonzepts in das Unternehmen kann bspw. durch die Aus- und Weiterbildung für betroffene Angestellte im Zusammenhang mit Steuerstrategie, Geschäftsstrategie und nachhaltiger Entwicklung, der Teilnahme an Initiativen zur Erhaltung der Steuertransparenz oder Vergütungsmodelle bzw. sonstige Anreize zur Umsetzung der Steuerstrategie erfolgen und berichtet werden.⁹⁰ Unter den Steuerrisiken sind solche zu verstehen, die mit den Steuerpraktiken des Unternehmens verknüpft sind, sich negativ auf die Ziele des Unternehmens auswirken und einen finanziellen oder reputationsbezogenen Schaden zur Folge haben können, bspw. die aus der Nichteinhaltung einschlägiger steuerlicher Gesetze resultierenden Risiken.⁹¹

GRI 207-3 verlangt die Offenlegung von Informationen bezüglich der Zusammenarbeit mit den Stakeholdern, etwa mit den Steuerbehörden und den unternehmerischen Prozessen sowie der Einbeziehung und Berücksichtigung der Ansichten und Bedenken interner und externer Stakeholder.⁹² Da die

⁸⁷ Vgl. GRI (2019), S. 9.

⁸⁸ Vgl. GRI (2019), S. 10.

⁸⁹ Zur steuerlichen Kür der Nachhaltigkeitsberichterstattung siehe Schnitger/Holle/Kockrow (2020a), S. 1460); Schnitger/Holle/Kockrow (2020b), S. 1526.

⁹⁰ Vgl. GRI (2019), S. 11.

⁹¹ Vgl. GRI (2019), S. 12.

⁹² Vgl. GRI (2019), S. 13.

Steuerpraktiken für diverse Stakeholder des Unternehmens von Interesse sind, können sich deren Umsetzung und Einhaltung auf die Reputation und das Vertrauen auswirken. Um den Erwartungen in Bezug auf die Steuerstrategie gerecht zu werden und diese zu erfüllen, kann das Unternehmen bspw. kooperative Vereinbarungen mit den Steuerbehörden nutzen, zeitnahe Betriebsprüfungen beantragen oder verbindliche Auskünfte einholen.⁹³ Darüber hinaus sollte das Unternehmen Auskünfte darüber erteilen, inwieweit es hinsichtlich seiner politischen Interessen Einfluss nimmt und diese vertritt.

Das öffentliche CbCR nach GRI 207-4 ist in weiten Teilen mit den in Aktionspunkt 13 formulierten Anforderungen des Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projektes kongruent; und es ergeben sich nur wenige Unterschiede.⁹⁴ Hinsichtlich dieser wenigen inhaltlichen Differenzen forderten 13 US-Senatoren und 20 Mitglieder des US-Kongresses in einem Schreiben vom 06.03.2020⁹⁵ an den damaligen Generalsekretär der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), Angel Gurría, die inhaltliche Angleichung des OECD-CbCRs mit GRI 207.

Die länderbezogene Berichterstattung verlangt zunächst in Anknüpfung an GRI 102-45 die Veröffentlichung einer Liste über die Steuerjurisdiktionen, in denen das Unternehmen einen Sitz oder Ort der Geschäftsleitung hat, inklusive der Namen der Gesellschaften, der Haupttätigkeit sowie der Anzahl und Vergütung der Mitarbeiter. Darüber hinaus zählt GRI 207-4-b weitere Informationen auf, die offenzulegen sind.⁹⁶

2.4.3 Weitere steuerbezogene Standards

Der Standard GRI 207 war der erste seiner Art, der den Fokus auf die Offenlegung steuerlich relevanter Informationen innerhalb der nichtfinanziellen Berichterstattung gelegt hat. Neben der GRI gibt es auch weitere Organisationen, die sich mit der steuerlichen Offenlegung von Informationen befassen.⁹⁷ Hierzu gehören u. a. die Fair Tax Mark sowie The B Team Responsible Tax Principles.

Die britische Non-Governmental Organization (NGO) Fair Tax Foundation wurde am 18.02.2014 gegründet und vergibt das Siegel⁹⁸ Fair Tax Mark an in Großbritannien wirtschaftlich tätige Unternehmen, die ergänzend zum UK Finance Act 2016⁹⁹ weitere steuerliche Transparenzvorgaben erfüllen. Die Akkreditierung der Unternehmen erfolgt auf Basis eines Scoringsystems, welches auf der Überzeugung beruht, dass Transparenz ein verantwortungsbewusstes Steuerverhalten fördert und dem Unternehmen dabei hilft, dieses zu demonstrieren.¹⁰⁰ Da Steuerzahlungen als wesentlicher Beitrag eines Unternehmens zum Gemeinwesen verstanden werden, stellt die Fair Tax Mark die Anforderung, dass der richtige Steuerbetrag zur richtigen Zeit am richtigen Ort geleistet wird und

⁹³ Vgl. GRI (2019), S. 13.

⁹⁴ Vgl. Schnitger/Holle/Kockrow (2021), S. 710; Schnitger/Holle/Kockrow (2020b), S. 1529.

⁹⁵ Vgl. van Hollen et al. (2020).

⁹⁶ Vgl. GRI (2019), S. 14 ff.

⁹⁷ Für einen ausführlichen Zeitstrahl der Entwicklungen im Bezug zu Transparenz in Steuersachen und Nachhaltigkeit siehe Kockrow/Kraft/Schnitger (2022), S. 159 ff.

⁹⁸ In Abhängigkeit des Jahresumsatzes berechnet die Fair Tax Foundation für die Prüfung und Akkreditierung zwischen 1.000 und 20.000 britische Pfund. Vgl. Fair Tax Foundation (o. J. b).

⁹⁹ Mit der Veröffentlichung des Finance Act 2016 am 16.03.2016 wurden in Großbritannien wirtschaftlich tätige Unternehmen zur jährlichen Veröffentlichung ihrer Steuerstrategie nach Sec. 161 Para. 1 in Verbindung mit Schedule 19 verpflichtet. Diese Regelung betrifft gem. Schedule 19 nach Para. 5(4) bzw. Para. 10(2) Unternehmen und -gruppen, deren Umsatz im vorangegangenen Geschäftsjahr mehr als 200 Mio. britische Pfund oder deren Bilanzsumme mehr als 2 Mio. britische Pfund betrug. Vgl. Finance Act 2016 (2016); UK Government (2016).

¹⁰⁰ Vgl. Fair Tax Foundation (o. J. a).

bereitwillig Informationen darüber zur Verfügung gestellt werden.¹⁰¹ Mit dem Siegel soll den institutionellen Anlegern sowie weiteren Stakeholdern garantiert werden, dass die Unternehmensbestrebungen hinsichtlich CSR- und ESG-Bemühungen eine wichtige Rolle spielen und stetig verbessert werden. Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, umfasst der Global Multinational Business Standard 19 Bereiche mit einer Gesamtpunktzahl von 48, wobei der Erhalt von 31 Punkten für die Erlangung der Fair Tax Mark genügen¹⁰²:

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

Für die Akkreditierung ist es erforderlich, dass das Unternehmen seinen Jahresabschluss, seine Gewinn-und-Verlust-Rechnung sowie den Lagebericht öffentlich zugänglich macht, seine Geschäftstätigkeit beschreibt und darüber hinaus Angaben zu seinen „beneficial owners“ mit einer Beteiligung von mehr als 5 % sowie allen Transaktionen mit verbundenen Unternehmen tätigt.¹⁰³ Weiterführend soll das Unternehmen seine Steuerstrategie, die verantwortliche Vorstandsperson, Angaben zur steuerlichen Compliance, den Whistleblowing-Prozess veröffentlichen sowie der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung nachkommen, Steuerhinterziehungsmodelle ablehnen sowie den „spirit“ und „letter of the law“¹⁰⁴ einhalten.¹⁰⁵ Abschließend sind für die Akkreditierung¹⁰⁶ auch ein öffentliches CbCR sowie die Offenlegung des durchschnittlichen Satzes der tatsächlich gezahlten Steuern über die letzten fünf Jahre notwendig.¹⁰⁷

Eine weitere nennenswerte internationale NGO ist das B Team, welches im Jahr 2013 von Sir Richard Charles Nicholas Branson und Jochen Seitz gegründet wurde, mit dem Ziel, sich an der Entwicklung für nachhaltigkeitsbezogene Risiken zu beteiligen.¹⁰⁸ Das B Team ist eine globale Zusammensetzung aus Geschäfts- und Unternehmensführern, die sich für eine nachhaltige Wirtschaft und die Bekämpfung des Klimawandels einsetzen. Wesentliches Leitbild für die Arbeit des B Team ist der Kompass, welcher sich aus den Werten Nachhaltigkeit, Gleichheit, Verantwortlichkeit und Menschlichkeit ergibt.¹⁰⁹

Angesichts der sehr bedenklichen Vertrauensverluste in der Öffentlichkeit und zur Wiederherstellung der Integrität hat das B Team im Jahr 2017 neun Steuere Direktoren von multinationalen Unternehmen zusammengebracht, um ein gemeinsames Verständnis von einer verantwortungsbewussten Steuerpraxis zu erlangen.¹¹⁰ Daraus entwickelte das B Team in Zusammenarbeit mit Investoren sowie internationalen Institutionen und der Zivilgesellschaft einen neuen Rahmen für den Umgang mit Steuern in Form einer Reihe von Responsible Tax Principles, die im Jahr 2018 auf der Tax & SDG

¹⁰¹ „pay the right amount of tax (but not 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 a multinational); say what they pay with pride.“, Fair Tax Foundation (o. J. a).

¹⁰² Vgl. Fair Tax Foundation (2021).

¹⁰³ Vgl. Fair Tax Foundation (2021), S. 11 ff.

¹⁰⁴ Zur Definition von „letter and letter of the law“ siehe Kap. 4.3.1.

¹⁰⁵ Vgl. Fair Tax Foundation (2021), S. 15 ff.

¹⁰⁶ Zum Stand Oktober 2024 haben über 250 Unternehmen eine Fair Tax Mark erhalten. Vgl. Fair Tax Foundation (o. J. c).

¹⁰⁷ Vgl. Fair Tax Foundation (2021), S. 20, 29 f.

¹⁰⁸ Vgl. The B Team (o. J. a).

¹⁰⁹ Vgl. The B Team (o. J. b).

¹¹⁰ Vgl. The B Team (o. J. c).

Conference¹¹¹ der Vereinten Nationen vorgestellt worden sind.¹¹² Zu diesen gehören die nachfolgend aufgelisteten¹¹³:

- Principle 1: Accountability & Governance,
- Principle 2: Compliance,
- Principle 3: Business Structure,
- Principle 4: Relationships with Tax Authorities,
- Principle 5: Seeking & Accepting Tax Incentives,
- Principle 6: Supporting Effective Tax Systems,
- Principle 7: Transparency.

Die Prinzipien zielen darauf ab, dass Unternehmen ihren fairen Anteil an Steuern, gemessen an der wirtschaftlichen Substanz, zahlen und eine transparente Berichterstattung über ihre Steuerpraktiken sicherstellen. Dabei sollen Unternehmen Steuerpraktiken vermeiden, die illegal, unethisch oder aggressiv sind, und stattdessen mit Regierungen zusammenarbeiten, um effektive Steuersysteme zu schaffen. Darüber hinaus sollen die Interessen aller betroffenen Stakeholder berücksichtigt werden. Zudem soll eine Führungskultur geschaffen werden, die sich für verantwortungsvolle Steuerpraktiken einsetzt.¹¹⁴ In Deutschland hat sich u. a. die Allianz zu den Tax Principles des B Teams öffentlich positioniert und sich im Zuge dessen dazu verpflichtet, die Prinzipien in ihrer Steuerpolitik und -berichterstattung zu integrieren.¹¹⁵

2.4.4 Zwischenfazit

Aus den o. g. Maßnahmen und Entwicklungen geht hervor, dass eine schnelle Zunahme der Regelungen mit dem Ziel erhöhter steuerlicher Transparenz bereits jetzt zu verzeichnen ist und auch in den kommenden Jahren erwartet wird. Daraus resultieren viele unternehmensinterne und -externe Herausforderungen, denen es zu begegnen gilt, die zeitgleich aber auch mit zahlreichen Chancen einhergehen. Die Organisationen, die sich bislang mit der Gestaltung und Schaffung von Rahmenwerken zur Offenlegung steuerlicher Informationen befassen, haben jedoch keine Rechtssetzungskompetenz übertragen bekommen, wodurch keine rechtliche Verbindlichkeit besteht, diesen nachzukommen. Vielmehr handelt es sich dabei um einen faktischen Zwang zur Anwendung („soft law“), dem die EU mit der CSRD und den eigens entwickelten ESRS begegnen will. Um ein wirksames Instrument gegen Intransparenzen, schädlichen Steuerwettbewerb und Steuersubstratverschiebung zu schaffen, bedarf es insbesondere vor dem Hintergrund der steuerpolitischen Globalisierung eines intensiven transatlantischen Austauschs, sodass ein transatlantisches Verständnis geschaffen werden kann.¹¹⁶

¹¹¹ Vgl. The World Bank (2018).

¹¹² Vgl. The B Team (o. J. c).

¹¹³ Vgl. The B Team (o. J. d).

¹¹⁴ Vgl. The B Team (o. J. d), S. 5 ff.

¹¹⁵ Vgl. Allianz SE (2022), S. 5.

¹¹⁶ Vgl. Kockrow/Kraft/Schnitger (2022), S. 111.

3 Theoretisches Rahmenwerk der Tax Sustainability

Im folgenden ersten Hauptkapitel werden die erforderlichen Grundlagen sowohl der Nachhaltigkeit als auch der Steuer einzeln aufgearbeitet und erläutert. Um Gemeinsamkeiten der theoretisch eruierten Begrifflichkeiten identifizieren zu können, sollen diese in einen betriebswirtschaftlichen Kontext gesetzt werden. Dadurch erfolgt eine strukturelle und systematische Herleitung. Hiermit soll die Basis für ein nachvollziehbares steuerliches Nachhaltigkeitsverständnis (ITSA) geschaffen werden, auf dessen Fokus das zweite Hauptkapitel liegt. Eine isolierte Betrachtung der Begriffe Nachhaltigkeit und Steuern, die jeweils an den theoretischen Ursprung des Wortes anknüpft, soll ermöglichen, dass zum einen die Vielfalt der Interpretationsmöglichkeiten ersichtlich wird. Zum anderen soll diese Vorgehensweise aber auch zu einer Ableitung von Gemeinsamkeiten verhelfen. Da die Thematik umfangreich und komplex ist, soll das erste Hauptkapitel Grundlagen und Ausgangsüberlegungen für die weitere Verwendung liefern.

3.1 Bedeutung und Aspekte der Nachhaltigkeit

Wie bereits einleitend genannt, hat die Nachhaltigkeit in den vergangenen Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen.¹¹⁷ Sie kann als das ubiquitäre und globale Phänomen des 21. Jahrhunderts bezeichnet werden.¹¹⁸ Obwohl der Begriff der Nachhaltigkeit kein neuer ist, stellt er die Gesellschaft, die Politik und die Wirtschaft vor große Herausforderungen. Letztere resultieren aus der Integration, der Umsetzung und der Zielsetzung der Nachhaltigkeit, welche u. a. auf die divergierenden Ausprägungen des Begriffs zurückzuführen sind. Dadurch wird nicht nur die Etablierung eines einheitlichen Begriffsverständnisses, sondern auch eine homogene Herangehens- und Umgangsweise erschwert. Trotz einer verstärkten Präsenz des Begriffes bleibt das Verständnis daher regelmäßig unscharf und resultiert in konvergierenden Interpretationen sowie partiellen Zielkonflikten in gesellschaftlichen, politischen und wirtschaftlichen Themenbereichen. Unklarheiten ergeben sich dabei nicht zuletzt aus der weitreichenden Immaterialität der Nachhaltigkeit, der überwiegend subjektiven Interpretation und Wahrnehmung sowie den unterschiedlichen Zielvorstellungen in verschiedenen Disziplinen. Vor diesem Hintergrund werden die Bedeutung und Aspekte der Nachhaltigkeit untersucht, um ein einheitliches Verständnis für den Rahmen dieser Arbeit festzulegen. Es existiert kein allgemein anerkanntes Rahmenwerk zur Nachhaltigkeitsdefinition, welches den Begriff umfassend und verbindlich erklärt. Infolgedessen können beim Verwenden des Nachhaltigkeitsbegriffes erhebliche Unterschiede auftreten. Diese können an dem Beispiel verdeutlicht werden, wie unterschiedliche Fachleute den Nachhaltigkeitsbegriff verwenden: Biologen setzen diesen ein, wenn sie von der Interaktion zwischen menschlichen und natürlichen Systemen sprechen, während Umweltethiker im Rahmen der Nachhaltigkeit darüber nachdenken, ob die Natur Rechte hat, aber auch, ob das derzeitige anthropologische Handeln ethisch vertretbar ist; und Stadtplaner sprechen von Nachhaltigkeit, wenn sie kreative Pläne entwerfen, um die Stadt und die Natur in noch nie dagewesener Weise zu integrieren.¹¹⁹ Dieses Beispiel verdeutlicht, dass eine vergleichbare Aussagekraft ohne einheitliches Verständnis eingeschränkt werden kann. Es gilt daher, das Konzept der Nachhaltigkeit aus einer theoretischen Perspektive zu untersuchen, beginnend mit der Begriffsentstehung und unter Berücksichtigung existierender Begriffsauslegungen einzelner Organisationen. Seither wurden zwar zahlreiche Definitionsversuche

¹¹⁷ Neben den bereits genannten internationalen Initiativen ist die Nachhaltigkeit ebenso das Leitprinzip der Politik der Bundesregierung. Vgl. BMWK (o. J.).

¹¹⁸ Eine Begründung zur Bezeichnung der Nachhaltigkeit als Phänomen liegt u. a. darin, da nahezu alle Länder der Welt Einigkeit darüber zeigen, dass eine gemeinsame Erkenntnis über den darbietenden Bewusstseinsinhalt der Nachhaltigkeit vorliegt und infolgedessen ein globales Handeln angestrebt wird. Die gemeinschaftliche Entscheidung zum Beschluss der SDGs wurde im Jahr 2015 durch 193 Länder getroffen, dem eine breite Anerkennung und Verpflichtung zugrunde liegt.

¹¹⁹ Vgl. Thomsen (2013), S. 2360.

vorgenommen, die im Kern oftmals sehr ähnlich, jedoch nicht vollständig identisch sind. Ziel des folgenden Abschnitts soll es daher sein, ein einheitliches Verständnis zu schaffen.

3.1.1 Grammatische Auslegung

3.1.1.1 Begriffsgenese

Ausgangspunkt zur Herleitung des Begriffsverständnisses ist die Wortbedeutung der Nachhaltigkeit. Dieser Ansatz wird gewählt, da keine bindende Vorschrift existiert, welche Nachhaltigkeit definiert. Nach *Wittgenstein* ist die Bedeutung eines Wortes u. a. auf den Gebrauch in der Sprache zurückzuführen.¹²⁰ Nach der grammatischen Auslegung, welche als „starting point“¹²¹ zur Ermittlung des Wortsinns bezeichnet wird, ist demnach ein besonderer Fokus auf die sprachliche Bedeutung zu legen. Als Hilfsmittel kann dabei der allgemeine Sprachgebrauch dienen. Die juristische Methodenlehre stellt hierbei auf das Verständnis des rechtskundigen Normadressaten ab.¹²² Ohne das Vorhandensein einer konkreten Norm, wie im Fall der Nachhaltigkeit, kann hierunter im übertragenen Sinne der den allgemeinen Sprachgebrauch verwendende Adressat gemeint sein. In der Praxis kann somit auf die Bürger und Bürgerinnen abgestellt werden.

Der Wortursprung der Nachhaltigkeit (engl. Sustainability, Nomen zu to sustain)¹²³ leitet sich aus dem lateinischen „sustinere“¹²⁴ ab und bedeutet aufrechterhalten, tragen, bewahren oder zurückhalten. Die sprachliche Interpretation lässt eindeutig einen ersten beschreibenden Charakter des Wortwillens erkennen, welcher für das Verständnis der Nachhaltigkeit von bedeutender Relevanz ist: die Langfristigkeit. Die zeitliche Dimension – oder auch die Tragweite von Entscheidungen – rückt damit in den Vordergrund. Auf Grundlage der sprachlichen Herleitung bezieht sich die Nachhaltigkeit somit auf Beständigkeit. Um den Langfristigkeitsaspekt aufzugreifen, ist der Dauerzustand im besten Fall in der Lage, sich auf natürliche, eigenständige Weise zu erhalten. Ist dies nicht der Fall, werden externe Faktoren benötigt, um den Zustand konstant zu halten. In der Lexik wird die Nachhaltigkeit zudem als „*längere Zeit anhaltende Wirkung*“¹²⁵ definiert. Aus dieser Beschreibung in Kombination mit den zuvor genannten Aspekten wird ersichtlich, dass die Nachhaltigkeit kein statisches Verständnis aufweist. Vielmehr enthält sie eine beschreibende Komponente im Sinne eines Prozesses oder einer Entwicklung, die es zu erhalten, zu bewahren oder aufrechtzuerhalten gilt.

Ein tieferes Verständnis der Bedeutung lässt sich daraus jedoch nicht ableiten, denn es mangelt an einem Bezugspunkt, auf den sich die Langzeitwirkung bezieht und auf welche Art und Weise diese gewährleistet werden soll. Damit wird die dynamische Konzeption der Nachhaltigkeit verdeutlicht. Dennoch bewegt sich die Wortbeschreibung als Entwicklung bzw. Prozess innerhalb des Wortlautes (enge Auslegung), da der Langfristigkeitsaspekt wesentlich ist.¹²⁶ Um etwas zu beschreiben, das der Bedeutung der Nachhaltigkeit gerecht wird, ist ein längerer Betrachtungszeitraum erforderlich, damit dem Aspekt der Langfristigkeit nachgekommen werden kann.

Obwohl die Dauerhaftigkeit und die Langfristigkeit als zentrale Elemente der Nachhaltigkeitsdefinition erscheinen, ermöglichen diese jedoch kein eindeutiges Begriffsverständnis, denn es ist unklar, ob dieser Zustand durch intrinsische oder extrinsische Handlungen erreicht wird. Unklar ist auch, welches Bezugsobjekt gemeint wird, d. h., auf welches Objekt sich die Langfristigkeit beziehen soll.

¹²⁰ Vgl. Wittgenstein/Schulte (2013), S. 40.

¹²¹ Vgl. Möllers (2021), S. 132.

¹²² Vgl. BAG (2007); Möllers (2021), S. 137.

¹²³ Nachhaltigkeit und die englische Übersetzung sustainability werden in dieser Arbeit synonym verwendet.

¹²⁴ Vgl. Stowasser et al. (2016), „sustinere“.

¹²⁵ Vgl. Duden (2023), Nachhaltigkeit, S. 1263.

¹²⁶ Vgl. Möllers (2021), S. 136.

Als zusätzliches Hilfsmittel, um die Sprachevidenz¹²⁷ festzustellen, hat *Heck* das plastische Bild von Begriffskern und Begriffshof geprägt.¹²⁸ Ist ein Begriff klar und eindeutig formuliert, wird er dem Begriffskern zugeordnet. Ist keine eindeutige Zuordnung möglich, unterliegt der Begriff dem Begriffshof. Parallel zum genannten Modell hat *Koch* ein Drei-Bereiche-Modell entwickelt: Er unterscheidet dabei zwischen Begriffen, bei denen der fragliche Ausdruck eindeutig angewendet (positiv), eindeutig abgelehnt (negativ) und bei Unklarheit einem neutralen Bereich hinzuallokiert werden kann.¹²⁹ Die Abb. 2 und 3 veranschaulichen die jeweiligen Modelle.

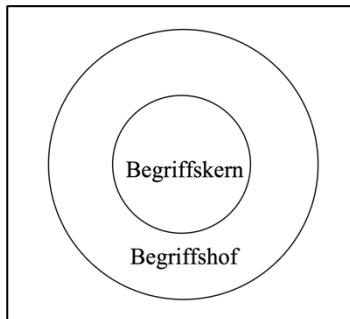


Abb. 2: Modell nach *Heck*¹³⁰



Abb. 3: Drei-Bereiche-Modell in Anlehnung an *Koch*¹³¹

Transferiert man den Nachhaltigkeitsbegriff auf das Modell von *Heck*, lässt sich lediglich die Idee der Langfristigkeit als solider Begriffskern identifizieren. Fraglich ist an dieser Stelle, wie ein abgeschlossener Begriffshof ausgestaltet sein kann. Für den Begriffshof können die zuvor herausgearbeiteten Merkmale der Nachhaltigkeit als Prozess, Entwicklung bzw. nicht statischer Zustand angeführt werden. Für ein prägnantes Verständnis ist dieses Modell jedoch schwer anwendbar, denn die Nachhaltigkeit bezieht sich, wie zuvor herausgearbeitet wurde, vermeintlich auf eine Entwicklung und kann dementsprechend nicht abschließend in einem Begriffshof abgebildet werden. Das Drei-Bereiche-Modell eröffnet hingegen einen konzeptionellen Interpretationsspielraum, ist jedoch auch nicht ohne Weiteres konsistent auf die begriffliche Genese der Nachhaltigkeit transferierbar. Auch hier können die zuvor erläuterten Merkmale im Modell festgehalten werden (s. Abb. 3), bieten jedoch wenig ganzheitlichen Aufschluss. Folglich stellt die Nachhaltigkeit keinen deskriptiven Begriff im juristischen Sinne dar. Vielmehr handelt es sich um einen Begriff normativer¹³² Art, der weiterer Auslegung bedarf. Daher werden der Wortursprung und dessen ursprüngliche Verwendung herangezogen, um ein tiefgreifenderes Verständnis zu erlangen.

3.1.1.2 Forstwirtschaftlicher Ursprung und Konzeption

Erstmalig festgehalten wurde der Begriff der Nachhaltigkeit im frühen 18. Jahrhundert. Er tauchte als Merkmal langfristig ertragsbringender Forstwirtschaft auf.¹³³ Zu dieser Zeit übten Gewerbe mit erheblichen Holzverbrauch einen starken Einfluss auf die Nutzung und die Verfassung der Wälder aus.¹³⁴ Holz wurde als Energieträger, aber auch als Baustoff genutzt, was demzufolge zu einer drastischen Verringerung des Waldbestandes führte.¹³⁵ *Hans Carl von Carlowitz*¹³⁶ plädierte bereits

¹²⁷ Die Sprachevidenz meint die unmittelbare und vollständige sprachliche Einsichtigkeit, Deutlichkeit und Gewissheit.

¹²⁸ Vgl. Heck (1914), S. 46 ff.

¹²⁹ Vgl. Koch (1975), S. 35.

¹³⁰ Darstellung in Anlehnung an Heck (1914), S. 46 ff.

¹³¹ Darstellung in Anlehnung an Koch (1975), S. 35.

¹³² In der juristischen Methodenlehre sind normative Begriffe juristische Fachausdrücke („termini technici“), die sich auf Wertungen oder Abstraktionen beziehen und unabhängig von einer Wirklichkeitsebene sind. Vgl. Kramer (2019), S. 74 f.

¹³³ Vgl. Schön (2022a), S. 208.

¹³⁴ Vgl. Hasel (1985), S. 166.

¹³⁵ Vgl. Sieben (2003), S. 1173; Kloepfer (1994), S. 10.

¹³⁶ Hans Carl von Carlowitz (1645 – 1714) war Oberberghauptmann am kursächsischen Oberbergamt in Freiberg.

seinerzeit für eine nachhaltige Nutzung des Waldes, die eine Holzrodung nur in der Menge zulassen solle, wie durch natürliche Aufforstung in einem vorgesehenen Zeitraum wieder nachwachsen könne.¹³⁷ Damit verfolgte er, aus der damaligen Krise heraus, ein ressourcenschonendes Prinzip, welches bedeutet, dass nicht von der Substanz selbst, sondern ausschließlich von den Erträgen der Substanz gelebt werden sollte.¹³⁸ Mit dieser Aussage wird regelmäßig der Ursprung des Nachhaltigkeitsgedankens verbunden, denn von *Carlowitz* übertrug das Konzept der Nachhaltigkeit auf die ökonomische und moderne Bewirtschaftung des Waldes. Er hat damit die moderne Forstwirtschaft der Gegenwart geprägt. Damit bestätigt sich zum einen die These, dass Nachhaltigkeit keinen statischen Zustand beschreibt, und zum anderen die Konzeption als Entwicklungsprozess. Zudem transferiert von *Carlowitz* die Nachhaltigkeit auf ein Bezugsobjekt: hier auf den Wald. Ergänzend werden zudem zwei weitere Bezugsobjekte unterstrichen: die Ökonomie und die Ökologie. Auch diese können mit dem Nachhaltigkeitskonzept in Verbindung gebracht werden. Erweitert werden diese Bezugsobjekte zudem um die Einbeziehung eines ressourcenschonenden Gedankens.

Bereits Ende des 19. Jahrhunderts wurde diesem Nachhaltigkeitsgedanken, der nachhaltigen Bewirtschaftung des Waldes, im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) normative Kraft verliehen. Im Rahmen der ordnungsgemäßen Bewirtschaftung von (landwirtschaftlichen) Grundstücken durch Pächter oder Nießbraucher wurde dieses Prinzip festgehalten (§§ 596 Abs. 1, 1036 Abs. 2 BGB). Zwar beschreibt diese ordnungsgemäße Bewirtschaftung ebenfalls eine gewisse Nachhaltigkeit, jedoch ist erkennbar, dass die Nachhaltigkeit als alleinstehender Begriff nicht ausreichend ist, um eine greifbare und einheitliche Definition zu ermöglichen. Es wird nur eine recht einseitige Dimension (hier der Wald) durch den Begriff geprägt. Zwar hat dieser maßgeblich zur Wortentwicklung beigetragen, allerdings wurde das wahre Ausmaß der Nachhaltigkeit erst später erkannt bzw. bekannt. Vorläufig fungierte sie als empfohlener Handlungsrahmen für den direkten (ökonomischen) Umgang mit der Natur.

3.1.1.3 Politisierung des Begriffs

Im 20. Jahrhundert hat die Diskussion der Umwelt- und Entwicklungspolitik den Nachhaltigkeitsbegriff weiter geprägt. Insbesondere die Politisierung des Begriffs, welche maßgeblich von den Vereinten Nationen angeleitet wurde, hat dazu beigetragen. In der Diskussion wurden zunehmend die Belastung und die Übernutzung der Umwelt hervorgehoben, wodurch verschiedene Problembereiche entstehen. In den 1970er Jahren hat der Club of Rome¹³⁹ in seinem Bericht „Die Grenzen des Wachstums“¹⁴⁰ konstatiert, dass eine Fortsetzung der sich abbildenden Trends hinsichtlich des Bevölkerungswachstums, der Ressourcennutzung und der Umweltverschmutzung zu einem ökologischen Kollaps¹⁴¹ führen würde. Diese gemeinnützige Organisation äußerte die prägnante Forderung nach schonender Bewirtschaftung von Kohle, Öl und Erdgas, mit dem Ziel, dass es auch nachfolgenden Generationen ermöglicht wird, diese fossilen Energieträger zu nutzen.¹⁴² Dieser Bericht prägte die seinerzeit vorherrschende Diskussion, indem er die Aufmerksamkeit stärker auf die Befürchtung eines ökologischen Kollapses und die natürlichen Grenzen des Wachstums lenkte, anstatt den Begriff der Nachhaltigkeit zu definieren oder zu fördern. Gleichwohl hat der Bericht eine Sonderstellung innerhalb der geschichtlichen Entwicklung der Nachhaltigkeit, indem die Aufmerksamkeit auf die

¹³⁷ Vgl. von *Carlowitz* (1713), S. 105.

¹³⁸ Siehe auch *Grunwald/Kopfmüller* (2012), S. 14.

¹³⁹ Der Club of Rome ist ein Zusammenschluss von Experten aus Wissenschaft, Kultur, Wirtschaft und Politik aus mehr als 30 Ländern. Er wurde 1968 in Rom etabliert und verfolgt das Ziel, sich für eine nachhaltige Zukunft der Menschheit einzusetzen. Für mehr Informationen siehe Deutsche Gesellschaft Club of Rome (2024).

¹⁴⁰ *Meadows* (1972).

¹⁴¹ Der ökologische Kollaps bezeichnet eine Situation, in der ein Ökosystem eine drastische, möglicherweise dauerhafte Verringerung der Tragfähigkeit aller Organismen erleidet, welches häufig ein Massensterben zur Konsequenz hat.

¹⁴² Vgl. *Meadows* (1972), S. 54 ff.

Endlichkeit der Ressourcen gelenkt wurde.¹⁴³ Ein weiteres charakterisierendes Element der Nachhaltigkeit, neben dem Aspekt der Langfristigkeit, ist somit die Akzeptanz der Endlichkeit der Ressourcen.

Von weitreichenderer Bedeutung ist bis jetzt, insbesondere im Zusammenhang mit der Politisierung des Begriffs, die Einberufung der UN-Kommission für Umwelt und Entwicklung im Jahr 1983 unter dem Vorsitz der norwegischen Ministerpräsidentin *Gro Harlem Brundtland*.¹⁴⁴ Im Brundtland-Bericht¹⁴⁵ heißt es zur Nachhaltigkeit folgendermaßen: „*Humanity has the ability to make development sustainable to ensure that it meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs.*“¹⁴⁶ Die Brundtland-Kommission gab dem Begriff der nachhaltigen Entwicklung damit erstmals eine konkretere Definition, welche bis heute oftmals das Fundament der wissenschaftlichen Diskussion bildet.¹⁴⁷ Vor dem Hintergrund der zuvor dargelegten Begriffsgenese ist hierbei nicht von Nachhaltigkeit die Rede, sondern von einer nachhaltigen Entwicklung, mittels derer die herausgearbeiteten Begrifflichkeiten verknüpft werden und die Dynamik des Begriffs unterstrichen wird.

Der Brundtland-Bericht führt ökologische, ökonomische und soziale Aspekte im Kontext der nachhaltigen Entwicklung auf.¹⁴⁸ Außerdem werden in diesem Dokument explizite Nachhaltigkeitsregeln aufgestellt: Die erste Regel bezieht sich auf den Umgang mit erneuerbaren natürlichen Ressourcen, welche nicht ausgeschöpft werden sollen, solange die Nutzungsrate innerhalb der Grenzen der Regeneration und des natürlichen Wachstums liegt.¹⁴⁹ Die zweite Regel legt den Fokus auf die Nutzung von nicht erneuerbaren natürlichen Ressourcen, zu deren Sicherstellung Erschöpfungsraten festgelegt werden sollten und die Wichtigkeit von Recycling betont werden sollte.¹⁵⁰ Die dritte Regel umfasst Einträge von Schad- und Abfallstoffen in natürliche Umweltmedien.¹⁵¹

Weiterführend wird auch die soziale Dimension im Brundtland-Bericht deutlich hervorgehoben.¹⁵² Das in diesem Bericht formulierte Verständnis von Nachhaltigkeit erzeugte eine große Resonanz und wurde auf der UN-Konferenz für Umwelt und Entwicklung in Rio de Janeiro im Jahr 1992 als weltweites Leitprinzip für politisches, wirtschaftliches und ökologisches Handeln verankert.¹⁵³ Ferner wurde mit der Agenda 21¹⁵⁴ ein globales entwicklungs- und umweltpolitisches Aktionsprogramm mit konkreten Handlungsempfehlungen verabschiedet. Eine stärkere Implementierung der Nachhaltigkeit in die jeweils innerstaatlichen Rechtsvorschriften war ein weiteres Anliegen der Rio-Konferenz.¹⁵⁵

Auch die nationalen Entwicklungen haben die Begriffsgeschichte inhaltlich beeinflusst. Hierbei ist insbesondere die Ausarbeitung und Umsetzung der deutschen Nachhaltigkeitsstrategie zu nennen. Im Jahr 2002 veröffentlichte die Bundesregierung ein eigenes Strategiekonzept unter dem Titel „*Perspektiven für Deutschland. Unsere Strategie für eine nachhaltige Entwicklung*“¹⁵⁶, dem in den darauffolgenden Jahren diverse Fortschrittsberichte¹⁵⁷ folgten. Im Jahr 2016 hatte die Bundesregierung

¹⁴³ Vgl. Hardtke/Prehn (2001), S. 54.

¹⁴⁴ Vgl. Grunwald/Kopfmüller (2012), S. 20.

¹⁴⁵ United Nations (1987).

¹⁴⁶ United Nations (1987), Rn. 27.

¹⁴⁷ Vgl. von Hauff/Kleine (2009), S. 6 f.

¹⁴⁸ Vgl. United Nations (1987), Rn. 81.

¹⁴⁹ Vgl. United Nations (1987), Rn. 12.

¹⁵⁰ Vgl. United Nations (1987), Rn. 12.

¹⁵¹ Vgl. United Nations (1987), Rn. 21, 24.

¹⁵² Vgl. United Nations (1987), Rn. 48 ff.

¹⁵³ Vgl. BMZ (o. J.). Die Konferenz in Rio de Janeiro ist zudem auch als Rio-Konferenz bekannt.

¹⁵⁴ Vereinte Nationen (1992a).

¹⁵⁵ Vgl. Vereinte Nationen (1992b), S. 3, Grundsatz 3.

¹⁵⁶ Die Bundesregierung (2002).

¹⁵⁷ Die Bundesregierung (2004); Die Bundesregierung (2008); Die Bundesregierung (2012).

mit dem Bericht „Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie – Neuauflage 2016“¹⁵⁸ ein neues Strategiekonzept veröffentlicht, welches 2018¹⁵⁹ aktualisiert und 2021¹⁶⁰ weiterentwickelt wurde. Die Bundesregierung geht mit ihrer Nachhaltigkeitsstrategie von dem sog. Drei-Säulen-Modell der Nachhaltigkeit aus (s. Kap. 3.1.2.4).

Die obigen Ausführungen verdeutlichen, dass der Begriff der Nachhaltigkeit vielseitig verwendet wird und nun auch über seine ideologischen Grenzen hinweg Berücksichtigung¹⁶¹ findet. Somit ist die Nachhaltigkeit als ein gesellschaftlicher Trend zu bezeichnen. Trotz der weitreichenden Politisierung des Nachhaltigkeitsbegriffs respektive des Begriffs der nachhaltigen Entwicklung im 20. Jahrhundert bestehen noch immer Uneinigkeit und Unklarheit über ein unstreitbares einheitliches Verständnis. Die meisten Institutionen und Organisationen, die sich des Begriffs annehmen, verweisen auf die Definition der nachhaltigen Entwicklung aus dem Brundtland-Bericht sowie auf die Definition der Vereinten Nationen. An einem ausdifferenzierten und klar verständlichen Begriffsverständnis für die Nachhaltigkeit mangelt es. Es besteht daher trotz des sich regelmäßig überschneidenden Verweises auf die zuvor genannten Definitionen kein Konsens. Um diese Lücke zu schließen, sollen deshalb weiterführend die bereits dargelegten Aspekte, die im Brundtland-Bericht als wesentlich erachtet werden, aufgegriffen werden. Damit soll ein umfassenderes Bild der Nachhaltigkeit erlangt werden.

3.1.1.4 Elemente der Begriffsdefinition

Zur weiteren Konkretisierung des Nachhaltigkeitsbegriffes werden die bislang erläuterten Definitionsansätze getrennt voneinander betrachtet. Diese Vorgehensweise soll dabei unterstützen, inhaltliche Überschneidungen zu identifizieren und Merkmale herauszuarbeiten, die sodann auf verschiedene Ebenen transferierbar sind. Hierfür werden das lexikalische Verständnis, die dem Brundtland-Bericht zugrundeliegende Definition sowie der forstwirtschaftliche Ursprung herangezogen.

Eine dauerhafte Entwicklung; eine längere Zeit anhaltende Wirkung; Assoziation: der Wald soll erhalten bleiben

Wesentlich für den Begriff der Nachhaltigkeit ist die zeitliche Komponente. Nachhaltigkeit wird als eine Form der Entwicklung beschrieben, die sowohl auf gegenwärtige als auch auf zukünftige Ereignisse ausgerichtet ist. Der Wortsinn der Entwicklung betont, dass ein mehrmaliges Event gemeint sein kann. Ausgehend von einem vorgefundenen Zustand soll eine Veränderung bzw. ein Prozess herbeigeführt werden. Die Attribute „dauerhaft“ sowie „anhaltend“ verweisen dabei nicht auf einen bestimmten Entwicklungszeitrahmen, vielmehr ist eine anhaltende Wirkung auf unabsehbare Zeit gemeint. Ein statischer Endzustand, der anhand qualitativer und quantitativer Parameter operationalisiert werden kann, soll nicht angestrebt werden.¹⁶²

Die Bedürfnisse der gegenwärtigen Generation; Assoziation: Wald wird zur gegenwärtigen Erfüllung des Bedarfes gerodet

Die Erfüllung der Bedürfnisse der gegenwärtigen Generation rückt die Anthropozentrik¹⁶³ in den Vordergrund und konzentriert sich auf die intragenerationale Gerechtigkeit. Die Menschen der derzeitigen Generation müssen über die natürlichen Ressourcen verfügen, um ihren Lebensstandard zu

¹⁵⁸ Die Bundesregierung (2016).

¹⁵⁹ Die Bundesregierung (2018).

¹⁶⁰ Die Bundesregierung (2021a).

¹⁶¹ Während der Bundestagswahl 2021 fand sich die Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsaspekten in nahezu allen Parteiprogrammen demokratischer Parteien wieder.

¹⁶² In diesem Sinne auch Sieben (2003), S. 1174.

¹⁶³ Eine Position, die den Menschen in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt.

sichern und auszubauen.¹⁶⁴ In Kombination mit dem forstwirtschaftlichen Ursprung ist auch die wirtschaftliche Ebene relevant, obwohl diese ohne die Nutzung bzw. die Beeinträchtigung der Natur nicht möglich ist (z. B. durch Holzrodung). Gleichwohl ist die Befriedigung der menschlichen Bedürfnisse nicht ohne die wirtschaftliche Entwicklung erreichbar. Der ökonomischen Dimension kommt somit eine zentrale Bedeutung zu.

Eine gerechte Verteilung von Ressourcen und Chancen soll in der gegenwärtigen Generation gewährleistet werden.¹⁶⁵ Außerdem beinhaltet die intragenerationale Gerechtigkeit ebenfalls ein soziales Element. Die Grundbedürfnisse der Menschen¹⁶⁶ hängen von dem Entwicklungsstand der jeweiligen Region ab, sodass ein soziales Element gewährleisten soll, dass jene Grundbedürfnisse erfüllt werden. Darüber hinaus kann die Befriedigung der Grundbedürfnisse einer Generation nur gewährleistet werden, wenn die Menschen in einer menschenwürdigen Umwelt leben können. Das soziale Element wird mit der Forderung nach einem Mindestmaß an Umweltschutz auch um die ökologische Dimension erweitert.¹⁶⁷

Die Bedürfnisse der nachfolgenden Generationen; Assoziation: natürliche Regeneration des Waldes zum Fortbestehen

Mit der Forderung, auch zukünftigen Generationen die Möglichkeit zu geben, ihre Bedürfnisse zu befriedigen, erhält die ökologische Dimension eine maßgebende Bedeutung (intergenerationale Generationengerechtigkeit). Voraussetzung ist, dass die vorhandenen natürlichen Ressourcen nicht erschöpft sind und noch ausreichend für die wirtschaftliche Entfaltung der nachfolgenden Generationen verfügbar bleiben. Somit wird die gerechte Verteilung der Chancen und Lasten zwischen der gegenwärtigen Generation und den künftigen Generationen¹⁶⁸ thematisiert. Hiermit wird eine nachhaltige Erfüllung der Grundbedürfnisse aller Menschen unter Berücksichtigung der Tragfähigkeit der natürlichen Umwelt impliziert.¹⁶⁹

Die geschilderten Ausführungen zeigen, dass Nachhaltigkeit regelmäßig im Sinne der nachhaltigen Entwicklung verstanden wird und somit eine synonyme Verwendung im sprachlichen Gebrauch auftritt. Die nachfolgend aufgeführten weiteren Definitionsversuche vergrößern das Spektrum des Verständnisses.

¹⁶⁴ Vgl. Sieben (2003), S. 1174.

¹⁶⁵ Arndt/Ringel (2021), S. 45.

¹⁶⁶ Grundbedürfnisse der Menschen sind u. a. ein Mindestmaß an Nahrung, Obdach, gesundheitliche Versorgung und Rechtssicherheit.

¹⁶⁷ Vgl. Sieben (2003), S. 1174.

¹⁶⁸ Arndt/Ringel (2021), S. 45.

¹⁶⁹ Pufé (2014), S. 42.

Definitionen
<p>„Sustainability refers to:</p> <p>a) use of the biosphere by present generations while maintaining its potential yield (benefit) for future generations; and/or</p> <p>b) non-declining trends of economic growth and development that might be impaired by natural resource depletion and environmental degradation.“¹⁷⁰</p>
<p>„The idea that goods and services should be produced in ways that do not use resources that cannot be replaced and that do not damage the environment; the ability to continue at a particular level for a period of time.“¹⁷¹</p>
<p>„Nachhaltige Entwicklung, Leitbild der Umwelt- und Entwicklungspolitik, das eine Integration beider Bereiche zum Ziel hat. Im dt. Sprachraum als Bezeichnung für das ressourcenökonomische Prinzip der Forstwirtschaft des 18. Jahrhunderts entstanden, kommt nachhaltige Entwicklung seit den 1980er-Jahren die oben genannte breitere Bedeutung zu. Als eine der zahlreichen dt. Übersetzungen des im internationalen Raum geprägten Begriffs Sustainable Development wird nachhaltige Entwicklung heute allgemein als ein globaler Zivilisationsprozess interpretiert, der die Lebenssituation der heutigen Generation verbessert (Entwicklung) und gleichzeitig die Lebenschancen künftiger Generationen nicht gefährdet (Erhalt der Umwelt). Über Konkretisierungen und Umsetzungsmöglichkeiten von nachhaltiger Entwicklung herrschen im wissenschaftlichen und politischen Raum sehr unterschiedliche Auffassungen.“¹⁷²</p>

Tab. 1: Definitionsversuche der Nachhaltigkeit

Die gegenwärtigen Verwendungszusammenhänge lassen zwar vermuten, dass die Nachhaltigkeit auf den ökologischen Bereich beschränkt sei. Trotz dieser starken Tendenz schließt sie jedoch weitere Bereiche nicht aus. Nachhaltigkeit hat sich in den vergangenen Jahren verstärkt zu einem vielmehr prägenden, insbesondere politisch motivierten Leitgedanken entwickelt – anstatt zu einem deskriptiven Begriff. Wie bereits die vorangegangenen Ausführungen gezeigt haben, werden verschiedene Bereiche unter den Aspekt der Nachhaltigkeit gestellt und mit ihr in Verbindung gesetzt. Vor dem Hintergrund der zuvor dargelegten historischen Entwicklung und ersten Analyse der begrifflichen Nachhaltigkeitsmerkmale lassen sich somit drei wesentliche Dimensionen für das Verständnis ableiten, die es mit den zuvor herausgearbeiteten Prinzipien zu vereinbaren gilt: Ökologie, Ökonomie und Soziales. Diese drei Dimensionen werden im Folgenden genauer analysiert, da sie gleichermaßen auf globaler Ebene (insbesondere in den Abkommen und Erklärungen der Vereinten Nationen), auf europäischer Ebene (kürzlich im umfangreichen Projekt des Green New Deal) und auf nationaler Ebene (speziell in der Nachhaltigkeitsstrategie der Bundesregierung) thematisiert werden.

3.1.2 Systematische Auslegung

Die vielfach geführte Debatte um das Leitbild der Nachhaltigkeit ist insofern mit einer gewissen Ernüchterung konfrontiert, als es sich nicht um eine einheitlich und allgemein verständliche, von der Gesellschaft getragene Konzeption handelt. Die Vielfältigkeit des Begriffs, welche insbesondere durch die interdisziplinäre Verwendung bedingt ist, steht im Gegensatz zur Idee der Nachhaltigkeit, die im Prinzip über die einzelnen Bereiche hinweg identisch erscheint. Durch die intensive wissenschaftliche Aufarbeitung in den vergangenen Jahrzehnten konnte es gelingen, die bereits genannten Dimensionen zu schärfen, die als maßgebende Beschreibung der Nachhaltigkeit fungieren sollen. Da Nachhaltigkeit als Leitbild ein für sich abgeschlossenes Verständnis nicht zulässt, ist ein sektoraler konzeptioneller Ansatz erforderlich, um das Nachhaltigkeitsverständnis zu operationalisieren. Es ist daher nicht ausreichend, die ökologischen, ökonomischen und sozialen Dimensionen und Zielsetzungen losgelöst voneinander zu betrachten. Deshalb erfolgt zuerst eine isolierte Betrachtung der Dimensionen, um diese anschließend gemeinsam und mit Fokus auf dem betriebswirtschaftlichen Verständnis analysieren zu können.

¹⁷⁰ OECD (2008), S. 526.

¹⁷¹ Cambridge University Press & Assessment (2014), Sustainability.

¹⁷² Brockhaus – die Enzyklopädie (1996), nachhaltige Entwicklung.

3.1.2.1 Ökologische Dimension

Die Ökologie wird im Duden als die „*Wissenschaft von den Wechselbeziehungen zwischen den Lebewesen und ihrer Umwelt/ Lehre vom Haushalt der Natur; [die] Gesamtheit der Wechselbeziehungen zwischen den Lebewesen und ihrer Umwelt/ ungestörter Haushalt der Natur*“¹⁷³ bezeichnet. Das dazugehörige Adjektiv ökologisch wird im Duden wie folgt beschrieben:

- „*die Ökologie betreffend;*
- *die Wechselbeziehung zwischen den Lebewesen und ihrer Umwelt betreffend; [...]*
- *die natürliche Umwelt des Menschen betreffend, sich für ihren Schutz, ihre Erhaltung einsetzend, Umweltschutz und -politik betreffend.*“¹⁷⁴

Ein wesentlicher Bestandteil der Bedeutung des Wortes ökologisch und des dazugehörigen Nomens Ökologie ist demnach der Aspekt der Umwelt. Die Umwelt wird im Lexikon als spezifische lebenswichtige Umgebung einer Tierart bezeichnet, die als Merkwelt¹⁷⁵ wahrgenommen wird und als Wirkwelt¹⁷⁶ das Verhalten der Artvertreter bestimmt.¹⁷⁷

Die ökologische Dimension im Sinne der Nachhaltigkeit zielt somit auf einen schonenden Umgang mit der natürlichen Umwelt ab, die es zu erhalten gilt, damit das ökologische Gleichgewicht bestehen kann. Die Aufrechterhaltung und die Verbesserung der Umweltqualität sind somit das zentrale Ziel der ökologischen Nachhaltigkeit.¹⁷⁸ Dies erfordert insbesondere die Erhaltung der natürlichen Ressourcen – mit der Absicht, einen ungestörten Naturhaushalt zu erhalten. Es gilt, natürliche Ressourcen nur in dem Umfang zu nutzen, in dem ein natürliches Nachwachsen sowie eine natürliche Regeneration möglich sind. Die Kapazitätsgrenze der die Menschen umgebenden Ökosysteme darf nicht überschritten werden, damit die biologische Vielfalt nicht dadurch beeinträchtigt wird.¹⁷⁹ Ein weitsichtiger und rücksichtsvoller Umgang ist entscheidend, um das Überleben und den Gesundheitszustand der Ökosysteme zu schützen. In diesem Zusammenhang ist die Umweltsystemstabilität¹⁸⁰ nicht zuletzt anthropogenen Einflüssen ausgesetzt, die zu einem Ungleichgewicht des Systems führen können. Exemplarisch seien der Abbau und die Nutzung fossiler Ressourcen genannt, die in den vergangenen Jahrzehnten den natürlichen Umwelthaushalt stark beeinträchtigt haben. Weder das ökologische Gleichgewicht noch die Tragekapazität können dabei als wertfreie Konzepte aufgefasst werden, da die anthropogenen Belastungen wissenschaftlich nachweisbar zu Veränderungen des gesamten Ökosystems führen können.¹⁸¹ Demzufolge impliziert die ökonomische Dimension eine normative Komponente und macht eine Diskussion über die gesellschaftlichen Zielvorstellungen und den anzustrebenden Umweltzustand erforderlich.¹⁸²

Als Folge dieser exzessiven Nutzung der Umwelt und ihrer Ressourcen ist der Klimawandel anzuführen, welcher auf die Grenzen der Belastbarkeit des Erdsystems hinweist. Im Bericht der Enquete-Kommission¹⁸³ zum Schutz des Menschen und der Umwelt¹⁸⁴ heißt es, dass zur Vermeidung von

¹⁷³ Duden (2023), Ökologie, S. 1318.

¹⁷⁴ Duden (2023), ökologisch, S.1318.

¹⁷⁵ Die Merkwelt bezeichnet die Gesamtheit aller Merkmale.

¹⁷⁶ Die Wirkwelt wird als Gesamtheit ihres Wirkens bezeichnet.

¹⁷⁷ Vgl. Arndt/Ringel (2021), S. 22.

¹⁷⁸ Vgl. Blazejczak/Edler (2004), S. 15.

¹⁷⁹ Vgl. Arndt/Ringel (2021), S. 43.

¹⁸⁰ Die Systemstabilität meint, dass über Stabilitätsbedingungen in der Systemtheorie der Zugang zur Selbsterhaltungsfähigkeit des Systems erfolgt.

¹⁸¹ Vgl. Umweltbundesamt (2022); Jörissen et al. (1999), S. 60 f.

¹⁸² Vgl. Jörissen et al. (1999), S. 60 f.

¹⁸³ Der Deutsche Bundestag oder ein Landesparlament setzt eine Enquete-Kommission als überfraktionelle Arbeitsgruppe ein, mit dem Ziel umfangreiche und bedeutsame Sachkomplexitäten zu bearbeiten, in denen unterschiedliche rechtliche, wirtschaftliche, soziale oder ethische Aspekte abgewogen werden müssen.

¹⁸⁴ BT-Drs. (1994).

Umweltproblemen unter dem Gesichtspunkt der Zukunftsfähigkeit des Wirtschaftens u. a. die nachfolgenden Parameter zu beachten sind: die menschliche Gesundheit, die Ressourcenschonung sowie die räumliche Verteilung von Stoffen in der Umwelt.¹⁸⁵ Eine Kombination und ein Ineinandergreifen dieser drei Aspekte bilden den (normativen) Rahmen für die ökologische Dimension. Menschliche Gesundheit zielt dabei insbesondere auf die inter- und intragenerationale Generationengerechtigkeit ab und stellt die Befriedigung der Bedürfnisse dar. Die Ressourcenschonung forciert den Erhalt der natürlichen Lebensgrundlagen, womit das Kriterium der Langfristigkeit zum Tragen kommt. Die räumliche Verteilung von Stoffen bedeutet, dass ebenfalls eine gerechte Verfügbarkeit unabhängig von der geografischen Lage oder der sozioökonomischen Herkunft gewährleistet sein muss.

Ökologische Nachhaltigkeit ist dadurch gekennzeichnet, dass ein System so genutzt wird, dass es in seinen wesentlichen Eigenschaften dauerhaft erhalten bleibt und infolgedessen sein Fortbestand gesichert wird.¹⁸⁶ Dies wird häufig auch mit der Umweltverträglichkeit in Verbindung gebracht. Die Nutzung des Systems unterstreicht, dass die Natur bzw. die Ökosysteme als zentrale Lebens- und Wirtschaftsgrundlage der Menschheit angesehen wird bzw. werden, was einen wirtschafts- und sozialverträglichen Umweltschutz voraussetzt.¹⁸⁷ Die Ansichten darüber, wie das ökologische Erbe für künftige Generationen gestaltet werden muss, sind jedoch verschieden und werden kontrovers diskutiert.¹⁸⁸

Das ökologische System, welches Senke¹⁸⁹ (anthropogener Emissionen) und Quelle (natürlicher Ressourcen) zugleich ist, ist direkt und indirekt für das Überleben der Menschheit notwendig. Der Mensch hat somit die Möglichkeit, durch seine Aktivitäten, die eine ökologische Degradation bewirken, gleichzeitig Einfluss auf die Erhaltung der Ökosysteme zu nehmen. Der Umweltschutz stimuliert dabei den Erhalt und den Schutz des ökonomischen Kapitals.¹⁹⁰

Das ökologische Kapital, das es zu bewahren gilt, umfasst den Bestand an erneuerbaren Ressourcen, den Boden sowie die ökologischen Faktoren in den Ökosystemen, wie Nahrungskreisläufe, Klimasysteme, Sonneneinstrahlung, Ausgewogenheit und Tragfähigkeit.¹⁹¹ Der Grundstock des verfügbaren Kapitals muss demnach darin unterschieden werden, ob er erneuerbar ist – oder nicht.¹⁹² Bei einem erneuerbaren Kapitalstock ist das zeitliche Verhältnis von Zuwachs und Abnutzung entscheidend.¹⁹³ Ökonomisch ausgedrückt sollte folglich nicht vom Kapitalstock, sondern von den Zinsen gelebt werden.

Daher stellen die anthropogenen Einwirkungen die wichtigste Komponente dar, die die Umweltsystemstabilität beeinträchtigen kann. Um der Besorgnis über den Klimawandel und der Erschöpfung der natürlichen Ressourcen zu begegnen, bedarf es daher einer von einem ökonomischen Nachhaltigkeitsgedanken geprägten Entwicklung, die exemplarisch zu einer Reduzierung des Energieverbrauchs und des Verpackungsmaterials sowie der Erhöhung des Recyclinganteils führt.¹⁹⁴ Die Art

¹⁸⁵ Vgl. BT-Drs. (1994), S. 90.

¹⁸⁶ Vgl. Pufé (2014), S. 105.

¹⁸⁷ Vgl. Pufé (2017), S. 99.

¹⁸⁸ Exemplarisch ist die kontroverse Diskussion zum Umweltschutz insbesondere im Rahmen des Klimaschutzgesetzes in Deutschland zu nennen, die aus verschiedenen Perspektiven geführt wird. Im Rahmen dieser Diskussion gab und gibt es zahlreiche Spannungen zwischen politischen Parteien, Wirtschaftsinteressen und Umweltschützern. Siehe hierzu Umweltbundesamt (2023).

¹⁸⁹ Eine Senke bezeichnet die Aufnahmefähigkeit von freigesetzten Stoffen der Umweltmedien und Ökosystemen. Ein Beispiel hierfür sind Wälder, die eine Senke für Kohlenstoffdioxid sind. Die Freisetzung von Stoffen darf die Aufnahmefähigkeit nicht übersteigen.

¹⁹⁰ Vgl. Pufé (2017), S. 101.

¹⁹¹ Vgl. Kleine (2009), S. 10.

¹⁹² Vgl. Pufé (2017), S. 96.

¹⁹³ Vgl. Pufé (2017), S. 96.

¹⁹⁴ Vgl. Thomsen (2013), S. 2359.

und Weise, wie mit den genannten, immer knapper werdenden Ressourcen (natürlicher Kapitalstock) umgegangen wird, sind deshalb ein wesentlicher Bestandteil der ökologischen Nachhaltigkeit. Wie bereits dargelegt, nimmt auch das Gerechtigkeitsprinzip der Gleichverteilung der genannten knappen Ressourcen eine bedeutende Rolle ein, die es sicherzustellen gilt. Die ökologische Dimension erfordert die Ausarbeitung von Handlungsleitlinien, die zur Verbesserung und Erhaltung des Systems beitragen können.

Um Nachhaltigkeit im Sinne der ökologischen Dimension zu verstehen, ist das übergeordnete Ziel der Erhaltung des gesellschaftlichen Produktionspotenzials gewidmet, das mit den nachfolgenden Aspekten einhergeht:

- weitsichtiger und rücksichtsvoller Umgang mit natürlichen Ressourcen;
- gerechter Zugang zu und Verteilung von natürlichen Ressourcen;
- nachhaltige Nutzung der Umwelt als Senke;
- Entwicklung zur Erhaltung der Vitalität des Systems (Systemstabilität).¹⁹⁵

Folglich variiert die Vielfalt der ökologischen Nachhaltigkeitsthemen, je nach Intensität des Engagements. Wesentliche ökologische Nachhaltigkeitsthemen, die ebenfalls eine hohe Praxisrelevanz haben, sind bspw. die Optimierung der Ökoeffizienz, die kontinuierliche Reduzierung des ökologischen Fußabdrucks, des Abfalls und der Emissionen, das Recycling, die Nutzung erneuerbarer Energien sowie die Steigerung der Energieeffizienz.¹⁹⁶ Die ökologische Nachhaltigkeit ermöglicht eine vielschichtige Anwendung.

3.1.2.2 Ökonomische Dimension

Das Nomen Ökonomie wird im Duden als „*Wirtschaftswissenschaft, -theorie; Wirtschaft, wirtschaftliche Struktur (eines bestimmten Gebiets; [und als] Wirtschaftlichkeit, Sparsamkeit, sparsames Umgehen mit etwas, rationelle Verwendung oder rationeller Einsatz von etwas*“¹⁹⁷ beschrieben. Die Bedeutung des dazugehörigen Adjektivs ökonomisch wird im Duden wie folgt ausgeführt:

- „*die Wirtschaft betreffend, in Bezug auf die Wirtschaft;*
- *Sparsam; mit möglichst großem Nutzen bei möglichst geringem Einsatz oder Verbrauch.*“¹⁹⁸

Ökonomische Nachhaltigkeit beschreibt folglich die betriebswirtschaftliche Nutzung eines Systems in einer Weise, dass es dauerhaft erhalten bleibt und sein wirtschaftliches Fortbestehen gesichert ist.¹⁹⁹ Das Ziel ist demnach, eine bestimmte bzw. gewünschte Lebensqualität über die Generationen hinweg zu erhalten.²⁰⁰ Weiterführend ist die Sicherung der Produktionsbedingungen auch unter ökonomischen Gesichtspunkten relevant. Die natürlichen Ressourcen werden innerhalb der ökonomischen Dimension daher als knappe Produktionsfaktoren verstanden. Die durch die Produktion generierte Wertschöpfung bzw. die Bedürfnisbefriedigung durch eine Produktion gilt es zu erhalten.²⁰¹ Ökonomisch nachhaltiges Agieren meint somit ein unternehmerisches Handeln, das neben der Gewinnerzielungsabsicht verschiedene Dimensionen (bspw. die langfristige Erhaltung der Ressourcen) einbezieht. Das Paradoxon von wirtschaftlichem Erfolg und Umweltschutz wirkt dabei keineswegs hemmend. Zu entwickeln ist folglich ein Produktionsprozess, der die nachhaltige Nutzung der eingesetzten Produktionsfaktoren fördert.²⁰²

¹⁹⁵ In Anlehnung an Kopfmüller (2001), S. 172.

¹⁹⁶ Vgl. Pufé (2017), S. 119.

¹⁹⁷ Duden (2023), Ökonomie, S. 1318.

¹⁹⁸ Duden (2023), ökonomisch, 1318.

¹⁹⁹ Vgl. Pufé (2017), S. 101.

²⁰⁰ Vgl. von Hauff/Kleine (2009), S. 18.

²⁰¹ Vgl. Blazejczak/Edler (2004), S. 17.

²⁰² Vgl. Blazejczak/Edler (2004), S. 17.

Wirtschaftliche Kontinuität setzt ein bestimmtes Konzept der Gewinnerwirtschaftung voraus, um dauerhaft ein stabiles System gewährleisten zu können. Deshalb ist es notwendig, die produktionswirtschaftliche Umweltbelastung in Grenzen zu halten und die für die Produktion benötigten Inputfaktoren schonend einzusetzen, damit auch künftige Generationen leben können. Unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips müssen knappe Ressourcen definiert werden, die es unabhängig vom Kosten-Nutzen-Prinzip zu erhalten gilt. Grund hierfür ist, dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass künftige Generationen für einige existenzielle Ressourcen keinen angemessenen Ersatz finden werden.²⁰³

Ein bis zu einem gewissen Grad konstanter Kapitalstock ist daher für die Erhaltung des ökonomischen Systems unabdingbar. Das ökonomische System ist im Wesentlichen geprägt von seinem Kapital, zu dem u. a. das ökonomische Produktionskapital, in Form von Sach-, Wissens- und Humankapital, sowie die in die Wirtschaft eingebrachten Ressourcen gehören, aber ebenso seine Hauptakteure, namentlich private Haushalte, Unternehmen und der Staat.²⁰⁴ Das ökonomische Kapital ermöglicht meist eine einfache Operationalisierung, da es sich regelmäßig um Messeinheiten handelt.

Mit dem Ziel der Aufrechterhaltung des Wirtschaftssystems gehen ebenfalls eine umweltschonende Produktion sowie die Erhaltung und Vermehrung des physischen Sachkapitals einher.²⁰⁵ Dabei soll, wie die Wortbedeutung zeigt, eine Maximierung des ökonomischen Ertrags erfolgen, allerdings unter der Prämisse, dass die notwendigen Eingangsressourcen erhalten bleiben. Dementsprechend ist der Aspekt der Systemstabilität von Bedeutung. Nachhaltiges Wirtschaftswachstum definiert sich als langfristiges Wachstum der Volkswirtschaft – trotz der begrenzten Verfügbarkeit natürlicher Ressourcen und der Auswirkungen des Wachstums auf die Umwelt.²⁰⁶ Wachstum zeichnet sich dabei insbesondere durch die Erweiterung der Produktionsmöglichkeiten aus, was u. a. durch eine stabile Beschäftigung oder eine Annäherung an die Vollbeschäftigung geprägt sein kann.²⁰⁷ Darüber hinaus sind für die ökonomische Dimension eine gerechte Einkommens- und Vermögensverteilung, internationale Wirtschaftsbeziehungen zur fairen Teilhabe aller Akteure am Wirtschaftsgeschehen und die internationale Zusammenarbeit wichtig.²⁰⁸ Zudem prägen auch immaterielle Dimensionen, wie Freiheit und Gerechtigkeit, die wirtschaftliche Nachhaltigkeit.²⁰⁹

Die zentrale Frage der ökonomischen Dimension lautet jedoch, ob Nachhaltigkeit mit unbegrenzten quantitativen Wachstum vereinbar ist oder ein Austausch oder Verzicht notwendig ist.²¹⁰ Jede Form des Wirtschaftens benötigt einen gewissen Material- bzw. Energieeinsatz, sodass eine erhöhte Produktion auch einen erhöhten Ressourcenverbrauch verursacht.²¹¹ Der Nutzen des Wirtschaftswachstums und der daraus resultierende gesteigerte Ressourcenverbrauch müssen gegen den Nutzen in Bezug auf die Lebensqualität abgewogen werden.²¹² Deshalb ist es notwendig, das Verhältnis von Nachhaltigkeit und Wirtschaftswachstum auszubalancieren, um den größtmöglichen langfristigen Wert zu erzielen.

Nachhaltigkeit im Sinne der ökonomischen Dimension erfordert die Einsicht, dass Wirtschaftswachstum nur nachhaltig sein kann, wenn gleichzeitig die Lebensqualität und die Umwelt verbessert

²⁰³ Vgl. Kurz/Volkert/Helbig (1996), S. 117; Hüther (1999), S. 21; Blazejczak/Edler (2004), S. 18.

²⁰⁴ Vgl. Kleine (2009), S. 10.

²⁰⁵ Vgl. Litau (2015), S. 8.

²⁰⁶ Vgl. Krugman/Wells (2023), S. 743 f.

²⁰⁷ Vgl. Krugman/Wells (2023), S. 30.

²⁰⁸ Vgl. Jörissen et al. (1999), S. 127.

²⁰⁹ Vgl. Stanger (2016), S. 46.

²¹⁰ Vgl. Luks (2002), S. 68 f.

²¹¹ Vgl. Grunwald/Kopfmüller (2012), S. 48.

²¹² Vgl. Stanger (2016), S. 46.

werden.²¹³ Eine entscheidende Komponente der ökonomischen Nachhaltigkeit bilden dabei die Art und der Umfang des Wirtschaftswachstums.

Um die ökonomische Nachhaltigkeit zu fördern, ist das übergeordnete Ziel die Sicherung der menschlichen Existenz. Diese zeichnet sich nach herrschender Meinung u. a. durch die Gewährleistung der Grundversorgung, eine selbständige Existenzsicherung, eine gerechte Verteilung der Umweltnutzungsmöglichkeiten sowie den Ausgleich extremer Einkommens- und Vermögensunterschiede aus.²¹⁴

Weitere wesentliche ökonomische Nachhaltigkeitsthemen, die ebenfalls eine hohe praktische Relevanz haben, sind bspw. sozial verantwortliche Investitionen, Nachhaltigkeitsorientierung der Wertschöpfungskette, Produktverantwortung, Förderung von nachhaltiger Produktion und nachhaltigem Konsum, Bewertung von Non-Financial Performance und Korruptionsbekämpfung.²¹⁵

3.1.2.3 Soziale Dimension

Das Wort sozial stammt vom lateinischen Wort „socius“ ab, welches gemeinsam, verbunden und verbündet bedeutet.²¹⁶ Die Bedeutung des Adjektivs sozial wird im Duden wie folgt beschrieben:

- *„das (geregelt) Zusammenleben der Menschen in Staat und Gesellschaft betreffend; auf die menschliche Gemeinschaft bezogen, zu ihr gehörend;*
- *die Gesellschaft und besonders ihre ökonomische und politische Struktur betreffend;*
- *dem Gemeinwohl, der Allgemeinheit dienend; die menschliche Beziehung in der Gemeinschaft regelnd und fördernd und den [wirtschaftlich] Schwächeren schützend.“²¹⁷*

Die soziale Dimension ist ebenfalls darauf ausgerichtet, eine menschenzentrierte Nutzung des Systems oder der Organisation im Sinne einer dauerhaften Erhaltung zu erreichen, sodass eine personale sowie eine gesellschaftliche Kontinuität gewährleistet sind.²¹⁸ Im Mittelpunkt steht dabei, dass alle Menschen, sowohl in der gegenwärtigen Generation als auch in den zukünftigen Generationen²¹⁹, ihre menschlichen Grundbedürfnisse befriedigen können und dabei elementare Prinzipien wie Gleichheit, soziale Gerechtigkeit und soziale Sicherheit berücksichtigt werden.²²⁰ Dennoch ist es sowohl wissenschaftlich als auch gesellschaftlich und politisch schwierig, wenn nicht gar unmöglich, zu einem gemeinsamen Verständnis der wesentlichen Funktionen sozialer Systeme zu gelangen und eine Einigung darüber zu erzielen, welche sozialen Ressourcen als erhaltenswert zu erachten sind.²²¹ Dennoch weisen soziale Systeme regelmäßig Merkmale auf, die als Kernelemente zur Definition sozialer Nachhaltigkeit gelten.

Für die Beständigkeit der Sozialsysteme ist es wichtig, die Bipolarität der sozialen Dimension zu verstehen. Einerseits bezieht sich die soziale Dimension auf die Ebene des sozialen Zusammenlebens bzw. der Gesellschaft. Andererseits bezieht sie sich auf die Belange des Individuums. Zwischen diesen beiden Dimensionen besteht sowohl ein Abhängigkeits- als auch ein Spannungsverhältnis, was im Sinne der sozialen Nachhaltigkeit austariert werden muss.²²² Für eine umfassende soziale

²¹³ Vgl. Thomsen (2013), S. 2361.

²¹⁴ Siehe hierzu Kopfmüller (2001), S. 175 f.; Coenen/Grunwald (2005), S. 68 ff.; Vereinte Nationen (2023).

²¹⁵ Vgl. Pufé (2017), S. 119.

²¹⁶ Vgl. Stowasser et al. (2016), „socius“.

²¹⁷ Duden (2023), sozial, S. 1676

²¹⁸ Vgl. Pufé (2014), S. 107.

²¹⁹ Verweis auf die inter- und intragenerationale Gerechtigkeit, siehe hierzu Kap. 3.1.1.4.

²²⁰ Vgl. Arndt/Ringel (2021), S. 43.

²²¹ Vgl. Jörissen et al. (1999), S. 89.

²²² Vgl. Jörissen et al. (1999), S. 90.

Nachhaltigkeit sollte jedoch der Schwerpunkt des Lebensqualitätskonzepts von der individuellen Wohlfahrt auf den makroökonomischen Kontext verlagert werden.²²³

Weil das Sozialkapital weitgehend von immateriellen Komponenten abhängt, welche die normative Ebene wie Menschenwürde, Autonomie und Gerechtigkeit ergänzen, ist die Abgrenzung zu den anderen beiden Kapitalarten eingeschränkt.

So ist das Sozialkapital weniger eindeutig von den beiden anderen Kapitalarten zu unterscheiden, da es weitgehend auch von immateriellen Komponenten abhängt, welche die normative Ebene, wie Menschenwürde, Autonomie und Gerechtigkeit, ergänzen. In der Volkswirtschaft wird das Sozialkapital vorwiegend als materielle Infrastruktur, wie Sachanlagen und öffentliche Einrichtungen, verstanden, während in der nachhaltigen Entwicklung ein umfassenderer, immaterieller Ansatz einzubeziehen ist.²²⁴

Die soziale Dimension konzentriert sich auf den gerechten Zugang zu Grundgütern²²⁵ und menschenwürdigen Lebensbedingungen, bspw. auf die Befriedigung der Bedürfnisse nach Sicherheit, Solidarität, sozialer Gerechtigkeit, Freiheit, Individualität und persönlicher Entwicklung.²²⁶ Da diese als menschliche Grundbedürfnisse gelten, sollte ein gerechter Zugang selbstverständlich und sichergestellt sein und eine akzeptable Lösung für Verteilungsprobleme durch soziale Nachhaltigkeit geschaffen werden.²²⁷ Besonders herausfordernd ist die Tatsache, dass das Sozialkapital nie ausschließlich im Besitz des Einzelnen sein kann, sondern immer der Gesellschaft gehört. Daher sind sozialer Zusammenhalt und die Bereitschaft zum solidarischen Handeln unabdingbar für die Erhaltung der sozialen Stabilität. Solidarisches Handeln erfordert Akzeptanz, Gerechtigkeit, Gemeinwohlorientierung, Integrationsfähigkeit, Inklusion und Toleranz. Um die Funktionsfähigkeit des Sozialsystems zu gewährleisten, ist eines der Kernziele der sozialen Dimension der soziale Frieden.²²⁸

Die soziale Nachhaltigkeit tangiert die Dimensionen der ökologischen sowie der ökonomischen Nachhaltigkeit auf mehreren Ebenen und ist teilweise kongruent mit ihnen. Die Sicherung der ökologischen Lebensgrundlagen ist ebenfalls ein unverzichtbares Element der Armutsbekämpfung, da Umweltzerstörungen häufig mit Armut einhergehen, wie auch die Sicherung des Umweltschutzes nicht völlig unabhängig von der wirtschaftlichen Entwicklung gesehen werden kann.²²⁹ Die Besonderheit der sozialen Nachhaltigkeit wird auch dadurch unterstrichen, dass jede Generation andere Bedürfnisse hat, die es zu befriedigen gilt. Dabei sollte jede gegenwärtige Generation mit ihrem spezifischen Handeln in der Theorie versuchen, der nachfolgenden Generation einen ähnlich hohen Nutzen zu stiften wie die gegenwärtige Generation sich selbst.

Da die Gesellschaft ein maßgebender Faktor ist und die soziale Dimension durch anthropogene Einflüsse geprägt ist, können hierbei Handlungsziele operationalisiert werden, die von *Jörissen et al.* vorgeschlagen werden:²³⁰

- Ermöglichung politischer Partizipation;
- Gewährleistung einer Grundversorgung;
- Sicherstellung der Chancengleichheit (in Bezug auf Zugang zu Bildung, berufliche Tätigkeit, Information);

²²³ Vgl. Blazejczak/Edler (2004), S. 21.

²²⁴ Vgl. Kleine (2009), S. 11.

²²⁵ Als Grundgüter werden u. a. folgende bezeichnet: Gesundheit, Lebensmittel, Obdach, Zugang zu Bildung, Rechtssicherheit und parlamentarische Demokratie, Akzeptanz, Versorgungssicherheit.

²²⁶ Vgl. Litau (2015), S. 9.

²²⁷ Vgl. von Hauff/Kleine (2009), S. 21.

²²⁸ Vgl. BT-Drs. (1994), S. 36.

²²⁹ Vgl. Vogt (2010), S. 139.

²³⁰ Vgl. Jörissen et al. (1999), S. 99 f.

- Ermöglichung einer selbstständigen Existenzsicherung;
- Stärkung der Sozialressourcen (Toleranz, Solidarität, Gemeinwohlorientierung, gewaltfreie Konfliktregelung) und
- Erhaltung der kulturellen Vielfalt.

In Bezug auf die Generationengerechtigkeit richtet sich das Kernthema der sozialen Dimension auf die gerechte und dauerhafte Verfügbarkeit von Sozialkapital, ohne dessen Rückgang zu verursachen, um die Entwicklungs- und Handlungsmöglichkeiten zu bewahren.²³¹

Wesentliche soziale Nachhaltigkeitsthemen, die einen hohen Praxisbezug haben, sind bspw. die Steigerung der kulturellen Diversität, die Achtung der Menschenrechte, die Gleichstellung der Geschlechter, der Stakeholder-Dialog und die Bildung.²³² Auch die soziale Nachhaltigkeit verdeutlicht damit ihre vielfältige Anwendung.

3.1.2.4 Konzeptionen und Modelle der Nachhaltigkeit

Die zuvor aufgeführten Aspekte Ökologie, Ökonomie und Soziales gelten seit einiger Zeit in Literatur, Politik und Wissenschaft als die drei wesentlichen Dimensionen der Nachhaltigkeit. Der ausgewogene Dreiklang zwischen diesen ist jedoch in Teilen schwer zu realisieren, da jede dieser Dimensionen verschiedene Eigenschaften aufweist, die zu nicht unerheblichen Zielkonflikten führen können. Das Thema der Gewichtung hat zur Entwicklung verschiedener Modelle geführt, die diese Fragestellung systematisieren. Der Sachverständigenrat für Umweltfragen hat in seinem Umweltgutachten 1998²³³ jene Systematik aufgegriffen. Um das multidimensionale Zielbündel der Nachhaltigkeit vollständig zu integrieren, unterschied er zwischen dem Ein-Säulen-Modell und dem Drei-Säulen-Modell²³⁴. In Politik und Wirtschaft wird das Drei-Säulen-Modell am häufigsten verwendet.

Das Ein-Säulen-Modell basiert auf einem strengeren Verständnis von Nachhaltigkeit. Hierbei sind die Grenzen der Belastbarkeit der natürlichen Umwelt die Rahmenbedingungen für die Erhaltung der Lebens- und Wirtschaftsgrundlage.²³⁵ Im Konfliktfall hat der Erhalt der natürlichen Umwelt bzw. des Ökosystems Vorrang, während ökonomische und soziale Fragen als Ursachen und Folgen ökologischer Probleme betrachtet werden.²³⁶ Dementsprechend ergibt sich nach Auffassung des Sachverständigenrats ein Konflikt des Modells daraus, dass bereits bei der Festlegung des Umweltqualitätsniveaus ein erster Kompromiss zwischen ökonomischen und sozialen Belangen unvermeidbar ist und erfolgen muss.²³⁷

Dem zuvor genannten Modell gegenüber steht das Mehr-Säulen-Modell, welches der ökologischen Dimension keinen Vorrang gewährt und damit die einzelnen Dimensionen der Nachhaltigkeit gleich gewichtet. Diese Modelle basieren auf dem Verständnis der schwachen Nachhaltigkeit, weil davon ausgegangen wird, dass das Naturkapital nahezu unbegrenzt durch Sach- und Humankapital substituiert werden kann, solange der gesamte Kapitalbestand für zukünftige Generationen erhalten bleibt.²³⁸ Dieser Ansatz erfordert folglich die gleichberechtigte Einbeziehung der parallelen Zielformulierungen, damit ein Gleichgewicht erreicht wird.²³⁹

²³¹ Vgl. von Hauff/Jörg (2017), S. 12.

²³² Vgl. Pufé (2017), S. 119.

²³³ BT-Drs. (1998).

²³⁴ Das Drei-Säulen-Modell ist den Mehr-Säulen-Modellen zuzuordnen.

²³⁵ Vgl. Klemmer et al. (1996), S. 305.

²³⁶ Vgl. BT-Drs. (1998), S. 93.

²³⁷ Vgl. Reh binder (1997), S. 321; BT-Drs. (1998), S. 93.

²³⁸ Vgl. von Hauff (2021), S. 37.

²³⁹ Vgl. BT-Drs. (1998), S. 93.

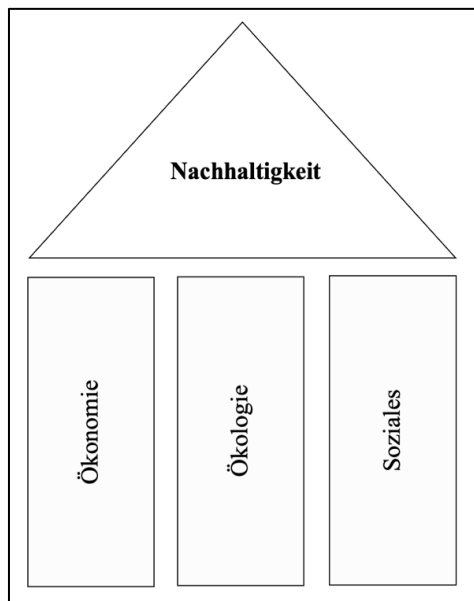


Abb. 4: Drei-Säulen-Modell der Nachhaltigkeit²⁴⁰

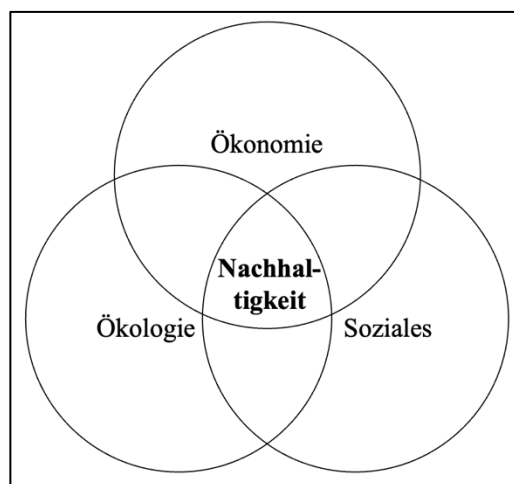


Abb. 5: Schnittmengenmodell der Nachhaltigkeit²⁴¹

Obwohl das Drei-Säulen-Modell (s. Abb. 4) die drei Dimensionen gleichermaßen einbezieht, ermöglicht es keine umfassende Stabilität, da die Dimensionen lediglich koexistieren und nicht ineinandergreifen. Fällt eine Säule oder fallen sogar zwei Säulen weg, gerät die Nachhaltigkeit in ein Ungleichgewicht.

Die genannten Modelle sind in großen Teilen kritisierbar, da sie keine praktischen Implikationen haben und keine klaren Handlungsanweisungen bieten. Andere Modelle, wie das Schnittmengenmodell (s. Abb. 5) und das Nachhaltigkeitsdreieck, versuchen, mit ihrer Konzeption das Nebeneinanderbestehen aufzubrechen und die einzelnen Dimensionen bildlich ineinandergreifen zu lassen. Im Schnittmengenmodell wird gezeigt, dass zwei Dimensionen enger miteinander verbunden sein können, da es Überschneidungen gibt und die Grenzen zwischen ihnen fließend sind. Das Schnittmengenmodell verdeutlicht jedoch auch, dass es dementsprechend das Ziel sein muss, eine Überschneidung bzw. einen Zusammenhang aller drei Dimensionen zu erreichen, um Nachhaltigkeit zu erfüllen. Das Nachhaltigkeitsdreieck (s. Abb. 6) ist eine Weiterentwicklung des Konzeptionierungsansatzes des Schnittmengenmodells, da es auf eine integrative Gestaltung im Sinne der Einbeziehung der Dimensionen abzielt. Die Besonderheit im Gegensatz zu den anderen Modellen ist, dass die drei Nachhaltigkeitsdimensionen nicht mehr unverbunden nebeneinanderstehen, sondern zusammen ein Ganzes ergeben. Die Gestaltung als gleichschenkliges Dreieck unterstreicht zudem, dass Ökologie, Ökonomie und Soziales gleichrangig sind, auch wenn es in der Umsetzungspraxis oft zu einer (meist ökonomisch getriebenen) Schwerpunktverlagerung kommt.

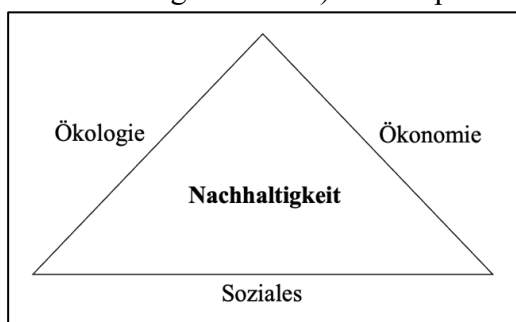


Abb. 6: Nachhaltigkeitsdreieck²⁴²

²⁴⁰ Darstellung in Anlehnung an Hinrichs (2023), S. 47.

²⁴¹ Darstellung in Anlehnung an Hinrichs (2023), S. 47.

²⁴² Darstellung in Anlehnung an von Hauff (2021), S. 173.

Die Innenfläche trägt zur inhaltlichen Differenzierung bei und zeigt, dass die einzelnen Bereiche operativ voneinander trennbar sind, betont zeitgleich jedoch auch, dass die einzelnen Dimensionen logisch miteinander verbunden sind. Eine langfristige und tragfähige Entwicklung ist daher nur möglich, wenn jede einzelne Dimension berücksichtigt wird. In Anlehnung an das Gibb'sche Dreieck²⁴³ haben von Hauff und Kleine das integrierende Nachhaltigkeitsdreieck entworfen, welches eine Zuordnung bestimmter Nachhaltigkeitsaspekte zu den einzelnen Dimensionen zulässt. Indikatoren sowie inhaltliche Untergliederungen ermöglichen so eine differenzierte Analyse in der Praxis.

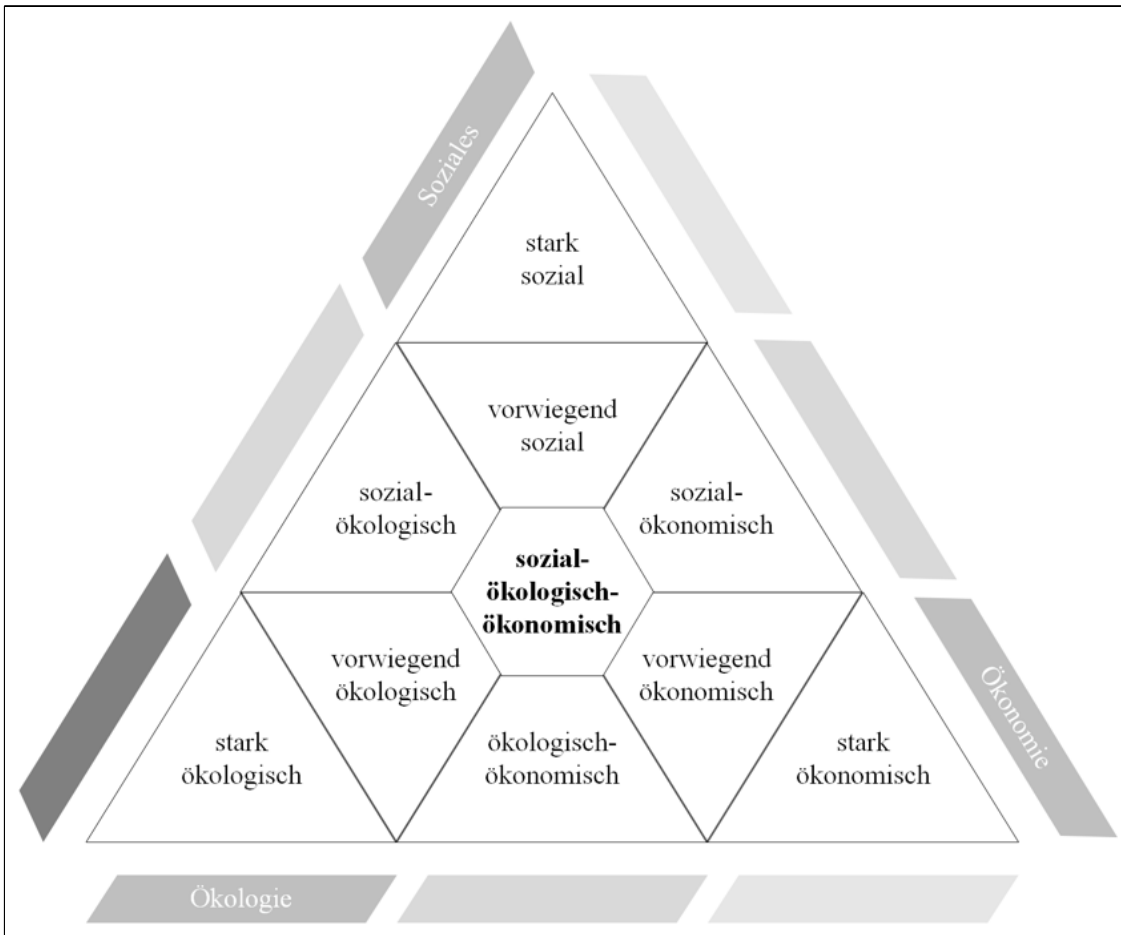


Abb. 7: Integrierende Nachhaltigkeitsdreieck²⁴⁴

Die Verfolgung dieses ganzheitlichen, integrativen Nachhaltigkeitsansatzes bedeutet eine Zukunftsverantwortung, die nur durch die gleichberechtigte Berücksichtigung sämtlicher Aspekte möglich ist. Für ein vollumfängliches Nachhaltigkeitsverständnis müssen alle Ausprägungen und ihre jeweiligen Merkmale berücksichtigt werden.

Das integrative Nachhaltigkeitsdreieck fördert eine Operationalisierung des Nachhaltigkeitsverständnisses. Wird diese Systematik auch auf die ursprüngliche Wortbedeutung der Nachhaltigkeit bezogen (s. Kap. 3.1.1.1), so kann sie zur weiteren Verdeutlichung beitragen. Folgende Auflistung enthält zusätzliche Rahmenbedingungen, die zu der weiteren Entwicklung eines integrierten Konzeptes einen Beitrag leisten:

- Berücksichtigung der inter- und intragenerationellen Gerechtigkeit;
- ganzheitliche Betrachtung und Integration;
- Verknüpfung von Globalität und Lokalität;

²⁴³ Das Gibb'sche Dreieck ist auch unter den Bezeichnungen Konzentrationsdreieck oder Dreiecksdiagramm bekannt. Das von Gibbs (1839–1903) entworfene Modell dient der Analyse und Berechnung von Dreikomponentenmischungen. Vgl. Corsten/Corsten (2023), S. 43.

²⁴⁴ Darstellung in Anlehnung an von Hauff (2021), S. 176, erstmals veröffentlicht von Hauff/Kleine (2005), S. 14.

- Partizipation und Verantwortung;
- präventive Langfristorientierung und
- Orientierung an einem normativen Leitgedanken als ethisch-moralisches und handlungsbegleitendes Prinzip.²⁴⁵

Auf der Grundlage dieser Systematisierung wird das bisher erarbeitete Nachhaltigkeitsverständnis ergänzend aus der betriebswirtschaftlichen Perspektive betrachtet.

3.1.2.5 Betriebswirtschaftliches Verständnis

Die Betriebswirtschaftslehre ist eine wissenschaftliche Disziplin, die sich kontinuierlich weiterentwickelt und somit gesellschaftliche und politische Entwicklungen sowie Trends einbezieht.²⁴⁶ Als Teilbereich der Wirtschaftswissenschaften befasst sich die Betriebswirtschaftslehre mit den wirtschaftlichen Einheiten²⁴⁷ und deren Struktur, Führung, Organisation und Kontrolle. Ihre Grundlage besteht in der Annahme, dass Güter knapp sind und rational verstandenes Verhalten darauf ausgerichtet ist, diese Güter so einzusetzen, dass eine möglichst hohe Bedürfnisbefriedigung gewährleistet ist.²⁴⁸ Dies wird auch als das ökonomische Prinzip oder das Wirtschaftlichkeitsprinzip verstanden. Die Betriebswirtschaftslehre zielt folglich darauf ab, verschiedene Entscheidungsprozesse von Wirtschaftseinheiten zu beschreiben, zu erklären und zu unterstützen. Dabei ist ein Unternehmen wesentlich durch bestimmte Merkmale geprägt, bspw. durch die Intention der Gewinnerzielung. Die Produktion von Leistungen ist kein Selbstzweck, sondern dient dem übergeordneten Ziel, einen Gewinn zu erwirtschaften und diesen zu maximieren.²⁴⁹

Auf die zunehmenden Umweltprobleme der Industriegesellschaft hat die Betriebswirtschaftslehre in den 1970er Jahren mit einem umweltorientierten Ansatz reagiert. In der betriebswirtschaftlichen Forschung lassen sich zwei Grundströmungen unterscheiden: die ethisch-normative ökologische Betriebswirtschaftslehre²⁵⁰ sowie der ökologieorientierte Ansatz²⁵¹.

Die ethisch-normative ökologische Betriebswirtschaft impliziert eine grundsätzliche Neuorientierung des ökonomischen Denkens und Handelns, indem die Vereinbarkeit von ökologischen und betriebswirtschaftlichen Perspektiven forciert wird. Dies setzt voraus, dass es zu einer Konfrontation zwischen Ökonomie und Ökologie kommen muss.²⁵² Nicht mehr die reine Gewinnmaximierung steht im Vordergrund, sondern das Bestreben, Ökologie und Ökonomie miteinander zu vereinbaren. Der ethische Normativismus versucht, aus allgemeinen ethischen Grundsätzen Normen für das wirtschaftliche Handeln abzuleiten, sodass auch ökologische Zielvorstellungen berücksichtigt werden.

Demgegenüber stellt der ökologieorientierte Ansatz keine Neuorientierung dar, sondern eine Einbindung ökologischer Fragestellungen in die traditionelle Unternehmensführung und damit in das betriebswirtschaftliche Denken.²⁵³ Der Umweltschutz erweitert, als Nebenbedingung der Gewinnerzielungsabsicht, das ökonomische Zielsystem. Die Ökologieorientierung ist folglich die Ausrichtung der unternehmerischen Entscheidungen entlang der ökologischen Knappheit, welche die ökologischen Ziele priorisiert.²⁵⁴ Dementsprechend sollen auf allen Stufen der Wertschöpfung ökologische Belastungen vermieden, reduziert oder beseitigt werden.

²⁴⁵ Für eine detailliertere Beschreibung der Rahmenbedingungen siehe Pufé (2014), S. 126 und Pufé (2017), S. 116.

²⁴⁶ Vgl. Gabriel/Ernst (2021), S. 19.

²⁴⁷ Zu den wirtschaftlichen Einheiten zählen insbesondere Haushalte und Betriebe.

²⁴⁸ Vgl. Selchert (2016), S. 4; Kußmaul (2022), S. 2.

²⁴⁹ Vgl. Kußmaul (2022), S. 7.

²⁵⁰ Vgl. Freimann (1988), S. 16.

²⁵¹ Vgl. Freimann (1988), S. 10.

²⁵² Vgl. Gabriel/Ernst (2021), S. 20.

²⁵³ Vgl. Gabriel/Ernst (2021), S. 17.

²⁵⁴ Vgl. Günther (2008), S. 15.

Nachhaltige Betriebswirtschaftslehre impliziert, dass eine Integration der verschiedenen Nachhaltigkeitsdimensionen zu berücksichtigen ist und diese stark in der klassischen Betriebswirtschaftslehre und dem ökologieorientierten Ansatz verankert ist. Die Intention besteht einerseits darin, mit innovativen Ideen und Technologien umweltschonende Produktionsprozesse zu entwickeln, die zur Erreichung der unternehmerischen und gesellschaftlichen Umweltziele beitragen. Andererseits sollen die Unternehmen durch den ethisch-normativen Ansatz zu einem nachhaltigen Wirtschaftssystem beitragen und damit Verantwortung, nicht nur für die gegenwärtige Generation, sondern ebenso für zukünftige Generationen übernehmen.²⁵⁵ Diese Sichtweise entspricht auch dem Verständnis des integrierenden Nachhaltigkeitsgedankens (s. Abb. 7). Darüber hinaus kann die betriebswirtschaftliche Perspektive integriert werden; und sie erweitert den ursprünglichen Leitgedanken der Nachhaltigkeit.

Die Schwierigkeit bei der Integration von Nachhaltigkeit in das unternehmerische Handeln liegt jedoch darin, die entsprechenden Handlungsmotive zu identifizieren, die diese Integration attraktiv machen, denn unternehmerische Motive sind häufig primär durch pekuniäre Vorteile geprägt. Die finanzielle Bewertung der Nachhaltigkeit ist jedoch nicht ohne Weiteres möglich, sodass regelmäßig eine nichtfinanzielle Bewertung an ihre Stelle tritt. Folglich lassen sich weitere wettbewerbsstrategische Gründe ableiten, die zu einer gezielten Motivation der Nachhaltigkeitsintegration beitragen können. Beispiele hierfür sind die langfristige Sicherung des Unternehmenserfolgs, die Vermeidung von Konflikten mit Stakeholdern bezüglich Akzeptanz und Legitimität sowie die Ausschöpfung von Marktpotenzialen.²⁵⁶

Die betriebswirtschaftliche Herausforderung der Nachhaltigkeit besteht darin, das ökonomische Prinzip mit ökologischen Zielen so in Einklang zu bringen, dass den wirtschaftlichen Einheiten eine Nutzengenerierung ermöglicht wird. Bereits 1987 hat der Bericht der Weltkommission für Umwelt und Entwicklung die Rolle der Wirtschaft als zentrales Element zur Erreichung der Nachhaltigkeit definiert. Es ist gegenwärtig weitestgehend unbestritten, dass Unternehmen als Schlüsselakteure einen Einfluss auf die Gestaltung der Nachhaltigkeit und deren Erreichung haben. Damit wird den Unternehmen eine unternehmerische Verantwortung zugewiesen, welche in die betrieblichen Abläufe als Teil ihrer unternehmerischen Existenz integriert werden muss. Die unterschiedlichen Ausprägungen der unternehmerischen Verantwortung können auch mittels der Responsibility-Pyramide nach *Carroll* weiter ergründet werden.²⁵⁷ *Carroll* unterscheidet zwischen ökonomischer, gesetzlicher, ethischer und philanthropischer Verantwortung. Unter der ökonomischen Verantwortung versteht *Carroll*, dass durch die Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen für die Gesellschaft profitabel gewirtschaftet wird, da der entstehende Gewinn die Grundlage für alle weiteren unternehmerischen Aktivitäten bildet.²⁵⁸ Als Teilerfüllung des Gesellschaftsvertrags zwischen Wirtschaft und Gesellschaft wird von den Unternehmen im Rahmen der gesetzlichen Verantwortung erwartet, dass sie ihre wirtschaftlichen Aufgaben im Rahmen der Gesetze erfüllen.²⁵⁹ Obwohl wirtschaftliche und rechtliche Verantwortlichkeiten ethische Normen über Fairness und Gerechtigkeit verkörpern, umfassen ethische Verantwortlichkeiten Aktivitäten und Praktiken, die von den Mitgliedern der Gesellschaft erwartet oder verboten werden, auch dann, wenn sie nicht in Gesetzen kodifiziert sind.²⁶⁰ Unter

²⁵⁵ Vgl. Gabriel/Ernst (2021), S. 20.

²⁵⁶ Vgl. Dyllick (2003), S. 239.

²⁵⁷ Siehe hierzu ausführlich *Carroll* (1991), S. 42.

²⁵⁸ Vgl. *Carroll* (1991), S. 40 f.

²⁵⁹ Vgl. *Carroll* (1991), S. 41.

²⁶⁰ Vgl. *Carroll* (1991), S. 41.

Philanthropie versteht Carroll eher eine freiwillige Aktivität der Unternehmen, die von der Gesellschaft häufig erwartet bzw. gewünscht wird.²⁶¹

Mögliche Ansatzpunkte für die unternehmerische Umsetzung einer nachhaltigen Betriebswirtschaft respektive eines betriebswirtschaftlichen Nachhaltigkeitsmanagements können der Abb. 8 entnommen werden.

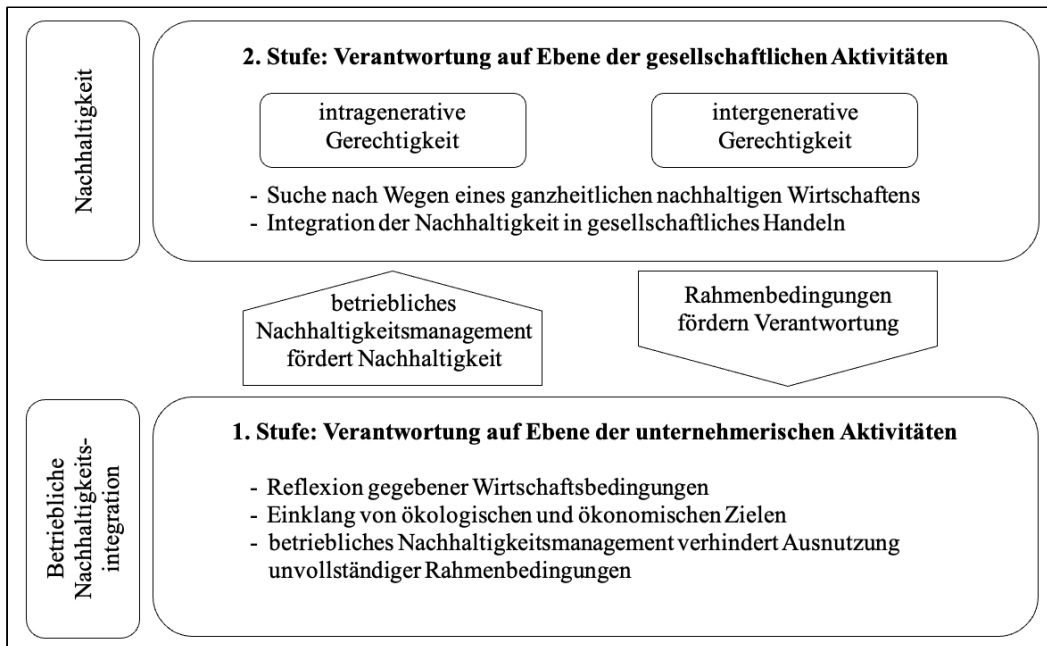


Abb. 8: Einbindung der Nachhaltigkeit im Zusammenspiel von Wirtschaft und Gesellschaft²⁶²

Obwohl Nachhaltigkeit häufig auch als politische Leitidee wahrgenommen wird, stellt ein Unternehmen als nichtstaatlicher Akteur einen wesentlichen Faktor für die Umsetzung nachhaltiger Konzepte dar. Die investitions-, produkt- und produktionsprozessbezogenen Entscheidungen der Unternehmen sowie die Durch- oder Nichtdurchführung von Forschung und Entwicklung und auch Aus- und Weiterbildung von Personal haben damit einen entscheidenden und direkten Einfluss auf den Ressourcenverbrauch, auf die Umweltbelastung, aber ebenso auf Art und Umfang des eingesetzten Kapitals, der Arbeit und des Wissens.²⁶³ Unternehmen verfügen daher über die Handlungsfähigkeit und die Kompetenz, zur lösungsorientierten Verbesserung von Nachhaltigkeitsdefiziten beizutragen.²⁶⁴ Diese Aufgabe kommt sowohl global als auch national agierenden Unternehmen zu, die in unterschiedlicher Weise und Intensität auftritt.

Praxisbezogene Beispiele für die Integration von Nachhaltigkeit sind u. a. die Entwicklung einer Kreislaufwirtschaft für langlebigere Produkte²⁶⁵, ressourcenschonende Produktionsprozesse sowie deren Dekarbonisierung²⁶⁶, sozialverantwortliche Investitionen²⁶⁷, Produktverantwortlichkeit sowie nachhaltiges Marketing.

Die Entwicklung einer integrativen unternehmerischen Nachhaltigkeitsstrategie und deren umfassende Berücksichtigung sind erforderlich, um negative Konsequenzen in Form von Kosten für das

²⁶¹ Vgl. Carroll (1991), S. 42. Viele Unternehmen engagieren sich in der Philanthropie, um ihr gesellschaftliches Engagement zu demonstrieren. Dabei kann die Motivation zum einen aus der Verbesserung der Reputation resultieren, oder aber aus tugendhaften Motiven. Der philanthropischen Verantwortung nachkommend wird häufig auch als „good corporate citizen“ ausgelegt. Siehe hierzu weiterführend Carroll (2016), S. 6.

²⁶² Eigene Darstellung in Anlehnung an Hahn (2022), S. 72.

²⁶³ Vgl. Grunwald/Kopfmüller (2022), S. 253.

²⁶⁴ Vgl. Grunwald/Kopfmüller (2022), S. 253.

²⁶⁵ Siehe hierzu Europäisches Parlament (2023).

²⁶⁶ Siehe hierzu Umweltbundesamt (2020).

²⁶⁷ Siehe hierzu Die Bundesregierung (2021b).

Unternehmen zu vermeiden. Diese Kosten können zum einen durch gesetzeswidriges Verhalten und damit einhergehende Sanktionen entstehen, aber zum anderen auch durch Reputationsschäden als Folge von Marktsanktionen.²⁶⁸

Auf der Unternehmensebene wird in dieser Debatte regelmäßig über die Integration der CSR- und ESG-Aspekte gesprochen, die auf den einzelnen Unternehmensebenen einbezogen und umgesetzt werden sollen. In diesem Zusammenhang werden die nichtfinanziellen Performanceangaben oft als unternehmerische Nachhaltigkeitsaktivitäten bezeichnet. CSR- bzw. ESG-relevante Aspekte werden zunehmend in modernen Geschäftspraktiken integriert, da sich der Trend zur verantwortungsvollen Wettbewerbsfähigkeit und zur unternehmerischen Nachhaltigkeit bewegt. Dabei wird CSR als die Art und Weise verstanden, in der Unternehmen soziale, ökologische und wirtschaftliche Belange in transparenter Weise in ihre Werte, Kultur, Entscheidungsfindung und Strategie inkludieren („doing good“ oder „avoiding bad“). Unternehmen obliegt somit eine besondere Verantwortung. CSR misst den Beitrag des einzelnen Unternehmens zu einer nachhaltigen wirtschaftlichen Entwicklung, die auf der Grundlage von unternehmensinternen qualitativen Aussagen und Vorgaben herbeigeführt werden soll. Ausgehend von der Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften umfasst CSR in der Regel weitere unternehmerische Verpflichtungen und Aktivitäten, die über das Gesetz hinausgehen.²⁶⁹ Im Folgenden werden einige Beispiele für CSR-Aspekte genannt, die es u. a. zu integrieren gilt:

- Rechenschaftspflicht, Transparenz und Leistungsberichterstattung;
- Verantwortung für die Umwelt;
- Unternehmensführung und -ethik;
- Arbeitsentwicklungen;
- Einbeziehung der Gemeinschaft, Entwicklung und Investitionen sowie
- Maßnahmen zur Bekämpfung von Bestechung und Korruption.²⁷⁰

Die Integration von ESG-Aspekten erfolgt in erste Linie aus einer quantitativen Ansatzperspektive, um die nichtfinanzielle Performance des Unternehmens anhand definierter ESG-Kriterien zu erfassen und dabei die individuelle Weiterentwicklung dokumentieren zu können. Die unter den CSR-Aspekten aufgeführten Beispiele werden dann anhand von ESG-Kriterien gemessen und bewertet.²⁷¹

Sowohl CSR als auch ESG bieten Anhaltspunkte für das Verständnis eines unternehmerischen und verantwortungsvollen Umgangs mit dem zugrundeliegenden Nachhaltigkeitspostulat, bergen aber auch die Schwierigkeit einer beschränkten Operationalisierung aufgrund diverser Zielkonflikte.

Das operative Nachhaltigkeitsmanagement eines Unternehmens setzt zudem voraus, dass die verschiedenen Stakeholdergruppen sowie ihre Erwartungen definiert werden, sodass die Integration von Nachhaltigkeit einen größtmöglichen unternehmens- und stakeholder-spezifischen Nutzen stiften kann. Der Nutzen für die Stakeholder setzt sich dabei aus monetären und nichtmonetären Größen zusammen, die aufgrund eines mehrdimensionalen Zielsystems entstehen. Unternehmen haben dabei die Aufgabe, ihr ökologisches, ökonomisches und soziales Umfeld zu analysieren und die für sie wesentlichen Nachhaltigkeitsthemen mit ihrem potenziellen Nutzen zu identifizieren. Damit wird das finanzielle Gewinnstreben des Unternehmens (monetärer Nutzen) um eine teilweise unbestimmte nichtfinanzielle Ebene (nicht monetärer Nutzen) ergänzt. Der Entscheidungsprozess kann durch die

²⁶⁸ Vgl. Illert/Schneider (2021), S. 28. Reputationskosten können u. a. dadurch entstehen, dass Unternehmen sich nicht mit notwendigen Reformen befassen und verpassen diese in ihre Geschäftsmodelle zu integrieren. Als Beispiel hierzu ist die Automobilindustrie zu nennen, die hohe Kosten aufwenden müssen, um Forschung und Entwicklung zu betreiben, um die notwendige (vom Markt geforderte) Substitution bestehender Produkte voranzutreiben sodass alternative Antriebe entwickelt werden können.

²⁶⁹ Vgl. Dathe et al. (2022), S. 23 f.

²⁷⁰ Vgl. Dathe et al. (2022), S. 24.

²⁷¹ ESG-Kriterien stammen aus Anlagestrategien institutioneller Investoren in den USA. Vgl. Nietsch (2021), S. 16.

Erweiterung besonders herausfordernd sein, da die finanziellen Ziele eines Unternehmens, die eine pekuniäre Bewertung zulassen, mit den nichtfinanziellen Zielen abgewogen werden müssen, die zum Teil kaum zu bewerten sind. Chancen und Risiken, die sich aus der Beschäftigung mit Nachhaltigkeitsthemen für das jeweilige Unternehmen und die unternehmerische Tätigkeit ergeben, müssen daher anders beurteilt werden. Eine Bewertung der Nachhaltigkeitsperformance von Unternehmen und des betriebswirtschaftlichen Umgangs damit kann, je nach Anspruch des Einzelnen, bis zu einem gewissen Grad aus der nichtfinanziellen Berichterstattung hergeleitet werden.²⁷² Wie zuvor ausgeführt, erweitert der Nachhaltigkeitsbegriff die traditionelle Betriebswirtschaftslehre und bietet Spielraum für Anwendung, Interpretation und Umsetzung. Im Ergebnis führt dies zu einem breiten Spektrum möglicher Handlungsfelder.

3.1.3 Zwischenfazit

Der Begriff der Nachhaltigkeit ist als eigenständiges Verständnis schwer zu fassen. Die Zielsetzung der tradierten Nachhaltigkeitsidee ist primär auf den Umweltschutz und die Erhaltung der benötigten Lebensgrundlagen ausgerichtet. Im gegenwärtig vorherrschenden Verständnis wird sie dagegen eher als impulsgebende Leitidee verstanden, die vielfältig und divers auf sämtliche Themengebiete anwendbar ist. Als normatives Postulat bedarf sie daher einer partizipativen Komponente. Eine einheitliche subsumierbare Definition ist angesichts der Konzeptweite und Gestaltung als Leitidee nicht möglich. Eine Annäherung an die Konkretisierung des Nachhaltigkeitsbegriffes ist bereits in der vorangegangenen Diskussion der einzelnen Dimensionen erfolgt. Diese sollen die Grundlage für die weitere Operationalisierung darstellen.

Trotz der vertieften Auseinandersetzung mit Nachhaltigkeit zeigt sich erneut, dass eine abgeschlossene begriffliche Schärfe ausbleibt. Fraglich ist auch, ob diese im Grundsatz beabsichtigt ist. Die Anwendung der juristischen Methodenlehre konnte zwar einleitend zur Bestimmung der Ansatzpunkte für die Interpretation des Nachhaltigkeitsverständnisses beitragen und ein weites Auslegungsfeld eröffnen, jedoch kein trennscharfes, allgemeingültiges Verständnis generieren. Der Grund hierfür kann mitunter sein, dass das Konzept der Nachhaltigkeit nicht statisch ist, sondern, wie zuvor erwähnt, einen Entwicklungsprozess im Sinne einer Leitidee darstellen soll. Es ist ein weites Begriffsverständnis notwendig, um ein zukunftsfähiges Konzept zu erzeugen. Die Dynamik und Vielseitigkeit des Nachhaltigkeitsbegriffes öffnen daher Raum für weitere Entwicklungen und Überlegungen.

Einigkeit besteht zweifelsfrei darin, dass die Dimensionen Ökologie, Ökonomie und Soziales als systematische Aspekte bei der Umsetzung des Leitgedankens der Nachhaltigkeit zwingend zu berücksichtigen sind. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht werden diese Dimensionen dann nicht nur um die betriebswirtschaftliche Perspektive erweitert, sondern auch um eine normativ-ethische Ebene ergänzt. Die normative Ebene bezieht sich insbesondere auf die politischen sowie die gesetzlichen Rahmenbedingungen; und die ethische Ebene richtet sich auf das moralische Handeln, u. a. hinsichtlich der Unternehmensverantwortung. Auch wenn in der Praxis hauptsächlich die ökologische Dimension im Vordergrund steht, sind die drei Dimensionen gleichermaßen zu berücksichtigen.

Das Verständnis muss auf ganzheitliches, langfristiges und globales Denken und Handeln ausgerichtet sein. Eine begriffliche Abgrenzung durch eine Rangfolge der Dimensionen wird somit nicht angestrebt. Vielmehr sollen die Dimensionen als gleichgewichtige Komponenten verstanden werden, um ein ausgewogenes Nachhaltigkeitsverständnis zu generieren. Als Arbeitsdefinition werden daher

²⁷² Abhängig ist die Einsehbarkeit von Informationen von den geltenden Offenlegungspflichten, die bereits in Kap. 2.3 vorgestellt worden sind.

die obigen Ausführungen zum integrativen Nachhaltigkeitskonzept um die betriebswirtschaftlichen Ebenen der finanziellen und der nichtfinanziellen Sphären des Unternehmens erweitert – und damit wird ein ganzheitlicher Ansatz verfolgt. Da über die grundlegende Systematik prinzipiell Einigkeit besteht, ist sie auch auf die Unternehmenssphäre übertragbar. Die folgende Abb. 9 fasst die zuvor identifizierten zentralen Ansätze kurz zusammen und bereitet diese für den weiteren Verlauf prägnant auf.

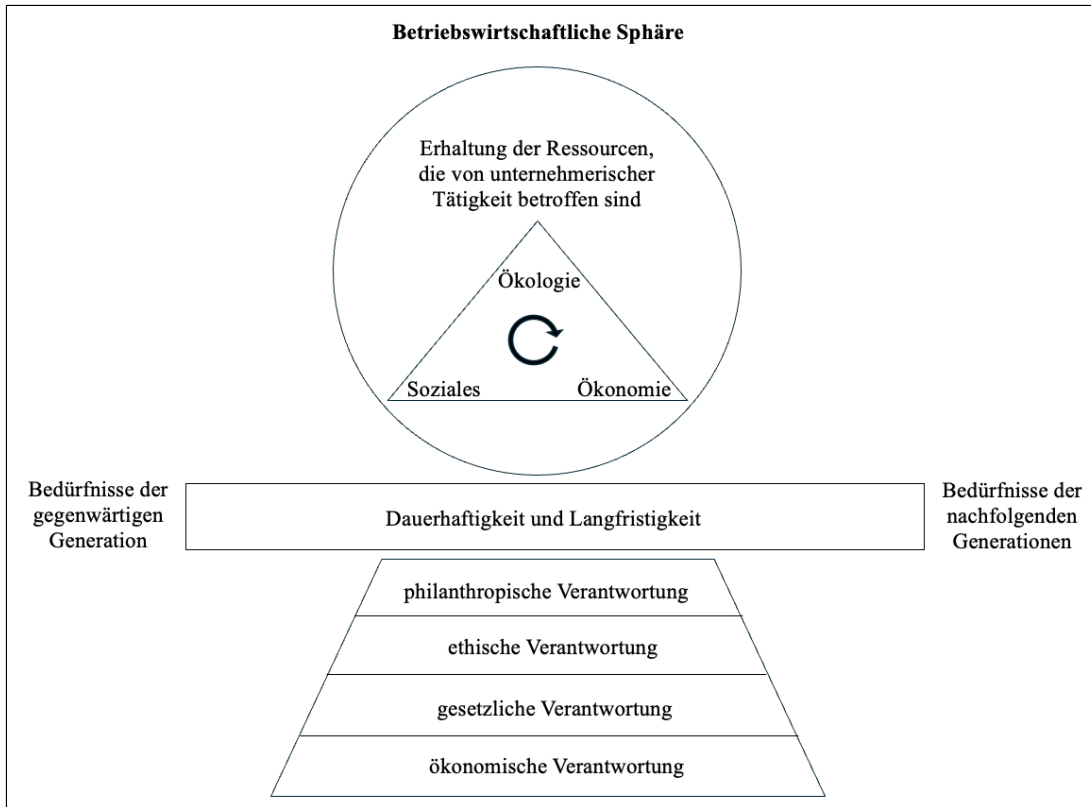


Abb. 9: Fundament und Zusammenspiel der Nachhaltigkeitsmerkmale²⁷³

Abb. 9 verdeutlicht, dass Nachhaltigkeit im betriebswirtschaftlichen Kontext nur gewährleistet werden kann, wenn alle drei Dimensionen eine integrative Berücksichtigung finden und ein Gleichgewicht zwischen der Bedürfnisbefriedigung der gegenwärtigen Generation und der zukünftigen Generationen geschaffen wird. Um dies zu gewährleisten, sollten auch die zu Beginn erwähnten Kriterien von *Carroll* berücksichtigt werden. Eine Integration aller genannten Aspekte auch in die betriebliche Sphäre kann somit als der Nachhaltigkeit entsprechend verstanden werden.

3.2 Bedeutung und Aspekte der Steuern

3.2.1 Grammatische Auslegung

Anders als beim Nachhaltigkeitsbegriff existiert im deutschen Recht eine Legaldefinition des Steuerbegriffs. Das Wort der Steuer leitet sich vom althochdeutschen Wort „stiura“ ab, das Stütze bedeutet. Im übertragbaren Sinne kann hier von der Stütze des Staates gesprochen werden. Bereits im 3. Jahrhundert vor Christus finden sich die ersten Belege über staatliche Abgaben in Ägypten. Die Einnahmen aus der Erntesteuer und dem Nilzoll richteten sich nach dem Wasserstand des Nils, sodass die Höhe der Abgabe vom Ernteertrag eines Jahres abhing.²⁷⁴

²⁷³ Eigene Darstellung unter Bezugnahme der Ergebnisse aus den vorangegangenen Kapiteln und der Parameter nach Carroll (1991), S. 42.

²⁷⁴ Vgl. Sahn (2012), S. 34.

Im deutschen Recht sind Steuern und steuerliche Nebenleistungen in § 3 AO definiert, sofern sie Gegenstand einfachgesetzlicher Regelungen sind. Die Abgabenordnung enthält den Kern der Vorschriften zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens. § 3 AO ist der erste Paragraph des Abschnitts steuerliche Begriffsbestimmungen und enthält demzufolge die zentralen Begriffsbestimmungen. Der Anwendungsbereich der Abgabenordnung wird in Verbindung mit § 1 Abs. 1 AO und § 1 Abs. 3 AO geregelt. Der Steuerbegriff im Sinne des § 3 Abs. 1 AO gilt für alle Steuern, die gem. § 1 Abs. 1 AO durch Bundes- oder EU-Recht geregelt werden. Der Steuerbegriff im Sinne des § 3 Abs. 1 AO ist ein formeller Begriff, über dessen materielle Rechtmäßigkeit allein das Verfassungsrecht entscheidet.²⁷⁵ Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, der in Art. 105 ff. GG verwendet wird, ist somit eigenständig.²⁷⁶ Allerdings kann die Definition in § 3 Abs. 1 AO als unterstützende Auslegungshilfe herangezogen werden.²⁷⁷

Mit der Legaldefinition ist § 3 Abs. 1 AO maßgebend für alle Steuern, da es keine anderen einfachgesetzlichen Regelungen mit eigenständigen Begriffserläuterungen gibt.²⁷⁸ Es ist jedoch außergewöhnlich, dass selbst Art. 104a ff. GG im Grundgesetz keine eigene Legaldefinition des Steuerbegriffs enthält. Damit hat die Steuerdefinition praktisch von Grund auf Verfassungsrang erlangt. Das Bundesverfassungsgericht beschränkt sich bisweilen in seinem verfassungsrechtlichen Verständnis des Steuerbegriff auf den Verweis auf § 3 Abs. 1 AO.²⁷⁹

Steuern sind gem. § 3 Abs. 1 AO

- Geldleistungen,
- die von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen auferlegt werden,
- die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung (des Staates an den Abgabepflichtigen) darstellen,
- die der Erzielung der Einnahmen dienen, wobei die Einnahmeerzielung Nebenzweck sein kann, und
- die von denjenigen zu entrichten sind, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht anknüpft.

Der Steuerbegriff weist somit verschiedene Merkmale auf, die eine Steuer bedingen. Im Nachfolgenden sollen diese Merkmale kurz erläutert werden.

Steuern sind zwingend Geldleistungen, die mittels gesetzlicher Zahlungsmittel im Sinne des § 224 Abs. 1 AO zu entrichten sind. Sach- und Dienstleistungen sind als Zahlungsmittel in der Regel nicht zugelassen.²⁸⁰ Steuerlasten stellen aus betriebswirtschaftlicher Sicht eine formelle Steuerbelastung dar, sind rechtlich aber keine Naturalsteuern.²⁸¹ Die Geldleistung kann einmalig (z. B. Schenkungs- oder Grunderwerbsteuer) oder fortlaufend zu entrichten sein (bspw. Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- oder Umsatzsteuer).²⁸² Steuergesetze begründen somit monetäre Verpflichtungen, wobei die geschuldete Leistung durch einen Geldbetrag beziffert wird.²⁸³

Die Steuer muss von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen im Rahmen seiner Gesetzgebungskompetenz auferlegt sein. Diese Kompetenz steht allen Arten juristischer Personen des öffentlichen Rechts zu. Jene sind in erster Linie Gebietskörperschaften, wie Bund, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände, sowie alle sonstigen Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen

²⁷⁵ Vgl. van Lück (2022), Rn. 3.

²⁷⁶ Vgl. BVerfG (1984c); van Lück (2022), Rn. 3.

²⁷⁷ Vgl. BVerfG (1995b); Wernsmann (2024a), Rn. 37.

²⁷⁸ Vgl. Neumann (2024), S. 3.

²⁷⁹ Vgl. BVerfG (1958); BVerfG (1976); BVerfG (1995c); Neumann (2024), S. 4.

²⁸⁰ Vgl. BVerfG (1995a).

²⁸¹ Vgl. Breithecker/Garden/Thönnies (2007), S. 9.

²⁸² Vgl. Gersch (2024), Rn. 4.

²⁸³ Vgl. Drüen (2024), Rn. 9.

Rechts.²⁸⁴ Nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 AO muss eine Steuer durch ein Gesetz im materiellen Sinne (gesetzliche Grundlage) auferlegt werden, welches auch mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Als weiteres Merkmal der Steuern gilt es infolgedessen, die Auferlegung zu interpretieren. Darunter ist zu verstehen, dass der Rechtsgrund der Verpflichtung (d. h. die Steuerlast) einseitig und ohne Rücksicht auf den Willen der Verpflichteten durch einen hoheitlichen Akt bestimmt sein muss.²⁸⁵ Bei der Schaffung eines neuen Steuertatbestandes hat der Gesetzgeber einen weiten Ermessensspielraum, sowohl bei der Ausgestaltung des Tatbestandes als auch bei der Höhe der Steuer.²⁸⁶ Der Ermessensspielraum des Gesetzgebers ist jedoch vornehmlich an zwei Leitlinien gebunden.²⁸⁷ Diese sind das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Prinzip der Folgerichtigkeit.²⁸⁸ Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt auf die vertikale und die horizontale Steuergerechtigkeit ab.²⁸⁹ Das ebenfalls aus Art. 3 GG abgeleitete Folgerichtigkeitsprinzip verpflichtet den Gesetzgeber zusätzlich zur Systemtreue, indem einzelne Steuertatbestände und Ausnahmen vom einmal gewählten Grundsystem konsequent weiterentwickelt werden, um ungerechtfertigte Belastungen zu vermeiden.²⁹⁰

Ein weiteres Merkmal der Steuer besteht darin, dass sie zur Deckung des Finanzbedarfes des öffentlichen Sektors dient. Ihre Begleichung ist keine Gegenleistung für eine besondere Leistung des Staates. Sie dient vielmehr der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfes und darf daher nicht die Gegenleistung für eine Ausgabe verursachende, besondere und individuell zuordenbare Leistung des Staates darstellen. Ein allgemeiner, nicht individualisierbarer Vorteil steht jedoch nicht im Widerspruch zum Steuerbegriff.²⁹¹ Die Einnahmen aus der Steuererhebung werden zur Erfüllung der im Rahmen der staatlichen Organisation anfallenden Aufgaben verwendet.²⁹² Aus der Erfüllung dieser Aufgaben resultieren für den Steuerpflichtigen mittelbar Vorteile, die sich u. a. in Form eines funktionierenden Bildungs- und Gesundheitswesens, einer öffentlichen Infrastruktur, äußerer und innerer Sicherheit, gesicherter wirtschaftlicher Rahmenbedingungen und vieler weiterer darstellen lassen.²⁹³ Steuern entziehen dem Einzelnen Vermögen, schaffen jedoch auch die Rahmenbedingungen für ein Sozialsystem und das Handlungsumfeld des Einzelnen.²⁹⁴

Ogleich der primäre Zweck der Steuererhebung in der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfes der öffentlichen Hand besteht, ist die Erzielung von Einnahmen ein immanenter Bestandteil von Steuern.²⁹⁵ Der Einnahmenerzielungszweck kann nach § 3 Abs. 1 HS 2 AO jedoch auch Nebenzweck der Steuerfestsetzung und -erhebung sein. Aus dieser Formulierung lassen sich die beiden wesentlichen Funktionen der Steuern ableiten. Auf der einen Seite ist die Finanzierungsfunktion zu nennen, um Staatseinnahmen zu generieren und damit den Staat zu finanzieren. Dass die Einnahmenerzielung auch Nebenzweck sein kann, leitet auf der anderen Seite eine weitere Funktion ab: die Lenkungs-funktion. Über den Entzug von Vermögen haben Steuern eine verhaltensbeeinflussende Wirkung, indem sie Ausweichreaktionen hervorrufen oder den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Verhalten motivieren (sollen).²⁹⁶ Der Gesetzgeber ist somit in der Lage, über das Steuerrecht gezielt Anreize

²⁸⁴ Vgl. Wernsmann (2024a), Rn. 78; Koenig (2024), Rn. 12.

²⁸⁵ Vgl. BFH (1990); BFH (1995); BFH (2006); Neumann (2024), Rn. 12.

²⁸⁶ Vgl. Gersch (2024), Rn. 5.

²⁸⁷ Vgl. BFH (2015).

²⁸⁸ Vgl. Gersch (2024), Rn. 5.

²⁸⁹ Vgl. BFH (2014a); Gersch (2024), Rn. 5.

²⁹⁰ Vgl. BVerfG (2014b); BFH (2014b); BFH (2012); Gersch (2024), Rn. 5.

²⁹¹ Vgl. Neumann (2024), Rn. 6.

²⁹² Vgl. Kirchhof (2007), Rn. 23, 70; Waldhoff (2007), Rn. 85.

²⁹³ Vgl. Neumann (2024), Rn. 6.

²⁹⁴ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2016), S. 12; Benz et al. (2015).

²⁹⁵ Vgl. van Lück (2022), Rn. 9.

²⁹⁶ Vgl. Wernsmann (2024a), Rn. 86.

für ein bestimmtes Verhalten des Einzelnen zu setzen und damit nicht nur rein fiskalisch motivierte Ziele umzusetzen.²⁹⁷ So können auch wirtschaftspolitische Zwecke²⁹⁸ verfolgt werden. Beispielhaft zu nennen sind hierbei spezielle Verbrauchssteuern wie die Alkohol- und die Tabaksteuer. Die Lenkungs- und Finanzierungsfunktionen werden in Kapitel 3.2.2 näher erläutert.

Das letzte Merkmal einer Steuer betrifft die Verknüpfung mit der Leistungspflicht. § 3 Abs. 1 AO legt fest, dass die Steuer von denjenigen erhoben wird, welche die Voraussetzungen des jeweiligen Steuergesetzes erfüllen. Damit wird zum einen der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und zum anderen derjenige der Gleichmäßigkeit der Besteuerung betont.²⁹⁹ Die verfassungsrechtliche Grundlage für diese beiden Grundsätze findet sich in Art. 2 Abs. 1 GG und in Art. 3 Abs. 1 GG. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit verlangt, dass die die Steuerpflicht begründende Norm nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist.³⁰⁰ Demnach muss die Rechtsfolge messbar und auch in gewissen Teilen vorhersehbar ausgestaltet sein.³⁰¹ Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist Merkmal der Steuergerechtigkeit und beschreibt das Verbot der Willkür bei der Festlegung von Steuertatbeständen.³⁰² Der Gleichheitssatz leitet sich insbesondere aus dem Art. 3 Abs. 1 GG ab. Die Steuergerechtigkeit ergibt sich nicht aus dem zuvor genannten Artikel. Sie ist allgemeiner und dem Gleichheitssatz vorgelagert.³⁰³ Wenn es zu Besteuerungsunterschieden in Form von Belastungen, aber auch Entlastungen, insbesondere gegenüber dem Normadressaten kommt, für die kein sachlicher Grund erkennbar ist, gilt der Grundsatz der Gleichmäßigkeit als verletzt und folglich als verfassungswidrig.³⁰⁴

Ein weiterer Bestandteil des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes ist das Prinzip der Leistungsfähigkeit³⁰⁵. Die Unterschiede in der individuellen Leistungsfähigkeit der Normadressaten bzw. des Steuersubjekts müssen sich auch in der Höhe der jeweiligen Steuerbelastung widerspiegeln. Vor diesem Hintergrund ist das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht als reine Interpretationshilfe, sondern als systemtragender Verfassungsgrundsatz zu verstehen.³⁰⁶ Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann in horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit aufgeteilt werden. Die horizontale Steuergerechtigkeit will im Interesse der Lastengleichheit sicherstellen, dass Steuersubjekte bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich besteuert werden. Die vertikale Steuergerechtigkeit verfolgt hingegen das Ziel, dass die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich zu derjenigen niedrigerer Einkommen angemessen ist. Steuerpflichtige mit einem höheren Einkommen leisten durch eine erhöhte Steuerzahlung einen Einkommenstransfer an Steuerpflichtige mit niedrigerem Einkommen.³⁰⁷ Beim Leistungsfähigkeitsprinzip wird die Wirkung einer Steuerbelastung auf den Steuerpflichtigen berücksichtigt. Es verfolgt somit die Aufgabe, das Existenzminimum zu schützen.³⁰⁸ Trotz dessen lässt sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht per se ein progressiver Steuertarif ableiten.³⁰⁹ Vielmehr stellen die rechtlichen

²⁹⁷ Vgl. Wernsmann (2024a), Rn. 86; Drüen (2024), Rn. 12a.

²⁹⁸ Vgl. BFH (2012).

²⁹⁹ Vgl. Wernsmann (2024a), Rn. 180; Drüen (2024), Rn. 32.

³⁰⁰ Vgl. van Lück (2022), Rn. 10.

³⁰¹ Vgl. BFH (2001); Gersch (2024), Rn. 11.

³⁰² Vgl. Neumann (2024), Rn. 29.

³⁰³ Vgl. Drüen (2024), Rn. 42.

³⁰⁴ Vgl. BVerfG (1988); BVerfG (1991); Neumann (2024), Rn. 29.

³⁰⁵ Die Leistungsfähigkeit adressiert nicht die Frage, welche Leistungen der Steuerpflichtige vom Staat und von den Gemeinden als öffentliche Leistungen bezieht, sondern nur danach, was der Steuerpflichtige dazu beitragen kann, dass der Staat seinen Aufgaben erfüllen kann. Vgl. Tipke (2000), S. 479; Sahm (2023), S. 38.

³⁰⁶ Vgl. BVerfG (1977); BVerfG (1982); BVerfG (1984a); BVerfG (1984b); BVerfG (1984d); BVerfG (2014a); Neumann (2024), Rn. 30.

³⁰⁷ Vgl. Schreiber/Kahle/Ruf (2021), S. 12.

³⁰⁸ Vgl. Gersch (2024), Rn. 16.

³⁰⁹ Vgl. Hey (2021), Rn. 3.42; BVerfG (2006).

Grundlagen im GG sicher, dass die Steuerbelastung eines Steuerpflichtigen entsprechend seiner individuellen Leistungsfähigkeit festgelegt und entsprechend verteilt wird. Diese progressive Besteuerung von Einkommen verfolgt das Ziel, die sich am Markt ergebende Verteilung der primären Einkommen zugunsten einer Umverteilung auf Steuerpflichtige mit niedrigem oder fehlendem primärem Einkommen zu korrigieren.³¹⁰ Die Verfolgung dieser beiden Prinzipien fördert eine Umverteilung, die gezielte steuerliche Belastungsunterschiede zwischen Steuersubjekten im Sinne des Gemeinlastprinzips („*allen auferlegt werden*“³¹¹) hervorruft. Dennoch lässt sich das Ziel der Umverteilung nicht primär aus dem § 3 AO ableiten, sondern stammt vielmehr aus dem Grundgesetz (insbesondere Art. 3, 14 und 20 GG).

Mit der Legaldefinition des Steuerbegriffs im § 3 Abs. 1 AO ist die Begriffsgenese wesentlich einfacher als die der Nachhaltigkeit herauszuarbeiten. Die Merkmale des Steuerbegriffs sind festgelegt und seit ihrem Bestehen von dem Bundesverfassungsgericht, dem Bundesfinanzhof und den Finanzgerichten in unterschiedlicher Weise geprüft worden. Damit ist der Auslegungsspielraum weiterentwickelt und gefestigt worden.

3.2.2 Systematische Auslegung

Wie bereits ausgeführt, verfolgt der Steuerbegriff im Sinne des § 3 AO mehrere Hauptzwecke, die nachfolgend näher betrachtet werden, um die systematische Zielsetzung der Steuer besser einordnen zu können. Der Fiskalzweck als einer der Hauptzwecke, der Lenkungszweck aber auch der Umverteilungszweck (s. Gemeinlastprinzip) gelten in der Literatur und in der Praxis der Steuergesetzgebung als wesentlich. Daraus folgt, dass die Besteuerung zur Erreichung verschiedener staatspolitischer Zwecke eingesetzt wird, die sich von fiskalisch motivierten Zwecken ableiten als auch nicht fiskalisch motivierte Absichten aufweisen.

3.2.2.1 Fiskalzweck

Die Steuer ist ein Instrument des Staates, um den notwendigen Finanzbedarf decken zu können – und ist somit die wichtigste Einnahmequelle für den Staat. Der notwendige Finanzbedarf des Staates hängt von den Aufgaben ab, die er zu erfüllen hat. Werden die staatlichen Aufgaben ordnungsgemäß erfüllt, ergeben sich für den Steuerpflichtigen, wie zuvor erwähnt, mittelbare Vorteile. Diese spiegeln sich u. a. in Form gesicherter ökonomischer Rahmenbedingungen für die wirtschaftliche Entfaltung jedes Einzelnen wider. Darüber hinaus wird dies auch in der finanziellen Unterstützung sozial schwächerer Bevölkerungsgruppen und in der Entlohnung der Beschäftigten im öffentlichen Dienst reflektiert. Die allgemein erwünschte Finanzierungsfunktion, die keine staatliche Gegenleistung erfordert, ist somit eine besondere Leistung des Steuerstaates für die Demokratie und den Sozialstaat, die es zu wahren gilt.³¹² Der Aspekt, keine Gegenleistung vom Staat zu fordern, gibt letzterem die Möglichkeit, den zur Verfügung stehenden Staatshaushalt für seine staatlichen Aufgaben und die Umsetzung der politischen Agenda zu nutzen. Letztere kann sich im Zeitverlauf ändern und ist sowohl durch nationale als auch durch europäische oder internationale Einflüsse geprägt.

3.2.2.2 Lenkungszweck

Nahezu jede Steuernorm hat eine gestaltende Wirkung auf die Lebensverhältnisse der Steueradressaten. Gleichzeitig wird damit eine über den Geldentzug hinausgehende Wirkung bezweckt. Dem fiskalischen Zweck der Finanzierungsfunktion steht der nichtfiskalische Zweck der Lenkungsfunktion

³¹⁰ Vgl. Schreiber/Kahle/Ruf (2021), S. 774.

³¹¹ § 3 Abs. 1 AO.

³¹² Vgl. Musil (2014), S. 146.

gegenüber. Lenkungsnormen oder auch Sozialzwecknormen zielen auf nichtfiskalische Gestaltungseffekte ab, die nicht dem primären Ziel der Finanzierung, sondern u. a. der Verfolgung wirtschafts-, sozial-, kultur-, gesundheits- oder umweltpolitischer Zielen dienen. Zweckkonforme Handlungsweisen des Steuerpflichtigen sollen steuerlich begünstigt werden, während abweichende Handlungsweisen steuerlich sanktioniert werden.³¹³ Somit sollen bestimmte Verhaltensweisen der Steuerpflichtigen ausgelöst oder verhindert werden.³¹⁴ Die steuerliche Lenkung bezweckt somit eine Verhaltensbeeinflussung.³¹⁵ Dabei ist zu unterscheiden, ob die Lenkung bewusst aufgrund des Willens des Gesetzgebers oder unbewusst erfolgt. Mikro- und makroökonomische Auswirkungen können durch die Erhebung einer Lenkungssteuer auftreten, wodurch das Verhalten von Steuerpflichtigen und Marktteilnehmern beeinflusst werden kann. Diese Effekte können bereits bei der Ankündigung einer Steuer oder Steueränderung oder aber als Konsequenz einer unvollständigen Gesetzesformulierung auftreten.³¹⁶

Die Verhaltensbeeinflussung kann in Form einer Anreiz- oder einer Vermeidungswirkung geprägt sein und richtet sich an die Normadressaten bzw. die Wirtschaftssubjekte. Der Staat will durch die Besteuerung strukturpolitische Ziele erreichen, um beabsichtigte Substitutionseffekte auszulösen. Die Lenkungssteuern können infolgedessen eine Strukturveränderung dahingehend forcieren, dass unerwünschtes Verhalten steuerlich erfasst oder gewünschtes Verhalten steuerlich begünstigt wird. Lenkungssteuern können dabei z. B. Strukturveränderungen im Rahmen der Standortstruktur, der Struktur von Unternehmensgrößen und der Struktur und Verteilung des Wohlstands herbeiführen. Lenkungsnormen sollen bestehende Strukturen, die sich aus dem Marktmechanismus heraus etabliert haben, verändern und damit Korrekturen an bestimmten Ergebnissen des marktwirtschaftlichen Prozesses vornehmen.³¹⁷ Daraus lässt sich ableiten, dass die Ziele einer nicht fiskalisch motivierten Besteuerung transparent sein müssen und die Transparenz der Wirkungen der eingesetzten Mittel erforderlich ist, um die beabsichtigte Wirkung beurteilen zu können.³¹⁸

Die Herausforderung bei Lenkungsnormen besteht jedoch darin, ein Gleichgewicht zwischen Fiskal- und Lenkungswirkung herzustellen. Gemessen am Fiskalkriterium darf eine lenkende Steuer gem. Bundesverwaltungsgericht³¹⁹ nicht zu einer erdrosselnden Wirkung führen, sodass die Steuer ohne jegliches Aufkommen ihre Steuereigenschaft im Sinne des § 3 Abs. 1 AO verlieren würde.³²⁰ Nicht erst bei einem sog. Nullaufkommen ist danach von einer nicht mehr der staatlichen Einnahmeerzielung dienenden Steuer auszugehen.³²¹ Lenkung bedeutet dementsprechend in diesem Zusammenhang, anders als Repression, einen Selektionsvorgang, der darauf ausgerichtet ist, einen bestimmten, effizienten Teil der steuernden Aktivität beizubehalten und wo eine verbleibende Zahllast zwingend bleibt.³²² Es geht somit nicht um eine maximale, sondern um eine optimale Lenkung. Infolgedessen können Lenkungssteuern nur begrenzt die Steuereinnahmen des Staates langfristig sicherstellen. Zusätzlich sei hier jedoch darauf hingewiesen, dass ein gänzlich Unterbinden des Verhaltens auf schnellere Weise durch ein ordnungsrechtliches Verbot möglich ist.³²³

³¹³ Vgl. Reusch (2002), S. 10.

³¹⁴ Vgl. Reusch (2002), S. 12.

³¹⁵ Vgl. Wernsmann (2024a), Rn. 102.

³¹⁶ Vgl. Ewringmann/Mackscheidt (2022), S. 8.

³¹⁷ Vgl. Timm (1968), S. 90.

³¹⁸ Vgl. Timm (1968), S. 95.

³¹⁹ Vgl. BVerwG (2014), Rn. 23.

³²⁰ Vgl. Wernsmann (2024a), Rn. 86; Rn. Wernsmann (2024b), Rn. 551; Neumann (2024), Rn. 19.

³²¹ Vgl. Wernsmann (2024a), Rn. 86.

³²² Vgl. Thöne (2005), S. 41.

³²³ Zu nennen ist hier die prohibitive Steuer, die jedoch der Voraussetzung unterliegen, dass dieses alternative Instrumentarium auch faktisch anwendbar ist. Vgl. Thöne (2005), S. 56.

Darüber hinaus greift der Gesetzgeber durch die Ausgestaltung einer Lenkungswirkung in einen nicht steuerlichen Kompetenzbereich ein.³²⁴ Es wird vorausgesetzt, dass der Lenkungszweck erkennbar durch gesetzgeberische Entscheidungen getragen wird.³²⁵ Die Ausgestaltung einer Lenkungssteuer befindet sich damit regelmäßig in einem Spannungsfeld, da unzulässig weite Eingriffe in die Ordnung der Aufgabenkompetenz (Art. 70 GG) zur Rechtswidrigkeit führen.³²⁶

Lenkungsnormen von Steuergesetzen können zu zwei Zwecken ausgestaltet werden. Zum einen können Steuernormen eingeführt werden, die nicht nur Einnahmen erzielen, sondern auch unerwünschtes Verhalten steuerlich belasten, sog. Lenkungssteuern. Exemplarisch dafür ist die Alkoholsteuer, die seit dem 01.01.1993 eine harmonisierte Verbrauchssteuer in der EU ist. Im deutschen Steuergebiet werden Alkohol und alkoholhaltige Waren dementsprechend mit der Alkoholsteuer belastet.³²⁷

Hingegen kann der Gesetzgeber seine formulierten Ziele auch dadurch erreichen, dass er bestimmte Sachverhalte von der Besteuerung entlastet oder ganz freistellt, d. h. Steuervergünstigungen einräumt. Beispiele hierfür sind u. a. die reduzierten Umsatzsteuersätze auf absolute Grundnahrungsmittel sowie Angebote im Rahmen von Sport und Kultur.³²⁸

Lenkungssteuern bilden somit regelmäßig eine konzeptionelle Gratwanderung zwischen ihren Aufkommenswirkungen. Als weitere Herausforderung von Lenkungssteuern gilt, dass sich die mit der Steuer verfolgten Zwecke – auch historisch gesehen – oft schneller wandeln als die Steuer selbst.³²⁹ Daraus folgt jedoch außerdem, dass eine Klassifizierung von Steuern nach ihrem Zweck immer nur eine Momentaufnahme sein kann.³³⁰

3.2.2.3 Umverteilungszweck

Die Umverteilung tritt als soziale Komponente der Gerechtigkeit auf.³³¹ Das Umverteilungspostulat wird als Teilfrage der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gesondert herausgestellt.³³² Dies erfolgt auch im Hinblick auf ein ideologisch veranlassenes, falsches Verständnis des Gleichheitssatzes und des Wesens der Progression, die sich ebenfalls sachlich legitimieren muss.³³³ Der Umverteilungszweck kann nach politisch-ideologischer Position zwei verschiedenen Formen annehmen. Das liberale Verständnis forciert den Grundsatz der Lastenteilung. Dabei orientiert sich dieses Verständnis an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dem liegt zugrunde, dass die individuelle Steuerlast nicht pauschal ermittelt, sondern nach der individuellen Leistungsfähigkeit gemessen wird. Die egalitaristische³³⁴ Auffassung sieht hingegen das Kernproblem nicht in einer angemessenen Aufteilung der Lasten, sondern in der Ungleichverteilung von Einkommen und Vermögen per se.

Der Umverteilungszweck strebt an, gezielt Belastungsunterschiede zwischen Steuersubjekten und -objekten zu schaffen. Ein typisches Beispiel für eine Steuer mit Umverteilungszweck ist der Solidaritätszuschlag. Dieser sollte nach der Wiedervereinigung Deutschlands die fünf neuen Bundesländer fördern und damit eine regionale Umverteilung von West nach Ost bewirken.

³²⁴ Vgl. Koenig (2024), Rn. 27.

³²⁵ Vgl. BVerfG (1995b).

³²⁶ Vgl. Kube (2024), Rn. 9.

³²⁷ Für mehr Informationen siehe AlkStG (2022). Mit der Alkoholsteuer als Verbrauchssteuer zielt der Gesetzgeber zum einen auf die Erzielung von Einnahmen als fiskalischen Grund ab, zum anderen werden aber auch gesundheitspolitische Zielsetzungen sowie der Jugendschutz verfolgt. Im Jahr 2023 betrug das Alkoholsteueraufkommen in Deutschland rund 2,16 Mrd. Euro. Vgl. Statistisches Bundesamt (2024).

³²⁸ Hierzu zählen u. a. Zeitungen, Bücher, Eintrittskarten für Stadien, Kino oder Theater.

³²⁹ Vgl. Thöne (2005), S. 45.

³³⁰ Vgl. Thöne (2005), S. 46.

³³¹ Vgl. Tipke (2000), S. 82; Sahn (2023), S. 39.

³³² Das Umverteilungspostulat wird auch als vertikale Steuergerechtigkeit verstanden. Vgl. Neumark (1970), S. 92.

³³³ Vgl. Weber-Grellet (2001), S. 172; Sahn (2023), S. 39.

³³⁴ Der Egalitarismus bezeichnet eine ideologische Bestrebung, bei der in der staatlichen Gesellschaft soziale Gleichheit hergestellt werden soll.

Besondere Aufmerksamkeit muss der Frage nach der grundsätzlichen Legitimität der steuerlichen Umverteilung gewidmet werden. Auf der einen Seite wird die Rechtfertigung der Umverteilung diskutiert, auf der anderen Seite die Rolle der Steuern in diesem Prozess. Der begriffliche Ausgangspunkt der Umverteilung ist generell jede Veränderung einer ursprünglichen Güterverteilung durch staatliche Maßnahmen.³³⁵ Dabei wird die Güterumverteilung in eine Richtung, meist von oben nach unten, erzwungen. In diesem Sinne könnte die Umverteilung durch Steuern als eine sekundäre Verteilung zugunsten der Schwachen und zu Lasten der Starken verstanden werden.³³⁶

Wie bereits erwähnt, beruht der Umverteilungszeck in der deutschen Steuerrechtsordnung auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wie es in § 3 Abs. 1 AO festgelegt ist. Nach Neumark liegt eine Umverteilung durch Steuern immer dann vor, wenn „*die interindividuelle Verteilung der Steuerlasten über das zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes erforderliche Maß hinaus einen progressiven Verlauf nimmt, um auf diese Weise eine [...] Redistribution von Einkommen und Vermögen zu erreichen, und zwar im Sinne einer Verringerung der Unterschiede in der durch Marktmechanismus und Marktmacht herbeigeführten primären Verteilung.*“³³⁷

Auch das Prinzip der (Steuer-)Gerechtigkeit ist hier von besonderer Bedeutung. Dabei werden sozialethische Argumente regelmäßig zur Begründung und Rechtfertigung von Umverteilungsmaßnahmen herangezogen. Die in der Gesellschaft bestehende Ungleichheit wird als ungerecht eingestuft; durch ausgleichende Umverteilungsmaßnahmen soll ein Beitrag zur Herstellung von mehr Gerechtigkeit geleistet werden.³³⁸ Es ist nicht klar, auf welche Form der Gleichheit abgezielt wird. Gemeint sein kann bspw. die Vermögensgleichheit, die aus regionaler, nationaler und globaler Perspektive betrachtet werden kann, aber auch die sektorale oder personale Vermögensverteilung. Weiterführend kann auch die Einkommensgleichheit, die sich auf ein gleiches oder ähnliches Niveau bestimmter vergleichbarer Einkommen bezieht, oder aber die Chancengleichheit, die sich in einer modernen Gesellschaft auf das Recht auf gleichen Zugang zu Lebenschancen richtet, gemeint sein. Die oben genannten Formen stellen nur einen Auszug dar.

Die Konsequenzen, die Ungleichheit haben kann, werden insbesondere von der OECD in ihrer Publikation „In It Together: Why Less Inequality Benefits All“ hervorgehoben.³³⁹ Mögliche Ausprägungsformen von Ungleichheit können sich insbesondere in sozialen Konflikten und Verteilungskonflikten innerhalb der Gesellschaft,³⁴⁰ der Entstehung einer Klassengesellschaft,³⁴¹ negativen Auswirkungen auf die Wirtschaft,³⁴² negativen Auswirkungen auf den Klimawandel sowie der Gefahr, dass erhebliche Ungleichheiten die politischen Einflussmöglichkeiten beeinträchtigen, widerspiegeln.³⁴³ Davon abweichend kann ein ungleiches Einkommen sich jedoch auch durch unterschiedliche Inputfaktoren auszeichnen, bspw. durch die individuelle Arbeitskapazität oder -leistung. Infolgedessen ist die Umverteilung somit auch ein Ausfluss der Ungleichverteilung zwischen Input- und Outputfaktoren im Zuge der Einkommensgenerierung.

³³⁵ Vgl. Osterloh-Konrad (2017), S. 307.

³³⁶ Vgl. Osterloh-Konrad (2017), S. 307; so etwa auch bei Eckhoff (2016), S. 222 und Bareis (2010), S. 567, die sozialstaatlich motivierte Umverteilung immer dann annehmen möchte, wenn eine Steuer vom Neutralitätsgebot abweicht.

³³⁷ Neumark (1970), S. 195.

³³⁸ Vgl. Osterloh-Konrad (2017), S. 310.

³³⁹ Siehe hierzu OECD (2015b).

³⁴⁰ Siehe hierzu Fratzscher (2017), S. 91.

³⁴¹ Vgl. Murphy (2015), S. 615.

³⁴² Siehe hierzu Cingano (2014).

³⁴³ Vgl. Osterloh-Konrad (2017), S. 310.

Konträre Ansichten zur umverteilenden Steuerpolitik basieren ebenfalls meist auf Gerechtigkeitsüberlegungen. Diesen Auffassung zufolge verstoßen umverteilende Steuern gegen das Privateigentum, die individuelle Freiheit oder das Leistungsprinzip.³⁴⁴

Die Herausforderung einer politisch gewollten Umverteilungsbesteuerung besteht darin, die wirtschaftlichen Folgen abschätzbar zu machen und Aspekte der Steuergerechtigkeit und -gleichheit zu berücksichtigen. Die Frage nach der Legitimation der steuerlichen Umverteilung geht zweifellos mit der Frage einher, wie eine gute Sozialordnung aussehen sollte. Die Antwort hierauf kann im demokratischen Diskurs ausgehandelt werden.³⁴⁵

3.2.2.4 Exkurs: Ökosteuern

Seit den verstärkten Bemühungen um das Thema Nachhaltigkeit ist auch die Notwendigkeit eines staatlichen Umweltschutzes in den Vordergrund gerückt. Die allgemein als Ökosteuern (oder auch Umweltsteuern) bezeichneten Abgaben sollen zur Erreichung von Nachhaltigkeits- und Klimaschutzzielen bei der Energiewende genutzt werden. Ökosteuern sind in diesem Zusammenhang kein steuerrechtlicher Gattungsbegriff und beinhalten Maßnahmen mit ökologischer Ausrichtung. Prominente Beispiele für Ökosteuern sind die Stromsteuer sowie die Energiesteuern. Ökosteuern zielen nicht darauf ab, den Steuerpflichtigen zu einer vollständigen Verhaltensänderung zu zwingen, sondern darauf, ihn für eine bestimmte Handlung unter Berücksichtigung der Umwelt finanziell zu entlasten oder zu belasten.³⁴⁶ Ökosteuern sollen ökologisches Bewusstsein und insbesondere Handeln herbeiführen, indem sie den umweltbelastenden Produzenten verpflichten, die ansonsten von der Allgemeinheit zu tragenden ökologischen Folgekosten als Teil seiner Produktionskosten zu kalkulieren und auf den Verbraucher abzuwälzen.³⁴⁷ In diesem Fall wirkt die lenkende Wirkung besonders durch den Preismechanismus. Die Ökosteuer soll infolge von Preissteigerungen die Umweltbelastungen reduzieren, indem sie externe Kosten internalisiert und dadurch das Verhalten von Produzenten und Konsumenten beeinflusst. Sie dient als Anreiz für Unternehmen, durch den Einsatz technischer Innovationen ihre Kosten zu senken und infolgedessen nachhaltiger zu agieren. Aus Sicht des Staates haben diese Abgaben einen Lenkungszweck, sie zielen aber auch und nicht unwesentlich auf die dauerhafte Erzielung von Einnahmen ab und erfüllen damit die Merkmale einer Steuer.³⁴⁸ Demzufolge wird das Steuerrecht für außerfiskalische Zwecke in Form von umweltpolitischen Lenkungszwecken instrumentalisiert.³⁴⁹

Ökosteuern stehen in einem Spannungsverhältnis zwischen lenkungszweckdienlicher Tatbestandsvermeidung und fiskalzweckdienlicher Tatbestandsverwirklichung. Der Zielkonflikt besteht darin, dass sie weder ausschließlich Lenkungszwecke verfolgen noch eine erdrosselnde Wirkung entfalten.³⁵⁰ Primär sind sie auf die Einnahmeerzielung ausgerichtet. Zu Konflikten bei der Ausgestaltung führt jedoch das konstitutive Merkmal der Steuer, keine Gegenleistungspflicht zu haben: Ist die Möglichkeit, allgemein verfügbare Umweltgüter wie Luft, Wasser und Boden zu nutzen, bereits eine Gegenleistung des Gemeinwesens?³⁵¹ Ökologisch motivierte Steuern bedürfen daher immer einer sorgfältigen Prüfung im Rahmen ihrer Ausgestaltung.

³⁴⁴ Vgl. Leisner (1983), S. 97 ff; Osterloh-Konrad (2017), S. 310.

³⁴⁵ Rütters ist der Meinung, dass es kein „*Monopolbesitz des Wissens über die wahre Gerechtigkeit*“ gibt, Rütters (2009), S. 975. Siehe weiterführend auch Osterloh-Konrad (2017), S. 319.

³⁴⁶ Vgl. Neumann (2024), Rn. 19.1.

³⁴⁷ Vgl. Drüen (2024), Rn. 13.

³⁴⁸ Vgl. Neumann (2024), Rn. 19.1; Drüen (2024), Rn. 13; Wernsmann (2024a), Rn. 120.

³⁴⁹ Vgl. Wernsmann (2024a), Rn. 120.

³⁵⁰ Vgl. Drüen (2024), Rn. 13.

³⁵¹ Vgl. BVerfG (1995c); Drüen (2024), Rn. 13.

3.2.2.5 Betriebswirtschaftliches Verständnis

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Das betriebswirtschaftliche Verständnis des Steuerbegriffs bzw. der Steuern leitet sich weitgehend aus der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ab, die eine Teildisziplin der allgemeinen Betriebswirtschaft darstellt. Die Historie der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in Deutschland reicht bis in das Jahr 1919 zurück. Mit dem Artikel „*Der Steueranwalt*“³⁵² des damaligen wissenschaftlichen Assistenten *Franz Findeisen* in der Frankfurter Zeitung vom 10.11.1919 wurde die Geburtsstunde der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre verstanden und kurz darauf mit einem weiteren Artikel desselben Autors mit dem Titel „*Eine Privatwirtschaftslehre der Steuern*“³⁵³ vertieft. *Findeisen* plädierte mit diesen beiden Beiträgen für einen wissenschaftlich fundierten Ansatz in Besteuerungsfragen. Nach der Auffassung *Findeisens* ist der Steueranwalt ein ökonomisch ausgebildeter Sachverständiger, der das Steuerwesen gleichermaßen praktisch sowie theoretisch beherrscht und sich mit der Beratung von Steuerpflichtigen befassen sollte. Im Mittelpunkt sollen dabei zwei Fragen stehen:

- „*Was muß der Kaufmann tun, um die gesetzlichen Vorschriften zu erfüllen?*“³⁵⁴
- „*Was kann und darf er [im Rahmen des gesetzlich Zulässigen] tun, um möglichst wenig Steuern zu zahlen?*“³⁵⁵

In der Folge legte *Findeisen* im Jahr 1923 eine umfassende Darstellung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vor.³⁵⁶ Ein weiterer Autor, der diese Steuerlehre zu Beginn der 1960er Jahre wesentlich beeinflusste und welcher sich erstmals mit materiellen Fragen der Steuerwirkung und Steuergestaltung auseinandersetzte, war *Günter Wöhe*³⁵⁷. Mit seinem Werk erlangte die betriebswirtschaftliche Steuerlehre eine anerkannte Stellung als Teil der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre.³⁵⁸ *Wöhe* konzentrierte sich auf den gesamten Einfluss von Steuern auf die betrieblichen Bereiche Produktion, Absatz, Investition und Finanzierung.

Vorrangiges Ziel der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist es, alle durch die Existenz von Steuern aufgeworfenen Fragen für ein Unternehmen kritisch zu analysieren und zu erklären, um daraus Handlungsempfehlungen für die relevanten Entscheidungsträger abzuleiten.³⁵⁹ Die Hauptaufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bestehen in der Steuerwirkungslehre, der Steuergestaltungslehre, der normativen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Compliance.³⁶⁰

Der Kern der Steuerwirkungslehre besteht aus der Analyse von steuerlichen Wirkungen und den daraus resultierenden Folgen für die betriebswirtschaftlichen Entscheidungen. Dementsprechend soll diese Analyse unterstützend wirken, um die Auswirkungen unternehmerischen Verhaltens aus steuerlicher Sicht zu untersuchen. Dem vorangestellt ist, wie von *Wöhe* erstmalig herausgearbeitet, die Auffassung, dass die betriebswirtschaftliche Steuerlehre ein integrativer Teil der allgemeinen Betriebswirtschaft ist.³⁶¹ Um negative Auswirkungen im Vorfeld abschätzen und vermeiden zu können,

³⁵² Vgl. *Findeisen* (1919). Abgedruckt in *Rose* (1970), S. 67.

³⁵³ Vgl. *Findeisen* (1919/1920). Abgedruckt in *Rose* (1970), S. 68 ff.

³⁵⁴ *Findeisen* (1919/1920). Abgedruckt in *Rose* (1970), S. 69.

³⁵⁵ *Findeisen* (1919/1920). Abgedruckt in *Rose* (1970), S. 69.

³⁵⁶ Vgl. *Findeisen* (1923).

³⁵⁷ Vgl. *Wöhe* (1962). Für die Entwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sind ebenso die Werke von *Aufermann* (1941) und *Pohmer* (1961) von Relevanz.

³⁵⁸ Vgl. *Breithecker/Klapdor* (2016), S. 11.

³⁵⁹ Vgl. *Kußmaul/Licht* (2017), S. 471.

³⁶⁰ Der Compliance wurde im Artikel von *Findeisen* ebenso bereits Wichtigkeit zugetragen. So beginnt der Artikel *Der Steueranwalt* mit den folgenden Sätzen: „*Die Steuer-Deklaration bzw. -Reklamation ist für manchen Kaufmann, ganz besonders aber für die kleineren Gewerbetreibenden heute eine Quelle großer Sorgen. Sie wissen nicht, wo sie sich Rat und Auskunft holen sollen. Der Rechtsanwalt versagt oft, da er zwar das Steuergesetz kennt, aber für den privatwirtschaftlichen Betrieb der Steuerzahler nicht immer Verständnis besitzt*“, *Findeisen* (1919). Abgedruckt in *Rose* (1970), S. 67.

³⁶¹ Vgl. *Wöhe* (1988), S. 35.

sollten Aspekte der steuerlichen Folgen im Rahmen wesentlicher unternehmerischer Entscheidungen berücksichtigt werden. Dabei sollten zwei Ebenen der Steuerwirkungsanalyse Berücksichtigung finden: zum einen die betriebliche Ebene, zum anderen die Führungsebene und weitergehend auch die Stakeholderebene.

Die betriebliche Ebene ist gekennzeichnet durch die Funktionen der Beschaffung der Produktionsfaktoren, der Produktion, des Absatzes und der Finanzwirtschaft.³⁶² Die Führungsebene beinhaltet die Funktionen der Planung und Steuerung, der Organisation sowie der Information.³⁶³ Für die betriebswirtschaftliche Steuerlehre betrifft dies insbesondere die Fragen der Rechtsform- und Standortwahl sowie den Informationsbereich mit besonderem Schwerpunkt auf dem betrieblichen Rechnungswesen.

In der Theorie hat die Steuerwirkungsanalyse einerseits auf die Entscheidungsneutralität³⁶⁴ der Besteuerung sowie auf die Allokationseffizienz³⁶⁵ Rücksicht zu nehmen. Andererseits sollten aber auch soziale und kulturelle Elemente in die Wirkungsanalyse einbezogen werden, bspw. die Wirkung auf die soziale Umwelt bei Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen, sodass die betriebswirtschaftliche Steuerlehre ergänzend eine gesellschaftliche Komponente einnimmt. Mit dieser Erweiterung erhält diese Steuerlehre auch eine immaterielle Komponente, die finanziell nur schwer zu operationalisieren ist, die es jedoch ebenfalls in eine vollständige Analyse einzubeziehen gilt. Würde die gesellschaftliche Komponente vernachlässigt werden, wäre ein Argumentationsdefizit mit der Folge wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Fehlentwicklungen zu erwarten.³⁶⁶ Ganzheitlich betrachtet, erfordert eine fundierte ökonomische Steuerwirkungsanalyse auch die Berücksichtigung steuerlicher Regelungen.³⁶⁷

Die Steuergestaltungslehre baut auf der Analyse der Steuerwirkungen auf, mit dem Ziel, rational vertretbare unternehmerische Entscheidungen zu identifizieren, welche die steuerliche Belastung mindern. Dabei greift die Steuergestaltungslehre die Erkenntnisse der Steuerwirkungsanalyse auf und entwickelt Handlungsalternativen, die unter dem Aspekt ihrer jeweiligen steuerlichen Auswirkungen vorausschauend bewertet werden und die Entscheidungsträger in ihr unternehmerisches Handeln einbeziehen. Die Berücksichtigung der steuerrechtlichen Vorschriften ist ein essenzieller Faktor bei der Anwendung der Steuergestaltungslehre, da die Legitimität der Steuergestaltung in einem gesetzlich zulässigen Rahmen stattfinden muss (Compliance). Wird dieser Rahmen in unangemessener Weise ausgeschöpft, liegt eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 42 AO vor. In solchen Fällen ist die Steuer so zu erheben, wie sie bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung erhoben worden wäre.

Abzugrenzen ist die Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre von der normativen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, die darauf abzielt, das geltende Recht nach seinen jeweiligen Wirkungen zu analysieren (de lege lata), um auf dieser Grundlage Verbesserungsvorschläge für die steuerliche Gesetzgebung zu entwerfen (de lege ferenda). Damit hat die betriebswirtschaftliche Steuerlehre auch

³⁶² Vgl. Breithecker/Klapdor (2016), S. 116 f.

³⁶³ Vgl. Breithecker/Klapdor (2016), S. 117.

³⁶⁴ Das Konzept der Entscheidungsneutralität geht davon aus, dass der Steuerpflichtige frei von steuerlichen Ausweichüberlegungen allein anhand von wirtschaftlichen Kriterien über seine Entscheidungen bestimmen kann. Dieses Verständnis korrespondiert ebenfalls mit dem gesamtwirtschaftlichen Gebot der effizienten Allokation (Allokationsneutralität). Vgl. Musil/Leibohm (2008), S. 807.

³⁶⁵ Die effiziente Allokation stellt einen ordnungspolitischen Besteuerungsgrundsatz dar, der darauf abzielt, dass Steuern keine allokativen Verzerrungen herbeiführen. Vgl. Schreiber (2017), S. 689.

³⁶⁶ Vgl. Schneider/Bareis/Siegel (2013), S. 1146.

³⁶⁷ Vgl. Kußmaul (2020), S. 1; Kußmaul/Licht (2017), S. 471.

einen rechtskritischen, praktisch-normativen Charakter,³⁶⁸ der durch die anwendungsorientierte Analyse und die praxisbezogene Anwendung Verbesserungsvorschläge liefern kann.

Steuern im Unternehmen

Die vorangegangene Steuerwirkungsanalyse zeigt, dass Steuern Einfluss auf diverse betriebliche Bereiche haben und sie somit die Vorteile unternehmerischer Entscheidungen beeinflussen können. Die Einbeziehung von Steuern in betriebliche Problemstellungen, Planungen und Handlungsalternativen ist daher unverzichtbar und knüpft an eine entscheidungsorientierte Betriebswirtschaftslehre an. Aus unternehmerischer Perspektive werden Steuern regelmäßig als unangenehme Begleiterscheinung (Kosten) des Wirtschaftssystems wahrgenommen,³⁶⁹ da unternehmerische Entscheidungen zur Realisierung steuerrechtlicher Sachverhalte führen. Steuern gelten als negative Zielbeträge, die an den Staat abgeführt werden müssen. Es handelt sich dabei um Kostensteuern, die aus betrieblicher Sicht als Kosten eingestuft werden und daher als solche in der betrieblichen Kalkulation Berücksichtigung finden. Weiterführend gibt es ebenfalls Gewinnsteuern, die auf den Gewinn erhoben werden (Aufwand subtrahiert vom Ertrag).³⁷⁰ Unternehmen streben in einer betriebswirtschaftlichen Einzelbetrachtung eine relative Steuerminimierung an, um eine möglichst geringe Steuerbelastung zu erreichen. Eine absolute Steuerminimierung würde dagegen zu einer Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit führen und sollte deshalb unter der Prämisse der Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit nicht angestrebt werden.

Wie bereits unter der Steuerwirkungslehre beschrieben, existieren diverse Bereiche im Unternehmen, die durch steuerliche Entscheidungen beeinflusst werden. Hierzu gehören u. a. Compliancekosten, auch wenn keine Belastung durch die Steuer selbst erfolgt. Nachfolgend sollen einige davon kurz näher erläutert werden.

Beschaffung und Produktion

Auf der Ebene der Produktion und Beschaffung qualifizieren sich Steuern regelmäßig als zusätzliche Kostenbelastung. Dies könnte zum einen zu einer Substitution der Produktionsfaktoren führen, sodass ein steuerpflichtiger Faktor durch einen anderen ersetzt wird, der nicht mit einer solchen belegt ist. Andererseits könnte es zu einer Anpassung der Produktionsmenge führen, sodass die Steuer teilweise in Kauf genommen wird.³⁷¹

Weitere Einflüsse von Steuern auf Entscheidungen können der folgenden Tab. 2 entnommen werden.

Entscheidung	Mögliche steuerliche Beeinflussung
Beschaffungsentscheidung	Auslösung einer Belastung mit Zöllen, Verbrauchsteuern und ggf. nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuer
Lagerhaltung	Auslösung von Importzöllen und ggf. Notwendigkeit der Vorfinanzierung spezieller Verbrauchsteuern
Fertigungsentscheidung	Steuerbelastung infolge spezieller Verbrauchsteuern auf eingesetzte Produktionsfaktoren; Belastung des fertigen Produktes mit besonderen Steuern (z. B. Tabak-, Bier- oder Schaumweinsteuer)

Tab. 2: Einflussfaktoren von Steuern im Bereich Beschaffung und Produktion³⁷²

Investitionen und Finanzierung

Unter Investition ist der Einsatz finanzieller Mittel in der Erwartung zu verstehen, dass er in Zukunft durch höhere Rückflüsse ausgeglichen wird. Demgegenüber ist Finanzierung definiert als die Beschaffung finanzieller Mittel. Im Rahmen von Investitionen und der Bewertung zukünftiger

³⁶⁸ Vgl. Kußmaul/Licht (2017), S. 473.

³⁶⁹ Vgl. Geck (2014), S. 71.

³⁷⁰ Auch Gewinnsteuern haben einen Kostencharakter, da sie an den Staat abgeführt werden müssen.

³⁷¹ Vgl. Kaminski/Strunk (2012), S. 397.

³⁷² Eigene Darstellung in Anlehnung an Kaminski/Strunk (2012), S. 393.

Rückflüsse sind Steuern eine entscheidende Komponente, die in der klassischen Investitionsrechnung ebenfalls als Kosten einbezogen werden müssen. Dazu können mehrere Verfahren angewandt werden. Ausgangspunkt der Betrachtung ist, dass Investitionen zu steuerlichen Zahlungen führen. Dynamische Methoden ermöglichen es, unter Berücksichtigung der Steuern verschiedene Investitionsentscheidungen zu vergleichen und damit zu beurteilen, welche Investition aus steuerlichem Sinn vorteilhafter ist.³⁷³ Im Sinne der Lenkungswirkung von Steuern ermöglicht der Fiskus auch regelmäßig steuerlich begünstigte Investitionen. Ein Beispiel hierfür sind steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung.³⁷⁴

Im Rahmen der Finanzierung ist es aus Sicht des Investors erforderlich, die Finanzmittel zu möglichst geringen Kosten zu beschaffen, sodass auch steuerliche Aspekte in diese Überlegungen einbezogen werden müssen. Faktoren, welche die Finanzierung beeinflussen sind u. a. die Rechtsform von Kapitalgeber und -nehmer, nationale und internationale Steuervorschriften, erwartete Unternehmensergebnisse sowie die steuerliche Ansässigkeit des Kapitalgebers.³⁷⁵ Insbesondere bei grenzüberschreitenden Finanzierungsmodellen erhöht sich die Komplexität der steuerlichen Bewertung der Auswirkungen auf die Shareholder³⁷⁶.

Information

Die Rechnungslegung eines Unternehmens hat zwei zentrale Funktionen: die Informationsfunktion und die Zahlungsbemessungsfunktion. Die Informationsfunktion richtet sich an einen erweiterten Adressatenkreis, dessen Informationsbedürfnis in den gesetzlichen Rechnungsvorschriften berücksichtigt wird.³⁷⁷ Hierzu gehören u. a. die Jahresabschlussunterlagen und weitere Berichtsformate, z. B. der nichtfinanzielle Bericht³⁷⁸. Zum erweiterten Anwenderkreis zählen neben den Anteilseignern auch Gläubiger, Arbeitnehmer, Kunden, Lieferanten, andere interessierte Stakeholder-Gruppen sowie der Fiskus. Die Erstellung der Jahresabschlussunterlagen ist insbesondere durch die Ansatz- und Bewertungswahlrechte so auszuüben, dass dem Vorsichtsprinzip Rechnung getragen wird und eine sachgerechte kaufmännische Beurteilung der Entscheidungen des Unternehmens möglich ist. Die Informationsfunktion kann somit in eine Entscheidungsunterstützungsfunktion sowie in eine Rechenschafts- und Kontrollfunktion unterteilt werden.

Die Zahlungsbemessungsfunktion hingegen dient als Grundlage für die Besteuerung sowie für weitere Zahlungen an die Eigentümer des jeweiligen Unternehmens.³⁷⁹ Gläubiger, Anteilseigner und Fiskus haben unterschiedliche Interessen, wie mit den Zahlungen des Unternehmens umgegangen werden soll. Eine Besonderheit in Deutschland ist die in § 5 Abs. 1 EStG verankerte Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die Steuerbilanz, in welcher sich das Interesse der Steuerbehörden an der periodengerechten Gewinnermittlung widerspiegelt.³⁸⁰ Sowohl die Ausübung der handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften als auch die steuerlichen Wahlrechte bei der Erstellung der Steuerbilanz haben somit einen wesentlichen Einfluss auf die Gewinnbesteuerung des Unternehmens.

³⁷³ Siehe ausführlich Kaminski/Strunk (2012), S. 234 ff.

³⁷⁴ Vgl. BGBl (2021b).

³⁷⁵ Vgl. Kaminski/Strunk (2012), S. 282.

³⁷⁶ Unter Shareholdern sind solche zu verstehen, die Anteile am Unternehmen („share“) besitzen. Es sind folglich Inhaber und Anteilseigner eines Unternehmens. Das primäre Interesse der Shareholder liegt dabei im finanziellen Profit.

³⁷⁷ Vgl. Schierenbeck/Wöhle (2016), S. 659.

³⁷⁸ Welche Unternehmen zur Veröffentlichung eines nichtfinanziellen Berichts verpflichtet sind, ist in Kap. 2.3 näher erläutert.

³⁷⁹ Vgl. Schierenbeck/Wöhle (2016), S. 661.

³⁸⁰ Vgl. Schierenbeck/Wöhle (2016), S. 661.

Wie bereits aus den vorangegangenen Ausführungen ersichtlich, beeinflussen Steuern primär die finanzielle Leistungsfähigkeit eines Unternehmens. Darüber hinaus gewinnen nichtfinanzielle Aspekte auch bei Steuern zunehmend an Bedeutung und haben somit Relevanz für den Unternehmenserfolg. Zunehmend wird ein unternehmerisch verantwortungsvoller Umgang mit Steuern im Hinblick auf die sozialen Auswirkungen gefordert. Ein Fokus liegt dabei auf der transparenten Kommunikation des Umgangs mit Steuern im Unternehmen, wie die Einbeziehung von Steuern in die Nachhaltigkeitsstrategie des Unternehmens. Aber auch eine bewusste und gerechte Besteuerung ist hier von Bedeutung. Daraus ergibt sich eine neue Facette des bisher überwiegend monetären Verständnisses von Steuern im Unternehmen.

3.2.3 Zwischenfazit

Die Legaldefinition der Steuern in § 3 AO gibt ein klares und allgemeingültiges Begriffsverständnis vor. Unterschiedliche Auffassungen ergeben sich daher nicht, wodurch die steuerliche Analyse sowie deren Auswirkung und Würdigung allgemeingültig und nachvollziehbar sind. Art und Umgang mit Steuern im Unternehmen können dennoch eine unterschiedliche Handhabung und Konsequenz nach sich ziehen, die durch verschiedene Entscheidungen und mit verschiedenen Entscheidungen im Unternehmen begründet werden können. Die obigen Ausführungen haben in Kürze gezeigt, dass nahezu alle unternehmerischen Entscheidungen von steuerlichen Faktoren beeinflusst werden, sodass steuerliche Auswirkungen detailliert und umfassend analysiert werden müssen, um den Einfluss sachgerecht erfassen und verstehen zu können. Die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte führt oft zu einer Erhöhung der Komplexität. Diese Berücksichtigung ist jedoch unerlässlich, um das Risiko operativer Fehlentscheidungen zu vermeiden, die zu Problemen und erheblichen Korrekturen bei Betriebsprüfungen führen können.

Für diese Beurteilung ist es notwendig, zu verstehen, dass Steuern zwei verschiedene Rollen im Unternehmen haben: Einerseits sind sie als Kosten in betriebliche Entscheidungen einzubeziehen und daher in fast allen Bereichen als Teil der betrieblichen Kalkulation zu berücksichtigen. Andererseits stellen sie eine nichtfinanzielle Komponente dar, die bspw. auf die Reputation wirken kann. Aus unternehmerischer Perspektive stellen Steuern meist eine negative Zielgröße dar.

Die obigen Ausführungen legen nahe, dass die Zwecke von Steuern sowohl in der Theorie als auch in der Praxis in einem mehrdimensionalen Zielsystem eingebunden sind, welches durch monetäre und nichtmonetäre Einflüsse gekennzeichnet ist. Die Unterscheidung und klare Abgrenzung der Normgruppen der fiskalischen sowie der außerfiskalischen Ziele sind unter Umständen nicht trennscharf möglich, da Steuernormen regelmäßig gleichzeitig Fiskal- und Lenkungs Zwecken dienen.³⁸¹

Ähnlich verhält es sich im Unternehmen, wenn steuerliche Aspekte berücksichtigt werden, da sie einerseits einen finanziellen Einfluss erkennen lassen, gleichzeitig aber auch andererseits nichtfinanzielle Komponenten hervorheben. Die Wechselwirkungen zwischen dem staatlich geforderten und dem unternehmerischen Umgang mit Steuern führen aufgrund der unterschiedlichen Interessen der einzelnen Stakeholdergruppen regelmäßig zu Zielkonflikten. Die ebenfalls zu berücksichtigende nichtfinanzielle Ebene der Steuern, sowohl unter dem Gesichtspunkt der Steuerwirkung als auch unter dem der Steuergestaltung, resultiert in einem Dualismus, der im Sinne des jeweiligen unternehmerischen Nutzens bestmöglich ausbalanciert werden muss.

³⁸¹ Vgl. BFH (2003); Wernsmann (2024a), Rn. 102.

4 Normativer Rahmen des Integrative Tax Sustainability Approach

Zur Beantwortung der Frage über das Verständnis des Integrativen Tax Sustainability-Konzepts ist es erforderlich, die zuvor gewonnenen Erkenntnisse weiterzuentwickeln und mit einem besonderen Fokus auf den Zusammenhängen zu vertiefen. Die vorherigen Ausführungen zur Definition der Nachhaltigkeit haben gezeigt, dass das Begriffsverständnis nicht statischer Natur ist, sondern vielmehr ein dynamisches, vielfältiges Konzept darstellt, welches es auf ein Bezugsobjekt zu transferieren gilt. Für die Verdeutlichung des Begriffs ist es dementsprechend entscheidend, jenen Punkt (in diesem Fall die Steuern) zu definieren, auf den das Konzept der Nachhaltigkeit angewendet werden soll. Die historisch bedingte isolierte ökonomische Betrachtung der Steuern ist um die identifizierten konzeptionellen Ausprägungen der Nachhaltigkeit zu erweitern. Somit wird eine Ausweitung um die ökologische und die soziale Komponente ermöglicht, was sodann den Dreiklang des Nachhaltigkeitskonzeptes repräsentiert. Um ein vollumfängliches und integratives Konzept zu erarbeiten, soll zunächst eine deduktive Herleitung von möglichen Kriterien der Tax Sustainability anhand der zuvor theoretisch aufgearbeiteten Begrifflichkeiten erfolgen. Somit kann in einem weiteren Schritt eine detaillierte und dezidierte konzeptionelle Aufarbeitung anhand von Praxisbeispielen erfolgen, mit dem Ziel, ein vollständiges theoretisches Rahmenwerk eines Integrative Tax Sustainability Approach zu generieren.

4.1 Anspruch des Integrativen Tax Sustainability Approach

Das übergeordnete Ziel eines integrativen Ansatzes stellt die Schaffung eines fundierten Rahmens dar, der auf theoretischen Bedingungen aufbaut, damit eine Operationalisierung der steuerlichen Nachhaltigkeit ermöglicht und für die Praxis greifbar und validierbar ist. Diese grundlegende Aufarbeitung ist notwendig, um nicht Gefahr zu laufen, dass der Begriff der Tax Sustainability als konturlos, inhaltsleer und unscharf gilt.

Es soll keine harmonisierende Hülle geschaffen werden, die lediglich die heterogenen und unvereinbaren Zielsetzungen in Einklang zu bringen versucht. Vielmehr soll ein integratives Konzept geschaffen werden, welches den Anspruch hat, eine klare Definition und Konkretisierungshilfen in Form praxisorientierter Dimensionen zu geben. Die theoretische Verknüpfung der Begrifflichkeiten Nachhaltigkeit und Steuern soll damit zur Präzisierung des Gegenstandsbereiches der Tax Sustainability beitragen und durch das angestrebte integrative Konzept eine Evaluierung sowie eine Interpretation ermöglichen.

Daher ist es zum einen unabdingbar, dass das Konzept ausführt, worauf sich Tax Sustainability erstreckt – und worauf nicht. Zum anderen muss eine gewisse Eindeutigkeit erlangt werden, sodass trennscharfe Unterscheidungen möglich sind.

Der ITSA soll sich folglich nicht ausschließlich auf die theoretische Begriffsabgrenzung und -schärfung konzentrieren, sondern zeitgleich auch einen wohlbegründeten Gebrauch in der unternehmerischen Praxis ermöglichen. Dabei ist es von höchster Relevanz, dass eine Bewertungseindeutigkeit durch verschiedene Dimensionen sichergestellt wird und diese mit hinreichenden Attributen ausgeschmückt werden.

4.2 Ausgangspunkt zur weiteren Konzeptionierung

Die Operationalisierung der Tax Sustainability und die Ableitung eines ITSA sollen im Rahmen eines dreistufigen Prozesses erfolgen, ausgehend von den konstitutiven Elementen des integrativen Nachhaltigkeitskonzepts (s. Kap. 3.1.2.4). Auf der ersten Prozessstufe werden die beschreibenden Elemente des integrativen Nachhaltigkeitskonzepts auf den Steuerbegriff transferiert, sodass wesentliche Gemeinsamkeiten herausgearbeitet werden können, die dann auf einer zweiten Stufe in Dimensionen kategorisiert werden sollen. Auf der dritten Stufe sollen dann die Dimensionen weiter spezifiziert

werden, mit dem Ziel, trennscharfe und verständliche Subkategorien zu erhalten. Sodann werden die abstrakt formulierten Dimensionen konkreter ausformuliert, um diesen anschließend eine möglichst präzise und für spezifische Sachverhalte geltende inhaltliche Konkretisierung zu geben.

Als Ausgangspunkt für die Operationalisierung und Konzeptionalisierung des dreistufigen Prozesses bietet das integrative Nachhaltigkeitskonzept eine solide Ausgangsbasis, um die Begriffe der Nachhaltigkeit und der Steuern zusammenzuführen. Das integrative Nachhaltigkeitskonzept begegnet dabei bereits der Herausforderung, alle drei Dimensionen gleichermaßen einzubeziehen, und formuliert zusätzliche substantielle Nachhaltigkeitsregeln³⁸², wie diese vollkommene Verbindung zu einer Ganzheit werden kann. Auch die vielzähligen Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Dimensionen finden Berücksichtigung. Auf diese Weise wird die vorliegende Polysemie der Nachhaltigkeit adressiert.

Demgegenüber steht der, im Verhältnis betrachtet, starre Steuerbegriff, welcher maßgeblich durch seine drei Funktionen (Finanzierungs-, Lenkungs- und Umverteilungsfunktion) geprägt wird, die jedoch – abweichend zum Nachhaltigkeitsansatz – nicht zu gleichen Teilen Berücksichtigung finden müssen, sondern eine unterschiedliche Ausprägung annehmen können.

Bei der Zusammenführung der beiden Begriffe soll der Fokus auf die betriebliche Sphäre gelegt und damit die unternehmerische Perspektive vorrangig betrachtet werden (s. Kap. 3.1.2.5 und 3.2.2.5).

4.3 Integrative Verknüpfung von Steuern und Nachhaltigkeit

4.3.1 Sustainable Tax Principles

Die impulsgebende Leitidee der Nachhaltigkeit, verknüpft mit dem normativen Rechtscharakter der Steuern, resultiert in einer rahmengebenden Dimension des ITSA: den Sustainable Tax Principles. Diese Dimension ist zwingend erforderlich, um den übergeordneten Rahmen und damit handlungsorientierte Leitlinien für alle unternehmerischen Aktivitäten und Entscheidungen, bezogen auf die steuerlichen Implikationen, vorzugeben. Dabei ist es entscheidend, dass die Unternehmung die Grundzüge der Bereiche Nachhaltigkeit und Steuern durchdrungen hat sowie offen für deren Zusammenspiel und zur Übernahme einer ganzheitlichen Verantwortung ist.³⁸³ Nachfolgend werden die Ausprägungen der Sustainable Tax Principles ausgeführt.

Dieser Arbeit liegt das Verständnis zugrunde, dass der Nachhaltigkeitsbegriff anstatt eines abgeschlossenen, wissenschaftlichen Konzepts vielmehr eine Idee ist.³⁸⁴ Letztere gibt einen ethisch-moralischen Handlungsrahmen vor. Dieser bedingt die gleichwertige Berücksichtigung der Elemente der Nachhaltigkeit und der substantiellen Nachhaltigkeitsregeln³⁸⁵. Aus Sicht des ethischen Normativismus, welcher aus allgemeinen ethischen Grundsätzen versucht, Normen für das wirtschaftliche Handeln abzuleiten, kann vom Nachhaltigkeitsgedanken eine Brücke zum normativen Rechtscharakter des Steuerbegriffs geschlagen werden, dem im Gegensatz zur Nachhaltigkeit klar niedergeschriebene

³⁸² Zu den substantiellen Regeln der Nachhaltigkeit gehören u. a. die Sicherung der menschlichen Existenz, die Erhaltung des gesellschaftlichen Produktivkapitals und die Bewahrung der Entwicklungs- und Handlungsmöglichkeiten. Vgl. Coenen/Grunwald (2005), S. 68 f.

³⁸³ Siehe hierzu Kap. 3.1.2.5 sowie Abb. 8 bzgl. der Verantwortung auf Ebene der unternehmerischen Aktivitäten zur Umsetzung von betrieblicher Nachhaltigkeit. Diese fordert die Reflexion gegebener Wirtschaftsbeziehungen und den Einklang von ökologischen und ökonomischen Zielen. Vgl. Hahn (2022), S. 72.

³⁸⁴ Für detailliertere Ausführungen siehe auch Kap. 3.1.2.4.

³⁸⁵ Zu den substantiellen Regeln der Nachhaltigkeit gehören u. a. die Sicherung der menschlichen Existenz, die Erhaltung des gesellschaftlichen Produktivkapitals und die Bewahrung der Entwicklungs- und Handlungsmöglichkeiten. Vgl. Coenen/Grunwald (2005), S. 68 f.

gesetzliche Rahmenbedingungen zugrunde liegen, die einen breiten Konsens bei der ethisch-moralischen Bewertung und Einordnung von Steuerpraktiken ermöglichen.³⁸⁶

Der Ethik³⁸⁷ kommt in beiden Bereichen^{388 389} eine bedeutsame Rolle zu.³⁹⁰ Für das Verständnis der Sustainable Tax Principles ist besonders die Verantwortungsethik³⁹¹ von Relevanz, da im politischen Diskurs und in der Umsetzung von Nachhaltigkeit, wie auch bei der Einhaltung von Steuergesetzen, die Legitimität des Systems an den Ergebnissen des Handelns gemessen wird.³⁹² Damit rücken die Anthropozentrik sowie die daraus folgenden Auswirkungen auf die Umwelt in den Vordergrund.³⁹³

Im Sinne der Tax Sustainability bezeichnet die Steuerethik die ethischen Normen und Regeln, die das Unternehmen in seiner sozialen Umwelt vorfindet. Die mit den Gesetzen steuerrechtsethisch einhergehenden Maßstäbe sind durch die Werte und Überzeugungen der Gesellschaft geprägt, die sich im Laufe der Zeit aus der Geschichte, der Philosophie, der Religion, der Kultur, der Politik und der Wissenschaft entwickelt haben.³⁹⁴ Mit den vorfindbaren ethischen Normen und Regeln sind einerseits die steuerlichen Gesetzgebungen in den Ländern der wirtschaftlichen Tätigkeiten gemeint, die den gesetzlichen Rahmen für das Unternehmen vorgeben. Diese ermöglichen eine nahezu unmissverständliche Bewertung zur Legalität bzw. zur Illegalität einer Gesetzesauslegung („letter of the law“). Steuerliche Handlungen, die nicht gegen ein ordnungsgemäß erlassenes Recht oder Gesetz verstoßen, werden dabei als legal bezeichnet. Seitens der Finanzverwaltung wird die Korrektheit der Anwendung der Steuergesetze durch den steuerrechtlichen Gesetzesvorbehalt³⁹⁵ begründet, unter dem eine volle Bindung an das Gesetz verstanden wird. Damit wird ebenfalls das sog. Legalitätsprinzip³⁹⁶ bezeichnet.³⁹⁷ Illegale Steuerpraktiken können grundsätzlich als gesetzeswidrige bzw. ohne behördliche Genehmigung erfolgte Handlungen bezeichnet werden.³⁹⁸ Darüber hinaus sind die Anerkennung der

³⁸⁶ Im Bereich der Nachhaltigkeit ist ein breiter Konsens hinsichtlich der ethisch-moralischen Bewertung und Einordnung schwer zu erreichen, da das mehrdimensionale Zielsystem zu unterschiedlichen Bewertungsansätzen führen kann.

³⁸⁷ Der Begriff der Ethik stammt aus dem Griechischen abgeleitet vom Wort „éthos“ und bedeutet so viel wie Sitte, Gewohnheit, Herkunft. Die Ethik wird auch bezeichnet als die sittliche Haltung des Menschen bzw. seine Handlung bestimmende Gesinnung. Vgl. DWDS (o. J.).

³⁸⁸ Die Nachhaltigkeitsethik soll als integrativer Ansatz resultierend aus dem Zusammenspiel der Umwelt-, Wirtschafts- und Sozialethik verstanden werden, wodurch eine alle Nachhaltigkeitsdimensionen erfassende konkrete Orientierung zu einer Verhaltensänderung in Richtung der Nachhaltigkeit angestrebt werden soll, die es auch den nachfolgenden Generationen ermöglichen soll, ein Leben unter menschenwürdigen Bedingungen führen zu können. Vgl. Carnau (2011), S. 65.

³⁸⁹ Die Steuerethik und damit einhergehend die steuerrechtsethischen Maßstäbe sind durch die Werte und Überzeugungen der Gesellschaft geprägt, die sich im Laufe der Zeit aus der Geschichte, der Philosophie, Religion, Kultur, Politik und Wissenschaft entwickelt haben. Vgl. Weber-Grellet (2018), S. 1402.

³⁹⁰ Vgl. Hoerster (2013), S. 80; Pieper (2017), S. 15; Reuter (2015), S. 14; Europäische Kommission/Generaldirektion Kommunikationsnetze, Inhalte und Technologie (2019), Rn. 150.

³⁹¹ Weber unterscheidet zwischen der Gesinnungsethik und der Verantwortungsethik, wobei die erstgenannte die tugendhafte Motivation des menschlichen Verhaltens meint und letztere die Folgen des Handelns adressiert. Vgl. Weber (1919), S. 56 f.

³⁹² Auch Schliesky ist der Auffassung, dass bspw. bei der Klimapolitik zunehmend von einer Gesinnungsethik zu einer Verantwortungsethik umgeschaltet wird. Vgl. Schliesky (2019), S. 2693.

³⁹³ Vgl. Wilke (2022); Jörissen et al. (1999), S. 60 f. Für weitere Ausführungen zu den anthropogenen Einflüssen siehe auch Kap. 3.1.2.

³⁹⁴ Vgl. Weber-Grellet (2018), S. 1402.

³⁹⁵ Gem. Art. 20 Abs. 3 GG stellt die Gesetzesbindung von Regierung und Verwaltung ein Hauptelement der formellen Rechtsstaatlichkeit dar. Die Auferlegung von Steuerlasten ist dem Gesetz vorbehalten und nur dann zulässig, sofern und soweit sie durch ein Gesetz angeordnet ist (sog. Gesetzesmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung). Der Steuerpflichtige ist somit zur Zahlung der gesetzlich geschuldeten Steuer verpflichtet. Vgl. Koenig (2024), Rn. 50, 54.

³⁹⁶ Das Legalitätsprinzip gibt den Strafverfolgungsbehörden, für den Fall der Besteuerung der Finanzverwaltung, die Befugnis, auch ohne Anzeige bei einem Anfangsverdacht einzuschreiten. Für eine ausführliche Definition siehe Werner (2023), Legalitätsprinzip.

³⁹⁷ Vgl. Koenig (2024), Rn. 50, 54.

³⁹⁸ Dabei definieren Gerichte, welche Gesetzesauslegungen als legal oder illegal zu bewerten sind.

Zwecke der Besteuerung sowie die Respektierung der Merkmale der Steuern gem. § 3 Abs. 1 AO wichtiger Aspekt der Steuerethik.

Andererseits sind auch die ethischen Normen der Nachhaltigkeit bei der steuerlichen Gesetzesauslegung zu beachten. Diese legen den Fokus vielmehr auf die Stabilität, das Wohlergehen und die Zufriedenheit des Kollektivs, um zu einem nachhaltigen Wirtschaftssystem beizutragen und damit infolgedessen Verantwortung sowohl für die gegenwärtige Generation als auch für die zukünftigen Generationen (s. Kap. 3.1.2.1 zur inter- und intragenerationalen Gerechtigkeit) zu übernehmen.³⁹⁹

Ein vollumfängliches Bekenntnis im Sinne des ITSA bedarf der Einsicht, dass die Finanzierung des Staates und des Staatshaushaltes maßgeblich von den Steuerzahlungen abhängt. Dabei muss sich das Unternehmen seiner gesellschaftlichen Verantwortung hinsichtlich des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips bewusst sein. Als Teil der Gesellschaft respektiert das Unternehmen, dass die Lastenteilung gemeinschaftlich erfolgen muss,⁴⁰⁰ um das bestehende System zu wahren und aufrechtzuerhalten. Auch das Gerechtigkeitsprinzip spielt hier eine tragende Rolle. Dieses bezieht sich auf die horizontale und die vertikale Steuergerechtigkeit.⁴⁰¹ Die Besteuerungen eines Menschen bzw. eines Unternehmens gegenüber den Mitmenschen und -unternehmen sind aus einer gleichen Behandlung herbeizuführen. Dies bildet einen immanenten Grundwert für das gemeinsame Zusammenleben.

Weiterführend begreift das Unternehmen, dass die individuellen unternehmerischen Entscheidungen bezüglich der Handhabung steuerlicher Vorschriften einen Einfluss auf die Dimensionen der Nachhaltigkeit haben. Der ITSA erfordert die Offenlegung der Sustainable Tax Principles. In diesem Rahmen ist es erstrebenswert, dass das Unternehmen auch detaillierte Beispiele dafür anführt, welche ökologischen, ökonomischen und sozialen Auswirkungen ihr Kommittent zur ordentlichen Zahlung ihres Steuerbeitrags hat.

Diese Aspekte als Teil der Sustainable Tax Principles gewinnen infolge des dynamischen globalen Wirtschaftssystems immens an Bedeutung. Die Unternehmen sind weltweit tätig, wodurch die Erhaltung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei paralleler Dezentralisierung der Geschäftstätigkeit herausgefordert wird.⁴⁰² Daher ist es erforderlich, dass trotz der zunehmenden Dezentralisierung den steuerlichen Entscheidungen auf zentraler und dezentraler Ebene ein identischer ethischer Wertekompass zugrunde gelegt wird. Der ITSA setzt voraus, dass die unternehmerischen Rahmenbedingungen und Maßstäbe offengelegt und in die wirtschaftliche Tätigkeit einbezogen werden. Daraus resultiert die folgende Fragestellung: Gewähren die eigenen Handlungsleitlinien und Maßstäbe dem Kollektiv oder dem Individuum Vorrang?⁴⁰³

Die Beantwortung der o. g. Frage adressiert die Steuermoral, die als subjektive Einstellung des Steuerpflichtigen zur Erfüllung der Steuerpflicht verstanden wird. Ihr liegt folglich eine Wertvorstellung vom richtigen Tun zugrunde, die als informelle, institutionelle Regel oder als soziale Norm verstanden wird und das Verhalten der Steuerzahler beeinflussen kann.⁴⁰⁴ Eine bestimmte Wertvorstellung vom richtigen Tun ist maßgeblich von den wahrgenommenen moralischen Eigenschaften geprägt. Ob ein Unternehmen sich beim Ausüben von Steuerpraktiken moralisch gut verhält, ist u. a. von der

³⁹⁹ Vgl. Gabriel/Ernst (2021), S. 20. Für detaillierte Ausführungen siehe auch Kap. 3.1.2.5.

⁴⁰⁰ Vgl. Björklund (2018), S. 103 f.

⁴⁰¹ Vgl. BFH (2014a); Gersch (2024), Rn. 5.

⁴⁰² Vgl. Hansen/Crosser/Laufer (1992), S. 679.

⁴⁰³ Im übertragbaren Sinne siehe hierzu auch Kap. 3.1.2.3 zur Bipolarität der sozialen Dimension, die zum einen die Gesellschaftsbelange und zum anderen die Belange des Individuums anspricht.

⁴⁰⁴ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2005), S. 50.

wahrgenommenen Legitimität von Gesetzesauslegungen abhängig. Die Ebene der Akzeptanz wird um die Geistesebene des Gesetzes („spirit of the law“) ergänzt.

Legalität wird als das gesetzlich Zulässige bezeichnet, wohingegen die Legitimität als das gesetzes- oder rechtmäßige zu verstehen ist. Legitimität zielt dabei vornehmlich auf moralische und sittliche Gesetze und Normen ab. Steuerpraktiken können demzufolge legal, aber nicht legitim sein; zeitgleich können sie aber auch legitim, dafür aber nicht legal sein. Demzufolge ist die Wahrnehmung der Gesellschaft bzw. der Steuerschuldner für die Legitimität von Gesetzesauslegungen maßgeblich. Sie verlangen ethische und moralische Prinzipien und setzen das überindividuelle Gebot von Lastengleichheit⁴⁰⁵ voraus.⁴⁰⁶

Die gesellschaftliche Bewertung, ob eine steuerliche Interpretation des Gesetzes als legitim oder illegitim wahrgenommen wird, hängt stark von der empfundenen Lastengleichheit und der wahrgenommenen Leistungsfähigkeit ab. Sie wird somit maßgeblich durch subjektive Wahrnehmungen geprägt. Ob das Unternehmen einen angemessenen Anteil zur Finanzierung des Staates beiträgt, wird oftmals als „fair share of tax“⁴⁰⁷ bezeichnet. Hiermit wird ausgedrückt, dass der Steuerpflichtige gemessen an seiner finanziellen Leistungsfähigkeit einen gerechten Steuerbeitrag in den Ländern leistet, in denen er wirtschaftlich tätig ist. Dieser faire Betrag bezieht sich weder auf eine bestimmte Zahl noch auf einen maximalen Betrag, sondern bedeutet vielmehr, dass jeder das zahlt, was er nach dem Gesetz oder nach demokratischer Entscheidung zahlen sollte.⁴⁰⁸ Hiermit wird nochmals das Prinzip der fairen Lastenteilung adressiert, die auf einem verantwortungsvollen Handeln im Steuerbereich aufbaut.⁴⁰⁹ Diese Vorstellung der Reziprozität ist damit sehr eng mit der Vorstellung eines fairen Beitrags verbunden und unterstreicht die Gleichbehandlung und Gleichheit. Um der im Steuerrecht und in der Nachhaltigkeit verankerten Gleichbehandlung im Sinne des Gerechtigkeitsaspekts nachzukommen, sind die Wahrnehmung und Akzeptanz der eigenen unternehmerischen Verantwortung unumgänglich.

Eine ausgeprägte Unternehmensverantwortung zeichnet sich durch verschiedene Aspekte aus, die u. a. *Carroll*⁴¹⁰ er- und begründet hat. Hierzu gehören die ökonomische, die gesetzliche, die ethische und die philanthropische Verantwortung, die in Abb. 9 als austariertes Fundament dargestellt worden sind.⁴¹¹ Die philanthropische Verantwortung knüpft genau hier an, sodass im Rahmen der Sustainable Tax Principles das Gemeinwohl als essenziell zu qualifizieren ist. Ein Unternehmen hat zwar auch seiner ökonomischen Verantwortung nachzukommen, jedoch bedarf es im Wohle der Gemeinschaft eines Bekenntnisses zum „fair share of tax“. Das Unternehmen darf die finanzielle Belastung durch die Steuerzahlung nicht als unangenehme Begleiterscheinung des Wirtschaftssystems wahrnehmen,⁴¹² sondern muss deren Fiskalzweck im Kern anerkennen. Damit trägt das Unternehmen gem. seiner individuellen Leistungsfähigkeit dazu bei, ein langfristig tragfähiges System zu wahren und

⁴⁰⁵ Zur Lastengleichheit siehe auch Kap. 3.2.1.

⁴⁰⁶ Vgl. Helmert (2016), S. 280; Isensee (1978), S. 132.

⁴⁰⁷ Die Strategie zur Schaffung von Legitimität besteht darin, die richtigen Steuern zu erheben, indem alle ihren gerechten Anteil zahlen. Alle haben sich somit an den Steuerzahlungen zu beteiligen. Der Ansatz des fairen Anteils kann zeitgleich zu einer gewissen Reziprozität führen, da durch die Erhebung von Steuern Erwartungen durch den Steuerzahler entstehen, dass es eine Gegenleistung gibt. Vgl. Björklund (2018), S. 129. Vor dem deutschen Recht ist eine solche Gegenleistung jedoch ausgeschlossen, da diese explizit ausgeschlossen sind. Vgl. § 3 Abs. 1 AO.

⁴⁰⁸ Vgl. Björklund (2018), S. 128.

⁴⁰⁹ Auch die Europäische Kommission hat sich im Jahr 2020 mit einer Mitteilung zur Wichtigkeit des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich ausgesprochen. Siehe hierzu Europäische Kommission (2020a).

⁴¹⁰ Vgl. Carroll (1991), S. 39. Siehe hierzu auch Kap. 3.1.2.5.

⁴¹¹ Vgl. Carroll (1991), S. 42.

⁴¹² Vgl. Geck (2014), S. 71.

die Grenzen der Belastbarkeit (in jeglicher Hinsicht: ökologisch, ökonomisch und sozial) nicht zu überschreiten.⁴¹³

Für die Definition und das unternehmensspezifische Verständnis der Sustainable Tax Principles ist ein steuerlicher Verhaltenscodex erforderlich, der bei allen Entscheidungen Berücksichtigung findet. Darüber hinaus sind übergeordnete Angaben zur Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen zwingend erforderlich, welche die Einstellung des Unternehmens zur steuerlichen Compliance adressieren und parallel dazu eine Distanzierung von schädlichen Steuerpraktiken und Steuerhinterziehung beinhalten. Die Sustainable Tax Principles als steuerliche Grundsätze definieren das Vorgehen des Unternehmens zum Nachkommen jeglicher Steuervorschriften und regulatorischer Vorgaben hinsichtlich der Einhaltung des Gesetzeswillens und des Bekenntnisses zum gleichwertigen Partizipieren an der Gesellschaft, um der Verantwortung nachzukommen.

Die Achtung und Wahrung der Sustainable Tax Principles sind dementsprechend zu jedem Zeitpunkt sicherzustellen. Daraus resultiert, dass für alle weiteren Dimensionen des ITSA die Sustainable Tax Principles sowie die darunter vom Unternehmen formulierten Prinzipien die maßgebliche Entscheidungsgrundlage und den Rahmen bilden. Damit wird dem integrativen Ansatz gefolgt. Die Sustainable Tax Principles fungieren dementsprechend als Kernprinzipien der integrativen Tax Sustainability. Darüber hinaus bilden sie das tragende Element als Brücke zwischen der Grundidee der Nachhaltigkeit und den Steuern.

4.3.2 Tax Concept

Ein weiterer Aspekt des integrativen Nachhaltigkeitsansatzes besteht in der ganzheitlichen Betrachtung und Integration. Kern des Nachhaltigkeitsgedankens sind das integrative Wahrnehmen und Denken der Ganzheitlichkeit und – damit einhergehend – die Wahrnehmung der Wechselwirkungen im Sinne der drei Nachhaltigkeitsdimensionen.⁴¹⁴ Dieser Ansatz resultiert in verschiedenen Auswirkungen auf die unterschiedlichen Wirtschafts- und Unternehmensbereiche. Insbesondere auf der betriebswirtschaftlichen Ebene ist daher ein vollumfängliches Auseinandersetzen mit den entscheidungsgebenden Parametern essenziell und dementsprechend die Einbeziehung von Steuern in betriebliche Problemstellungen und Handlungsalternativen unverzichtbar.⁴¹⁵ Parallel dazu führen die unternehmerischen Entscheidungen jedoch auch zur Realisierung weiterer Sachverhalte, die sich u. a. in Form ökologischer oder sozialer Konsequenzen auf die Umwelt und das Umfeld des Unternehmens auswirken können (s. Kap. 3.1.2.5 zu Gesetzes- und Marktsanktionen).

Wie bereits zuvor geschildert, bilden Steuern aus betrieblicher Sicht in der Regel einen Kostenfaktor, der in die betriebliche Kalkulation einzubeziehen ist. Das Unternehmen muss in der Konsequenz einen individuellen Ansatz für die wirtschaftliche Tätigkeit bestimmen, der die Behandlung von und den Umgang mit Steuern im alltäglichen Wirtschaften klarstellt und festlegt. Im Sinne des Integrativen Tax Sustainability-Konzepts bilden daher die bereits gefassten Tax Principles die ethisch-moralischen Rahmenbedingungen, die bei den Überlegungen und bei der Verfassung der Steuerstrategie die Rahmenbedingungen bilden. Damit werden die Tax Principles auf eine anwendungsorientierte Ebene transferiert, welche die Wechselwirkungen von Steuern mit ökologischen und sozialen Aspekten aufgreift. Es entstehen konstitutive Richtlinien, basierend auf der individuellen strategischen Ausrichtung des Unternehmens unter Berücksichtigung der Tax Principles.

⁴¹³ Die Grenzen der Belastbarkeit der natürlichen Umwelt bilden die Handlungsleitlinien für die Erhaltung der Lebens- und Wirtschaftsgrundlage und sind folglich nicht auszureizen. Vgl. Klemmer et al. (1996), S. 305.

⁴¹⁴ Vgl. Pufé (2017), S. 100.

⁴¹⁵ Siehe hierzu auch Kap. 3.2.2.5 zum Thema Steuerwirkungsanalyse.

In diesem Kontext wird meist von einem Steuerkonzept oder auch einer Steuerstrategie gesprochen, was die Vision bzw. steuerliche Mission des Unternehmens sowie die steuerlichen Ziele, bei gleichzeitiger Berücksichtigung ihres Einflusses auf die Umsetzung der Geschäftsziele des Unternehmens, beinhaltet.⁴¹⁶

Die Komplexität und die Herausforderung bei der Formulierung der Steuerstrategie resultieren daraus, dass sie gleichzeitig zwei Zielen gerecht werden muss: Vor dem Hintergrund des Integrativen Tax Sustainability-Konzepts muss sie zum einen die steuerlichen Ziele des Unternehmens adressieren, zeitgleich jedoch auch die weichen Faktoren im Sinne der ökologischen und sozialen Dimension berücksichtigen.

Welchen Umgang das Unternehmen mit Steuern pflegt und welchen Ansatz es diesbezüglich verfolgt, sollte detailliert in der Steuerstrategie beschrieben werden. Im Sinne der Ganzheitlichkeit müssen die Steuerstrategie und deren Ausrichtung sicherstellen, dass bei der Formulierung der steuerlichen Ziele weder die allgemeinen Unternehmensziele noch die zuvor erläuterten Aspekte der Sustainable Tax Principles vernachlässigt werden. Die Steuerstrategie sollte daher nicht auf eine maximale Steuerminderung (an den Grenzen des Möglichen) zum Zwecke einer möglichst geringen Steuerbelastung ausgerichtet sein, da dies nicht zwingend mit einer effektiven Steuerstrategie gleichzusetzen ist.⁴¹⁷ Eine wirksame Steuerstrategie sollte ebenfalls weitere Faktoren berücksichtigen, die den Unternehmenswert steigern, da bei unternehmerischen Aktivitäten bzw. Entscheidungen sowohl nicht steuerpflichtige als auch steuerpflichtige Kosten anfallen können. Grundsätzlich ist es erforderlich, dass die Steuerstrategie nicht der Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit entgegensteht, die meist mit der langfristigen Gewinnorientierung verbunden ist. Im Sinne des ITSA sollten vielmehr auch Aspekte einbezogen werden, die parallel zur langfristigen Gewinnorientierung auch die Aufrechterhaltung der durch die unternehmerische Tätigkeit in Anspruch genommenen Infrastruktur zu gewährleisten. Die Nachhaltigkeit einer Steuerstrategie hängt zudem mit der Gewinnpersistenz eines Unternehmens zusammen, da eine nachhaltige Steuerstrategie die steuerliche Leistungsfähigkeit ohne größere Änderungen des langfristigen effektiven Steuersatzes aufrechterhält.⁴¹⁸ Das Maß der steuerlichen Leistungsfähigkeit kann sodann als Verhältnis zwischen den strategischen und den operativen Steuerstrategiezielen verstanden werden. Die strategischen Ziele sollten sich dabei auf die Aufrechterhaltung der unternehmerischen Tätigkeit und zeitgleich auf die Erfüllung der steuerlichen Leistungsfähigkeit fokussieren, sodass diese langfristig auf einem entsprechend der unternehmerischen Tätigkeit relativ konstanten Niveau verbleiben. Daraus resultiert, dass die steuerlichen Ziele auf eine ausgewogene Steuerlast ausgerichtet sein sollten. Dazu kann das Unternehmen Beschreibungen aufführen, wie es versucht – insbesondere vor den im Unternehmen vorgelebten Verhaltensweisen –, dem Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Gesetze zu folgen. Dabei sollte das Unternehmen berücksichtigen, dass dem Geist der Steuergesetze und -vorschriften in jedem Land gefolgt wird, in denen es ihre Geschäftstätigkeit ausübt.⁴¹⁹ Die Einhaltung der Gesetze und Vorschriften gehört zu den steuerlichen Grundsätzen der Steuerstrategie. Dabei kann das Unternehmen auch auf externe Beratungsangebote zurückgreifen, um die eigene Steuerstrategie auf Sinn und Zweck der Gesetze abzustimmen.

⁴¹⁶ Gem. des GRI 207-1 umfasst die Steuerstrategie die Beschreibung des Managementansatzes zur Einhaltung der regulatorischen Vorgaben, z. B. die reine Berücksichtigung des Wortlauts von Steuergesetzen (siehe weiter oben auch „letter of the law“) versus eine umfassende Berücksichtigung des gesetzgeberischen Willens (siehe weiter oben auch „spirit of the law“); die Verknüpfung der Steuerstrategie mit der geschäftlichen Entwicklung und der Nachhaltigkeitsstrategie sowie die Berücksichtigung ökologischer und sozialer Auswirkungen der steuerlich relevanten Entscheidungen. Vgl. GRI (2019), S. 6.

⁴¹⁷ Vgl. Scholes/Wilson/Wolfson (1990), S. 640.

⁴¹⁸ Vgl. McGuire/Neuman/Omer (2013), S. 32.

⁴¹⁹ Vgl. OECD (2011), S. 70.

Weiterführend empfiehlt auch der GRI 207, dass die steuerstrategische Ausrichtung im Einklang mit der allgemeinen Nachhaltigkeitsstrategie sein sollte. Dabei sollte beschrieben werden, ob im Rahmen der Entwicklung der Nachhaltigkeitsstrategie die ökonomischen und sozialen Auswirkungen des Steuerkonzepts berücksichtigt worden sind, aber auch, ob sich das Unternehmen seiner Verpflichtung zum Beitrag einer nachhaltigen Entwicklung in den Steuerhoheitsgebieten, in denen es tätig ist, bewusst ist und das Steuerkonzept mit diesen Verpflichtungen im Einklang steht.⁴²⁰

Für den ITSA sollten zudem die ökologischen Auswirkungen des Steuerkonzepts berücksichtigt werden. Zweifellos geht mit der Analyse der Auswirkungen des Steuerkonzepts in den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten der Geschäftstätigkeit eine größere Komplexität einher, dennoch ist dieses für eine integrative Berücksichtigung unabdingbar und sollte konzernweit Berücksichtigung und Anwendung finden.

Negative ökonomische Auswirkungen eines Steuerkonzepts können sich insbesondere dadurch widerspiegeln, dass das Wirtschaftssystem ins Schwanken gerät. Eine wirtschaftliche Kontinuität zur Stabilität des Systems setzt ein Konzept der Gewinnerwirtschaftung voraus, welches ressourcenschonend ist, zeitgleich aber ebenso ein nachhaltiges Wirtschaftswachstum unter Berücksichtigung einer stabilen Beschäftigung und Wettbewerbsfähigkeit ermöglicht.⁴²¹ Dafür bedarf es jedoch auch einer gerechten Einkommens- und Vermögensverteilung,⁴²² die durch das Steuerkonzept von Unternehmen beeinflussbar ist: in der Art, dass das Steuersubstrat dort zur Verfügung steht, wo die Geschäftstätigkeit liegt. Sowohl die vom Staat als auch die von Unternehmen verfolgte Steuerpolitik können infolgedessen das Wirtschaftswachstum beeinflussen.⁴²³

Ein Steuerkonzept sollte so ausgelegt sein und die Strategie verfolgen, dass Wert auf eine ganzheitliche Erfassung aller Wirtschaftstransaktionen gelegt wird. Dabei sind Steuern nicht nur in Form der regulären Steuerzahlung zu inkludieren, sondern auch in Form von Durchsetzungs- und Reputationskosten.⁴²⁴ Die Strategie sollte nicht so formuliert werden, dass steuerliche Ergebnisse eintreten, die nicht mit den grundlegenden wirtschaftlichen Gegebenheiten des jeweiligen Geschäfts im Einklang stehen.⁴²⁵ Wird die ganzheitliche Erfassung in allen Steuerhoheitsgebieten der Geschäftstätigkeit verfolgt, kann dies auch zu einem kontrolliertem Umgang mit natürlichen Ressourcen führen, die gerechter zugänglich und verteilt sein können.⁴²⁶ Infolge der Stärkung der ökonomischen Gegebenheiten in den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten durch das Generieren von Steuersubstrat am Ort der Geschäftstätigkeit erfährt das Umweltsystem ebenfalls mehr Schutz, da eine Regulierung durch verfügbare Finanzmittel eher möglich ist.⁴²⁷

Auch die sozialen Aspekte können durch das Steuerkonzept der Unternehmen beeinflusst werden. Verbleibt an den Orten der Wertschöpfung der Gewinn, d. h. dort, wo die wirtschaftliche Substanz

⁴²⁰ Vgl. GRI (2019), S. 6.

⁴²¹ Siehe hierzu Kap. 3.1.2.2.

⁴²² Vgl. Jörissen et al. (1999), S. 127.

⁴²³ Für das Wirtschaftswachstum ist die Gestaltung des Steuersystems von erheblicher Bedeutung, da eine funktionierende Besteuerung die Finanzierungsgrundlage des Staates sichert, und die Bereitstellung öffentlicher Güter ist grundlegend für die wirtschaftliche Entwicklung. Welche Auswirkungen Veränderungen der Steuerstruktur auf das Wirtschaftswachstum haben können, wurde im Zusammenhang zwischen Wirtschaftswachstum und Steueraufkommen untersucht. Vgl. Fuest/Wildgruber (2017), S. 4; Arnold et al. (2011), S. 4; weiterführend siehe auch Juruss/Smite-Roke/Zeila (2022), S. 180.

⁴²⁴ Auch die Steuerbarwertminimierung sollte die steuerlichen Durchsetzungskosten berücksichtigen, wie auch mögliche Strafzahlungen des Staates und steuerliche Strafen des Marktes.

⁴²⁵ Vgl. OECD (2011), S. 71.

⁴²⁶ Vgl. BT-Drs. (2022), S. 90. Die anthropogene Nutzung eines Umweltsystems hat wesentliche Auswirkungen auf die Lebens- und Wirtschaftsgrundlage der Menschheit, sodass ein wirtschafts- und sozialverträglicher Umweltschutz notwendig ist. Vgl. Pufé (2017), S. 99.

⁴²⁷ Es sei hier darauf hingewiesen, dass die Nutzung der zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel in einem Steuerhoheitsgebiet nicht durch den Steuerpflichtigen geregelt wird, sondern durch den Staat im Rahmen seiner Kompetenz die Staatsaufgaben zu erfüllen.

liegt, wird maßgeblich dem Finanzierungszweck gefolgt; und die jeweilige Steuerjurisdiktion kann die Steuereinnahmen für die Finanzierung infrastruktureller Maßnahmen verwenden und damit die personale sowie die gesellschaftliche Kontinuität fördern.

Aus den zuvor ausgeführten Punkten geht hervor, dass ein nachvollziehbares Steuerkonzept, neben den steuerlichen Grundsätzen und Zielen des Unternehmens, auch die Einstellung des Unternehmens zu steuerplanerischen und -gestalterischen Aktivitäten sowie den Grad des Risikos, welches das Unternehmen zu akzeptieren bereit ist, adressieren sollte.⁴²⁸ Eine fundierte Steuerplanung beinhaltet dabei die Einbeziehung der steuerlichen Folgewirkungen der realwirtschaftlichen Handlungen in die ökonomischen Entscheidungskalküle.⁴²⁹ Eine Steuerplanung ist u. a. notwendig, um die rechtliche Compliance und die finanzielle Ressourcenoptimierung sicherzustellen.

Demgegenüber steht die Steuergestaltung⁴³⁰, die meist stark negativ konnotiert, da hiermit ein äußerst aggressives Verhalten des Steuerpflichtigen hinsichtlich ihrer Legitimität im Umgang mit Steuerzahlungen assoziiert wird.⁴³¹ Nach Grund 2 der Empfehlung der Kommission vom 06.12.2012 besteht die aggressive Steuergestaltung *„darin, die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken“*⁴³². Ein Hauptmerkmal solcher Praktiken liegt darin, *„die Steuerschuld durch Vorkehrungen [zu] senken, die zwar durchaus legal sind, aber zur Absicht des Gesetzes im Widerspruch stehen“*⁴³³. Steuergestaltungen sind relevant, da wirtschaftliche Entscheidungen ebenfalls von den zu erwartenden Steuerlasten beeinflusst werden. Demzufolge handelt ein ökonomisch rationaler Steuerpflichtiger so, dass er seine Steuerlast so weit wie möglich zu minimieren versucht.⁴³⁴ Die Grenze möglicher Gestaltungen liegt im Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, was im § 42 AO geregelt ist.⁴³⁵

Bei der betrieblichen Steuerplanung (s. Kap. 3.2.2.5) handelt es sich im Wesentlichen um drei verschiedene Parameter: das Ausüben steuerlicher Wahlrechte⁴³⁶, das Wahrnehmen steuerlicher Ermessensspielräume⁴³⁷ und steuerlich orientierte Gestaltungen verschiedener Sachverhalte⁴³⁸. Dabei ist eine Unterscheidung zwischen Steuerplanung und -wirkung erforderlich und bedarf der Beachtung.

⁴²⁸ Vgl. GRI (2019), S. 6.

⁴²⁹ Hier ist bspw. die Liquiditätsplanung zu nennen, die alle zu erwartenden Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge erfasst mit dem Ziel die Zahlungsfähigkeit des Unternehmens sicherzustellen. Die Berücksichtigung von Steuerzahlungen spielt dabei eine wichtige Rolle.

⁴³⁰ Der Tatbestand der Steuergestaltung ist im Gesetz nicht definiert. In der Gesetzesbegründung definiert die Steuergestaltung einen *„Schaffensprozess, bei dem durch den Nutzer oder für den Nutzer eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert wird und diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung bekommt, die ansonsten nicht eintreten würde.“*, BT-Drs. (2019), S. 28. Das BMF führt eine ähnliche Definition an, wobei der Schaffensprozess ausgeweitet wird, indem ergänzt wird, dass es sich um einen *„bewussten, das (reale und/oder rechtliche) Geschehen mit steuerlicher Bedeutung verändernden Schaffensprozess durch Transaktionen, Regelungen, Handlungen, Vorgänge, Vereinbarungen, Zusagen, Verpflichtungen oder ähnliche Ereignisse“* handelt, BMF (2021), Rn. 9.

⁴³¹ Vgl. Europäische Kommission (2016); Seidlitz (2009); Esser/Hansen/Sperling (2010).

⁴³² Europäische Kommission (2012), S. 2, Empfehlungsgrund 2.

⁴³³ Europäische Kommission (2012), S. 2, Empfehlungsgrund 1.

⁴³⁴ Vgl. Greil/Kiesow (2014), S. 271.

⁴³⁵ Gem. § 42 AO liegt ein Missbrauch dann vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt.

⁴³⁶ Steuerliche Wahlrechte geben dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bei einem vorliegenden Sachverhalt zwischen zwei oder mehr steuerlichen Rechtsfolgen zu wählen. Im Rahmen der Ertragsteuern gibt es steuerliche Wahlrechte z. B. bei der Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG, bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung R 6.6 EStR und bei der Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen im Sinne des §§ 7h, 7i EStG. Diese steuerlichen Wahlrechte begrenzen die materielle Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 EStG der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

⁴³⁷ Bei Ermessensspielräumen handelt es sich auch um Wahlmöglichkeiten, die jedoch nicht ausdrücklich gesetzlich vorgesehen sind. Diese können durch unbestimmte Rechtsbegriffe, deren Bedeutung dogmatisch nicht geregelt ist, oder durch ungeklärte Rechtslagen (ausstehende Rechtsprechung) bestehen.

⁴³⁸ Die steuerlich orientierte Gestaltung bestimmter Sachverhalte kann sich sowohl auf die betriebliche Organisation als auch auf die Gestaltung der geschäftlichen Tätigkeit und der damit einhergehenden Funktionen beziehen. Art und Umfang der Besteuerung ist exemplarisch von der Rechtsform, der Standortwahl oder aber der Finanzierung abhängig.

Die aktive Steuergestaltung beinhaltet die proaktive und gezielte Maßnahmenergreifung bzw. die vorausschauende Planung zur Nutzung von Gestaltungsinstrumenten zur Minimierung der Steuerlast. Demgegenüber umfasst die passive Steuergestaltung keinerlei proaktive Maßnahmen, sondern vielmehr die Maßnahmenergreifung im Rahmen der gesetzlichen Regelungen. Die Steuerplanung hingegen beinhaltet einen systematischen und strategischen Prozess zur Identifikation der steuerlichen Verpflichtungen. Die realwirtschaftlichen Sachverhalte erfordern eine sorgfältige Steuerplanung, damit die entstehenden Steuerzahlungen auch tatsächlich finanziell getragen werden können, denn das Außerachtlassen steuerlicher Folgen kann zu Fehlentscheidungen führen.⁴³⁹

Die Notwendigkeit, Steuerwirkungen zu berücksichtigen und Steuern nicht als eine unbeeinflussbare Komponente zu betrachten, liegt daran, dass diese nicht entscheidungsneutral sind.⁴⁴⁰ Trotz der grundsätzlichen Legitimation von Steuerplanungen und -gestaltungen hat das Unternehmen diese differenziert zu bewerten. Steuerplanungs- und Steuergestaltungsinstrumente sollten im Einklang mit der Steuerstrategie auch die ökonomischen, die ökologischen und die sozialen Auswirkungen berücksichtigen. Dem Gedanken eines Integrativen Tax Sustainability-Konzepts folgend, sollten Unternehmen nicht das Nebeneinanderbestehen verschiedener Steuersysteme, welches durch die Globalisierung und die daraus resultierenden internationalen Wirtschaftstätigkeiten entsteht, ausnutzen, da die Steuerausfälle die jeweiligen nationalen Gemeinwesen der Steuerjurisdiktionen finanziell schwächen. Jegliche Formen aggressiver Steuergestaltungen (Steuervermeidung, -umgehung oder -missbrauch) sollten daher vermieden werden und den Sustainable Tax Principles konträr gegenüberstehen. Demgegenüber befindet sich das Wahrnehmen bewusst gesetzter steuerlicher Anreize. Zahlreiche Staaten offerieren verschiedene Steueranreize, um bestimmte Bereiche, bspw. Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, zu fördern und Unternehmen damit attraktive Rahmenbedingungen und Gestaltungsmöglichkeiten anzubieten. Die Inanspruchnahme steuerlicher Anreize ist nicht dem Grunde nach auszuschließen. Sollten die steuerlichen Anreize die ökonomischen, die ökologischen und die sozialen Entwicklungsmöglichkeiten der Steuerjurisdiktion stärken und dabei nicht andere Staaten wesentlich in ihrer Entwicklung hemmen bzw. ausnutzen (Steuerschlupflöcher), ist der Inanspruchnahme nichts entgegenzusetzen. Inwieweit Steuergestaltungsmöglichkeiten, die aus bewussten Steueranreizen resultieren, legitim sind, ist meist durch die subjektive Einstellung der beteiligten Staaten geprägt und sollte daher im Voraus durch das Unternehmen detailliert untersucht werden.⁴⁴¹

In diesem Kontext ist jedoch auch die Frage zu adressieren, ob Steuerwettbewerb überhaupt schädlich sein kann. Die verschiedenen Steuerjurisdiktionen stehen per se im Wettbewerb zueinander, indem sie um Steuerpflichtige werben. Die Ansiedlung von Steuerpflichtigen hat nicht nur den Effekt von Steuereinnahmen, die zur Finanzierung der Infrastruktur genutzt werden können, sondern resultiert auch noch in weiteren positiven wirtschaftlichen Effekten, bspw. der Schaffung von Arbeitsplätzen oder der Stärkung des Finanzplatzes.⁴⁴² Gegen einen Steuerwettbewerb wird häufig mit der „race to the bottom“-Auffassung argumentiert, wonach dieser als Unterbietungswettbewerb verstanden wird.⁴⁴³ Dieser Auffassung steht die These des Wettbewerbsföderalismus entgegen, der den Steuerwettbewerb zwischen Staaten als positiv klassifiziert, da er zu effizienteren und faireren

⁴³⁹ Vgl. Schneeloch/Meyering/Patek (2020), S. 7.

⁴⁴⁰ Vgl. Egner (2019), S. 180.

⁴⁴¹ Vgl. Europäische Kommission (2023b).

⁴⁴² Vgl. Groh (2024), Wettbewerb der Rechtsordnungen.

⁴⁴³ Vgl. Bräutigam et al. (2018), S. 18.

Steuersystemen führt.⁴⁴⁴ Im Grundsatz lässt sich die Diskussion um die Vor- und Nachteile des Steuerwettbewerbs auf die Finanzierung der Infrastruktur deduzieren, für die ausreichendes Steueraufkommen zur Verfügung stehen muss. Solange dies gesichert ist, gibt es keinen Konflikt; ist dem nicht mehr so und Staaten benötigen von außen Hilfe, kann ein „race to the bottom“ herbeigeführt werden.

Das Steuerkonzept eines Unternehmens sollte daher eine Steuerstrategie verfolgen, die dem Grunde nach auf die gesetzliche Konformität und Verfolgung des Sinns und Zwecks der Steuergesetzgebungen in den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten der Geschäftstätigkeit ausgerichtet ist, die sich jedoch durch das Nebeneinanderbestehen von Steuersystemen widersprechen können. Zeitgleich sollte die Steuerplanung des Unternehmens so aufgebaut sein, dass Steuern im betrieblichen Entscheidungskalkül berücksichtigt werden, jedoch in der Art und Weise, dass deren Minimierung nicht das Hauptziel darstellt.⁴⁴⁵ Vielmehr geht es darum, einen der unternehmerischen Tätigkeit entsprechenden fairen Anteil an Steuerzahlungen unter Berücksichtigung und Einhaltung der geltenden Gesetze zu leisten und keine aggressive Steuergestaltungspolitik zu verfolgen.

Die individuelle Risikobereitschaft steckt den Rahmen ab, inwieweit ein Steuerpflichtiger bereit ist, Risiken im steuerlichen Kontext einzugehen, und dementsprechend eine Entscheidung für bestimmte Steuerpositionen trifft. Die Risikoaffinität zeichnet sich durch die Auswahl der Alternativen aus, die das größere Risiko hinsichtlich des zu erwartenden Ergebnisses aufzeigen. Demgegenüber ist die Risikoaversion von einer dem Risiko abgeneigten Grundhaltung ausgeprägt. Folglich resultiert die Risikobereitschaft von Individuen oder Unternehmen in der subjektiven Einstellung zur Auswahl unsicherer Entscheidungsmöglichkeiten. Soweit ein Entscheidungsträger sich des mit einer Entscheidung verbundenen Risikos bewusst ist, ist dagegen aus betriebswirtschaftlicher Sicht nichts einzuwenden. Im betriebswirtschaftlichen Kontext umfasst das Tax Management zum einen den Bereich des Tax Controllings, zum anderen aber auch den des Tax Risk Managements.⁴⁴⁶ Es ist zu konstatieren, dass beim Tax Management hingegen nicht die Steuerehrlichkeit im Vordergrund steht. Vielmehr wird das Ziel der Verbindung eines wirkungsvollen Managements und einer darauf ausgerichteten Verwaltung von Steuern mit der Bereitstellung der benötigten Informationen sowie der entsprechenden Kontrolle im Einklang mit den unternehmensindividuellen Zielen verfolgt, was aufgrund der Erweiterung des steuerlichen Aufgabenspektrums zielgerichtet umgesetzt werden muss.⁴⁴⁷ Inwieweit ein Unternehmen bereit ist, ein streitbares Steuerkonzept zu verfolgen, hängt dabei u. a. von der individuellen Risikobereitschaft ab. Grundsätzlich sollte sich das Unternehmen seiner steuerlichen Risiken bewusst sein sowie diese als integralen Bestandteil des unternehmensweiten Risikomanagementsystems anerkennen und entsprechend einbeziehen.

⁴⁴⁴ Die These des Wettbewerbsföderalismus geht davon aus, dass Steuerwettbewerb Effizienzgewinne, Innovationen und Reformen fördert, zeitgleich aber auch als Instrument zur Begrenzung staatlicher Macht genutzt werden kann. Diese These wird u. a. durch das Tibout-Modell gestützt, nachdem die steuerpflichtigen Individuen und Unternehmen ihren Wohnsitz basierend auf ihren individuellen Präferenzen wählen. Die Folge hierdurch ist, dass eine effiziente Allokation von Ressourcen besteht. Siehe hierzu weiterführend Tibout (1956), S. 416 ff. Darüber hinaus argumentiert Oates in seinem Dezentralisierungstheorem, dass die Dezentralisierung von Steuerjurisdiktionen und der daraus entstehende Steuerwettbewerb zu einer effizienteren Anpassung der öffentlichen Infrastruktur an die Präferenzen der Bevölkerung führen kann. Siehe hierzu weiterführend Oates (1973), S. 155 ff. Der Leviathan-These liegt zugrunde, dass Steuerwettbewerb als ein Mittel zur Einschränkung der steuerlichen Macht des Staates dient. Siehe hierzu weiterführend Brennan/Buchanan (1980), S. 13 ff.

⁴⁴⁵ Dabei ist es jedoch nicht erforderlich, dass das Unternehmen Zahlungen vornimmt, die über den Geist der Rechtsvorschrift hinausgeht und den damit bezweckten Betrag übersteigt. Vgl. OECD (2011), S. 70.

⁴⁴⁶ Weitere Teilbereiche des Tax Managements sind das Tax Accounting, Tax Planning und Tax Communication. Vgl. Vitale/Loose (2014), S. 2903.

⁴⁴⁷ Vgl. Liesenhoff/Jungen/Pottebaum (2021), S. 46; Vitale/Loose (2014), S. 2910.

Aufgrund der zuvor aufgeführten Erweiterung des steuerlichen Aufgabenspektrums bedarf es einer ganzheitlichen Risikomanagementstrategie im Steuerbereich, um sicherzustellen, dass keine kostenintensiven Umstrukturierungsprozesse erforderlich sind. Dementsprechend sind das Finanz-, das Aufsichts- und das Reputationsrisiko jeweils umfassend im steuerlichen Kontext zu ermitteln und zu bewerten.⁴⁴⁸ Ein wesentliches Risiko kann dabei aufgrund steuerlicher Rechtsänderungen herbeigeführt werden, welches umso höher ist, je komplexer eine Struktur ist, die ggf. keine nichtsteuerlichen Zwecke verfolgt und nicht die Absicht des Gesetzgebers im Blick hat.⁴⁴⁹ Infolgedessen kann nicht nur ein finanzielles Risiko vermieden werden, sondern auch die Reputation des Unternehmens geschützt und verbessert werden. Das Bekanntwerden steuerlicher Informationen, die als illegitim wahrgenommen werden, kann für Unternehmen verschiedene negative Konsequenzen herbeiführen.⁴⁵⁰ Um diese möglichen negativen Konsequenzen, die mittelbar oder unmittelbar wirken, beurteilen zu können, sind diese zu quantifizieren. Dazu bedarf es einer ganzheitlichen Risikoanalyse.⁴⁵¹ Ein proaktiver Einbezug externer Berater bei der Begründung und Entwicklung individueller Steuerpositionen kann dabei unterstützen, das damit einhergehende Risiko zu minimieren. Zusätzlich unterstützen kann bei der Abschätzung des Risikos und der Risikominimierung das Formulieren einer Steuerrichtlinie, die unternehmensinterne Regeln festschreibt, die im Unternehmen zu beachten sind. Die Steuerrichtlinie bildet dabei ein Schriftstück, welches die organisatorische Ausgestaltung der Steuerfunktion sowie die Umsetzung der Konzern-Steuerstrategie umfasst und infolgedessen sämtliche parallel existierende Regelungsinhalte⁴⁵² vereint.⁴⁵³

Zusammenfassend bildet das Tax Concept die konzernweiten Leitlinien zum Umgang mit steuerlichen Themen im Unternehmen. Dabei fokussiert das Tax Concept zum einen die Herangehensweise des unternehmensindividuellen Ansatzes und die Interpretation der steuerlichen Gesetzesauslegung sowie auch die damit verbundenen Steuerplanungsinstrumente. Zum anderen gibt das unternehmerische Risiko den Rahmen für die angewandten Steuergestaltungsinstrumente vor.

4.3.3 Approach to Tax

Wesentlicher Bestandteil des integrativen Nachhaltigkeitskonzepts ist u. a. die Verknüpfung der Begrifflichkeiten Lokalität und Globalität. Das Bewusstsein darüber, dass diese beiden Aspekte sich gegenseitig nicht ausschließen und verknüpft werden müssen, ist Ausfluss aus der Globalisierung und Digitalisierung der vergangenen Jahrzehnte.⁴⁵⁴ Der Wandel zu einer globalen und digitalen Wirtschaft hat insbesondere den Unternehmen eine erweiterte Chancen- und Möglichkeitsvielfalt gegeben, ihre Geschäftstätigkeit auszudehnen und ihr Potenzial auszuschöpfen.⁴⁵⁵ Durch die Ausweitung der Geschäftsmöglichkeiten steht es den Unternehmen offen, weltweit am Markt zu partizipieren und damit dezentral tätig zu werden. Merkmalsausprägungen der Globalisierung zeigen sich dabei vor allem in globalen Wertschöpfungsketten, Marktpräsenzen und Wirtschaftstätigkeiten. Die Lokalität

⁴⁴⁸ Vgl. Hardeck (2011), S. 933 ff.

⁴⁴⁹ Vgl. Hardeck/Clemens (2016), S. 921.

⁴⁵⁰ Hierzu gehören u. a. Konsumenten, die Kaufentscheidungen nicht mehr ausschließlich ökonomisch bzw. rational treffen, sondern vermehrt auch das Verantwortungsbewusstsein des Unternehmens in Erwägung ziehen. Der Staat bzw. die Finanzverwaltungen beschäftigen sich häufig intensiver im Rahmen von Betriebsprüfungen mit risikoreichen Steuerpflichtigen, wodurch sich steuerliche Befolgungskosten erhöhen können und die Rechts- und Planungssicherheit negativ beeinflusst werden kann. Vgl. Hardeck/Clemens (2016), S. 921 ff.

⁴⁵¹ Vgl. Geuenich/Kiesel (2012), S. 156 f.

⁴⁵² Hierzu gehören z. B. die Einbindungsrichtlinien der Steuerabteilung, steuerliche Zuständigkeitsvereinbarungen mit Tochtergesellschaften, eine steuerliche Zuständigkeitsmatrix und ein Organisationshandbuch der Steuerabteilung.

⁴⁵³ Vgl. Pull (2022), S. 2133 f.

⁴⁵⁴ Die Transformationswellen der Digitalisierung und Globalisierung gehen mit großen Herausforderungen für die Unternehmen einher und erfordern einen starken Modernisierungsprozess in Hinblick auf die Industrie 4.0. Siehe hierzu weiterführend Renn (2019), S. 21; Hertwig (2020), S. 130 ff.; Schweer/Sahl (2016), S. 39 ff.

⁴⁵⁵ Zu den Chancen und Risiken der Digitalisierung vgl. Keil (2018), S. 146 ff.

ist demgegenüber geprägt von einer Ortsbezogenheit und Ortsgebundenheit, einer räumlichen Präsenz und einer regionalen Identität. Die Herausforderung zur Verknüpfung der Globalität mit Lokalität – auch Glokalisierung⁴⁵⁶ genannt –, liegt dabei hauptsächlich auf den Auswirkungen der globalen Effekte auf die regionale Ebene sowie deren Zusammenhänge. Das Nebeneinander aus den mehrdimensionalen Prozessen der Globalisierung und der Identifizierung der lokalen bzw. regionalen Effekte ist Kernaspekt der Glokalisierung. Zwischen den lokalen und globalen Gegebenheiten ein Gleichgewicht zu schaffen, ist einerseits Aufgabe der Politik, um auf Grundlage gesetzlicher Regulierungen einen Rahmen zu schaffen. Andererseits ist es auch eine essenzielle Aufgabe bzw. Herausforderung der Unternehmen, um ihre unternehmensindividuelle Legitimität zu schützen und langfristig zu wahren. Eine solche Legitimität wird den Unternehmen von den betroffenen Personen der Geschäftstätigkeit zugesprochen, die ihre Zustimmung oder Ablehnung kundtun. In diesem Kontext wird regelmäßig von der „(social) license to operate“ (SLO)⁴⁵⁷ gesprochen.⁴⁵⁸ Eine solche soziale Betriebsgenehmigung kann durch diverse Handlungen des Unternehmens beeinflusst werden. Daher haben ebenso die steuerlichen Entscheidungen im Unternehmen einen Einfluss auf die Erteilung einer solchen Genehmigung. Die Schwierigkeit liegt sodann in einer steuerlichen Auswirkungsanalyse der zentralen operativen sowie auch strategischen Entscheidungen vor einem globalen und einem lokalen Kontext, sodass die SLO erhalten bleibt. Diese Würdigung spiegelt sich in der Dimension Approach to Tax wider, wodurch ein Fokus auf die gesamtheitliche Betrachtung lokaler und globaler Auswirkungen gelegt wird.⁴⁵⁹ Die Globalisierung ermöglicht zum einen zwar eine internationale Geschäftstätigkeit, birgt zum anderen aber auch die Gefahr, dass durch Handlungen herbeigerufene Konsequenzen nicht mehr isoliert betrachtet werden können. Aufgrund der Dezentralisierung der Wertschöpfungsketten sind die Unternehmen im Kontext der Integrativen Tax Sustainability dazu aufgefordert, ihre Abhängigkeiten und Auswirkungen durch steuerliche Entscheidungen auf ökologische, ökonomische und soziale Aspekte sowohl global als auch lokal zu untersuchen sowie zu hinterfragen und ihre Entscheidungen entsprechend abzuwägen.

Vor dem Hintergrund der steuerlichen Entscheidungen, die einen Einfluss sowohl lokal als auch global haben, gehören hierzu insbesondere die steuerlichen Implikationen der Standortwahl und -verlagerung, die Ausgestaltung des Verrechnungspreissystems sowie die Eigentümer- bzw. Beteiligungsstruktur. Bei diesen Aspekten handelt es sich im Wesentlichen um konstitutive Entscheidungen, die maßgebende Determinanten darstellen und damit die betrieblichen Rahmenbedingungen aufzeigen.⁴⁶⁰ Solche unternehmerischen Rahmenbedingungen stellen zentrale Voraussetzung für eine dynamische Entwicklung des Unternehmens dar und sind somit mit besonderem Bedacht zu treffen.⁴⁶¹

⁴⁵⁶ Das Wort Glokalisierung stellt einen Neologismus dar, welcher aus den Worten Globalisierung und Lokalisierung gebildet wurde. Robertson hat diesen Begriff etabliert, wodurch er die Aufhebung der Polarität von Globalem und Lokalem in einer Dynamik (logischer) Gleichzeitigkeit von globaler Lokalisierung und lokaler Globalisierung manifestiert. Vgl. Robertson (1998), S. 197 ff.

⁴⁵⁷ Die soziale Betriebsgenehmigung oder SLO bezieht sich in der Regel auf die Wahrnehmung lokaler Interessengruppen, dass ein Projekt, ein Unternehmen oder eine Branche, die in einem bestimmten Gebiet oder einer Region tätig ist, sozial akzeptabel oder legitim ist. Während sich eine Lizenz im rechtlichen Sinne des Begriffs auf ein Dokument bezieht, das von einer autorisierten juristischen Person ausgestellt wird, z. B. einer Stadt, einem Bundesstaat/einer Provinz oder einer nationalen Regierung, wobei letztere eine Genehmigung für den Bau, den Betrieb oder die Änderung von Aktivitäten mit klar festgelegten räumlichen, zeitlichen, finanziellen oder sozialen Parametern erteilt, bezieht sich die soziale Betriebsgenehmigung auf eine eher implizite Form der Vereinbarung zwischen einem Unternehmen und lokalen Interessengruppen. Vgl. Raufflet et al. (2013), S. 2223.

⁴⁵⁸ Siehe hierzu Demuijnck/Fasterling (2016), S. 675 ff.

⁴⁵⁹ Die Globalisierung erhöht folglich die Nachfrage nach Unternehmensethik, da sich die globalisierten wirtschaftlichen Aktivitäten der ausschließlichen Kontrolle nationaler (territorialer) Regierungen entziehen. Vgl. Crane/Matten (2016), S. 21.

⁴⁶⁰ Ausführlich zu den konstitutiven Meier (2019), S. 223 ff.

⁴⁶¹ Vgl. Matthes/Schröder (2004), S. 4.

In der Vergangenheit konnten diese gewichtigen Entscheidungen oftmals leichter getroffen werden, da die Auswirkungen im Verhältnis zur heutigen Zeit gut abschätzbar waren. Dies ist insbesondere auf die meist vorliegende territoriale Verknüpfung bzw. Nähe zum jeweiligen Absatzmarkt zurückzuführen, die ohne die Möglichkeiten der Globalisierung und der Digitalisierung gegeben war. Aufgrund der gesteigerten digitalen Mobilität und der damit einhergehenden Bewegung hin zu globalen Wirtschaftsaktivitäten ist die Analyse der Auswirkungen auf die unternehmerische Umwelt sowie auch das Unternehmen selbst jedoch hochgradig komplexer geworden. Daraus resultiert der Bedarf einer detaillierten Betrachtung und Wirkungsbilanz.

Im betrieblichen Entscheidungskalkül bildet die Wirtschaftlichkeit von Entscheidungen einen entscheidungsrelevanten Faktor, welcher häufig mit Hilfe der Kosten-Nutzen-Analyse⁴⁶² bewertet wird. Die ökonomische Quantifizierung der Auswirkung erfolgt dementsprechend auf finanziellen Kennzahlen (s. Kap. 3.2.2.5). Diese isolierte Betrachtungsweise ist in der aktuell vernetzten globalen Welt mit den gesteigerten Erwartungen an die Unternehmen hinsichtlich ihrer unternehmerischen Verantwortung jedoch nicht mehr ausreichend. Es gilt, auch ökologische und soziale Ziele zu verfolgen und dementsprechend mit in die Analyse einzubeziehen, auch wenn sie im Widerspruch zu den ökonomischen Zielen stehen.⁴⁶³ Die Erweiterung um diese Determinanten führt bereits zu einer Verkomplizierung des Entscheidungsprozesses, darüber hinaus gilt es allerdings auch die lokalen und globalen Effekte zu berücksichtigen. Die Entscheidungen sind sodann in Abwägung zwischen den konfliktären Beziehungen der daraus resultierenden Wert- und Schadschöpfungen zu treffen.⁴⁶⁴

Ein besonderer Aspekt, der steuerlich die betriebliche Effizienz beeinflusst, ist die Standortwahl bzw. -verlagerung. Die Wahl des Standortes ist für ein Unternehmen respektive eine Unternehmensgruppe eine maßgebliche Rahmenbedingung, welche sich in unterschiedlichen Facetten auf die eigene betriebliche Tätigkeit auswirkt. Eine Standortentscheidung führt meist zu einer langfristigen Bindung von erheblichen unternehmerischen Ressourcen und ist daher für die Kostenstruktur, aber auch für die Erfolgspotenziale von zentraler Bedeutung.⁴⁶⁵ Aufgrund der Verknüpfung globaler und lokaler Wirtschaftstätigkeiten und der immer geringer werdenden Stabilität der Märkte sind Unternehmen dazu aufgefordert, den Standort als Management-Objekt zu behandeln, um systematisch nach Risiken und Möglichkeiten zu suchen, mit dem Ziel, eine strategische Erfolgsressource zu schaffen.⁴⁶⁶ Von besonderer Herausforderung sind dabei das Nebeneinanderbestehen und Ineinandergreifen der lokalen und globalen Wertschöpfungsketten sowie die daraus resultierende Parallelität der Wirtschaftstätigkeiten. Dabei sollte es nicht ausschließlich um die Senkung der Kosten gehen, sondern vielmehr um einen weiter gefassten ganzheitlich-strategischen Ansatz, der dazu beiträgt, die entsprechenden Rahmenmöglichkeiten für eine positive Unternehmensentwicklung zu schaffen, die auch den CSR-Erwartungen entspricht. Die Standortanalyse bietet dahingehend ein geeignetes Instrument, um über die Standorterschließung zu entscheiden und ein Standortkonzept hinsichtlich der Kernfunktion, der Zielregion und des Entwicklungspotenzials zu erarbeiten. Die beeinflussenden Standortfaktoren gilt es bei der strategisch-konzeptionellen Entscheidung zu berücksichtigen. Für eine optimale Standortentscheidung muss sowohl den gegenwärtigen als auch den zukünftigen Umweltzuständen

⁴⁶² Bei der Kosten-Nutzen-Analyse steht der Vergleich des monetär bewerteten Nutzens mit den entstehenden Kosten des Projekts im Vordergrund. Vgl. Mishan (1975), S. 9 ff.; Westermann/Finger (2012), S. 3 ff.

⁴⁶³ Vgl. Sailer (2022), S. 47.

⁴⁶⁴ Vgl. ausführlich zu den Begrifflichkeiten Wert- und Schadschöpfung Sailer (2022), S. 47 ff.; Schaltegger et al. (1996), S. 10; Schaltegger/Kleiber/Müller (2003), S. 335.

⁴⁶⁵ Vgl. Ottmann/Lifka (2012), S. 1.

⁴⁶⁶ Vgl. Ottmann/Lifka (2012), S. 1.

Rechnung getragen werden.⁴⁶⁷ Unterschieden wird dabei in harte⁴⁶⁸ und weiche⁴⁶⁹ Standortfaktoren. Erstere sind ohne Weiteres zu handhaben, da sie quantifizierbar sind und einen ökonomischen Bezug haben (z. B. Investitionskosten, Grundstückspreise und Marktgröße).⁴⁷⁰ Sie ermöglichen eine standardisierte Vorgehensweise bei der Standortanalyse, da sie ermittelt und bewertet werden können und damit folglich eine Grobauswahl erlauben. Diese schlagen sich für Unternehmen unmittelbar in Kosten nieder.⁴⁷¹ Zu diesen Faktoren zählen ebenfalls die steuerlichen Auswirkungen des Standortes, die durch einen entsprechenden Steuersatz, steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften, Investitionsanreize und weitere Elemente des Steuersystems beeinflusst sind. Weiche Standortfaktoren können nur schwer quantifiziert werden (z. B. Bildungswesen, Lebensqualität, Wirtschaftsklima, Image, Wohnumfeld, Infrastruktur und politische Verhältnisse), was zu einer gesteigerten Komplexität der Standortanalyse führt.⁴⁷²

Wie bereits kurz erwähnt, sind die betriebliche Steuerplanung und -bewertung essenziell für die Standortwahl. Je nach unternehmensindividueller Steuerstrategie sind die in Erwägung zu ziehenden Standortanforderungen (externer Faktor) und Standorteignungen (interner Faktor) separat zu bewerten. Exemplarisch hierfür sind u. a. die folgenden steuerlichen Aspekte: effektiver Steuersatz, steuerliche Vorteile und Fördermittel sowie Rückführungsmöglichkeiten der Gewinne zur Muttergesellschaft. Die folgenden Ausführungen geben einen kurzen Überblick zu diesen Aspekten:

- Effektiver Steuersatz: Der an einem Standort geltende Steuersatz in Kombination mit der Bemessungsgrundlage hat einen finanziellen Einfluss auf die Höhe der Ertragssteuerbelastung des Unternehmens;
- Steuerliche Vorteile und Fördermittel durch kommunale Wirtschaftsförderungsmaßnahmen: Staaten setzen regelmäßig wirtschaftspolitische Anreize und damit einhergehende Begünstigungen von Unternehmenszuwanderungen steuerliche Anreize (bspw. Investitionszulagen⁴⁷³, besondere Abreibungsraten und begünstigte Steuersätze)⁴⁷⁴;
- Rückführung von Gewinnen zur Muttergesellschaft: Die steuerlichen Bedingungen für die Repatriierung von Gewinnen sind zu berücksichtigen, da ein niedriger effektiver Steuersatz auf den laufenden Gewinn ggf. durch eine hohe Steuerbelastung bei der Rückführung der Gewinne relativiert werden kann. Vorhandene Regelungen (bspw. Doppelbesteuerungsabkommen) können dabei helfen, die Steuerlast auf Rückführungen zu reduzieren.⁴⁷⁵

Vor dem Hintergrund der ausgeführten Aspekte ist es im Sinne des Integrativen Tax Sustainability-Konzepts erforderlich, dass eine Bewertung der Standorte nicht nur hinsichtlich ihrer steuerlichen Eignung und Anforderung erfolgt, sondern auch die ökologischen und sozialen Determinanten, als Standortauswirkungen, in das Entscheidungskalkül integriert werden. Somit wird die zweidimensionale Betrachtung⁴⁷⁶ der Standortanforderungen einerseits und die Standorteignung andererseits um eine weitere Dimension, die Standortauswirkungen, ergänzt. Unter letzteren sind solche zu verstehen,

⁴⁶⁷ Vgl. Wöhe/Döring/Brösel (2023) S. 255.

⁴⁶⁸ Harte Standortfaktoren werden zudem in physische und sozioökonomische Faktoren untergliedert, wobei die sozioökonomischen Faktoren im Kern die infrastrukturelle Situation vor Ort beschreiben.

⁴⁶⁹ Weiche Standortfaktoren sollten vom Unternehmen in unternehmens- und personenspezifischen Faktoren unterschieden werden.

⁴⁷⁰ Vgl. Balderjahn (2014), S. 63.

⁴⁷¹ Vgl. Pongratz/Vogelgesang (2016), S. 33.

⁴⁷² Vgl. Balderjahn (2014), S. 63.

⁴⁷³ Zur Bedeutung von steuerlichen Faktoren bei der Standortwahl siehe auch Rose (1992), S. 75.

⁴⁷⁴ Inwieweit eine Investition vorteilhaft ist, hängt von dem gesamten Investitionsprogramm ab und kann sich unter Berücksichtigung von Steuern ändern. Hierzu zählen bspw. Sonderabschreibungen oder ein Investitionsabzugsbetrag.

⁴⁷⁵ Siehe hierzu u. a. Art. 10 des OECD-Musterabkommens sowie die sog. Mutter-Tochter-Richtlinie zur Besteuerung grenzüberschreitender Dividendenzahlungen innerhalb der EU.

⁴⁷⁶ Vgl. Balderjahn (2014), S. 67.

die die unternehmerische Präsenz und die damit einhergehende Geschäftstätigkeit auf den jeweiligen Standort haben. Diese sind explizit in einem steuerlichen Kontext unter Berücksichtigung der Globalität zu würdigen.

Demnach befindet sich ein Standort in einer ausgezeichneten Position, wenn die Eignung und die Anforderungen des Standortes einerseits aus steuerlicher Sicht gegeben sind. Dabei handelt es sich häufig um die finanziell quantifizierbaren Effekte und weiterführend um die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Unternehmensumwelt. Andererseits ist es von Relevanz, dass ebenjene eine Balance zwischen den ökonomischen, den ökologischen und den sozialen Auswirkungen schaffen. Dies ist besonders wichtig, da durch die zunehmende Integration der nationalen Märkte andere Disparitäten verschwinden und Besteuerungsunterschiede besonders deutlich auftreten⁴⁷⁷, die Unternehmen durch Gestaltungen auszunutzen versuchen.

Aus der Perspektive eines verantwortungsbewussten Ansatzes bei der Ausgestaltung des Approach to Tax sollten daher die folgenden Aspekte bei der steuerlichen Standortwahl zwingend berücksichtigt werden.

Aspekt	Erläuterung
funktionierendes Besteuerungssystem / steuerliche Infrastruktur	Der Standort liegt in einem Land, in dem ein funktionierendes Besteuerungssystem etabliert ist. Prozesse und Einrichtungen, die zur Durchführung und Verwaltung von Steuern erforderlich sind, existieren ebenso wie auch eine organisatorische Struktur, die für die Erhebung, Verarbeitung, Überwachung und Durchsetzung von Steuern erforderlich ist.
Steuersicherheit (Tax Certainty)	Der Standort liegt in einem Land, indem es Klarheit bei den Steuergesetzen und Vorschriften, stabile steuerliche Rahmenbedingungen, eine konsistente Anwendung der Steuergesetze sowie auch eine rechtzeitige und klare Information gibt. ⁴⁷⁸

Tab. 3: Umsetzungskriterien des Approach to Tax⁴⁷⁹

Die Herausforderung für international tätige Unternehmen liegt oftmals darin, dass sie zwischen den Staaten mit divergierenden steuerlichen Anforderungen konfrontiert sind, die es gleichermaßen zu berücksichtigen gilt und die in betriebliche Prozesse zu integrieren sind. Standortentscheidungen sollten demnach zudem auf der Grundlage getroffen werden, welches Land ein funktionierendes Besteuerungssystem aufweist und wo somit eine steuerliche Infrastruktur⁴⁸⁰ vorliegt. Die Säule der sozialen Nachhaltigkeit fordert darüber hinaus ein gerechtes Steuersystem, einschließlich des Wahlrechts und der Möglichkeit, die Steuergesetzgebung sowie die öffentlichen Ausgaben durch Abstimmungen und demokratische Beteiligung zu beeinflussen.⁴⁸¹ Dies trägt zur Stabilität der Geschäftsumgebung und zur Vermeidung steuerlicher Streitpunkte im Steuererhebungs- und Steuerverwaltungsprozess bei. Ein funktionierendes Besteuerungssystem kann sich dadurch auszeichnen, dass der Staat Mitglied der OECD ist.⁴⁸² Vorteile von OECD-Staaten bestehen u. a. darin, dass die Mitgliedsstaaten gemeinsam

⁴⁷⁷ Vgl. Koop (1993), S. 3 ff.

⁴⁷⁸ Darüber hinaus kann das Vorhandensein von Mechanismen zur Schaffung von Steuersicherheit helfen. Dementsprechend ist die Ausweitung der Transparenz auch zwischen den Staaten erforderlich. Darüber hinaus können Streitbeteiligungsmechanismen und Streitvermeidungsmechanismen unterstützen Steuersicherheit zu erlangen. Diese können durch Joint Audits, Mutual Agreement Procedures oder weitere umgesetzt werden. Vgl. Kempelmann (2019), S. 665.

⁴⁷⁹ Eigene Darstellung.

⁴⁸⁰ Darüber hinaus ist die steuerliche Infrastruktur von der Gesetzgebung und Vorschriften, Steuererhebung, Steuerverwaltung, von Steuerinformationssystemen und der Zusammenarbeit und Koordination geprägt. Das Hauptaugenmerk einer starken und effizienten Steuerinfrastruktur liegt auf der Gewährleistung einer gerechten und wirksamen Besteuerung, wobei darüber hinaus gewährleistet wird, dass öffentliche Dienstleistungen und Infrastruktur finanziert werden können und dabei Steuern gerecht erhoben und eingezogen werden. Vgl. OECD (2015a), S. 32 f.; Europäisches Parlament (2015), S. 32 f.; Hofmann (2020), S. 12 f.

⁴⁸¹ Vgl. Brokelind/van Thiel (2020), S. 7.

⁴⁸² Um den immensen Herausforderungen der globalisierten Wirtschaft nachzukommen, erarbeiten die OECD-Mitgliedsländer und Partner globale Standards, um die Kooperation zwischen den Staaten zu fördern, eine bessere Steuertransparenz und Informationsaustausch zu schaffen, die Steuervermeidung und Steuerkriminalität zu bekämpfen. Vgl. OECD (o. J.).

an internationalen Steuerstandards arbeiten, wodurch diese angehalten sind, die Standards und Richtlinien in nationale Gesetzgebung und Regelungen umzusetzen. Dadurch wird die Steuerharmonisierung gefördert und die internationale Zusammenarbeit in Steuerangelegenheiten erleichtert, wovon ebenfalls die Unternehmen bei grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivität profitieren. Darüber hinaus haben OECD-Staaten in der Regel bilaterale Besteuerungsabkommen mit anderen Ländern abgeschlossen, wodurch eventuelle Doppelbesteuerungsrisiken vermindert werden können.⁴⁸³ Obwohl eine OECD-Mitgliedschaft nicht automatisch eine günstigere steuerliche Situation im Kontext der o. g. Aspekte für die Steuerpflichtigen herbeiführt, gehen damit jedoch eine gewisse Expertise und ein bewährtes Verfahren in Bezug auf Steuern einher, sodass eine Stabilität der Geschäftsumgebung anzunehmen ist.

Daraus lässt sich zudem ein weiterer Aspekt ableiten, der sich als Vorteil der Wahl eines OECD-Staates ergeben kann: die Tax Certainty oder Rechtssicherheit. Diese ermöglicht den Unternehmen eine langfristige Planungssicherheit bei der Ausgestaltung der geschäftlichen Tätigkeit, was insbesondere bei stark kapitalbindenden Investitionen Sicherheit bietet.⁴⁸⁴

Die Staatsform des Unternehmensstandortes sollte vor dem Hintergrund nachhaltigkeitsbezogener Aspekte ebenfalls Berücksichtigung finden. Obwohl dieser Punkt strittiger ist als die zuvor genannten, liegt die Vermutung nahe, dass demokratisch geführte Staaten bei der Gestaltung der politischen, der wirtschaftlichen und der kulturellen Rahmenbedingungen des Landes den Bürgern ein Mitbestimmungsrecht zugestehen und demnach eine größere Partizipation möglich ist. Die Partizipation erlaubt darüber hinaus eine politische Mitsprache darüber, wie die Einnahmen des Staates verwendet werden – und dadurch die finanziellen Mittel entsprechend der ökologischen, der ökonomischen und der sozialen Notwendigkeiten und Gegebenheiten ausgegeben werden.

Die Wahl eines geeigneten Standortes, als zentrale Determinante für den ökonomischen Erfolg oder Misserfolg, ist essenziell für die jeweiligen Unternehmen.⁴⁸⁵ Im Zuge der steuerlichen Nachhaltigkeitsdebatte ist die Standortwahl jedoch nicht mehr ausschließlich dahingehend zu treffen, welche (finanziellen) Einflüsse der Standort auf den eigenen Geschäftsbetrieb hat, sondern vielmehr ist ebenfalls zu berücksichtigen, wie die Standortwahl auf die unternehmerische Umwelt wirkt. Die erhöhte Komplexität entsteht sodann aufgrund der Identifizierung der sich überschneidenden und verflochtenen Auswirkungen, die aus dem Zusammenspiel von lokalen, regionalen und internationalen Standortentscheidungen resultieren.⁴⁸⁶

Darüber hinaus sind ebenso die nicht im Kern steuerlich getriebenen Standortfaktoren, z. B. die Eignung der Arbeitskräfte, die Höhe der Arbeitskosten, die vorhandene Infrastruktur oder die Höhe von Energiepreisen, in die Entscheidung miteinzubeziehen.⁴⁸⁷ Von Bedeutung sind auch die bestehenden Absatzmärkte. Alle diese Aspekte haben einen maßgeblichen Einfluss auf die ökonomischen, die ökologischen und die sozialen Ressourcen in den jeweiligen Ländern. Diese Ressourcen bilden eine wesentliche Grundlage für die Entwicklungskompetenz der Länder.

⁴⁸³ Doppelbesteuerungsabkommen zielen darauf ab eine Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, indem es die Besteuerungsrechte zwischen den Staaten bei bestehenden konkurrierenden Steueransprüchen regelt. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (o. J.).

⁴⁸⁴ Steuergesetze sollten sicherstellen, dass die Steuerzahler in der Lage sind, die steuerlichen Folgen ihrer Handlungen gemäß den durch den Gesetzgebungsprozess geschaffenen Regeln mit einem ausreichenden Maß an Sicherheit vorherzusagen zu können. Vgl. Hilling/Ostas (2017), S. 38.

⁴⁸⁵ Vgl. Pongratz/Vogelgesang (2016), S. 37.

⁴⁸⁶ Zu der Einteilung von internationalen, regionalen und lokalen Standortwahlen siehe Wöhe/Döring/Brösel (2020), S. 254 f.

⁴⁸⁷ Zu den allgemeinen nichtsteuerlichen harten Standortfaktoren siehe Wöhe/Döring/Brösel (2020), S. 250 ff.

Im Approach to Tax findet sich auch der Gesichtspunkt der wertschöpfungsorientierten Besteuerung wieder, die speziell durch die Globalisierung und Möglichkeiten der digitalen Mobilität komplexe Herausforderungen mit sich bringt. Ein international tätiges Unternehmen, welches sich der steuerlichen Nachhaltigkeit verschreibt, sollte sich ebenfalls dazu bekennen, die Besteuerung entsprechend den Wertschöpfungsbeiträgen entlang der Wertschöpfungskette angemessen und fair zu verfolgen. Das Wechselspiel aus globalen und lokalen Tätigkeiten von international agierenden Unternehmen führt dazu, dass sich diese Aspekte auch in der Ausgestaltung der Verrechnungspreisgrundsätze widerspiegeln sollten. Grundsätzlich sind Verrechnungspreise dabei so zu setzen, dass sie eine fremdvergleichskonforme Vergütung darstellen.⁴⁸⁸ In Anbetracht multinational tätiger Unternehmen ist dabei auf die sich aus dem BEPS-Aktionsprogramm ergebenden modifizierten OECD-Verrechnungspreisrichtlinien von 2022 zu verweisen, die eine Gewinnzuordnung anhand einer anteiligen Value Creation vorsehen.⁴⁸⁹ Unter Value Creation ist zu verstehen, dass Gewinne an dem Ort der Besteuerung unterworfen werden sollen, wo die wirtschaftlichen Werte funktional geschaffen werden.⁴⁹⁰ Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise spiegelt im Grundsatz die ökonomisch orientierte Interpretation der steuerlichen Vorschriften wider.⁴⁹¹ Die wirtschaftliche Betrachtungsweise betont damit das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als eines der Fundamentalprinzipien (s. Kap. 3.2.2.1) der Steuergerechtigkeit und knüpft die Steuerrechtsnormen an die damit verbundenen wirtschaftlichen Vorgänge sowie Zustände.⁴⁹² Aus ökonomischer Sicht stellt die Zuweisung von Wertschöpfungsbeiträgen ein klassisches Problem dar, weil meist zwei Akteure gemeinsam Wert geschaffen haben, den es nach fairen Regeln zu verteilen gilt.⁴⁹³ Um den weltweit komplexen Wertschöpfungsketten gerecht zu werden, bedarf die konzernweite Verrechnungspreisstrategie auch einer Berücksichtigung von ESG-Aspekten. Der Hintergrund ist, dass die unternehmensinternen Maßnahmen zur Umsetzung der allgemeinen Nachhaltigkeitsziele Einfluss auf den Wertschöpfungsprozess haben können und dementsprechend für die Festsetzung eines angemessenen Verrechnungspreises relevant sind.⁴⁹⁴

Für Verrechnungspreiszwecke sind die Wertschöpfungsbeitrags-, die Funktions- und die Risikoanalyse ein fundamentaler Bestandteil, um den konzerninternen Verrechnungspreis zu bestimmen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG Stand hält. Das allgemeine Bekennen dazu, dass der Fremdvergleichsgrundsatz zur Anwendung kommt und befolgt wird, ist hierbei der Mindeststandard, den ein Unternehmen umsetzen sollte.

Von zunehmend stärkerer Bedeutung sind regelmäßig solche Risiken, die durch ESG-Aktivitäten, die nicht nur klima- und umweltbezogen⁴⁹⁵ sein können, herbeigeführt werden, sondern auch solche, die in den Bereichen Soziales und Unternehmensführung erhebliche Ausmaße annehmen können. Hierzu zählen u. a. Risiken im Zusammenhang mit mangelnder Arbeitsplatzsicherheit, die Verletzung von Arbeitsrechten sowie Verstöße gegen Menschenrechte in der Lieferkette oder in Bezug auf die Produktsicherheit.

⁴⁸⁸ Der Fremdvergleichsgrundsatz (engl. „arm’s length’s principle“) ist ein Grundsatz des internationalen Steuerrechts und besagt, dass verbundene Unternehmen bei konzerninternen Transaktionen Verrechnungspreise ansetzen müssen, die jenen Preisen entsprechen, die am Markt auch zwischen zwei unabhängigen Unternehmen, die miteinander Geschäfte tätigen, vereinbart worden wären.

⁴⁸⁹ Vgl. OECD (2022b).

⁴⁹⁰ Vgl. OECD (2016a); Europäische Kommission (2018a); Hahn et al. (2023), S. 125.

⁴⁹¹ Vgl. Woelk et al. (2021), S. 911.

⁴⁹² Vgl. Englisch (2021), Rn. 5.70; Woelk et al. (2021), S. 911.

⁴⁹³ Vgl. Hahn et al. (2023), S. 389.

⁴⁹⁴ Vgl. Karnath (2022), S. 921.

⁴⁹⁵ Zu Klima- und Umweltrisiken zählen bspw. Risiken im Zusammenhang mit dem Klimawandel (extreme Wetterereignisse, Meeresspiegelanstiege und veränderte Niederschlagsmuster), mit der Ressourcenknappheit (natürliche Ressourcen), mit der Umweltverschmutzung (Luft-, Wasser- und Bodenverschmutzung).

Bei der Festlegung der Verrechnungspreise sind diese Risiken den verbundenen Unternehmen basierend auf der Funktions- und Risikoanalyse entsprechend dem „control-over-risk“-Konzept⁴⁹⁶ zuzuordnen. Dabei gilt es, auch die ESG-Risiken zu berücksichtigen und entsprechend bei der Vergütung von Funktionen zu inkludieren.

Weiterführend können in Abhängigkeit der unternehmensindividuellen Einstellung zur Umsetzung von Nachhaltigkeitszielen bzw. der eigenen Nachhaltigkeitsagenda bei der Implementierung hohe Kosten entstehen. Hierbei lassen sich exemplarisch solche nennen, die in Verbindung mit der Umstellung auf ressourcenschonendere Produktionsprozesse, klimaneutrale Produktionsstandorte oder Resistenzmaßnahmen gegen extreme Wetterereignisse einhergehen, die gem. den aktuell bestehenden Verrechnungspreisregelungen noch nicht gesondert abgebildet werden.⁴⁹⁷ Dem Approach to Tax folgend sind auch solche Risiken und Kosten dezentral zu verteilen.⁴⁹⁸ Weiterführend sollte zudem in Erwägung gezogen und bei der Festlegung der Verrechnungspreise berücksichtigt werden, inwieweit die Dezentralisierung der Wertschöpfungsketten global sowie lokal auf die unternehmerische Umwelt wirkt und wie die einzelnen Standorte dafür vergütet werden. Dabei gilt es auch, zu bedenken, inwieweit die infrastrukturschaffenden Jurisdiktionen, ohne die eine wirtschaftliche Tätigkeit an einem anderen bzw. neuen Standort nicht möglich wäre, für diese Tätigkeiten kompensiert werden.

Eine ausschließliche Betrachtung des Funktions- und Risikoprofils zur Identifizierung des angemessenen Wertschöpfungsbeitrags von ausländischen verbundenen Unternehmen ist nicht mehr ausreichend und muss erweitert werden, sodass auch ökologische, ökonomische und soziale Effekte auf die jeweilige Region inkludiert werden; zugleich ist jedoch zu berücksichtigen, dass ökologische Effekte teilweise bereits durch marktwirtschaftliche Effekte wie die Internalisierung externer Kosten im Preissystem reflektiert sein können.⁴⁹⁹

Das Grundprinzip des internationalen Systems besteht darin, dass das Recht zur Besteuerung von Einkünften zuerst dem Staat zusteht, zu dem diese Einkünfte die größte wirtschaftliche Zugehörigkeit aufweisen.⁵⁰⁰ Mit der konzerninternen Gestaltung von Verrechnungspreisen werden die zur Besteuerung verbleibenden Einkünfte zugeordnet und allokiert. Ergänzt man die Ebene der wirtschaftlichen Zugehörigkeit um einen erweiterten „natural-ressource-based view“⁵⁰¹, so werden auch nachhaltigkeitsbezogene Faktoren in die grenzüberschreitende Gewinnallokation miteinbezogen. Diese Erweiterung der Sichtweise durch einen ressourcenbasierten Ansatz geht von dem Grundsatz aus, dass der Wettbewerbsvorteil eines Unternehmens im Wesentlichen von seiner Beziehung zu der natürlichen Umwelt abhängt.⁵⁰² Dementsprechend ist es im Rahmen der Gestaltung des Verrechnungspreissystems notwendig, dass sowohl die positiven als auch die negativen Auswirkungen und Einflüsse der einzelnen verbundenen Gesellschaften auf ihre Umwelt entsprechend berücksichtigt werden, sodass ein faires und gerechtes Konzept entsteht. Zur Absicherung und infolgedessen zur Steuersicherheit

⁴⁹⁶ Das „control-over-risk“-Konzept besagt, dass der Partei der Gewinn zusteht, die die Kontrolle über das Risiko besitzt und ausübt und darüber hinaus die finanzielle Kapazität besitzt, das Risiko zu tragen. Vgl. OECD (2022b), S. 53, 73.

⁴⁹⁷ Vgl. Karnath (2022), S. 924.

⁴⁹⁸ Hierbei ist zu beachten, dass die dezentrale Verteilung von Kosten und Risiken pro Produkt erfolgen muss. Eine Umlegung der Kosten für die Umsetzung der Nachhaltigkeitsagenda darf nur für solche Produkte erfolgen, die davon betroffen sind, anderenfalls wäre diese Umlegung nicht fremdüblich.

⁴⁹⁹ Dies kann z. B. durch CO²-Bepreisung oder andere Pigou-Ansätze erfolgen. Siehe hierzu weiterführend Pigou (1932), S. 172 ff. zu den Grundlagen der Internalisierung externer Kosten sowie Haslbeck (1995), S. 2 f.

⁵⁰⁰ Vgl. Langbein/Fuss (2018), S. 262.

⁵⁰¹ Siehe hierzu auch Greil (2021), S. 158 f.

⁵⁰² Vgl. Hart (1995), S. 987.

einer Verrechnungspreisstruktur können zudem uni- oder multilaterale Advance Pricing Agreements (APA)⁵⁰³ beitragen.

Ein weiterer Aspekt, der im Approach to Tax auf die steuerliche Nachhaltigkeitsperformance eines Unternehmens wirkt, ist die Eigentümer- bzw. Beteiligungsstruktur des Unternehmens. Auf die allgemeinen Auswirkungen der Eigentümer- und Beteiligungsstruktur sowie die damit einhergehende Rechtsformwahl soll hier nicht eingegangen werden⁵⁰⁴; vielmehr zielt dieser Aspekt im Sinne der Integrativen Tax Sustainability darauf ab, dass eine transparente Kommunikation über die Eigentümer- und Beteiligungsstruktur erfolgen sollte. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass dieser Aspekt insbesondere bei kleineren Unternehmen von Bedeutung ist und Einfluss hat.⁵⁰⁵ Hintergrund hierfür ist, dass die Wahl der Struktur auf unterschiedliche Art und Weise wirken kann, was bspw. die Steuerplanung und -gestaltung beeinflusst, Spielraum für die Steueroptimierung durch Holdinggesellschaften ermöglicht oder steuerliche Anreize und Subventionen gewährt. Die unterschiedlichen Besteuerungsfolgen sind dabei von vielen Faktoren abhängig. Um sowohl globale als auch lokale Aspekte bei steuerlichen Entscheidungen ausreichend zu würdigen und deren Wirkweise abzuschätzen, erscheint es als eine logische Konsequenz, dass sowohl die Eigentümer- als auch die Beteiligungsstruktur keine verschachtelte Struktur und extreme Komplexität aufweisen. Eine komplexe Beteiligungsstruktur kann zudem auf ein größeres Vorkommen von substanzschwachen Gesellschaften hinweisen, was als Missbrauch qualifiziert und bekämpft werden soll.⁵⁰⁶ Unter steuerlichen Nachhaltigkeitsaspekten ist folglich eine geringere und weniger komplexe Beteiligungsstruktur als in geringerem Maße anfällig für schädliche Steuergestaltungspraktiken anzusehen.

Steuern verringern den verfügbaren Cashflow an die Shareholder. Die Vermutung liegt nahe, dass Strukturen mit einer Vielzahl von Eigentümern oder institutionellen Investoren ein erhöhtes Interesse an kurzfristig ertragsreichen Handlungen (Dividendenausschüttungen statt Thesaurierungen) verfolgen⁵⁰⁷ als Unternehmen, die durch personenverbundenere Strukturen geprägt sind.⁵⁰⁸ Anders als bei institutionellen Anlegern tragen Privatpersonen eine persönliche Verantwortung und verfolgen meist das Interesse an langfristig ausgerichteten Vorhaben. Eine persönliche Verbundenheit lässt dementsprechend erahnen, dass bei steuerlichen Fragestellungen weniger aggressive und rechtlich unsichere Positionen eingegangen werden, da diese mit einem erhöhten Risiko verbunden sind. Vielmehr ist zu erwarten, dass Entscheidungen unter der Abwägung unternehmensinterner sowie -externer Auswirkungen, auch hinsichtlich der ökologischen, der ökonomischen und der sozialen Effekte, getroffen

⁵⁰³ Ein APA ist eine Vereinbarung zwischen einem Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden zur Festlegung von Transferpreisen für grenzüberschreitende konzerninterne Transaktionen. Es bietet somit die Möglichkeit im Voraus Aspekte der Verrechnungspreisgestaltung zu vereinbaren, um potenzielle Streitigkeiten oder Unsicherheiten zu vermeiden und gibt dem Steuerpflichtigen infolgedessen eine gewisse Rechtssicherheit bei der angewandten Verrechnungspreismethode und der Höhe der festgelegten Preise. Für weitere Ausführungen siehe Nürnberg (2023), Rn. 1.

⁵⁰⁴ Für weitere Ausführungen zur steuerlichen Auswirkung von Rechtsformen und Beteiligungs- sowie Eigentümerstrukturen s. auch Kußmaul (2022), S. 218 ff; Polatzky/Schmidt (2015), S. 914 ff.

⁵⁰⁵ Für börsennotierte Unternehmen gestaltet sich dies aufgrund der oft komplexeren Struktur schwieriger, insbesondere wenn Anteile in Form von Inhaberaktien gehalten werden, bei denen die Eigentümer schwer identifizierbar sind.

⁵⁰⁶ Hierzu hat das Europäische Parlament am 17.01.2023 der neuen Unshell-Richtlinie (ATAD 3) zugestimmt, die ab dem 01.01.2024 anzuwenden ist. Die Richtlinie zielt darauf ab, dass zwischengeschaltete Unternehmen aufzudecken oder solche Gesellschaften zu identifizieren, die zwar eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, jedoch über keinerlei Substanz verfügen und aufgrund dessen Steuervorteile erlangen (sog. Briefkastenfirmen).

⁵⁰⁷ Grundsätzlich ist der Meinung von Ulrich zuzustimmen, „dass über Kapitalverwertungs-Interessen [nicht] jede Art von menschlichen Interessen abgedeckt werden kann“, Zitat nach Pfister (1995), S. 3. Daher haben viele, vor allem private und nicht institutionelle Aktionäre neben finanziellen Motiven darüber hinaus auch noch andere Erwartungen an ihr Unternehmen, wobei letztendlich festgehalten werden muss, dass Aktionäre von ihrer Eigentümerrendite leben. Vgl. Koblin (2002), S. 3.

⁵⁰⁸ Im weiteren Verlauf der Arbeit werden börsennotierte Konzerne untersucht, die meist auch einen Teil institutioneller Anleger aufweisen und auch durch ausländische Investoren beeinflusst sind. Demnach ist dieses Kriterium bei börsennotierten Unternehmen vermutlich schwer überprüfbar.

werden – und nicht allein unter der isolierten Prämisse der Kurs- und Renditesteigerung. Eine sowohl geografisch als auch menschlich gebundenere Eigentümerstruktur kann dazu beitragen, die Zielvorstellungen der unternehmensinternen und -externen Stakeholder zum Wohl der Allgemeinheit besser aufeinander abzustimmen.

Einen besonderen Bestandteil des Approach to Tax bilden die Wahrnehmung und Verantwortung, dass die geschäftliche Tätigkeit und die damit einhergehenden steuerlichen Entscheidungen nicht nur einen finanziellen Einfluss auf die Unternehmensperformance haben, sondern zudem die Auswirkungen vor einem globalen und lokalen Kontext zusätzlich auch ökonomisch, ökologisch und sozial gewürdigt werden müssen. Es geht darum, dass ein Unternehmen seine Entscheidungen nicht nur auf Grundlage der Konsequenzen für die eigene wirtschaftliche Tätigkeit trifft, sondern darüber hinaus Entscheidungsparameter in Bezug darauf miteinbezieht, wie die Entscheidungen auf die betriebliche Umwelt wirken. Die Herausforderung der Identifizierung globaler und lokaler Einflüsse von normalerweise finanziell getriebenen Steuerentscheidungen liegt insbesondere in der Schwierigkeit der Quantifizierung. Eine Betrachtung auf aggregierter Ebene ist für global agierende Unternehmen äußerst komplex. Verlassen sich die Unternehmen allein auf den Marktmechanismus bei ihren wirtschaftlichen Aktivitäten, so sind sie mit der Gefahr konfrontiert, gegen lokale bzw. regional geltende Werte zu verstoßen, woraus erhebliche wirtschaftliche Konsequenzen resultieren können.⁵⁰⁹ Entscheidungsfindungen auf Basis der gewohnten Outside-in-Perspektive sind nicht mehr zeitgemäß – und es bedarf auch einer Inside-out-Betrachtung, um die Auswirkungen des Unternehmens auf Umwelt und Gesellschaft zu identifizieren und damit ihrer philanthropischen Verantwortung nachzukommen.⁵¹⁰

4.3.4 Tax Processes

Ein integratives steuerliches Nachhaltigkeitskonzept erfordert ebenfalls eine präventive Langfristorientierung der Prozesse im Unternehmen. Das Konzept der präventiven Langfristorientierung bezieht sich auf eine langfristige Zukunftssicherung und Entwicklung – und damit einhergehend auf eine Einstellung dahin, dass künftige Probleme oder Herausforderungen frühzeitig erkannt werden und diesen entgegengewirkt wird. Langfristige Perspektiven einzunehmen und entsprechende Risiken vorherzusehen, soll dazu beitragen, die negativen Auswirkungen abzuschwächen oder gar zu verhindern. Gem. § 91 Abs. 2 AktG ist ein Vorstand eines Unternehmens verpflichtet, ein Frühwarn- und Überwachungssystem einzurichten, welches den Fortbestand des Unternehmens sichert. Auch aus ESG-Aspekte können bestandsgefährdende Entwicklungen resultieren.⁵¹¹ Das Tax Compliance Management System (Tax CMS) hat sich deshalb bei den meisten Unternehmen bereits etabliert.⁵¹²

Präventives Verhalten – das vorbeugende Tätigwerden – ist insbesondere in Zeiten der abnehmenden globalen Stabilität ratsam, um die globalen Wertschöpfungsnetzwerke und -prozesse im Unternehmen auf ihre Störanfälligkeit hin zu überprüfen sowie auf Basis von alternativen Szenarien Pläne für die Adaption zu entwickeln und damit ein Risikomanagementsystem zu implementieren.⁵¹³ Es gilt nicht nur, unmittelbare Probleme und kurzfristige Lösungen zu fokussieren, sondern auch, langfristige Auswirkungen von Entscheidungen zu analysieren. Dadurch ist eine enge Verbundenheit mit den Konzepten der Governancestrukturen und des Risikomanagements gegeben. Erstere beziehen sich

⁵⁰⁹ Vgl. Bogaschwesky (2021), S. 19.

⁵¹⁰ Siehe hierzu auch Abb. 9.

⁵¹¹ Vgl. Hanning/Tschatsch (2022), S. 1067; Hell/Ratay (2019), S. 26; Hommelhoff (2017), S. 1361.

⁵¹² Im Übrigen enthält auch der GRI 207-2 Aspekte zur Tax Governance, Kontrolle und Risikomanagement.

⁵¹³ Vgl. Bogaschwesky (2021), S. 9.

auf die systematische Organisation und Steuerung von steuerlichen Angelegenheiten in einem Unternehmen, zweites zielt darauf ab, Risiken frühzeitig zu erkennen.

Daraus lässt sich ableiten, dass im Kontext der Tax Processes Aspekte der Tax Governance, des Tax CMS sowie der Tax Compliance bzw. regulatorischer Compliance für einen Integrativen Tax Sustainability-Konzept von Relevanz sind.

Um Nachhaltigkeit holistisch in die systematische Organisation und Steuerung von steuerlichen Angelegenheiten zu integrieren, bedarf es einer effizienten Tax Governance-Struktur. Die Herausforderung liegt darin, dass die Strukturen, insbesondere bei großen Konzernen mit historisch gewachsenen Organisationsmodellen, aufgebrochen und transformiert werden müssen.⁵¹⁴

Eine vollumfängliche Tax Governance beinhaltet dabei verschiedene Aspekte, die sich u. a. auf die Überwachung der Einhaltung der Steuergesetze sowie auch auf ein Risiko- und Kontrollsystem beziehen. Das Weltwirtschaftsforum hat dazu Folgendes ausgeführt: „*Governance is foundational for a company in setting purpose and provides oversight for a company’s activities that contribute to a prosperous, sustainable society. Without good governance, companies lack the supporting context within which to make progress [...]. Without a healthy planet to provide clean air, fresh water, agriculture, forests and fisheries on which human life depends, societies cannot succeed and companies cannot create long-term value.*“⁵¹⁵

Dementsprechend sollte der Zweck der Tax Governance darin bestehen, einen gut strukturierten Organisationsaufbau der Steuerabteilung zu schaffen, wodurch die steuerlichen Angelegenheiten eines Unternehmens angemessen und im Einklang mit den Tax Principles verwaltet werden können. Ein geordneter Aufbau der Steuerabteilung befasst sich mit der Zuordnung der Verantwortlichkeiten, der Kompetenzen und der Berichtslinien innerhalb der Steuerfunktion und kann überdies dazu beitragen, dass die Effizienz, die Effektivität und die regulatorische Compliance der steuerlichen Aktivitäten verbessert werden. Hierzu ist es erforderlich, dass Positionen, Rollen und Hierarchien entsprechend festgelegt werden und eine klare Definition der Zuständigkeiten und Aufgaben existiert. Eine ganzheitlich implementierte Tax Governance kann sicherstellen, dass die steuerlichen Aktivitäten im Einklang mit den Prinzipien der Nachhaltigkeit stehen und kann somit zu einer verantwortungsvollen Unternehmensführung beitragen.

Der organisierte und strukturierte Aufbau einer Steuerabteilung als Kernelement der Tax Governance kann dabei die in der Tab. 4 genannten Aspekte umfassen.

Aspekt	Beschreibung
Verantwortung der Steuerfunktion	zentraler oder dezentraler Ansatz; Position der Leitung und Berichterstattung an die Geschäftsführung oder den Vorstand
Teamstruktur der Steuerfunktion	isolierte oder überschneidende Verantwortlichkeit innerhalb der Steuerabteilung
Ressourcenallokation	Verfügbarkeit und Zuweisung von ausreichend personellen und finanziellen Ressourcen; Hinzuziehung externer Beratungsdienstleistungen
Kommunikation und Zusammenarbeit	Festlegung klarer Kommunikationswege und Kooperationsmechanismen (intern sowie extern)
Weiterbildung und Kompetenzentwicklung	Förderung der fachlichen Weiterbildung und -entwicklung der Fachkräfte der Steuerabteilung

Tab. 4: Aufbau einer Steuerabteilung⁵¹⁶

⁵¹⁴ Vgl. Schnitger/Kockrow (2023), S. 26.

⁵¹⁵ World Economic Forum (2020), S. 12.

⁵¹⁶ Darstellung in Anlehnung an GRI (2019), Art. 207-2.

Die Ausgestaltung der Steuerfunktion ist an keine gesetzliche Norm gebunden und kann entsprechend den unternehmerischen Präferenzen gewählt werden. Es existieren unterschiedliche Formen und Modelle der steuerlichen Aufgabenverteilung, welche in der Regel funktional, gesellschaftsbezogen, divisional, regional oder steuerartenspezifisch im Unternehmen erfolgen.

Eine zentral organisierte Steuerabteilung bündelt die Verantwortlichkeiten und Rollen im Stammhaus, sodass die steuerlichen Tätigkeiten von hier aus koordiniert werden. Demgegenüber bietet die dezentral organisierte Steuerabteilung die Möglichkeit, geschäftseinheitsspezifische Verantwortungen und Rollen zu implementieren. Die nachfolgende Tab. 5 enthält die Vor- und Nachteile dieser Organisationsformen.

Organisationsform	Vorteile	Nachteile
zentrale Steuerabteilung	<ul style="list-style-type: none"> - Effizienz - Expertise und Spezialisierung - steuerliche Konsistenz - Synergieeffekte, Vermeidung von Redundanzen - Standardisierungs- und Automatisierungskonsistenz 	<ul style="list-style-type: none"> - Ferne zu Geschäftseinheiten - zeitliche Verzögerungen - Kommunikationsherausforderungen - mangelnde Kenntnis von lokalen Steuerregelungen
dezentrale Steuerabteilung	<ul style="list-style-type: none"> - Nähe zu Geschäftseinheiten - schnelle Reaktionsfähigkeit - lokale Kenntnisse - Kundennähe und Beratung 	<ul style="list-style-type: none"> - potenzielle Inkonsistenz - fragmentierte Ressourcenverteilung - mangelnde Kommunikation („Silo-denken“) - Schwierigkeiten bei der Standardisierung

Tab. 5: Organisationsformen von Steuerabteilungen⁵¹⁷

Um eine präventive Langfristorientierung zu gewährleisten und den Herausforderungen der Glokalisierung begegnen zu können, werden immer häufiger Mischform zur Rollenverteilung im Konzern innerhalb der Steuerfunktion in Erwägung gezogen.⁵¹⁸ Steuerliche Aufgaben werden in der Praxis selten vollständig dezentralisiert, ebenso wenig erfolgt eine ausschließliche zentralisierte Bearbeitung dieser Aufgaben.⁵¹⁹ Insbesondere bei Unternehmensgruppen mit steigendem Umsatz und einer wachsenden Anzahl von Gesellschaften werden eigene Steuerabteilungen in Teilkonzernen unterhalten, die aufgrund ihrer Nähe zum operativen Geschäft einen Vorteil bieten, die sodann allenfalls an eine zentrale Steuerabteilung berichten.⁵²⁰ Somit können Synergieeffekte erzielt werden. Die Verknüpfung von lokaler Kenntnis und zentraler Expertise bzw. Spezialisierung gewährt die Option, dass das Potenzial der Steuerabteilung voll ausgeschöpft und ein einheitliches Vorgehen im Unternehmen sichergestellt werden kann. Weiterführend ermöglicht eine solche Mischform, dass ein zentral strukturierter Ansatz verfolgt wird, der jedoch hinreichend flexibel und anpassungsfähig in Abhängigkeit von den lokalen Gegebenheiten ist. Eine derartige Struktur ermöglicht sodann auch, dass die unternehmensspezifischen Tax Principles, die sich auf alle weiteren Dimensionen übertragen lassen, konsistent umgesetzt werden. Grundsätzlich ist auf oberster Ebene der Vorstand für die Gestaltung, Umsetzung und Wirksamkeit des steuerlichen Kontrollrahmens des Unternehmens verantwortlich.⁵²¹ Die Rolle der Steuerabteilung sollte dabei klar kommuniziert und anerkannt sein.

⁵¹⁷ Eigene Darstellung.

⁵¹⁸ In der Literatur wurde die Aufbauorganisatorische Struktur und Verortung der Steuerabteilung untersucht und festgestellt, dass in den vergangenen Jahren eine verstärkte Umstrukturierung stattgefunden hat, hin zu einer funktionalen Organisationsform. Siehe hierzu weiterführend Feller/Huber/Schanz (2017b), S. 1673 ff.; KPMG AG (2016), S. 15 ff.; Stefaner/Pumpler (2021), S. 598.

⁵¹⁹ Vgl. Schildgen (2024), S. 128; Vera (2001), S. 441; Kröner/Beckenhaub (2008), S. 631.

⁵²⁰ Vgl. KPMG AG (2016), S. 21.

⁵²¹ Vgl. OECD (2016b), S. 15.

Die Steuerabteilung ist dafür verantwortlich, den bestehenden regulatorischen Anforderungen vollumfänglich nachzukommen sowie die existierenden rechtlichen Pflichten einzuhalten und zu überwachen.⁵²² Darüber hinaus hat sie auch die unternehmensinternen Richtlinien konsistent in ihrer Umsetzung im Blick zu behalten und deren ordnungsgemäße Einhaltung zu überprüfen. Diese Tätigkeiten werden dabei im Regelfall als Compliance-tätigkeiten bezeichnet. Der Compliance-Begriff⁵²³ kann unterschiedlich aufgefasst werden. Im Grundsatz 5 des DCGK heißt es dazu folgendermaßen: „Der Vorstand hat für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der internen Richtlinien zu sorgen und wirkt auf deren Beachtung im Unternehmen hin (Compliance).“⁵²⁴ Die Tax Compliance, als Zusammenführung der Begriffe Tax und Compliance, führt dazu, dass die Compliance um eine thematische Spezifizierung auf das Steuerrecht ergänzt wird.⁵²⁵ Tax Compliance definiert demnach die systematische Einhaltung der gesetzlich geregelten und unternehmensinternen steuerlichen Vorschriften.⁵²⁶ Hierzu zählen jegliche Dokumentationspflichten und Steuererklärungsfristen, die Überwachung von Fälligkeiten und Steuerzahlungen, die Berechnung der Steuerschuld sowie vieles mehr. Darüber hinaus entstehen stets weiterführende steuerliche Transparenzanforderungen an die Unternehmen, welche ebenfalls erfüllt werden müssen.⁵²⁷ Ein offizielles Schriftstück zum Begriffsverständnis der Tax Compliance seitens der deutschen Finanzverwaltung steht bislang noch aus, sodass hierbei auf die Veröffentlichungen von Vertretern der Finanzverwaltung zu rekurrieren ist.⁵²⁸ „Das Verhalten der Steuerpflichtigen [...] zu optimieren“⁵²⁹ oder „den Steuerpflichtigen zu einer verbesserten Einhaltung der Steuergesetze zu motivieren“⁵³⁰ wird in diesem Kontext häufig thematisiert.⁵³¹ Das unternehmerische und verwaltungsspezifische Verständnis stehen demzufolge in gewissermaßen konträrem Verständnis: Während das betriebliche Verständnis auf einen effektiven Umgang mit den steuerlichen Pflichten abzielt, kann das Verwaltungsverständnis dahin gehend aufgefasst werden, dass stets ein Verhalten zugunsten des Fiskus verfolgt werden sollte, um so als „verlängerter Arm der Finanzverwaltung“⁵³² zu agieren. Obwohl im Sinne der steuerlichen Nachhaltigkeit der „letter and spirit of the law“ von besonderer Bedeutung ist, ist es nicht erforderlich, dass die Unternehmen über dieses Maß hinaus proaktiv tätig werden.⁵³³

Die Tax Governance und die Steuerkonformität sind somit essenzielle Bestandteile der Unternehmung, um die finanziellen und regulatorischen Risiken sowie die Reputationsrisiken identifizieren und bewerten zu können. Das steuerliche Risikomanagement ist jedoch von der Tax Compliance abzugrenzen.⁵³⁴ Die Aufgabe des steuerlichen Risikomanagements besteht in der Evaluierung,

⁵²² Vgl. Stefaner/Pumpler (2021), S. 601; Feller/Huber/Schanz (2017a), S. 1618; Feller/Huber/Schanz (2017b), S. 1673.

⁵²³ Compliance leitet sich aus dem englischen ab als „to comply with something“. Der Compliance-Begriff stammt aus den USA und hat seine Anfänge im Bereich der Geldwäsche, Korruption und Kartellabsprachen. Vgl. Schmeer (2023), S. 41.

⁵²⁴ Regierungskommission (2022), Grundsatz 5.

⁵²⁵ Vgl. Schmeer (2023), S. 42; Idler/Erl (2018), S. 20.

⁵²⁶ Vgl. IDW (2017), S. 2 ff; Schmeer (2023), S. 42.

⁵²⁷ Zu den steuerlichen Transparenzpflichten im internationalen Steuerrecht s. Bachmann/Freytag/Seifert (2023), S. 191 ff.

⁵²⁸ Vgl. Schmeer (2023), S. 42.

⁵²⁹ Groß/Matheis/Lindgens (2016), S. 173.

⁵³⁰ Kaiser (2012), S. 632.

⁵³¹ Vgl. Schmeer (2023), S. 42.

⁵³² Heuel/Konken (2017), S. 351.

⁵³³ Vgl. OECD (2011), S. 70.

⁵³⁴ Vgl. Hindersmann/Nöcker (2023), S. 24; Kromer/Pumpler/Henschel (2013), S. 792; Pull (2022), S. 2133.

Aufdeckung und Vermeidung von Steuerrisiken, währenddessen die Tax Compliance eine gestalterische⁵³⁵, abwehrende⁵³⁶ und organisatorische⁵³⁷ Komponente aufweist.⁵³⁸

Darüber hinaus führt der Grundsatz 5 des DCGK zur Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen aus, dass „das interne Kontrollsystem und das Risikomanagementsystem [...] auch ein an der Risikolage des Unternehmens ausgerichtetes Compliance Management System [umfassen].“⁵³⁹ Um eine solche Bewertung zu ermöglichen, ist die Implementierung eines Tax CMS erforderlich, um die Steuerrisiken wirksam steuern und kontrollieren zu können. Die strukturierte Aufarbeitung und Dokumentation aller relevanten Steuerprozesse ermöglichen eine klare Rollenverteilung bzw. Verantwortlichkeitsdefinition sowie eine zentrale Einbettung von Risiken und Kontrollmöglichkeiten. Neben den originären steuerlichen Risiken sind zudem solche aufzunehmen, die soziale und ökologische Aspekte im Bereich steuerlicher Entscheidungen betreffen. Solche Risiken können u. a. durch eine wirtschaftliche Tätigkeit in einer sog. Steueroase entstehen.

Eine ausführliche Erläuterung zur Funktionsweise und Implementierung des Tax CMS kann somit dabei unterstützen, dass die gesetzten Ziele, die auch die steuerliche Nachhaltigkeit betreffen und in den Tax Principles festgehalten werden, entsprechend umgesetzt und eingehalten werden. Das innerbetriebliche steuerliche Risikomanagement- bzw. Kontrollsystem kann diese Risiken entsprechend quantifizieren und durch Kontrollmechanismen tracken. Die gründliche und gewissenhafte Dokumentation kann darüber hinaus dazu beitragen, dass Entscheidungen im unternehmerischen Alltag transparent kommuniziert (Quantifizierung der Entscheidungsparameter und -gewichtung) und offengelegt werden können, sodass die o. g. Reputationsrisiken ebenfalls minimiert werden können.

Folglich ermöglichen fundiert implementierte Tax Processes im Sinne der Integrativen Tax Sustainability einen verantwortungsvollen, operativen Umgang mit den steuerbezogenen Aktivitäten im Unternehmen sowie eine langfristig orientierte Erhaltung der Geschäftstätigkeit, indem die potenziell schädlichen Risiken frühzeitig erkannt und gesteuert werden können.

4.3.5 Tax Stakeholder

Das integrative Nachhaltigkeitsverständnis erfordert Partizipation und Verantwortung. Die Mitbestimmung und die Mitverantwortung sind nicht nur im Unternehmen selbst von Relevanz, sondern auch darüber hinaus. Das Sich-zuständig-Fühlen für die eigenen Belange sowie für diejenigen der Gesellschaft prägt das Verständnis im Rahmen der Nachhaltigkeit. Der Mensch bzw. die Gesellschaft ist essenzieller Bestandteil im Zusammenhang mit dem Nachhaltigkeitsleitgedanken, welcher sich nicht zuletzt in der inter- und intragenerationellen Gerechtigkeit widerspiegelt, sondern vor allem auch im Zuge der sozialen Dimension.

Von zentraler Bedeutung für Unternehmen sind Menschen: Sie repräsentieren Angestellte, Kunden, Lieferanten, Management, Vertragspartner, Verwaltung, Kapitalgeber und Eigentümer. Um zu identifizieren, wie diese Gruppen an den Unternehmen partizipieren und ebenfalls Verantwortung übernehmen können, ist es erforderlich, ihre Einflüsse auf Unternehmen zu definieren.

Eine sachgerechte und konstruktive Stakeholder-Beteiligung ist wichtig, da die Wirtschaftsaktivitäten der Unternehmen mit ressourcenintensiven Finanz- und Infrastrukturinvestitionen, örtlich

⁵³⁵ Die gestalterische Komponente umfasst die Vermeidung von Steuern und die Steueroptimierung unter Anwendung der geltenden Steuergesetze. Vgl. Schwedhelm (2009), S. 90 ff.; Künstler/Seidel (2009), S. 244 f.

⁵³⁶ Die abwehrende Komponente beinhaltet die Vermeidung von steuerrechtlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken des Unternehmens. Vgl. Talaska (2012), S. 1195 ff.

⁵³⁷ Organisatorisch bedeutet die Einrichtung einer Organisation, die die Einhaltung der vom Unternehmen zu beachtende Steuergesetze unter Einbeziehung der steuergestalterischen Möglichkeiten bei Vermeidung von Risiken für das Unternehmen und dessen Organe sicherstellt. Vgl. Kromer/Pumpler/Henschel (2013), S. 792.

⁵³⁸ Vgl. Kromer/Pumpler/Henschel (2013), S. 792.

⁵³⁹ Regierungskommission (2022), Grundsatz 5.

gebundener Produktion oder örtlich gebundenen Absatzmärkte sowie mit Auswirkungen auf die Gesellschaft, die Wirtschaft und die Umwelt verbunden sind.⁵⁴⁰

Der Stakeholder-Begriff wurde erstmalig durch das Stanford Research Institute im Kontext der Managementliteratur erwähnt und sollte die Vorstellung von den Aktionären als der einzigen Gruppe verallgemeinern, für die die Unternehmensleitung verantwortlich sein muss.⁵⁴¹ In seinem Werk *Strategic Management. A Stakeholder Approach*⁵⁴² legte Edward Freeman im Jahr 1984 den Grundstein für die Stakeholder-Theorien. Dazu heißt es: „*A stakeholder in an organization is (by definition) a group or individual who can affect or is affected by the achievement of the organization's objectives.*“⁵⁴³

Stakeholder-Theorien lassen sich im Wesentlichen auf zwei Weisen differenzieren: einerseits anhand der Art der Stakeholder, andererseits basierend auf dem spezifischen Sachverhalt.

In weiterer Folge unterscheidet Freeman zwischen internen und externen Stakeholdern, da Unternehmen nicht nur inneren, sondern auch äußeren Veränderungen ausgesetzt sind.⁵⁴⁴ Aktionäre, Investoren, Kunden, eigenes Personal und Lieferanten verursachen die internen Einflüsse, während die externen Einflüsse durch das Umfeld von Unternehmen, bspw. Regierungen, Gemeinden oder politische Akteure, verursacht werden.⁵⁴⁵

Neben der Unterteilung in interne und externe Stakeholder kann auch eine Einteilung in primäre und sekundäre vorgenommen werden.

Die Unterscheidung zwischen primären Stakeholdern – „*without whose continuing participation the corporation can not survive as a going concern*“⁵⁴⁶ – und sekundären Stakeholdern – „*those who influence or affect, or are influenced or affected by the corporation but they are not engaged in transactions with the corporation and are not essential for its survival*“⁵⁴⁷ – ergibt sich insbesondere aus dem Einfluss, welchen die Gruppen auf das Unternehmen haben. Primäre Stakeholder sind folglich für die originäre Wertschöpfung sowie besonders für den Fortbestand und das Überlegen eines Unternehmens am Markt essenziell.⁵⁴⁸ Sekundäre Stakeholder⁵⁴⁹ hingegen sind nicht unmittelbar bei der Wertschöpfung des Unternehmens eingebunden, können das Unternehmen und die primären Stakeholder aber mittelbar beeinflussen.⁵⁵⁰ Daraus leitet sich ab, dass die Rollen von Stakeholdern kontextabhängig sowie dynamisch sind. Auch externe Stakeholder können dementsprechend primäre Stakeholder sein, wodurch die Komplexität steigt.

Diese zwei Gruppen lassen bereits darauf schließen, dass die Beziehungen zwischen den Unternehmen und ihren Stakeholdern häufig von sehr unterschiedlichen und konfliktgeladenen Erwartungen

⁵⁴⁰ Vgl. OECD (2017), S. 3.

⁵⁴¹ Vgl. Freeman (2010), S. 31.

⁵⁴² Siehe hierzu Freeman (1984).

⁵⁴³ Freeman (2010), S. 46.

⁵⁴⁴ Eine weitere Möglichkeit zur Differenzierung zwischen verschiedenen Stakeholdergruppen liegt in einer rechtlichen Betrachtung, sodass untersucht wird, ob ein Vertragsverhältnis besteht (bspw. Lieferanten, Angestellte) oder eine Beziehung (bspw. mit Gemeinden, Anwohnern) vorliegt. Vgl. Carroll (1993), S. 62.

⁵⁴⁵ Vgl. Freeman (2010), S. 8 ff.

⁵⁴⁶ Clarkson (1995), S. 106.

⁵⁴⁷ Clarkson (1995), S. 106.

⁵⁴⁸ Vgl. Rhein (2017), S. 4.

⁵⁴⁹ Sekundäre Stakeholder „*are diverse and include those who are not directly engaged in the organization's economic activities but are able to exert influence or are affected by the organization.*“, Savage et al. (1991), S. 62.

⁵⁵⁰ Vgl. Rhein (2017), S. 4.

geprägt sind.⁵⁵¹ Ein erfolgreiches Stakeholder-Management⁵⁵² erfordert demnach einen intensiven Dialog mit den Stakeholder-Gruppen sowie eine aktive Zusammenarbeit und Beteiligung.⁵⁵³

Der Kern der Dimension Tax Stakeholders zielt demzufolge darauf ab, die relevanten steuerlichen Stakeholder zu identifizieren sowie deren zentrale Anliegen und deren Einfluss auf das Unternehmen zu agnoszieren.⁵⁵⁴ Das operative Tax Stakeholder-Management hat sodann zum Ziel, dass die Erwartungen der unterschiedlichen Stakeholder definiert werden, sodass der größtmögliche Stakeholderspezifische Nutzen gestiftet werden kann. Daraus ableiten lassen sich zunächst zwei entscheidende Schritte: erstens die Identifikation der steuerlichen Stakeholder, zweitens die Ermittlung der bedeutendsten Interessen dieser.

Wichtige Stakeholder für steuerliche Fragestellungen sind bspw. Arbeitnehmer, Kunden, Lieferanten, Investoren, die Gesellschaft und der Staat. Im Grundsatz ist die Aufnahme des Staates als Stakeholder nicht neu, da er ein Interesse an den Steuerzahlungen hat, die er empfängt. Dennoch bildet die explizite Benennung des Staates als Stakeholder im Nachhaltigkeitskontext in der Dimension Tax Stakeholder eine Neuerung, da der Staat über seine finanziellen Interessen hinausgehend als Stakeholder definiert und berücksichtigt werden soll. Die elementarste Verbindung von Unternehmen mit dem Staat besteht zweifellos in der Erfüllung der gesetzlichen Steuerpflichten.⁵⁵⁵ Jedoch verlangt die Dimension der Tax Stakeholder eine weiterführende Inklusion und Beachtung des Staates bzw. der Staaten, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Tätigkeit tangiert.

Inwieweit die Steuerpflichtigen Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft ernst nehmen, wird in Teilen auf ihre steuerliche Handhabung zurückgeführt: „*Arguably the payment of taxes provide a litmus test for corporate claims of social responsibility as it involves transfer of wealth and contrived avoidance cannot easily be reconciled with claims of ethical business conduct*“^{556, 557}

Dabei ist es von besonderer Relevanz, wie sich die Handlungsmaximen der Unternehmen bezogen auf die Shareholder- und Stakeholder-Interessen auf die unternehmensinterne Einstellung gegenüber der Steuerpflicht und der Unternehmensbesteuerung auswirken sollten. Gleichwohl, dass die Unternehmen sich zu Stakeholder-Zielen bekennen, wird der Staat häufig ausgelassen, obwohl ebenjener nach den gängigen Definitionen ein idealtypisches Beispiel eines primären Stakeholders darstellt.⁵⁵⁸ Die Beziehung zwischen Staat und Unternehmen begründet den Dualismus des beid- und wechselseitigen Zusammenwirkens der steuerlichen Nachhaltigkeit, da der Staat die rechtlichen Rahmenbedingungen vorgibt und die Unternehmen diese umsetzen.⁵⁵⁹

Die nachfolgenden Tab. 6 und 7 zeigen, welche primären Interessen die wesentlichen Stakeholder vertreten und welche steuerlichen Implikationen daraus hervorgehen.

⁵⁵¹ Vgl. Rhein (2017), S. 5.

⁵⁵² In der Literatur wird zudem zwischen dem normativen („doing good to do good“) und dem instrumentellen („doing good to do well“) Stakeholder-Ansatz unterschieden. Der normative Stakeholder-Ansatz sieht vor, Leistungen an Stakeholder über vertraglich oder gesetzliche Verpflichtungen hinaus zu erbringen und ist unter ökonomischer Betrachtung mit einem Gewinnverzicht verbunden, der eine Umverteilung zugunsten der Stakeholder bewirken soll. Demgegenüber verfolgt der instrumentelle Ansatz keine distributiven Absichten, sondern verfolgt das Ziel durch den Aufbau von Stakeholder-Beziehungen den Umsatz und Gewinn zu maximieren. Für weitere Ausführungen siehe Wagner (2021), S. 303 ff.

⁵⁵³ „[...] stakeholder groups demand attention from corporate management and, to the extent that firms behave in accordance with their expectations, they will be willing to continue to participate in the activities of the firm.“, Brammer/Pavelin (2004), S. 704.

⁵⁵⁴ Vgl. World Economic Forum (2020), S. 22.

⁵⁵⁵ „*Paying taxes is perhaps the most fundamental way in which private and corporate citizens engage with broader society.*“, Christensen/Murphy (2004), S. 37. Siehe hierzu weiterführend auch Wagner (2021), S. 299.

⁵⁵⁶ Sikka (2012), S. 53.

⁵⁵⁷ Vgl. Wagner (2021), S. 299.

⁵⁵⁸ Vgl. Dowling (2014), S. 182; Wagner (2021), S. 299.

⁵⁵⁹ Vgl. Holle/Kockrow/Thuar (2020), 816 ff.

Interne Stakeholder	Interessen	Steuerliche Implikation
Gründer oder aktive Anteilseigner	Langfristige Wertschöpfung und Erhalt des Vermögens; Sicherstellung Wahrung der Unabhängigkeit und Kontrolle über das Unternehmen; Risikominimierung; Generationenübergreifende Planung (insbesondere bei inhabergeführten Unternehmen).	Steuerliche Risiken (insbesondere hinsichtlich reputativer Risiken minimieren); Wahrnehmung als verantwortungsbewusster Steuerzahler.
Aktionäre	Maximierung des Unternehmenswertes, als Wert des Eigenkapitals; Orientierung an einer langfristigen Rentabilität; Kapitalwachstum und Dividendenausschüttungen; Risikominderung; Sicherstellung der langfristigen Stabilität und langfristigen Wertschöpfung; Einflussnahme und Governance zur Beeinflussung der Unternehmensstrategie.	Neigung zur Verringerung der Steuerzahlungen, da diese den für die Eigentümer zur Verfügung stehenden Cashflow reduziert.
Management	Wirtschaftlicher Erfolg des Unternehmens; Gewinnmaximierung; Langfristige Unternehmenswertsteigerung; Mitarbeitermotivation und -bindung; effektives Risikomanagement; Reputation aufrechterhalten; Schaffung eines positiven sozialen Einflusses; Förderung von Innovation und Entwicklung.	Steuerliche Belastung des Unternehmens optimieren, im Handlungsrahmen der Nutzung legaler Steuervorteile und Anreize; Vermeidung von Doppelbesteuerung, Reduzierung von Steuerverbindlichkeiten und Optimierung von steuerlichen Strukturen; Einhaltung der Steuervorschriften und damit einhergehende Minimierung der Risiken; Internationale Steuerplanung bei grenzüberschreitender Geschäftsaktivitäten optimieren.
Arbeitnehmer	Einkommen und finanzielle Sicherheit; Arbeitsbedingungen und Gesundheitsschutz; Arbeitsplatzsicherheit; Arbeitszeit und Work-Life-Balance; Karriereentwicklung und berufliche Weiterbildung; gerechte Behandlung und Chancengleichheit; Mitarbeiterbeteiligung und Mitbestimmung.	Arbeitnehmer haben nicht direkt Einfluss auf die steuerlichen Entscheidungen, dennoch wirkt sich eine günstige steuerliche Situation auf die Arbeitsbedingungen und den Wohlstand der Arbeitnehmer aus: <ul style="list-style-type: none"> – angemessene Vergütung; – Arbeitsplatzsicherheit (langfristige Stabilität und Existenz); – Investitionen in Mitarbeiter (Schulungen, Weiterbildungen etc.); – soziale Leistungen und Arbeitsplatzqualität.

Tab. 6: Interne Stakeholder, Interessen und steuerliche Implikationen⁵⁶⁰

Externe Stakeholder	Interessen	Steuerliche Implikation
Fremdkapitalgeber	Rendite auf Investition / Kapitalrendite; Langfristiges Wachstum und Kapitalwertschöpfung; Berichterstattung, Informationsfluss und Transparenz; Risikominimierung; nachhaltige und verantwortliche Investitionen.	Steuerliche Effizienz und Minimierung der Steuerverbindlichkeiten; Nachkommen der steuerlichen Verpflichtungen bei gleichzeitiger Nutzung legaler Möglichkeiten, um die Steuerlast zu optimieren und Doppelbesteuerung zu vermeiden.

⁵⁶⁰ Eigene Darstellung

Lieferanten	Fairer und rechtzeitiger Zahlungsverkehr; Langfristige Geschäftsbeziehungen; Fairer Wettbewerb; Langfristige Rentabilität.	Nachhaltige Geschäftspraktiken entlang der Wertschöpfungskette hinsichtlich der Besteuerung, um als stabiler und verlässlicher Abnehmer zu qualifizieren. Reputative Risiken minimieren / vermeiden, die durch aggressive Steuerpraktiken des Abnehmers entstehen könnten.
Kunden	Qualität und Zuverlässigkeit; Angemessene Preise; Kundenservice und Support; Innovation und Auswahl; Vertrauen und Sicherheit	Verantwortungsvolles Unternehmertum (ethische und verantwortungsvolle Handlungen), „letter and spirit of the law“; Einhaltung aller Pflichten und Offenlegung relevanter, steuerlicher Informationen.
Staat	Wirtschaftswachstum und Beschäftigung; Sicherstellung von Steuereinnahmen zur Haushaltsfinanzierung; Einhaltung von Gesetzen, Vorschriften und Regularien; Förderung von Investitions- und Innovationslandschaft; Schutz von Verbraucherinteressen; Nachhaltigkeit und Umweltschutz; Bekämpfung des Klimawandels.	Steuereinnahmen generieren; Steuergerechtigkeit sicherstellen; Verhinderung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung; Förderung von Transparenz und Steuercompliance der Steuerpflichtigen; Sicherstellung der wirtschaftlichen Stabilität durch stabile Steuereinnahmen. ⁵⁶¹
Gemeinden und Kommunen ⁵⁶²	Regionale wirtschaftliche Entwicklung; Schaffung von Arbeitsplätzen; Bereitstellung und Verbesserung von Infrastruktur und öffentlichen Dienstleistungen (bspw. Straßen, Verkehrssysteme, Wasserversorgung, Bildungseinrichtungen, Gesundheitsversorgung, Freizeiteinrichtungen und öffentlicher Nahverkehr); Umweltschutz und Nachhaltigkeit; Kulturelle und soziale Weiterentwicklung; Bürgerbeteiligung und Partizipation.	Steuereinnahmen generieren; Wirtschaftsförderung zur Ansiedlung von Unternehmen und Schaffung eines attraktiven Umfelds; Förderung von lokalem Unternehmertum mit einem Fokus auf nachhaltige Entwicklung; Gemeindeentwicklung und Arbeitsplatzschaffung und -sicherung.
Gesellschaft	Interesse am Gemeinwohl und dem Wohl der Menschen (bspw. hinsichtlich Sicherheit, Gesundheit, Bildung, Chancengleichheit und Erfüllung der grundlegenden Bedürfnisse); Wirtschaftlicher Wohlstand und Wachstum; Soziale Gerechtigkeit und Schutz von Menschenrechten; Umweltschutz und Nachhaltigkeit; Sicherheit und Stabilität; Bildung und Wissensförderung (bspw. Forschung, Innovation, Weitergabe von Wissen und kulturellem Erbe); Partizipation und Demokratie.	Steuergerechtigkeit im Sinne von fairen Steuerzahlungen durch Unternehmen und gerechter, wie auch angemessener steuerlicher Belastung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; Beitrag zur Gemeinschaft leisten; keine Verfolgung aggressiver Steuervermeidungsstrategien; transparente Kommunikation als Verantwortung gegenüber der Gesellschaft; Förderung von sozialer Gerechtigkeit (gerechte Verteilung der Steuerlast) und Ungleichheit verringern; Erwartung einer nachhaltigen,

⁵⁶¹ Die Staaten möchten sicherstellen, dass es zu einer fairen Verteilung des Besteuerungsaufkommens und zur Reduzierung der Aufkommensungleichheit kommt, indem Staaten ihren fairen Anteil an der globalen Wertschöpfung von Unternehmensgruppen erhalten und diesen sodann besteuern dürfen. Vgl. Greil/Sopp/Greil (2023), S. 106.

⁵⁶² Die Gemeinden und Kommunen haben ein Interesse daran, dass sich die Unternehmen auch einem nichtfinanziellen Zweck widmen, welches sich auch in ihren Steuerpositionen widerspiegelt. Vgl. Hillenbrand et al. (2019), S. 409.

		umweltbewussten und verantwortungsvollen Unternehmensführung.
--	--	---

Tab. 7: Externe Stakeholder, Interessen und steuerliche Implikationen⁵⁶³

Die Tab. 6 und 7 verdeutlichen, dass die Interessen äußerst unterschiedlich sind und daraus mannigfache Anforderungen an die Unternehmen resultieren.⁵⁶⁴ Dementsprechend ist die ganzheitliche Betrachtung als wesentlicher Aspekt der Nachhaltigkeit entscheidend, um dem Stakeholder-Paradigma entsprechend begegnen zu können.

Die Interessensdivergenzen entstehen nicht nur durch unterschiedliche persönliche Präferenzen, sondern sind auch Ausfluss unterschiedlicher geografischer Herkünfte und politischer Einstellungen. Durch die globale Präsenz nimmt die Anzahl der Stakeholder in den einzelnen Gruppen zu und führt damit zu einer gesteigerten Diversität der Interessen, woraus vermehrte konträre Auffassungen und ein gesteigertes Konfliktpotenzial hervorgehen.

Um die Interessen aller Stakeholder gleichermaßen einzubeziehen bzw. zu berücksichtigen, um eine weitere Partizipation ihrerseits sicherzustellen, sind ausführliche Beschreibungen darüber, wie die Spannungsverhältnisse zwischen diesen ambivalenten Interessen behandelt werden, erforderlich.⁵⁶⁵ Stakeholder-Engagement bezeichnet dabei ein umfassendes Instrument, welches das Unternehmen einsetzen kann, um Stakeholder in die organisatorischen Aktivitäten einzubeziehen und deren Ansprüche zu berücksichtigen.⁵⁶⁶

Darüber hinaus ist das Stakeholder-Management ein langfristig angelegter Prozess, in dessen Folge eine ausgeprägte Beziehungsstabilität herbeigeführt werden kann, die einen entscheidenden Einfluss auf die finanzielle Performance des Unternehmens ausübt.

Darüber hinaus kann im Rahmen der Tax Stakeholder auch der Stakeholder-Dialog im steuerlichen Kontext noch weiter gefasst werden. Ein solcher Dialog erfordert eine Partnerschaft sowie die Bereitschaft zum Lernen.⁵⁶⁷ Hierzu gehört u. a. die Kooperation mit den Steuerbehörden, aber auch die Unternehmensbestrebungen zur Partizipation in Arbeitsgruppen und damit einhergehend der Übernahme von Verantwortung zur Weiterentwicklung, bspw. der Steuergesetzgebung.⁵⁶⁸ Von besonderer Bedeutung, vor allem im Kontext steuerlicher Fragestellungen, ist die Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden, sowohl im operativen Tagesgeschäft als auch im Rahmen von Betriebsprüfungen oder Verständigungsverfahren.

Eine transparente Kommunikation über das politische Engagement in Steuerfragen kann darüber hinaus dazu beitragen, das steuerliche Werteverständnis und die gesetzliche Interpretation des Unternehmens tiefgreifender zu verstehen. Setzt sich das Unternehmen in Interessensvertretungen durch aktive Mitarbeit ein, bspw. in Branchenverbänden, Arbeitskreisen, Gremien o. Ä., sollte es diese offenlegen.⁵⁶⁹ Weiterführend, so auch der GRI 207-3-a-ii, sollte die Position, die das Unternehmen hinsichtlich wichtiger Steuerfragen vertritt und im Rahmen seiner politischen Einflussnahme Ausdruck

⁵⁶³ Eigene Darstellung.

⁵⁶⁴ Die Besteuerung ist in der Wahrnehmung der Stakeholder ein zentrales Anliegen, das Teil einer umfassenderen Beurteilung der unternehmerischen Verantwortung und der Ethik der Unternehmen ist. Vgl. Hillenbrand et al. (2019), S. 417.

⁵⁶⁵ Eine derartige Kommunikation sollte in einer einfachen Sprache erfolgen und darüber hinaus kollaborativ sein. Vgl. Hillenbrand et al. (2019), S. 420.

⁵⁶⁶ Siehe weiterführend zum Stakeholder-Engagement Greenwood (2007), S. 318 f.

⁵⁶⁷ Vgl. Rhein (2017), S. 7.

⁵⁶⁸ Auch der GRI 207-3 verlangt ein Offenlegen darüber, wie die Stakeholder und das Management von den steuerverantwortenden Abteilungen in steuerliche Bedenken einbezogen werden. Hierbei nennt er ebenfalls die Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden wie auch das politische Engagement in Steuerfragen.

⁵⁶⁹ Vgl. Hillenbrand et al. (2019), S. 420.

verleiht, transparent kommuniziert werden. Ein verantwortungsbewusster Umgang mit Steuern kann in diesem Fall dazu beitragen, dass sich die Unternehmen für eine steuerpolitische Entwicklung einsetzen, die mit der Integrativen Tax Sustainability in Einklang steht.

Erkenntlich ist, dass die Dimension der Tax Stakeholder sehr vielfältig ist und dem Unternehmen während des operativen Tagesgeschäfts viel Kapazität, finanziell sowie personell, entzieht. Dennoch ist ein Multi-Stakeholder-Engagement nicht zu vernachlässigen, da die steuerliche Nachhaltigkeitsdebatte vornehmlich auf ein gesteigertes gesellschaftliches Interesse zurückzuführen ist. Das Aufwenden von betrieblichen Ressourcen für einen ausführlichen Ansatz, um Partizipation und Verantwortung, sowohl im Unternehmen selbst, aber auch in der Interaktion mit dem Unternehmensumfeld, umzusetzen und zu forcieren, fördert jedoch auch eine Minimierung diverser Risiken, nicht zuletzt bezüglich der Reputationsrisiken.⁵⁷⁰

Demzufolge hat ein Unternehmen, welches seine Handlungen auf einem Integrativen Tax Sustainability-Konzept aufsetzt, die internen sowie die externen Stakeholdergruppen ausführlich zu definieren und ihre individuellen Interessen zu verstehen. Dabei besteht die besondere Herausforderung stets darin, diese zum Teil konfligierenden Interessen auszugleichen, da sie regelmäßig ambivalent gegenüberstehen: auf der einen Seite gewinnorientierte, finanzielle Ziele und auf der anderen Seite gemeinwohlorientierte Ziele.⁵⁷¹ Ein Ausbalancieren kann dabei, insbesondere im Kontext steuerlicher Entscheidungen, nur durch einen intensiven Dialog erfolgen, der eine transparente, offene und respektvolle Kommunikation zugrunde legt.⁵⁷² Das Anerkennen, dass das Unternehmen eine philanthropische Verantwortung auch bei steuerlichen Entscheidungen trägt, ist vor allem im Zuge der Mitbestimmung und Mitverantwortung von gewichtiger Relevanz.

Abschließend ist festzuhalten, dass Steuern kein isoliertes Problemfeld mehr zwischen Unternehmen und Fiskus bilden, sondern zunehmend eine hohe Relevanz für diverse Stakeholder der Unternehmung aufweisen und damit den Erfolg abseits der reinen Kostenebene beeinflussen.⁵⁷³ Stakeholder besitzen die Fähigkeit, Stakeholder-averses Unternehmenshandeln zu sanktionieren. Unternehmen können folglich nur dann langfristig erfolgreich sein, wenn sie der gesellschaftlichen Grundeinstellung der Nachfrager Rechnung tragen und dieser nachkommen.⁵⁷⁴ Diese Partizipationswirklichkeit im Kontext der Besteuerung bildet eine neue Ebene.

4.3.6 Tax Reporting

Während der Jahreshauptversammlung von Amazon am 25.05.2022 forderten die Aktionäre, welche ein signifikantes Kapital repräsentieren, eine ausgeweitete Steuertransparenz des Unternehmens und

⁵⁷⁰ Ein Risiko ergibt sich insbesondere infolge eines in den Fokus der öffentlichen Kritik geratenen tatsächlichen oder unterstellten steuerlichen Fehlverhaltens und die damit ausgelösten Reputationsverluste. Dementsprechend gilt es Reputationsrisiken als Nebenbedingung in die Steuerplanungsmodelle zu integrieren und steuerliche Öffentlichkeitsarbeit zu leisten. Vgl. Hardeck (2012), S. 102.

⁵⁷¹ Als ein Beispiel für einen sehr greifbaren Konflikt zwischen Stakeholdern ist die steuerliche Regelung zur Nutzung eines Dienstwagens in Deutschland zu nennen. Die sog. 1%-Regelung stellt eine pauschale Methode zur Ermittlung des geldwerten Vorteils dar, der aus der privaten Nutzung eines vom Arbeitgeber gestellten Dienstwagens resultiert. Dem Arbeitnehmer wird dabei 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs als steuerpflichtiges Einkommen angesetzt. Die Regelung ist in § 8 Abs. 2 S. 2,3 EStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG geregelt. Im Kontext der steuerlichen Nachhaltigkeit zeigt dies einen Dissens zwischen Stakeholdern: als Arbeitnehmer wird davon profitiert, dass der Dienstwagen auch für private Zwecke sehr günstig genutzt werden kann (finanzielle Wirkung). Andererseits ist aufgrund der geringen Versteuerung der privaten Nutzung das Verwenden anderer Verkehrsmittel im Vergleich (bspw. Nahverkehr) teurer und somit aus rein ökonomischen Gründen nicht vorzuziehen. Gleichmaßen ist jedoch das ausschließliche Fahren mit dem Dienstwagen aus ökologischen Aspekten, wie bspw. aufgrund von schädlichen Emissionen, als negativ zu bewerten. In diesem Beispiel kann es zu einem Interessenskonflikt zwischen Arbeitnehmern und der Gesellschaft kommen, da ökonomische Wirkungen den ökologischen Wirkungen gegenüberstehen.

⁵⁷² Vgl. Hillenbrand et al. (2019), S. 419.

⁵⁷³ Vgl. Sieber (2021), S. 2662.

⁵⁷⁴ Vgl. Wöhe/Döring/Brösel (2020), S. 54.

mahnten den Vorstand zur Erstellung eines Steuertransparenzberichts an, der mit angemessenem Aufwand und unter Ausschluss vertraulicher Informationen unter Berücksichtigung der Indikatoren und Richtlinien der GRI erstellt werden sollte.⁵⁷⁵

Transparenz hat gegenwärtig in der Gesellschaft einen fast mythischen Status, der sie vor grundsätzlicher Kritik zu schützen vermag.⁵⁷⁶ Ein Grund hierfür mag ggf. auch die Geschichte der sog. Steueroasen und ihrer Hauptmerkmale sein, denn diese Länder boten Geheimhaltung, Anonymität und Intransparenz bei Steuern und Eigentum.⁵⁷⁷ Das öffentliche Verlangen nach Transparenz in der Besteuerung⁵⁷⁸ steht im Einklang mit den allgemeineren Entwicklungstrends. Die Beobachtung von fast zwei Jahrzehnten zeigt, dass Transparenz das auffälligste aufkommende Prinzip in den Regulierungsansätzen der Globalisierung gewesen ist, ebenso, wie die jüngsten Beobachtungen zeigen, dass Transparenz zudem ein Schlagwort zur Lösung der globalen Governance darstellt.⁵⁷⁹ Aufgrund der Tatsache, dass die Nachhaltigkeit regelmäßig als ethisch-moralisches Handlungsprinzip verstanden wird, wobei insbesondere die moralische Bewertung der Handlungen durch die Gesellschaft vorgenommen wird, kommt folglich der offenen Kommunikation eine große Relevanz zu.

Wie bereits in vorherigen Kapiteln ausgeführt, stellt die transparente Kommunikation über die unternehmensinternen Abläufe und Prozesse einen wesentlichen Bestandteil der Umsetzung des Konzepts der unternehmerischen Verantwortung, aber auch der steuerlichen Nachhaltigkeit dar. Transparenz steht häufig für einen erstrebenswert gehaltenen Zustand, in dem Informationen frei für alle zugänglich gemacht werden und wo damit einhergehend eine stetige Rechenschaft über Abläufe, Vorhaben und Entscheidungsprozesse sichergestellt wird.

Das betriebliche Nachhaltigkeitsmanagement fordert die transparente Integration sozialer, ökologischer und wirtschaftlicher Aspekte in die Werte, Kultur, Entscheidungen und strategischen Ausrichtungen des Unternehmens. Durch die freiwillige Offenlegung unternehmensinterner Informationen stärken Unternehmen ihre Glaubwürdigkeit und fördern das Vertrauen in ihre Handlungen. Sie erfüllen damit erhöhte Anforderungen an Rechenschaftspflicht, Transparenz und Berichterstattung, die über traditionelle Ansätze⁵⁸⁰ hinausgehen. Somit erfordert auch die steuerliche Nachhaltigkeit ein Tax Reporting, welches die steuerbezogenen Informationen detailliert offenlegt.

Eine Offenlegung kann die Beziehung zu den internen sowie externen Stakeholdern verbessern, insbesondere dann, wenn die dargelegten Informationen glaubwürdig sind. Auch das Vertrauen spielt eine große Rolle. Zwischen Transparenz und Glaubwürdigkeit besteht ein enger Zusammenhang, da erstere eine entscheidende Rolle bei der Schaffung von Glaubwürdigkeit spielt.⁵⁸¹ Darüber hinaus hat auch das Vertrauen eine wichtige Rolle inne. Die Unternehmenskommunikation sollte daher der primären Aufgabe nachgehen, die Vertrauenswürdigkeit sowie die Glaubwürdigkeit aufzubauen, zu stabilisieren und zu fördern.⁵⁸²

⁵⁷⁵ In Summe repräsentierten die Aktionäre knapp 144 Mrd. Dollar. Vgl. Hepworth (2022), S. 1.

⁵⁷⁶ Vgl. Oats/Tuck (2019), S. 566.

⁵⁷⁷ Vgl. Torino (2022), S. 142.

⁵⁷⁸ Die Entwicklung hin zu mehr Steuertransparenz und fairem Wettbewerb ist insbesondere seit den 1980er Jahren ein globales Thema der OECD. Es wurden bereits zahlreiche Instrumente geschaffen, die den Jurisdiktionen dabei helfen Schlupflöcher in internationalen Abkommen zu schließen. Vor allem das BEPS-Projekt sowie Pillar I und II sind wichtige Projekte der OECD zur Bekämpfung von Steuervermeidung und Gewinnverschiebung.

⁵⁷⁹ Vgl. Braithwaite/Drahos (200), S. 508 ff.; Hale (2008), S. 73; Bauhr/Nasiritousi (2012), S. 9; Stewart (2019), S. 237.

⁵⁸⁰ Traditionell bestanden die Offenlegungspflichten der Unternehmen (bei Erfüllung bestimmter Größenkriterien) in Deutschland bspw. aus der Erstellung des (Konzern-)Jahresabschlusses und (Konzern-)Lageberichts und Veröffentlichung im Bundesanzeiger, sowie darüber hinausgehende spezifische Publizitätspflichten von Kapitalgesellschaften.

⁵⁸¹ Vgl. Röttger (2022), S. 355.

⁵⁸² Vgl. Röttger (2022), S. 352.

Glaubwürdigkeit⁵⁸³ bezieht sich sodann auf das Vertrauen in und die Zuverlässigkeit der zur Verfügung gestellten Informationen.⁵⁸⁴ Daraus resultiert, dass ein Mangel an Transparenz Misstrauen und Zweifel hervorrufen kann, wenn Informationen zurückgehalten oder vage und widersprüchlich kommuniziert werden. Dies kann die Glaubwürdigkeit beeinträchtigen.

Die Unternehmenspublizität bezieht sich dabei nicht mehr ausschließlich auf die handelsrechtliche Offenlegung zum Jahresabschluss, sondern erfordert auch ein darüber hinausgehendes Engagement der Unternehmen, um den Bedürfnissen der Tax Stakeholder nachzukommen. Als weiterer Punkt erfüllt die transparente und offene Kommunikation von unternehmensinternen Informationen tiefgreifendere Sorgfalts- und Rechenschaftspflichten, die über die finanziellen Berichtspflichten hinausgehen.

Im Rahmen des Tax Reportings, der Partizipation und Verantwortung vereint, spielt die erweiterte Offenlegung einschließlich steuerlicher Informationen eine zentrale Rolle. Es ist für Unternehmen als Teil der unternehmerischen Verantwortung zu sehen, dass sie für ihre steuerlichen Entscheidungen und Handlungen einstehen und diese auch transparent, in dem für sie möglichen Maße ohne Gefährdung der Geschäftstätigkeit, kommunizieren.

Steuerliche Transparenzinitiativen existieren bereits in unterschiedlichen Formen und die Transparenzanforderungen sind in den vergangenen Jahren stark gestiegen.⁵⁸⁵ Es gibt vielzählige freiwillige und verpflichtende Transparenzanforderungen, denen die Unternehmen nachkommen müssen. Diese Transparenzinitiativen fußen meist auf dem Offenlegen von Informationen gegenüber den Finanzbehörden und nicht gegenüber der breiten Öffentlichkeit. Um jedoch auch dem verstärkten Informationsinteresse der Tax Stakeholder nachzukommen, verlangt der ITSA ein angemessenes Tax Reporting. Im Grundsatz ist die Transparenzidee keine neue Idee. Die Forderung nach Transparenz hat sich jedoch weiterentwickelt und findet sich nun in einem neuen Kontext wieder. Sie ist nicht mehr ausschließlich gegenüber Finanzbehörden und staatlichen Institutionen gefordert, sondern auch gegenüber der Öffentlichkeit. Dies stellt eine Neuerung dar, weil traditionelle Steuergeheimnisse, wie sie in Deutschland bestehen, eine solche umfassende öffentliche Zugänglichkeit bislang nicht ermöglichen, im Gegensatz zu Beispielen wie Schweden, wo Steuerinformationen öffentlich einsehbar sind.⁵⁸⁶ Unternehmen können steuerliche Informationen freiwillig offenlegen. Das Steuergeheimnis bindet ausschließlich die Finanzbehörden, nicht jedoch die Unternehmen. Unternehmen steht es selbst frei, ihre Steuerpraktiken oder -daten in dem Maße publik zu machen, wie sie es für angemessen halten.

⁵⁸³ Glaubwürdigkeit ist eine Zuschreibung und „kann als prinzipielle Bereitschaft verstanden werden, Botschaften eines bestimmten Objektes als zutreffend zu akzeptieren und bis zu einem gewissen Grad in das eigene Meinungs- und Einstellungsspektrum zu übernehmen.“, Wirt (1999), S. 55. So auch zitiert von Röttger (2022), S. 354.

⁵⁸⁴ Vgl. Röttger (2022), S. 354.

⁵⁸⁵ Mit dem finalen Bericht zum BEPS-Aktionspunkt 13 hat die OECD im Jahr 2016 Leitlinien für die Erstellung eines länderbezogenen Berichts veröffentlicht, wonach multinationale Unternehmen seit dem Jahr 2016 zur Offenlegung bestimmter Informationen gegenüber den Finanzbehörden verpflichtet sind. Zu diesen zählen etwa die Länder der geschäftlichen Tätigkeit, Angaben zu Umsätzen, Gewinnen, gezahlten Steuern und Beschäftigten. Vgl. OECD (2015c), S. 37 ff. Darüber hinaus verpflichtet die sog. DAC6-Richtlinie (siehe hierzu Europäische Kommission (2018b)) die Mitgliedstaaten der Europäischen Union Regelungen zu schaffen, nach denen bestimmte grenzüberschreitende Steuerergänzungen von Unternehmen an die Finanzbehörden der Mitgliedstaaten mitzuteilen und dann zwischen diesen automatisch auszutauschen sind. Eine weitere Transparenzinitiative besteht im Automatischen Informationsaustausch, welcher durch die OECD Common Reporting Standards definiert wurde. Die OECD hat diese Initiative verabschiedet und es wurde von über 100 Staaten in nationale Gesetze umgesetzt.

⁵⁸⁶ Das Steuergeheimnis in Deutschland beruht auf § 30 AO und beinhaltet die Geheimhaltungspflicht der personenbezogenen Daten im Hinblick auf die Vermögensverhältnisse und Steuerangelegenheiten durch Amtsträger und Sachverständige, die ihnen im Rahmen des Verwaltungsverfahrens bekanntgeworden sind (§ 30 Abs. 1, 2 AO). Demgegenüber besteht in Schweden die Möglichkeit sowohl Auskunft zu verlangen oder im jährlich erscheinenden Taxeringskalender die Steuerzahlungen aller einzusehen.

Im Gegensatz zu den bereits vorangegangenen Dimensionen der Tax Sustainability legt das Tax Reporting den Schwerpunkt auf die quantitative Darstellung von Informationen. Statt ausschließlich Kennzahlen zu veröffentlichen, erfordert das Tax Reporting jedoch einen umfassenderen Ansatz, so dass dem Grundsatz „comply-or-explain“⁵⁸⁷ (auch bekannt als Einhaltung oder Erklärung) gefolgt werden soll. Ziel des Tax Reportings ist es, ein globales Steuerprofil der Unternehmen vorliegen zu haben, welches durch folgende Aspekte geprägt ist:

- länderspezifische Berichterstattung (CbCR);
- Gesamtsteuerbeitrag (engl. Total Tax Contribution);
- effektiver Steuersatz (engl. Effective Tax Rate);
- sonstige Angaben (bspw. DAC6-Meldungen, Inanspruchnahme von steuerlichen Anreizen).

Die quantitative Berichterstattung soll bezwecken, dass die tatsächlichen steuerlichen Auswirkungen auf die Umwelt und die Gesellschaft verstanden werden können, die mit der Wirtschaftstätigkeit einhergehen.

Länderbezogener Bericht

Das CbCR enthält auf Landesebene aggregierte Daten, aufgegliedert nach Steuerhoheitsgebieten zu den wirtschaftlichen Aktivitäten des Unternehmens. Hierzu gehören z. B. die globale Aufteilung von Umsatzerlösen mit verbundenen und unverbundenen Unternehmen, Gewinne, gezahlte Ertragssteuern, gezeichnetes Kapital und Anzahl der Beschäftigten sowie eine (standardisierte) Angabe zur jeweiligen Geschäftstätigkeit. Auf supranationaler EU-Ebene wurde sich mit der Richtlinie 2021/2101 darauf geeinigt, dass der länderbezogene Ertragsteuerinformationsbericht von multinationalen Unternehmen auch veröffentlicht werden muss (public CbCR).⁵⁸⁸ Parallel zu diesen Versionen enthält auch der GRI 207 Anforderungen zu einem länderbezogenen Bericht.⁵⁸⁹ Die geforderten Inhalte der unterschiedlichen Rahmenwerke weichen dabei in Teilen voneinander ab.⁵⁹⁰

Trotz dieser inhaltlichen Abweichungen soll es für das Tax Reporting im Sinne einer vollumfänglichen Integrativen Tax Sustainability von Erfordernis sein, dass das Unternehmen einen länderbezogenen Bericht öffentlich zugänglich macht. Das CbCR fördert dabei verschiedene Aspekte, bspw. die Verbesserung der Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden, das unternehmensinterne Risikomanagement, aber auch die Steuergerechtigkeit und die Bekämpfung von Steuervermeidung. Insbesondere die beiden zuletzt genannten Aspekte haben für die steuerliche Nachhaltigkeit eine entscheidende Bedeutung. Ein öffentliches CbCR kann dazu beitragen, dass aggressive Steuerpraktiken und Steuervermeidungsstrategien der Unternehmen identifiziert werden, da sie Informationen über Umsätze, Gewinne und gezahlte Steuern offenlegen müssen. Dadurch wird sodann die Steuergerechtigkeit gefördert, welche essenzieller Bestandteil ist, da somit öffentlich zugänglich ist, in welchem Land das Unternehmen wieviel Steuern zahlt. Damit kann überprüft werden, ob die Unternehmen ihre steuerlichen Verpflichtungen erfüllen und keine unangemessenen Steuerschlupflöcher nutzen.

Effektiver Steuersatz (Effective Tax Rate)

Die Höhe der Steuerbelastung eines Unternehmens hängt von den vorherrschenden nominalen Steuersätzen sowie der Bemessungsgrundlage ab. Der Steuersatz bildet dabei eine funktionale Beziehung

⁵⁸⁷ Der „comply-or-explain“ Ansatz ist zentraler Bestandteil des europäischen kodexbasierten Ansatzes einer modernen Unternehmensführung und -kontrolle, welcher mit der Richtlinie 2006/46/EG eingeführt wurde. Siehe hierzu Europäische Kommission (2006).

⁵⁸⁸ Vgl. Europäische Kommission (2021b); BGBl (2023a).

⁵⁸⁹ Vgl. GRI (2019), S. 14 ff.

⁵⁹⁰ Für weitere Informationen vgl. Schnitger/Hollo/Kockrow (2020b), S. 1524 ff. Für einen Vergleich der Anforderungen des CbCR nach dem Standard GRI 207-4 und weitere Vorschriften zum CbCR. Vgl. Sopp/Baumüller (2019), S. 277.

zwischen der Steuerbemessungsgrundlage und der Steuerschuld ab.⁵⁹¹ Der nominale Steuersatz entspricht dem gesetzlich festgesetzten Prozentsatz,⁵⁹² zu dem Steuern auf bestimmte Einkommens- oder Vermögensarten in der jeweiligen Steuerjurisdiktion erhoben werden. Der nominale Steuersatz⁵⁹³ dient sodann als Grundlage zur Berechnung der tatsächlichen Steuerzahlungen. Der nominale Steuersatz kann hingegen von dem tatsächlich gezahlten Steuersatz (effektiver Steuersatz) abweichen, was durch verschiedene Faktoren begründet sein kann. Hierzu zählen u. a. Steuerbefreiungen, Steuerabzüge, Steuergutschriften oder andere steuerliche Regelungen. Der effektive Steuersatz ermittelt sich als Quotient aus der tatsächlichen Steuerlast des Unternehmens und des Ertrags vor Steuern. Zu beachten ist jedoch, dass das Vorliegen eines geringen effektiven Steuersatzes nicht per se aus der Steuervermeidung resultiert. Die Tax Sustainability erfordert daher eine detaillierte Auflistung der effektiven Steuersätze, um eine zutreffende Analyse der Abweichungen vorzunehmen. Daher sollte das Unternehmen einen globalen effektiven Steuersatz veröffentlichen, darüber hinaus jedoch auch eine Aufschlüsselung nach geografischen Gesichtspunkten. Eine Aufteilung bspw. nach Regionen oder Ländern mit Erläuterungen kann dazu beitragen, dass das Unternehmen transparent über ihre Steuerbelastung berichtet und den Stakeholdern detaillierte Auskünfte und Erläuterungen bereitstellt. Die Aussagekraft der ETR ist kritisch zu hinterfragen, da sie durch temporäre Differenzen verzerrt werden kann, die bspw. aus Abweichungen zwischen Handels- und Steuerrecht resultieren. Dennoch ermöglicht eine ausführliche Darstellung ein besseres Verständnis, da nachvollzogen werden kann, wie hoch die tatsächliche Steuerlast auf das zu versteuernde Einkommen oder den Gewinn des Unternehmens ist, und gibt folglich ein Indiz darüber, ob das Unternehmen ggf. schädlichen Praktiken nachgeht. Freilich kann ein effektiver Steuersatz nicht aus dem Kontext betrachtet ein fundiertes Verständnis über die Steuerpraktiken eines Unternehmens liefern. Daher ist es im Zusammenhang mit der Tax Sustainability, die ebenfalls von einem Langfristgedanken geprägt ist, notwendig, eine solche Darstellung über einen längeren Zeitraum zu betrachten. Eine Darstellung der Entwicklung des effektiven Steuersatzes im Zeitverlauf (bspw. bis zu fünf Jahren) kann eine Diskrepanz aufzeigen oder starke Schwankungen aufgrund temporärer Effekte erklären. Dennoch ist die Festsetzung einer Toleranzgrenze für eine effektive Mindeststeuerbelastung von Unternehmen oder Konzernen in ihrer Sinnhaftigkeit zu bezweifeln. Zwar fordert die Integrative Tax Sustainability eine faire Besteuerung, die sich sodann auch in einer bestimmten Steuerbelastung widerspiegeln sollte, jedoch kann sich diese in Abhängigkeit der Geschäftstätigkeit und der Steuerjurisdiktionen der Tätigkeit stark unterscheiden.⁵⁹⁴

Im Zusammenspiel mit zusätzlichen Erläuterungen hat das Unternehmen sodann die Möglichkeit, auf soziale und ökologische Aspekte dediziert einzugehen.

⁵⁹¹ Vgl. Kußmaul (2023), S. 10.

⁵⁹² Exemplarische Körperschaftsteuersätze: In Deutschland beträgt der Körperschaftsteuersatz gem. § 23 Abs. 1 KStG 15 %. Zusätzlich wird der Solidaritätszuschlag erhoben und beträgt maximal 5,5 %. Die tarifliche Besteuerung des Gewinns von Kapitalgesellschaften betrug im Jahr 2021 in Deutschland 29,93 % (zusammengesetzt aus Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer). Als Vergleich beträgt der Körperschaftsteuersatz in Dänemark 22 %, in Österreich 24 % und in Portugal 22,50 %. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2024), S. 12.

⁵⁹³ Dem nominalen Steuersatz wird häufig eine Signalfunktion bei internationalen Besteuerungsvergleichen zugesprochen, da er ein erstes Indiz zur Höhe der tatsächlichen Steuerbelastung gibt.

⁵⁹⁴ Unternehmen, wie z. B. die Lufthansa AG (Luftverkehrskonzern) oder Hapag-Lloyd AG (Transport- und Logistikunternehmen) sind auf Grundlage ihrer Geschäftstätigkeit darauf angewiesen, in diversen Ländern präsent zu sein. Landet ein Flugzeug von Lufthansa auf den Bahamas oder in Costa Rica oder ein Schiff der Hapag-Lloyd fährt durch den Panamakanal, dann pflegen diese Unternehmen Geschäftsbeziehungen mit nicht-kooperativen Staaten oder haben dort sogar eine Tochtergesellschaft, die das Geschäft abwickelt. In diesen Fällen liegt hier keine aggressive Steuergestaltungspolitik der Unternehmen zugrunde, sondern die Tätigkeiten sind betrieblich begründet.

Gesamtsteuerbeitrag (Total Tax Contribution)

Das Konzept der Total Tax Contribution (auch TTC)⁵⁹⁵ bezieht sich auf die Gesamtsteuerleistung eines Unternehmens innerhalb eines bestimmten Zeitraums. Dabei werden nicht nur direkte Steuern, die das Unternehmen an die Steuerbehörden zahlt, berücksichtigt, sondern auch die indirekten Steuern, die im Rahmen der individuellen Geschäftstätigkeit entstehen. Die Berichterstattung der TTC vermittelt ein umfassendes Bild der Steuerleistung eines Unternehmens, da nicht nur Einkommenssteuer und Körperschaftsteuer, sondern auch weitere Steuern (Mehrwert-, Lohn-, Verbrauchsteuer usw.) berücksichtigt werden. Dabei hat die TTC zum Zweck die Gesamtauswirkung eines Unternehmens auf die Steuerfinanzen der jeweiligen Steuerjurisdiktionen oder Regionen zu erfassen. Welchen Anteil die Unternehmen zur Steuerbasis eines Landes beitragen, kann als Teil der Steuertransparenz sowie auch der Steuerverantwortung von Unternehmen dienen, sodass eine unmittelbare Kommunikation an die Stakeholder erfolgt und eine umfassendere Bewertung der Steuerbeiträge ermöglicht wird.

Je präziser und detaillierter die Angaben zur TTC sind, bspw. in Bezug auf geografische Aufschlüsselungen nach Regionen oder Ländern, desto umfangreicher können Informationen zu steuerlichen Nachhaltigkeitsaspekten daraus abgeleitet werden. Insbesondere Aspekte wie die Verknüpfung der Geschäftstätigkeit mit der wirtschaftlichen Tätigkeit, die finanzielle Leistungsfähigkeit sowie auch die Steuergerechtigkeit spielen hierbei eine Rolle. Je angemessener im Verhältnis zur Unternehmensaktivität die Steuerzahlungen in den einzelnen Regionen oder Steuerjurisdiktionen ausfallen, desto mehr trifft die Annahme zu, dass die Unternehmen ihren fairen Anteil zur Finanzierung des Staatshaushaltes beitragen. Die TTC bietet dafür eine geeignete Möglichkeit und gestattet dabei einen holistischen Einblick.

Steuerliche Anreize

Steuerliche Anreize bilden eine wichtige angebotsseitige Stellschraube der Steuerpolitik, da klug gesetzte steuerpolitische Rahmenbedingungen die Möglichkeiten von Unternehmen stärken, zu investieren, Innovationen voranzutreiben und folglich in Wertschöpfung umzusetzen.⁵⁹⁶ Steuerliche Anreize werden von Regierungen gezielt eingesetzt, um bestimmte Vorhaben zu fördern oder Verhaltensweisen der Steuerpflichtigen zu beeinflussen. Somit können sich steuerliche Anreize in unterschiedlicher Art (positiv sowie negativ) auf soziale, ökologische und ökonomische Aspekte auswirken.

Die Relevanz von Steuern zur Erreichung bzw. Förderung der Nachhaltigkeitsziele ist bereits unbestritten,⁵⁹⁷ sodass viele Regierungen Steuervergünstigungen für umweltfreundliche Investitionen, Forschungs- und Entwicklungsvorhaben oder aber auf die Besteuerung von Umweltverschmutzungen setzen. Insofern stellen steuerliche Anreize auch für Unternehmen ein Instrument dar, welche dazu beitragen können, dass bestimmte unternehmensinterne Ziele erreicht werden können. Diese Steuerinstrumente können sich auf Wirtschaft, Gesellschaft oder Umwelt erstrecken.⁵⁹⁸

Unternehmen beziehen bei der Standortwahl nicht nur Aspekte der Leistungsseite eines Standortes ein (wie Infrastruktur, Qualifikation der Fachkräfte, öffentliche Sicherheit und effiziente Verwaltung,

⁵⁹⁵ Die TTC-Methode wurde in den frühen 2000er Jahren von PricewaterhouseCoopers (PwC) entwickelt. Sie haben zudem eine Reihe von Leitfäden und Standards veröffentlicht, um die Unternehmen bei der Berechnung und der entsprechenden Berichterstattung ihrer TTC zu unterstützen. Diese Leitfäden bieten detaillierte Ausführungen und Anleitungen zur Erfassung der verschiedenen Steuerarten und -beträge. Für weitere Informationen siehe PricewaterhouseCoopers LLP (2021). Bis dato ist die Berichterstattung der TTC freiwillig.

⁵⁹⁶ Vgl. Bundesministerium für Finanzen (2022), S. 54.

⁵⁹⁷ Vgl. Europäische Kommission (2021a), S. 2; International Chamber of Commerce (2018); Europäische Kommission (2019), S. 4; Europäische Kommission (2020b).

⁵⁹⁸ Vgl. Nerudová et al. (2020), S. 71 ff.

s. auch Kap. 4.3.3), sondern auch das Besteuerungsniveau sowie die zur Verfügung stehenden steuerlichen Anreize. Steuerliche Anreize bestehen dabei in verschiedenen Ausgestaltungsformen, da sie nicht nur angeboten werden, um ein bestimmtes Verhalten der Steuerpflichtigen herbeizuführen, sondern insbesondere auch, um die Standortattraktivität der einzelnen Jurisdiktionen im internationalen Steuerwettbewerb⁵⁹⁹ zu erhöhen. Ein verantwortungsbewusstes Unternehmen, welches dem Integrativen Tax Sustainability-Konzept folgt, hat der Intensität des Steuerwettbewerbs mit kritischer Hinterfragung zu begegnen. Die angebotenen steuerlichen Anreize sind sodann nicht mehr ausschließlich aus der finanziellen Perspektive für das Unternehmen zu würdigen, sondern auch im Hinblick auf soziale und ökologische Konsequenzen, was nicht zuletzt durch die Koexistenz der Steuersysteme erschwert wird.⁶⁰⁰ Es geht darum, steuerliche Anreize sorgfältig auszuwählen, um mögliche negative Auswirkungen⁶⁰¹ zu vermeiden. Es ist eine holistische Betrachtung der Anreize notwendig, die insbesondere auf die soziale Verantwortung der Unternehmen abzielt, sodass bspw. Steuervergünstigungen zur Förderung von Bildungsprogrammen oder sozialer Gerechtigkeit gewählt werden. Das Tax Reporting sollte sodann dazu eingesetzt werden, die Nutzung verschiedener steuerlicher Anreize offenzulegen und deren Auswahl bzw. Nutzung zu begründen. Darüber hinaus kann das Tax Reporting für die Ausdehnung des Global Tax Profiles auch um weitere Offenlegungen ergänzt werden. Hierzu zählen bspw. Angaben zu möglichen DAC6-Meldeverpflichtungen. Weiterführend können ebenso Angaben zu aktuellen oder abgeschlossenen Betriebsprüfungen, steuerlichen Rechtsstreitigkeiten o. Ä. gegeben werden. All diese Informationen gewähren einen zusätzlichen Einblick in die Steuerpraktiken des Unternehmens und ermöglichen infolgedessen eine verbesserte Bewertung der steuerlichen Nachhaltigkeitsperformance.

Anders als die anderen Dimensionen ist das Tax Reporting nicht unmittelbar mit der Nachhaltigkeit verknüpft, sondern neigt zu einer mittelbaren Verknüpfung. Vielmehr geht es darum, Bericht darüber zu erstatten, wie das Unternehmen seine Steuerprinzipien in die Praxis umsetzt. Überdies ist es Ziel, die tatsächlichen Einflüsse auf die Umwelt und die Gesellschaft zu identifizieren, die durch steuerliche Handlungen hervorgerufen werden. Die Offenlegung eines Global Tax Profiles kann sodann einen dezidierten Überblick geben, welcher die Aussagen der anderen Dimensionen der Integrativen Tax Sustainability verifizieren kann.

Unter dem Aspekt der Gerechtigkeit und Partizipation ist es vertretbar, dass diejenigen, die sich direkt an der Globalisierung beteiligen und von ihr profitieren, indem sie Einkommen erzielen und Vermögen im In- und Ausland halten, im Sinne der Integrativen Tax Sustainability einer ausführlichen öffentlichen Steuertransparenz (Tax Reporting) unterliegen und dieser nachkommen. Diese Transparenz ermöglicht das Erstellen eines Global Tax Profiles, welches Rechenschaft und Sorgfalt fördert und die Unternehmen zur Verantwortung verpflichtet. Jedoch ist das Risiko der Offenlegung, welches für diejenigen resultiert, die im Ausland investieren und Geschäfte machen, nicht unerheblich.⁶⁰² Darüber hinaus ist ebenfalls der Aspekt zu nennen, dass die Veröffentlichung von Steuerangelegenheiten bei Stakeholdern leicht Ärger und Frustration auslösen kann, anstatt dass sie diese vollumfänglich gutheißen.⁶⁰³

⁵⁹⁹ U. a. die Globalisierung und die damit einhergehende steigende internationale Mobilität der Wirtschaftstätigkeiten setzen die Staaten zunehmend unter Druck, attraktive Standortbedingungen für Unternehmen zu schaffen, sodass steuerliche Präferenzregime geschaffen werden, um die Attraktivität zu erhöhen (bspw. durch niedrige Steuersätze oder vorteilhafte Steuersysteme). Vgl. Rathje/Wohlrabe (2018), S. 47 ff; Rathje/Wohlrabe (2019), S. 1.

⁶⁰⁰ Zur Koexistenz der Steuersysteme im Hinblick auf die OECD Maßnahmen zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, siehe auch Schön (2022b), S. 181 f.

⁶⁰¹ Mögliche negative Auswirkungen können bspw. unbeabsichtigte Folgen wie eine Übernutzung der Ressourcen sein.

⁶⁰² Vgl. Stewart (2019), S. 249.

⁶⁰³ Vgl. Hillenbrand et al. (2019), S. 404.

Hinter der Forderung nach mehr Transparenz steht häufig das Verlangen nach mehr Informationen, was hingegen problematisch sein kann, da zusätzliche Informationen nicht automatisch ein größeres Verständnis hervorrufen.⁶⁰⁴ Die zentrale Herausforderung für Unternehmen im Zuge des Tax Reportings besteht sodann darin, bei der Offenlegung von steuerbezogenen Informationen eine Klarheit zu schaffen und Erklärung zu geben, sodass diese nicht missinterpretiert werden können.

Das Tax Reporting bietet zum einen die Möglichkeit, die Stakeholder über die Steuerpraktiken des Unternehmens zu sensibilisieren. Zum anderen hilft es einem Unternehmen dabei, seine Glaubwürdigkeit und Reputation zu stärken, und sich basierend auf quantitativen, fundierten Daten als verantwortungsvoller Steuerzahler darzustellen und entsprechende Erläuterungen zur Verfügung zu stellen. Trotz der Bedeutsamkeit der Transparenz und Offenlegung steuerlicher Informationen für die Integrative Tax Sustainability sind die berichteten Informationen stets kritisch zu hinterfragen, auch dann, wenn es sich hier um vermeintlich quantitative Daten handelt.⁶⁰⁵

Wenn die Unternehmen immer mehr die wirtschaftlichen und sozialen Vorteile ihrer steuerzahlenden Aktivitäten öffentlich schildern, werden diese bestätigt und zu einem stärkeren sowie auch gefestigteren Bestandteil der sozialen Erzählungen über Unternehmen in der Gesellschaft.⁶⁰⁶ Nachhaltigkeitsberichte beruhen auf der Annahme, dass durch Informationen zu sozialen, ökologischen und ökonomischen Aspekten ein langfristiges und vor allem nachhaltiges Unternehmensmanagement bewirkt werden kann.⁶⁰⁷ Dieses ist auch auf die Offenlegung von steuerrelevanten Informationen übertragbar. Über eine derartige Transparenz wird versucht, das Grunddilemma der westlichen marktwirtschaftlich ausgerichteten Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung abzumildern, namentlich, dass Umwelt- und Sozialbelange den Shareholder-Interessen eigentlich nur dann vorgehen, wenn gesetzliche Vorschriften oder das öffentliche Interesse dies verlangen.⁶⁰⁸ Abschließend festzuhalten ist, dass zur Bewertung der steuerlichen Nachhaltigkeitsperformance eines Unternehmens aussagekräftige Informationen notwendig sind, um aufrichtiges ökologisches Engagement der Unternehmen vom oft sehr stark kritisierten Green-Washing⁶⁰⁹ unterscheiden zu können.⁶¹⁰

4.4 Zwischenfazit

Die Vereinbarkeit von ökologischen und sozialen Gesichtspunkten mit betriebswirtschaftlichen Perspektiven ist die größte Herausforderung und ein zentraler Aspekt des ITSA. Dennoch ist es erforderlich, dieser Herausforderung möglichst pragmatisch zu begegnen, wobei die oben erarbeiteten Dimensionen dabei unterstützen sollen. Während reine Konzepte der unternehmerischen Verantwortung auf dem Engagement der Unternehmen beruhen, liegt der Schwerpunkt des Integrativen Tax Sustainability-Konzepts auf der Aufrechterhaltung der Ressourcen in ökonomischer, sozialer und ökologischer Sichtweise, die von der Unternehmenstätigkeit durch die steuerlichen Entscheidungen beeinflusst werden.

Obwohl das Leitbild einer nachhaltigen Entwicklung überzeugend und weitgehend akzeptiert ist, bildet das Verständnis der steuerlichen Nachhaltigkeit noch viel Spielraum zur Interpretation und

⁶⁰⁴ Vgl. Oats/Tuck (2019), S. 565 f.

⁶⁰⁵ Studien haben bereits belegt, dass Unternehmen mit höheren effektiven Steuersätzen und höheren Steuerzahlungen eher gewillt sind, freiwillig Steuerinformationen und Kennzahlen offenzulegen, als solche, die eher aggressivere Praktiken verfolgen. Vgl. Adams/Demers/Klassen (2022), S. 31; Kays (2021); Henry/Massel/Towery (2016), S. 809.

⁶⁰⁶ Vgl. Reiter (2020), S. 62.

⁶⁰⁷ Vgl. Gutsche/Gratwohl/Fauser (2015), S. 455.

⁶⁰⁸ Zu den Kosten der Messung des Grunddilemmas siehe Thomas/Repetto/Dias (2007), S. 421.

⁶⁰⁹ Der Begriff des Green-Washing meint, dass im Rahmen der Nachhaltigkeitskommunikation einseitig positiv in einer den Tatsachen nicht entsprechenden oder diese jedenfalls entstellenden Weise berichtet wird. Darüber hinaus bezieht es sich in der Unternehmenskommunikation ebenfalls auf Beschönigungstendenzen bei der Darstellung von Informationen. Vgl. Nietsch (2023), S. 66; begriffliche Eingrenzung auch bei Zeidler/Dürr (2022), S. 377.

⁶¹⁰ Vgl. Gutsche/Gratwohl/Fauser (2015), S. 456; Hanning/Tschatsch (2022), S. 1065.

Anwendung. Mit dem definierten ITSA geht die Chance einher, Steuern als Nachhaltigkeitsfaktor neu zu definieren und den künftigen Standard steuerethischer Unternehmensführung zu prägen.⁶¹¹ Dabei ist es neuartig, dass Steuern im Unternehmen nicht mehr einer ausschließlichen intrinsischen Bewertung unterliegen, sondern extrinsisch beeinflusst werden. Hierbei wird besonders das Instrument der Moralität von einzelnen Gruppen dazu benutzt, auch über die juristischen Verpflichtungen hinaus Ansprüche an eine Unternehmung zu rechtfertigen, ohne dass es einer detaillierten Begründung bedarf. Der Ausgleich zwischen den unternehmensinternen und den unternehmensexternen Interessen bzw. Anforderungen ist dabei essenziell. Strategische Kompromisse zwischen den einzelnen CSR-Elementen können es den Unternehmen ermöglichen, zumindest einige Forderungen der Stakeholder-Gruppen zu erfüllen und damit insgesamt eine ausreichende Legitimität ihrer Steuerposition zu gewährleisten.⁶¹²

Integrative Tax Sustainability Dimension	Wesentliche Aspekte
Tax Principles	<ul style="list-style-type: none"> – Steuerethik – Steuermoral – steuerlicher Verhaltenscodex
Tax Concept	<ul style="list-style-type: none"> – Steuerstrategie – Steuerplanung – steuerliche Risiken – Steuergestaltung
Approach to Tax	<ul style="list-style-type: none"> – Standortwahl – Beteiligungsstruktur – Verrechnungspreissystem
Tax Processes	<ul style="list-style-type: none"> – Tax Governance – Tax Compliance & Tax CMS
Tax Stakeholder	<ul style="list-style-type: none"> – Interessen und Partizipation – Stakeholder-Beziehung – Transparenz, Dialog und Engagement
Tax Reporting	<ul style="list-style-type: none"> – Global Tax Profile (CbCR, Total Tax Contribution, Effective Tax Rate) – Transparenzinitiativen

Tab. 8: Integrative Tax Sustainability Approach⁶¹³

Die Integrative Tax Sustainability ist mit einem hohen Neuigkeitsgrad verknüpft und kann nicht als fertiges Instrument implementiert werden, sondern verlangt von den Unternehmen vielmehr eine kontinuierliche Weiterentwicklung bei zunehmend gesteigerter Wissensbasis. Darüber hinaus ist ebenfalls festzuhalten, dass auf Dauer ein solches Teilsystem (Unternehmen) nur aufrechterhalten wird, wenn es sich als funktional für das Gesamtsystem erweist und einen gemeinschaftlichen Sinn stiftet.⁶¹⁴ Ein Wegdenken der Integration von Tax Sustainability aus der betriebliche Entscheidungssphäre ist demnach nicht mehr zeitgemäß.

⁶¹¹ Vgl. Hülsmann/Herder/Frey (2021), S. 1765.

⁶¹² Vgl. Fallan/Fallan (2019), S. 1.

⁶¹³ Eigene Darstellung.

⁶¹⁴ Vgl. Gourgé (2021), S. 69.

5 Methodisches Vorgehen

Diese Arbeit verfolgt einen qualitativen Ansatz, nach dem – im Unterschied zu quantitativen Methoden – keine fertigen Prozeduren auf das Material angewendet werden.

Die vorliegende Analyse wendet sich einer aktuellen Entwicklung zu und analysiert, inwieweit das theoretische Konzept der Integrativen Tax Sustainability in der berichterstattenden Praxis zur steuerlichen Nachhaltigkeit bereits vorzufinden ist.

5.1 Grundlagen der Inhaltsanalyse

Die Inhaltsanalyse stellt eine zentrale Methode der kommunikations- und sozialwissenschaftlichen Forschung dar und geht auf den englischsprachigen Begriff der „content analysis“ zurück.⁶¹⁵ Die Inhaltsanalyse bietet somit eine Methode zur systematischen Erhebung und Auswertung von Texten, Bildern und Filmen und stellt einen festen Bestandteil der empirischen sozialwissenschaftlichen Forschung dar.⁶¹⁶ Zu den klassischen und bekanntesten Definitionen der Inhaltsanalyse zählt die von *Berelson*:

„Content analysis is a research technique for the objective, systematic, and quantitative description of manifest content of communication.“⁶¹⁷

Die rein quantitative Beschreibung manifestierter Inhalte blieb nicht ohne Kritik. *Merten* entwickelte die Methodendefinition⁶¹⁸ weiter und unterschied insbesondere manifeste und nicht manifeste Inhalte.⁶¹⁹ Besonders kritisiert wurde die Ausgangsdefinition nach *Berelson* dahingehend, dass der Textkontext missachtet wurde und latente Strukturen vernachlässigt wurden sowie Ansprüche an die Systematik und die Überprüfbarkeit nicht erfüllt werden.⁶²⁰ Darauf folgend plädierte *Kracauer* erstmalig in den 1950er Jahren für den Begriff der qualitativen Inhaltsanalyse, welche in den nachfolgenden Jahren methodisch weiterentwickelt worden ist.⁶²¹ *Kracauer* führt verschiedene Unterschiede zwischen der qualitativen und der quantitativen Analyse von Inhalten an, bspw. folgende:

- Interpretation und Deutung von Kommunikation: Keine Objektivität besteht, da sie von Subjekten mit eigenen Wertvorstellungen vorgenommen werden. Eine qualitative Evaluation mittels einfacher Skalierungen sollte nicht vorgenommen werden.⁶²²
- Umgang mit latenten Inhalten: Bei der qualitativen Inhaltsanalyse können latente Inhalte ermittelt werden, sodass eine Vereinfachung der Daten vermieden werden kann.⁶²³

Im Allgemeinen liegen der Inhaltsanalyse vier Phasen zugrunde: Planungs-, Entwicklungs-, Test- und Anwendungsphase. Abb. 10 veranschaulicht die vier genannten Phasen sowie die damit einhergehenden Arbeitsschritte.

⁶¹⁵ Vgl. Kessler et al. (2023), S. 9.

⁶¹⁶ Vgl. Mayring (2022), S. 27; Diekmann (2021), S. 576.

⁶¹⁷ Berelson (1952), S. 18.

⁶¹⁸ „Die Inhaltsanalyse ist eine Methode zur Erhebung sozialer Wirklichkeit, bei der von Merkmalen eines manifesten Textes auf Merkmale eines nicht-manifesten Kontextes geschlossen wird.“, Merten (1995), S. 59.

⁶¹⁹ Vgl. Kessler et al. (2023), S. 10.

⁶²⁰ Die Diskussion wurde u. a. bei Merten (1995), Früh (2017) und Brosius/Haas/Merten (2022) ausgiebig geführt und soll hier nicht weiter dargestellt werden.

⁶²¹ Vgl. Kracauer (1952), S. 631; Kuckartz (2022), S. 35.

⁶²² Vgl. Kracauer (1952), S. 632.

⁶²³ Vgl. Kracauer (1952), S. 633.

Planungsphase	<ul style="list-style-type: none"> – Problemstellung und Forschungsfrage – Festlegung des Untersuchungsmaterials
Entwicklungsphase	<ul style="list-style-type: none"> – Entwicklung des Kategoriensystems
Testphase	<ul style="list-style-type: none"> – Probekodierung – Reliabilitätsprüfung
Anwendungsphase	<ul style="list-style-type: none"> – Kodierung – Datenauswertung

Abb. 10: Phasen der klassischen Inhaltsanalyse⁶²⁴

In Deutschland sind u. a. die Werke von *Mayring*⁶²⁵ sowie von *Kuckartz*⁶²⁶ für die Methodenlehre zur qualitativen Inhaltsanalyse wesentlich. Diese werden im anschließenden Kapitel näher erläutert.

5.2 Qualitative Inhaltsanalyse nach *KUCKARTZ*

Zur empirischen Untersuchung des Integrativen Tax Sustainability-Konzepts in der nichtfinanziellen Berichterstattungspraxis wird in der vorliegenden Arbeit auf die inhaltlich strukturierende qualitative Inhaltsanalyse nach *Kuckartz* zurückgegriffen. Die qualitative Inhaltsanalyse nach *Kuckartz* erweitert das traditionelle Verfahren der Inhaltsanalyse (s. Kap. 5.1) und basiert auf dem ursprünglichen Ansatz von *Mayring* zur qualitativen Inhaltsanalyse. *Kuckartz* unterscheidet zwischen drei Formen der qualitativen Inhaltsanalyse: der inhaltlich strukturierenden, der evaluativen und der typenbildenden qualitativen Inhaltsanalyse.

Die inhaltlich strukturierende qualitative Inhaltsanalyse zielt darauf ab, mit Hilfe von neu entwickelten Kategorien das Untersuchungsmaterial systematisch zu strukturieren und kategorienbasiert oder fallorientiert zu analysieren.⁶²⁷ Die evaluative qualitative Inhaltsanalyse fokussiert sich auf die Einschätzung, Klassifizierung und Bewertung von Inhalten anhand von Kategorien, deren Ausprägungen meist ordinaler Art sind.⁶²⁸ Die typenbildende qualitative Inhaltsanalyse versucht, mehrdimensionale Muster zu identifizieren, die das Verständnis eines komplexeren Gegenstandsbereichs oder eines Handlungsfeldes ermöglichen.⁶²⁹

Das Ursprungsmodell, vorgeschlagen von *Mayring*, wurde im Rahmen eines Forschungsprojektes zur Untersuchung der psychosozialen Folgen von Arbeitslosigkeit entwickelt.⁶³⁰ Bei der qualitativen Inhaltsanalyse nach *Mayring* handelt es sich um eine deduktive Methode, die auf einer konstruktivistischen Perspektive basiert, da sie vorab definierte Kategorien verwendet, um das Datenmaterial zu analysieren. Das Datenmaterial wird folglich zuerst codiert sowie anschließend nach den Kategorien zusammengefasst und analysiert, um Muster respektive Zusammenhänge zu identifizieren.

⁶²⁴ Darstellung in Anlehnung an Früh (2017), S. 96.

⁶²⁵ Mayring (1983).

⁶²⁶ Kuckartz (2007).

⁶²⁷ Vgl. Kuckartz (2022), S. 129.

⁶²⁸ Vgl. Kuckartz (2022), S. 157.

⁶²⁹ Vgl. Kuckartz (2022), S. 176.

⁶³⁰ Vgl. Ulich/Strehml (1985). In diesem Forschungsprojekt wurden halb-strukturierte offene Interviews (insgesamt etwa 600) nach branchenspezifischen Belastungen, kognitiver Verarbeitungen und Bewältigungsversuchen im Längsschnitt ausgewertet.

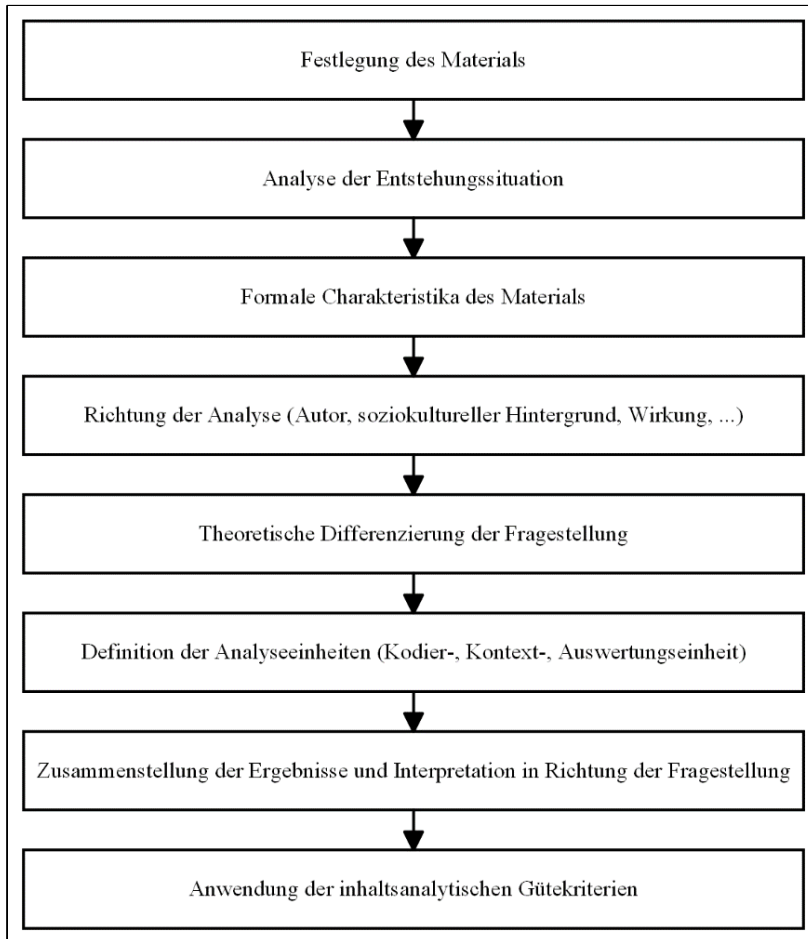


Abb. 11: Inhaltsanalytisches Ablaufmodell nach Mayring⁶³¹

Die qualitative Inhaltsanalyse nach Mayring setzt eine systematische Durchführung der Schritte voraus und ist daher wenig flexibel und anpassungsfähig.

Deshalb wird im Rahmen dieses Dissertationsprojektes die inhaltlich strukturierende qualitative Inhaltsanalyse nach Kuckartz⁶³² angewandt, welche einen modifizierten Ansatz der qualitativen Inhaltsanalyse nach Mayring darstellt. Sie ist eine Methode der Textanalyse, die darauf abzielt, inhaltliche Strukturen im Text zu identifizieren und zu beschreiben. Im Gegensatz zu explorativen qualitativen Inhaltsanalysen, welche dazu dienen, offen und unvoreingenommen nach Mustern zu suchen, legt die inhaltlich strukturierende Analyse im Vorfeld eine Kategorienstruktur fest, die als Analysegrundlage fungiert. Die Variante der inhaltlich strukturierenden qualitativen Inhaltsanalyse ist zudem in der Lage thematisch orientierte Fragestellungen zu beantworten, was aber auch für Fragestellungen mit einem bewertenden, klassifizierenden oder einschätzenden Fokus gilt. Es ist somit möglich, explorativ ein unbekanntes Forschungsfeld zu ergründen sowie ebenso flexibel und anpassungsfähig auf den jeweiligen Forschungsprozess und das zu analysierende Material zu reagieren.

Dieser Ansatz von Kuckartz wurde gewählt, weil das systematische Vorgehen durch die Praxisorientierung, die Ausführlichkeit und die Verständlichkeit zu den formulierten Forschungsfragen passt und eine geeignete Methode für die Auswertung der vorhandenen Datenbasis darstellt. Sie ermöglicht eine detaillierte und tiefgehende Untersuchung von Texten, indem sie Kategorien entwickelt und diese schrittweise verfeinert. Dies fördert eine präzise und nachvollziehbare Auswertung, die sowohl induktiv als auch deduktiv vorgehen kann. Darüber hinaus ermöglicht sie durch ihre verschiedenen Phasen eine Weiterentwicklung des Integrativen Tax Sustainability-Konzepts und eine Bewertung

⁶³¹ Darstellung in Anlehnung an Mayring (2022), S. 61.

⁶³² Siehe hierzu ausführlich Kuckartz (2022), S. 129-156.

des aktuellen Berichtsverhaltens. Unterschiedliche methodische und gestalterische Defizite des klassischen Ansatzes nach Mayring greift bspw. Steigleder in ihrer „konstruktiv kritische[n] Studie zur Auswertungsmethodik nach Philipp Mayring“⁶³³ im Rahmen ihrer Dissertation auf. Für die Durchführung der Analyse wurden zuerst die entsprechenden Daten gesammelt und erhoben. Die qualitative Inhaltsanalyse eignet sich mit ihrem systematischen Vorgehen besonders für die Umsetzung mit einem computergestützten Programm. Auswertung und Codierung der Daten wurden daher durch die Nutzung der Software Max Weber Qualitative Datenanalyse (kurz MAXQDA) 2024⁶³⁴ unterstützt, die auch für die einzelnen Auswertungsschritte der weiteren Analyse verwendet wird.

Die inhaltlich strukturierende qualitative Inhaltsanalyse nach Kuckartz wird in der Methodenliteratur vielfach eingesetzt, da sich ein weites Spektrum von einer vollständig induktiven Kategorienbildung am Material bis hin zu einer weitgehend deduktiven Bildung von Kategorien abbilden lässt.⁶³⁵ Für die Datenerhebung und -verarbeitung der Nachhaltigkeitsberichte wird dieser Ansatz gewählt, da er die Möglichkeit bietet, zuerst einen von der Datensammlung losgelösten Ansatz zu verfolgen. Das ist im Rahmen dieses Dissertationsprojektes von Bedeutung, weil das Integrative Tax Sustainability-Konzept nicht am Material entwickelt, sondern auf Basis theoretischer Vorüberlegungen generiert wird. Zudem bietet diese Methode den Vorteil, eine ausdifferenzierte und fallorientierte Codierung von Kategorien vorzunehmen. Insbesondere die Kombination aus deduktiver und induktiver Herleitung der Kategorien stellt für die Untersuchung ein ideales Mittel dar, um der Forschungsfrage 2 Rechnung zu tragen. Das Schaubild veranschaulicht ausgehend von den Forschungsfragen den Ablauf der inhaltlich strukturierenden Analyse in sieben Phasen.

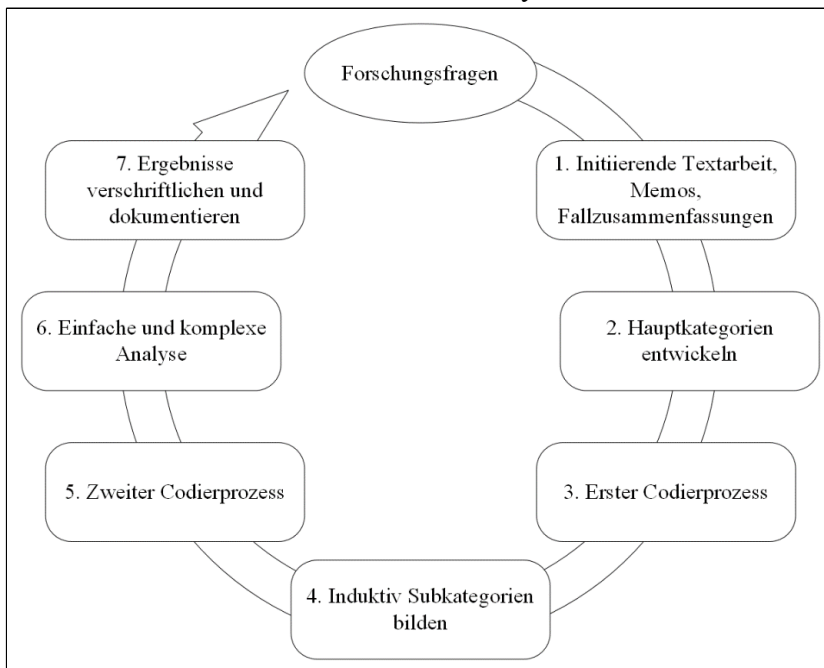


Abb. 12: Ablaufmodell inhaltlich strukturierende qualitative Inhaltsanalyse nach Kuckartz⁶³⁶

Im ersten von sieben Schritten des Auswertungsprozesses wird intensiv mit dem Datenmaterial gearbeitet. Das sorgfältige Lesen der Daten, um die wichtigen Textpassagen zu identifizieren, sowie das Auflisten aller spontaner Auswertungsideen sind von besonderer Bedeutung für diese Phase.⁶³⁷ Ziel der initiierenden Textarbeit ist es, zunächst ein einführendes Gesamtverständnis für die jeweiligen

⁶³³ Steigleder (2008).

⁶³⁴ Das Programm MAXQDA ist zu Beginn der 1990er-Jahre an der Freien Universität Berlin von Udo Kuckartz entwickelt worden. Die möglichen Leistungen solcher Softwareprogramme hat Kuckartz ausführlich aufgearbeitet, siehe hierzu Kuckartz (2005), S. 13 f.

⁶³⁵ Vgl. Kuckartz (2022), S. 129.

⁶³⁶ Vgl. Kuckartz (2022), S. 132.

⁶³⁷ Vgl. Kuckartz (2022), S. 133.

Texte basierend auf der Forschungsfrage zu entwickeln. Ausgehend von der Forschungsfrage und den Zielen, wurde im Rahmen dieses Dissertationsprojektes die initiiierende Textarbeit nicht unmittelbar am erhobenen Datenmaterial durchgeführt, sondern es wurde auf Basis von grundlegenden und weitreichenden Vorüberlegungen ein theoretisches fundiertes Konzept der Integrativen Tax Sustainability entwickelt. Unter Einbeziehung ebenjener Vorüberlegungen (s. Kap. 4) und Berücksichtigung des theoretischen Hintergrundes der Ausarbeitung wurden sodann im zweiten Schritt des Auswertungsprozesses die Hauptkategorien oder andere Dimensionen entwickelt. Dieses Vorgehen zur Generierung der Hauptkategorien ist deduktiver Art und wird auch als A-priori-Kategorienbildung bezeichnet.⁶³⁸ Das bedeutet, dass die Hauptkategorien weitgehend unabhängig von den erhobenen Daten gebildet werden.⁶³⁹ Dabei existieren verschiedene Quellen deduktiver Kategorien, bspw. ein theoretischer Bezugsrahmen, der Forschungsstand, Hypothesen und Vermutungen und Alltagswissen, die sich allesamt gegenseitig nicht ausschließen und verknüpft zur Anwendung kommen können. Bei der Generierung der Hauptkategorien wird Wert darauf gelegt, dass diese nicht zu unkonkret, aber auch nicht zu ausdifferenziert gewählt sind. Die gebildeten Hauptkategorien werden zur Präzisierung mit Definitionen und Abgrenzungen zu anderen Hauptkategorien versehen, sodass diese trennscharf und je nach Anwendungsfall auch disjunkt sind.⁶⁴⁰

Der erste Codierprozess in der dritten Phase wird zweckmäßigerweise so gestaltet, dass man jeden Text sequenziell bearbeitet, d. h. Zeile für Zeile vom Beginn bis zum Ende durchgeht, und die Textabschnitte den entsprechenden Kategorien zuweist.⁶⁴¹ Es muss somit jeweils entschieden werden, welche der Kategorien in dem betreffenden Textabschnitt angesprochen wird – dieser Kategorie wird dann zugeordnet. Die Länge der codierten Textpassagen kann dabei variieren. Nicht sinntragende Textstellen oder Textpassagen, die für die Forschungsfrage nicht relevant sind, bleiben uncodiert.⁶⁴² Entgegen der Erwartung, dass eine Textstelle nur einer einzigen Kategorie zugeordnet werden darf, können auch mehrfach Codierungen vorgenommen werden. Nur Teile eines Kategoriensystems, die bewusst so konstruiert sind, dass sich die Subkategorien wechselseitig ausschließen, qualifizieren sich nicht für eine Mehrfachcodierung.⁶⁴³

Die vierte und die fünfte Phase können als parallellaufender Prozess betrachtet werden. Kernaspekt dieser Phasen ist die Ausdifferenzierung der zunächst recht allgemein formulierten Hauptkategorien, sodass einzelne Subkategorien herausgearbeitet werden können.⁶⁴⁴ Sobald die Dimensionalisierung der Subkategorien erfolgt ist, gilt es im zweiten Codierprozess, die mit bislang Hauptkategorien codierten Textstellen erneut durcharbeiten und systematisch die Subkategorien zu codieren.⁶⁴⁵ Aus dem systematischen Codieren anhand der Subkategorien resultiert ein thematisches Koordinatennetz (Grid), welches sich als sog. Themenmatrix darstellen lässt.⁶⁴⁶

⁶³⁸ Vgl. Kuckartz (2022), S. 72.

⁶³⁹ Dieses Vorgehen ist in der Praxis weitestgehend unter der deduktiven Kategorienbildung bekannt, wodurch ggf. aber ein falsches Verständnis suggeriert wird, da deduktiv als die logische Ableitung des Besonderen aus dem Allgemeinen verstanden wird.

⁶⁴⁰ Vgl. Kuckartz (2022), S. 64.

⁶⁴¹ Im Rahmen des Codierprozesses wurde insbesondere bei den Berichten, die als integrierter Teil im Geschäftsbericht geführt sind, auf die Verweise der GRI Content Index zurückgegriffen, um ein erstes Indiz der relevanten Textpassagen zu erhalten.

⁶⁴² Vgl. Kuckartz (2022), S. 134.

⁶⁴³ Vgl. Kuckartz (2022), S. 134.

⁶⁴⁴ Vgl. Kuckartz (2022), S. 138.

⁶⁴⁵ Vgl. Kuckartz (2022), S. 142.

⁶⁴⁶ Vgl. Kuckartz (2022), S. 142, 144.

Um die Ergebnispräsentation vorzubereiten, muss eine einfache und komplexe Analyse im sechsten Prozessschritt stattfinden, bei der die Haupt- und Subkategorien im Mittelpunkt stehen. Die Auswertung kann anhand verschiedener Formen erfolgen, bspw. mittels kategorienbasierter Analyse entlang der Hauptkategorien, Visualisierungen, vertiefender Einzelfallanalysen sowie qualitativer und quantifizierender Fall- bzw. Gruppenvergleiche.⁶⁴⁷

In der Phase 7 gilt es, die gefundenen Ergebnisse und gewonnenen Erkenntnisse zu verschriftlichen. Hierbei ist eine Orientierung an den untersuchten Forschungsfragen hilfreich. Zudem kann auf die Vorarbeiten in den vorherigen Phasen zurückgegriffen werden. Sehr empfehlenswert ist es, dass die wichtigsten Erkenntnisse bereits frühzeitig verschriftlicht und festgehalten werden. Es ist besonders darauf zu achten, dass der Ergebnisbericht resümierend den Bogen zur ursprünglichen Ausgangssituation schlägt und feststellt, ob die ursprünglichen Fragen beantwortet werden konnten, ob etwaige Vermutungen und Hypothesen bestätigt oder widerlegt werden konnten und welche Fragen ggf. auch nicht mit den Daten beantwortet werden konnten. Der Auswertungsprozess sollte dabei detailliert im Ergebnisbericht dokumentiert werden, wie die Art und Weise der Haupt- und Subkategorienbildung erfolgt sind.⁶⁴⁸

Die Gesamtheit aller Kategorien, bestehend aus den Haupt- und Subkategorien, bildet sodann das Kategoriensystem. Im Rahmen dieser Arbeit bildet das ganzheitliche Kategoriensystem das Integrative Tax Sustainability-Konzept ab, welches sodann in verschiedener Weise anhand des Datenmaterials analysiert und kategorienbasiert interpretiert wird.

5.3 Methodendesign – Definition des Untersuchungsmaterials

Als Grundgesamtheit dienen die nichtfinanziellen Informationen der im DAX⁶⁴⁹ notierten Unternehmen. Der DAX bildet einen bedeutenden Indikator für die deutsche Wirtschaft und ist darüber hinaus ein international anerkannter und relevanter Index. Er umfasst die größten und umsatzstärksten Unternehmen, die an der Frankfurter Wertpapierbörse gelistet sind. Als Auswahlkriterien für die Aufnahme in den DAX werden die Marktkapitalisierung⁶⁵⁰ und der Orderbuchumsatz⁶⁵¹ herangezogen.⁶⁵² Dass ein positiver Zusammenhang zwischen Unternehmensgröße und Aufnahme, Ausmaß sowie Qualität der Nachhaltigkeitsberichterstattung besteht, wurde in der Literatur bereits festgestellt.⁶⁵³

Zur Durchführung einer longitudinalen Analyse ist ein mehrjähriger Untersuchungszeitraum notwendig. Daher wird der Zeitraum von 2019 bis 2022 als Untersuchungszeitraum festgelegt. Der mehrjährige Untersuchungszeitraum ermöglicht eine bessere Vergleichbarkeit der Unternehmen, da diese in diesem Zeitraum mehrere Berichte veröffentlicht haben. Dieser Untersuchungszeitraum wird gewählt, weil mit der Veröffentlichung des GRI 207 im Dezember 2019 zu erwarten ist, dass die ersten Berichte mit Bezug auf das Geschäftsjahr 2020 den Standard erstmalig aufgreifen, sodass der Untersuchungszeitraum eine entsprechende Veränderung im Berichtsverhalten abbilden kann.

⁶⁴⁷ Vgl. Kuckartz (2022), S. 147 f.

⁶⁴⁸ Vgl. Kuckartz (2022), S. 155 f.

⁶⁴⁹ Der DAX wurde erstmals im Jahr 1988 eingeführt und bildet seither die Entwicklung des deutschen Aktienmarktes ab und gilt somit als wichtiger Indikator für die deutsche Wirtschaft, aber weist auch eine internationale Bedeutung auf als Barometer für die Entwicklung der europäischen Gesellschaft.

⁶⁵⁰ Zur Berechnung der Marktkapitalisierung wird der volumengewichtete Durchschnittspreis über 20 Handelstage berechnet. Vgl. Deutsche Börse AG (2019), S. 25.

⁶⁵¹ Der Orderbuchumsatz bildet den Gesamtwert der täglichen Umsätze über einen Zeitraum von zwölf Monaten.

Vgl. Deutsche Börse AG (2019), S. 25.

⁶⁵² Vgl. Deutsche Börse AG (2019), S. 24.

⁶⁵³ Vgl. Hahn/Kühnen (2013), S. 10 f.

Herausfordernd für die Bildung der relevanten Stichprobe ist, dass sich der deutsche Leitindex verändert hat. Seit dem 20.09.2021 umfasst der DAX anstatt 30 nun die 40 wertvollsten deutschen Unternehmen.⁶⁵⁴ Die Zusammensetzung des DAX-Index wird quartalsweise anhand klarer und transparenter Regeln überprüft und über die Aufnahme oder Herausnahme von Unternehmen bestimmt.⁶⁵⁵ Um eine konsistente Datengrundlage und Vergleichbarkeit der Daten über den Analysezeitraum zu erreichen, wurden die zum Stichtag am 16.04.2023 im DAX notierten Unternehmen als relevante Ausgangsbasis herangezogen.⁶⁵⁶ Hierzu gehören die nachfolgenden Unternehmen.

⁶⁵⁴ Vgl. Deutsche Börse Group (o. J.).

⁶⁵⁵ Die klaren und transparenten Regeln sind im Leitfaden Aktienindizes (inklusive DAX) zu finden. Vgl. Stoxx Ltd. (2022).

⁶⁵⁶ Ein ähnliches Vorgehen der stichtagsbezogenen Betrachtung findet sich auch bei Großkopf/Sellhorn/Wagner (2022), S. 253.

Unternehmen	Branche
Adidas AG	Handel
Airbus SE	Luft- und Raumfahrt
Allianz SE	Versicherungen
BASF SE	Chemie, Pharma, chemienae Güter
Bayer AG	Chemie, Pharma, chemienae Güter
Beiersdorf AG	Handel
BMW AG	Automobilhersteller
Brenntag SE	Chemie, Pharma, chemienae Güter
Commerzbank AG	Banken
Continental AG	Maschinenbau und Technologie
Covestro AG	Chemie, Pharma, chemienae Güter
Daimler Truck Holding AG	Automobilhersteller
Deutsche Bank AG	Banken
Deutsche Börse AG	Finanzdienstleister
Deutsche Post AG	Transport und Logistik
Deutsche Telekom AG	Medien und Informationstechnologie
E.ON SE	Energieversorger
Fresenius SE & Co. KGaA	Chemie, Pharma, chemienae Güter
Hannover Rück SE	Versicherungen
HeidelbergCement AG	Bauindustrie
Henkel AG & Co. KGaA	Chemie, Pharma, chemienae Güter
Infineon Technologies AG	Maschinenbau und Technologie
Mercedes-Benz Group AG ⁶⁵⁷	Automobilhersteller
MERCK KGaA	Chemie, Pharma, chemienae Güter
MTU Aero Engines AG	Luft- und Raumfahrt
Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG	Versicherungen
Porsche AG	Automobilhersteller
Porsche Automobil Holding SE	Automobilhersteller
QIAGEN N.V.	Chemie, Pharma, chemienae Güter
Rheinmetall AG	Verteidigungs- und Sicherheitsindustrie
RWE AG	Energieversorger
SAP SE	Medien und Informationstechnologie
Sartorius AG	Chemie, Pharma, chemienae Güter
Siemens AG	Maschinenbau und Technologie
Siemens Energy AG	Maschinenbau und Technologie
Siemens Healthineers AG	Medizin- und Labortechnik
Symrise AG	Chemie, Pharma, chemienae Güter
Volkswagen AG	Automobilhersteller
Vonovia SE	Immobilien
Zalando SE	Handel

Tab. 9: DAX40-Unternehmen zum Bewertungsstichtag am 16.04.2023⁶⁵⁸

Die Entwicklung der Stichprobe erfolgte in einem zweistufigen Verfahren, um sowohl die historische Zusammensetzung des DAX als auch dessen strukturelle Erweiterung zu berücksichtigen.

⁶⁵⁷ Am 01.02.2022 hat sich die Daimler AG in die Mercedes-Benz Group AG umfirmiert. Für die Daten der Stichprobe bedeutet dies, dass für den Untersuchungszeitraum 2019 bis 2021 die Berichte der Daimler AG herangezogen werden und ab dem Berichtsjahr 2022 die Berichte der Mercedes-Benz Group AG. Unabhängig von dieser Umfirmierung werden zur Reduzierung der Verwechslungsgefahr die Berichte über den Untersuchungszeitraum hinweg in den Auswertungen als Berichte der Mercedes-Benz Group AG betitelt. Lediglich im Rahmen der Zitation wird auf die unterschiedlichen Berichte verwiesen.

⁶⁵⁸ Vgl. Börse.de (o. J.). Zur besseren Lesbarkeit werden die Rechtsformen der Unternehmen im Fließtext nicht verwendet. Die Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG wird in der Folge als Münchener RE bezeichnet. Für die Infineon Technologies AG wird die Bezeichnung Infineon verwendet. Für die Mercedes-Benz Group AG wird die Bezeichnung Mercedes-Benz verwendet.

Ausgangspunkt bildet die DAX-Zusammensetzung zum Stichtag 16.04.2023. Im ersten Schritt wird die historische Struktur des DAX 30 herangezogen. Eingeschlossen werden jedoch ausschließlich jene Unternehmen, die über alle vier Untersuchungsjahre hinweg zum jeweiligen Jahresende im DAX vertreten waren. Unternehmen mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr wurden zusätzlich ausgeschlossen, da ihre Berichte auf einem anderen Wissens- und Regulierungsstand basieren und somit die Vergleichbarkeit der beeinträchtigen würde.

Damit ergibt sich der erste Stichprobenteil mit 25 Unternehmen, der in Tab. 10 dargestellt ist. Die im ersten Schritt ausgeschlossenen Unternehmen sind in Tab. 11 zu sehen.

DAX40-Unternehmen über den gesamten Untersuchungszeitraum (Stichprobenteil 1)	
Adidas AG	Fresenius SE & Co. KGaA
Allianz SE	HeidelbergCement AG
BASF SE	Henkel AG & Co. KGaA
Bayer AG	Mercedes-Benz Group AG
Beiersdorf AG	MERCK KGaA
BMW AG	MTU Aero Engines AG
Continental AG	Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG
Covestro AG	RWE AG
Deutsche Bank AG	SAP SE
Deutsche Börse AG	Sartorius AG VZ
Deutsche Post AG	Volkswagen AG
Deutsche Telekom AG	Vonovia SE
E.ON SE	

Tab. 10: Stichprobenteil 1⁶⁵⁹

Unternehmen	
Commerzbank AG	Rheinmetall AG
Daimler Truck Holding AG	Siemens AG
Hannover Rück SE	Siemens Energy AG
Infineon Technologies AG	Siemens Healthineers AG
Porsche Automobil Holding SE	Symrise AG

Tab. 11: Ausgeschlossene Unternehmen⁶⁶⁰

Im zweiten Schritt wurde die Erweiterung des DAX auf 40 Unternehmen im Jahr 2021 berücksichtigt, um diese dynamische Entwicklung angemessen in der Stichprobe abzubilden. In diesem Zuge wurden jene Unternehmen aufgenommen, die in den letzten beiden Untersuchungsjahren (2021 und 2022) am Jahresende im DAX gelistet waren. Diese Unternehmen stammen überwiegend aus dem MDAX⁶⁶¹ und sind mit dem Aufstieg in den DAX typischerweise höheren Transparenz- und Berichtsanforderungen ausgesetzt, sodass eine qualitativ verbesserte Berichterstattung zu erwarten ist. Die Einbeziehung dieser Unternehmen ermöglicht zudem eine rückwirkende Analyse, um potenzielle Veränderungen in steuerlichen Nachhaltigkeitsinformationen sichtbar zu machen. Da keines der neu hinzugekommenen Unternehmen ein abweichendes Wirtschaftsjahr aufweist, gab es keinen weiteren Ausschluss.

⁶⁵⁹ Eigene Darstellung.

⁶⁶⁰ Eigene Darstellung.

⁶⁶¹ Der MDAX umfasst mittelgroße Unternehmen, die auf den DAX folgen. MDAX steht dabei für Midcap-DAX.

Auf fünf weitere Unternehmen trifft dies zu, die in der Tab. 12 aufgelistet sind.

DAX-Unternehmen aufgrund DAX-Erweiterung 2021 (Stichprobenteil 2)
Airbus SE
Brenntag SE
Porsche AG
QIAGEN N.V.
Zalando SE

Tab. 12: Stichprobenteil 2⁶⁶²

Die Stichprobe umfasst damit insgesamt 30 Unternehmen. Die Gliederung der Stichprobe nach Branche kann der Tab. 13 entnommen werden.

Sektor	Anzahl zugewiesene Unternehmen
Chemie, Pharma, chemienahe Güter	9
Automobilhersteller	4
Handel	3
Energieversorger	2
Luft- und Raumfahrt	2
Medien und Informationstechnologie	2
Versicherungen	2
Banken	1
Bauindustrie	1
Finanzdienstleister	1
Immobilien	1
Maschinenbau und Technologie	1
Transport und Logistik	1

Tab. 13: Stichprobe nach Branchenzugehörigkeit⁶⁶³

Die benötigten Daten wurden im Zeitraum von April 2023 bis Mai 2023 von Hand erhoben. Das Untersuchungsmaterial wurde hauptsächlich von den Internetseiten der Unternehmen heruntergeladen. Die benötigten Daten wurden hauptsächlich aus der Quelle der auf der Homepage der jeweiligen Unternehmen befindlichen nichtfinanziellen Informationen im Portable Document Format (PDF) bezogen.

Das Untersuchungsmaterial inkludiert alle veröffentlichten Informationen zur steuerlichen Nachhaltigkeit, die im Rahmen der händischen Datensammlung ermittelt werden konnten. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass von den betroffenen Unternehmen weitere Informationen veröffentlicht wurden. Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wird die Online-Berichterstattung, die ebenfalls zunehmend eine wichtige Rolle spielt, nicht berücksichtigt, da hier keine Konsistenz der Berichterstattung gewährleistet werden kann. Dies liegt u. a. daran, dass die Unternehmen ihre Berichterstattung im Zeitverlauf ändern können und zudem Internetseiten aus vergangenen Berichtsjahren nicht mehr aufrufbar sind. Die Online-Berichterstattung ist deshalb nicht für eine longitudinale Transparenzbewertung geeignet.⁶⁶⁴

Die berücksichtigten Informationen wurden über verschiedenste Wege veröffentlicht⁶⁶⁵: Geschäftsberichte⁶⁶⁶, nichtfinanzielle Berichte, Nachhaltigkeitsberichte, Tax Transparency Reports,

⁶⁶² Eigene Darstellung.

⁶⁶³ Eigene Darstellung.

⁶⁶⁴ Exemplarisch für den Ausschluss sind u. a. die Internetseiten von Bayer zum Bayer Ansatz zur Besteuerung, die Seite Steuerstrategie der Deutschen Bank sowie die Tax Strategy Seite von E.ON. Siehe hierzu Bayer AG (2024); Deutsche Bank AG (2024); E.ON SE (2024).

⁶⁶⁵ Die Bezeichnung der relevanten Berichte unterscheidet sich von Unternehmen zu Unternehmen im Zeitverlauf. Unter den Begriff der Nachhaltigkeitsberichte werden im Folgenden Sozial- und Umweltberichte, Berichte zur Unternehmensverantwortung, Sustainability Reports, Sustainability Value Reports und CSR-Reports subsumiert.

⁶⁶⁶ Erfolgt die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen im Geschäftsbericht, wird diese als integrierte Berichterstattung bezeichnet.

Dokumente zu Tax Strategies oder Tax Policies. Die Einteilung der Berichte erfolgt in Geschäftsberichte (Annual Report, AR), nichtfinanzielle Berichte und Nachhaltigkeitsberichte (Sustainability Reports, SR), GRI Index-Angaben und ESG-Präsentationen sowie steuerliche Transparenzberichte, Steuerstrategien und ähnliche (Tax Report, TR). Sofern ein gesonderter Bericht mit steuerspezifischen Informationen oder ein vergleichbarer vorliegt, wird dieser als ausschließliche Hauptinformationsquelle herangezogen.⁶⁶⁷ Sofern Unternehmen Angaben zu steuerlichen nichtfinanziellen Informationen sowohl im Geschäftsbericht als auch in einem weiteren Bericht (Nachhaltigkeitsbericht oder nichtfinanzieller Bericht) erwähnen, wird der Bericht herangezogen, der ausführlichere Informationen enthält.⁶⁶⁸

Eine Übersicht der in die Analyse einbezogenen Berichte zeigt Tab. 14. Insgesamt werden 319 Berichte von 30 Unternehmen in die Analyse eingeschlossen.⁶⁶⁹ Der Bericht, welcher für die weitergehende Analyse verwendet wurde, ist in fett gedruckt.

Jahr	2019	2020	2021	2022
Unternehmen				
Adidas	AR, GRI Index	AR , GRI Index	AR , GRI Index	AR , GRI Index
Airbus	AR	AR, TR	AR, GRI Index	AR, TR , GRI Index
Allianz	AR, SR, TR	AR, SR, TR	AR, SR, GRI Index, TR	AR, SR, GRI Index, TR
BASF	AR, GRI Index	AR, GRI Index, TR	AR, GRI Index	AR, GRI Index
Bayer	AR, SR, GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index
Beiersdorf	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, GRI Index	AR, GRI Index
BMW	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, GRI Index	AR, GRI Index
Brenntag	AR, SR	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index
Continental	AR, SR	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index
Covestro	AR	AR, GRI Index	AR , GRI Index	AR , GRI Index
Deutsche Bank	AR, SR	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index
Deutsche Börse	AR	AR , GRI Index	AR, GRI Index	AR, GRI Index
Deutsche Post	AR, SR	AR, SR, ESG Präsentation	AR, SR, ESG Präsentation	AR, SR, ESG Präsentation
Deutsche Telekom	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index
E.ON	AR, SR, GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR , GRI Index
Fresenius	AR	AR, GRI Index	AR, GRI Index	AR, GRI Index
HeidelbergCement	AR, SR	AR, GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR, GRI Index, TR
Henkel	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index

⁶⁶⁷ In den Fällen, in denen ein gesonderter steuerlicher Transparenzbericht vorliegt, konnte festgestellt werden, dass eine inhaltliche Überschneidung zwischen dem Nachhaltigkeitsbericht und dem steuerlichen Transparenzbericht besteht. Dies führt zu einer Doppelauswertung, sodass in solchen Fällen lediglich der separate steuerliche Transparenzbericht ausgewertet wird.

⁶⁶⁸ Passagen in Geschäftsberichten, die auf Angaben im Nachhaltigkeitsbericht verweisen, werden nicht berücksichtigt. In diesem Fall wird ausschließlich der Nachhaltigkeitsbericht herangezogen. Darüber hinaus werden Geschäftsberichte vernachlässigt, sobald Passagen mit steuerlichen Informationen wortgleich im Nachhaltigkeitsbericht erwähnt sind und darüber hinaus noch weiter ausgeführt werden.

⁶⁶⁹ In einem ersten Schritt wurden alle Quellen herangezogen, die Informationen zu nichtfinanziellen Aspekten beinhalten. Hierfür wurden im Wesentlichen die Geschäfts- und Nachhaltigkeitsberichte der Unternehmen herangezogen.

Mercedes-Benz	AR, SR, GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index
MERCK	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index
MTU Aero Engines	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index
Münchener Rück	AR, SR, GRI Index, TR	AR, SR, TR	AR, SR, GRI Index, TR	AR, SR, GRI Index, TR
Porsche	AR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, GRI Index	AR, GRI Index
QIAGEN	AR	AR	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index
RWE	AR, SR, GRI Index	AR, SR	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index
SAP	AR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, GRI Index	AR, GRI Index, TR
Sartorius	AR	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index
Volkswagen	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index, TR
Vonovia	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index	AR, SR , GRI Index
Zalando	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index	AR, SR, GRI Index

Tab. 14: Datenbasis der inhaltsanalytischen Analyse⁶⁷⁰

5.4 Festlegung des Kategoriensystems

Die Gesamtheit aller Kategorien einer Inhaltsanalyse wird als Kategoriensystem bezeichnet.⁶⁷¹ Wesentliches Kernelement für jede Inhaltsanalyse ist ein Kategoriensystem, wie bereits in Abschnitt 5.2 erwähnt. Das nachfolgende Zitat von *Berelson* unterstreicht die zentrale Bedeutung des inhaltsanalytischen Instruments Kategoriensystem für eine Inhaltsanalyse:⁶⁷²

*„Since the categories contain the substance of the investigation, a content analysis can be no better than its system of categories.“*⁶⁷³

Ein Kategoriensystem muss formale Anforderungen erfüllen, die bei der Entwicklung zu beachten sind.⁶⁷⁴ Zum einen müssen die entwickelten Kategorien unabhängig voneinander sein, zum anderen müssen die Kategorien sich einander ausschließen, sodass die Zuordnung einer Texteinheit nicht die Zuordnung anderer Texteinheiten beeinflusst bzw. festlegt.⁶⁷⁵ Darüber hinaus müssen die Kategorien vollständig bzw. erschöpfend sein.⁶⁷⁶ Die Vollständigkeit stellt sicher, dass sich die Texteinheiten einer Kategorie subsumieren, die für die Forschungsfragen relevant sind.⁶⁷⁷ Eine weitere Anforderung lautet, dass sich die Kategorien nicht überschneiden und trennscharf voneinander sind.⁶⁷⁸ Diese Exklusivität der Kategorien dient der Vermeidung von Zuordnungskonflikten.⁶⁷⁹ Jede Texteinheit muss einer – und nur einer – Kategorie bzw. Unterkategorie zuordenbar sein (Prinzip der Klassifizierbarkeit).⁶⁸⁰ Jede Kategorie inklusive ihrer Unterkategorien soll die Texteinheiten unter dem

⁶⁷⁰ Eigene Darstellung.

⁶⁷¹ Vgl. Atteslander (2010), S. 203.

⁶⁷² Vgl. Kromrey/Roose/Strübing (2016) S. 309.

⁶⁷³ Berelson (1971), S. 147.

⁶⁷⁴ Vgl. Holsti (1969), S. 95; Stier (1999), S. 164.

⁶⁷⁵ Vgl. Kromrey/Roose/Strübing (2016), S. 316.

⁶⁷⁶ Vgl. Diekmann (2021), S. 589.

⁶⁷⁷ Vgl. Früh (2017), S. 81.

⁶⁷⁸ Vgl. Kromrey/Roose/Strübing (2016), S. 315; Früh (2017), S. 81.

⁶⁷⁹ Vgl. Holsti (1969), S. 95.

⁶⁸⁰ Vgl. Kromrey/Roose/Strübing (2016), S. 316.

Aspekt der Bedeutungsgleichheit zusammenfassen, d. h. eine semantische Ähnlichkeit voraussetzen.⁶⁸¹ Dafür sind die Kategorien operational zu definieren, sodass eindeutig ist, welche Arten von Texteinheiten unter welche Kategorien fallen.⁶⁸² Eine Kategoriendefinition kann dabei durch Beschreibungen, Stichworte oder Beispiele erfolgen.⁶⁸³ Darüber hinaus empfehlen *Gläser/Laudel*, eine Offenheit gegenüber dem Kategoriensystem zu wahren, sodass dieses im Verlauf der Datenauswertung (sofern erforderlich) an die Besonderheiten des Datenmaterials angepasst und ggf. verändert werden kann.⁶⁸⁴

Ausgangspunkt für die Entwicklung des Kategoriensystems zur Auswertung der erhobenen nichtfinanziellen Berichte sind die in Abschnitt 4 vorgestellten Dimensionen der ITSA. Das theoretische Konzept bietet einen guten Überblick über die relevanten Aspekte des Integrativen Ansatzes zur steuerlichen Nachhaltigkeit und bildet daher eine sinnvolle Grundlage für die Entwicklung des Kategoriensystems. Um der Forschungsfrage 2 gerecht zu werden, orientiert sich die Herleitung des Kategoriensystems an den aus den Zusammenhängen des Nachhaltigkeits- und des Steuerbegriffs herausgearbeiteten Aspekten. Um den Reifegrad der steuerlichen Nachhaltigkeit in der im Untersuchungszeitraum berichtender Praxis zu identifizieren, erscheint der ITSA als geeignete Deduktionsbasis des Kategoriensystems.

Sustainable Tax Principles

Die Herleitung der Sustainable Tax Principles orientiert sich primär an der Zusammenführung der hinter der Nachhaltigkeit stehenden normativen Leitgedanken und der gleichzeitigen Berücksichtigung des normativen Rechtscharakters des Steuerbegriffs. Die ethisch-moralischen Prinzipien, verknüpft mit den normativen Vorgaben des Steuerbegriffs im Sinne des § 3 AO, resultieren in den jeweils abgeleiteten Kategorien. Die Textpassagen zu einem der in den Codes genannten Aspekte werden in der vorliegenden Untersuchung direkt der jeweils betroffenen Kategorie zugeordnet. Um die Trennschärfe der einzelnen Kategorien zu erzielen, werden Codierhilfen für die weitere Spezifizierung abgeleitet, die dabei unterstützen, die Codes inhaltlich zu operationalisieren. Diese Codierhilfen stellen im Rahmen der Untersuchung keine weiteren Subcodes dar. Nach einem ersten Testdurchlauf wird das Kategoriensystem um eine weitere Kategorie ergänzt. Diese ist die Kategorie Steuerlicher Verhaltenskodex, welche zusätzlich zu den anderen beiden Kategorien noch die Textstellen des Untersuchungsmaterials aufgreift, die sich auf eigenständige steuerliche Verhaltenskodizes der Unternehmen oder aber auf Verweise zu dem allgemeinen Verhaltenskodex bezieht.

Strukturelle Dimension	Analysekategorie bzw. Codes	Kurzbeschreibung	Abgeleitete Codierhilfen
Sustainable Tax Principles	Steuerethik	steuerspezifischer, ethischer Wertekompass als Grundlage für die unternehmerischen Entscheidungen Steuern betreffend	– Verantwortung und Gemeinwohlorientierung – Gerechtigkeit und Lastenteilung – Philanthropische Verantwortung
	Steuermoral	Akzeptanz und Wahrnehmung der unternehmerischen Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen	– Legitimität und Akzeptanz des Gesetzes – „fair share of tax“ – Reziprozität und soziale Beziehung

⁶⁸¹ Vgl. Stier (1999), S. 165.

⁶⁸² Vgl. Holsti (1969), S. 95; Stier (1999), S. 165.

⁶⁸³ Vgl. Kromrey/Roose/Strübing (2016), S. 316.

⁶⁸⁴ Vgl. Gläser/Laudel (2010), S. 200.

	Steuerlicher Verhaltenskodex	Verschriftlichung von Richtlinien und Prinzipien, um steuerliche Verpflichtungen transparent und legal zu erfüllen	– normative Leitlinien und ethische Prinzipien – Integrität und unternehmensinterne Richtlinien
--	------------------------------	--	--

Tab. 15: Deduktives Kategoriensystem Sustainable Tax Principles⁶⁸⁵

Tax Concept

Die Herleitung der Kategorie Tax Concept orientiert sich an der ganzheitlichen Betrachtung und Integration von Steuer- und Nachhaltigkeitsaspekten im Zuge der unternehmerischen Tätigkeit. Damit konzentriert es sich auf den individuellen Ansatz des Unternehmens, welcher sich im Code Steuerstrategie wiederfindet. Die Interpretation steuerlicher Gesetzesauslegungen sowie die dazugehörigen Instrumente zur Steuerplanung werden im Code Steuerplanung und -gestaltung zusammengefasst. Darüber hinaus setzt die unternehmerische Risikobereitschaft den Rahmen für die angewandten Steuergestaltungsinstrumente, die im Code Steuerliche Risiken erfasst sind.

Strukturelle Dimension	Analysekategorie bzw. Codes	Kurzbeschreibung	Abgeleitete Codierhilfen
Tax Concept	Steuerstrategie	steuerliche Ausrichtung bzw. Mission des Unternehmens hinsichtlich der steuerlichen Ziele im Kontext der allgemeinen Nachhaltigkeitsstrategie	– ganzheitliche Ausrichtung – Integration von Steuerzielen – Berücksichtigung steuerlicher Auswirkungen im Nachhaltigkeitskontext
	Steuerplanung und -gestaltung	strategische Vorausplanung und Einbeziehung der steuerlichen Folgewirkungen in die betrieblichen Entscheidungskalküle; bewusste Anpassung von Aktivitäten und Transaktionen, um steuerliche Belastung zu minimieren oder rechtliche Vorteile im Rahmen der bestehenden Gesetze zu nutzen	– Einstellung zur Optimierung steuerlicher Prozesse – langfristige Steuerplanung zur Sicherstellung der Stabilität – Vermeidung aggressiver Steuergestaltung – bewusste / verantwortungsvolle Nutzung von Steueranreizen
	Steuerliche Risiken	Gefahr von finanziellen Verlusten oder rechtlichen Konsequenzen, welche aus Unsicherheiten oder möglichen Fehlinterpretationen im Rahmen von steuerlichen Angelegenheiten resultieren können	– Einordnung und Risikobewusstsein – gesetzliche Konformität (Interdependenzen mit anderen Risikoarten) – Absicherung von Steuerpositionen
	Steuerrichtlinie	Vorschriften und interne Anweisungen zum Umgang mit steuerlichen Fragestellungen und Steuern im Unternehmen	– Verweis auf eine Steuerrichtlinie

Tab. 16: Deduktives Kategoriensystem Tax Concept⁶⁸⁶

Approach to Tax

Die Herleitung der Kategorie Approach to Tax orientiert sich im Wesentlichen an der Verknüpfung von Lokalität und Globalität und den damit einhergehenden Auswirkungen im Sinne der Outside-in- und Inside-out-Perspektiven. Um diesen Perspektiven gerecht zu werden, erfasst der Code Standortwahl und -verlagerung die unternehmensindividuellen Entscheidungsparameter hinsichtlich derartiger Standortentscheidungen und deren Evaluierung im globalen Kontext. Der Code Eigentümer- und

⁶⁸⁵ Eigene Darstellung.

⁶⁸⁶ Eigene Darstellung.

Beteiligungsstruktur dient der Identifikation der Entscheidungsketten und -wirkungen. Somit werden die Texteinheiten berücksichtigt, die Ausführungen zu den konstitutiven Unternehmensentscheidungen beinhalten, die folglich einen steuerlichen Einfluss haben. Der Code Verrechnungspreissystem umfasst die globalen und die lokalen Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Unternehmensstandorten, deren Wichtigkeit im Gefüge sowie die Ausgestaltung der Abhängigkeiten untereinander.

Strukturelle Dimension	Analysekategorie bzw. Codes	Kurzbeschreibung	Abgeleitete Codierhilfen
Approach to Tax	Standortwahl und -verlagerung	Auswahlkriterien und Entscheidungsparameter für die Wahl von Standorten und Verlagerungen von Standorten	<ul style="list-style-type: none"> – steuerliche Infrastruktur und Rechtssicherheit – Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsaspekten – Balance zwischen globalen und lokalen Auswirkungen
	Eigentümer- und Beteiligungsstruktur	Aufbau und Struktur von Beteiligungsketten und Eigentümerstrukturen des Konzerns	<ul style="list-style-type: none"> – Transparenz und Offenlegung – Ausgestaltung und Wirkungsweise – verantwortungsbewusste Governance hinsichtlich des Gedankens der Generationengerechtigkeit
	Verrechnungspreissystem	System zur Darstellung der konzerninternen Transaktionen sowie Verteilung der Funktionen und Risiken im Konzern	<ul style="list-style-type: none"> – Wertschöpfungsorientierung – Inkludierung von sozialen und ökologischen Faktoren – Transparenz und Dokumentation

Tab. 17: Deduktives Kategoriensystem Approach to Tax⁶⁸⁷

Tax Processes

Die Herleitung der Kategorie Tax Processes orientiert sich an dem Aspekt der präventiven Langfristorientierung und umfasst den verantwortungsvollen, operativen Umgang mit den steuerbezogenen Aktivitäten des Unternehmens. Der Code Tax Governance enthält dabei die Gesichtspunkte der steuerlichen Organisations-, Verantwortungs- und Zuständigkeitsstruktur. Der Code Tax Compliance vereint sämtliche Aspekte der allgemeinen regulatorischen Einhaltung durch das Unternehmen in Bezug auf seine gesetzlichen Verpflichtungen sowie das Vorhandensein und die Ausgestaltung eines Tax CMS.

Strukturelle Dimension	Analysekategorie bzw. Codes	Kurzbeschreibung	Abgeleitete Codierhilfen
Tax Processes	Tax Governance	steuerliche Governancestrukturen im Unternehmen mit Beschreibungen der Zuständigkeiten und Verantwortungen der relevanten Funktionen	<ul style="list-style-type: none"> – steuerliche Organisationsstruktur – Zuständigkeiten und Verantwortung – Verbindung zur Unternehmensführung
	Tax Compliance	systematische Einhaltung der gesetzlich geregelten steuerlichen Vorschriften sowie Maßnahmen zur Überwachung und Kontrolle dieser Verpflichtungen	<ul style="list-style-type: none"> – regulatorische Compliance – Compliance-Risiken – ganzheitlicher Ansatz – Tax CMS

Tab. 18: Deduktives Kategoriensystem Tax Processes⁶⁸⁸

⁶⁸⁷ Eigene Darstellung.

⁶⁸⁸ Eigene Darstellung.

Tax Stakeholder

Die Herleitung der Kategorie Tax Stakeholder orientiert sich an den Prinzipien Partizipation und Verantwortung. Zum Umgang mit den internen und externen Stakeholdern des Unternehmens und deren Interessensberücksichtigung umfasst der Code Interessen und Partizipation, insbesondere Aspekte der Einbindung von Stakeholdern in betriebliche Entscheidungen, aber auch das unternehmensindividuelle steuerpolitische Engagement. Der Code Stakeholder-Beziehung dient zum einen der Identifikation und Benennung der internen sowie der externen Stakeholder und zum anderen gleichzeitig auch den Ausführungen zur Gewichtung der individuellen Interessen. Der Code Transparenz, Dialog und Engagement dient der Erfassung der Art und Weise der Kooperation und Zusammenarbeit sowie dem Stakeholder-Management.

Strukturelle Dimension	Analysekategorie bzw. Codes	Kurzbeschreibung	Abgeleitete Codierhilfen
Tax Stakeholder	Interessen und Partizipation	Neigung zur offenen Einbindung von Interessensgruppen, eigenständiges Interesse zur Partizipation und Entwicklung von Maßnahmen außerhalb des Unternehmens zur Weiterentwicklung der allgemeinen Situation (bspw. steuerpolitisch)	– Relevanz und Einbindung von Stakeholdern – Feedbackintegration – steuerpolitisches Engagement
	Stakeholder-Beziehung	Identifikation und Benennung der steuerlichen Stakeholder, sowie Feststellung der individuellen Interessen und deren Einbezug	– Identifikation der Stakeholder (intern und extern) – Gewichtung der Interessen
	Transparenz, Dialog und Engagement	Ansatz zur Mitwirkung und Integration der Stakeholderinteressen sowie Grundsätze zur Art und Weise der Zusammenarbeit	– Stakeholder-Management – Kooperation und Zusammenarbeit mit Stakeholdern

Tab. 19: Deduktives Kategoriensystem Tax Stakeholder⁶⁸⁹

Tax Reporting

Die Kategorie Tax Reporting orientiert sich im Kern an der Einbindung der sozialen, der ökologischen und der ökonomischen Belange in transparenter Weise in die betrieblichen steuerlichen Entscheidungen und einer verständlichen Kommunikation darüber. Der Code Länderspezifische Berichterstattung umfasst dabei jegliche Angaben zu Ertragsteuerinformationsberichten, unabhängig davon, ob diese im Untersuchungsmaterial gänzlich veröffentlicht werden oder hierzu ausschließlich schriftliche Angaben gemacht werden. Der Code Effektiver Steuersatz greift jegliche Darstellungsformen und Informationen zum effektiven Steuersatz auf. Gleiches gilt für den Code Total Tax Contribution für Informationen zum globalen Gesamtsteuerbeitrag. Der Code Steuerliche Anreize und Meldepflichten enthält alle Abschnitte, die sich mit der Auswahl und Verwendung steuerlicher Anreize befassen, sowie Informationen zu speziellen Meldepflichten, z. B. DAC6-Meldungen.

Strukturelle Dimension	Analysekategorie bzw. Codes	Kurzbeschreibung	Abgeleitete Codierhilfen
Tax Reporting	Länderspezifische Berichterstattung	auf Landesebene aggregierte Steuerdaten aufgliedert nach Steuerhoheitsgebiet	– Implementierung (öffentlich / nicht öffentlich)
	Effektiver Steuersatz	tatsächlich gezahlter Steuersatz als Quotient aus der tatsächlichen Steuerlast und dem Ertrag vor Steuern	– Darstellung auf globaler Basis

⁶⁸⁹ Eigene Darstellung.

			<ul style="list-style-type: none"> – Aufschlüsselung nach geografischen Gesichtspunkten – Angabe im Zeitverlauf
	Total Tax Contribution	Gesamtsteuerleistung des Unternehmens innerhalb eines Zeitraums mit Berücksichtigung der direkten und indirekten Steuern	<ul style="list-style-type: none"> – Darstellung auf globaler Basis – Aufschlüsselung nach geografischen Gesichtspunkten – Angabe im Zeitverlauf
	Steuerliche Anreize und Meldepflichten	Auswahl und Inanspruchnahme von Anreizen oder wirtschaftlichen Maßnahmen bzw. Vergünstigungen, die Unternehmen dazu veranlassen, einem bestimmten Verhalten nachzugehen	<ul style="list-style-type: none"> – Auswahl und Offenlegung von Anreizen – detaillierte Angaben zu besonderen Meldepflichten

Tab. 20: Deduktives Kategoriensystem Tax Reporting⁶⁹⁰

5.5 Analyse des Datenmaterials

Zur Analyse des erhobenen Datenmaterials wird die qualitative Datenanalyse-Software MAXQDA 2024 genutzt. Sie eignet sich zur effektiven Organisation, systematischen Codierung und Analyse von Dokumenten. In einem ersten Schritt werden die in Tab. 14 dargestellten Geschäfts- und Nachhaltigkeitsberichte sowie die nichtfinanziellen Berichte als PDF in das Programm importiert. Daran anschließend wird das in Abschnitt 5.4 entwickelte Kategoriensystem in Form von Codes angelegt. Letztere können in hierarchischen Strukturen angelegt werden.⁶⁹¹ So können die entwickelten Zusammenhänge des Kategoriensystems entsprechend abgebildet werden. Dem Code Sustainable Tax Principles sind bspw. die Subcodes Steuerethik, Steuermoral und Steuerlicher Verhaltenskodex zugeordnet und umfassen somit die erste Dimension des ITSA. Die Anpassungen und Ergänzungen, die während der Testphase am Kategoriensystem vorgenommen werden, können durch Erstellung neuer Codes, Umbenennungen oder Verschiebung von bestehenden Codes in MAXQDA integriert werden.⁶⁹²

Das importierte Untersuchungsmaterial wurde im Rahmen der Anwendungsphase wie folgt bearbeitet: Die eigenständigen Tax Reports werden komplett gelesen, während bei Nachhaltigkeitsberichten bzw. nichtfinanziellen Berichten und integrierten Berichten nur die Abschnitte zum Themenkomplex der steuerlichen Nachhaltigkeit gelesen werden. In diesen Berichtsformaten sind oftmals gesonderte Kapitel vorgesehen.⁶⁹³ Sobald die Texteinheiten einer Haupt- bzw. Subkategorie zugeordnet worden sind, werden diese codiert. Die Zuordnung zu einem Code erfolgt auf Basis der in Kapitel 5.4. genannten und festgelegten Kategoriedefinitionen.

Strukturelle Dimension	Subkategorie	Beispielcodierung
Sustainable Tax Principles	Steuerethik	<i>„We are committed to conduct business lawfully, ethically, and with the highest degree of integrity. These fundamental values and principles are key to our long-term success and the basis of our tax strategy.“</i> ⁶⁹⁴

⁶⁹⁰ Eigene Darstellung.

⁶⁹¹ Vgl. VERBI Software GmbH (2022), S. 15.

⁶⁹² Vgl. VERBI Software GmbH (2022), S. 172.

⁶⁹³ Siehe beispielhaft Adidas AG (2023), S. 119 ff.

⁶⁹⁴ Qiagen N.V. (2023), S. 35.

	Steuer-moral	<i>„Zur Compliance gehört auch die Einhaltung der geltenden Steuer-gesetze und steuerlichen Vorschriften.“⁶⁹⁵</i>
	Steuerlicher Verhaltens-kodex	<i>„In unserem internen Verhaltenskodex bekennen wir uns ausdrück-lich zur Einhaltung der nationalen und internationalen Steuervor-schriften.“⁶⁹⁶</i>
Tax Concept	Steuerstrategie	<i>„In allen Bereichen unserer Geschäftstätigkeit setzen wir auf Konti-nuität und Steuertransparenz und verfolgen daher unsere 2018 be-schlossene Steuerstrategie unverändert weiter.“⁶⁹⁷</i>
	Steuerplanung und -ge-staltung	<i>„We do not undertake tax planning designed to artificially shift prof-its away from the underlying business activity.“⁶⁹⁸</i>
	Steuerliche Risiken	<i>„Allianz’s appetite for tax risks is low and we therefore seek to mini-mize tax risks, especially through efficient control-based and IT-sup-ported processes. If necessary, we seek external advice.“⁶⁹⁹</i>
	Steuerrichtlinie	<i>„Über eine Konzernsteuerrichtlinie sind unsere Prinzipien, unsere Steuerstrategie und unser Steuerrisikomanagement im Unternehmen verankert und Verantwortlichkeiten festgelegt.“⁷⁰⁰</i>
Approach to Tax	Standortwahl und -verla-gerung	<i>„Locations outside Germany are chosen primarily on the basis of business considerations.“⁷⁰¹</i>
	Eigentümer- und Beteili-gungsstruktur	<i>„Allianz SE is the holding company of the Allianz Group. Our Group comprises subsidiaries in more than 70 countries. Here, we show a simplified overview of the Group structure as of December 31, 2019, showing our global presence and operations with our ma-jor operating entities. Approximately 1,000 subsidiaries are part of the consolidated Allianz Group.“⁷⁰²</i>
	Verrechnungspreissys-tem	<i>„We apply the arm’s length principle when pricing intra group transactions in compliance with OECD guidelines and local regula-tions. We do not use transfer pricing to artificially transfer profits from one jurisdiction to another or to low tax jurisdictions.“⁷⁰³</i>
Tax Processes	Tax Governance	<i>„Responsibility for the tax principles, supporting governance and control framework and management of tax risks of the group sits with the Chief Financial Officer and member of the Executive Board of SAP SE, the Head of Global Finance and the Head of Global Tax for income taxes applicable to enterprises, such as corporate income taxes, and indirect taxes.“⁷⁰⁴</i>
	Tax Compliance	<i>„All relevant tax laws, rules and regulations must be observed, and obligations for reporting and disclosure must be met. All taxes and duties must be reported and paid on time.“⁷⁰⁵</i> <i>„E.ON hat in den wesentlichen Einheiten in Deutschland Tax-Com-pliance-Management-Systeme nach dem IDW-Prüfungsstandard PS 980 eingerichtet.“⁷⁰⁶</i>
Tax Stakeholder	Interessen und Partizipa-tion	<i>„Where appropriate and possible, the Group participates in discus-sions with tax authorities and national or international organiza-tions (such as the OECD) to help shape proposed legislation and fu-ture tax policy.“⁷⁰⁷</i>

⁶⁹⁵ Brenntag SE (2022), S. 23.

⁶⁹⁶ Continental AG (2020), S. 64.

⁶⁹⁷ Vonovia SE (2023), S. 89.

⁶⁹⁸ Beiersdorf AG (2021), S. 5.

⁶⁹⁹ Allianz SE (2021), S. 4.

⁷⁰⁰ MTU Aero Engines AG (2023), S. 11.

⁷⁰¹ Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2022), S. 6.

⁷⁰² Allianz SE (2020), S. 11.

⁷⁰³ HeidelbergCement AG (2022), S. 3.

⁷⁰⁴ SAP SE (2022), S. 2

⁷⁰⁵ Volkswagen AG (2022), S. 3.

⁷⁰⁶ E.ON SE (2023), S. 85.

⁷⁰⁷ Airbus SE (2022), S. 4.

	Stakeholder-Beziehung	<i>„We are focused on operating in a manner that secures the financial future of our customers, employees, investors and other communities.“⁷⁰⁸</i>
	Transparenz, Dialog und Engagement	<i>„Die Bank ist bestrebt, ihren Umgang mit den Steuerbehörden proaktiv, transparent, professionell, höflich und zeitnah zu gestalten und gute Arbeitsbeziehungen mit den Steuerbehörden zu entwickeln und zu pflegen.“⁷⁰⁹</i>
Tax Reporting	Länderspezifische Berichterstattung	<i>„Hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang die länderbezogene Berichterstattung zu Umsätzen, Gewinnen und Steuerzahlungen (Country-by-Country-Reporting).“⁷¹⁰</i>
	Effektiver Steuersatz	<i>„Die um die permanenten Effekte aus der Wertminderung des Goodwill bereinigte Steuerquote beträgt 55,8 %, nach 23,2 % im Vorjahr.“⁷¹¹</i>
	Total Tax Contribution	<i>„Munich Re Group’s worldwide contribution to tax revenue €1,812m Taxes paid Sum of income taxes paid and indirect taxes borne by the Munich Re Group itself. + €2,890m Taxes paid for third parties Sum of the insurance tax, value-added tax, payroll tax, withholding tax and other taxes paid to the tax authorities for third parties. = €4,702m Munich Re Group’s worldwide contribution to tax revenue.“⁷¹²</i>
	Steuerliche Anreize und Meldepflichten	<i>„If possible and ethically appropriate, we apply for tax incentives and exemptions. Such tax incentive schemes relate to eligible Research and Development activities performed by QIAGEN.“⁷¹³</i>

Tab. 21: Exemplarische Darstellung von Beispielcodierungen

⁷⁰⁸ Allianz SE (2022), S. 3.

⁷⁰⁹ Deutsche Bank AG (2023), S. 99.

⁷¹⁰ Deutsche Börse AG (2021), S. 64.

⁷¹¹ Continental AG (2020), S. 38.

⁷¹² Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2023), S. 4.

⁷¹³ Qiagen N.V. (2022), S. 23.

6 Ergebnisse der qualitativen Inhaltsanalyse

Im Folgenden werden zuerst die deskriptiven Ergebnisse der wichtigsten Variablen kurz erläutert. Dies dient implizit der Forschungsfrage 3 zur Bewertung des Status quo der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung hinsichtlich des ITSA.

6.1 Deskriptive Auswertung der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung

6.1.1 Allgemeine Charakteristika der Berichtspraxis

Die steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung ist, wie bereits zuvor ausgeführt, noch nicht verpflichtend und entsprechend auch nicht vereinheitlicht. Die Abb. 13 zeigt eine zusammenfassende Darstellung des steuerlichen Berichtsverhaltens der Unternehmen aus der Stichprobe im Verlauf des Untersuchungszeitraums.

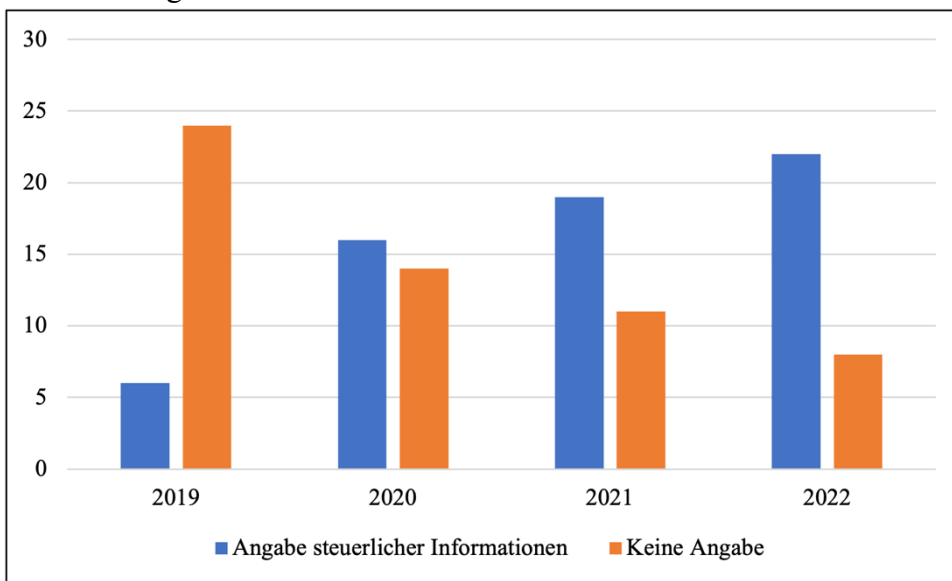


Abb. 13: Entwicklung des steuerlichen Berichtsverhaltens im Nachhaltigkeitsbericht⁷¹⁴

Im Berichtsjahr 2019 geben lediglich sechs Unternehmen (20 %) steuerliche Informationen im Rahmen ihrer nichtfinanziellen Berichterstattung an. Der Anteil der Unternehmen, die keinerlei steuerliche Informationen preisgeben, ist mit 80 % sehr stark ausgeprägt. Beginnend mit dem Berichtsjahr 2020 steigt der Anteil der Unternehmen, die steuerliche Nachhaltigkeitsinformationen angeben, konstant an, sodass im Berichtsjahr 2022 bereits 73,33 % der Unternehmen derartige Informationen veröffentlichen. Der prägnanteste Anstieg in der steuerlichen Berichterstattung ist vom Berichtsjahr 2019 zum Berichtsjahr 2020 erkennbar, welcher sich auf das Ereignis der Veröffentlichung von GRI 207 im Dezember 2019 zurückführen lässt.⁷¹⁵

Im betrachteten Untersuchungszeitraum ist festzustellen, dass die analysierten Unternehmen überwiegend steuerliche Informationen im Rahmen ihrer nichtfinanziellen Berichterstattung publizieren. Im Mittel liegt der Anteil im Untersuchungszeitraum bei 30 %. An dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass der Umfang der angegebenen steuerlichen Informationen extrem unterschiedlich ist und stark voneinander abweicht. Die untersuchten Unternehmen tätigen dabei Angaben im Umfang von

⁷¹⁴ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

⁷¹⁵ Die Auswirkungen der Veröffentlichung des GRI 207 auf das Berichtsverhalten der DAX-Unternehmen, eine detaillierte Analyse der GRI 207 Berichtskomponenten sowie der Stand der steuerlichen Transparenzberichterstattung der im DAX, ATX und SMIEXP börsennotierten Unternehmen wurden bereits auch in weiteren Studien untersucht. Siehe hierzu u. a. Schnitger et al. (2022) und Kockrow et al. (2022).

einzelnen Sätzen bis hin zu ganzen Abschnitten oder mehreren Seiten.⁷¹⁶ Eine gesamthafte Übersicht über die Berichtsart ist der nachfolgenden Abb. 14 zu entnehmen.

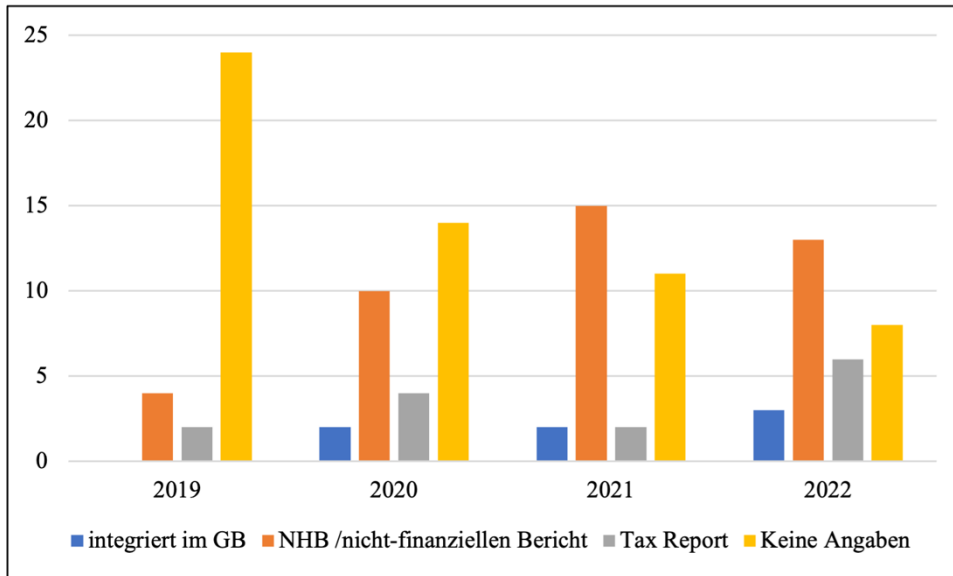


Abb. 14: Angabe von steuerlichen Informationen in Abhängigkeit des Berichtsformates⁷¹⁷

Im Untersuchungszeitraum ist das steuerliche Berichtsverhalten⁷¹⁸, unabhängig von der Berichtsart, in den Branchen Versicherungs- und Kreditinstitute, Chemie- und Pharmaindustrie sowie Transport, Logistik und Kommunikation am ausgeprägtesten.

Die nachfolgende Tab. 22 zeigt eine vollständige Darstellung des steuerlichen Berichtsverhaltens aller im Kapitel 5.4 definierten Branchen.

Branche	Branchengröße	2019	2020	2021	2022
Handel und Konsum	4	0	2	2	2
Luft- und Raumfahrt	2	0	1	1	2
Versicherungs- und Kreditinstitute	4	3	4	3	3
Chemie- und Pharmaindustrie	8	0	3	5	5
Automobilhersteller	4	0	1	1	2
Maschinenbau und Technologie	1	1	1	1	1
Transport, Logistik und Kommunikation	3	1	2	2	3
Energieversorger	2	0	1	2	2
Grundstoffindustrie	1	0	0	1	1
Immobilien	1	1	1	1	1

Tab. 22: Steuerliches Berichtsverhalten in Abhängigkeit der Branche⁷¹⁹

Auf Grundlage der für die Auswertung herangezogenen Informationen hebt die Tab. hervor, dass die Entwicklung der Berichterstattung nicht in allen Branchen gleichsam ausgeprägt ist. In einigen Branchen deuten die Untersuchungsergebnisse darauf hin, dass die Herausgabe von steuerlichen Informationen im Nachhaltigkeitsbericht als weniger relevant eingestuft wird. Die Branchen Immobilien, Grundstoffindustrie sowie Maschinenbau und Technologie sind bei der Auswertung der Entwicklung differenziert zu betrachten, da diesen Branchen lediglich je ein Unternehmen der Stichprobe zugeordnet ist. Die beste Abdeckung zum Ende des Untersuchungszeitraumes verzeichnen die Branchen

⁷¹⁶ Im Nachhaltigkeitsbericht von MTU sind lediglich drei Sätze mit Bezug auf steuerliche Informationen genannt (vgl. MTU Aero Engines AG (2022), S. 10), währenddessen bspw. im integrierten Bericht von Adidas (vgl. Adidas AG (2022), S. 138 f.) Ausführungen im Umfang von eineinhalb Seiten gemacht werden.

⁷¹⁷ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

⁷¹⁸ Unter dem steuerlichen Berichtsverhalten sind hier jegliche Angaben zu verstehen, die im nichtfinanziellen Berichtsteil der Unternehmen, entweder als integrierte Berichterstattung im Geschäftsbericht, als separater nichtfinanzieller Bericht (Nachhaltigkeitsbericht, CSR-Report oder ähnliches) oder aber in einem eigenständigen Tax Report.

⁷¹⁹ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

Luft- und Raumfahrt, Transport, Logistik und Kommunikation, Energieversorger, Grundstoffindustrie und Immobilien.

Die zuvor genannte Auswertung beruht auf dem generellen steuerlichen Nachhaltigkeitsberichtsverhalten. Welche Unternehmen einen eigenständigen Tax Report veröffentlichen und zu welcher Branche diese gehören, wird im Folgenden analysiert.

Einen eigenständigen steuerlichen Transparenzbericht haben im Berichtsjahr 2019 zwei (6,67 %), im Berichtsjahr 2020 vier (13,33 %), im Berichtsjahr 2021 zwei (6,67 %) und im Berichtsjahr 2022 fünf (20,00 %) Unternehmen der Stichprobe veröffentlicht. Der im Berichtsjahr 2021 erkennbare Rückgang ist darauf zurückzuführen, dass zwei Unternehmen ihren eigenständigen Tax Reports aus dem Jahr 2020 nicht für das Folgejahr aktualisiert haben.⁷²⁰ Die Branchen, aus denen die Unternehmen stammen, die einen eigenständigen Tax Report im Untersuchungszeitraum veröffentlicht haben, sind der nachfolgenden Tab. 23 zu entnehmen.

Branche	2019	2020	2021	2022
Versicherungs- und Kreditinstitute	2	2	2	2
Luft- und Raumfahrt	0	1	0	1
Chemie- und Pharmaindustrie	0	1	0	0
Automobilhersteller	0	0	0	1
Transport, Logistik und Kommunikation	0	0	0	1

Tab. 23: Übersicht eigenständiger Tax Reports nach Branchen⁷²¹

Vorreiter aus der Stichprobe sind die Unternehmen Allianz und Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft (Münchener RE), die der Branche Versicherungs- und Kreditinstitute zuzuordnen sind. Beide Unternehmen veröffentlichen über den gesamten Verlauf des Untersuchungszeitraums einen jährlich aktualisierten Tax Report. Der Umfang der Tax Reports der Allianz nimmt zudem im Jahresverlauf konstant zu. Für das Berichtsjahr 2019 umfasste der sog. Tax Transparency Report dieses Unternehmens 13 Seiten. Im Berichtsjahr 2022 beträgt der Umfang bereits 24 Seiten. Bei der Münchener RE betrug der Umfang im Berichtsjahr 2019 fünf Seiten und im Berichtsjahr 2022 elf Seiten. Diese Entwicklung kann darauf hindeuten, dass die Bedeutung der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung im Untersuchungszeitraum zugenommen hat, die sich in dem steigenden Umfang der Seitenzahlen der Tax Reports widerspiegelt, aber auch in der allgemeinen Entwicklung des Berichtsverhaltens erkennbar ist (s. Abb. 13).

Ein Aufschluss über die Qualität und damit einhergehende Fortschritte der Berichte im Untersuchungszeitraum ist ohne weitere Analyse der Inhalte aus dieser Aussage nicht ableitbar.

In den weiteren Branchen, die in Tab. 23 genannt werden, berichtet jeweils nur ein Unternehmen im Format eines eigenständigen Tax Reports. Dabei ist die Abweichung zur Branchengröße vor allem bei der Chemie- und Pharmaindustrie mit acht Unternehmen, von denen lediglich ein Unternehmen einen eigenständigen Tax Report im Berichtsjahr 2020 veröffentlicht, und bei der Automobilindustrie mit vier Unternehmen, wo ebenfalls nur ein Unternehmen im Berichtsjahr 2022 einen eigenständigen Tax Report publiziert, sehr stark. Die Unternehmen der Chemie- und Pharmaindustrie und der Automobilindustrie berichten dabei hauptsächlich im Format der nichtfinanziellen Berichte.

Aus der Entwicklung der veröffentlichten Tax Reports lässt sich im Untersuchungszeitraum aber noch keine fundierte Tendenz ableiten, wie sich das zukünftige Berichtsverhalten entfalten wird.

⁷²⁰ Airbus hat ein Dokument zur Steuerstrategie („Airbus Tax Strategy“) im Jahr 2020 veröffentlicht und erst im Jahr 2022 wieder aktualisiert, BASF hat ausschließlich im Berichtsjahr 2020 seine Steuerprinzipien („Group Tax Principles“) veröffentlicht und in den nachfolgenden Berichtsjahren nicht aktualisiert.

⁷²¹ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

6.1.2 Zeitliche Entwicklung der codierten Segmente

Bevor die qualitative Inhaltsanalyse der codierten Segmente erfolgen kann, um die Forschungsfragen 3 und 4 zu adressieren, ist ebenso eine generelle Auswertung der codierten Segmente erforderlich. Das in Kapitel 5.4 vorgestellte Kategoriensystem wird im Folgenden unter deskriptiven Gesichtspunkten näher untersucht.

Die Entwicklung des steuerlichen Berichtsverhaltens (s. Abb. 13) deutet darauf hin, dass auch die Anzahl der steuerlichen Informationen im Untersuchungszeitraum zunimmt. Das Kategoriensystem mit den strukturellen Dimensionen sowie Subkategorien liefert die Ausgangsbasis für die Analyse der codierten Segmente. Hierbei ist es notwendig, zu erklären, wie die Codierung erfolgt ist. Ein codiertes Segment kann dabei einen Satz oder mehrere aufeinanderfolgende Sätze beinhalten. Mehrere aufeinanderfolgende Sätze können lediglich dann als ein codiertes Segment zusammengefasst werden, wenn die Sätze nicht durch Halbsätze oder ganze Sätze, die sich auf eine andere Dimension beziehen, unterbrochen werden. Dies schließt eine Doppelcodierung von Textstellen jedoch nicht aus. Die nachfolgende Abb. 15 veranschaulicht die Gesamtzahl aller vergebenen Codes für die jeweiligen Berichtsjahre des betrachteten Untersuchungszeitraums.

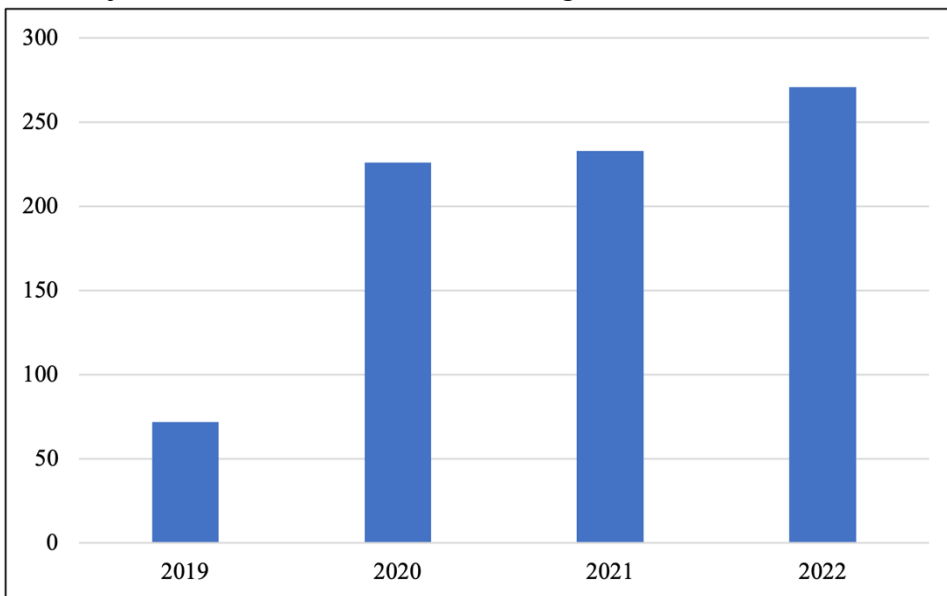


Abb. 15: Gesamtzahl der vergebenen Codes über den Untersuchungszeitraum⁷²²

Im Jahresverlauf lässt sich im Allgemeinen eine Steigerung der Anzahl der vergebenen Codes erkennen, welche sich von 72 vergebenen Codes im Berichtsjahr 2019 zu 271 vergebenen Codes im Berichtsjahr 2022 entwickelt hat. Der Anstieg zwischen den Jahren 2019 und 2020 verdeutlicht, dass die Einführung von GRI 207 im Dezember 2019 einen signifikanten Einfluss auf die Menge der veröffentlichten steuerlichen Nachhaltigkeitsinformationen hat.

Die Coderelevanz ermöglicht eine Aussage darüber, welcher Teil der veröffentlichten Informationen eine Zuordnung zu den Dimensionen des ITSA ermöglicht und wie sich die Angabe steuerlicher Nachhaltigkeitsinformationen im Untersuchungszeitraum entwickelt hat. Hierfür wurden alle Berichte betrachtet, die steuerliche Informationen enthalten. Die Tab. 24 legt die Coderelevanz (in % und in absoluten Zahlen) im Untersuchungszeitraum für die jeweils untersuchten Berichte dar.

⁷²² Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

Coderelevanz	2019	2020	2021	2022
Anzahl untersuchter Berichte	6	16	19	22
codierte Zeichen	23.528	71.078	86.066	103.551
gesamte Zeichen der untersuchten Berichte	1.587.920	6.244.576	7.960.559	9.181.600
Coderelevanz	1,48 %	1,14 %	1,08 %	1,13 %
durchschn. Zeichen pro Bericht	264.653	390.286	418.977	417.345

Tab. 24: Coderelevanz des gesamten untersuchten Materials⁷²³

Die Gesamtzahl der Zeichen im Untersuchungszeitraum unterliegt einer stark ansteigenden Entwicklung. In Anbetracht des gesteigerten öffentlichen Interesses und des gesellschaftlichen sowie auch politischen Drucks zur steuerlichen Berichterstattung ist diese positive Entwicklung nachvollziehbar. Die Anzahl der Berichte nimmt ebenfalls im Jahresverlauf zu. Es wird deutlich, dass die Berichte im Untersuchungszeitraum kontinuierlich an Umfang zunehmen. Der Einfluss auf die Qualität der bereitgestellten Informationen lässt sich daraus noch nicht beurteilen und bedarf einer spezifischeren Analyse (s. Kap. 6.3). Obwohl die Anzahl der codierten Zeichen im Verlauf des Untersuchungszeitraumes gestiegen ist, unterliegt die Coderelevanz im Verhältnis zu den Gesamtzeichen einer rückläufigen Entwicklung. Die Berichte werden grundsätzlich länger, weisen aber im Verhältnis weniger codierte Zeichen auf. Ein Grund hierfür ist, dass viele Unternehmen ihre Angaben zur steuerlichen Nachhaltigkeit erstmals in ihren nichtfinanziellen Berichten aufnehmen, die oft äußerst umfangreich sind.

Betrachtet man die eigenständigen Tax Reports losgelöst von der Tabelle 25, ergeben sich die nachfolgend gelisteten codierten Gesamtzeichen und Coderelevanz.

Coderelevanz	2019	2020	2021	2022
Anzahl untersuchter Berichte	2	4	2	5
codierte Zeichen	18.001	30.629	23.037	52.966
gesamte Zeichen der untersuchten Berichte	46.207	69.990	78.407	119.786
Coderelevanz	38,96 %	43,76 %	29,38 %	44,22 %
durchschn. Zeichen pro Bericht	23.104	17.498	39.204	23.957

Tab. 25: Coderelevanz der untersuchten eigenständigen Tax Reports⁷²⁴

Im Allgemeinen lässt sich auf Grundlage der in der Tab. zusammengefassten Informationen erkennen, dass sich die Länge der Tax Reports im Untersuchungszeitraum stark schwankend entwickelt. Größter Einflussfaktor für diese Schwankungen sind insbesondere die Tax Reports von Allianz und Münchener RE, die sich im Zeitverlauf sehr stark positiv entwickeln und damit in den Jahren 2020 und 2022 die durchschnittlichen Zeichen pro Bericht stark beeinflussen. Damit können Allianz und Münchener RE im Untersuchungszeitraum als Vorreiter bei der Veröffentlichung der eigenständigen Tax Reports genannt werden, die insbesondere ihre quantitativen Angaben stark ausweiten. Dies lässt jedoch noch keinen Rückschluss auf die Qualität der Angaben zu.

Demgegenüber lässt sich zudem eine überraschende Tendenz aus den Daten ableiten. Die Coderelevanz verzeichnet zwar ein positives Wachstum, liegt jedoch im Jahr 2022 immer noch unter 50 %. Dies lässt vermuten, dass die Berichte möglicherweise unspezifische Informationen enthalten oder keinen fachlichen steuerlichen Fokus haben.

Aus den Daten der eigenständigen Tax Reports lassen sich, daran anschließend, auch weitere Aussagen über die übrigen Berichtsformate im Untersuchungszeitraum ableiten. Unter den übrigen

⁷²³ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

⁷²⁴ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

Formaten sind folglich Angaben im integrierten Geschäftsbericht, im Nachhaltigkeitsbericht oder in einem anders bezeichneten nichtfinanziellen Bericht zu verstehen. Auch in diesen Formaten ist eine leicht positive Entwicklung hinsichtlich der durchschnittlichen codierten Zeichen pro Bericht zu erkennen. Im Jahr 2019 lag dieser Wert bei noch 1.382 Zeichen, im Jahr 2022 dann bei 2.976 Zeichen. Die Coderelevanz in Abhängigkeit der Gesamtzeichen liegt jedoch im Untersuchungszeitraum bei unter 1 %. Dies ist u. a. darauf zurückzuführen, dass die Berichterstattung sehr unterschiedliche Themen beinhaltet, wenn diese im Rahmen eines Geschäfts- oder Nachhaltigkeitsberichts oder eines anderen nichtfinanziellen Berichts erfolgt.⁷²⁵ Dennoch lässt sich feststellen, dass die steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung auch in diesen Berichtsformaten Einzug gefunden hat.

6.2 Themenspezifische Schwerpunktsetzung der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung anhand des ITSA

Die Tab. 26 zeigt die Verteilung der vergebenen Codes⁷²⁶ pro struktureller Dimension und pro Berichtsjahr. Die prozentuale Verteilung pro Berichtsjahr ermittelt sich aus der Bildung des Quotienten der Codes pro Dimension im Verhältnis zur Gesamtzahl der Codes im entsprechenden Berichtsjahr.

Dimension	2019	2020	2021	2022	Durchschnitt
Sustainable Tax Principles	18,06 %	18,14 %	20,60 %	22,51 %	19,83 %
Tax Concept	30,56 %	31,42 %	32,19 %	30,26 %	31,10 %
Approach to Tax	8,33 %	8,85 %	6,44 %	6,64 %	7,57 %
Tax Processes	20,83 %	16,81 %	18,88 %	18,08 %	18,65 %
Tax Stakeholder	9,72 %	14,60 %	12,45 %	12,55 %	12,33 %
Tax Reporting	12,50 %	10,18 %	9,44 %	9,96 %	10,52 %

Tab. 26: Verteilung der Codes auf die Hauptkategorien⁷²⁷

Die vergebenen Codes zeigen, dass die Dimension Tax Concept im Untersuchungszeitraum den ausgeprägtesten Anteil pro Berichtsjahr aufweist. Auf die Dimension Tax Concept entfallen pro Berichtsjahr durchschnittlich 31,10 % der vergebenen Codes. Auf die Dimension Approach to Tax entfällt der geringste Anteil der vergebenen Codes. Die Dimensionen Sustainable Tax Principles und Tax Processes liegen mit ihrem jeweiligen durchschnittlichen Anteil relativ nahe beieinander. Gleiches gilt für die Dimensionen Tax Stakeholder und Tax Reporting.

Anhand des Anteils der vergebenen Codes, die auf die Dimension Tax Concept entfallen, erscheint diese im Untersuchungszeitraum im Vergleich zu den anderen bereits wesentlich stärker ausgeprägt zu sein. Das ist u. a. darauf zurückzuführen, dass innerhalb dieser strukturellen Dimension jegliche Aussagen zu der Steuerstrategie des jeweiligen Unternehmens erfasst werden.⁷²⁸ Allerdings äußern sich einige Unternehmen auch wie folgt zum Aspekt der Steuerstrategie:

- „[die] Steuerstrategie 2018 [wurde] vom Vorstand verabschiedet“⁷²⁹
- „Die Steuerstrategie wird in einem regelmäßigen Dialog mit dem Finanzvorstand diskutiert und bei Bedarf angepasst.“⁷³⁰

Diese knappen und sehr unspezifisch formulierten Passagen zur Steuerstrategie geben nur wenig Aufschluss über den Inhalt und die tatsächlich praktizierte Strategie der Unternehmen. Darüber hinaus

⁷²⁵ Insbesondere die nichtfinanziellen Berichte oder Nachhaltigkeitsberichte haben einen großen Umfang und thematisieren auch weitere Themen wie bspw. faire Arbeitsbedingungen, Emissionen, Wasserverschmutzung und viele weitere.

⁷²⁶ Die vergebenen Codes beziehen sich hier auf die strukturellen Dimensionen der Sustainable Tax Principles, Tax Concept, Approach to Tax, Tax Processes, Tax Stakeholder und Tax Reporting.

⁷²⁷ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

⁷²⁸ Wie bereits in Kap. 2.4.3 ausgeführt, wird die Steuerstrategie bereits regelmäßiger durch die Unternehmen offen gelegt, da es hierzu bereits in einigen Ländern, wie bspw. in Großbritannien, Vorschriften gibt.

⁷²⁹ Vonovia SE (2020), S. 29.

⁷³⁰ Covestro (2022), S. 172.

lässt die prozentuale Verteilung der Codes pro Berichtsjahr darauf schließen, dass die Dimensionen Approach to Tax, Tax Stakeholder und Tax Reporting im Untersuchungszeitraum noch keine erhebliche Bedeutung in der Berichtspraxis aufweisen. Weiterführend wurden die Hauptkategorien in Subkategorien eingeteilt, welche für die Codierung im zweiten Schritt verwendet wurden. Die Tab. 27 veranschaulicht die Verteilung der codierten Subkategorien im Jahresverlauf in absoluten Zahlen und prozentualen Anteilen, gemessen an der Gesamtheit der vergebenen Codes im jeweiligen Berichtsjahr.

Haupt-/ Subkategorie	2019		2020		2021		2022	
	Σ	%	Σ	%	Σ	%	Σ	%
Sustainable Tax Principles								
Steuerethik	5	6,94 %	13	5,75 %	22	9,44 %	25	9,23 %
Steuermoral	5	6,94 %	20	8,85 %	19	8,15 %	30	11,07 %
Steuerlicher Verhaltenscodex	3	4,17 %	8	3,54 %	7	3,00 %	6	2,21 %
Tax Concept								
Steuerstrategie	7	9,72 %	30	13,27 %	29	12,45 %	31	11,44 %
Steuerplanung und -gestaltung	9	12,50 %	18	7,96 %	20	8,58 %	24	8,86 %
Steuerliche Risiken	3	4,17 %	17	7,52 %	16	6,87 %	17	6,27 %
Steuerrichtlinie	3	4,17 %	6	2,65 %	10	4,29 %	10	3,69 %
Approach to Tax								
Standortwahl und -verlagerung	1	1,39 %	6	2,65 %	3	1,29 %	3	1,11 %
Eigentümer- und Beteiligungsstruktur	1	1,39 %	2	0,88 %	1	0,43 %	1	0,37 %
Verrechnungspreissystem	4	5,56 %	12	5,31 %	11	4,72 %	14	5,17 %
Tax Processes								
Tax Governance	5	6,94 %	18	7,96 %	19	8,15 %	22	8,12 %
Tax Compliance	10	13,89 %	20	8,85 %	25	10,73 %	27	9,96 %
Tax Stakeholder								
Interessen und Partizipation	1	1,39 %	9	3,98 %	12	5,15 %	11	4,06 %
Stakeholderbeziehungen	0	0,00 %	4	1,77 %	4	1,72 %	5	1,85 %
Transparenz, Dialog und Engagement	6	8,33 %	20	8,85 %	13	5,58 %	18	6,64 %
Tax Reporting								
Länderspezifische Berichterstattung	2	2,78 %	6	2,65 %	8	3,43 %	8	2,95 %
Effektiver Steuersatz	3	4,17 %	5	2,21 %	4	1,72 %	7	2,58 %
Total Tax Contribution	3	4,17 %	4	1,77 %	4	1,72 %	7	2,58 %
Steuerliche Anreize und Meldepflichten	1	1,39 %	8	3,54 %	6	2,58 %	5	1,85 %
GESAMT	72	100 %	226	100 %	233	100 %	271	100 %

Tab. 27: Auswertung der codierten Segmente nach Subkategorien aller Berichtsformate⁷³¹

Die Analyse der Daten über die Jahre 2019 bis 2022 zeigt eine allgemeine Zunahme der Erwähnungen in fast allen Subkategorien des ITSA, was auf eine zunehmende Bedeutung und Berücksichtigung der jeweiligen Themen hinweist. Diese Entwicklung ist positiv zu werten, da sie auf eine verstärkte Aufmerksamkeit und detailliertere Berichterstattung in diesen Bereichen hindeutet. Insbesondere in den Subkategorien Steuerethik und Steuermoral ist ein deutlicher Anstieg der Erwähnungen zu verzeichnen. Auch in den Bereichen Steuerstrategie und Steuerplanung und -gestaltung zeigt sich eine positive Entwicklung. Ebenso ist ein Anstieg bei Tax Governance und Compliance zu beobachten. Jedoch gibt es auch kritische Aspekte zu berücksichtigen. Einige Subkategorien, wie das Verrechnungspreissystem und steuerliche Anreize und Meldepflichten, zeigen inkonsistente Schwankungen,

⁷³¹ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

was auf mögliche Unsicherheiten oder unbeständige Berichterstattungspraktiken hinweisen könnte. Darüber hinaus bleiben die Zahlen in bestimmten Bereichen, wie der Eigentümer- und Beteiligungsstruktur sowie der Standortwahl und -verlagerung, über die Jahre hinweg gering. Dies deutet auf eine möglicherweise unzureichende Berichterstattung hin. Die Coderelevanz bleibt sehr niedrig, insbesondere ersten Jahren des Untersuchungszeitraums. Dies könnte auf eine mangelnde Tiefe und Detailgenauigkeit in den Berichten hinweisen. Die Auswertung verdeutlicht eine kontinuierliche Entwicklung hin zu einer detaillierteren und umfassenderen Berichterstattung in den einzelnen Subkategorien. Diese Verbesserung ist ein wichtiger Schritt in Richtung Transparenz und Verantwortung in der Steuerberichterstattung. Es gibt jedoch Bereiche, die verstärkte Aufmerksamkeit erfordern, um eine konsistente und umfassende Berichterstattung sicherzustellen.

Für die deskriptive Auswertung ist es ebenso wichtig, zu prüfen, ob die thematische Schwerpunktsetzung in Abhängigkeit von dem gewählten Berichtsformat beeinflusst wird. Das Berichtsjahr 2019 ist aufgrund seiner geringen Berichtsdichte mit lediglich sechs Berichten, die steuerliche Informationen beinhalten, wenig aussagekräftig. Dass die Tax Reports durchschnittlich mehr Codes umfassen und mehr Themen adressieren, verwundert nicht. Relevante Passagen sind nur in Nachhaltigkeitsberichten (Sustainability Report, SR) oder in eigenständigen Tax Reports zu finden.

Berichtsjahr 2019	AR		SR		ESG/GRI		Tax Report	
	Σ	∅	Σ	∅	Σ	∅	Σ	∅
Sustainable Tax Principles	0	0	4	1,00	0	0	9	4,50
Tax Concept	0	0	11	2,75	0	0	11	5,50
Approach to Tax	0	0	0	0	0	0	6	3,00
Tax Processes	0	0	5	1,25	0	0	10	5,00
Tax Stakeholder	0	0	3	0,75	0	0	4	2,00
Tax Reporting	0	0	3	0,75	0	0	6	3,00
GESAMT	0	0	26	6,50	0	0	46	23,00

Tab. 28: Vergebene Codes pro Berichtsform 2019⁷³²

Im Berichtsjahr 2020 ist die Berichtsdichte etwas ausgeprägter – mit insgesamt 16 Berichten, die steuerliche Informationen angeben. Es sind zudem erstmalig alle Berichtsformen repräsentiert (s. Tab. 29). Ergänzend zum Berichtsjahr 2019 kommen Angaben in Geschäfts- sowie in ESG-/GRI-Berichten hinzu. Codierungen zu den strukturellen Dimensionen sind in der Anzahl sehr vergleichbar. Im Jahr 2020 liegt ein thematischer Schwerpunkt auf der Dimension Tax Concept, welche in jeder Berichtsform am stärksten ausgeprägt ist. Auch die Dimension Tax Processes ist vergleichbar ausgeprägt.

⁷³² Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

Berichtsjahr 2020	AR		SR		ESG/GRI		Tax Report	
	Σ	Ø	Σ	Ø	Σ	Ø	Σ	Ø
Sustainable Tax Principles	3	1,50	18	2,25	5	2,50	15	3,75
Tax Concept	6	3,00	34	4,25	6	3,00	25	6,25
Approach to Tax	1	0,50	9	1,13	0	0,00	10	2,50
Tax Processes	5	2,50	15	1,88	4	2,00	14	3,50
Tax Stakeholder	5	2,50	15	1,88	2	1,00	11	2,75
Tax Reporting	2	1,00	7	0,88	1	0,50	13	3,25
GESAMT	22	11,00	98	12,25	18	9,00	88	22,00

Tab. 29: Vergebene Codes pro Berichtsform 2020⁷³³

Im Berichtsjahr 2021 (s. Tab. 30) und 2022 (s. Tab. 31) zeigt die Auswertung ähnlich vergleichbare Ausprägungen mit unveränderten thematischen Schwerpunktsetzungen. Diese liegen vor allem in der Dimension Tax Concept und Tax Processes. Im Vergleich zum Berichtsjahr 2020 wird auch der Dimension Sustainable Tax Principles mehr Bedeutung zugewiesen und es sind mehr Textpassagen codiert.

Berichtsjahr 2021	AR		SR		ESG/GRI		Tax Report	
	Σ	Ø	Σ	Ø	Σ	Ø	Σ	Ø
Sustainable Tax Principles	6	3,00	25	1,92	7	3,50	10	5,00
Tax Concept	9	4,50	46	3,54	7	3,50	13	6,50
Approach to Tax	1	0,50	9	0,69	0	0,00	5	2,50
Tax Processes	4	2,00	31	2,38	3	1,50	6	3,00
Tax Stakeholder	5	2,50	17	1,31	2	1,00	5	2,50
Tax Reporting	0	0,00	10	0,77	1	0,50	11	5,50
GESAMT	25	12,50	138	10,62	20	10,00	50	25,00

Tab. 30: Vergebene Codes pro Berichtsform 2021⁷³⁴

Berichtsjahr 2022	AR		SR		ESG/GRI		Tax Report	
	Σ	Ø	Σ	Ø	Σ	Ø	Σ	Ø
Sustainable Tax Principles	8	2,67	25	2,27	7	3,50	21	3,50
Tax Concept	13	4,33	25	2,27	7	3,50	37	6,17
Approach to Tax	2	0,67	3	0,27	0	0,00	13	2,17
Tax Processes	11	3,67	20	1,82	3	1,50	15	2,50
Tax Stakeholder	7	2,33	11	1,00	2	1,00	14	2,33
Tax Reporting	0	0,00	9	0,82	1	0,50	17	2,83
GESAMT	41	13,67	93	8,45	20	10,00	117	19,50

Tab. 31: Vergebene Codes pro Berichtsform 2022⁷³⁵

Über den gesamten Untersuchungszeitraum sind die durchschnittlich vergebenen Codes vor allem bei Angaben im AR und im SR in den Jahren 2021 und 2022 verhältnismäßig gleichlaufend. Insbesondere die ESG-Präsentationen und die GRI Index-Berichte zeigen im Verlauf der Berichtsjahre 2020 bis 2022 keine Weiterentwicklung auf, da die Anzahl der vergebenen Codes über die Jahre fast identisch ist. Daraus lässt sich schließen, dass diese Berichte keiner Entwicklung unterliegen – und dies legt die Vermutung nahe, dass sich die Inhalte kaum voneinander unterscheiden. Im Vergleich zur Gesamtheit der Verteilung legen die Tax Report bereits zu Beginn des Untersuchungszeitraumes einen größeren Fokus auf steuerethische und -moralische Aspekte, die das Fundament des ITSA bilden, ebenso auch auf Informationen zur Total Tax Contribution.

⁷³³ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

⁷³⁴ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

⁷³⁵ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

Die Auswertung der codierten Segmente hat noch keinen sehr detaillierten Aufschluss über thematische Schwerpunkte ermöglicht. Daher werden in den Tab. 32 bis 35 die durchschnittlich codierten Zeichen nach Berichtsform und Berichtsjahr ausgewertet.

Berichtsjahr 2019	AR	SR	ESG/GRI	Tax Reports
Sustainable Tax Principles	0	133	0	679
Tax Concept	0	567	0	2.355
Approach to Tax	0	0	0	1.859
Tax Processes	0	453	0	2.606
Tax Stakeholder	0	118	0	700
Tax Reporting	0	111	0	804
Durchschn. codierte Zeichen	0	1.382	0	9.000
Coderelevanz	0	0,36 %	0	38,96 %

Tab. 32: Durchschnittliche codierte Zeichen pro Berichtsform 2019⁷³⁶

Berichtsjahr 2020	AR	SR	ESG/GRI	Tax Reports
Sustainable Tax Principles	362	369	710	713
Tax Concept	1.010	940	591	2.106
Approach to Tax	138	393	0	1.558
Tax Processes	1.038	931	906	1.781
Tax Stakeholder	451	373	325	666
Tax Reporting	363	577	9	818
Durchschn. codierte Zeichen	3.361	3.581	2.540	7.641
Coderelevanz	0,37 %	0,68 %	3,58 %	43,67 %

Tab. 33: Durchschnittliche codierte Zeichen pro Berichtsform 2020⁷³⁷

Berichtsjahr 2021	AR	SR	ESG/GRI	Tax Reports
Sustainable Tax Principles	715	352	620	854
Tax Concept	980	705	549	2.548
Approach to Tax	137	200	0	2.233
Tax Processes	973	772	814	2.242
Tax Stakeholder	611	195	320	1.623
Tax Reporting	0	405	329	1.987
Gesamte codierte Zeichen	3.415	2.630	2.631	11.486
Coderelevanz	0,33 %	0,54 %	3,97 %	29,30 %

Tab. 34: Durchschnittliche codierte Zeichen pro Berichtsform 2021⁷³⁸

Berichtsjahr 2022	AR	SR	ESG/GRI	Tax Reports
Sustainable Tax Principles	509	393	603	715
Tax Concept	1.441	699	803	2.562
Approach to Tax	517	133	0	1.142
Tax Processes	1.994	848	1.085	1.841
Tax Stakeholder	581	208	324	779
Tax Reporting	0	371	336	1.788
Durchschn. codierte Zeichen	5.042	2.651	3.150	8.828
Coderelevanz	0,43 %	0,54 %	5,10 %	44,22 %

Tab. 35: Durchschnittliche codierte Zeichen pro Berichtsform 2022⁷³⁹

Die Tab. 32 bis 35 zeigen, dass die Berichterstattung in den verschiedenen strukturellen Dimensionen über die Jahre hinweg nicht unwesentliche Schwankungen aufweist. Das Format der Tax Reports weist konstant die höchste Anzahl codierter Zeichen und die höchste Coderelevanz im

⁷³⁶ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

⁷³⁷ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

⁷³⁸ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

⁷³⁹ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen.

Untersuchungszeitraum auf, was ihre Bedeutung für die steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung und Detailtiefe in der Berichterstattung unterstreicht. Im Jahr 2019 existierte keine Berichterstattung in der Berichtsart Annual Report und ESG/GRI, während Sustainability Report und Tax Report moderate bis hohe Werte aufwiesen. Die Coderelevanz in den Sustainability Reports ist jedoch gering ausgeprägt (0,36 %), während sie in den Tax Reports beachtliche 38,96 % erreichte. Im Jahr 2020 ist ein signifikanter Anstieg der codierten Zeichen und der Coderelevanz zu verzeichnen. Besonders auffällig sind der Anstieg der codierten Zeichen in den Annual Reports und Sustainability Reports sowie die höhere Coderelevanz in ESG/GRI und Tax Reports. Diese Entwicklung deutet auf eine zunehmende quantitative Detaillierung und Transparenz in der Berichterstattung hin, ermöglicht gleichwohl keine Rückschlüsse auf die Qualität der Angaben. 2021 zeigt eine leichte Reduktion der durchschnittlich codierten Zeichen in den Berichtsformaten Annual Report und Sustainability Report, während die Tax Reports weiterhin hohe Werte aufweisen. Die Coderelevanz in ESG/GRI steigt auf 3,97 %, was auf eine konzentrierte Berichterstattung in dieser Kategorie hinweist. Im Jahr 2022 erreicht die Anzahl der codierten Zeichen im Format Annual Report ihren Höchstwert, wodurch eine signifikante Verbesserung in der Detaillierung und Berichterstattung zur steuerlichen Nachhaltigkeit entsteht. Insgesamt zeigt die Analyse eine zunehmende Tendenz zur detaillierten und transparenten Berichterstattung, insbesondere in den Kategorien ESG/GRI und Tax Reports. Dennoch sind diese Resultate kritisch zu behandeln, da beide Formate konzentriertere Informationen darstellen, während in Geschäfts- oder Nachhaltigkeitsberichten eine Vielzahl von weiteren Informationen inkludiert ist. Trotzdem sind diese Entwicklungen positiv zu werten, da sie auf eine erhöhte Relevanz steuerlicher Themen im Nachhaltigkeitskontext bei der Erstellung dieser Berichte hindeuten. Dennoch verbleibt die Frage, ob die Zunahme der codierten Zeichen auch zu einer verbesserten qualitativen Verständlichkeit und Nutzbarkeit der Berichte führt.

6.3 Reifegrad des ITSA in der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung

Im weiteren Aufbau der Arbeit werden nun die codierten Segmente inhaltlich qualitativ analysiert. Dafür ist es in einem ersten Schritt erforderlich, dass die einzelnen Subkategorien pro Berichtsjahr inhaltlich ausgewertet werden. Es wird untersucht, ob die berichteten Informationen einem Informationscluster zugeordnet werden können. In einem weiteren Schritt wird sodann der Reifegrad der berichterstattenden Praxis geprüft und bewertet. Darüber hinaus wird ermittelt, welche inhaltlichen Differenzen sich zwischen den erhobenen Daten und dem ITSA ergeben, welche Zusammenhänge bestehen und wo noch Entwicklungsbedarf besteht.

6.3.1 Sustainable Tax Principles

6.3.1.1 Steuerethik

Im Berichtsjahr 2019 entfallen auf die Subkategorie Steuerethik insgesamt fünf Codierungen. Drei dieser fünf Codierungen stammen aus zwei veröffentlichten Tax Reports. Die im Jahr 2019 bereitgestellten Informationen weichen kaum voneinander ab und bestehen aus jeweils einem Satz. In den Berichten von Allianz, Continental und Münchener RE heißt es bspw. folgendermaßen:

- „Allianz is convinced that responsibly conducted tax practices support the economic and societal development of markets.“⁷⁴⁰
- „Wir sind uns unserer gesellschaftlichen Verantwortung bei der Erfüllung der Steuerpflichten bewusst.“⁷⁴¹

⁷⁴⁰ Allianz SE (2020), S. 5.

⁷⁴¹ Continental AG (2020), S. 64.

– „*Munich Re’s policy is to be a responsible company and taxpayer.*“⁷⁴²

Diese Textpassagen thematisieren allesamt Ausführungen zu einem verantwortungsbewussten Steuerzahler, sodass sich diese zu einem ersten Informationscluster zusammenführen lassen. Diese exemplarisch aufgezeigten Formulierungen gehen nur in Kürze auf die Verantwortung der Unternehmen hinsichtlich ihrer sorgfältigen Pflichterhaltung bei der Umsetzung der steuerlichen Regelungen ein. Welches Verständnis dem Wort verantwortungsbewusst in den Ausführungen zugrunde liegt, kann aus den Formulierungen nicht abgeleitet werden. Darüber hinausgehend formulieren die Münchener RE und Vonovia in ihren Berichten jeweils ausführlicher und setzen die Steuerzahlung in einen Kontext, der ausdrückt, dass diese zur Finanzierung des Gemeinwesens beitragen.⁷⁴³ Diese weitergehende Verknüpfung begründet ein zweites Informationscluster, zu dem sich diese Textpassagen zuordnen lassen. Weitere Informationen, die sich zur Kategorie Steuerethik subsumieren lassen, sind im Berichtsjahr 2019 in den veröffentlichten Berichten nicht zu identifizieren.

Die gestiegene Anzahl der Codes im Berichtsjahr 2020 deutet darauf hin, dass mehr Unternehmen Informationen zur Steuerethik veröffentlichen und dieses als relevant erachten. Mehrere Textpassagen lassen sich erneut zum ersten Informationscluster zuordnen, da sich einige Unternehmen zu ihrer gesellschaftlichen Verantwortung in Bezug auf die Erfüllung ihrer Steuerpflicht bekennen.⁷⁴⁴ Der Tax Report von BASF ist besonders hervorzuheben, da er auf die Unternehmensgrundwerte verweist, diese mit Steuern in Verbindung bringt und sich BASF als Teil des gesellschaftlichen Rahmens definiert.

„In tax-related matters, BASF adheres to highest compliance standards and acts responsibly as part of the societal framework to which it contributes. In BASF’s ‘Value-to-Society’ methodology, taxes are considered a social benefit. BASF is a founding member of the Value Balancing Alliance, a cross-industry alliance which aims to create standardized model for measuring and disclosing the environmental, human, social and financial value companies provide to society. Paying our adequate share of taxes in accordance with the applicable tax laws and contributing to public finance is part of BASF’s understanding of generating economic and societal value.“⁷⁴⁵

Im Vergleich zu den beiden zuvor genannten Informationsclustern entsteht durch die Ausführungen von BASF ein weiteres inhaltliches Cluster der Subkategorie Steuerethik. Dieses Unternehmen formuliert in seinem Tax Report, dass es seinem unternehmerischen Handeln die Wertschaffung für die Gesellschaft zugrunde legt und dabei insbesondere den Wert für Umwelt, Menschen, Gesellschaft und Finanzen in den Mittelpunkt stellt. Diese Aussage verknüpft BASF sodann mit der Bedeutung und dem Verständnis der eigenen Steuerzahlung. Diese versteht das Unternehmen als Beitrag zur gesellschaftlichen Wertsteigerung. In etwas abgeschwächter Form finden sich vergleichbare Ausführungen auch in dem Nachhaltigkeitsbericht von Bayer.⁷⁴⁶ Abgeleitet aus diesen Ausführungen entsteht der Eindruck, dass BASF und Bayer ihre eigenen Steuerzahlungen und die Verantwortung, diese zu entrichten, in einen gesamthaften Kontext setzen, der über die ausschließliche Finanzierung des Gemeinwohls hinausreicht. Zusätzlich gehen beide Unternehmen einerseits auf die Verwendung der

⁷⁴² Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020), S. 1.

⁷⁴³ „*A country needs tax revenues to enable it to meet its basic responsibilities to the community, and we wish to contribute to that by paying taxes.*“, Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020), S. 1; „*Steuerverständnis als verantwortungsbewusster Steuerzahler, der seine gesellschaftliche Verantwortung auch in Bezug auf die Finanzierung des Gemeinwesens wahrnimmt.*“, Vonovia SE (2020), S. 29.

⁷⁴⁴ Siehe hierzu exemplarisch: „*Beiersdorf considers itself a responsible tax payer.*“, Beiersdorf AG (2021), S. 5;

„*Daimler versteht sich als verantwortungsbewusstes Unternehmen*“, Daimler AG (2021), S. 73.

⁷⁴⁵ BASF SE (2020), S. 2.

⁷⁴⁶ „*For global companies like Bayer, it is in their own vital interest that they pay adequate taxes in countries in which they operate, as this is the only way to ensure public funding is available and necessary investments in education, infrastructure and social standards, as well as for promoting innovations.*“, Bayer AG (2021), S. 19.

Steuereinnahmen ein, andererseits auf deren ökonomischen und gesellschaftlichen Mehrwert. Ausführungen dieser Art werden in einem dritten Informationscluster zusammengefasst.

Im Berichtsjahr 2021 wurden 22 Einzelcodierungen⁷⁴⁷ identifiziert. Bei Betrachtung der Textpassagen fällt hingegen auf, dass ein Großteil der Unternehmen die erstmalig bereitgestellten Informationen unverändert bzw. nahezu identisch über die Jahre hinweg berichtet. Es überschneiden sich dementsprechend viele Textpassagen mit denen aus den Vorjahren. Im Jahr 2021 kommen fünf Unternehmen hinzu, die erstmalig steuerliche Informationen in ihrem Bericht veröffentlichen. Diese Berichte beziehen sich dabei entweder auf Aussagen, dass Steuern zur Finanzierung des Gemeinwohls beitragen, oder aber auf solche, die Steuereinnahmen in einen gesamtgesellschaftlichen Kontext rücken.⁷⁴⁸ Von der Formulierung her besonders hervorstechend ist der Bericht von Qiagen. Die Ausführungen suggerieren eine stark ausgeprägte intrinsische Motivation und erzeugen beim Lesen eine prägnante Erwartungshaltung an den Umgang dieses Unternehmens mit dessen Steuern:

*„We are committed to conducting business lawfully, ethically, and with the highest degree of integrity. These fundamental values and principles, as defined in our three I’s (Integrity, Inspiration, and Insight), are key to be the long-term success of our company and the basis of our tax strategy.“*⁷⁴⁹

Diese Erwartungshaltung entsteht nicht zuletzt durch die Verwendung des Wortes „Integrität“, welches stark positiv konnotiert ist. Somit wird der Eindruck erzeugt, dass Qiagen auch im Umgang mit steuerlichen Aktivitäten in jeder Hinsicht diese Werte und Prinzipien beachtet.

Im Jahr 2022 lassen sich 25 verschiedene Einzelcodierungen im Bereich der Steuerethik identifizieren. Davon entfallen neun Codierungen speziell auf Tax Reports. Die Formulierung im Nachhaltigkeitsbericht von Merck fällt besonders auf, da dieses Unternehmen u. a. darauf eingeht, dass Steuern mit jeder seiner Geschäftstätigkeiten sehr eng verbunden sind:

*„Wir sind überzeugt: Faire Besteuerung ist eine Voraussetzung für jede funktionierende Gesellschaft. Deshalb erwarten wir von den Behörden, dass sie auf Transparenz, Vorhersehbarkeit und Nichtdiskriminierung achten, wenn sie steuerliche Maßnahmen ergreifen. Steuern sind mit fast jedem Aspekt unserer Geschäftstätigkeit verwoben. Daher handeln wir als verantwortungsbewusstes steuerpflichtiges Unternehmen [...].“*⁷⁵⁰

Das Unternehmen Merck geht folglich nicht nur auf sich selbst ein, sondern formuliert auch eine sehr klare Anforderung an die Behörden und seine Erwartungshaltung hinsichtlich der Ausgestaltung von Steuersystemen. Ausführungen, die Erwartungshaltungen an Behörden beinhalten, begründen ein viertes Informationscluster. Auch die Ausführungen der Allianz gehen auf die Erwartungshaltung hinsichtlich der Beschaffenheit der Steuersysteme ein. Dieses Unternehmen formuliert zum einen, dass es Steuern als essenziellen Faktor für ökonomische und soziale Entwicklung der Länder qualifiziert, und sieht zum anderen die Notwendigkeit, dass Unternehmen daher gesetzeskonform und verantwortungsbewusst ihren Steuerzahlungen nachzukommen haben. Darüber hinaus erachtet die Allianz es jedoch ebenfalls als notwendig, dass die Steuersysteme effizient und nachhaltig ausgestaltet sind.⁷⁵¹ Einerseits ist es auffallend, dass die Allianz ihre Formulierung nicht auf sich selbst bezieht, sondern verallgemeinert, andererseits wird auch hier eine klare Erwartungshaltung an die Staaten adressiert.

⁷⁴⁷ In jedem Bericht können mehrere Textpassagen identifiziert werden, sog. Einzelcodierungen, die einer Subkategorie zuordenbar sind. Diese Einzelcodierungen ergeben sich, da die berichtenden Unternehmen Informationen mischen und ggf. zu Beginn und zum Ende der relevanten Passagen Ausführungen zu einem spezifischen Thema machen.

⁷⁴⁸ Vgl. Qiagen N.V. (2022), S. 23; Covestro AG (2022), S. 172; Adidas AG (2022), S. 137.

⁷⁴⁹ Qiagen N.V. (2022), S. 23.

⁷⁵⁰ Merck KGaA (2023), S. 53.

⁷⁵¹ Vgl. Allianz SE (2021), S. 5.

Bei Betrachtung des gesamten Untersuchungszeitraumes berichten lediglich die Unternehmen Allianz, Continental, Münchener RE und Vonovia Informationen mit Bezug zur Steuerethik. Nach Veröffentlichung von GRI 207 im Dezember 2019 publizieren auch Beiersdorf, die Deutsche Post, E.ON und die Mercedes-Benz Gruppe ab dem Berichtsjahr 2020 jährlich zum Thema Steuerethik. Jedoch ist es auch bei diesen Unternehmen vor allem auffällig, dass sie ihre veröffentlichten Textpassagen zur Steuerethik inhaltlich nur in einem sehr geringen Umfang bis gar nicht umformulieren. Besonders durchschlagend ist in diesem Kontext der Bericht von Vonovia. Jenes Unternehmen formuliert in allen vier untersuchten Nachhaltigkeitsberichten den kongruenten Satz, der lediglich im Jahr 2019 ein weiteres Wort umfasst:

„Nach unserem Verständnis definieren wir uns als verantwortungsbewusster Steuerzahler, der seine gesellschaftliche Verantwortung auch in Bezug auf die Finanzierung des Gemeinwesens wahrnimmt.“⁷⁵²

Das Wort verantwortungsbewusst wird lediglich im Nachhaltigkeitsbericht 2019 genannt und ist in den Folgejahren im Rahmen dieses Satzes nicht mehr zu finden.⁷⁵³ Das Ausbleiben einer inhaltlichen Nachschärfung über den Zeitverlauf bzw. des Aktualisierens der Ansätze lässt darauf schließen, dass der Subkategorie der Steuerethik keine besondere Relevanz durch die berichtenden Unternehmen beigemessen wird und das Bild vermittelt wird, dass eine einmalige Beschäftigung mit diesem Thema ausreichend ist.

Wie bereits zuvor ausgeführt, ermöglichen die analysierten Textpassagen der untersuchten Nachhaltigkeitsberichte eine Clusterung der Informationen. Die Informationscluster der Subkategorie Steuerethik sind in der nachfolgenden Abb. 16 zusammengefasst dargestellt.

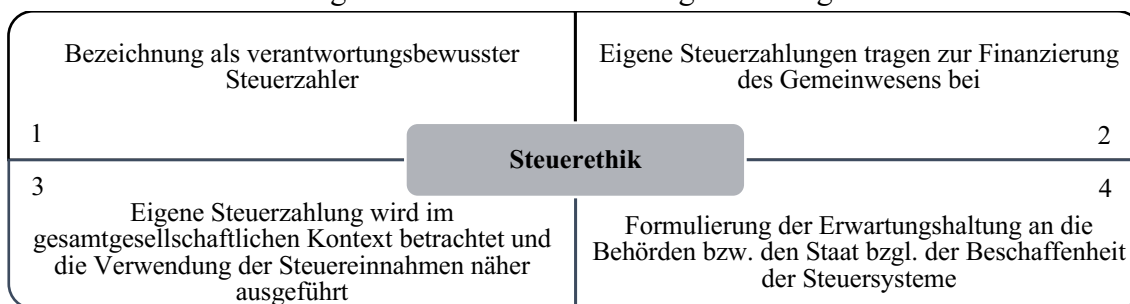


Abb. 16: Informationscluster „Steuerethik“⁷⁵⁴

Bei der inhaltlichen Analyse sind alle Einzelcodierungen betrachtet worden. Um die Entwicklung der inhaltlichen Qualität der steuerlichen Informationen zur Steuerethik beurteilen zu können, veranschaulicht die nachfolgende Abb. 17 die konsolidierte Zuordnung der Informationscluster.⁷⁵⁵

⁷⁵² Vonovia SE (2020), S. 29.

⁷⁵³ Vgl. Vonovia SE (2021), S. 87; Vonovia SE (2022), S. 98; Vonovia SE (2023), S. 89.

⁷⁵⁴ Eigene Darstellung.

⁷⁵⁵ Unter der konsolidierten Zuordnung ist zu verstehen, dass mehrere Einzelcodierungen desselben Berichts dahingehend zusammengefasst werden, dass lediglich ein Informationscluster bedient wird. Nennt ein Unternehmen bspw. einen Satz zu seiner Eigenschaft als verantwortungsbewusster Steuerzahler (hier: Informationscluster 1) und darüber hinaus noch einen weiteren Satz, der die Steuerzahlung in den in den Kontext zur Finanzierung des Gemeinwohls (hier: Informationscluster 2) setzt, werden die Einzelcodierungen zu einer Information konsolidiert (hier: Informationscluster 2).

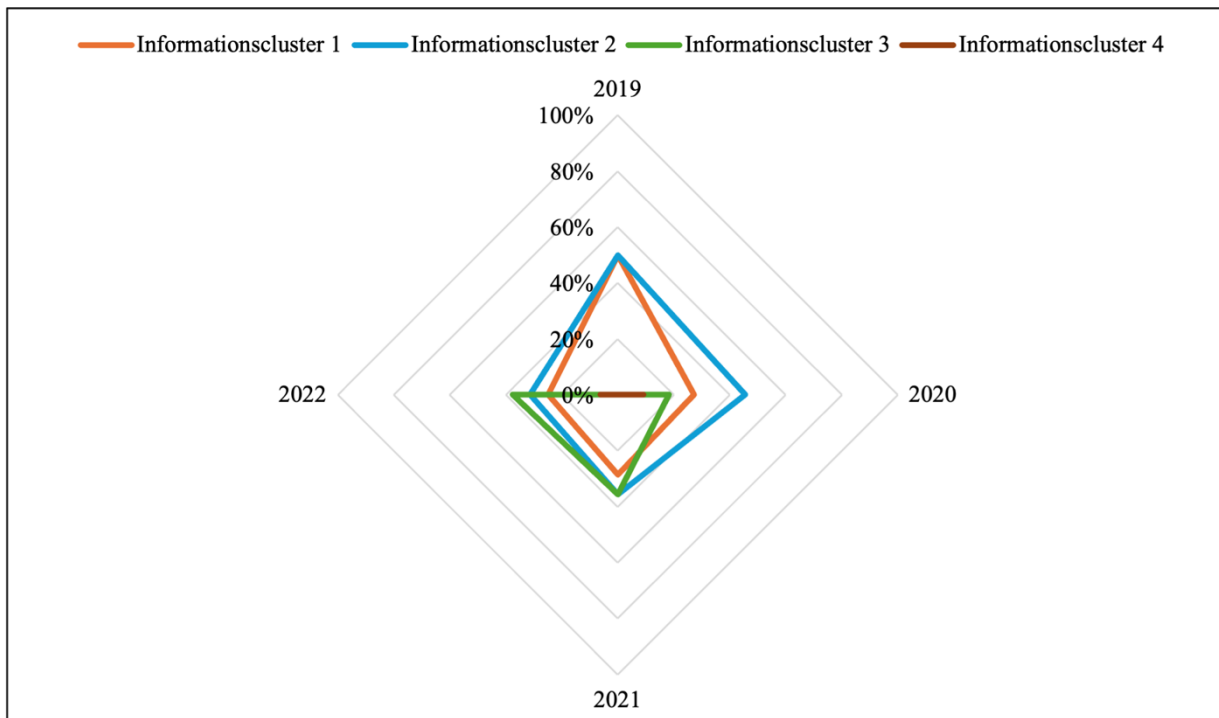


Abb. 17: Verteilung Informationscluster „Steuerethik“⁷⁵⁶

Diese Grafik veranschaulicht die Entwicklung der Zuordnung zu den Informationsclustern. Es ist erkennbar, dass im Verlauf des Untersuchungszeitraums die Informationscluster 1 und 2 abnehmen und weniger Informationen dazu berichtet werden. Das Informationscluster 3 nimmt über den betrachteten Zeitraum leicht zu. Das vierte Informationscluster wird mit lediglich je einer Codierung in den Berichtsjahren 2020 und 2022 bedient, was darauf hindeutet, dass dieses im Untersuchungszeitraum einer geringen Relevanz unterliegt. Prinzipiell ist es nachvollziehbar, dass ein Unternehmen seine Erwartungshaltung bezüglich der Beschaffenheit von Steuersystemen und dessen Durchsetzung durch die Behörden formuliert. Jedoch wird damit nicht das steuerliche Verhalten des Unternehmens in den Vordergrund gestellt. Diese Aussagen lassen infolgedessen keinen Rückschluss auf das unternehmensspezifische, steuerliche Verhalten zu. Zusätzlich interessant ist auch, dass der Anteil von Unternehmen, die zur Steuerethik keine Angaben tätigen, über den gesamten Untersuchungszeitraum recht konstant ausgeprägt ist und im Durchschnitt bei 29,54 % liegt. Dementsprechend ist daraus abzuleiten, dass die Beschreibung steuerethischer Grundsätze in der Berichtspraxis im betrachteten Zeitraum noch nicht als zwingend erforderlich qualifiziert wird, hingegen aber als relevant von den berichterstattenden Unternehmen erachtet wird. Der Anteil der konsolidierten Codierungen, die aus Tax Reports stammen, liegt im betrachteten Zeitraum bei durchschnittlich 29,14 %.

Im Grundsatz ist erkennbar, dass die Unternehmen das Zahlen von Steuern als Beitrag für die Gesellschaft verstehen und sie damit ihrer unternehmerischen Verantwortung nachgehen. Dahingehend finden sich in der berichterstattenden Praxis viele Überschneidungen zum ITSA. Zwar berichtet ein Großteil der Unternehmen nicht über ihre steuerspezifischen, ethischen Wertekompassse, dennoch finden sich in den analysierten Textpassagen einige Beispiele, die zeigen, dass Unternehmen darlegen, welche Werte sie ihren steuerlichen Entscheidungen zugrunde legen.

Im erarbeiteten theoretischen Verständnis der steuerlichen Nachhaltigkeit wird ein besonderer Fokus auf Gemeinwohlorientierung sowie Gerechtigkeit und Lastenteilung gelegt. Die analysierten Textpassagen weisen hierzu in Teilen Ansätze auf, jedoch mangelt es an detaillierten Ausführungen.

⁷⁵⁶ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.1.

Unternehmen positionieren sich in ihren Berichten selten zu einer kollektiven steuerlichen Lastenteilung und erläutern nur in begrenztem Umfang, wie ihre Steuerzahlung zur Finanzierung des Gemeinwesens beitragen.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Definition einer gerechten Lastenteilung stark von normativen und subjektiven Einschätzungen geprägt ist. Dies liegt nicht zuletzt an den unterschiedlichen gesellschaftlichen Perspektiven auf Gerechtigkeit.⁷⁵⁷ Unternehmen könnten sich daher auf eine pragmatische Haltung stützen, die darauf verweist, dass Steuerhöhe und -verteilung durch demokratisch legitimierte Prozesse festgelegt werden. Eine eigene Bewertung der Gerechtigkeit von Steuerlasten scheint aufgrund der Vielfalt der Perspektiven und des Fehlens eines eindeutigen wissenschaftlichen Konsenses weder erforderlich noch zielführend.

Darüber hinaus ergibt sich durch das Nonaffektationsprinzip eine zentrale Einschränkung: Steuereinnahmen werden nicht zweckgebunden verwendet, sondern fließen in den allgemeinen Staatshaushalt.⁷⁵⁸ Unternehmen können daher keine konkreten Aussagen dazu treffen, welche Ausgaben durch ihre Steuerzahlungen finanziert werden.⁷⁵⁹ Eine Positionierung sollte sich deshalb darauf beschränken, den Betrag der Steuerzahlung zur allgemeinen Finanzierung allgemeiner staatlicher Aufgaben anzuerkennen. Eine solche Haltung würde die Bedeutung der Steuerzahlung für die Aufrechterhaltung der staatlichen Infrastruktur hervorheben, ohne dass Unternehmen Gefahr laufen würden, als moralische Instanz für einzelne Staatsausgaben wahrgenommen zu werden.⁷⁶⁰

6.3.1.2 Steuermoral

Im Berichtsjahr 2019 veröffentlichen lediglich die Allianz, die Deutsche Bank und die Münchener RE Informationen, die sich der Subkategorie Steuermoral zuordnen lassen. Insgesamt wurden fünf Textpassagen codiert. Dabei fokussiert ein Großteil der Aussagen die Einhaltung der Gesetze, die bspw. die folgenden Abschnitte beschreiben:

- *„Steuerhinterziehung ist illegal und steht im Widerspruch zu unserer Unternehmenskultur sowie unseren Werten und Überzeugungen. Entsprechend untersagen unsere Richtlinien die Beihilfe oder Anstiftung hierzu.“*⁷⁶¹
- *„Munich Re adheres to applicable tax regulations at both national and international level.“*⁷⁶²
- *„We seek efficiency in tax matters, including the prevention of double-taxation and pay only the tax due, following reasonable interpretation and application of tax rules.“*⁷⁶³

Ein Bekenntnis zur Einhaltung der Gesetze und etwaige Ausführungen dazu beschreiben folglich das erste Cluster, dem sich Informationen zuordnen lassen. Darüber hinaus führt die Münchener RE aus, dass es ihre rechtliche und auch soziale Verpflichtung ist, ihre im Unternehmen erwirtschafteten Gewinne gesetzeskonform zu versteuern.⁷⁶⁴ Gleichmaßen betont auch Mercedes-Benz, dass das Unternehmen bestrebt ist, *„die weltweit geltenden steuergesetzlichen Pflichten unter Beachtung der*

⁷⁵⁷ Siehe zu den unterschiedlichen Perspektiven auf Gerechtigkeit u. a. Liebig/Gans (2023); Latif (2023).

⁷⁵⁸ *„Die Gegenleistungsfreiheit einer Steuer führt zu einer Abstraktheit von Leistung und Gegenleistung.“* Waldhoff (2007), S. 899.

⁷⁵⁹ Alle in den Staatshaushalt eingestellte Einnahmen dienen zur Deckung aller veranschlagter Ausgaben und nicht bestimmter Deckungszwecke. Das Nonaffektationsprinzip beschränkt sich ausschließlich auf Einnahmen. Vgl. Droege (2022), Rn. 33; § 7 HGrG; Matuschka (2019).

⁷⁶⁰ Die Gegenleistungsfreiheit kann auch als „Anonymität der Mittel“ beschrieben werden und hat negative Folgen für die Steuermoral. Siehe hierzu ausführlich Waldhoff (2022), S. 899; Schmidt (1926), S. 21; Sacksofsky (2004), S. 164.

⁷⁶¹ Deutsche Bank AG (2020), S. 78.

⁷⁶² Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020), S. 1.

⁷⁶³ Allianz SE (2020), S. 6.

⁷⁶⁴ Vgl. Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020), S. 1.

*Unternehmenswerte und der Wahrung sozialer und ethischer Verantwortung zu erfüllen*⁷⁶⁵. Mit der Betonung, dass die Unternehmen Münchener RE und Mercedes-Benz ihre ordnungsgemäße Steuerzahlung nicht nur als gesetzliche, sondern auch soziale Verpflichtung sehen, kann indirekt ein Bezug zur *Carroll's* Pyramide (s. Kap. 3.1.2.5) hergestellt werden. Die soziale Verpflichtung bzw. das Bekenntnis hierzu lässt vermuten, dass Münchener RE sich damit seiner philanthropischen Verantwortung stellt bzw. der Erwartung eines „good corporate citizen“ nachkommt.

Die Berichtsjahre 2020 und 2021 sind hinsichtlich der Anzahl der Einzelcodierungen sehr vergleichbar. Auch hier ist wieder die Entwicklung beobachtbar, dass die Unternehmen, die über alle Jahre hinweg oder beginnend mit dem Berichtsjahr 2020 Informationen veröffentlichen, inhaltsidentische oder sogar wortgleiche Textpassagen in ihren Berichten wiedergeben. Hierzu gehören u. a. Adidas, Allianz, Beiersdorf, Brenntag, Deutsche Bank, Deutsche Post und Münchener RE. Ab dem Berichtsjahr 2020 werden auch zunehmend Aussagen zu Sinn und Zweck des Gesetzes getätigt, welches in Teilen mit der grundlegenden Einhaltung der Gesetze verbunden wird.⁷⁶⁶ Die Referenz des „letter bzw. spirit of the law“ gibt ein erstes Indiz dafür, dass das berichtende Unternehmen eine Stufe über die geforderte Gesetzestreue hinausgeht. Diese Ausführungen bilden folglich ein weiteres Informationscluster. Unternehmen, die sich dazu bekennen, nicht nur den Wortlaut, sondern auch den Geist des Gesetzes berücksichtigen zu wollen, vermitteln den Eindruck, dass sie nicht die Auffassung vertreten, dass Steuern Kosten sind, sondern, dass diese auch einen Beitrag für die Gesellschaft darstellen, der über die alleinige Zahlung hinausgeht.

Ab dem Berichtsjahr 2021 ist zudem ersichtlich, dass insbesondere der Compliance-Aspekt noch weiter und detailreicher ausgeführt wird. Die Unternehmen, die Angaben hierzu tätigen, gehen dabei implizit auf die Einhaltung der Gesetze in den Ländern der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit ein, was darüber hinaus mit der Beachtung der dort geltenden Anmelde-, Dokumentations- und Offenlegungspflichten bekräftigt wird.⁷⁶⁷

Ferner wird auch vermehrt der „fair share of tax“ in den Berichten aufgegriffen und zudem betont, dass es den Unternehmen ein Anliegen ist, den richtigen Steuerbetrag zum richtigen Zeitpunkt zu entrichten. Vom Berichtsjahr 2021 zum Berichtsjahr 2022 ist nur eine geringe Entwicklung der Berichterstattung hinsichtlich der Nennung neuer Aspekte ersichtlich. Lediglich das Unternehmen Volkswagen sticht etwas hervor, da es in einem Satz darauf eingehen, dass es allen steuerlichen Verpflichtungen in vollem Umfang nachkommen will, dabei jedoch nicht das berechnete Interesse der Stakeholder, Gewinne zu erwirtschaften, außer Acht lassen möchte.⁷⁶⁸ Damit möchte es sich grundsätzlich als gesetzestreuer Steuerzahler positionieren, nennt jedoch zeitgleich ebenso die Berücksichtigung und Integration der eigenen Stakeholderinteressen. Denn insbesondere für einen Teil der Stakeholder sind Steuerzahlungen negativ konnotiert, da diese den Unternehmensgewinn reduzieren. In eine ähnliche Richtung wirkt auch die Formulierung des Unternehmens SAP, das ebenfalls seine Gesetzeskonformität beschreibt, im gleichen Satz aber auch auf die Inanspruchnahme von steuerlichen Anreizen eingeht, um ggf. für das Unternehmen positiv auf die Steuerbelastung einzuwirken.⁷⁶⁹ Dies impliziert, dass SAP nicht nur die Stakeholder, sondern auch die eigenen Unternehmensziele in den Vordergrund stellt, und suggeriert, dass unter Umständen eine stringenter Steuerposition in Erwägung gezogen wird, die ggf. auch kontroverse steuerliche Anreize beinhaltet. Diese Ausführungen

⁷⁶⁵ Daimler AG (2021), S. 73.

⁷⁶⁶ Vgl. Deutsche Telekom AG (2021), S. 41; Beiersdorf AG (2021), S. 5; Allianz SE (2021), S. 5.

⁷⁶⁷ Vgl. Covestro AG (2022), S. 172; Beiersdorf AG (2022), S. 5; Adidas AG (2022), S. 138; MTU Aero Engines AG (2022), S. 10.

⁷⁶⁸ Vgl. Volkswagen AG (2022), S. 2.

⁷⁶⁹ Vgl. SAP SE (2022), S. 1.

begründen das letzte Informationscluster, in welchem Steuern auch als zu kontrollierende Kosten dargestellt werden.

Die Abb. 18 zeigt die herausgearbeiteten Informationscluster für die Subkategorie Steuermoral.

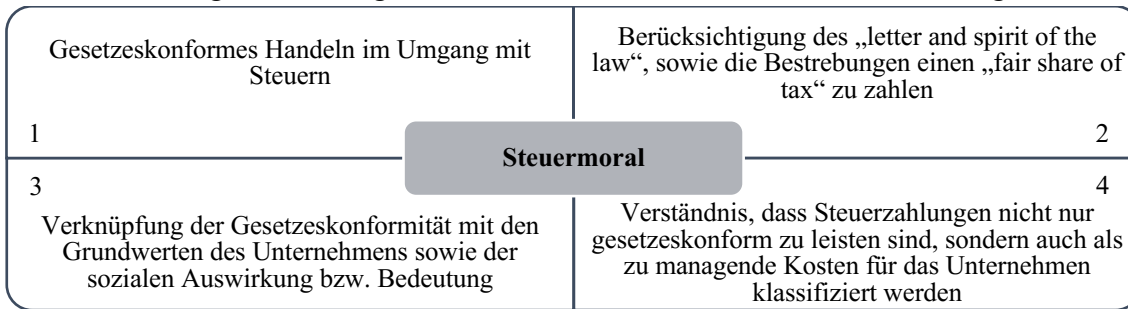


Abb. 18: Informationscluster „Steuermoral“⁷⁷⁰

Die Entwicklung der konsolidierten Verteilung der Codierungen pro Bericht auf die Informationscluster ist in der nachfolgenden Abb. 19 dargestellt.

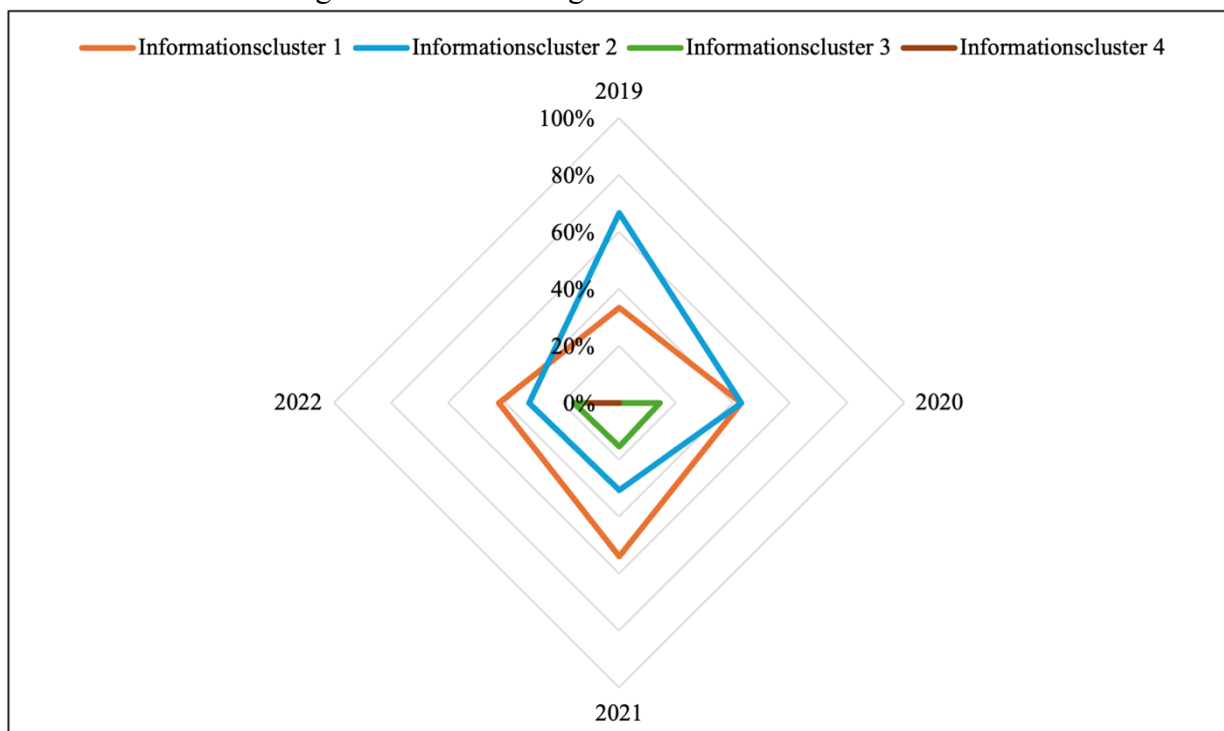


Abb. 19: Verteilung Informationscluster „Steuermoral“⁷⁷¹

Das Berichtsjahr 2019 zeigt eine vergleichbare Verteilung auf die Informationscluster 1 bis 2. Das Informationscluster 1 und 2 unterliegt im Jahresverlauf einer vergleichbar positiven Entwicklung. Eine Umverteilung von einem Cluster auf ein anderes ist nicht eindeutig erkennbar. Die Zunahme der Informationscluster 1 und 2 deuten darauf hin, dass Unternehmen im Jahresverlauf zunehmend über ihre individuelle Einstellung zur Erfüllung ihrer Steuerpflicht Bericht erstatten sowie zur Berücksichtigung des „letter and spirit of the law“. Das Cluster 3 unterliegt einer leicht positiven Entwicklung, sodass abgeleitet werden kann, dass die Unternehmen ihr gesetzeskonformes Verhalten in Bezug auf steuerliche Regelungen mit sozialen Aspekten verknüpfen. Für die meisten Unternehmen erscheint es ausreichend, über ihre Erfüllung der Steuerpflichten zu berichten, aber nicht darüber hinausgehend. Im Durchschnitt tätigen 26,93 % der untersuchten Berichte pro Jahr keine Angaben zu Aspekten der Steuermoral. Der Anteil der konsolidierten Codierungen, die aus Tax Reports stammen, liegt

⁷⁷⁰ Eigene Darstellung.

⁷⁷¹ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.2.

durchschnittlich bei 35,55 %, was darauf hindeutet, dass Angaben zur Steuermoral unabhängig von einem spezifischen Tax Report bereits als relevant eingestuft werden.

Im Vergleich zum theoretischen Verständnis der Steuermoral im Kontext des ITSA (s. Kap. 4.3.1) ist es ersichtlich, dass die berichterstattende Praxis noch einen starken Aufholbedarf zeigt. Dies liegt u. a. daran, dass die Unternehmen überwiegend keine grundsätzlichen Angaben dazu tätigen, welchen Prioritäten gefolgt wird – bzw., ob dem Individuum oder dem Kollektiv Vorrang gewährt wird. Erkennbar ist, dass die Unternehmen sich öffentlich nicht negativ gegenüber der Steuerzahlung positionieren. Dies unterstützt die Auffassung, dass Steuern von Unternehmen nicht als bloße negative Begleiterscheinung des Wirtschaftssystems wahrgenommen werden sollten. Stattdessen können Steuern als integraler Bestandteil des unternehmerischen Wertschöpfungsbeitrags verstanden werden, der sowohl der Gesellschaft als auch dem Staat zugutekommt. Dennoch ist diese Beobachtung mit Vorsicht zu betrachten, da die Einstellung steuerpflichtiger Unternehmen zur Erfüllung der Steuerpflicht stets auch reputativen Wirkungen unterliegt.⁷⁷² Weiterführend bleibt in den analysierten Textpassagen auch eine detaillierte Auseinandersetzung mit der individuellen Leistungsfähigkeit der Unternehmen aus, die über Ausführungen zum „fair share of tax“ hinausgeht. Zwar betonen viele Unternehmen, dass sie einen gerechten Steuerbetrag entrichten wollen, jedoch wird nicht darauf eingegangen, ob dieser Betrag tatsächlich mit ihrer spezifischen finanziellen Leistungsfähigkeit übereinstimmt.

Mit großer Übereinstimmung zum theoretischen Verständnis des ITSA berichten die Unternehmen über die Akzeptanz und Einhaltung der Steuergesetze. Die Distanzierung zu Gesetzesverstößen gelingt sehr gut, was auch die Entwicklung des Informationsclusters 1 zeigt. Ein Zusammenhang zwischen der unternehmensspezifischen Einhaltung der Steuergesetze und der sozialen Reziprozität ist in den Berichten der Unternehmen nicht auffindbar und stellt folglich eine inhaltliche Abweichung zum ITSA dar.

6.3.1.3 Steuerlicher Verhaltenskodex

Die Subkategorie steuerlicher Verhaltenskodex ist die am wenigsten ausgeprägte im Rahmen der strukturellen Dimension Sustainable Tax Principles.

In allen vier Berichtsjahren beinhalten die Codierungen hauptsächlich Verweise auf allgemeine Verhaltenskodexe der berichtenden Unternehmen, welche die Kernprinzipien für alle unternehmerischen Aktivitäten definieren. Hierbei wird insbesondere geschrieben, dass die allgemeinen Verhaltensprinzipien einzuhalten sind und etwaige Verstöße gegen diese zu melden sind.⁷⁷³ Einige Unternehmen verknüpfen ihre allgemeinen Ausführungen mit ergänzenden Teilsätzen, die ausdrücken, dass diese generellen Grundsätze obendrein für die steuerlichen Aktivitäten gelten und bei dem Umgang mit nationalen und internationalen Steuervorschriften Anwendung finden.⁷⁷⁴ Darüber hinaus geht Beiersdorf nicht auf den eigenen Verhaltenskodex ein, sondern nennt den Business Partner Code of Conduct, welcher implizit die steuerliche Erwartungshaltung an die Geschäftspartner adressiert.⁷⁷⁵

⁷⁷² Vgl. Hardeck (2012), S. 102.

⁷⁷³ Siehe hierzu exemplarisch: „*Verbindliche Verhaltensgrundsätze unterstützen die konsequente Einhaltung gesetzlicher und regulatorischer Vorgaben im gesamten Konzernverbund.*“, MTU Aero Engines AG (2023), S. 11. Für weitere Beispiele siehe Adidas AG (2021), S. 118; Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020), S. 2. Eine Vielzahl der berichtenden Unternehmen geht sodann auch auf das Bestehen von Whistle-Blowing-Prozesse ein. Mittels Whistle-Blowing (auch Hinweisgebersystem) wird es Personen ermöglicht anonym geheime oder geschützte Informationen zu melden, für den Fall, dass bspw. interne Regelverstöße vorliegen.

⁷⁷⁴ Siehe hierzu exemplarisch: „*Gemäß unserem unternehmerischen Verhaltenskodex sind vorsätzliche Verstöße gegen steuerliche externe und/oder interne Vorgaben zu melden und zu verfolgen.*“, Daimler AG (2021), S. 74. Für weitere Beispiele siehe Continental AG (2020), S. 91; Allianz SE (2021), S. 5.

⁷⁷⁵ Hierzu zählt unter anderem die Erwartung, dass Geschäftspartner die steuerlichen Gesetze einhalten und nicht in künstlichen Geschäftsaktivitäten oder Transaktionen involviert sind, die lediglich in der Steuerhinterziehung begründet sind. Vgl. hierzu Beiersdorf AG (2021), S. 5.

Lediglich einige wenige Unternehmen geben an, eigene steuerliche Verhaltenskodexe zu haben.⁷⁷⁶ Allerdings beinhalten diese Formulierungen keine spezifischen Auflistungen oder Beschreibungen der Steuergrundsätze. Nur Covestro führt mit Ergänzung einer Auflistung Folgendes aus:

„Unsere Steuergrundsätze sind:

- Keine Toleranz gegenüber Verstößen, vor allem Steuerbetrug/-hinterziehung
- Steuerzahlungen entsprechend der jeweiligen Wertschöpfung in den betroffenen Ländern/Gebieten
- Kooperation mit den Finanzbehörden.“⁷⁷⁷

Die Ausführungen von Covestro stellen kurz und präzise die Grundsätze dar, wie im Unternehmen mit Steuern und steuerlichen Sachverhalten umzugehen ist und welche Haltung dabei zu vertreten ist. Dennoch ist die Bildung von Informationsclustern für diese Subkategorie erschwert, da die berichteten Informationen nur wenig voneinander abweichen und die Unternehmen erneut identische Passagen im Jahresverlauf berichten. Dennoch lassen sich die in Abb. 20 dargestellten drei Cluster ableiten.

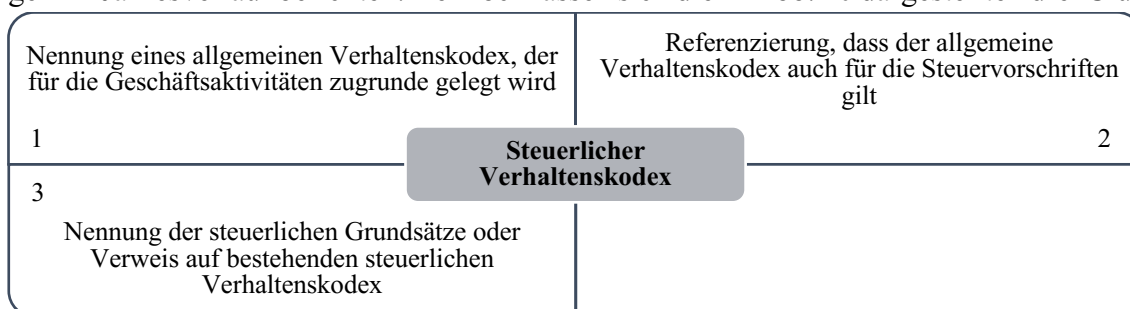


Abb. 20: Informationscluster „Steuerlicher Verhaltenskodex“⁷⁷⁸

Basierend auf der Anzahl der vergebenen Einzelcodierungen ist diese Subkategorie der Sustainable Tax Principles am schwächsten ausgeprägt. Zudem unterliegt die Entwicklung des Berichtsverhaltens innerhalb dieser Subkategorie einer negativen Entwicklung, da trotz steigender Anzahl der untersuchten Berichte die Anzahl der Codierungen nicht zunimmt. Über den Untersuchungszeitraum hinweg liegt der Fokus auf dem Informationscluster 1. Die Unternehmen berichten hauptsächlich, dass ihrer Geschäftstätigkeit ein allgemeiner Verhaltenskodex zugrunde liegt und Regelverstöße gegen ebenjenen zu melden sind. Nur eine sehr geringe Anzahl der Unternehmen transferiert den Anwendungsbereich des allgemeinen Verhaltenskodex zudem auf die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften. Lediglich drei Unternehmen geben an, dass sie separate steuerliche Verhaltenskodexe besitzen. Die Entwicklung zur Verteilung auf die Informationscluster ist in der Abb. 21 dargestellt.

⁷⁷⁶ Vgl. Bayer AG (2021), S. 19; BASF SE (2020), S. 2.

⁷⁷⁷ Covestro AG (2022), S. 172.

⁷⁷⁸ Eigene Darstellung

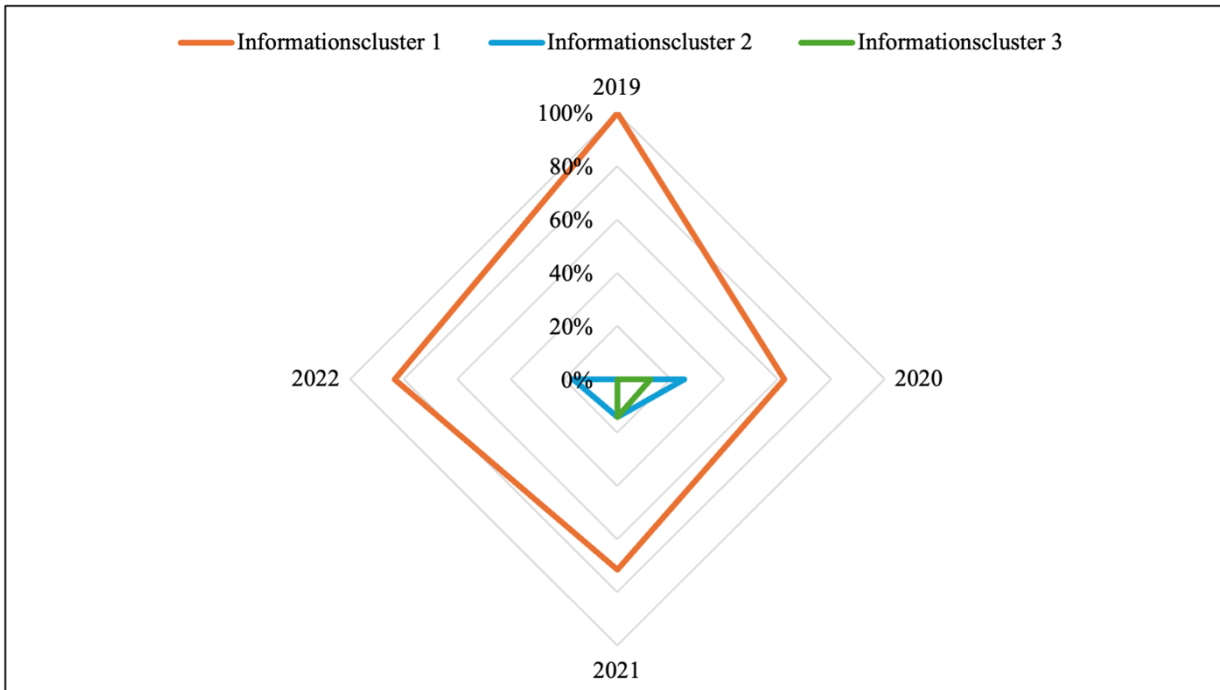


Abb. 21: Verteilung Informationscluster „Steuerlicher Verhaltenskodex“⁷⁷⁹

Im Durchschnitt liegt die Anzahl der Unternehmen, die keine Angaben tätigen, bei 58,97 %, was darauf hindeutet, dass diese Subkategorie in der Praxis weniger Relevanz aufweist. Von den konsolidierten Einzelcodierungen stammen durchschnittlich 37,95 % der Angaben aus Tax Reports. Die Daten verdeutlichen zudem, dass Informationscluster 1 über den betrachteten Zeitraum hinweg den größten Anteil aufweist, was auf eine anhaltend hohe Relevanz dieses Clusters hindeutet. Nach einem Rückgang im Jahr 2020 zeigt sich eine Erholung in den folgenden Untersuchungs Jahren, wobei der Anteil 2022 fast wieder das Niveau von 2019 erreicht. Informationscluster 2 weist zwar eine moderate Zunahme auf, bleibt aber relativ unterrepräsentiert. Informationscluster 3 zeigt eine inkonsistente Relevanz, mit einem Anstieg in den Jahren 2020 und 2021 und einem erneuten Rückgang im Jahr 2022. Diese Schwankungen deuten darauf hin, dass dieses Cluster weniger konstant in seiner Bedeutung ist und möglicherweise von wechselnden Faktoren beeinflusst wird. Die leicht rückläufige Entwicklung hinsichtlich der Angaben zu steuerlichen Verhaltenskodexen ist auch in der Grafik erkennbar, die sich insbesondere in der Reduktion des Informationsclusters 1 widerspiegelt. Die Informationscluster 2 und 3 sind von geringerer Bedeutung und spielen eine untergeordnete Rolle. Die Nennung eines allgemeinen Verhaltenskodex ist zudem nicht ausreichend, um daraus adäquate Schlüssel für die steuerliche Handhabung abzuleiten. Dementsprechend lässt sich hier die größte Abweichung zum theoretischen Verständnis im Kontext des ITSA (s. Kap. 4.3.1) identifizieren. Es ist ersichtlich, dass die berichterstattende Praxis im Rahmen dieser Subkategorie keine Relevanz sieht, Angaben dazu zu tätigen. Unternehmen, die im Untersuchungszeitraum Angaben zu isolierten steuerlichen Verhaltenskodexen tätigen, sind verschwindend gering. Für einen steuerlichen Nachhaltigkeitsansatz bedarf es einer transparenten Verschriftlichung der unternehmensspezifischen Leitlinien und Prinzipien, die für die legale Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen zugrunde gelegt werden.

⁷⁷⁹ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.3.

6.3.2 Tax Concept

6.3.2.1 Steuerstrategie

Die Berichterstattung rund um die Subkategorie der Steuerstrategie im Rahmen der Dimension Tax Concept ist im Untersuchungszeitraum quantitativ betrachtet stark ausgeprägt. Viele Unternehmen haben bereits über ihre strategischen Ziele und Pläne im Bereich der Steuerpolitik berichtet.

Lediglich im Berichtsjahr 2019 ist das Berichtsverhalten noch schwächer ausgeprägt. Hier wurden nur sieben Einzelcodierungen im Text vorgenommen. Dennoch liegen sehr ausführliche Informationen der Allianz und der Deutschen Bank vor, die sehr deutlich auf einen integrativen Ansatz im Rahmen ihrer steuerstrategischen Ausrichtung eingehen:

Unternehmen	Textpassage
Allianz	<p>„The Allianz Group’s tax strategy is closely aligned to our business strategy and as well to the sustainability goals. It comprises the following main strategic priorities:</p> <ul style="list-style-type: none">– Full compliance with tax regulations, accurate and timely reporting and effective tax risk management– Safeguarding the Group’s reputation as a responsible taxpayer– Existence of sound organizational set-up for appropriate tax management– Full compliance with of tax planning and optimization activities with tax laws, supported by solid business reasons to sustain credible long-term reputation with tax authorities.“⁷⁸⁰
Deutsche Bank	<p>„Zusammengefasst zielt die Regelung unserer Steuerangelegenheiten darauf ab, nachhaltigen Wert für alle Interessengruppen zu generieren und sicherzustellen, dass die steuerlichen Konsequenzen unserer Geschäftstätigkeit auf ihre wirtschaftlichen, regulatorischen und geschäftlichen Konsequenzen angemessen abgestimmt sind, wobei die potenzielle Sichtweise der betreffenden Finanzbehörde ausreichend zu berücksichtigen ist.“⁷⁸¹</p>

Tab. 36: Beispiele zum Informationscluster 3 der Steuerstrategie

Diese sehr detaillierten Ausführungen ermöglichen vertiefte Einblicke in die strategische Ausrichtung der betrachteten Unternehmen. Die Allianz beschreibt zum einen, dass die Steuerstrategie mit der allgemeinen Geschäftsstrategie sowie mit den Nachhaltigkeitszielen abgestimmt ist, allerdings ist die Formulierung hier unklar in der Hinsicht, dass nicht eindeutig identifizierbar ist, welche Ziele gemeint sind – die der Vereinten Nationen oder die eigenen der Allianz.⁷⁸² Auch die Deutsche Bank gibt an, dass die Steuerstrategie mit der Geschäftstätigkeit abgestimmt ist. Darüber hinaus gehen beide Unternehmen im Hinblick auf den Wirkungsbereich der Strategie darauf ein, dass eine größere Interessensgruppe berücksichtigt werden muss. Die Deutsche Bank betont hier explizit die nachhaltige Wertschaffung für alle Interessensgruppen, währenddessen die Allianz die Formulierung anders wählt und auf die eigene Reputation zur Wahrnehmung als verantwortungsbewusster Steuerzahler Wert legt. Da die Reputation von unterschiedlichen Akteuren bewertet wird, ist damit auch eine große Interessensgruppe adressiert.⁷⁸³ Zudem spielt der Langfristgedanke für die Allianz eine wichtige Rolle, insbesondere im Umgang mit den Finanzbehörden. Beide Einzelcodierungen verdeutlichen sehr prägnant, dass die individuellen steuerstrategischen Ansätze nicht allein im eigenen Unternehmenskontext stattfinden, sondern, dass diese in einen ganzheitlichen Kontext gesetzt werden. Diese Ausführungen bilden folglich ein Informationscluster. Auch Adidas betont, dass die „wirtschaftlichen und sozialen

⁷⁸⁰ Allianz SE (2020), S. 3.

⁷⁸¹ Deutsche Bank AG (2020), S. 78.

⁷⁸² Eine Klarstellung, welche Ziele referenziert werden, ist ab dem Berichtsjahr 2020 durch die Allianz vorgenommen worden, indem sie ein Wort ergänzt und sich auf die eigenen Nachhaltigkeitsziele bezieht. Vgl. hierzu Allianz SE (2021), S. 3.

⁷⁸³ Die Reputationsstellung eines Unternehmens wird durch verschiedene Akteure, wie bspw. Kunden, Verbraucher, Mitarbeiter, Medien und Social Media, Ratingagenturen, Investoren und Aktionäre bewertet.

Auswirkungen [...] bei der Erarbeitung und Umsetzung [ihrer] Steuerstrategie berücksichtigt“⁷⁸⁴ werden. Diese Ausführungen werden dem Informationscluster 3 zugeordnet.

Im Berichtsjahr 2020 führen einige Unternehmen aus, eine Steuerstrategie zu besitzen, aber auch, dass diese für die gesamte Unternehmensgruppe gilt oder die Steuerstrategie vom Vorstand genehmigt wurde.⁷⁸⁵ Diese Ausführungen sind oftmals sehr knapp formuliert. Darüber hinaus gibt es Unternehmen, die lediglich beschreiben, was die Steuerstrategie regelt. Sie geben jedoch keine weiteren Informationen zum Inhalt an. Hierzu führt Mercedes-Benz bspw. Folgendes aus: „Die Konzernsteuerstrategie legt den Rahmen des Handelns fest und wird durch organisatorische und inhaltliche Richtlinien, Vorgaben und Anweisungen konkretisiert und umgesetzt“⁷⁸⁶. Diese Ausführung ermöglicht keinen Aufschluss darüber, welche steuerstrategischen Ansätze Mercedes-Benz verfolgt. Diese berichteten Informationen stellen ein weiteres Informationscluster dar, welches hauptsächlich die Existenz einer Steuerstrategie, die ggf. vom Vorstand genehmigt wurde, oder aber inhaltslose Aussagen zur Steuerstrategie (Informationscluster 1) beinhaltet.

Darüber hinaus berichten einige Unternehmen, dass ihre steuerlichen Entscheidungen auf Grundlage des operativen Geschäfts getroffen werden – also dem Prinzip „tax follows business“⁷⁸⁷ folgen –, oder aber darüber, dass jegliche steuerliche Gestaltungen nur vorgenommen werden, wenn die Transaktion wirtschaftliche Substanz aufweist. Hierzu zählen u. a. die nachfolgenden aufgelisteten codierten Textpassagen.

Unternehmen	Textpassage
BASF	„Decisions on business and operating structures are driven by commercial considerations and any tax optimization is aligned with the commercial substance of our business.“ ⁷⁸⁸
Adidas	„Während steuerliche Überlegungen – wie viele andere Aspekte auch – Einfluss auf unsere Geschäftsentscheidungen haben, sind sie kein ausschlaggebender Faktor dafür.“ ⁷⁸⁹
Deutsche Bank	„Die Steuerstrategie und die Steuergrundsätze [...] versetzen uns in die Lage, unsere Steuerangelegenheiten so zu handhaben, dass die steuerlichen Konsequenzen unserer Geschäftstätigkeit auf ihre wirtschaftlichen, regulatorischen und kommerziellen Auswirkungen angemessen abgestimmt sind.“ ⁷⁹⁰

Tab. 37: Beispiele zum Informationscluster 2 der Steuerstrategie

Das Prinzip, dass die Steuern dem Geschäft folgen sollen, schließt sich damit dem Ansatz an, dass die Struktur des Unternehmens aufgrund der Geschäftsentscheidungen entsteht und nicht durch steuergestalterische Aspekte geprägt wird. Mit diesen Ausführungen geben die Unternehmen an, dass sie steuerliche Aspekte im Rahmen der Formulierung der Steuerpositionen nicht als Treiber sehen, sondern als reaktives Instrument auf die vorgegebenen Umstände. Dies verdeutlicht auch das Unternehmen Beiersdorf, das angibt, dass es in Jurisdiktionen, in denen es tätig ist und wo es erforderlich ist, dass es eine Steuerstrategie veröffentlicht, dies auch tun.⁷⁹¹ Diese Ausführungen werden einem zweiten Informationscluster zugeordnet.

⁷⁸⁴ Adidas AG (2022), S. 138 f.

⁷⁸⁵ Siehe hierzu exemplarisch: „The tax strategy applies to all entities for which the ultimate parent company is Airbus SE (“the Group”).“, Airbus SE (2020), S. 1; „E.ON thus optimises its overall tax position prudently. It aims for full compliance and supports all national and international tax legislation and standards.“, E.ON SE (2021), S. 113; „[...] sowie die 2018 beschlossene Steuerstrategie, über die wir Transparenz zu unseren Steueraktivitäten gewährleisten.“, Vonovia (2021), S. 84.

⁷⁸⁶ Daimler AG (2021), S. 74.

⁷⁸⁷ „Tax follows business“ bezieht sich auf ein Prinzip, dass steuerliche Regelungen und Konsequenzen den wirtschaftlichen Aktivitäten und Geschäftsentscheidungen des Unternehmens folgen oder aus diesen resultieren. Die Steuern werden infolgedessen so gestaltet, dass sie die tatsächlichen wirtschaftlichen Handlungen und die Struktur des Unternehmens widerspiegeln.

⁷⁸⁸ BASF SE (2020), S. 4.

⁷⁸⁹ Adidas AG (2021), S. 117.

⁷⁹⁰ Deutsche Bank AG (2022), S. 83.

⁷⁹¹ Vgl. Beiersdorf AG (2022), S. 5.

Darüber hinaus behaupten einige Unternehmen, dass ihre Steuerstrategie darauf abzielt, auch den Shareholder-Wert zu steigern und positiv zu beeinflussen. Hierzu finden sich u. a. folgende Textpassagen:

- „*The Group also aims to manage its tax costs by ensuring the tax efficiency of business transactions, so as to preserve resource for reinvestment in our products and value for the Group and its shareholder.*“⁷⁹²
- „*[...] while never losing sight of the legitimate interest of the Continental Group in keeping taxes as low as possible.*“⁷⁹³

Diese Beispiele bilden die inhaltliche Grundlage für ein weiteres Informationscluster, welches die Integration in den unternehmensspezifischen Kontext beschreibt. Die Steuerstrategie unterliegt dabei der Prämisse, dass die Unternehmen ihre eigene wirtschaftliche Entwicklung in den Mittelpunkt stellen. Hierzu gehört nicht nur, dass das Unternehmen seine Entscheidungen in der ersten Instanz aus Präferenzgründen trifft und die Steuern diesen folgen, sondern auch, dass die Steuerzahlungen den Shareholder-Wert nicht negativ beeinflussen sollen (Informationscluster 4).

Ab dem Berichtsjahr 2021 stellen einige Unternehmen bei der Beschreibung ihrer Steuerstrategie zudem klar, dass es Ziel ist, den Unternehmensgewinn zu maximieren und Steuern dazu ihren Beitrag leisten sollen.⁷⁹⁴

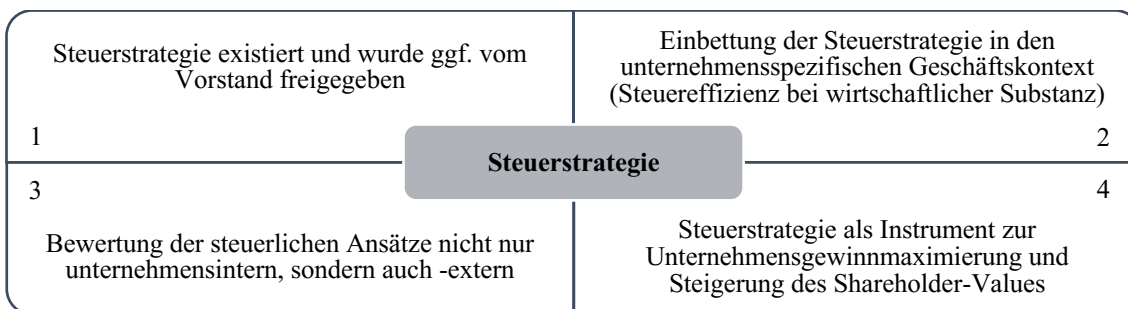


Abb. 22: Informationscluster „Steuerstrategie“⁷⁹⁵

Besonders auffällig im Bereich der Berichterstattung rund um die Steuerstrategie ist hingegen, dass nur sehr wenige Unternehmen Angaben darüber tätigen, dass ihre Steuerstrategie insbesondere mit ihrer Nachhaltigkeitsstrategie verknüpft ist (Informationscluster 3). Das ist besonders vor dem Hintergrund verwunderlich, dass mit der Veröffentlichung von GRI 207 ebendiese Kombination mit ebendiesen Strategien vorgesehen ist und verlangt wird. Zwar beschreiben einige, dass die Steuerstrategie auf die Nachhaltigkeitsstrategie abgestimmt ist oder auch soziale Auswirkungen Berücksichtigung finden, jedoch ist aus diesem Berichtsverhalten nicht abzuleiten, welches Verständnis diesen Ausführungen zugrunde liegt. In den Berichten sind keine ausführlichen Beschreibungen zu finden, welche die Verknüpfung des Steuerkonzepts mit der nachhaltigen Entwicklung detailliert erklären und Beispiele dafür anführen. Die Verteilung der Codierungen auf die verschiedenen Informationscluster über die Berichtsjahre zeigt die nachstehende Abb. 23.

⁷⁹² Airbus SE (2020), S. 2.

⁷⁹³ Continental AG (2021), S. 73

⁷⁹⁴ Siehe hierzu exemplarisch: „*As a group, Munich Re aims to maximize profits from its business activities after all taxes and duties.*“, Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2022), S. 6; „*while never losing sight of the legitimate interest of the Continental Group in keeping taxes as low as possible.*“, Continental AG (2021), S. 73.

⁷⁹⁵ Eigene Darstellung.

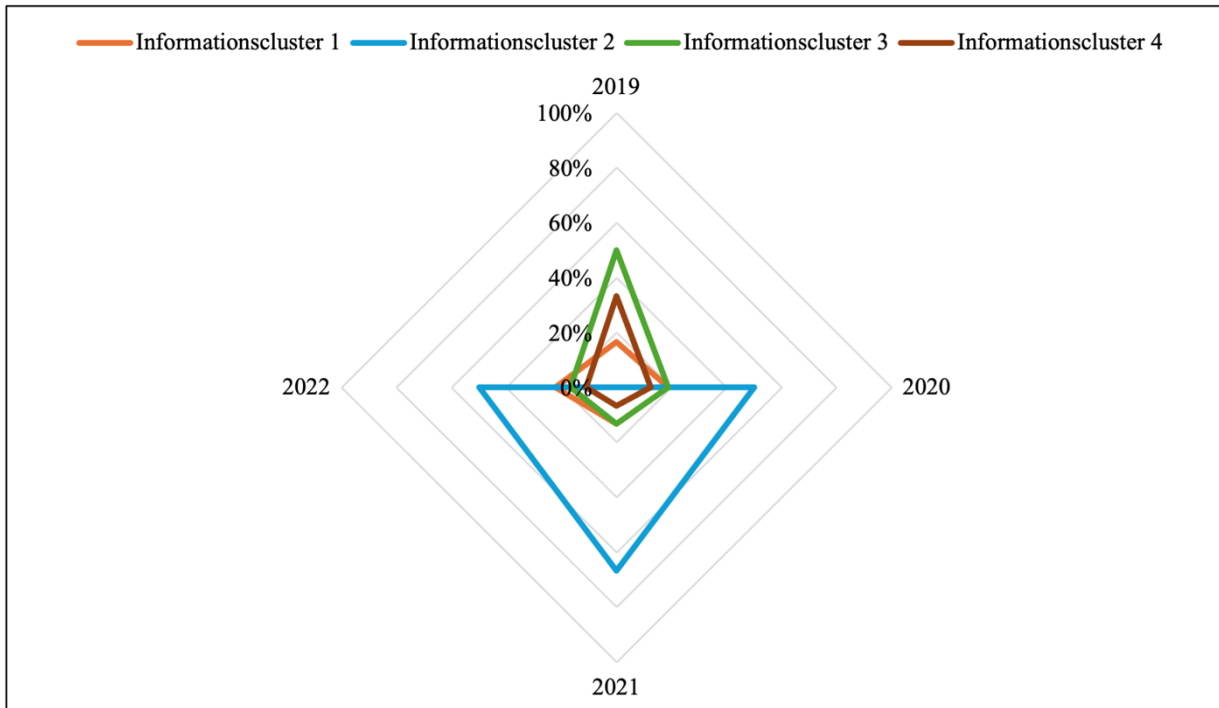


Abb. 23: Verteilung Informationscluster „Steuerstrategie“⁷⁹⁶

Die Bereitschaft der Unternehmen, Informationen über ihre Steuerstrategie zu teilen, ist sehr ausgeprägt. Im Schnitt tätigen nur 9,81 % der Unternehmen keine Angaben zur Steuerstrategie. Der durchschnittliche Anteil der konsolidierten Codierungen, die aus Tax Reports stammen, liegt bei 23,47 %. Die Daten verdeutlichen, dass Informationscluster 2 ab 2020 eine zunehmend dominierende Rolle einnimmt, während die Anteile der anderen Cluster insgesamt zurückgehen. Informationscluster 1 zeigt leichte Schwankungen, bleibt aber relativ stabil – mit einem Anstieg im Jahr 2022. Die Informationscluster 3 und 4 hingegen verlieren kontinuierlich an Bedeutung, was auf eine Verschiebung der Prioritäten zu Informationscluster 2 hindeutet. Das Informationscluster 1, welches die geringste Aussagekraft aufweist, ist im gesamten Untersuchungszeitraum relevant, jedoch in einem ähnlichen Umfang. Die Diversifikation der berichteten Informationen ist im Vergleich zu der strukturellen Dimension Sustainable Tax Principles deutlich stärker ausgeprägt. Es gibt nur wenige Unternehmen – Adidas, Allianz, Deutsche Bank, Münchener RE und Vonovia –, die mind. drei Jahre dasselbe berichten.⁷⁹⁷

Die Informationscluster, die sich in den Berichten identifizieren lassen, spiegeln den integrativen steuerlichen Nachhaltigkeitsansatz nur in geringem Maße wider. Dies liegt insbesondere daran, dass die Unternehmen überwiegend keine ganzheitliche Betrachtung vornehmen, wenn sie ihre Steuerstrategie formulieren. Damit einhergehend werden auch die Wechselwirkungen im Sinne der drei Dimensionen vernachlässigt und in den Berichten thematisch nicht im Rahmen der Ausführungen zur Steuerstrategie berücksichtigt. Eine weitere Abweichung zum ITSA lässt sich auch darin erkennen, dass die Unternehmen zwar in Teilen ihre Unternehmensgewinnmaximierung nennen, jedoch diese nicht mit einer langfristigen Aufrechterhaltung der in Anspruch genommenen Infrastruktur verknüpfen. Ein anderer Aspekt, der in der berichterstattenden Praxis zum aktuellen Zeitpunkt noch gänzlich vernachlässigt wird und in keine Verbindung zur Steuerstrategie gesetzt wird, besteht in der Kontinuität und Stabilität des Systems, in dem die unternehmerische Tätigkeit stattfindet. Es findet sich in

⁷⁹⁶ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.4.

⁷⁹⁷ Vgl. hierzu bspw. Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020), S. 3; Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2021), S. 4; Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2022), S. 6.

den untersuchten Berichten keine Passage, die explizit die Steuerstrategie darauf auslegt, dass sich ein nachhaltiges Wirtschaftswachstum unter Berücksichtigung der Ressourcenschonung entwickeln kann. Im Grundsatz ist zwar erkennbar, dass die Unternehmen die Relevanz sehen, dass Ausführungen zur Steuerstrategie veröffentlicht werden, jedoch sind diese zum aktuellen Zeitpunkt noch sehr allgemeiner Natur und weisen wenig Verbindung zur Nachhaltigkeit im Kontext des steuerlichen Umgangs auf.

6.3.2.2 Steuerplanung und -gestaltung

In den Berichtsjahren 2019, 2020 und 2021 adressieren die meisten Unternehmen in ihren spezifischen Textpassagen die Themen rund um künstlich erschaffene steuerliche Strukturen und Gewinnverschiebungen. Alle Unternehmen betonen dabei, dass sie von künstlichen Strukturen mit der Absicht, Steuern zu vermeiden oder Steuersubstrat zu verschieben, keinen Gebrauch machen. Hierzu sind exemplarisch die folgenden Textpassagen zu nennen.

Unternehmen	Textpassage
Allianz	„Allianz does not use artificially fragmented structures or contracts to avoid establishing a taxable presence in jurisdictions where we do business.“ ⁷⁹⁸
BASF	„BASF will not implement tax structures that rely on a lack of discovery by tax authorities.“ ⁷⁹⁹
Continental	„We take steps to ensure that there are no illegal tax reductions or infringements of our obligation to cooperate with the tax authorities. In this area, the cooperation tax policy stipulates that Continental does not pursue aggressive tax planning activities and pays taxes in the areas where our business operations create value.“ ⁸⁰⁰
Münchener RE	„Structures which we create have adequate economic substance. We do not enter into any transactions with the sole purpose to obtain a tax advantage.“ ⁸⁰¹

Tab. 38: Beispiele zum Informationscluster 1 der Steuerplanung und -gestaltung

Darüber hinaus berichten die Unternehmen, dass sie keine aggressive Steuerplanung betreiben. Grundsätzlich stellt sich bei dieser Formulierung die Frage nach der Definition und Interpretation des Wortes aggressiv. Nur einige wenige Unternehmen, bspw. Airbus oder Allianz, führen dazu einige weiterführende Sätze aus, die darauf schließen lassen, welches Verständnis sie jeweils von einer aggressiven Steuerplanung haben. Airbus gibt an, dass nur einer vernünftigen Steuerplanung nachgegangen wird, die zwar die Nutzung verfügbarer Steueranreize und -erleichterungen nicht ausschließt, um die Steuerkosten zu senken, aber nicht solche in Erwägung zieht, die im Widerspruch zu den gesetzlichen Absichten stehen.⁸⁰² Die Allianz führt aus, dass sie keine aggressive Steuerplanung betreibt und alle steuerlichen Aktivitäten in dem klaren Bewusstsein erfolgen, dass sämtliche Fakten und Umstände gegenüber den Steuerbehörden offenzulegen sind – und sie demnach Abstand von diskretionären Steuervereinbarungen nimmt.⁸⁰³ Sowohl die Vermeidung der Verwendung von künstlichen Strukturen als auch Angaben zur Nichtverfolgung aggressiver Steuerplanung bilden das erste Informationscluster der Subkategorie Steuerplanung und -gestaltung. Hierbei geht es im Wesentlichen darum, dass die Unternehmen sich gegenüber schädlichen Steuerpraktiken positionieren möchten, da ebenjene in der Vergangenheit für viel Aufregung in Presse und Gesellschaft gesorgt haben, die daraufhin auch in diversen steuerpolitischen Diskussionen und gesetzlichen Regularien resultiert sind.

⁷⁹⁸ Allianz SE (2020), S. 5.

⁷⁹⁹ BASF SE (2020), S. 3.

⁸⁰⁰ Continental AG (2021), S. 73.

⁸⁰¹ Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2021), S. 4.

⁸⁰² Vgl. Airbus SE (2020), S. 2.

⁸⁰³ Vgl. Allianz SE (2021), S. 6.

Weiterführend geben zahlreiche Unternehmen an, dass sie keinen Gebrauch von Steuerjurisdiktionen machen, die durch die EU als nicht kooperative Staaten klassifiziert worden sind und damit auf der EU-Blacklist stehen. Für den Fall, dass Unternehmen in diesen sog. Steueroasen dennoch eine Präsenz haben, führen sie Gründe aus, woran dieses liegt.⁸⁰⁴ Beispiele hierzu sind nachfolgend aufgeführt.

Unternehmen	Textpassage
Beiersdorf	„[...] we do not make use of tax havens or secrecy jurisdictions to avoid taxes.“ ⁸⁰⁵
HeidelbergCement	„We do not use tax havens or secrecy locations to avoid taxation. However, according to the list of participations, HeidelbergCement has subsidiaries in countries that are considered as tax havens; these companies are known to the tax authorities and are not used for tax avoidance purposes.“ ⁸⁰⁶
Allianz	„As a general rule Allianz does not engage in tax haven jurisdictions. Exceptions can be made if there is a valid business reason for engagement. The achievement of tax advantage and avoidance of paying our fair tax share on activities taking place elsewhere are not to be seen as valid business reasons.“ ⁸⁰⁷

Tab. 39: Beispiele zum Informationscluster 2 der Steuerplanung und -gestaltung

Darüber hinaus gibt das Unternehmen HeidelbergCement an, dass es beim Bestehen von Tochtergesellschaften in Steueroasen eine transparente Kommunikation an die Steuerbehörden pflegt. Besonders auffallend sind die Ausführungen der Allianz, die zudem angibt, interne Richtlinien bei der Nutzung möglicher Jurisdiktionen, die als nicht kooperative Staaten qualifizieren, zu beachten. Die Allianz führt aus, dass sie die Tatsache, dass ein Land auf der EU-Blacklist ist und dort ein gesetzlicher Einkommensteuersatz von unter 10 % gilt, als Indiz wertet, dass es sich um eine Steueroase handelt. Für den Fall, dass die Allianz in diesen Ländern Akquisitionen oder Investitionen durchführen möchte, bedarf es einer Freigabe durch die Steuerabteilung der Allianz Gruppe.⁸⁰⁸ Damit verfolgt dieses Unternehmen nicht nur einen strikten Prozess zur Einbindung der steuerverantwortenden Funktion, sondern sichert sich intern auch dahingehend ab, dass etwaige Transaktionen, die ggf. im Rahmen der Zusammenarbeit mit Finanzbehörden ein erhöhtes Risiko darstellen oder bei öffentlichen Berichterstattungen zu möglichen Reputationsrisiken führen könnten, vorab zu bewerten sind. Dies sorgt nicht nur innerhalb des Unternehmens für Transparenz und Nachvollziehbarkeit. Die Ausführungen rund um das Thema Steueroasen formen das zweite Informationscluster.

Im Berichtsjahr 2022 werden außerdem Informationen zu zwei zusätzlichen Themen bereitgestellt, die sowohl von SAP als auch von Volkswagen behandelt werden. SAP adressiert mit den eigenen Beschreibungen zum Aspekt der Steuerplanung und -gestaltung kaum die zuvor genannten Informationscluster. Vielmehr geht dieses Unternehmen zum einen auf seine Marktmacht ein und gibt an, diese nicht für unternehmensspezifische Steuervorteile zu nutzen. Zum anderen wird formuliert, dass man im Rahmen der eigenen steuerplanerischen Aktivitäten mehrere Ebenen berücksichtigt, die nach eigener Auffassung einen Einfluss haben. SAP formuliert das so, wie nachfolgend dargestellt ist.

Unternehmen	Textpassage
SAP	„We do not use our commercial bargaining power in any given country or region to obtain company-specific tax advantages that are not properly legislated. In conducting our commercial activities, we consider, among other commercial factors, the tax laws of the

⁸⁰⁴ Je nach Geschäftsmodell bzw. wirtschaftlicher Tätigkeit haben manche Unternehmen die Notwendigkeit auch in den sog. Steueroasen eine wirtschaftliche Präsenz zu haben. Beispiele hierfür sind u. a. die Luftfahrtindustrie mit Unternehmen, wie der Lufthansa oder aber Logistikunternehmen wie Hapag-Loyld. Aufgrund ihrer spezifischen Geschäftsmodelle ist es ggf. erforderlich, dass sie Niederlassungen in Panama haben, um die Abfertigung von Passagieren am Flughafen vorzubereiten oder aber die operative Abwicklung zur Durchfahrt des Panama Kanals vor Ort durchführen müssen.

⁸⁰⁵ Beiersdorf AG (2022), S. 5.

⁸⁰⁶ HeidelbergCement AG (2023), S. 3.

⁸⁰⁷ Allianz SE (2023), S. 9.

⁸⁰⁸ Vgl. Allianz SE (2023), S. 9.

	<i>countries within which we operate with a view to maximizing value on sustainable basis for our shareholders. Any tax planning and optimization activities undertaken are compliant with tax laws, supported by commercial and economic substance and will have regard to sustain a credible long-term reputation with the tax authorities and our stakeholders.</i> ⁸⁰⁹
--	---

Tab. 40: Beispiele zum Informationscluster 3 der Steuerplanung und -gestaltung

Ferner formuliert SAP auch die eigene Anspruchshaltung, dass eine langfristige Reputation mit den Finanzbehörden und den Stakeholdern zu wahren ist, die nicht durch irgendwelche Maßnahmen hinsichtlich Steuerplanungs- oder Steuergestaltungsaktivitäten gestört werden soll. Dementsprechend steht dies auch im Einklang mit dem ersten Teil der Textpassage, sodass SAP nach einer langfristigen steuerlichen Reputation strebt. Diese Textpassage wird folglich einem dritten Informationscluster zugeordnet.

Volkswagen berichtet im Jahr 2022 ebenfalls Informationen, die so in keinem weiteren Bericht auffindbar sind. Dieses Unternehmen führt Folgendes aus:

*„[...] the tax liability must be appropriately organised and fiscal planning and structuring must take place responsibly and in accordance with the law. Transactions that may have significant tax-related effects must be safeguarded to the extent possible [...].“*⁸¹⁰

Aus der Textpassage lässt sich zum einen ableiten, dass Volkswagen darauf bedacht ist, die Steuerplanung und -gestaltung in Übereinstimmung mit dem Gesetz vorzunehmen. Zum anderen gibt dieses Unternehmen aber auch an, dass die Steuerplanung mit Bedacht zu erfolgen hat, da dies einen finanziellen Einfluss (eben in Höhe der Steuerverbindlichkeit) auf Volkswagen hat. Diese Ausführungen beschreiben abschließend das vierte Informationscluster. Alle Informationscluster sind in der Abb. 24 dargestellt.

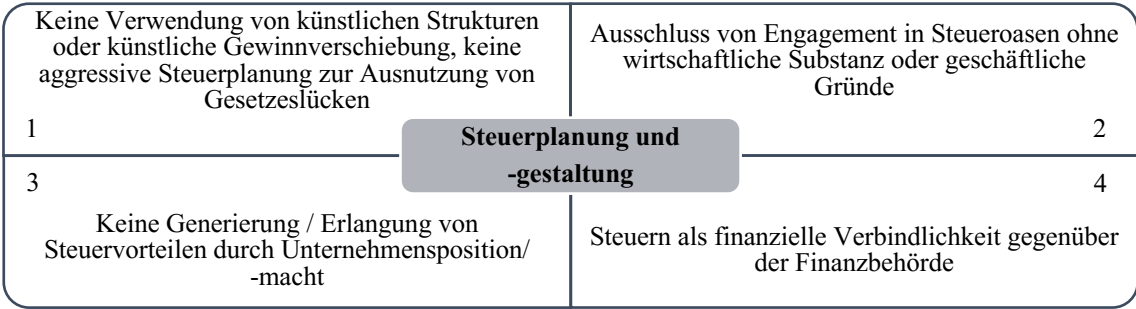


Abb. 24: Informationscluster „Steuerplanung und -gestaltung“⁸¹¹

Die codierten Textpassagen zur Steuerplanung und -gestaltung sind im Jahresverlauf des Untersuchungszeitraumes identisch ausgeprägt und es ist kein Wandel in der Berichterstattung zu erkennen. Ein Großteil der Unternehmen führt in ihren Berichten lediglich aus, dass sie keine künstlichen Strukturen verwenden oder keine aggressive Steuerplanung betreiben.

Trotz der geringen Veränderung im Berichtsverhalten ist es bemerkenswert, dass die Unternehmen ihre Textpassagen im Jahresverlauf etwas anpassen. Lediglich Adidas, Airbus, Allianz, MTU, Münchener RE, Qiagen und Vonovia gehen teilweise nach dem Schema von Kopieren und Einsetzen vor. Auch der Anteil an Berichten, die keine Angaben zu dieser Subkategorie tätigen, ist ab dem Berichtsjahr 2020 sehr konstant und obliegt keiner wesentlichen Veränderung.

Die nachfolgende Abb. 25 zeigt die Entwicklung der Verteilung der konsolidierten Codierungen auf die identifizierten Informationscluster. Im Schnitt tätigen im gesamten Untersuchungszeitraum nur

⁸⁰⁹ SAP SE (2022), S. 2 f.
⁸¹⁰ Volkswagen AG (2022), S. 3.
⁸¹¹ Eigene Darstellung.

26,27 % keine Angaben zur Steuerplanung und -gestaltung. Dabei stammen durchschnittlich 32,18 % der zur Verfügung gestellten Informationen aus Tax Reports.

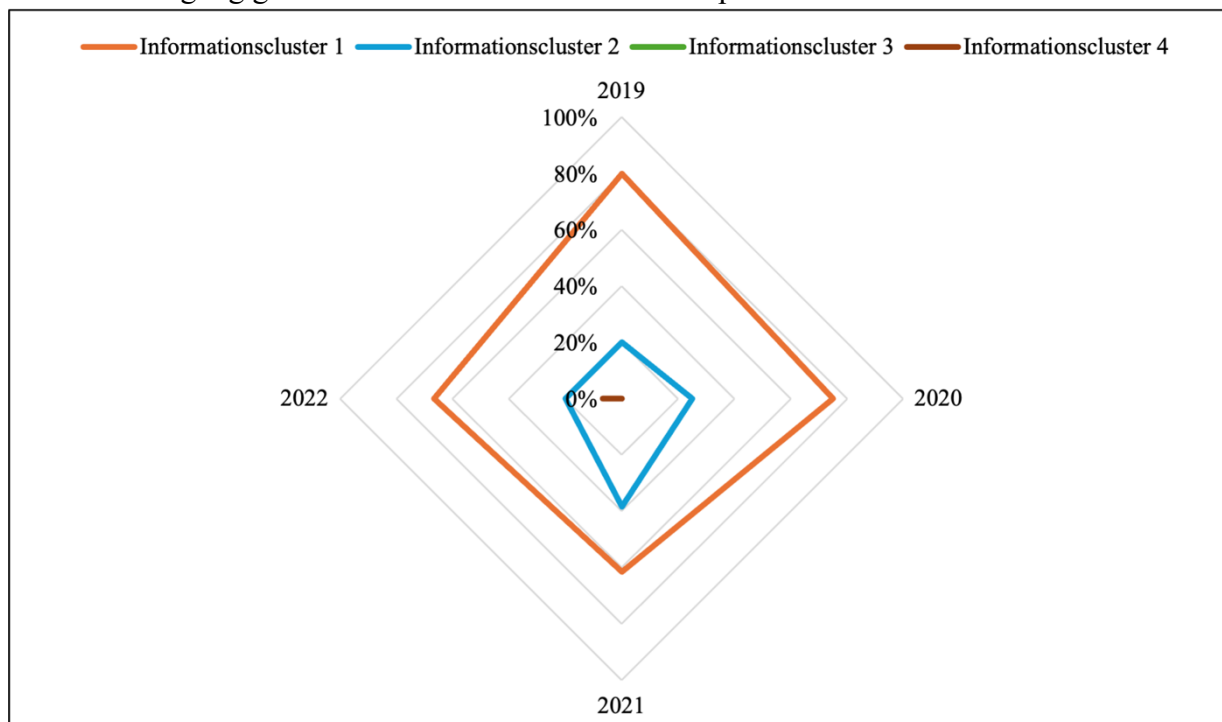


Abb. 25: Verteilung Informationscluster „Steuerplanung und -gestaltung“⁸¹²

Die Daten verdeutlichen, dass Informationscluster 1 über die Jahre hinweg das dominante Cluster bleibt, obwohl ein leichter Abwärtstrend zu beobachten ist. Der Anstieg im Jahr 2022 könnte auf eine Erholung hinweisen. Informationscluster 2 zeigt zunächst eine steigende Tendenz mit einem deutlichen Anstieg bis 2021, fällt jedoch 2022 wieder auf das ursprüngliche Niveau zurück. Dies deutet darauf hin, dass dieses Cluster zwischenzeitlich an Bedeutung gewonnen hat, aber nicht langfristig stabil blieb. Die Einführung der Informationscluster 3 und 4 im Jahr 2022, nach drei Jahren ohne Anteil, vermag auf eine Neustrukturierung im Berichtsverhalten hinzudeuten. Insgesamt zeigen die Daten eine gewisse Dynamik und Flexibilität in der Gewichtung der Informationscluster, wobei Cluster 1 konstant die wichtigste Rolle spielt, während Cluster 2 schwankt sowie die Cluster 3 und 4 erst in jüngster Zeit an Bedeutung gewinnen. Das Cluster 1, das am stärksten ausgeprägt ist, steht im Einklang mit der theoretischen Grundidee der steuerlichen Nachhaltigkeit, die ebenfalls eine strikte Distanzierung zu schädlichen Steuerpraktiken und künstlichen Strukturen vorsieht. Darüber hinaus erfordert der ITSA jedoch noch weitere Aspekte, die über diese Positionierung hinausgehen. Eine wesentliche Veränderung im Berichtsverhalten im betrachteten Zeitverlauf lässt sich jedoch nicht erkennen, da auch das Informationscluster 2, welches sich mit dem Ausschluss von Transaktionen ohne wirtschaftliche Substanz und dem Vermeiden von wirtschaftlichen Tätigkeiten in Steueroasen befasst, über den Zeitraum betrachtet einer konstanten Ausprägung unterliegt. Die Abb. 25 verdeutlicht klar, dass die berichterstattende Praxis den Fokus auf Ausführungen zur Distanzierung von schädlichen Steuerpraktiken bzw. künstlichen Strukturen legt. Eine starke inhaltliche Differenzierung innerhalb dieser Subkategorie ist aus dem Untersuchungsmaterial nicht erkennbar.

Im Vergleich zum theoretischen Verständnis im ITSA fehlen Passagen, die einerseits zwischen Steuerplanung und Steuergestaltung unterscheiden und andererseits deutlich machen, welche Ziele sie in diesem Kontext verfolgen. Vor allem der Punkt Steuerplanung findet in der Berichterstattung kaum Berücksichtigung, obwohl dieser essenziell ist. Die Unternehmen tätigen keine Angaben dazu, wie

⁸¹² Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.5.

sie ihre Steuerplanung langfristig aufstellen und gewährleisten, dass sie zu jedem Zeitpunkt ihren Steuerverbindlichkeiten nachkommen können. Lediglich ein Unternehmen berichtet hierzu im Berichtsjahr 2022 in sehr geringem Umfang. Die Steuerplanung ist dabei wesentlich, um die langfristige Zahlungsfähigkeit sicherzustellen, insbesondere im Rahmen von außergewöhnlichen Transaktionen, die zusätzliche Steuerbelastungen auslösen können.

6.3.2.3 Steuerliche Risiken

Das erste Informationscluster für die Subkategorie Steuerliche Risiken beinhaltet Textpassagen, welche die steuerlichen Risiken in das allgemeine Risikomanagement des Unternehmens eingebettet haben und angeben, dass die steuerlichen Risiken ggf. auch noch einer regelmäßigen Kontrolle unterzogen werden. Im Berichtsjahr 2019 berichtet lediglich die Allianz etwas zu dieser Subkategorie. Dieses Unternehmen gibt u. a. an, dass sein unternehmensspezifischer Ansatz zum Umgang mit steuerlichen Risiken im allgemeinen Ansatz zum Risikomanagement der Allianz eingebettet ist und infolgedessen mit den geschäftlichen und strategischen Zielen abgestimmt ist.⁸¹³ Ab dem Geschäftsjahr 2020 berichten zu diesem Informationscluster auch noch weitere Unternehmen, die bspw. nachfolgend aufgelistete Angaben tätigen:

Unternehmen	Textpassage
Adidas	„Dies schließt einen halbjährlichen Risikoüberprüfungsprozess mit ein, der gleichzeitig Bestand unseres steuerlichen Governance-Rahmens ist.“ ⁸¹⁴
Bayer	„Tax risks are accounted for in the Bayer Group’s global risk management system.“ ⁸¹⁵
Covestro	„Steuerliche Risiken werden in einem standardisierten Prozess einmal im Jahr weltweit an die Unternehmensfunktion Taxes gemeldet. [...] Steuerliche Risiken sind Teil der Finanzberichterstattung und in das interne Kontrollsystem zum (Konzern-)Rechnungslegungsprozess sowie das Risikofrüherkennungssystem eingebettet.“ ⁸¹⁶
Volkswagen	„Highest priority is given to the correct fulfilment of tax obligations and the minimisation of tax risks. Tax risks must be reported to management, and proactively controlled and monitored.“ ⁸¹⁷

Tab. 41: Beispiele zum Informationscluster 1 der Steuerlichen Risiken

Darüber hinaus berichten einige Unternehmen direkt über ihre individuelle Risikobereitschaft bezüglich steuerlicher Risiken:

- „Overall, we have a low risk appetite and a low tolerance towards tax risks.“⁸¹⁸
- „Allianz’s appetite for tax risks is low and we therefore seek to minimize tax risks, especially through efficient control-based and IT-supported processes.“⁸¹⁹
- „The Group will always act to minimize the risk associated with a tax position [...].“⁸²⁰

Einzelne Unternehmen berichten nicht direkt über ihre Risikobereitschaft, sondern gehen eher darauf ein, dass sie für sich externe Beratung hinzuziehen, für den Fall, dass sie dies als notwendig erachten, um ihre Steuerposition abzusichern. Auch diese Ausführungen legen die Vermutung nahe, dass die

⁸¹³ Vgl. Allianz SE (2020), S. 4.

⁸¹⁴ Adidas AG (2021), S. 118.

⁸¹⁵ Bayer AG (2021), S. 19.

⁸¹⁶ Covestro AG (2023), S. 185.

⁸¹⁷ Volkswagen AG (2022), S. 3.

⁸¹⁸ Beiersdorf AG (2021), S. 5.

⁸¹⁹ Allianz SE (2022), S. 4.

⁸²⁰ Airbus SE (2022), S. 2.

Unternehmen dementsprechend ein geringeres steuerliches Risiko tragen möchten.⁸²¹ Diese Aussagen zusammen mit solchen über die Risikobereitschaft begründen das zweite Informationscluster. Externe Beratung, meist in Form von Hinzuziehung von Beratungsgesellschaften, kann nicht vollständig ein mögliches Risiko durch steuerliche Positionen oder Gesetzesauslegungen, insbesondere im Rahmen von neuen Gesetzen, eliminieren. Dementsprechend tätigen einige Unternehmen auch weiterführende Angaben. Dabei geht es z. B. darum, dass einige Unternehmen auf die Steuerbehörden zugehen, um die Steuerpositionen abzustimmen, oder aber darüber hinaus die Risiken im Jahresabschluss für etwaige potenzielle Nachzahlungen, die u. a. im Rahmen einer Betriebsprüfung entstehen können, aufgenommen werden.

- „*In cases in which uncertainty and financial risk cannot be eliminated, adequate tax risks are recorded in the Group financial statements in accordance with accounting standards and BASF Group policies.*“⁸²²
- „*Wir nutzen die Möglichkeit, uns mit Steuerbehörden und Steuerberatern abzustimmen, um Unsicherheiten zu verringern.*“⁸²³
- „*E.ON discusses binding rulings or advance pricing agreements (APAs) with tax authorities where possible, convenient, and of general or economic importance to E.ON.*“⁸²⁴

Eine proaktive Besprechung von Steuerpositionen mit den Finanzbehörden ermöglicht es den Unternehmen, dass sie eine gewisse Rechtssicherheit genießen können. Jedoch darf hier nicht der Aspekt vernachlässigt werden, dass diese Auskünfte und Abstimmungen regelmäßig sehr lange benötigen. Diese Informationen begründen das dritte Cluster.

Im Berichtsjahr 2022 kommen zudem noch zwei weitere Textpassagen hinzu, die einem letzten Informationscluster zugeordnet werden können. Dabei ergänzen die Allianz und SAP, dass innerhalb der Wahl der steuerlichen Positionen nicht nur das steuerspezifische Risiko zu inkludieren ist, sondern dies eben auch für weitere Geschäftsrisiken gilt, bspw. für ein mögliches Reputationsrisiko, welches aufgrund von Steuerpraktiken hervorgerufen werden kann. Dazu schreiben beide Unternehmen wie folgt:

- „*Allianz might be exposed to different tax risks or uncertainties when taking a tax position. Risks might particularly arise from: -incorrect data used or incorrect calculation; -tax authorities interpreting tax laws differently; -changes in legislation and results in financial statements; -financial losses due to unforeseen tax risks; and -reputational damage.*“⁸²⁵
- „*This implies taking into account other business risks including SAP’s wider reputation and the relationship with our stakeholders.*“⁸²⁶

Besonders auffallend in der Textpassage der Allianz ist zudem, dass diese als einziges Unternehmen dediziert Gründe aufzählt, aus denen steuerliche Risiken entstehen können. Mit der Nennung verschiedener Risikoursachen generiert die Allianz für die Anspruchsgruppen des Berichts zudem ein besseres Verständnis für steuerliche Risiken und deren mögliche Quellen. Somit nimmt dieses Unternehmen den Raum für Interpretationsspielräume der Berichtsadressaten, die möglicherweise steuerliche Risiken extremer auslegen.

⁸²¹ Siehe hierzu exemplarisch: „*We constantly aim for certainty in our tax positions and, where appropriate, obtain internal or external advice to verify and validate our position.*“, E.ON SE (2021), S. 114; „*In the execution of tax compliance, third-party tax service providers are often involved under the supervision of the Global Tax Department.*“, Qiagen N.V. (2022), S. 24; „*Where necessary and appropriate, we seek the advice of external tax advisors to assure that tax positions taken are solidly grounded on prevailing opinions and relevant jurisprudence.*“, SAP SE (2022), S. 2.

⁸²² BASF (2020), S. 3.

⁸²³ Deutsche Post AG (2023), S. 69.

⁸²⁴ E.ON SE (2022), S. 114.

⁸²⁵ Allianz SE (2023), S. 6.

⁸²⁶ SAP SE (2022), S. 3.

Alle Informationscluster zu den steuerlichen Risiken, die sich in den Berichten identifizieren lassen, sind in der nachfolgenden Abb. 26 zusammengefasst.

Einordnung der steuerlichen Risiken in das allgemeine Risikomanagement und ggf. Angabe einer regelmäßigen Kontrolle.	Ausführungen zur steuerlichen Risikobereitschaft oder zur Heranziehung interner/externer Beratung zur Absicherung von Steuerpositionen
1	2
Steuerliche Risiken	
Abstimmung von Steuerpositionen mit der Finanzbehörde	Berücksichtigung und gleichzeitig Nennung von weiteren Risiken (wie bspw. Reputationsrisiken) oder Nennung von Gründen, die zu steuerlichen Risiken führen können
3	4

Abb. 26: Informationscluster „Steuerliche Risiken“⁸²⁷

Im Laufe eines Jahres lassen sich erneut zahlreiche identische Textstellen zu steuerlichen Risiken ausmachen, die von den Unternehmen veröffentlicht werden. Im Durchschnitt tätigen 57,20 % der Unternehmen im Untersuchungszeitraum keine Angaben zum Aspekt steuerliche Risiken. Dies ist ein sehr hoher Anteil, was darauf schließen lässt, dass dieses Thema durch die Praxis als noch nicht relevant qualifiziert wurde. Annähernd die Hälfte der identifizierten Textpassagen (46,99 %) stammt aus eigenständigen Tax Reports. Die Verteilung der konsolidierten Codierungen auf die Informationscluster ist der Abb. 27 zu entnehmen.

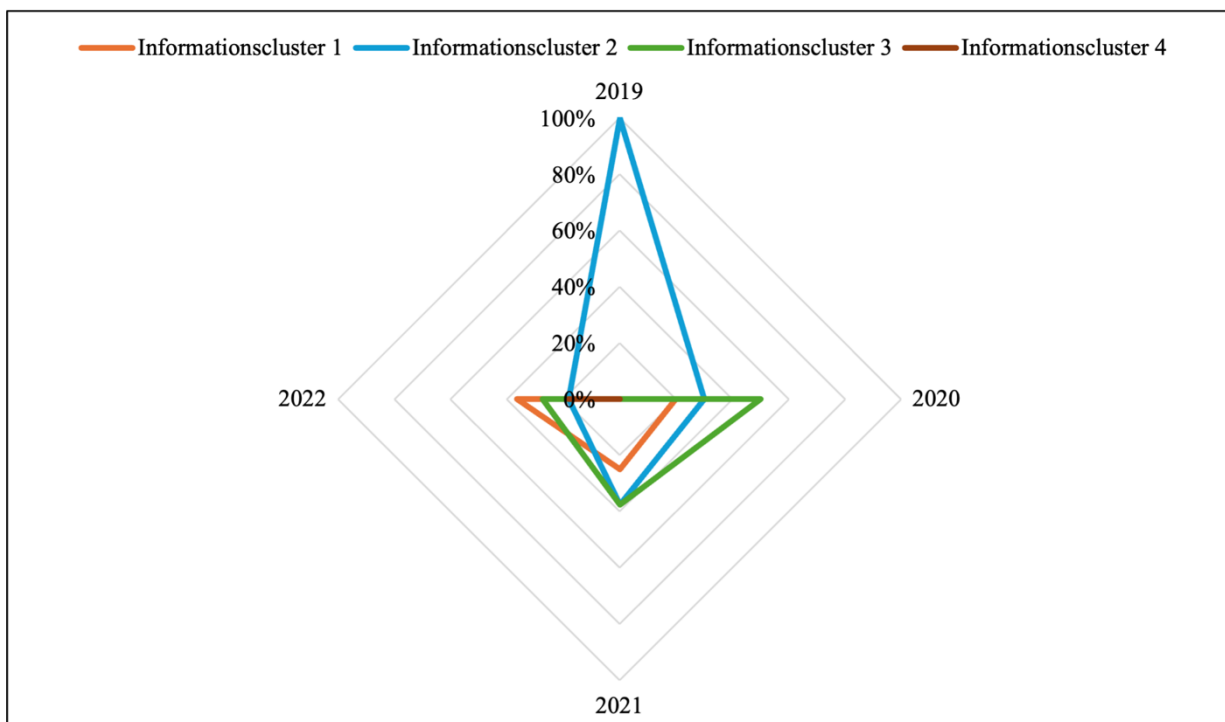


Abb. 27: Verteilung Informationscluster „Steuerliche Risiken“⁸²⁸

Obwohl nur eine geringe Anzahl von Unternehmen zu den steuerlichen Risiken Informationen veröffentlicht, unterliegt die Anzahl der konsolidierten Codierungen, die auf die Informationscluster 1 und 4 entfallen, im betrachteten Zeitraum einer positiven Entwicklung. Der kontinuierliche Anstieg, insbesondere im Informationscluster 1, zeigt eine wachsende Fokussierung auf dieses Cluster. Informationscluster 2 zeigt eine gegensätzliche Entwicklung, mit einem erheblichen Rückgang von 100 % im Jahr 2019 auf nur 18 % im Jahr 2022. Diese Verschiebung könnte auf eine veränderte Priorisierung oder eine Reduktion der Relevanz dieses Clusters hinweisen. Informationscluster 3 verzeichnet

⁸²⁷ Eigene Darstellung.

⁸²⁸ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.6.

anfänglich ein starkes Wachstum, verliert jedoch im Laufe der Jahre an Bedeutung, bleibt aber dennoch relevant. Informationscluster 4 taucht erstmalig im Jahr 2022 auf.

Insgesamt zeigen die Daten eine dynamische Entwicklung der Informationsprioritäten mit deutlichen Verschiebungen in der Bedeutung der einzelnen Cluster. Die Einführung und zunehmende Bedeutung der Informationscluster 1 und 4 sowie der Rückgang von Cluster 2 und 3 spiegeln eine flexible und reaktionsfähige Strategie wider.

Im Vergleich zum theoretischen Verständnis der steuerlichen Risiken im Kontext des ITSA bilden die identifizierten Informationscluster bereits eine gute Bandbreite der Informationen ab, die ein Unternehmen in diesem Bereich veröffentlichen sollte. Einerseits ist es erforderlich, dass die Bewertung der steuerlichen Risiken als integraler Bestandteil des allgemeinen Risikomanagements einbezogen wird. Andererseits sollten auch die potenziellen Risiken aufgeführt werden, die durch die steuerliche Behandlung von bestimmten Sachverhalten hervorgerufen werden können. Es besteht folglich eine Notwendigkeit zur Abschätzung und Nennung der unternehmensspezifischen Risikobereitschaft und des ganzheitlichen Verständnisses, welche Konsequenzen steuerliche Entscheidungen haben. Inhaltlich gelingt dies den wenigen Unternehmen, die bereits Angaben hierzu veröffentlichen. Auch die Möglichkeiten, steuerliche Risiken zu minimieren, indem Steuerpositionen vorab abgesichert werden, sei es durch interne oder externe Beratung oder auch offizielle Verständigungsverfahren, verbindliche Auskünfte u. Ä., werden bereits durch die Unternehmen in Erwägung gezogen.

6.3.2.4 Steuerrichtlinie

Die Identifikation der relevanten Textpassagen für eine Codierung mit der Subkategorie Steuerrichtlinie ist im Vergleich zu den bereits analysierten Codierungen erschwert, da die Unternehmen sehr divergierend Bezug dazu nehmen und es teilweise nicht klar ersichtlich ist, in welchem Kontext sie auf eine Richtlinie o. Ä. Bezug nehmen.

Im Berichtsjahr 2019 berichten lediglich die Allianz und Continental zum Thema Steuerrichtlinie. Continental gibt eine allgemeine Beschreibung zum Bestehen der eigenen Konzernsteuerrichtlinie an und formuliert, dass diese die Rahmenbedingungen des konzernweiten steuerlichen Risikomanagements beschreibt.⁸²⁹ Die veröffentlichten Informationen von Continental stellen das erste Informationscluster dar, welches sehr allgemeiner Natur ist und lediglich darauf ausgerichtet ist, dass ein Unternehmen vorgibt, eine Steuerrichtlinie etabliert zu haben. Die Allianz beschreibt ausführlich, welche Inhalte in ihrem Steuerstandard geregelt sind, bspw. die allgemeinen Regeln für die Durchführung von Steuertätigkeiten, die Rollen und Verantwortlichkeiten im Steuerbereich, organisatorische Aspekte und die Interaktion zwischen den lokalen und zentralen Steuerfunktionen sowie Konsultationsanforderungen und Richtlinien.⁸³⁰

Unternehmen	Textpassage
Allianz	<p>„The Allianz Standard for Tax Management represents our framework and sets minimum requirements for all tax-relevant processes, methods and structures and is based on our strategic priorities. The Standard applies throughout the Group to all our internal and outsourced tax processes and is effectively communicated and published. The Board of Management takes notice of the periodically reviewed standard. The latest update has been published in our internal rules book in 2021. It defines:</p> <ul style="list-style-type: none"> – General rules for the performance of tax activities. – Roles and responsibilities in the tax area throughout the Group. – Organizational aspects and interaction between local tax functions and the Group tax function. – Consultation requirements and reporting lines.

⁸²⁹ Vgl. Continental AG (2020), S. 64.

⁸³⁰ Vgl. Allianz SE (2020), S. 3.

	<i>All Group entities have to adhere to the standard when conducting their tax activities. Adherence is monitored by the Group tax function.</i> ⁸³¹
--	---

Tab. 42: Beispiele zum Informationscluster 2 der Steuerrichtlinie

Derartig ausführliche Informationen begründen das zweite Informationscluster. Darüber hinaus betont die Allianz, dass ihre Steuerrichtlinie für alle steuerrelevanten Prozesse gilt, sowohl intern als auch für ausgelagerte Steuerprozesse, aber auch, dass diese Regelungen nicht nur aktiv kommuniziert und veröffentlicht werden, sondern der Vorstand ebenfalls über diesen regelmäßig geprüften Standard informiert ist.⁸³²

Für die Fälle, in denen die Steuerrichtlinie auch an den Vorstand kommuniziert ist bzw. durch diesen freigegeben wird, werden die Textpassagen dem dritten Informationscluster zugeordnet.

Sowohl die Allianz als auch Continental verändern ihre Berichterstattung in den untersuchten Jahren nicht, lediglich Continental unterlässt eine Berichterstattung im Jahr 2022 zur Steuerrichtlinie gänzlich.

Im Berichtsjahr 2020 kommen lediglich drei weitere Unternehmen hinzu, die ebenfalls über ihre Steuerrichtlinie berichten. Sowohl E.ON und Mercedes-Benz als auch die Münchener RE berichten jedoch ausschließlich, dass sie eine Konzernsteuerrichtlinie besitzen und diese für die ganze Unternehmensgruppe anzuwenden ist. Diese Berichterstattung wird durch alle drei genannten Unternehmen im Jahr 2021 identisch fortgeführt. Drei weitere Unternehmen ergänzen die Berichterstattung, jedoch ohne das Hinzufügen neuer Informationen für diese Subkategorie. Das Berichtsverhalten wird auch im Berichtsjahr 2022 inhaltsidentisch fortgeführt; und es kommen ausschließlich zwei Unternehmen hinzu. Somit unterliegt die Subkategorie der Steuerrichtlinie kaum Schwankungen im Berichtsverhalten.

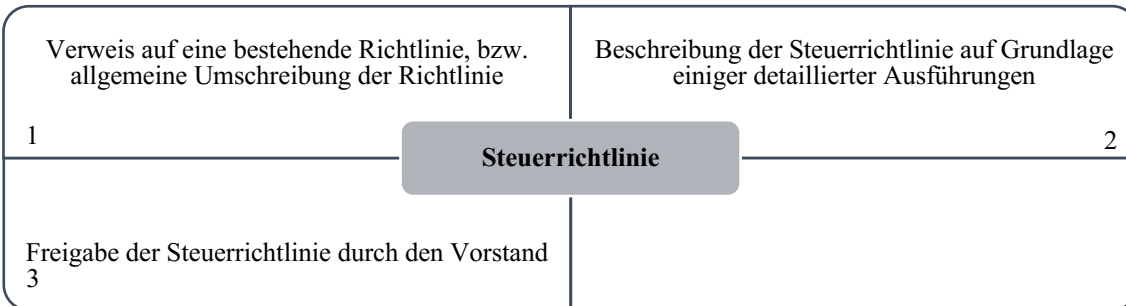


Abb. 28: Informationscluster „Steuerrichtlinie“⁸³³

Angaben zu vorhandenen Steuerrichtlinien machen im gesamten Untersuchungszeitraum durchschnittlich nur 36,90 % aus, was sehr gering ist. Das bedeutet, dass Unternehmen es nicht als erforderlich erachten, hierzu Angaben zu tätigen. Darüber hinaus liegt der Anteil der Textpassagen, die in Tax Reports auffindbar sind, bei 39,86 %, was ebenfalls darauf hindeutet, dass diesen Informationen in der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung losgelöst von Tax Reports wenig Aufmerksamkeit zugewiesen wird. Die nachfolgende Abb. 29 zeigt die Verteilung der konsolidierten Codierungen auf die Informationscluster.

⁸³¹ Vgl. Allianz SE (2023), S. 3.

⁸³² Vgl. Allianz SE (2020), S. 4.

⁸³³ Eigene Darstellung.

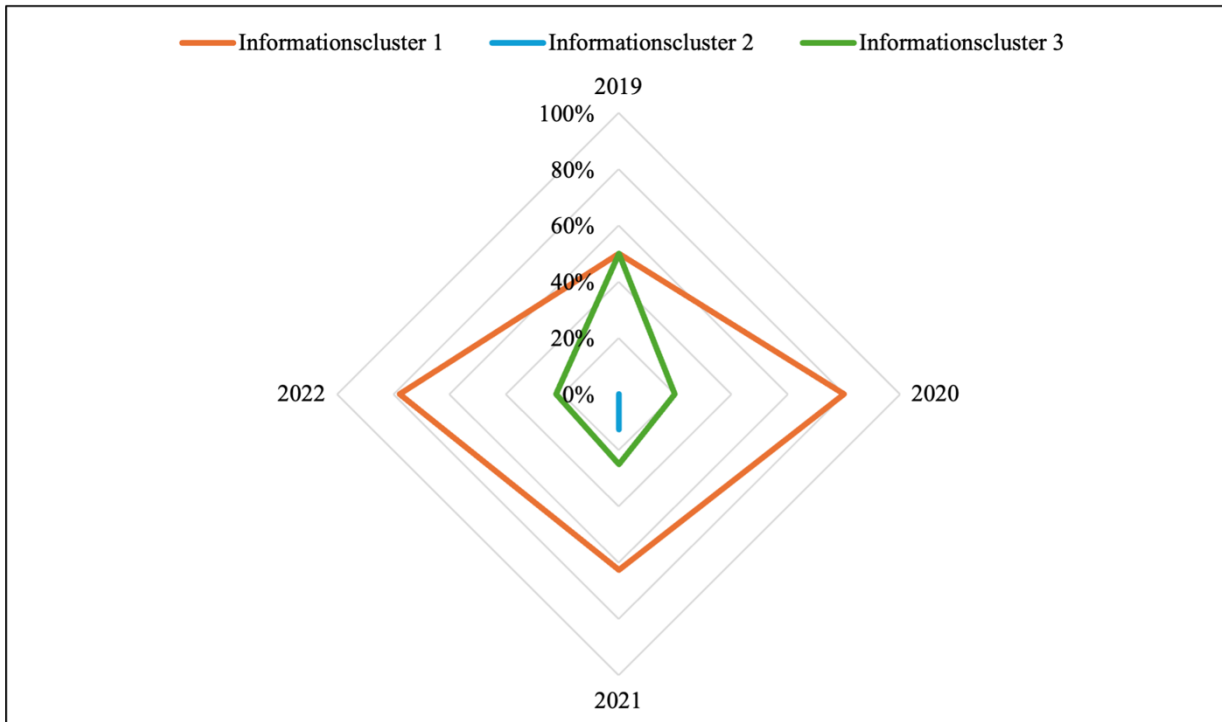


Abb. 29: Verteilung Informationscluster „Steuerrichtlinie“⁸³⁴

Die Daten verdeutlichen, dass das Informationscluster 1 im Laufe der Jahre zunehmend an Bedeutung gewinnt. Der signifikante Anstieg von 50 % im Jahr 2019 auf 80 % im Jahr 2020 und die weiterhin hohen Anteile in den Folgejahren deuten auf eine strategische Fokussierung auf dieses Cluster hin. Informationscluster 2 zeigt eine sehr instabile Entwicklung. Nach zwei Jahren ohne Anteil (2019 und 2020) erscheint dieses Cluster im Jahr 2021 mit 13 %, nur, um im Jahr 2022 wieder komplett zu verschwinden. Diese Schwankungen könnten darauf hinweisen, dass Informationscluster 2 zeitweise an Bedeutung gewinnt, aber nicht dauerhaft als wichtig erachtet wird. Informationscluster 3 zeigt zunächst eine abnehmende Tendenz, bevor es sich stabilisiert und in den Jahren 2021 und 2022 leicht steigt. Trotz des anfänglichen Rückgangs bleibt dieses Cluster relevant, wenn auch mit geringerer Priorität als Informationscluster 1. Insgesamt spiegeln die Daten eine Verschiebung der Prioritäten wider, mit einem klaren Fokus auf Informationscluster 1, während die Informationscluster 2 und 3 weniger konstant und tendenziell in geringerem Maße wichtig erscheinen. Diese Dynamik könnte durch veränderte strategische Ziele, Marktbedingungen oder interne Anpassungen innerhalb der Organisation beeinflusst worden sein. Trotz geringer Anzahl der Informationen, die zur Verfügung gestellt werden, ist das Informationscluster 1 am stärksten ausgeprägt, obwohl dieses qualitativ keinen wirklichen Mehrwert für die Adressaten bietet. Im Gegenteil: Die ausschließliche Erwähnung, dass eine Richtlinie vorliegt, gibt keine tiefgreifenderen Einblicke in die Ausgestaltung der Richtlinie. Bei der Betrachtung des Aspekts der Steuerrichtlinie liegt grundsätzlich keine wesentliche inhaltliche Divergenz zum theoretischen Verständnis des ITSA vor. Hintergrund ist, dass die Steuerrichtlinie zwar die internen Anweisungen und Vorgehensweisen in Bezug auf Steuern enthält, jedoch diese häufig nur in einem separaten, für die interne Verwendung bestehenden Dokument verfügbar sind, welches der Öffentlichkeit nicht offen kommuniziert wird. Dies gilt grundsätzlich auch für alle anderen Richtlinien des Unternehmens. Obwohl das Vorhandensein einer Steuerrichtlinie und eine Kommunikation darüber erforderlich sind, zeigt die Auswertung, dass die Unternehmen zurückhaltend in Bezug darauf sind, diese zu veröffentlichen. Nicht nur die Steuerrichtlinie, sondern auch alle weiteren internen Richtlinien können sensible Informationen enthalten, die nicht zuletzt Informationen zu

⁸³⁴ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.7.

Geschäftsprozessen, Entscheidungsfindungen und Strategien enthalten, die u. a. aus Wettbewerbsgründen ungen veröfentlicht werden.

6.3.3 Approach to Tax

6.3.3.1 Standortwahl und -verlagerung

Die Berichterstattung zu Themen der Standortwahl und -verlagerung ist im gesamten Untersuchungszeitraum hinweg nur schwach ausgeprägt und lediglich wenige Unternehmen äußern sich hierzu. Im Berichtsjahr 2019 führt lediglich die Münchener RE:

„Locations outside Germany are chosen primarily on the basis of business considerations. We are represented through subsidiaries or branches in all of the world’s main insurance hubs – for example in the USA, Canada, the UK, Switzerland and Singapore.“⁸³⁵

Damit gibt dieses Unternehmen ausschließlich einen Einblick darüber, welcher grundlegende Aspekt als ausschlaggebend klassifiziert, um einen neuen Standort zu eröffnen – etwa aus geschäftlichen Überlegungen. Die Münchener RE wiederholt diese Ausführungen in identischer Form über die Berichtsjahre hinweg. Angaben gleicher Art tätigt auch die Allianz, die formuliert, dass sie Jurisdiktionen nicht nach steuerlichen Kriterien, sondern aus geschäftlichen Kriterien auswählt oder regulatorisch bedingt sind.⁸³⁶ Auffällig ist, dass lediglich im Berichtsjahr 2020 Informationen veröfentlicht werden, während die Allianz in den übrigen Jahren keine Angaben dazu tätigt. Darüber hinaus veröfentlicht auch die Deutsche Telekom ähnliche Informationen, sie formuliert:

„In der Regel werden wir für lokale geschäftliche Aktivitäten über Tochtergesellschaften in den entsprechenden Ländern tätig. [...] Beispielsweise haben wir substanzielle Geschäftstätigkeiten über diverse Tochtergesellschaften in den Niederlanden, die für den Konzern Deutsche Telekom ein wichtiger Standort sind.“⁸³⁷

Diese identifizierten Textpassagen können einem Informationscluster zugeordnet werden. Dabei geben Unternehmen in begrenztem Maße Informationen über die Beweggründe für die Standortwahl an und erläutern diese ggf. kurz anhand von Beispielen. Außerdem besteht noch ein weiteres Informationscluster, welches lediglich die Aufzählung der Anzahl der Jurisdiktionen mit Tochtergesellschaften oder aber eine nicht abschließende Liste der Länder der wesentlichsten wirtschaftlichen Tätigkeit enthält.

Unternehmen	Textpassage
Airbus	<i>„The nature of the business is capital and labour intensive with major facilities and workforce in its four core countries in Europe, i.e. in France, Germany, Spain and the United Kingdom.“⁸³⁸</i>
Deutsche Bank	<i>„Die Deutsche Bank ist mit ihren aktiven Tochtergesellschaften und Niederlassungen in fast 60 Jurisdiktionen vertreten.“⁸³⁹</i>
HeidelbergCement	<i>„HeidelbergCement ist weltweit in über 50 Ländern und an rund 3.000 Standorten tätig.“⁸⁴⁰</i>

Tab. 43: Beispiele zum Informationscluster 1 der Standortwahl und -verlagerung

Informationen dieser Art bilden das zweite Informationscluster. Beide Cluster sind in der Abb. 30 erneut zusammengefasst.

⁸³⁵ Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020), S. 3.

⁸³⁶ Vgl. Allianz SE (2021), S. 6.

⁸³⁷ Deutsche Telekom AG (2021), S. 42.

⁸³⁸ Airbus SE (2022), S. 1.

⁸³⁹ Deutsche Bank AG (2023), S. 99.

⁸⁴⁰ HeidelbergCement AG (2022), S. 33.

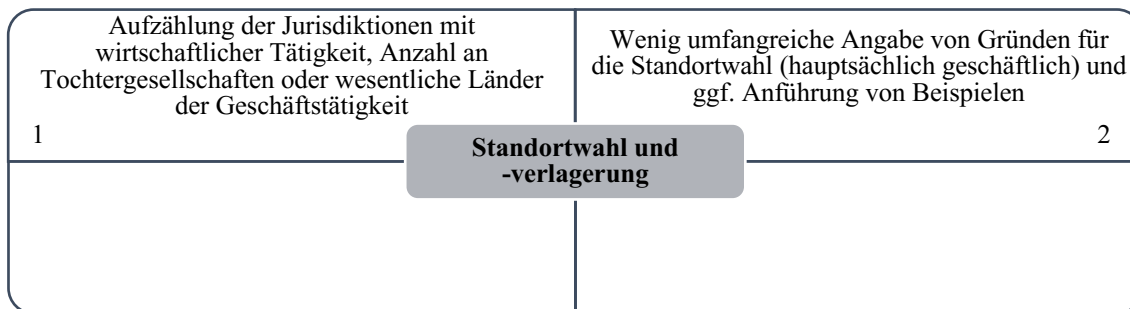


Abb. 30: Informationscluster „Standortwahl und -verlagerung“⁸⁴¹

Innerhalb dieser Subkategorie liegt der durchschnittliche Anteil der Unternehmen, die keine Angaben tätigen, bei 82,23 %. Diese Zahl verdeutlicht, dass Informationen dieser Art von den Unternehmen als wenig relevant erachtet werden. Von den wenigen identifizierten Textpassagen finden sich im Durchschnitt mehr als die Hälfte der Informationen in Tax Reports (54,17 %). Die Verteilung der konsolidierten Codierungen auf die Informationscluster ist der nachfolgenden Abb. 31 zu entnehmen.

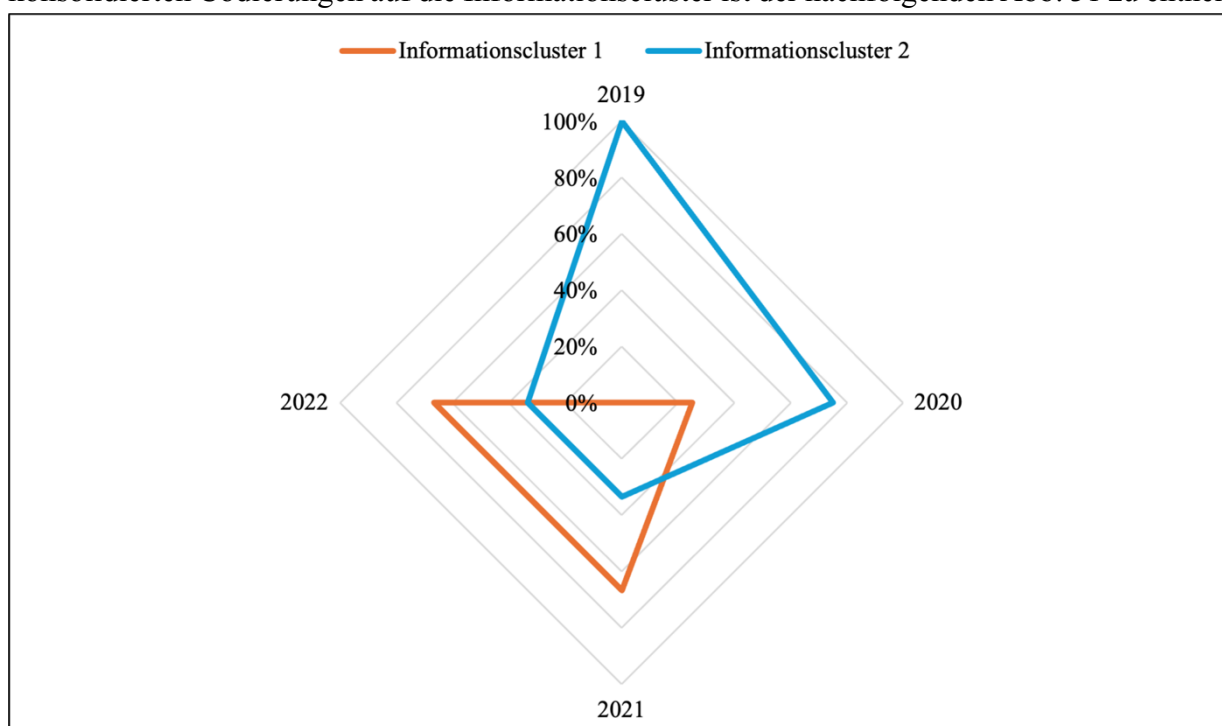


Abb. 31: Verteilung Informationscluster „Standortwahl und -verlagerung“⁸⁴²

Die Daten zeigen eine klare Verschiebung der Prioritäten zwischen den beiden Informationsclustern auf. Informationscluster 1 gewinnt über die Jahre kontinuierlich an Bedeutung, insbesondere von 2020 bis 2021, wo ein signifikanter Anstieg zu verzeichnen ist. Die konstant hohe Relevanz von 66,67 % in den Jahren 2021 und 2022 deutet darauf hin, dass dieses Cluster eine zentrale Rolle eingenommen hat. Im Gegensatz dazu zeigt Informationscluster 2 eine auffällige Abnahme seiner Bedeutung. Der Anteil sinkt von einem dominanten Anteil von 100 % im Jahr 2019 auf 33,33 % in den Jahren 2021 und 2022. Dies weist darauf hin, dass die Bedeutung des Clusters im Laufe der Zeit abgenommen hat.

Hintergründe zur Standortwahl und -verlagerung werden in der Praxis selten dargelegt und spielen daher als fester Bestandteil der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung eine untergeordnete Rolle. Aus den in den Nachhaltigkeitsberichten identifizierten Textpassagen lassen sich kaum

⁸⁴¹ Eigene Darstellung.

⁸⁴² Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.8.

Verknüpfungen zum Konzept der Lokalität und Globalität herleiten, die für die Dimension Approach to Tax ausschlaggebend sind. Gründe für die Wahl oder Verlagerung von Standorten, insbesondere vor dem Hintergrund einer steuerlichen Auswirkungsanalyse – sowohl unternehmensintern als auch -extern – werden nicht genannt. Diese im Wesentlichen konstitutiven Unternehmensentscheidungen legen die maßgeblichen Determinanten der wirtschaftlichen Tätigkeit dar und infolgedessen die betrieblichen Rahmenbedingungen.⁸⁴³ Aufgrund der Verwobenheit der Wirtschaftssysteme in der gegenwärtigen Zeit stellt die Analyse der Auswirkungen für Unternehmen ggf. eine Herausforderung dar. Dennoch erfordert der ITSA, dass auch die Quantifizierung der Effekte hinsichtlich ökologischer und sozialer Konsequenzen sowohl lokal als auch global bewertet werden – und nicht rein fiskalisch. Die Ausführungen der Unternehmen geben hierzu keinerlei nennenswerte Beweggründe an, die über die ausschließliche Nennung geschäftlicher Gründe hinausgehen. Zudem gehen die Unternehmen in ihren Ausführungen auch nicht auf nicht steuerlich getriebene Standortfaktoren ein, die jedoch ebenfalls einen ökologischen oder sozialen Effekt haben können.

6.3.3.2 Eigentümer- und Beteiligungsstruktur

Die Veröffentlichung von Informationen im Rahmen der Subkategorie Eigentümer- und Beteiligungsstruktur ist im gesamten Untersuchungszeitraum als marginal einzustufen. Mit Ausnahme der Deutschen Telekom im Berichtsjahr 2020 tätigt ausschließlich die Allianz Angaben zu diesem Thema, wobei ihre Angaben über den gesamten Untersuchungszeitraum hinweg inhaltlich unverändert bleiben. Die Deutsche Telekom berichtet lediglich, dass sie eine steuerliche Analyse im Rahmen von „*Erwerb und Veräußerung von Anteilen, Betrieben, Gesellschaften und Unternehmensgruppen*“⁸⁴⁴ durchführt. Eine derartige Analyse ist im Rahmen eines integrativen steuerlichen Ansatzes unerlässlich, obwohl ein besonderer Bezug zur steuerlichen Nachhaltigkeit mit dem Satz nicht hergestellt wird. Die zur Verfügung gestellten Informationen der Telekom bilden dementsprechend das erste Informationscluster.

Demgegenüber stehen die im Vergleich sehr ausführlichen Angaben der Allianz, die eine vereinfachte Gruppenstruktur darstellen.⁸⁴⁵ Zwar beinhaltet die Darstellung der Allianz keinen abschließenden Überblick über die Beteiligungsstruktur, dennoch kann in vereinfachter Form ein Eindruck von den wesentlichen Gesellschaften erlangt werden.⁸⁴⁶ Darüber hinaus wird die Allianz als ultimative Muttergesellschaft dargestellt. Eine derartige Übersicht zeigt keine konfliktären Beziehungen auf, die Rückschlüsse auf eine Wert- oder Schadschöpfung im Sinne des ITSA ermöglichen würde. Die identifizierten Informationscluster sind in der Abb. 32 zu sehen.

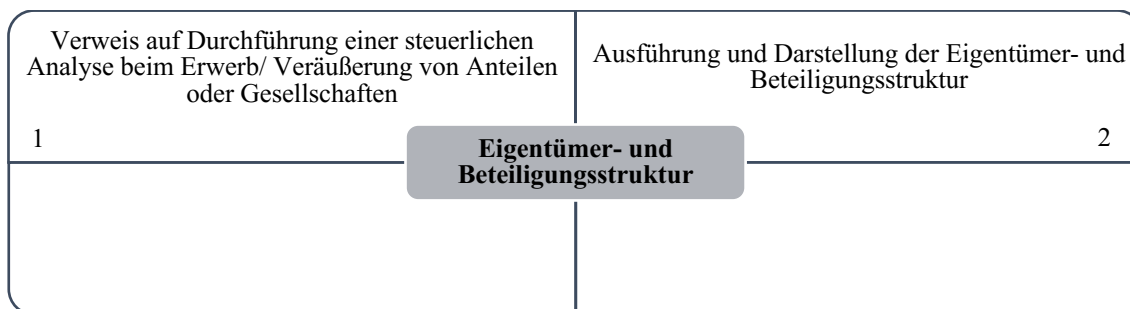


Abb. 32: Informationscluster „Eigentümer- und Beteiligungsstruktur“⁸⁴⁷

⁸⁴³ Ausführlich zu den konstitutiven Meier (2019), S. 223 ff.

⁸⁴⁴ Deutsche Telekom AG (2021), S. 42.

⁸⁴⁵ Siehe hierzu Allianz SE (2022), S. 11.

⁸⁴⁶ Darüber hinaus verweist die Allianz auf ein weiteres Dokument („List of Group Subsidiaries“), welches für die Analyse aufgrund einer nicht vergleichbaren Berichtsart nicht in Betracht gezogen wurde.

⁸⁴⁷ Eigene Darstellung.

Im betrachteten Zeitraum tätigen durchschnittlich 90,26 % der Unternehmen keine Angaben zu ihrer Eigentümer- oder Beteiligungsstruktur. Aufgrund der primären Berichterstattung durch die Allianz in ihrem eigenständigen Tax Report liegt der Anteil der Informationen, die Tax Reports entstammen, bei durchschnittlich 87,50 %. Die Entwicklung der Zuordnung zu den Informationsclustern, wie in Abb. 33 dargestellt, eröffnet in diesem Fall nur bedingte Möglichkeiten zur Interpretation.

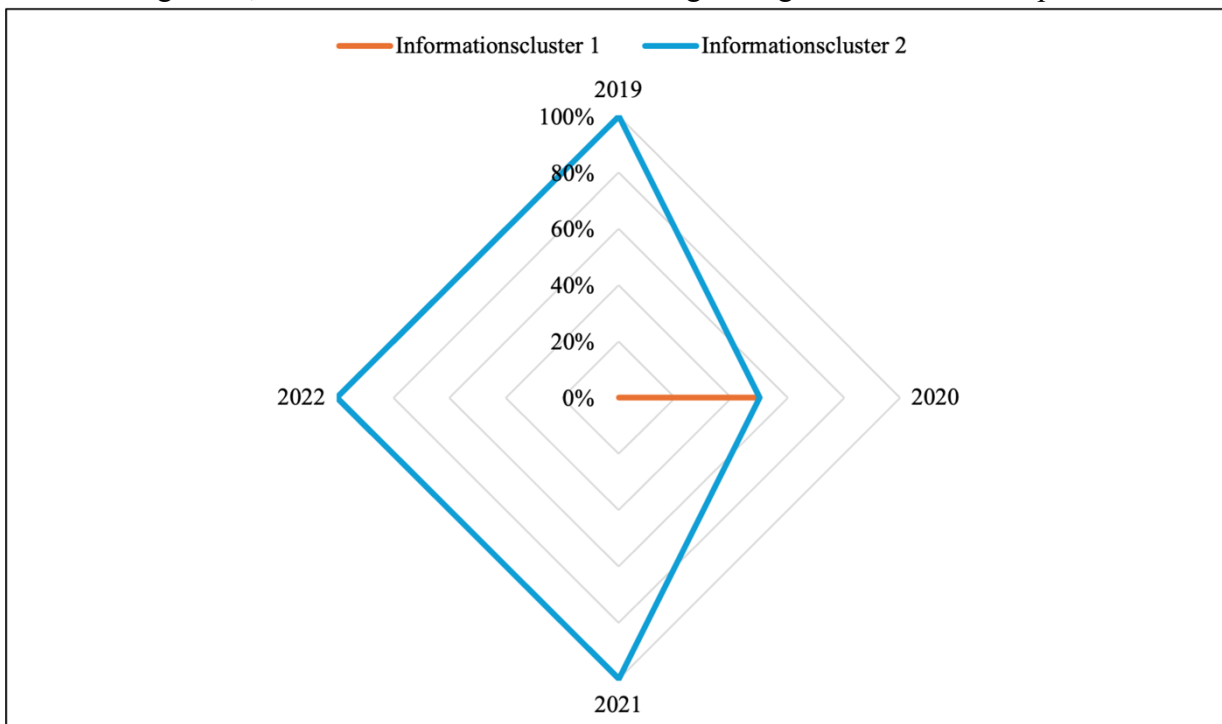


Abb. 33: Verteilung Informationscluster „Eigentümer- und Beteiligungsstruktur“⁸⁴⁸

Die obige Grafik bietet bedauerlicherweise nur begrenzten zusätzlichen Interpretationsspielraum, da die Berichterstattung in dieser Subkategorie kaum Beachtung findet und die identifizierten Textpassagen nahezu ausschließlich von der Allianz stammen.

Das theoretische Verständnis des ITSA fordert in einem neuen Kontext eine transparente Kommunikation über die Eigentümer- und Beteiligungsstruktur. Je komplexer und undurchsichtiger eine derartige Struktur ist, desto unverständlicher sind ggf. auch die steuerlichen Auswirkungen der unternehmerischen Entscheidungen im globalen und lokalen Kontext, welche u. a. aus der Entfernung der entscheidungsbefugten Personen zum Sachverhalt resultieren. Zwar veröffentlicht die Allianz ihre Grundstruktur, jedoch sind auch hier nicht alle Informationen bis ins letzte Detail dargestellt, sodass trotz vermeintlicher Transparenz kein vollumfängliches Bild gewährleistet ist.

6.3.3.3 Verrechnungspreissystem

Im Berichtsjahr 2019 veröffentlichen ausschließlich die Allianz und die Münchener RE Informationen zum Thema Verrechnungspreissystem. Die Allianz tätigt dabei sehr unspezifische Angaben und legt dar, dass sie den OECD Fremdvergleichsgrundsatz anerkennt und alle relevanten Meldepflichten erfüllt.⁸⁴⁹ Diese Informationen bilden das zweite Informationscluster. Auch die Münchener RE berichtet, dass *„transactions with Group companies are at arm’s length in accordance with OECD*

⁸⁴⁸ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.9.

⁸⁴⁹ *„International activities and transactions with and between Group subsidiaries are disclosed to the relevant tax authorities as part of our tax returns or other filing requirements. For instance, in Germany, cross-border business relations with affiliated parties are subject to detailed documentation requirements, including their pricing and comparisons basis. We ensure that the pricing of our intra-Group activities is consistent with the OECD arm’s length principle, as well as with local transfer pricing rules, to pay adequate tax on profits where the value is created.“*, Allianz SE (2020), S. 6.

requirement“⁸⁵⁰. Darüber hinaus erweitert sie die Informationen des zweiten Informationsclusters noch dahingehend, dass sie unterstreicht, dass alle Transaktionen ausreichende unternehmerische Substanz und angemessene Humanressourcen aufweisen.⁸⁵¹

Ab dem Berichtsjahr 2020 geben zusätzliche Unternehmen Auskunft, die zu weiteren Informationsclustern führen. RWE berichtet dabei sehr undifferenziert und gibt keine wesentlichen Details preis:

*„Zu diesem Zweck definiert die Richtlinie konzernweit einheitliche und verbindliche Grundsätze für die Abrechnung aller grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen. Zudem regelt diese im Einzelnen, welche Leistungen verrechenbar sind und anhand welcher international von den Finanzbehörden anerkannter Verrechnungspreismethode das fremdübliche Entgelt zu ermitteln ist.“*⁸⁵²

Dieses Unternehmen beschreibt damit das Vorhandensein einer konzernweiten internen Verrechnungspreisrichtlinie, die stets anzuwenden und berücksichtigen ist. Darüber hinaus nennt RWE ausschließlich verrechenbare Leistungen und geht damit nicht weiter auf andere konzerninterne Transaktionen, bspw. Lieferungen, ein. Zwar sollen die genannten Leistungen mit einer anerkannten Methode verrechnet werden, die fremdüblich ist, allerdings spezifiziert RWE hier nicht weiter, ob sie dementsprechend auch dem OECD Fremdvergleichsgrundsatz folgen. Es ist jedoch hinzuzufügen, dass eine Orientierung am OECD-Verrechnungspreisgrundsatz nicht bedeutet, dass die Unternehmen compliant agieren, da in verschiedenen Ländern zahlreiche abweichende Regelungen existieren, die jeweils länderspezifische Grundsätze erfordern. Angaben ähnlicher Art sind dem Informationscluster 1 zuzuordnen, welches entweder Aufschluss darüber gibt, dass interne Verrechnungspreisleitlinien existieren, oder darüber, dass eine Verrechnungspreisdokumentation angefertigt wird.

Airbus und Qiagen geben an, eine Analyse des Funktions- und Risikoprofils durchzuführen, und begründen damit das dritte Informationscluster.

Unternehmen	Textpassage
Airbus	<i>„We pay specific attention to ensure that any profit allocated to these entities is strictly proportionate to the activities undertaken locally.“</i> ⁸⁵³
Qiagen	<i>„The intellectual property related to our products and also to marketing specific intangibles are key profit drivers within QIAGEN, and profits generated with the employment of such assets are appropriately remunerated with the respective owner. The owner is the company controlling and taking the entrepreneurial risk of investing in the intellectual property. Our main entrepreneurs and intellectual property owners are companies in Germany, the U.S. and Spain.“</i> ⁸⁵⁴

Tab. 44: Beispiele zum Informationscluster 3 des Verrechnungspreissystems

Besonders interessant ist hier, dass Qiagen zudem die Länder nennt, in denen die Entrepreneur⁸⁵⁵ ansässig sind. Dadurch entsteht die Assoziation, dass die wesentliche Versteuerung des Unternehmensgewinns in Deutschland, den USA und Spanien erfolgt. Diese Länder stehen nicht auf der Liste der nicht kooperativen Staaten und sind somit nicht mit möglichen negativen Konnotationen verbunden.

Ein letztes Informationscluster lässt sich u. a. durch die Ausführungen von Airbus, E.ON und Münchener RE begründen.

⁸⁵⁰ Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020), S. 3.

⁸⁵¹ Vgl. Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020), S. 3.

⁸⁵² RWE AG (2022), S. 107.

⁸⁵³ Airbus SE (2020), S. 2.

⁸⁵⁴ Qiagen N.V. (2022), S. 23.

⁸⁵⁵ Als Entrepreneur oder Strategieträger, bezeichnet man solche Unternehmen, die wesentliche Funktionen ausüben, die wesentlichen materiellen Wirtschaftsgüter und immateriellen Werte einsetzt und die wesentlichen Risiken übernimmt. Vgl. BMF (2023), S. 49.

Unternehmen	Textpassage
Airbus	„Whenever it is meaningful, Airbus enters into multilateral Advance Pricing Agreements with the tax authorities of the countries where it operates, in order to provide these tax authorities with transparent information and to agree arm's length transfer pricing methodology between the countries at stake. In this respect, the French, German, Spanish and British tax authorities concluded in 2004 a quadrilateral Advance Pricing Agreement covering the commercial aircraft activity and have since concluded other multilateral APAs covering significant activities.“ ⁸⁵⁶
E.ON	„When necessary, we seek advice from experts to clarify uncertainties. E.ON discusses binding tax rulings or advance pricing agreements (APA) with tax authorities where possible, convenient, and of general or economic importance to E.ON.“ ⁸⁵⁷
Münchener RE	„In individual cases, unilateral or bilateral advance pricing agreements are also sought, in order to resolve disputes between countries on the apportionment of the taxation substratum in advance wherever possible.“ ⁸⁵⁸

Tab. 45: Beispiele zum Informationscluster 4 des Verrechnungspreissystems

Hierbei lassen sich die bereitgestellten Informationen darin unterscheiden, ob die Unternehmen lediglich in Erwägung ziehen, Berater hinzuzuziehen, oder überlegen, ein APA-Verfahren einzuleiten, soweit es erforderlich ist (s. E.ON und Münchener RE). Bei der Überlegung zur Beantragung eines APA-Verfahrens sind jedoch vielzählige Aspekte zu beachten, die sich auf die Entscheidung auswirken können. Hierzu gehören u. a. Dauer, Kosten und Erfolgswahrscheinlichkeit. Demgegenüber stehen die Ausführungen von Airbus, wo sogar über bereits abgeschlossene APAs berichtet wird. Unklar aus der Formulierung ist jedoch, ob das APA aus 2004 noch Gültigkeit hat. Bemerkenswert ist aber, dass es eine Vier-Länder-Vereinbarung gewesen ist. Eine derartige Vereinbarung ist nur mit hohem Kosten- und Zeitaufwand erreichbar.

Die nachfolgende Abb. 34 zeigt die in der Berichtspraxis existierenden Informationscluster.

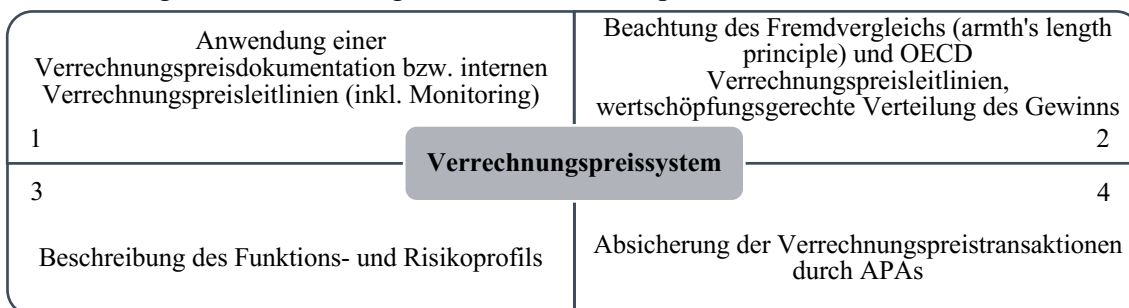


Abb. 34: Informationscluster „Verrechnungspreissystem“⁸⁵⁹

Der durchschnittliche Anteil der Unternehmen, die im Untersuchungszeitraum Angaben zu ihrem Verrechnungspreissystem tätigen, liegt bei 60,16 %. Ein Großteil der bereitgestellten Informationen stammt dabei (61,43 %) aus Tax Reports. Die Allianz und die Münchener RE berichten als einzige Unternehmen über den gesamten Zeitraum, stellen aber in jedem Jahr dieselben Informationen zur Verfügung. Die Übereinstimmung der Informationen ist auch bei den weiteren berichtenden Unternehmen sehr hoch. Folglich ist die Weiterentwicklung der Informationen in den einzelnen Berichten kaum bis gar nicht erkennbar. Die Verteilung der konsolidierten Codierungen auf die Informationscluster ist in der Abb. 35 dargestellt.

⁸⁵⁶ Airbus SE (2020), S. 4.

⁸⁵⁷ E.ON SE (2021), S. 114.

⁸⁵⁸ Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2023), S. 8.

⁸⁵⁹ Eigene Darstellung.

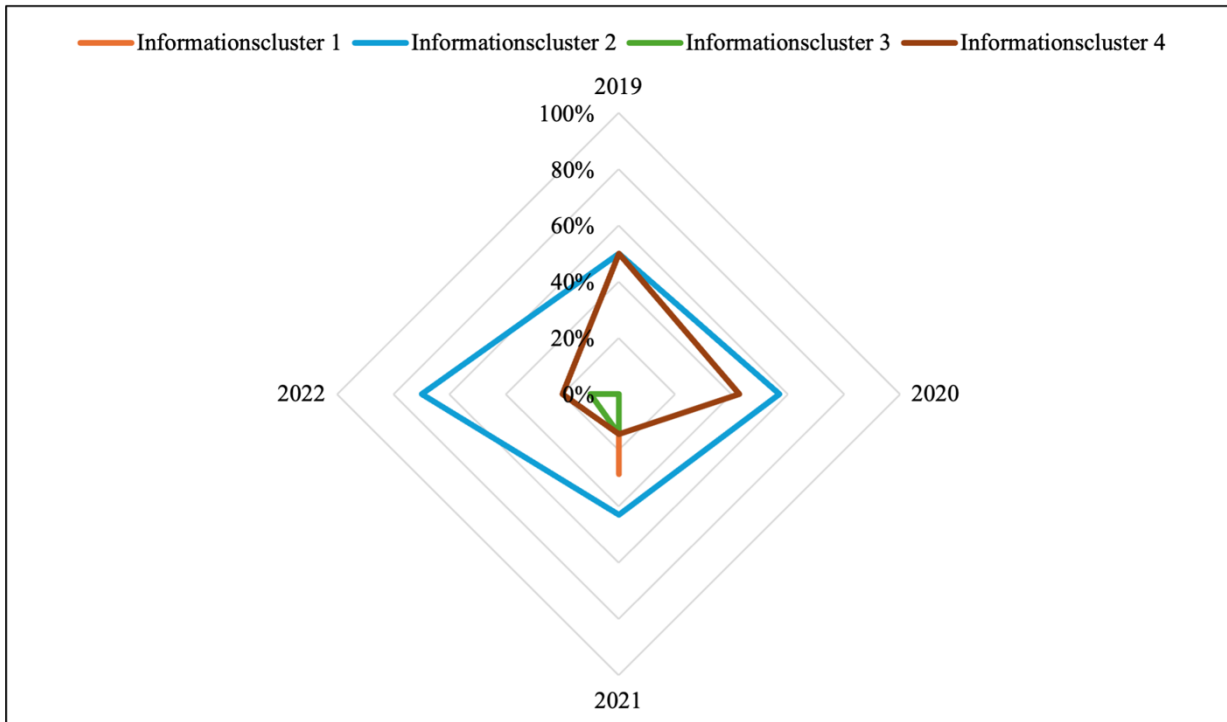


Abb. 35: Verteilung Informationscluster „Verrechnungspreissystem“⁸⁶⁰

Insgesamt zeigen die Daten eine klare Prioritätenverschiebung zugunsten von Informationscluster 2, welches im Jahr 2022 die höchste Relevanz erreicht. Die anderen Cluster zeigen mehr variierende Muster, wobei besonders die Informationscluster 1 und 4 deutliche Schwankungen aufweisen. Die langfristige Konstanz und der Anstieg von Informationscluster 2 legen nahe, dass dieses Cluster im Fokus steht. Nur wenige Unternehmen tätigen im Jahresverlauf zunehmend Angaben zu Vorabverständigungsverfahren. Daher nimmt die Anzahl der konsolidierten codierten Abschnitte hier im Verlauf ab.

Kernaspekt des theoretischen Verständnisses des Approach to Tax im ITSA ist die Verknüpfung von Lokalität und Globalität. Eine dem Funktions- und Risikoprofil entsprechende Preisgestaltung entlang der Wertschöpfungskette hat dabei einen großen Effekt auf die Steuersubstratverteilung global tätiger Unternehmen und ist dementsprechend von besonderer Bedeutung. Folglich sind im Zuge des steuerlichen Nachhaltigkeitsansatzes auch die sozialen sowie die ökologischen Funktionen bei der Vergütung der Routineunternehmen zu inkludieren. Im Untersuchungszeitraum ist keine Erwähnung identifizierbar, die darauf eingeht, dass ein Unternehmen auch den „natural-ressource-based view“⁸⁶¹ berücksichtigt, wodurch neben wirtschaftlichen Zugehörigkeiten auch nachhaltigkeitsbezogene Aspekte, bspw. die Beziehung zur natürlichen Umwelt, beachtet werden. Die Daten zeigen dementsprechend, dass insbesondere ökologische und soziale Faktoren, die über den allgemeinen Preismechanismus hinausgehen und explizit hervorgehoben werden, bei der Verrechnungspreissetzung noch keinerlei Beachtung finden. Eine Inklusion dieser Aspekte ist für einen langfristigen Ansatz unerlässlich, da Gesellschaften in verschiedenen Ländern unterschiedliche Risiken und Kosten, bspw. durch Klimaveränderungen und -schäden oder infrastrukturelle Rahmenbedingungen, haben. Infolgedessen ist in der berichterstattenden Praxis noch kaum ein Berichtsansatz zu erkennen, der auf das theoretische Verständnis des Verrechnungspreissystems im Sinne des ITSA eingeht.

⁸⁶⁰ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.10.

⁸⁶¹ Siehe hierzu auch Greil (2021), S. 158 f.

6.3.4 Tax Processes

6.3.4.1 Tax Governance

Um eine präventive Langfristorientierung im Unternehmen sicherzustellen, ist es erforderlich, dass eine klar definierte Governancestruktur vorliegt, um den betrieblichen Organisationsaufbau zu regeln. Im Berichtsjahr 2019 berichten lediglich die Allianz, die Deutsche Telekom und Vonovia zur Tax Governance. Aus diesen drei Berichten lassen sich bereits die ersten drei Informationscluster ableiten. Zum einen berichtet die Allianz, dass sie bei allen steuerrelevanten Themen Steuerexperten einsetzt, die über ein fundiertes steuerliches und betriebliches Fachwissen verfügen.⁸⁶² Daraus ist abzuleiten, dass die Allianz eine Steuerabteilung besitzt, jedoch ist aus dieser Formulierung keine weitere Information zu entnehmen. Hier geht es lediglich um die Kommunikation, dass eine Steuerfunktion vorhanden ist. Die Deutsche Telekom geht in ihren Angaben etwas weiter und berichtet Folgendes:

„Es ist Aufgabe der Konzernsteuerabteilung, Maßnahmen zu ergreifen, dass der Konzern Deutsche Telekom im In- und Ausland sämtliche steuerrechtliche Verpflichtungen erfüllt, das heißt insbesondere die Steuerzahlungen leistet, die die jeweils geltenden gesetzlichen Vorschriften für die einzelnen Konzerngesellschaften vorsehen.“⁸⁶³

Diese Ausführungen reichen etwas weiter als die der Allianz, da nicht nur das Vorhandensein einer Steuerfunktion ausgeführt wird, sondern auch der Verantwortungsbereich respektive die Aufgaben der Steuerfunktion im Allgemeinen gelistet werden. Informationen analoger Art bilden das zweite Informationscluster.

Im dritten Cluster sind Informationen zu nennen, die auf die organisatorische Eingliederung der Steuerfunktion abzielen und ggf. die Zusammenarbeit innerhalb und außerhalb der Abteilung beschreiben. Hierzu führt Vonovia stichpunktartig Folgendes auf:

„- der Vorstand ist verantwortlich für die Steuerstrategie; funktionale Übertragung auf den Fachbereich Steuern
- Regelmäßiger Informationsaustausch zwischen Bereichsleiter Steuern und CFO über alle wesentlichen steuerlichen Themen, die aktuellen und zukünftigen Auswirkungen sowie über den Stand der Risikoerhebung und die Umsetzung risikobegrenzender Maßnahmen/Kontrollen
- CFO informiert turnusmäßig den Aufsichtsrat über wichtige Steuerthemen so wie die Bewertung des Steuerrisikos“⁸⁶⁴

Diese Ausführungen geben einerseits einen Überblick darüber, wie die Steuerfunktion im Unternehmen organisatorisch aufgehängt ist, in diesem Beispiel unter dem Chief Financial Officer (CFO), und andererseits auch, dass ein regelmäßiger Informationsfluss an den Aufsichtsrat bezüglich wichtiger Steuerthemen stattfindet. Somit ist die Zusammenarbeit im Umgang mit steuerlichen Themen organisatorisch geregelt.

Ab dem Berichtsjahr 2020 tätigen weitere Unternehmen Angaben zur Tax Governance. Dabei berichten die meisten Unternehmen zum Informationscluster 3, wie der nachfolgenden Tab. 46 zu entnehmen ist.

⁸⁶² Vgl. Allianz SE (2020), S. 4.

⁸⁶³ Deutsche Telekom AG (2020), S. 32.

⁸⁶⁴ Vonovia SE (2020), S. 29.

Unternehmen	Textpassage
Adidas	<i>„Gemäß unseren Steuerrichtlinien sind die lokalen Direktoren und das lokale Management der einzelnen rechtlichen Einheiten für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften verantwortlich. Diese lokalen Teams werden bei ihrer Arbeit vom Corporate Tax Team des Unternehmens sowie von Steuerberatern unterstützt. Das Corporate Tax Team übt die globale Governance aus und ist für unsere Vorgehensweise in Bezug auf das Thema Steuern verantwortlich. Die Hauptaufgabe des Corporate Tax Teams besteht darin, global steuerberatend tätig zu sein, Chancen und Risiken zu ermitteln bzw. zu steuern sowie die weltweite Einhaltung der Steuervorschriften zu gewährleisten. Durch die Zusammenarbeit mit den Geschäftsfunktionen versucht das Corporate Tax Team, die Bedürfnisse und Standpunkte der verschiedenen internen und externen Stakeholder zu verstehen, die Geschäftsziele zu unterstützen und darüber hinaus die ständige Einhaltung der Steuervorschriften zu gewährleisten.“⁸⁶⁵</i>
E.ON	<i>„E.ON’s Tax function takes a variety of steps to stay on top of new developments. Teams and managers hold meetings at various intervals (weekly, biweekly, or monthly) to discuss emerging tax issues. Our tax experts also meet at slightly longer intervals (monthly, quarterly, or annually) to discuss country-specific and international tax issues. These meetings, which are held in person and by means of virtual presence technology, foster ongoing collaboration and coordination between Group Tax and the units’ Tax functions.“⁸⁶⁶</i>
Covestro	<i>„Die Verantwortung für die Implementierung und stetige Verbesserung geeigneter Steuerprozesse liegt bei der Unternehmensfunktion Taxes, die dem Finanzvorstand untersteht. Die Umsetzung übernehmen oder unterstützen lokale Steuersachverständige in den Tochtergesellschaften von Covestro.“⁸⁶⁷</i>
Qiagen	<i>„Tax is part of our corporate governance and is supervised by the QIAGEN Managing Board. The tax function of QIAGEN is centrally managed and controlled by its Global Tax Department, which is part of the Global Finance organization. It is led by the global Head of Tax, who reports to the Chief Financial Officer of the QIAGEN Group. Under the ultimate responsibility of our Audit Committee and Managing Board, the Chief Financial Officer regularly reviews, evaluates, approves and where necessary adjusts QIAGEN’s approach to tax.“⁸⁶⁸</i>

Tab. 46: Beispiele zum Informationscluster 3 der Tax Governance

Die angeführten Beispiele beinhalten stets Ausführungen darüber, ob die Steuerabteilung zentral, dezentral oder als Kombination aus beiden Ausprägungen organisiert ist, wie diese organisatorisch eingegliedert ist oder wie die Zusammenarbeit respektive Abstimmung der Steuerfunktionen untereinander strukturiert ist. Es kann von Vorteil sein, wenn neben zentralen Steuerfunktionen als überwachendes und koordinierendes Gremium auch lokale Steuerfunktionen existieren. Dies ermöglicht nicht nur eine gesteigerte lokale Kompetenz und Wissen über die jeweils geltenden Steuergesetze und erlaubt dahingehend eine Risikominimierung für steuerliche Entscheidungen – vielmehr können lokale Steuerfunktionen darüber hinaus Personalkapazitäten in den jeweiligen Ländern schaffen. Damit kann unter Umständen auch die infrastrukturelle Entwicklung hinsichtlich des Aspekts der Bildung gestärkt werden. Um einen Wertbeitrag leisten zu können, berichten zudem einige Unternehmen zur Qualifikation bzw. Weiterbildung ihres Personals. Dazu gehören u. a. die Allianz, die Deutsche Telekom, E.ON und HeidelbergCement.⁸⁶⁹ Mit einer stetigen Weiterbildung wird die Kompetenz der Steuerfunktion fortlaufend weiterentwickelt.

Weiterführend bilden u. a. die folgenden Textpassagen ein weiteres Informationscluster.

⁸⁶⁵ Adidas AG (2021), S. 118.

⁸⁶⁶ E.ON SE (2021), S. 114.

⁸⁶⁷ Covestro AG (2022), S. 172.

⁸⁶⁸ Qiagen N.V. (2022), S. 23.

⁸⁶⁹ Vgl. Allianz SE (2022), S. 5; Deutsche Telekom AG (2021), S. 41; E.ON SE (2021), S. 114; HeidelbergCement AG (2022), S. 4.

Unternehmen	Textpassage
Deutsche Telekom	„Darüber hinaus hat die Konzernsteuerabteilung den Anspruch, möglichst umfassend zum Erfolg des operativen Geschäfts der Deutschen Telekom beizutragen, zum Beispiel indem sie neue Geschäftsmodelle oder innovative technische Entwicklungen eng begleitet. Besonders konzentriert sie sich hierbei darauf, etwaige steuerrechtliche Zweifelsfragen umgehend zu klären und außerdem praxistaugliche Lösungswege zur Erfüllung der jeweiligen steuerlichen Anforderungen aufzuzeigen.“ ⁸⁷⁰
Adidas	„Der Zweck unserer Steuerabteilung besteht darin, unsere Geschäftsziele zu unterstützen und zu fördern. Gleichzeitig ist die Abteilung dafür zuständig, die steuerrechtliche Compliance zu gewährleisten sowie steuerliche Risiken zu vermeiden bzw. zu minimieren.“ ⁸⁷¹

Tab. 47: Beispiele zum Informationscluster 4 der Tax Governance

Diese Aussagen sind im Kontext der Tax Governance besonders hervorzuheben, da sie verdeutlichen, dass die Steuerfunktion nicht nur die Einhaltung steuerlicher Compliance sicherstellen soll, sondern auch einen wesentlichen Beitrag zum geschäftlichen Erfolg der Unternehmensgruppe leisten kann. Dieser Ansatz basiert auf dem Verständnis, dass die Steuerabteilung nicht als bloßer Showstopper wahrgenommen wird, sondern als aktiver, wertschöpfender Bestandteil des Unternehmens (Business Partner). Eine solche Perspektive fördert eine langfristige strategische Ausrichtung und proaktive Entwicklung von Strategien, die zudem zu einer steuerfinanziellen Effizienz beitragen können. Alle Informationscluster sind nachfolgend in der Abb. 36 dargestellt.

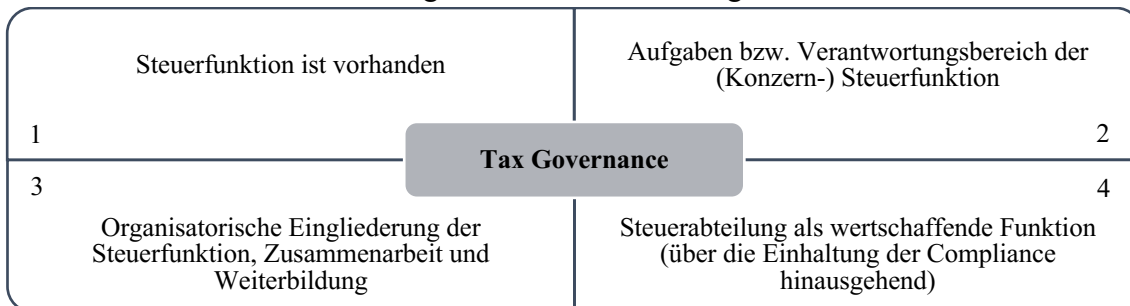


Abb. 36: Informationscluster „Tax Governance“⁸⁷²

Die konsolidierte Auswertung der Einzelcodierungen zeigt, dass im gesamten Untersuchungszeitraum knapp die Hälfte (durchschnittlich 49,95 %) der jeweils berichtenden Unternehmen Angaben zur Tax Governance veröffentlicht. Dabei ist auffällig, dass die Angaben durchschnittlich nur zu einem Viertel (25,95 %) aus Tax Reports stammen, was darauf schließen lässt, dass Informationen zur Tax Governance auch in den anderen Berichtsarten regelmäßig Berücksichtigung finden. Die konsolidierte Zuordnung zu den Informationsclustern ist Abb. 37 zu entnehmen.

⁸⁷⁰ Deutsche Telekom AG (2023), S. 55.

⁸⁷¹ Adidas AG (2023), S. 120.

⁸⁷² Eigene Darstellung.

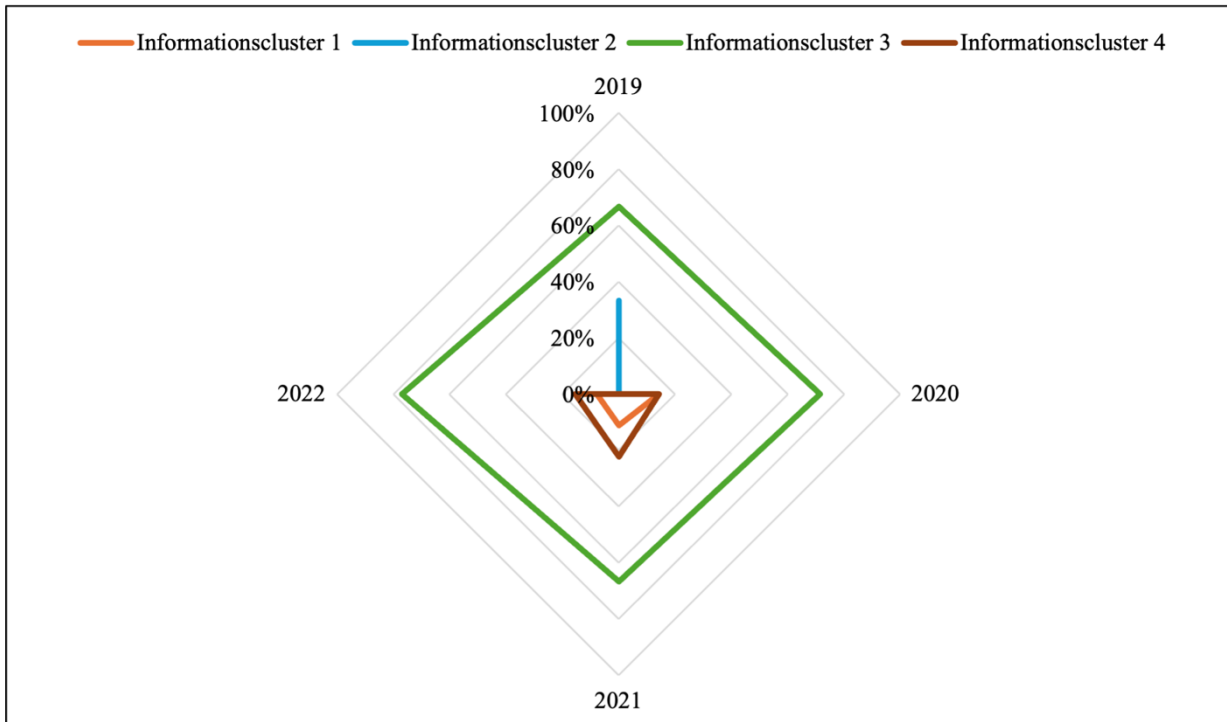


Abb. 37: Verteilung Informationscluster „Tax Governance“⁸⁷³

In dieser Subkategorie zeigt sich grundsätzlich erneut ein sehr einheitliches Berichtsmuster über den gesamten Untersuchungszeitraum hinweg. Sobald ein Unternehmen beginnt, Informationen zu veröffentlichen, bleiben diese Angaben in den folgenden Jahren inhaltlich unverändert.

Insgesamt zeigen die Daten eine klare Priorisierung von Informationscluster 3, welches in den letzten Jahren deutlich an Bedeutung gewonnen hat und das dominierende Cluster bleibt. Informationscluster 4 weist eine gewisse Relevanzsteigerung auf, aber mit Schwankungen, die auf eine noch nicht vollständig gefestigte Bedeutung für die Praxis hindeuten könnten. Im Verhältnis zum theoretischen Ansatz der Tax Governance aus dem ITSA finden sich bereits einige Aspekte in der berichterstattenden Praxis wieder. Hierzu gehören u. a. die Beschreibung der Unternehmen über den strukturellen Aufbau der Steuerfunktion, die Organisation und Einteilung der jeweiligen Kompetenzbereiche der Steuerfunktionen sowie die Kommunikationswege, welche Ressourcen, insbesondere finanzielle, den Steuerfunktionen zugesprochen werden. Um geschäftseinheitsspezifische Aufgaben zu übernehmen und zeitgleich einen Beitrag für die Organisation leisten zu können, sind auch diese Aspekte in einem integrativen Ansatz erforderlich.

6.3.4.2 Tax Compliance

Im Berichtsjahr 2019 berichten vier Unternehmen zur Subkategorie Tax Compliance. Die entsprechenden Textpassagen variieren dabei sowohl in ihrer Ausführlichkeit als auch inhaltlich. Die Allianz, die Deutsche Bank und Vonovia berichten dabei in einer eher neutralen Weise über die allgemeine Einhaltung der steuerlichen Compliance-Vorschriften.

Unternehmen	Textpassage
Allianz	„Beside preparing and filling all required tax returns clear processes ensure complete, accurate and timely disclosure to all relevant tax authorities.“ ⁸⁷⁴
Deutsche Bank	„Wir setzen einen Kontrollrahmen und eine klare Governance-Struktur ein, um sicherzustellen, dass wir die geltenden Steuergesetze in allen wesentlichen Aspekten

⁸⁷³ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.11.

⁸⁷⁴ Allianz SE (2020), S. 5.

	<i>einhalten, korrekte Steuererklärungen abgeben und die fälligen Steuerbeträge entrichten.</i> ⁸⁷⁵
Vonovia	<i>„[...] kompromisslose Einhaltung der steuerlichen Compliance-Vorschriften [...]“</i> ⁸⁷⁶

Tab. 48: Beispiele zum Informationscluster 1 der Tax Compliance

Mit diesen Textpassagen gehen die Unternehmen lediglich auf die allgemeine steuerliche Compliance ein, die sie im Regelfall mit der Einreichung der Steuererklärungen sowie der fristgemäßen Begleichung der Steuerschuld verknüpfen. Aussagen, die ähnliche Inhalte beschreiben, sind dem Informationscluster 1 zuzuordnen. Dieses Cluster gibt keinen besonderen Einblick in das Vorgehen der Unternehmen, da es sehr allgemeiner Natur ist und dabei lediglich solche Informationen beinhaltet, die grundsätzlich von allen Stakeholdern vorausgesetzt werden.

Weitere codierte Textpassagen in den Berichten von Allianz, Münchener RE und Vonovia lassen sich zudem auch bei anderen Unternehmen im Berichtsjahr 2020 identifizieren, die auf die Einführung eines Tax CMS eingehen. Hierzu nennt bspw. Beiersdorf, dass das Unternehmen ein Tax CMS implementiert hat, welches auf dem gruppenweiten Compliance Management System aufbaut.⁸⁷⁷ Ähnliches führt das Unternehmen Brenntag aus, das *„zur Einhaltung aller steuerlichen Gesetze und Regelungen [...] ein Tax Compliance Management System (TCMS) implementiert“*⁸⁷⁸ hat. Darüber hinaus tätigen auch weitere Unternehmen vergleichbare Angaben.⁸⁷⁹ Einige führen zudem aus, dass sie ihr Tax CMS basierend auf dem IDW PS 980 aufgebaut haben.⁸⁸⁰ Dieser Standard enthält Grundsätze zur Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit eines allgemeinen Compliance-Management-Systems.⁸⁸¹ Diese Zusatzangabe veröffentlichen jedoch im Untersuchungszeitraum nur insgesamt vier Unternehmen. Ein Beispiel, wie diese Information in den Bericht aufgenommen wird, zeigt die Formulierung von Brenntag:

*„Zur Einhaltung von steuerlichen Gesetzen und Regelungen hat Brenntag, beginnend mit den deutschen Tochtergesellschaften, mit dem Aufbau eines Tax-Compliance-Management-Systems (Tax CMS) im Sinne des IDW PS 980 begonnen, welches zu einem späteren Zeitpunkt konzernweit ausgerollt werden soll. Das Tax CMS wird kontinuierlich weiterentwickelt und stets an die neue Gesetzgebung und Rechtsprechung angepasst.“*⁸⁸²

Aufgrund der Tatsache, dass der IDW PS 980 ein Prüfstandard des Instituts Deutscher Wirtschaftsprüfer und somit folglich ein deutscher Standard ist, kann dieser grundsätzlich auch nur die in Deutschland geforderten rechtlichen Voraussetzungen abdecken. Das Unternehmen Brenntag gibt an, dass es sein individuelles Tax CMS basierend auf dem IDW PS 980 aufgebaut hat und dieses konzernweit, zu einem späteren Zeitpunkt, ausrollen möchte. Somit gibt Brenntag einerseits einen Einblick in den Implementierungsstatus in Deutschland, andererseits aber auch in die gruppenweiten Pläne. Nicht jedes Unternehmen, welches über das Bestehen eines Tax CMS berichtet, geht auch dahingehend ins Detail, um zu erläutern, welchen Implementierungsrahmen dieses aufweist. Für das dritte Informationscluster lassen sich folglich verschiedene Angaben identifizieren. Zum einen gehören hierzu die Ausführungen des Unternehmens Brenntag, das plant, das eigene Tax CMS zukünftig konzernweit auszurollen. Zum anderen geben Mercedes-Benz und Beiersdorf bereits an, dass sie ein

⁸⁷⁵ Deutsche Bank AG (2020), S. 78.

⁸⁷⁶ Vonovia SE (2020), S. 29.

⁸⁷⁷ Vgl. Beiersdorf AG (2021), S. 5.

⁸⁷⁸ Brenntag SE (2021), S. 17.

⁸⁷⁹ Vgl. Deutsche Börse AG (2021), S. 65; Daimler AG (2021), S. 73; Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2021), S. 4.

⁸⁸⁰ Vgl. E.ON SE (2021), S. 113; Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2021), S. 4; Allianz SE (2022), S. 4; Brenntag SE (2023), S. 15.

⁸⁸¹ Siehe hierzu IDW (2022), welches den IDW Prüfungsstandard Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980 n. F. (09/2022)) veröffentlicht hat.

⁸⁸² Brenntag SE (2023), S. 15.

konzernweites Tax CMS implementiert haben, und E.ON erwähnt, dass auf „Ebene der Teilkonzerne lokale Tax-Compliance-Management-Systeme eingerichtet“⁸⁸³ wurden.⁸⁸⁴ Jegliche Aussagen, die sich auf das Bestehen eines Tax CMS beziehen, sind dem zweiten Informationscluster zuzuordnen. Einige Unternehmen veröffentlichen weniger detaillierte Informationen zu ihrem Tax CMS. Vielmehr heben sie ihr individuelles Verständnis zur Wichtigkeit der Compliance hervor oder fügen dem bei, dass ihre steuerliche Compliance Teil des allgemeinen Management-Systems ist. Hierzu lassen sich u. a. die nachfolgenden Textbeispiele nennen.

Unternehmen	Textpassage
BASF	„BASF’s attention to tax compliance requirements is fundamental to risk management. BASF has adequate processes in place to regularly identify, assess, reduce, control and monitor tax-related risks and their interrelation with other business risks including BASF’s wider reputation and relationship with stakeholders.“ ⁸⁸⁵
Münchener RE	„The tax risks identified, together with an assessment, a description of their implications for the areas of “financial loss”, “financial statements” and “reputation”, and the action taken to minimise the risk, have been entered in a risk control matrix. The risk control matrix is reviewed every year and amended as necessary. The tax compliance management system is part of our general internal control system.“ ⁸⁸⁶

Tab. 49: Beispiele zum Informationscluster 3 der Tax Compliance

Sowohl BASF als auch die Münchener RE haben Prozesse etabliert, welche die steuerliche Compliance einhalten und sicherstellen. Darüber hinaus thematisiert BASF jedoch auch die Interrelation mit den weiteren Steuerrisiken und damit einhergehend ebenso die Reputation oder die Beziehung zu den Stakeholdern. Die Münchener RE quantifiziert und beschreibt ihre steuerlichen Risiken, die aus dem Tax CMS abgeleitet werden, und transferiert diese in die Risiko-Kontroll-Matrix. Ferner nimmt die Münchener RE ebenfalls eine Beschreibung davon auf, wie sich diese steuerlichen Risiken auf die Finanzberichte und ihre allgemeine Unternehmensreputation auswirken. Diese beiden Exempel gehen damit etwas tiefer ins Detail und nehmen auf den Nutzen des Tax CMS des Unternehmens bzw. den Nutzen, den die berichtenden Unternehmen von ihrem Tax CMS erwarten, Bezug. Damit begründet sich das dritte Informationscluster.

Als abschließendes Informationscluster können die Textpassagen zusammengefasst werden, die darauf hinweisen, dass das Tax CMS zertifiziert wurde. Obwohl in Deutschland keine offizielle Zertifizierung, bspw. auf Basis einer ISO-Norm, existiert, wird eine Bescheinigung durch den Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung als Aufwertung des Tax CMS angesehen. Zu diesen Unternehmen gehören lediglich die Allianz und Vonovia, die über den gesamten Untersuchungszeitraum bereits ein durch einen externen Prüfer geprüftes Tax CMS nachweisen können.⁸⁸⁷ Vonovia geht sogar dahingehend ins Detail, dass man nicht nur in Deutschland eine Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer mit Testierung erlangt habe, sondern auch in Österreich.⁸⁸⁸ Diese Testierung gilt in Österreich zwar ausschließlich für das Wirtschaftsjahr 2020, wird von Vonovia jedoch in jedem Berichtsjahr aufgeführt. Allianz tätigt im Berichtsjahr 2022 ebenfalls eine zusätzliche Angabe:

⁸⁸³ E.ON SE (2023), S. 85.

⁸⁸⁴ Vgl. Beiersdorf AG (2021), S. 5; Mercedes-Benz Group AG (2023), S. 34.

⁸⁸⁵ BASF AG (2021), S. 4.

⁸⁸⁶ Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2023), S. 5.

⁸⁸⁷ Vgl. Allianz SE (2020), S. 5; Allianz SE (2021), S. 5; Allianz SE (2022), S. 5; Allianz SE (2023), S. 5; Vonovia SE (2020), S. 29; Vonovia SE (2021), S. 87; Vonovia SE (2022), S. 98; Vonovia SE (2023), S. 89.

⁸⁸⁸ „Die Angemessenheit und Implementierung sowie die Wirksamkeit unseres Tax-Compliance-Management-Systems ist in Deutschland im Jahr 2021 für ausgewählte Steuerarten einer externen Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer unterzogen und im Januar 2022 erfolgreich testiert worden. Auch für die österreichischen Tochtergesellschaften gab es 2020 eine erfolgreiche Angemessenheitsprüfung, der sich Anfang 2021 auch eine Wirksamkeitsprüfung für den Zeitraum 1. Juli bis 31. Dezember 2020 anschloss. Diese wurde ebenfalls ohne Beanstandungen des Wirtschaftsprüfers abgeschlossen.“, Vonovia SE (2022), S. 98.

„Additionally, good tax governance/ processes are officially confirmed in several countries by tax authorities (e.g. China, Singapore, Slovakia).“⁸⁸⁹

Damit ist aus dem Bericht der Allianz abzuleiten, dass sie sich in gewissen Fällen proaktiv an die Steuerbehörden wendet, um ihre unternehmensinternen Prozesse und Regelungen darzulegen und zu erklären. Dies ist mit dem Grundgedanken eines Tax CMS vereinbar, da mit einem fundierten System ggf. auch Prüferleichterungen in Betriebsprüfungen angestrebt werden kann bzw. eine spezifischere Schwerpunktsetzung in den Betriebsprüfungen gefördert werden kann.⁸⁹⁰

Alle in der Berichtspraxis identifizierten Informationscluster sind der nachfolgenden Abb. 38 zu entnehmen.

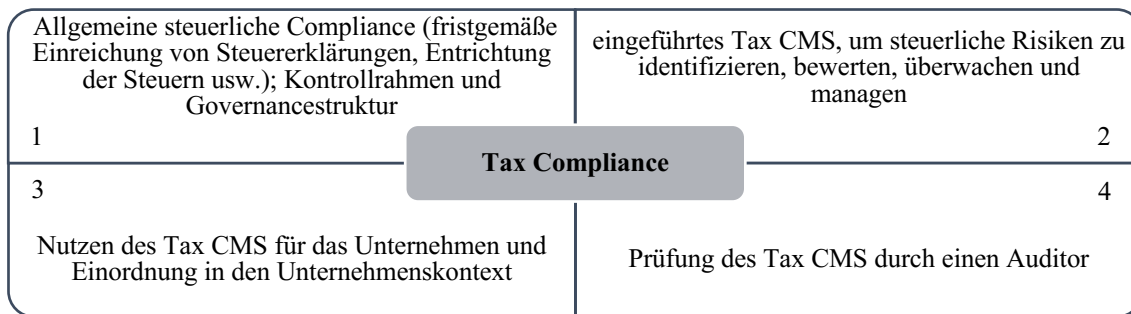


Abb. 38: Informationscluster „Tax Compliance“⁸⁹¹

Zur Tax Compliance berichten im gesamten Untersuchungszeitraum die meisten Unternehmen und tätigen dazu Ausführungen. Im Durchschnitt machen 34,81 % keine Angaben zu dieser Subkategorie. Die zur Verfügung gestellten Informationen stammen dabei durchschnittlich zu 32,13 % aus Tax Reports, was darauf hindeutet, dass das Thema auch in anderen Berichtsformaten an Bedeutung gewinnt. In gewisser Weise ist dies erwartbar, da es nicht nur um Compliance-Management-Systeme geht, sondern ebenso um allgemeine steuerliche Compliance, die im Grundsatz vom Steuerpflichtigen vorausgesetzt wird. Die konsolidierte Verteilung auf die Informationscluster im Untersuchungszeitraum ist in der Abb. 39 dargestellt.

⁸⁸⁹ Allianz SE (2023), S. 5.

⁸⁹⁰ In Deutschland hat der Bundesrat hierzu am 16.12.2022 beschlossen, dass zum 01.01.2023 alternative Prüfungsverfahren im Rahmen der Betriebsprüfung angewendet werden sollen. Das Gesetz enthält eine Neuregelung, die vorsieht, dass einem Steuerpflichtigen mit einem bestehenden und wirksamen Tax CMS auf Antrag Beschränkungen der Ermittlungsmaßnahmen durch die Finanzverwaltung bei einer nachfolgenden Außenprüfung zugesagt werden können. Siehe hierzu BGBl (2022), S. 2730 ff.

⁸⁹¹ Eigene Darstellung.

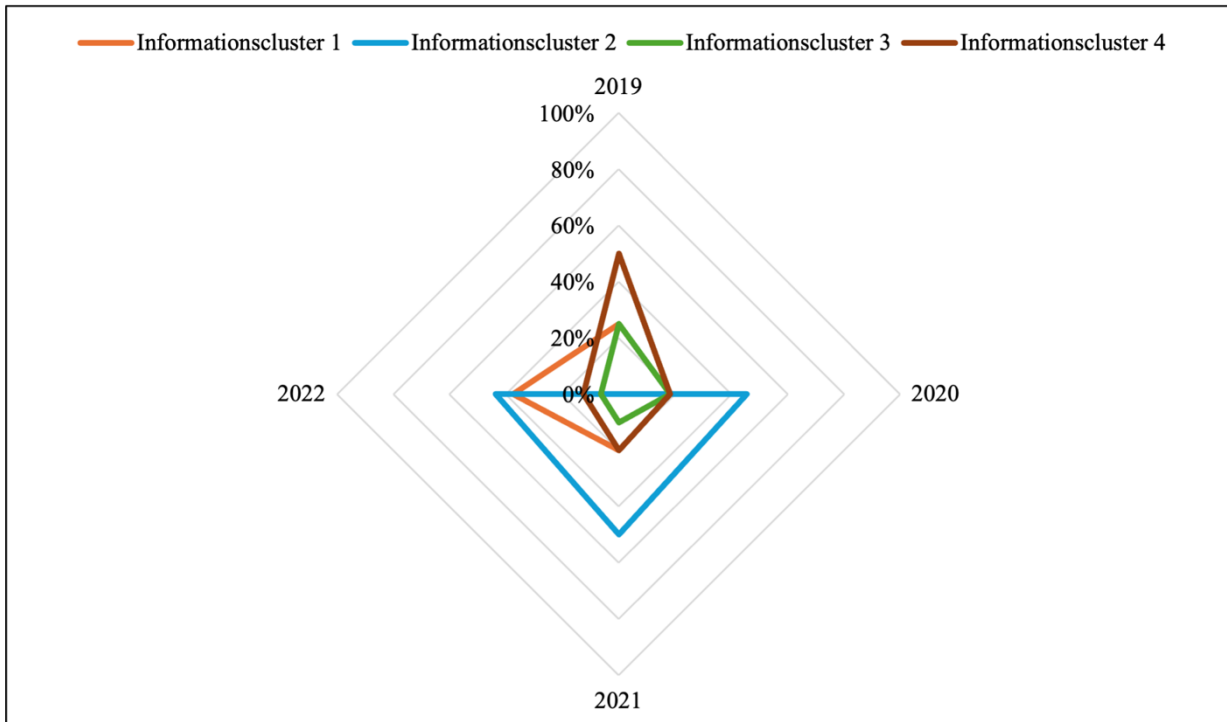


Abb. 39: Verteilung Informationscluster „Tax Compliance“⁸⁹²

Die Daten zeigen interessante Trends und Veränderungen in der Bedeutung der verschiedenen Informationscluster im Jahresverlauf. Informationscluster 1 zeigt eine steigende Relevanz, insbesondere im Jahr 2022, was darauf hinweist, dass dieses Cluster zunehmend an Bedeutung gewinnt und eine wichtige Rolle spielt. Informationscluster 2 verzeichnet im Jahr 2019 einen plötzlichen Anstieg auf ein hohes Niveau, welches in den folgenden Jahren stabil bei rund 45,45 % bis 50 % bleibt. Dies deutet darauf hin, dass dieses Cluster ab 2020 stark an Bedeutung gewonnen hat und eine zentrale Rolle spielt. Informationscluster 3 zeigt einen kontinuierlichen Rückgang über die Jahre, was darauf hinweist, dass dieses Cluster an Bedeutung verliert und möglicherweise weniger priorisiert wird. Informationscluster 4 zeigt einen hohen Anteil im Jahr 2019, die Relevanz sinkt jedoch im Jahr 2020 und bleibt in den folgenden Jahren auf einem niedrigen Niveau, sodass anzunehmen ist, dass dieses Cluster nicht an Relevanz gewonnen hat. Insgesamt zeigen die Daten, dass die Informationscluster 1 und 2 in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen haben, während die Informationscluster 3 und 4 an Relevanz verloren haben. Insbesondere der starke Anstieg von Informationscluster 2 ab dem Jahr 2020 und der Rückgang von Informationscluster 3 zeigen bemerkenswerte Entwicklungen. Es ist folglich ein vermeintlicher Trend dahingehend erkennbar, dass die Unternehmen sich zwar zur Tax Compliance äußern, jedoch keine Angaben zu einem bestehenden Tax CMS tätigen. Die Informationscluster 3 und 4 nehmen in der Gesamtbetrachtung ab, was daran liegt, dass in diesen Clustern über den gesamten Untersuchungszeitraum ausschließlich dieselben Unternehmen Angaben dazu tätigen. Grundsätzlich ist der Aspekt der Tax Compliance nicht neu. Allerdings ist dieser nun auch im Rahmen der steuerlichen Nachhaltigkeit relevant, wie es im ITSA verdeutlicht wird (s. Kap. 4.3.4). Im ITSA wird im Zuge der Tax Compliance nicht nur gefordert, dass die Prozesse beschrieben werden, die dazu beitragen, dass die regulatorische Compliance sichergestellt wird, sondern ebenso, dass ferner auch diese Prozesse aufeinander abgestimmt sind, bewertet und kontrolliert werden, sodass das Unternehmen seine spezifischen steuerlichen Risiken proaktiv managen kann. Ein fundiertes Tax CMS ermöglicht eine zielgerichtete Unterstützung der steuerlichen Nachhaltigkeit sowie eine gewissenhafte Dokumentation und Quantifizierung der Entscheidungsparameter. Dahingehend weist die

⁸⁹² Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.12.

berichterstattende Praxis jedoch im Rahmen der Ausführungen zum Tax CMS Schwächen auf, da im Regelfall ausschließlich auf das Vorhandensein oder – in einigen wenigen Fällen – auch auf die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers eingegangen wird. Eine ausführliche Erläuterung des Tax CMS zur Funktionsweise und zum Implementierungsstatus ist in den Berichten eher nicht zu identifizieren. Darüber hinaus wird ein bestehendes Tax CMS selten in den Gesamtkontext des Risikomanagementsystems eingeordnet und es findet ferner keine detaillierte Bewertung bezüglich der daraus zu kontrollierenden Risiken statt. Hierzu bedarf es tiefgreifenderen Ausführungen auch darüber, wie bspw. Reputations-, Nachhaltigkeits- oder weitere Risiken einbezogen werden.

6.3.5 Tax Stakeholder

6.3.5.1 Interessen und Partizipation

Im Berichtsjahr 2019 entfällt auf die Subkategorie Interessen und Partizipation ausschließlich eine Codierung, die im Tax Report der Allianz zu finden ist:

„Allianz expressly supports the work at national and international level for a better and fairer tax system, to improve the balance between the various interests of society, politics and business. We are consistently and sustainably involved in the related discussions about tax regulations. Allianz SE is, directly or through its subsidiaries, a member of business associations, including Business at OECD and Insurance Europe, as well as national insurance associations in Germany, France, Great Britain, Italy, USA, Switzerland and Spain. As member of these associations, we build up our tax-related positions via dialog with all stakeholders and present them in a transparent way.“⁸⁹³

Dabei führt die Allianz im Grundsatz aus, dass ein starkes Interesse an einer engen Zusammenarbeit mit den Staaten besteht, um die nationalen und internationalen gesetzlichen Regelungen und Steuersysteme besser aufeinander abzustimmen. Dabei soll der Fokus auf der Berücksichtigung der Interessen der Gesellschaft, der Politik und der Unternehmen liegen. Damit unterstreicht die Allianz, dass sie anerkennt, dass es mehrere Interessensgruppen gibt, die sehr unterschiedliche Meinungen vertreten können und dementsprechend die steuerlichen Entscheidungen abweichend bewerten. Um diese divergierenden Auffassungen vereinen zu können, ist die Allianz dauerhaft sowie langfristig in verschiedenen Arbeitsgruppen und Diskussionen vertreten und partizipiert daran. Die Allianz nennt zusätzlich ein Beispiel, in welcher Arbeitsgruppe und in welchen Ländern sie mitarbeitet. Abschließend hebt sie hervor, dass sie ihre individuellen Steuerpositionen stets im Austausch mit den verschiedenen Stakeholdern definiert und diese auch transparent kommuniziert und vertritt. Diese Ausführungen lassen darauf schließen, dass die Allianz ein sehr kooperatives Verhältnis mit ihren Stakeholdern pflegt. Insbesondere die Angaben darüber, in welchen Gruppen die Allianz partizipiert, lassen sich auch in weiteren Berichten anderer Unternehmen finden, wodurch ein Informationscluster entsteht. Ebenso wie die Allianz tätigen u. a. auch Airbus und E.ON Angaben zur Partizipation und zu ihrem steuerpolitischen Engagement.

⁸⁹³ Allianz SE (2020), S. 5.

Unternehmen	Textpassage
Airbus	„Where appropriate and possible, the Group participates in discussions with tax authorities and national or international organizations (such as the OECD) to help shape proposed legislation and future tax policy.“ ⁸⁹⁴
E.ON	„E.ON employees participate in a variety of working groups and committees of trade associations, such as the BDI, BDEW, and Chambers of Commerce and thus actively contribute to the debate on emerging tax legislation.“ ⁸⁹⁵

Tab. 50: Beispiele zum Informationscluster 2 der Interessen und Partizipation

Beide Unternehmen berichten transparent über ihr Engagement und möchten damit aktiv an der Entwicklung neuer Steuergesetze partizipieren. Airbus grenzt dieses Engagement noch ein wenig davon ab, d. h., dass man sich nur einbringt, wenn es für das Unternehmen angemessen und möglich ist. Diese Ausführungen deuten darauf hin, dass eine Distanzierung von negativ konnotierter und unangemessener Lobbyarbeit angestrebt wird. Allerdings fehlen weitergehende Angaben dazu, was als angemessen erachtet wird. Weitere Textpassagen von Unternehmen bezüglich ihres steuerpolitischen Engagements mit der expliziten Nennung, in welchen Organisationen oder Arbeitsgruppen sie sich einbringen, liegen nicht vor.

In abgeschwächter Form positionieren sich jedoch auch andere Unternehmen zum steuerpolitischen Engagement bzw. formulieren ihre Erwartungshaltung an die Partizipation in Arbeitsgruppen oder Organisationen. Hierzu lassen sich u. a. die nachfolgend aufgeführten Beispiele nennen.

Unternehmen	Textpassage
Bayer	„Wir haben darüber hinaus ein Interesse an der kontinuierlichen Weiterentwicklung von Steuergesetzen und bringen uns daher unter Beachtung der Vorgaben des Verhaltenskodex für verantwortungsvolle Lobbyarbeit sowie unserer BASE-Prinzipien [...] in die politische Diskussion ein.“ ⁸⁹⁶
Beiersdorf	„Beiersdorf actively participates in tax committees of respective institutions that aim for reflection of business needs along with the payment of fair shares of tax.“ ⁸⁹⁷
Deutsche Telekom	„Die Deutsche Telekom beteiligt sich an Initiativen, die einen ganzheitlichen Ansatz entwickeln sollen, um aussagekräftige Informationen in Bezug auf Steuern durch Unternehmen und Unternehmensgruppen zu ermitteln und zu veröffentlichen.“ ⁸⁹⁸

Tab. 51: Beispiele zum Informationscluster 3 der Interessen und Partizipation

Sowohl Bayer als auch Beiersdorf betonen, dass sie ihr steuerpolitisches Engagement nur unter Beachtung bestimmter Grundsätze und Verhaltensvorgaben einbringen, womit sie sich ähnlich wie Airbus positionieren. Aussagen dieser Art sind einem weiteren Informationscluster zuzuordnen. Besonders auffallend in den Berichtsjahren 2020 bis 2022 sind die Ausführungen von Adidas, wo man angibt, dass sie „in keinem der Länder, in denen [sie] tätig sind, in die öffentliche Politik in Bezug auf Steuerrecht oder Steuerrechtsänderungen involviert“⁸⁹⁹ waren. Damit ist es das einzige Unternehmen der Stichprobe, welches sich klar von der Partizipation und steuerpolitischem Engagement abgrenzt.

Ein letztes Informationscluster wird durch die sehr ausführlichen Berichtspassagen im Berichtsjahr 2021 und 2022 der Allianz begründet. Im Jahr 2021 führt sie neben den Erwähnungen zu ihrem steuerpolitischen Engagement in der OECD und weiteren Organisationen zudem aus, dass sie auch mit dem B Team (s. Kap. 2.4.3) und der GRI diskutiert und somit versucht, sich weiter in die politischen

⁸⁹⁴ Airbus SE (2020), S. 4.

⁸⁹⁵ E.ON SE (2021), S. 114.

⁸⁹⁶ Bayer AG (2022), S. 26.

⁸⁹⁷ Beiersdorf AG (2022), S. 5.

⁸⁹⁸ Deutsche Telekom AG (2021), S. 41.

⁸⁹⁹ Adidas AG (2021), S. 118.

Diskussionen einzubringen.⁹⁰⁰ Besonders wichtig ist es der Allianz, dass sie die Probleme adressiert, die durch neue regulatorische Regelungen in der betrieblichen Praxis auftreten.⁹⁰¹ Abschließend spezifiziert die Allianz ihre Angaben noch für die Covid-19-Pandemie, geht auf die damit einhergehenden Herausforderungen des Homeoffice ein und führt an, dass sie sich auch diesbezügliche an der Diskussion zu steuerlichen Regelungen, insbesondere im Rahmen der grenzüberschreitenden Homeoffice-Tätigkeit der Angestellten, beteiligt.⁹⁰² Im Berichtsjahr 2022 finden sich hierzu keine Ausführungen mehr, sondern ein neues Thema wird angeführt, welches sich auf die Beteiligung in Nachhaltigkeitsrankings bezieht. Dabei führt die Allianz aus, dass sie sich daran beteiligt und infolgedessen direkte Stakeholder-Erwartungen umgehend in mögliche steuerliche Anpassungen einbeziehen kann.⁹⁰³

Die in der berichterstattenden Praxis identifizierten Informationscluster sind in der nachfolgenden Abb. 40 dargestellt.

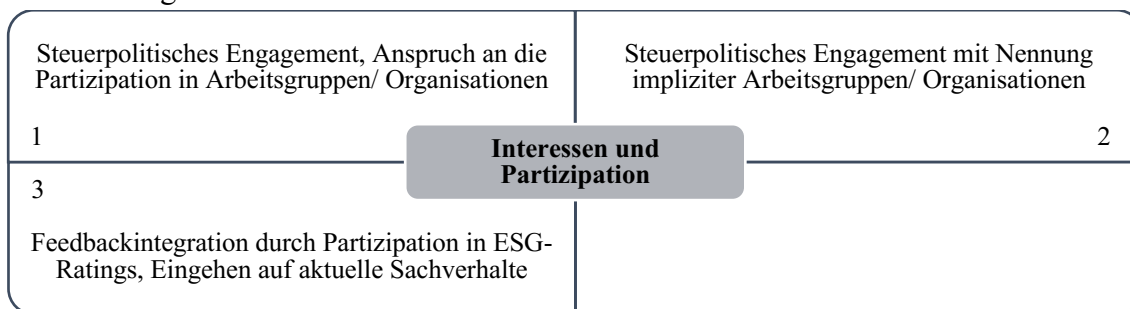


Abb. 40: Informationscluster „Interessen und Partizipation“⁹⁰⁴

Zur Dimension Tax Stakeholder und spezifischer zur Subkategorie Interessen und Partizipation wird in der Praxis im Untersuchungszeitraum nur in einem äußerst geringen Maße Bericht erstattet. Im Durchschnitt liegt der Anteil der Unternehmen, die keine Angaben in ihren Berichten veröffentlichen, bei 66,59 %. Im Berichtsjahr 2019 publiziert lediglich die Allianz in ihrem Tax Report eine Textpassage zu Interessen und Partizipation. In den darauffolgenden Berichtsjahren stammen durchschnittlich 22,62 % der Codierungen aus Tax Reports. Der Anteil ist damit ebenfalls sehr gering. Auch in dieser Subkategorie bleiben die veröffentlichten Informationen der Unternehmen im Laufe der Zeit größtenteils konstant, wobei nur die Allianz in zwei Jahren und E.ON in einem Jahr einen abweichenden Abschnitt aufweisen. Die Zuordnung der konsolidierten Codierungen zu den drei Informationsclustern ist der Abb. 41 zu entnehmen.

⁹⁰⁰ Vgl. Allianz SE (2022), S. 5.

⁹⁰¹ Im Rahmen der Diskussion zur globalen Einführung einer Mindeststeuer äußert sich die Allianz wie folgt: „We will also be engaged in the discussions on the forthcoming transpositions into national law and will also address the issues that are particularly important from a business perspective. Here, particular importance will be given to a legally secure design, limiting complexity and also preventing double taxation and distortions of competition.“, Allianz SE (2022), S. 5.

⁹⁰² Vgl. Allianz SE (2022), S. 5.

⁹⁰³ Die Allianz führt dabei aus: „Feedback on changing stakeholder expectations is gained by Allianz through our participation in various sustainability ratings and benchmark studies, which are often adjusted to evolving public interest. For example, we participate in the S&P Global Corporate Sustainability Assessment (CSA), an annual evaluation of companies’ sustainability practices, including a section for tax strategy.“, Allianz SE (2023), S. 7.

⁹⁰⁴ Eigene Darstellung.

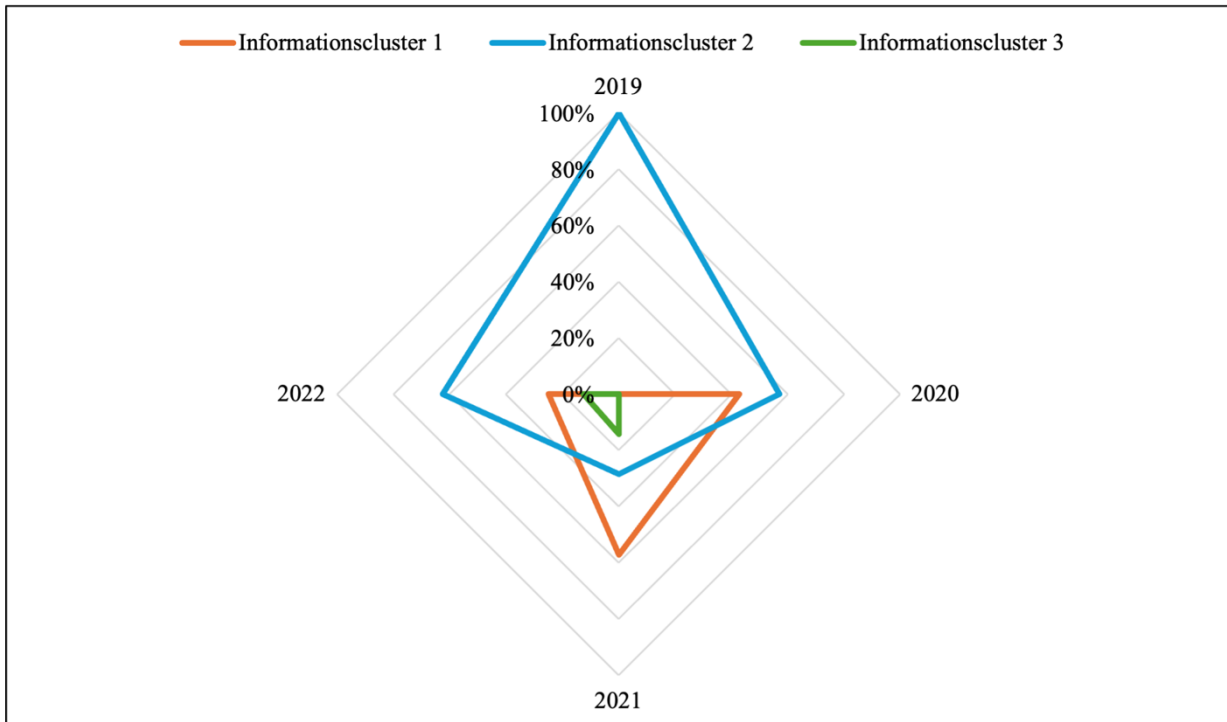


Abb. 41: Verteilung Informationscluster „Interessen und Partizipation“⁹⁰⁵

Die Daten demonstrieren deutliche Schwankungen in der Verteilung der Informationscluster im betrachteten Untersuchungszeitraum. Das Informationscluster 1 zeigt einen signifikanten Anstieg von 0 % im Jahr 2019 auf 57,14 % im Jahr 2021, gefolgt von einem Rückgang auf 25 % im Jahr 2022. Dies weist darauf hin, dass die Bedeutung dieses Clusters anfangs deutlich gestiegen, jedoch zuletzt wieder gesunken ist. Das Informationscluster 2 zeigt bis 2021 einen rückläufigen Trend, der sich im Jahr 2022 wieder umkehrt. Dies könnte auf eine zeitweilige Verschiebung der Prioritäten hinweisen, wobei dieses Cluster in den letzten Jahren erneut an Bedeutung gewonnen hat. Informationscluster 3 bleibt in den ersten beiden Jahren konstant und weist erst ab 2021 leichte Anstiege auf, die jedoch relativ gering bleiben. Dies deutet darauf hin, dass dieses Cluster insgesamt eine geringe Relevanz besitzt und sich nur minimal verändert hat. Insgesamt reflektieren die Daten dynamische Verschiebungen in der Priorisierung und Relevanz der Informationscluster. Besonders auffällig sind die Schwankungen in den Informationsclustern 1 und 2, während Informationscluster 3 eine relativ konstante, aber niedrige Bedeutung beibehält. Es lässt sich ein schwacher Trend zum Informationscluster 1 ableiten, welcher jedoch auch die geringste Informationsqualität beinhaltet. Die Unternehmen äußern grundsätzlich, dass sie interessiert an der steuerpolitischen Entwicklung sind und daran partizipieren – wie und in welchem Umfang dies geschieht, lässt sich dabei jedoch häufig nicht ableiten. Damit folgen die Unternehmen im Grundsatz dem Aspekt der Partizipation, wie es auch im theoretischen Verständnis des ITSA gefordert wird, übernehmen aber im fortlaufenden Untersuchungszeitraum weniger Verantwortung. Als Verantwortung ist im Rahmen dieser Subkategorie insbesondere darunter zu verstehen, dass die Unternehmen sich klar und transparent dazu bekennen, wo sie steuerpolitisch engagiert sind, und eingreifen. Dabei vertreten sie in dieser Subkategorie hauptsächlich ihre unternehmensspezifischen Interessen. Hierzu fehlt es hinsichtlich der Partizipation im steuerpolitischen Diskurs der berichtserstattenden Praxis in der Mehrheit der identifizierten Textpassagen an einer Einordnung zum Spannungsverhältnis mit weiteren Stakeholdergruppen. Lediglich zwei Unternehmen beschäftigen sich vertiefter damit, ihre Steuerposition in Zusammenarbeit mit den Stakeholdern zu entwickeln.

⁹⁰⁵ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.13.

6.3.5.2 Stakeholder-Beziehung

Die Berichterstattung zur Subkategorie Stakeholder-Beziehung legt primär einen Fokus auf die Benennung der internen und externen Stakeholder-Gruppen. Eine explizite Erwähnung der Stakeholder wird hingegen nur durch die Allianz und Qiagen angeführt. Darüber hinaus berichten Adidas, BASF und SAP, dass sie die relevanten Stakeholder einbeziehen und eine gute Beziehung zu ihnen aufrechterhalten.

Im Berichtsjahr 2019 beinhaltet keiner der sechs Berichte mit steuerlichen Informationen eine Textpassage, die der Subkategorie Stakeholder-Beziehung zugeordnet werden kann.

Im Berichtsjahr 2020 berichten lediglich Adidas und BASF und tätigen dabei folgende Angaben:

- *„Bei unseren Geschäftsentscheidungen müssen wir die Interessen unserer Stakeholder berücksichtigen, da wir nur so den langfristigen Erfolg unseres Unternehmens gewährleisten können.“*⁹⁰⁶ und *„Durch die Zusammenarbeit mit den Geschäftsfunktionen versucht das Corporate Tax Team, die Bedürfnisse und Standpunkte der verschiedenen internen und externen Stakeholder zu verstehen.“*⁹⁰⁷
- *„The tax-related decisions actively consider BASF’s wider reputation and relationship with all stakeholders.“*⁹⁰⁸

Die Einzelcodierungen von Adidas und BASF betonen, ein Bewusstsein darüber zu haben, dass sie jeweils eine diverse Stakeholdergruppe bei den Entscheidungen zu berücksichtigen haben. Dabei sind beiden Unternehmen der langfristige Erfolg des Unternehmens sowie die Reputation und Beziehung zu den Stakeholdern wichtig, da letztere einen Einfluss auf die Organisation ausüben können. Damit liegt die Annahme nahe, dass sowohl Adidas als auch BASF einen wesentlichen Fokus auf die Stakeholder legen, die einen besonderen Einfluss auf die Wahrnehmung und Reputation des Unternehmens haben. Diese Informationen bilden das erste Informationscluster.

Im Berichtsjahr 2020 führt BASF zudem noch weiter aus, dass man im Einklang mit den eigenen treuhänderischen Pflichten gegenüber den Aktionären von BASF gesetzlich verpflichtet ist, den Unternehmenswert zu schützen und zu fördern, wodurch BASF bestrebt, ist die Steuerlast zu reduzieren, gleichzeitig alle relevanten Steuergesetze einhält und somit das Ansehen bei den Behörden und der Öffentlichkeit wahrt.⁹⁰⁹ Damit geht BASF einen Schritt weiter, priorisiert die Beachtung der Interessen der Stakeholder und stellt die Befriedigung der Shareholder als Kapitalgeber vorne an. Im Rahmen dieser Priorisierung der Shareholder-Interessen im Sinne der Unternehmenswertsteigerung und folglich auch der Rendite soll jedoch stets die Reputation bei den Steuerbehörden und in der Gesellschaft nicht gefährdet werden. Damit gibt BASF einen Einblick in den eigenen individuellen Ansatz im Rahmen der Stakeholder-Beziehung. Die zweite Einzelcodierung von BASF bildet ein weiteres Informationscluster, welches sich auf die Gewichtung der Interessen bezieht.

In den Berichtsjahren 2021 und 2022 kommen weitere Textpassagen hinzu, die sich auf die Benennung der verschiedenen Stakeholder beziehen. Die Allianz und Qiagen berichten dabei inhaltsidentisch in den Jahren 2021 und 2022.

⁹⁰⁶ Adidas AG (2021), S. 117.

⁹⁰⁷ Adidas AG (2021), S. 118.

⁹⁰⁸ BASF AG (2020), S. 3.

⁹⁰⁹ Vgl. BASF AG (2020), S. 4.

Unternehmen	Textpassage
Allianz	„We are focused on operating in a manner that secures the financial future of our customers, employees, investors and other communities.“ ⁹¹⁰
Qiagen	„We seek an open dialogue with our stakeholders, including relevant tax authorities, our shareholders, customers, business partners, employees, governments, regulators, NGOs and the communities in which we operate.“ ⁹¹¹
SAP	„We are in continuous exchange with other key stakeholders, such as our shareholders, employees and customers, in order to be transparent and balance our responsibilities to society and to our stakeholders.“ ⁹¹²

Tab. 52: Beispiele zum Informationscluster 3 Stakeholder-Beziehung

Die Stakeholder unterscheiden sich dabei in Arbeitnehmern, Kunden, Geschäftspartnern, Regierungen, NGOs, Kommunen und Steuerbehörden. Die Allianz betont, dass es ihr Ziel ist, die finanzielle Zukunft ihrer Stakeholder zu schützen. Demgegenüber kommunizieren Qiagen und SAP, dass sie sich in einem offenen und permanenten Austausch mit ihren relevantesten Stakeholdern befinden. Allerdings sind in den Berichten keine weiteren Ausführungen darüber enthalten, wie die Unternehmen diese Stakeholder und deren divergierende Interessen tatsächlich im täglichen Geschäft ausbalancieren und welchen praktischen Ansatz sie dabei verfolgen. Grundsätzlich fällt auch die Anzahl der identifizierten Textpassagen in diesem Abschnitt äußerst gering aus, denn es existieren lediglich neun Einzelcodierungen im betrachteten Zeitraum mit teilweise inhaltsidentischen Angaben im Jahresverlauf.

Die Abb. 42 stellt zusammenfassend die bestehenden Informationscluster dar.

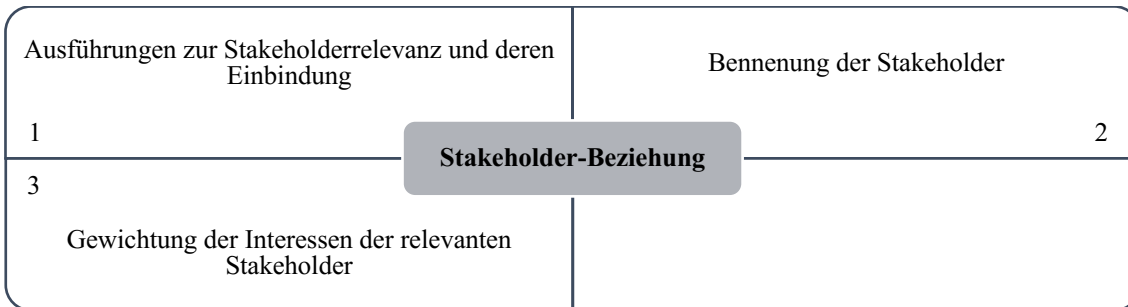


Abb. 42: Informationscluster „Stakeholder-Beziehung“⁹¹³

Im gesamten Untersuchungszeitraum tätigen durchschnittlich 88,38 % der Unternehmen keinerlei Angaben zur Stakeholder-Beziehung. Diese sehr hohe Anzahl weist darauf hin, dass diese Subkategorie in der berichterstattenden Praxis nicht als relevant erachtet wird. Ein wesentlicher Grund hierfür kann sein, dass die Befriedigung der unterschiedlichen Stakeholder mit daraus resultierenden divergierenden Ansprüchen äußerst herausfordernd für die Unternehmen ist. Der Hintergrund liegt im erheblichen Konfliktpotenzial, das sich dahinter verbirgt. Demnach kann es aus unternehmerischer Perspektive einfacher sein, die Interessengewichtung nicht öffentlich zu kommunizieren. Dennoch ist eine solche Information für das Verständnis des Ansatzes der steuerlichen Nachhaltigkeit für die Berichtsadressaten unerlässlich.

Abb. 43 zeigt die konsolidierte Verteilung der Codierungen auf die bestehenden Informationscluster.

⁹¹⁰ Allianz SE (2022), S. 3.

⁹¹¹ Qiagen N.V. (2022), S. 24.

⁹¹² SAP SE (2022), S. 2.

⁹¹³ Eigene Darstellung.

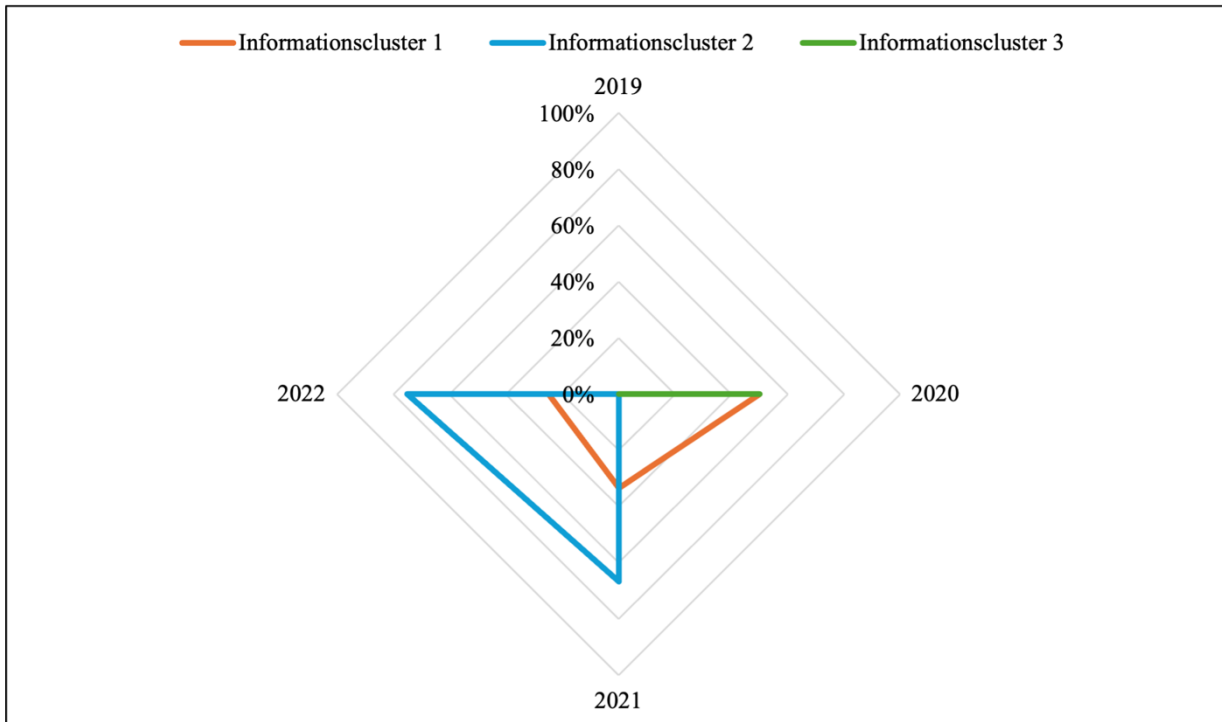


Abb. 43: Verteilung Informationscluster „Stakeholder-Beziehung“⁹¹⁴

Bei Auswertung der wenigen Codierungen zeigen die Daten Veränderungen in der Verteilung der Informationscluster über die betrachteten Jahre. Informationscluster 1 weist eine anfängliche Steigerung auf 50 % im Jahr 2020 auf, gefolgt von einem graduellen Rückgang bis auf 25 % im Jahr 2022. Diese Entwicklung deutet auf eine anfängliche Erhöhung der Relevanz hin, gefolgt von einer Abnahme. Informationscluster 2 zeigt eine auffällige Zunahme seiner Bedeutung ab dem Jahr 2021, was auf eine starke Zunahme der Relevanz verweist. Der Anstieg von 0 % in den ersten beiden Jahren auf 75 % im Jahr 2022 könnte auf eine verstärkte Fokussierung auf dieses Cluster in den letzten Jahren hindeuten.

Informationscluster 3 hat nur im Jahr 2020 eine relevante Präsenz mit 50 %, ist aber in den übrigen Jahren nicht vertreten. Dies könnte auf eine kurzfristige Wichtigkeit hinweisen, die sich im folgenden Zeitraum als weniger relevant erwiesen hat. Trotz der geringen Verfügbarkeit an Daten in dieser Subkategorie ist es erkennbar, dass die Unternehmen, die berichten, dazu tendieren, ihre Stakeholder benennen. Weitere Ausführungen zu den verschiedenen Stakeholderinteressen werden jedoch vorzugsweise nicht veröffentlicht, ebenso nicht wie Ausführungen zur Gewichtung der Interessen.

Der ITSA verlangt zwar eine Benennung der Stakeholder, jedoch geht das theoretische Verständnis dahingehend weiter, als dass ihre zentralen Anliegen und der damit einhergehende Einfluss auf die Unternehmung agnosziert werden können. Zwar berichten einige wenige Unternehmen, dass insbesondere die Shareholder einen großen (finanziellen) Einfluss auf das Unternehmen haben und sie das Ansehen vor der Öffentlichkeit und den Steuerbehörden wahren möchten. Jedoch gehen sie nicht expliziter auf die weiteren genannten Stakeholder, u. a. Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmer, Geschäftspartner und Staat, ein. Die fehlenden Ausführungen stehen im Widerspruch zum theoretischen Verständnis des steuerlichen Nachhaltigkeitsansatzes. Insbesondere die geringe Berücksichtigung des Staates als Stakeholder, abgesehen von seinem Interesse an der Einkommenserzielung, stellt eine Abweichung von diesem Ansatz dar. Aufgrund der Diskrepanz lässt sich nicht ableiten, wie der stakeholder-spezifische Nutzen optimal ausgeschöpft werden kann. Darüber hinaus ist in der Berichterstattung ebenfalls nicht ausgeführt, welche unterschiedlichen Einflüsse verschiedene Stakeholder

⁹¹⁴ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.14.

aufgrund ihrer geografischen Herkunft und politischen Einstellung auf die Unternehmen, die insbesondere im Rahmen einer globalen Geschäftstätigkeit ebenfalls wesentliche Einflussfaktoren sein können. Dementsprechend ist eine transparente Kommunikation zum Stakeholder-Management-Ansatz des Unternehmens zentraler Aspekt und fehlt in der berichterstattenden Praxis im Untersuchungszeitraum gänzlich.

6.3.5.3 Transparenz, Dialog und Engagement

Der Berichtsfokus in dieser Subkategorie befasst sich hauptsächlich mit der Art und Weise der Zusammenarbeit mit den Stakeholdern, im Spezifischen jedoch mit den Finanzbehörden. Diesen wird die meiste Aufmerksamkeit im Zuge der Berichterstattung zugestanden. Nahezu alle Unternehmen, die im Berichtsverlauf in dieser Subkategorie berichten, gehen dabei auf das jeweilige unternehmensspezifische Verhältnis zu den Steuerbehörden ein. Eine transparente Kommunikation und ein gutes Verhältnis zu den Steuerbehörden können dazu beitragen, Steuerrisiken zu minimieren, Prüfungen zu erleichtern und potenzielle Konflikte zu vermeiden.

Der Großteil der Unternehmen gibt dabei in ihren jeweiligen Berichtsformaten an, dass sie eine professionelle, transparente und vertrauensvolle Beziehung zu den jeweiligen Steuerbehörden anstreben und pflegen möchten. Im Untersuchungszeitraum lassen sich u. a. die folgenden Textpassagen identifizieren:

- „*Allianz has committed itself to trustworthy and transparent communication with the tax administration.*“⁹¹⁵
- „*[...] in einer kooperativen und fairen Zusammenarbeit mit den Finanzbehörden [...].*“⁹¹⁶
- „*[...] enge und vertrauensvolle Zusammenarbeit mit den Finanzbehörden.*“⁹¹⁷
- „*[...]transparente Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden.*“⁹¹⁸

Die dargestellten Beispiele zeigen, dass die berichtenden Unternehmen vor allem einen transparenten und vertrauensvollen Umgang mit den Finanzbehörden anstreben. Jedoch ist es nicht zu vernachlässigen, dass ein solches Verhältnis zu den Finanzbehörden im Regelfall unausgesprochen durch die Gesellschaft sowie durch weitere Stakeholder erwartet bzw. vorausgesetzt wird, um die Compliance sicherzustellen und die Rechtskonformität zu wahren. Dementsprechend ist die Berichterstattung ggf. in ihrer Aussagefähigkeit eingeschränkt. Ausführungen vergleichbarer Art werden auch in den weiteren Berichtsjahren getätigt, bspw. von Bayer, Brenntag, Continental und E.ON.⁹¹⁹ Damit wird das erste Informationscluster begründet.

Ein weiteres Beispiel für die Pflege eines guten Verhältnisses sowie eines kooperativen Austausches formuliert Airbus in seinem Tax Report und gibt zusätzlich an, dass man zudem im Rahmen der vorgeschriebenen Fristen relevante Fakten offenlegt, vornehmlich mit Bezug zu Betriebsprüfungsprozessen.⁹²⁰ Auch anderer Unternehmen formulieren ähnliche Textpassagen und gehen auf die Offenlegung von Informationen ein. Weitere Beispiele sind u. a. in den Berichten von BASF und Beiersdorf zu finden (s. Tab. 53). Diese Textpassagen verdeutlichen, dass die Unternehmen im Falle von Nachfragen oder etwaigen Anfragen anstreben, relevante Fakten und Informationen offenzulegen.

⁹¹⁵ Allianz SE (2021), S. 5.

⁹¹⁶ Deutsche Börse AG (2021), S. 64.

⁹¹⁷ Deutsche Telekom AG (2021), S. 41.

⁹¹⁸ Vonovia SE (2020), S. 29.

⁹¹⁹ Siehe hierzu exemplarisch Bayer AG (2023), S. 30; Brenntag SE (2022), S. 23; Continental AG (2022), S. 91; E.ON SE (2023), S. 86.

⁹²⁰ Airbus formuliert: „*Airbus Group aims to establish and maintain transparent, constructive and collaborative professional relationships with tax authorities wherever the Group operates around the world based on the timely and accurate disclosure of relevant facts and circumstances, notably in the context of the tax audit process.*“, Airbus SE (2020), S. 4.

Die Art und Weise der Zusammenarbeit werden in etwas anderer Art auch durch weitere identifizierte Textpassagen beschrieben, bspw. von E.ON und Qiagen.

Unternehmen	Textpassage
BASF	„BASF maintains respectful, trustful and honest relationships with tax authorities based on open and constructive dialogue and disclosure of relevant facts and circumstances in tax-related matters.“ ⁹²¹
Beiersdorf	„We maintain a professional and transparent relationship with all statutory authorities, whereby information is submitted freely and in a spirit of cooperative compliance.“ ⁹²²
E.ON	„In case our assessment does not match that of the tax authorities, we communicate the divergent opinion openly in order to prevent misunderstandings.“ ⁹²³
Qiagen	„In some cases, QIAGEN and the respective tax authority may disagree on the correct application of local tax law. In the event of disputes, we collaborate with the respective tax authority in a fair and positive spirit to find balanced solutions in accordance with the applicable laws.“ ⁹²⁴

Tab. 53: Beispiele zum Informationscluster 2 zu Transparenz, Dialog und Engagement

Hierbei gehen die Unternehmen im Speziellen auf mögliche Meinungsverschiedenheiten im Rahmen der steuerlichen Auslegung von Gesetzen ein, die zu eventuellen divergierenden Auffassungen führen können. Aus diesen Aussagen lässt sich ableiten, dass auch vor konträren Meinungen nicht zurückgeschreckt wird, zeitgleich jedoch auch, dass in Fällen von divergierenden Meinungen ein kooperativer Disput geführt wird, mit dem Interesse, eine Einigung zu erzielen und dabei das bestehende Verhältnis nicht nachhaltig negativ zu beeinträchtigen. In gewisser Weise vergleichbar ist hierzu auch die Aussage der Deutschen Telekom, die beschreibt, dass die Konzernsteuerabteilung versucht, „Streitigkeiten mit den Finanzbehörden [...] auf das absolut notwendige Maß zu reduzieren“⁹²⁵. Gleichsam führt sie aber auch aus, wie bereits zuvor erwähnt, dass sie eine „enge und vertrauensvolle Zusammenarbeit mit den Finanzbehörden“⁹²⁶ pflegt. Textpassagen, welche ähnliche Informationen wie die zuvor beschriebenen enthalten, werden dem zweiten Informationscluster zugeordnet.

Eine Zusammenarbeit, die über ein transparentes und vertrauensvolles Verhältnis hinausgeht, beschreiben weitere Unternehmen. Hierzu gehören u. a. Adidas und Münchener RE.

Unternehmen	Textpassage
Adidas	„Wir beantworten formelle und informelle Informationsanfragen. Fallabhängig entscheiden wir, ob wir Geschäftsentwicklungen von besonderer Tragweite proaktiv an die örtlichen Steuerbehörden kommunizieren.“ ⁹²⁷
Münchener RE	„If a tax situation is not clear, we actively seek contact with the tax authorities and voluntarily disclose relevant information.“ ⁹²⁸
SAP	„We are prepared to litigate where we disagree with the decision of a tax authority but will first seek to resolve any disputed matters through proactive and transparent discussion and negotiation.“ ⁹²⁹

Tab. 54: Beispiele zum Informationscluster 3 zu Transparenz, Dialog und Engagement

⁹²¹ BASF SE (2020), S. 3.

⁹²² Beiersdorf AG (2021), S. 5.

⁹²³ E.ON SE (2021), S. 114.

⁹²⁴ Qiagen N.V. (2023), S. 36.

⁹²⁵ Deutsche Telekom AG (2021), S. 42.

⁹²⁶ Deutsche Telekom AG (2021), S. 41.

⁹²⁷ Adidas AG (2023), S. 120.

⁹²⁸ Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2023), S. 7.

⁹²⁹ SAP SE (2022), S. 2.

Diese drei Textpassagen verdeutlichen exemplarisch, dass zusätzlich zu der Beschreibung ihres Verhältnisses mit den Steuerbehörden auch notwendige Fakten proaktiv kommuniziert werden – d. h., ohne eine bestehende Verpflichtung (bspw. Betriebsprüfung) legen die Unternehmen Informationen und Sachverhalte offen, um das steuerliche Vorgehen zu erklären und ggf. möglich auftretende Unklarheiten hinsichtlich der steuerlichen Behandlungen vorab zu besprechen und zu klären. Dieses Vorgehen stärkt das Vertrauen ineinander und es wird eine langfristige, wertschätzende Zusammenarbeit gefördert. Im Grundsatz ähnlich, aber dennoch etwas tiefgreifender, berichtet die Deutsche Bank, dass sie daran interessiert ist, eine Arbeitsbeziehung mit der Steuerbehörde aufzubauen, die ein gutes Arbeitsklima und -verhältnis fördert. Damit verdeutlicht sie, dass sie an einem langfristigen Stakeholder-Management-Ansatz mit den Steuerbehörden arbeitet, um infolgedessen ein gutes, produktives und kooperatives Verhältnis zu den Steuerbehörden aufzubauen, um davon auch in z. B. in herausfordernden Verhandlungen im Rahmen von Betriebsprüfungen zu profitieren. Vergleichbare Informationen werden zudem in den weiteren Berichtsjahren veröffentlicht. So nennt u. a. Brenntag, dass „die Pflege konstruktiver und transparenter Beziehungen zu den Steuerbehörden, die auf Integrität, Zusammenarbeit und gegenseitigem Vertrauen basieren“⁹³⁰, sehr wichtig für dieses Unternehmen ist. Ein weiterer identifizierter Textabschnitt, der im Bericht von Qiagen zu finden ist, ist ebenfalls dem dritten Informationscluster zugehörig, da dieses Unternehmen betont, dass es stets bemüht ist, eine ausgeglichene Balance zwischen Unternehmens-, Arbeitnehmer- und Shareholderinteressen auf der einen Seite sowie dem öffentlichen Interesse auf der anderen Seite herzustellen.⁹³¹ Diese Informationen bilden das dritte Informationscluster dieser Subkategorie.

Die bestehenden Informationscluster sind in der Abb. 44 zusammengefasst dargestellt.

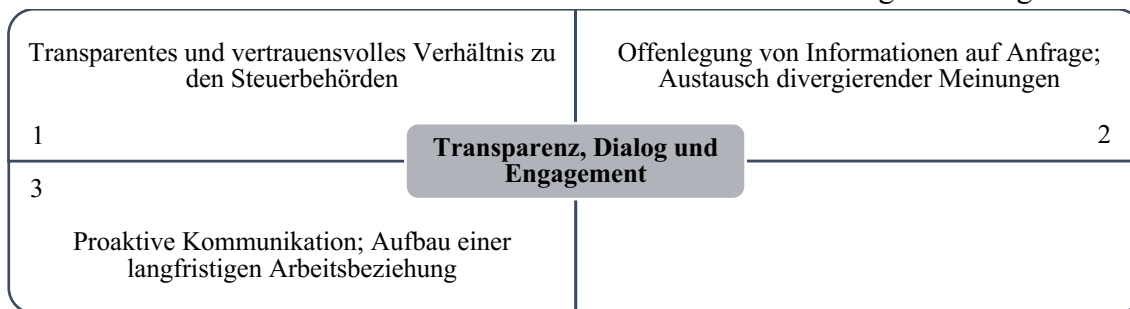


Abb. 44: Informationscluster „Transparenz, Dialog und Engagement“⁹³²

Durchschnittlich tätig im betrachteten Untersuchungszeitraum ca. ein Viertel der Unternehmen (26,20 %) bei Betrachtung der konsolidierten Codierungen keine Angaben zu dieser Subkategorie. Dementsprechend sind in der berichterstattenden Praxis bereits einige Textpassagen enthalten, die Informationen wiedergeben. Demgegenüber ist die Diversität der identifizierten Textabschnitte sehr gering, da sich im Wesentlichen alles um den Umgang mit den Finanzbehörden dreht. Dieses Verhältnis betrifft hingegen alle berichtenden Unternehmen, weil im Rahmen der individuellen Steuerpflicht eine zwingende Auseinandersetzung mit den betreffenden Steuerjurisdiktionen und somit logisch konsequent mit den Finanzbehörden erfolgt. Im Durchschnitt stammen 31,61 % der konsolidierten Codierungen aus Tax Reports. Die Verteilung dieser zusammengefassten Codierungen ist in der nachfolgenden Abb. 45 aufgezeigt.

⁹³⁰ Brenntag SE (2021), S. 17.

⁹³¹ Vgl. Qiagen N.V. (2023), S. 36.

⁹³² Eigene Darstellung

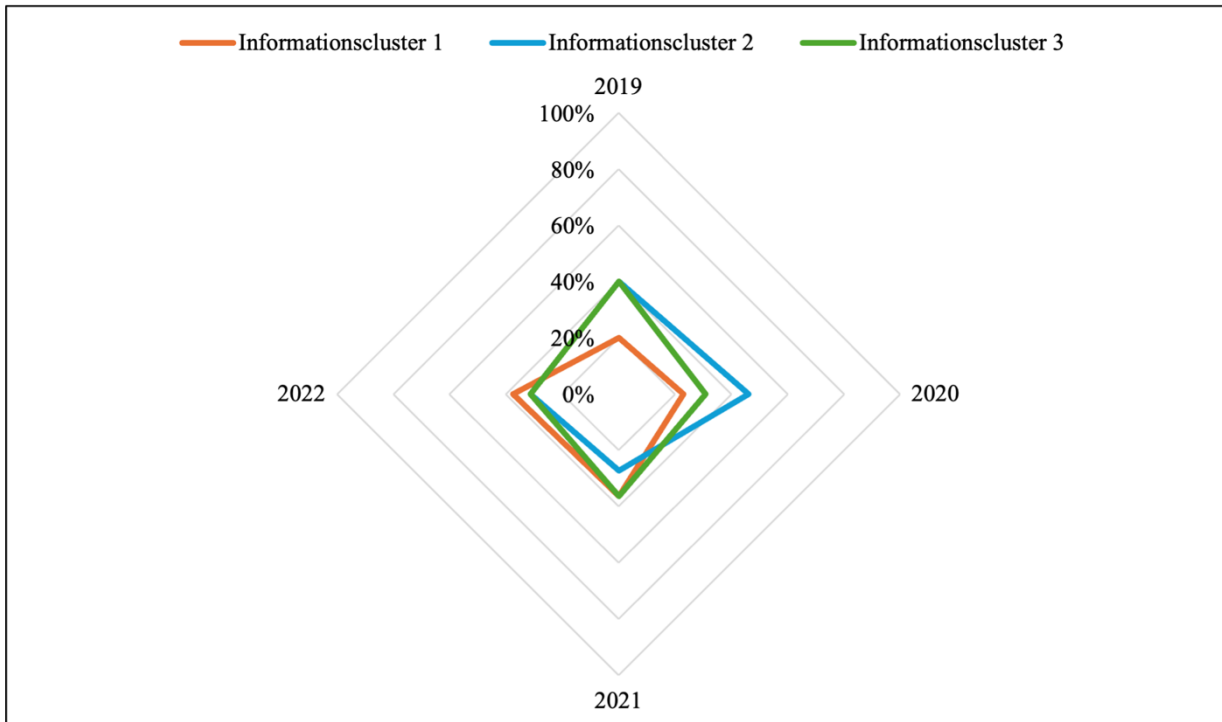


Abb. 45: Verteilung Informationscluster „Transparenz, Dialog, Engagement“⁹³³

Die Darstellung zeigt vorerst, dass in jedem Berichtsjahr die Verteilung auf die einzelnen Informationscluster vergleichbar ist und demgemäß keine klare Entwicklung hin zu einem Informationscluster erkennbar ist. Ein solches ausgewogenes Berichtsverhalten ist im Vergleich zu den bereits zuvor betrachteten Subkategorien eher ungewöhnlich. Eine allgemeingültige Ableitung aus der Grafik lässt sich daher nicht formulieren. Die Verteilung auf die drei Informationscluster bleibt im Jahresverlauf verhältnismäßig konstant und es zeigt sich nur eine geringe Volatilität mit leichten Schwankungen in den einzelnen Clustern.

Der Code Transparenz, Dialog und Engagement zielt im Grundsatz primär auf das Stakeholder-Management ab, ebenso auf die Kooperation und Zusammenarbeit mit den Stakeholdern. Trotz dessen, dass die Unternehmen verschiedene Stakeholder identifizieren und in Teilen auch benennen, wird im Rahmen von Kooperation und Zusammenarbeit lediglich die Finanzbehörde als relevanter Stakeholder im Speziellen genannt. Auf weitere Stakeholder wird in der berichterstattenden Praxis mit dem Fokus auf der Zusammenarbeit kein Bezug genommen. Dementsprechend liegt der Schwerpunkt im Wesentlichen auf dem Verhältnis zwischen steuerpflichtigen Unternehmen und Finanzbehörde. Es mangelt insbesondere an beispielhaften Ausführungen, die das Vorgehen in Fällen von Meinungsdivergenzen zwischen verschiedenen Stakeholdern erläutern, ebenso in Bezug darauf, wie versucht wird, diese abzumildern. Zwar deuten einige Unternehmen bereits eine langfristige Beziehungsstabilität mit den Finanzbehörden an, trotzdem ist dies als einziger intensiver Dialog nicht ausreichend für den im ITSA geforderten Ansatz.

6.3.6 Tax Reporting

6.3.6.1 Länderspezifische Berichterstattung

Obwohl zu erwarten wäre, dass Unternehmen im Rahmen der Subkategorie länderspezifische Berichterstattung entsprechende Angaben tätigen, zeigt sich in der Praxis ein unterschiedliches Berichtsverhalten. Im Berichtsjahr 2019 berichten lediglich Continental und die Münchener RE zu diesem Thema. Dabei verzichten sie auf quantitative Inhalte und verweisen ausschließlich darauf, dass sie

⁹³³ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.15.

ihrer Berichtspflicht im Rahmen des CbCR nachkommen und Informationen an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln. Hier formulieren sie Folgendes:

- „Die Continental AG übermittelt jährlich für alle Konzern-Gesellschaften steuerliche Angaben [...] im Rahmen der gesetzlichen Verpflichtungen an das Bundeszentralamt für Steuern (sogenanntes country-by-country reporting).“⁹³⁴
- „We meet all the obligations to tax authorities worldwide in respect [...] the country-by-country reporting for OECD purposes.“⁹³⁵

Continental und die Münchener RE behalten ihr Berichtsverhalten über den gesamten Zeitraum hinweg bei und berichten in allen vier Jahren inhaltlich unveränderte Angaben. Darüber hinaus tätigen auch die Deutsche Börse im Berichtsjahr 2020 und Volkswagen im Berichtsjahr 2022 Angaben ähnlicher Art. Die Deutsche Börse hebt ihre Offenlegungspflichten hervor, aber auch, dass sie zudem ein CbCR einreicht.⁹³⁶ Volkswagen führt neben einigen erklärenden Sätzen zum CbCR ebenfalls aus, dass man den Bericht an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt.⁹³⁷ Diese Berichtsexempel bilden das erste Informationscluster, welches hauptsächlich darauf ausgelegt ist, die Textpassagen zu umfassen, in denen Unternehmen darüber berichten, dass sie der Berichtspflicht zum CbCR nachkommen.

Ein weiteres Informationscluster wird dadurch begründet, dass die Unternehmen zwar der Offenlegungspflicht gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern nachkommen, jedoch aktiv kommunizieren, dass sie das CbCR nicht im Rahmen der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung offenlegen. Hierzu zählen die Deutsche Telekom im Berichtsjahr 2020 sowie Beiersdorf in den Berichtsjahren 2021 und 2022.

Unternehmen	Textpassage
Beiersdorf	„Beiersdorf’s ultimate parent company maxingvest AG prepares a Country-by-Country report (CbCR) and provides it to the German tax authorities. Due to tax confidentiality, Beiersdorf does not publish this CbCR.“ ⁹³⁸
Deutsche Telekom	„Der Konzern Deutsche Telekom setzt die neuen Berichtspflichten [...] des Country-by-Country-Reportings um. [...] Auf eine darüber hinausgehende weitere Veröffentlichung über die bereits umfangreichen Informationen im Geschäftsbericht der Deutschen Telekom hinaus wird gegenwärtig verzichtet, weil die Daten letztlich mangels Aussagekraft aufgrund Besonderheiten der lokalen Steuerrechte und der besonderen Charakteristika unserer Auslandsaktivitäten keine Transparenz über die Verteilung und Angemessenheit der Steuerlasten in den einzelnen Ländern zulassen würden.“ ⁹³⁹

Tab. 55: Beispiele zum Informationscluster 2 der Länderspezifischen Berichterstattung

Dabei führt Beiersdorf Vertraulichkeitsgründe als Ursache für die Nichtveröffentlichung an, während die Deutsche Telekom argumentiert, dass eine isolierte Veröffentlichung des CbCRs mangels Aussagekraft keinen Mehrwert im Rahmen der Informationsgüte verschafft. Dies sei dabei u. a. auf die Besonderheiten der einzelnen lokalen steuerlichen Regelungen sowie unternehmensspezifischen Merkmale zurückzuführen.⁹⁴⁰ Ebenso wie das erste Informationscluster bietet auch das zweite

⁹³⁴ Continental AG (2020), S. 64.

⁹³⁵ Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020), S. 4.

⁹³⁶ Vgl. Deutsche Börse AG (2021), S. 64.

⁹³⁷ Vgl. Volkswagen AG (2022), S. 2.

⁹³⁸ Beiersdorf AG (2022), S. 5.

⁹³⁹ Deutsche Telekom AG (2021), S. 42.

⁹⁴⁰ Die Vergleichbarkeit der CbCRs ist zudem extrem eingeschränkt, da unterschiedliche Rechnungslegungsgrundsätze angewendet werden können. Dies kann insbesondere dann auftreten, wenn multinationale Unternehmensgruppen, deren Konzernobergesellschaft im Ausland ansässig ist nach anderen Rechnungslegungsstandards bilanzieren (bspw. US-GAAP oder IFRS). Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die Definition von Umsatzerlösen bzw. Erträgen mitunter stark variieren kann in Abhängigkeit der anzuwendenden Bilanzierungsgrundsätze. Dies führt u. a. zu einer eingeschränkten Vergleichbarkeit. Vgl. Kraft/Heider (2017), S. 1357 f.; Heider (2020), S. 115 f.

Informationscluster keine Möglichkeit, detaillierte Informationen aus dem nichtfinanziellen Bericht zu entnehmen. Der Aussage der Deutschen Telekom ist dahingehend zuzustimmen, da ohne ergänzende Erläuterungen die Gefahr besteht, dass ein veröffentlichtes CbCR missinterpretiert wird, da ohne weiteren Kontext weder die spezifischen Regelungen der einzelnen Länder noch die individuellen Unternehmensstrukturen ausreichend nachvollziehbar sind, wenn zudem keine transparente Berichterstattung über die Beteiligungsstruktur erfolgt.

Auch das dritte Informationscluster erweist sich als unzureichend, da die Unternehmen zwar angeben, einen Bericht zu veröffentlichen, dabei jedoch entweder auf den Geschäftsbericht oder ein anderes digitales Berichtsformat verweisen. Diese Berichte können sodann aufgrund der Ausschlusskriterien des Untersuchungsmaterial nicht in berücksichtigt werden. Eine doppelte Berichterstattung könnte zwar die Transparenz erhöhen, steht jedoch im Widerspruch zu den ökonomischen Prinzipien von Konsistenz und Effizienz, da eine parallele Datenerfassung und -aufbereitung aus verschiedenen Quellen häufig ineffizient sind. Damit wird der jedoch Eindruck erzeugt, dass eine Berichterstattung im nichtfinanziellen Bericht bewusst vermieden wird, möglicherweise aus Sorge vor Missverständnissen oder anderen unerwünschten Konsequenzen.

Neben den bereits bestehenden Informationsclustern eröffnen die Allianz in den Berichtsjahren 2020, 2021 und 2022, Qiagen in den Berichtsjahren 2021 und 2022 sowie RWE im Berichtsjahr 2021 ein weiteres Informationscluster, denn diese Unternehmen veröffentlichen im Rahmen ihrer steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung ebenfalls eine länderspezifische Berichterstattung.⁹⁴¹

Die Allianz publiziert dabei in jedem Jahr eine nahezu vollständig länderspezifische Aufstellung und aggregiert unter der Position *Other*⁹⁴² lediglich ca. 1,03 % am Gesamtumsatz. Dabei stellt sie den Gesamtumsatz, Gewinn vor Steuern, Ertragsteueraufwand, erwarteter effektiver Steuersatz, tatsächlicher effektiver Steuersatz, gezahlte Einkommensteuer und Arbeitnehmeranzahl tabellarisch für alle wesentlichen Länder der geschäftlichen Tätigkeit dar. Diese Darstellung behält sie über die Jahre bei, ab dem Berichtsjahr 2021 fügt sie noch weitere Kommentare zur Erläuterung hinzu, die auf die Divergenzen von erwartetem zu effektivem Einkommensteuersatz eingehen, soweit der Gesamtumsatz 250 Mio. Euro übersteigt.⁹⁴³ Demgegenüber stellt Qiagen lediglich aggregierte Informationen für die Regionen Europa, Mittlerer Osten und Afrika, Nord- und Südamerika sowie Asien-Pazifik zur Verfügung. Qiagen tätigt Angaben zur Arbeitnehmerzahl, zur gezahlten Körperschaftsteuer, zu Umsätzen mit nahestehenden Unternehmen, zum Gewinn vor Steuern im Sinne des CbCRs und zu den materiellen Vermögenswerten.⁹⁴⁴ Auch RWE stellt lediglich einen Teil der Länder mit operativer Tätigkeit ausführlich dar und fasst alle weiteren unter dem Punkt „Sonstiges“ zusammen. Dieses Unternehmen stellt Informationen zu den Umsatzerlösen mit fremden Unternehmen, Einnahmen aus konzerninternen Transaktionen, dem Ergebnis vor Steuern, Sachanlagen, der gezahlten Ertragsteuer und entstandene Ertragsteuer sowie Gründe für die auftretenden Differenzen, aber auch die abgeführte Energie- und Lohnsteuer dar.

⁹⁴¹ Vgl. Allianz SE (2021), S. 10 f.; Allianz SE (2022), S. 10 f.; Allianz SE (2023), S. 15 f.; Qiagen N.V. (2022), S. 24; Qiagen N.V. (2023), S. 37; RWE AG (2022), S. 108.

⁹⁴² In den Berichten der Allianz umfasst die Position *Other* solche Länder, die aufgrund ihrer unwesentlichen Größe nicht einzeln dargestellt werden.

⁹⁴³ Vgl. Allianz SE (2022), S. 11.

⁹⁴⁴ Vgl. Qiagen N.V. (2022), S. 24.

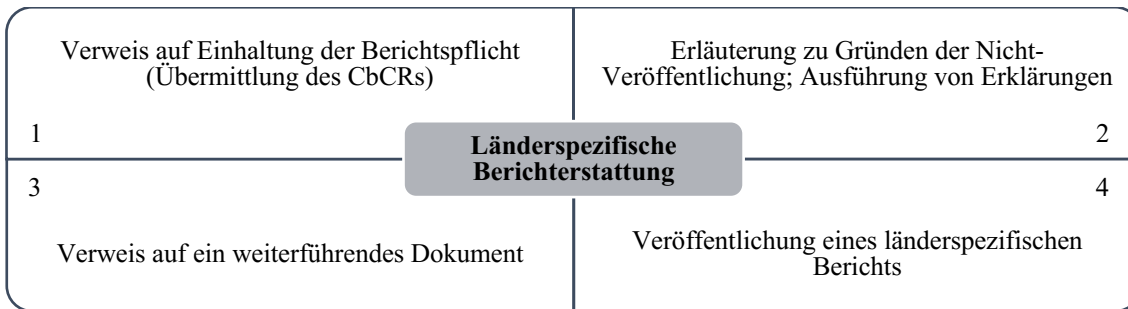


Abb. 46: Informationscluster „Länderspezifische Berichterstattung“⁹⁴⁵

Das Gesamtfazit zur Verteilung der konsolidierten Einzelcodierungen zeigt die nachfolgende Abb. 47. Im Schnitt tätigen 62,67 % der Unternehmen keine Angaben zur länderspezifischen Berichterstattung. Für den Fall, dass die Unternehmen Angaben machen, stammen durchschnittlich 36,46 % der Informationen aus Tax Reports.

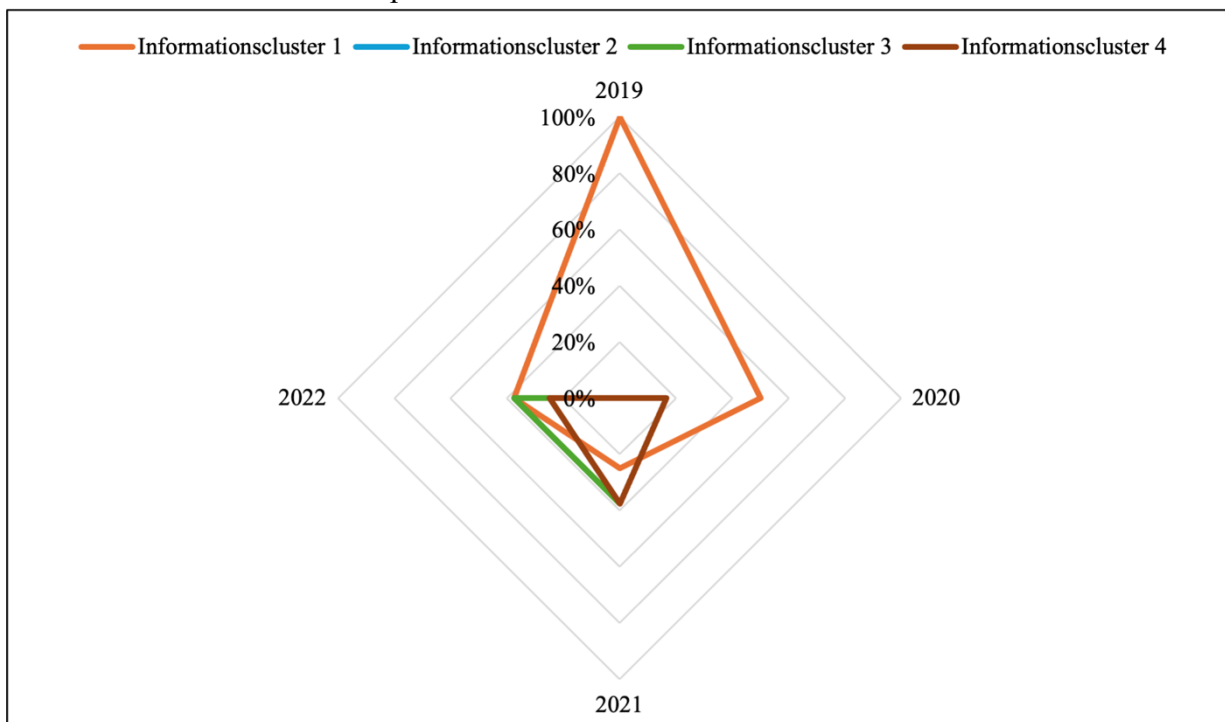


Abb. 47: Verteilung Informationscluster „Länderspezifische Berichterstattung“⁹⁴⁶

Die Datenanalyse zeigt eine deutliche Verschiebung der Informationsverteilung von 2019 bis 2022. Im Jahr 2019 dominierte das Informationscluster 1. Diese Konzentration nahm im Jahr 2020 deutlich ab. Der Anteil des Informationsclusters 1 sank auf 50 %, während die verbleibenden Informationen gleichmäßig auf die Informationscluster 2, 3 und 4 verteilt wurden. Im Jahr 2021 setzte sich der Abwärtstrend von Informationscluster 1 fort. Gleichzeitig stiegen die konsolidierten Codierungen, die auf die Informationscluster 3 und 4 entfielen, an. Im Jahr 2022 zeigte Informationscluster 1 eine leichte Erholung, während Informationscluster 3 stabil blieb. Diese Entwicklung deutet auf eine zunehmende Diversifikation der Informationsverteilung hin. Informationscluster 1, das ursprünglich dominant war, hat an Bedeutung verloren, während die Informationscluster 3 und 4 an Bedeutung gewonnen haben. Informationscluster 2 war nur im Jahr 2020 von Relevanz und verschwand danach vollständig. Die leichte Erholung von Informationscluster 1 im Jahr 2022 könnte auf eine strategische Anpassung hinweisen, die ggf. auf die Diskussionen zum öffentlichen CbCR zurückzuführen ist.

⁹⁴⁵ Eigene Darstellung.

⁹⁴⁶ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.16.

Da für ein CbCR verschiedene Darstellungsvarianten existieren, bspw. nach GRI 207-4, den OECD-Vorgaben oder nationalen Richtlinien, ist die Vergleichbarkeit stark begrenzt. Das theoretische Verständnis des ITSA erfordert grundsätzlich einen länderspezifischen Bericht, der nicht nur dem Fiskus offengelegt wird, sondern auch den Stakeholdern, um Transparenz zu gewährleisten. Aufgrund der Vielzahl an Bestrebungen zu einem öffentlichen CbCR sowie den geführten Diskussionen darüber bleibt eine tiefgreifendere Analyse zum Inhalt und zur Vergleichbarkeit in diesem Kontext aus.⁹⁴⁷

6.3.6.2 Effektiver Steuersatz

Die Berichterstattung in der Praxis zur effektiven Steuerbelastung der Unternehmen fällt sehr gering aus. Sowohl die Allianz und Continental als auch die Münchener RE folgen in jedem Untersuchungsjahr jeweils einem identischen Schema und einer gleichbleibenden Ausführlichkeit, wodurch die Diversität der Informationen erheblich eingeschränkt ist.

Die Telekom verweist in ihrem nichtfinanziellen Bericht auf das Bestehen eines weiteren Dokumentes, namentlich „Cash Tax Rate Reconciliation“⁹⁴⁸, hin, welches jedoch ein Online-Berichtsformat darstellt und somit für die Analyse nicht in Betracht gezogen wird, da diese Daten nachträglich bzw. fortlaufend geändert werden können. Einen solchen Verweis auf einen weiterführenden Bericht tätigt die Deutsche Telekom im Jahr 2021 und 2022. Angaben dieser Art bilden das erste Informationscluster.

Continental strukturiert die zur Verfügung gestellten Informationen auf einer aggregierten Gruppenebene, indem das Unternehmen in einem Satz seine Steuerquote angibt, mit dem Verweis, dass diese „um die permanenten Effekte aus der Wertminderung des Goodwill bereinigt“⁹⁴⁹ ist. Darüber hinaus gibt Continental den Vorjahreswert der Steuerquote an – und ab dem Berichtsjahr 2020 eine zusätzliche Begründung, wie es zu der Abweichung bzw. Entwicklung der Steuerquote kommt. Die Erläuterung zu den Entwicklungen beinhaltet dabei immer dieselben Ausführungen mit einem aktualisierten Zahlenwerk. Besonders auffallend ist, dass die Angaben zur Steuerquote im Berichtsjahr 2021 nicht mit den Angaben aus dem Bericht des Jahres 2020 übereinstimmen. Hier berichtet Continental eine Steuerquote von 2,40 % und referenziert im Jahr 2021 auf eine Vorjahresquote von 31,50 %. Wie diese Abweichung zwischen den Berichtsjahren zustande kommt, ist nicht ersichtlich. Die Steuerquote in Höhe von 2,40 % erscheint bemerkenswert niedrig, wobei Continental angibt, dass es sich um eine angepasste Steuerquote handelt, welche die dauerhaften Auswirkungen der Goodwill-Abschreibungen berücksichtigt.⁹⁵⁰ Weiterführende Erläuterungen liefert Continental jedoch nicht, was angesichts der äußerst niedrigen Steuerquote überraschend ist und potenziellen Raum für Missverständnisse bietet. Darüber hinaus veröffentlicht auch die Deutsche Post ihre Steuerquote für das Berichtsjahr 2020, die bei 23,90 % liegt.⁹⁵¹ Weitere Informationen oder Ausführungen enthält der Bericht nicht. Diese aggregierte Darstellung bildet das Informationscluster 2. Auch die Münchener RE tätigt Angaben zu ihrer Gruppensteuerquote in der Weise im Berichtsjahr 2019:

⁹⁴⁷ Mehrere akademische Quellen befassen sich mit der Vergleichbarkeit von länderbezogenen Berichten. Aliprandi/Zedlitz (2023) untersuchen öffentlich verfügbare CbCRs hinsichtlich ihrer Zuverlässigkeit und Vergleichbarkeit mit den konsolidierten Abschlüssen. Hierbei hebt die Studie hervor, dass es Probleme aufgrund von Doppelzählungen und unterschiedlichen Definitionen der Parameter bestehen, die die Vergleichbarkeit behindern. De Simone/Olbert (2021) heben die Herausforderungen hervor, die sich aus den verschiedenen Rechnungslegungsstandards ergeben, welche die Konsistenz und Zuverlässigkeit der CbCR-Daten beeinträchtigen können.

⁹⁴⁸ Deutsche Telekom AG (2023), S. 56.

⁹⁴⁹ Continental AG (2020), S. 38.

⁹⁵⁰ Vgl. Continental AG (2021), S. 49.

⁹⁵¹ Vgl. Deutsche Post AG (2021), S. 71.

„[...] corresponding to a Group tax rate of 15.1 %. The Group tax rate is lower than in 2018 because positive special effects for assessment periods far in the past materialised in 2019. Without this effect, the Group tax rate would have been 21.0%.“⁹⁵²

Unter der Prämisse einer Vergleichbarkeit der veröffentlichten Steuerquoten ist deren Entwicklung in der nachfolgenden Abb. 48 dargestellt.

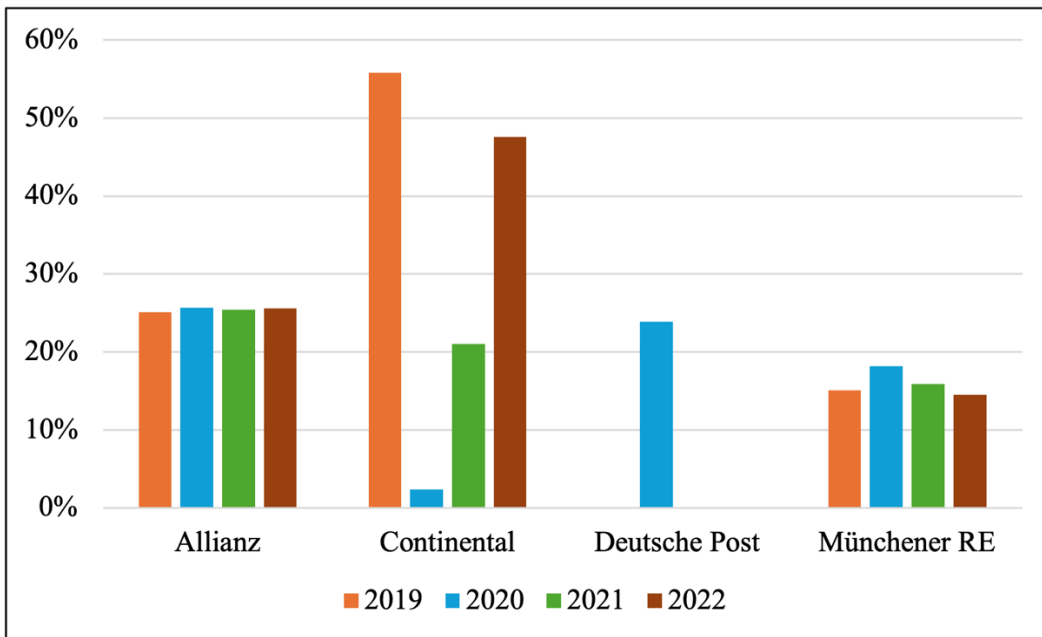


Abb. 48: Effektive Steuersätze der berichtenden Unternehmen im Jahresverlauf⁹⁵³

Die effektiven Steuerquoten der vier Gesellschaften – Allianz, Continental, Deutsche Post und Münchener RE – im Zeitraum von 2019 bis 2022 zeigen unterschiedliche Muster und Schwankungen. Die Allianz weist eine bemerkenswerte Stabilität in ihren angegebenen Steuerquoten auf. Die Werte liegen konstant um die 25 %. Diese Stabilität deutet auf eine konsistente Steuerstrategie und stabile finanzielle Rahmenbedingungen hin. Continental hingegen zeigt erhebliche Schwankungen in den Steuerquoten. Isoliert betrachtet könnten diese starken Schwankungen auf außergewöhnliche Ereignisse oder Änderungen in der Unternehmensstruktur oder der Steuerpolitik hinweisen. Dies ist vor allem aufgrund der besonderen Berücksichtigung der Goodwill-Abschreibung der Fall. Die Deutsche Post hat nur für das Jahr 2020 einen Wert angegeben. Ohne weitere Daten aus anderen Jahren ist es schwierig, eine Tendenz oder ein Muster zu erkennen oder Vergleiche zu ziehen. Die Münchener RE zeigt im Vergleich eine leichte, aber weniger dramatische Schwankung in den Steuerquoten. Die Werte deuten auf eine gewisse Volatilität hin, bleiben jedoch in einem engeren Bereich als bei Continental. Zusammengefasst zeigt die Allianz eine sehr konstante Steuerquote, während Continental große Schwankungen aufweist. Die Münchener RE zeigt moderate Schwankungen, für die Deutsche Post sind aufgrund der begrenzten Daten keine eindeutigen Aussagen möglich. Diese Informationen werden in einem zweiten Informationscluster gesammelt.

Die Allianz stellt zusätzlich zu den aggregierten effektiven Steuerquoten über den gesamten Berichtsverlauf hinweg, wie auch die Münchener RE ab dem Berichtsjahr 2020, für ausgewählte Länder die effektive Steuerquote sowie die nominalen Steuersätze dar. Bei einer Abweichung um mehr als 5 % zwischen der effektiven Steuerquoten und den nominalen Steuersätzen gibt die Allianz zusätzliche Erläuterungen zu den Gründen.⁹⁵⁴ Pro Land werden die Gründe meist in Form eines Satzes

⁹⁵² Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020), S. 4.

⁹⁵³ Eigene Darstellung auf Grundlage der untersuchten Berichte.

⁹⁵⁴ Vgl. Allianz SE (2020), S. 8; Allianz SE (2021), S. 8; Allianz SE (2022), S. 8; Allianz SE (2023), S. 14.

angegeben.⁹⁵⁵ Auch die Münchener RE tätigt Angaben zu den Abweichungen, jedoch erst im Berichtsjahr 2022.⁹⁵⁶

Diese ausführlichen, länderspezifischen Informationen können im dritten Informationscluster zusammengefasst werden. Eine Vergleichbarkeit ist dennoch erschwert, da die Unternehmen durch unterschiedliche Effekte beeinflusst sind. Dennoch ermöglicht die Darstellung der ETR, auch länderspezifisch, ein besseres Verständnis über die Situation in den jeweiligen Steuerjurisdiktionen zu erlangen.

Die in der Praxis identifizierten Berichtscluster sind in der nachfolgenden Abb. 49 zusammengefasst dargestellt.

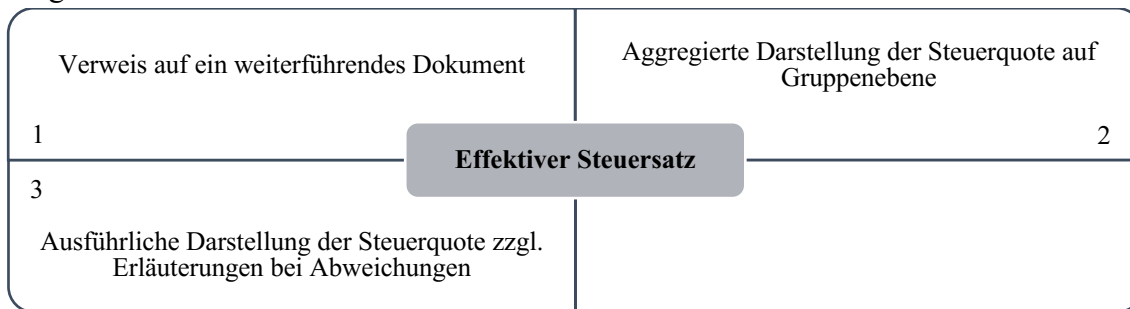


Abb. 49: Informationscluster „Effektiver Steuersatz“⁹⁵⁷

Im Grundsatz ist erkennbar, dass das Berichtsverhalten zur effektiven Steuerbelastung im Verlauf eines Jahres signifikant abnimmt. Dies ist auf die allgemeine Zunahme an Unternehmen zurückzuführen, die steuerliche Informationen veröffentlichen. Hingegen bleibt die Anzahl der Unternehmen, die Angaben zur effektiven Steuerbelastung tätigen, unverändert. Der Anteil der Unternehmen, die durchschnittlich keine Angaben machen, liegt bei 71,44 %. Die Verteilung der konsolidierten Codierungen auf die bestehenden Informationscluster ist in der Abb. 50 dargestellt.

⁹⁵⁵ Die Allianz gibt bspw. im Berichtsjahr 2020 an, dass in den USA die Abweichung insbesondere aus den Steuervorteilen durch Steuergutschriften für Windparkinvestitionen zurückzuführen ist. In Deutschland existieren Differenzen u. a. aufgrund von nicht anrechenbaren Quellensteuern, in Italien aufgrund der lokalen Einkommensteuern und in Spanien aufgrund eines steuerfreien Verkaufs von Anteilen der Allianz Popular SL an eine externe Partei. Vgl. Allianz SE (2021), S. 8.

⁹⁵⁶ Die Münchener RE gibt bspw. an, dass die Abweichungen in China aufgrund von der Nutzung steuerlicher Verlustvorträge, die nicht für aktiv latente Steuern angesetzt worden sind, in Südafrika aufgrund von Verlusten durch die Beschränkung von Verlustverrechnungen für bestimmte Einkommenskategorien und in Deutschland aufgrund von Steuererträgen für die Vorjahre resultieren. Vgl. Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2023), S. 8.

⁹⁵⁷ Eigene Darstellung.

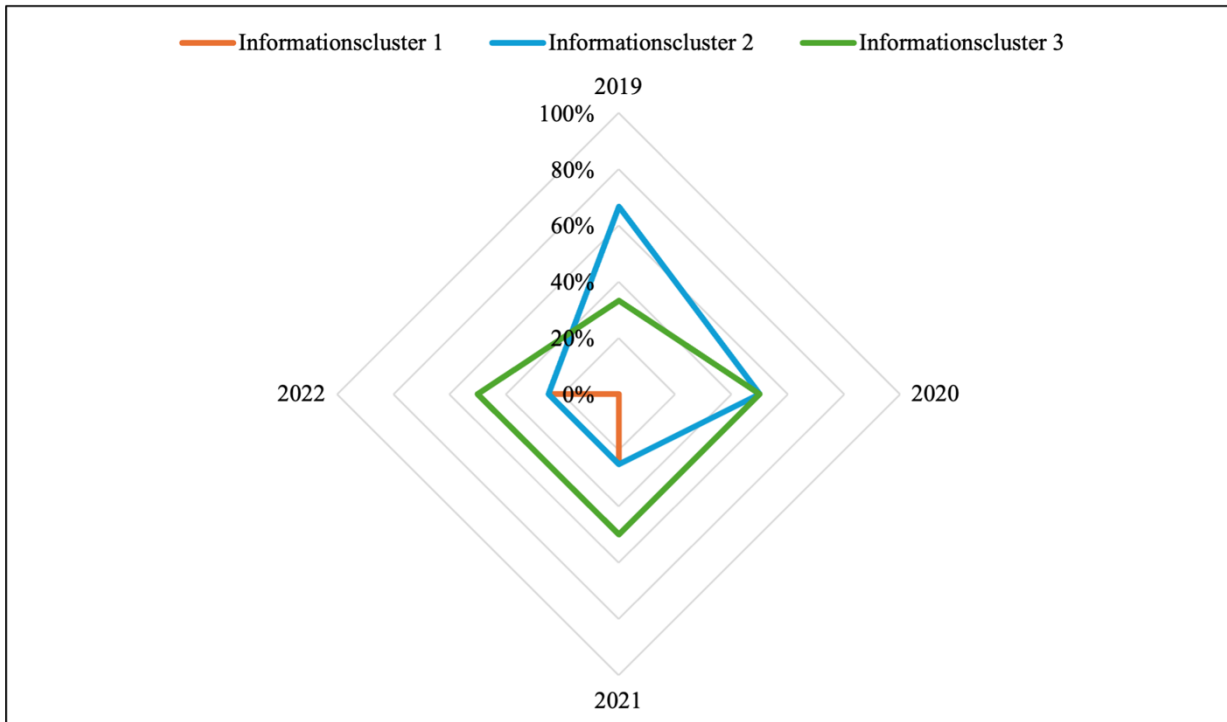


Abb. 50: Verteilung Informationscluster „Effektiver Steuersatz“⁹⁵⁸

Insgesamt veranschaulichen die Daten eine Verschiebung der Informationsverteilung über die Jahre. Während Informationscluster 2 anfangs dominierte, verlor es kontinuierlich an Bedeutung zugunsten der Informationscluster 1 und 3, wobei insbesondere Informationscluster 3 seine Rolle festigte. Dennoch sind es lediglich zwei Unternehmen, die im Jahr 2022 detaillierte Informationen zum effektiven Steuersatz in unterschiedlichen Ländern bereitstellen. Die unterschiedlichen effektiven Steuerbelastungen sind maßgeblich von den Steuerbemessungsgrundlagen abhängig, die aufgrund unterschiedlicher steuerlicher Regelungen in den Steuerjurisdiktionen verschieden ermittelt werden. Die länderspezifische Darstellung der Allianz und der Münchener RE kommt dabei den in der Theorie der ITSA geforderten Angaben sehr nahe, sodass den Interessengruppen detaillierte Auskünfte und Erläuterungen bereitgestellt werden, womit u. a. stark abweichende Steuersätze leichter nachzuvollziehen sind. Dennoch gestattet die Angabe einer ETR keine vollumfängliche Möglichkeit, mehrere Unternehmen miteinander zu vergleichen und zu bewerten. Die ETR hängt einerseits sehr stark von der individuellen Wirtschaftstätigkeit und den spezifischen Geschäftspraktiken des Unternehmens ab. Steuerliche Anreize, Abschreibungen o. Ä. sind ggf. nur für bestimmte Wirtschaftssektoren zugänglich. Andererseits spielen auch geografische Unterschiede eine bedeutende Rolle, die nicht zuletzt durch die unterschiedlichen Steuergesetze und -sätze herbeigeführt werden. Darüber hinaus gibt es eine Vielzahl von steuerlichen Sonderregelungen und Vergünstigungen, die den effektiven Steuersatz beeinflussen können. Dazu gehören Steuerabzüge für Forschung und Entwicklung, Investitionsanreize, Verlustvorträge sowie andere spezifische steuerliche Vorteile, die nicht in jedem Unternehmen gleich angewendet werden können oder dürfen. Ein weiterer Aspekt, der die ETR beeinflussen kann, ist die unterschiedliche Kapitalstruktur. Dementsprechend sind ausführlichere Angaben von Vorteil für das isolierte Verständnis von einem Unternehmen, jedoch kann dies nur eingeschränkt zur Vergleichbarkeit beitragen. Auch der ITSA fordert eine detaillierte Transparenz und Darstellung der effektiven Steuersätze, bestmöglich auf Ebene der Regionen – wenn nicht sogar auf Landesebene. Dies ermöglicht ein besseres Verständnis der gesamten steuerlichen Belastung des Unternehmens.

⁹⁵⁸ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.17.

6.3.6.3 Total Tax Contribution

Die Berichterstattung zur TTC unterscheidet sich im betrachteten Untersuchungszeitraum sehr stark voneinander, was nicht zuletzt darauf zurückzuführen ist, dass die Unternehmen divergierende Angaben veröffentlichen. Im Grundsatz eröffnet die Berichterstattung über die TTC den Unternehmen die Möglichkeit, ihren finanziellen Gesamtbeitrag zum Gemeinwesen in Form ihrer Steuerzahlungen sichtbar zu machen – und das nicht nur auf Grundlage der direkten, sondern auch auf Basis der indirekten Steuern.⁹⁵⁹ Einige Berichte enthalten zwar Angaben zu den geleisteten Steuern vom Einkommen, teils sogar mit einer Aufschlüsselung nach Ländern, jedoch entsprechen diese Angaben nicht dem zentralen Konzept der TTC und werden daher nicht codiert.⁹⁶⁰

Lediglich die Allianz, die Deutsche Telekom und die Münchener RE tätigen im Rahmen ihrer Berichterstattung Angaben zur TTC. Die beiden erstgenannten Unternehmen stellen in jedem Jahr Informationen zur Verfügung, während die Münchener RE beginnend mit dem Berichtsjahr 2021 Informationen veröffentlicht.

Die Deutsche Telekom verweist in ihrem nichtfinanziellen Bericht stets auf einen weiterführenden Online-Bericht, der sich ausschließlich mit der TTC der Telekom befasst. Dieser wird im Rahmen der Analyse nicht betrachtet. Im nichtfinanziellen Bericht selbst platziert sie jeweils Snapshots mit Inhalten aus dem weiterführenden Online-Bericht zur TTC. In Abweichung zu den weiteren Unternehmen berichtet die Deutsche Telekom hingegen jahresverzögert, d. h., dass sie bspw. im Berichtsjahr 2019 Informationen zum Berichtsjahr 2018 veröffentlicht. Die Angaben der Deutschen Telekom sind im Jahr 2019 für die Region Europa zur Verfügung gestellt worden, ebenso im Jahr 2020.⁹⁶¹ Im Jahr 2021 sind die Informationen detaillierter und umfassen eine aggregierte Gesamtzahl sowie eine detailliertere Länderübersicht für europäische Länder und die USA, aber auch im Jahr 2022.⁹⁶² Die Deutsche Telekom führt zusätzliche Erläuterungen aus, die in der Tab. 56 dargestellt sind.

Unternehmen	Textpassage
Deutsche Telekom	<i>„Weiterhin werden sowohl sog. „Taxes Borne“ als auch sog. „Taxes Collected“ berücksichtigt, um die finanzielle Bedeutung des Unternehmens und seiner Tätigkeit für das öffentliche Gemeinwesen möglichst ganzheitlich und umfassend darzustellen und insbesondere auch Beschäftigungs- und Wertschöpfungsaspekte über die Darstellung von Lohnsteuern, Sozialabgaben und Umsatzsteuerbeträgen sichtbar zu machen. Hierdurch entsteht ein differenziertes und somit aussagekräftiges Bild hinsichtlich der positiven finanziellen Wirkungen, die für öffentliche Gemeinwesen im Zusammenhang mit dem Unternehmen und seiner Tätigkeit entstehen. Zudem werden durch diesen Ansatz auch nationale Besonderheiten bei den steuerlichen Rahmenbedingungen sichtbar gemacht.“⁹⁶³</i>

Tab. 56: Beispiele zum Informationscluster 1 der Total Tax Contribution

Diesen Ausführungen fügt die Deutsche Telekom noch die in Anhang 3 dargestellten Übersichten aus dem weiterführenden Online-Bericht hinzu. Diesen Abbildungen werden im Bericht keine weiteren Informationen hinzugefügt, welche die Auswahl der Länder in einen Kontext setzen, bzw., wo eine Begründung gegeben wird, warum diese Länder dargestellt werden. Dementsprechend ist eine Kontextualisierung, basierend auf diesen Informationen, nicht möglich. Die Angaben beziehen sich immer auf das Vorjahr – und nicht auf das Berichtsjahr. Sie stellen das erste Informationscluster dar,

⁹⁵⁹ Vgl. Greil/Kockrow (2023), S. 2152.

⁹⁶⁰ Für Beispiele zu geleisteten Steuerzahlungen vom Ertrag siehe u. A. Continental AG (2020), S. 38 und Deutsche Post AG (2022), S. 78.

⁹⁶¹ Vgl. Deutsche Telekom AG (2020), S. 33; Deutsche Telekom AG (2021), S. 43.

⁹⁶² Vgl. Deutsche Telekom AG (2022), S. 52; Deutsche Telekom AG (2023), S. 56.

⁹⁶³ Deutsche Telekom AG (2023), S. 56.

weil sie im Wesentlichen quantitativer Natur sind, jedoch nicht für das entsprechende Berichtsjahr des nichtfinanziellen Berichts verfügbar sind.

Die Allianz präsentiert ihre Informationen in jedem Berichtsjahr in einer einheitlichen Struktur. Zum einen gibt sie die TTC aus Gruppensicht in Form einer aggregierten Zahl an, zum anderen werden die zehn bedeutendsten Länder aufgeführt, die einen maßgeblichen Einfluss auf die TTC haben. Dabei zeigt sich nur eine geringe Fluktuation der wesentlichsten Länder, wobei Spanien, Frankreich, Niederlande, Deutschland, Schweiz, die USA, Australien und Italien in jedem Berichtsjahr konsistent genannt werden. Dabei tätigt sie Angaben zu Einkommensteuern, Steuern auf Versicherungsprämien, Lohnsteuern und Sozialabgaben, Mehrwertsteuern, Steuern auf Zahlungen an Versicherungsnehmer und anderen Steuern.⁹⁶⁴ Ab dem Berichtsjahr 2020 erweitert sie diese Ausführungen über die zehn Länder mit dem größten Beitrag noch um eine gesamthafte Darstellung der getragenen und erhobenen Steuern.⁹⁶⁵ Ein Berichtsbeispiel der Allianz aus dem Jahr 2022 ist im Anhang 2 zu finden. Die Darstellung ermöglicht dem Adressaten ein vollumfängliches Verständnis für die relevantesten Länder, ebenso darüber, wie sich dort die TTC zusammensetzt. Darüber hinaus gibt die Allianz die Vorjahreswerte in Klammern für einen unmittelbaren Jahresvergleich an. Damit gibt dieses Unternehmen sehr detaillierte und umfangreiche Informationen preis, die infolgedessen das zweite Informationscluster begründen.

Die Münchener RE veröffentlicht erstmals im Berichtsjahr 2021 Informationen zur TTC. Sie gibt, ebenso wie die Allianz, ihre aggregierte TTC aufgeteilt nach getragenen und erhobenen Steuern an und offeriert darüber hinaus eine sehr detaillierte Tabelle mit den Angaben zu den einzelnen Steuern, die auf Länderebene erhoben oder getragen werden. Für zahlreiche Länder wird zudem die Aufteilung auf u. a. Steuern auf Versicherungsprämien, Lohnsteuern, Quellensteuern und Umsatzsteuern angegeben. Die Übersicht ist in Anhang 4 dargestellt. Im Bericht gibt es allerdings keine zusätzlichen Informationen, die die Abweichung der bereitgestellten Zahlen erklären. Dementsprechend ist die Interpretation der Daten erschwert. Trotzdem ermöglicht die Münchener RE einen transparenten Einblick in die verschiedenen indirekten Steuern, die vom Unternehmen abgeführt oder getragen werden. Aufgrund dieser detaillierten Darstellung sind die Angaben der Münchener RE ebenfalls dem Informationscluster 2 zuzuordnen.

Ein Vergleich der veröffentlichten Informationen zur TTC der drei Unternehmen ist aufgrund ihrer unterschiedlichen Sektorenzugehörigkeit nur eingeschränkt möglich. So unterliegt die Deutsche Telekom als Telekommunikationsunternehmen teilweise anderen Steuerarten, sowohl indirekt als auch direkt, als dies bei Unternehmen des Versicherungswesens der Fall ist. Ein weiterer Kritikpunkt in diesem Zusammenhang ist die fehlende Einordnung der Steuerlast in Relation zur wirtschaftlichen Leistung der Unternehmen. Ohne Angaben zu Gesamtumsatz oder Gewinn gestaltet sich eine Bewertung dieser im Verhältnis zur wirtschaftlichen Stärke der Unternehmen als schwierig. Dies führt dazu, dass eine direkte Vergleichbarkeit der Angaben grundsätzlich nicht gegeben ist. Dennoch bieten die isolierten Informationen für die Adressaten der nichtfinanziellen Berichterstattung eine nützliche Grundlage, um zumindest ein Indiz über die steuerliche Situation und den Gesamtbeitrag der Unternehmen für die Finanzierung des Gemeinwesens zu erlangen.

Aufgrund der geringen Informationsdichte im Bereich der TTC existieren in dieser Subkategorie lediglich zwei Informationscluster, die in der nachfolgenden Abb. 51 dargestellt sind.

⁹⁶⁴ Vgl. Allianz SE (2020), S. 9.

⁹⁶⁵ Vgl. Allianz SE (2021), S. 6.

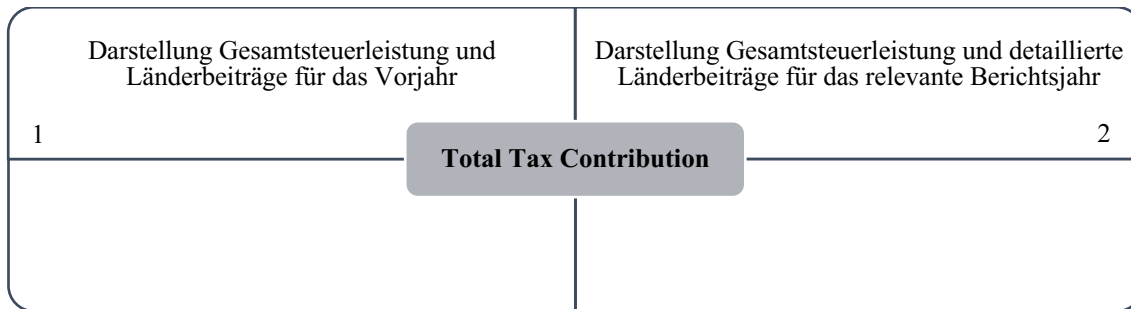


Abb. 51: Informationscluster „Total Tax Contribution“⁹⁶⁶

Die Analyse der Ergebnisse verdeutlicht, dass die Berichterstattung in dieser Subkategorie bislang unzureichend entwickelt ist. Durchschnittlich tätigen 81,19 % der Unternehmen keinerlei Angaben zur TTC. Aufgrund der Tatsache, dass die Allianz und die Münchener RE zu diesem Thema berichten, liegt der durchschnittliche Anteil der Informationen, die aus einem Tax Report stammen, bei 58,33 %. Die Verteilung auf die Informationscluster zeigt die Abb. 52.

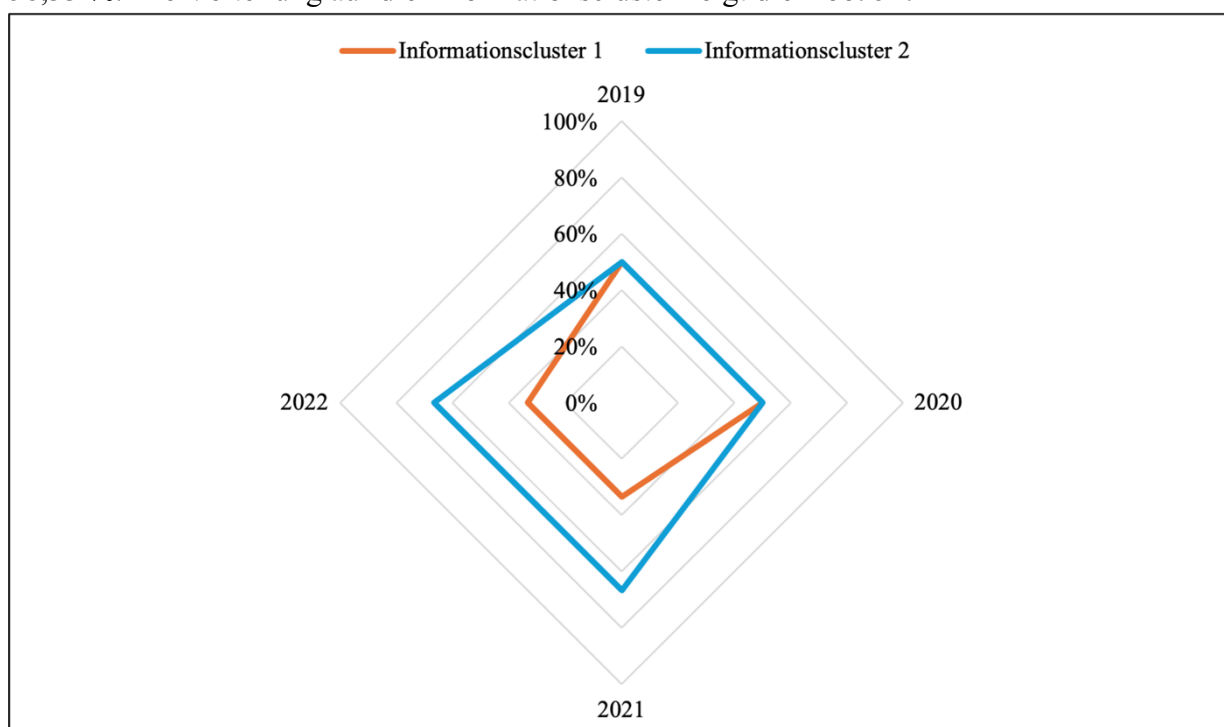


Abb. 52: Verteilung Informationscluster „Total Tax Contribution“⁹⁶⁷

Die TTC unterliegt im Untersuchungszeitraum keiner wesentlichen Dynamik, was sich dadurch begründen lässt, dass ausschließlich dieselben Unternehmen hierzu Bericht erstatten. Folglich ist nur eine geringe Entwicklung hin zu Informationscluster 2 erkennbar, welche darauf zurückzuführen ist, dass ab dem Berichtsjahr 2021 auch die Münchener RE Angaben tätigt. Wie bereits zuvor erläutert, sollten die Informationen möglichst ausführlich dargestellt werden. Dies wird in einem Teil der Berichte umgesetzt. Dennoch erweist es sich als schwierig, diese Informationen isoliert zu analysieren, da sie häufig zusätzliche schriftliche Erläuterungen erfordern, die in den Berichten nicht vorhanden sind. Dementsprechend ist die Übereinstimmung in der Praxis mit dem theoretischen Verständnis der ITSA zwar im Grundsatz gegeben, ist jedoch hinsichtlich fehlender weiterführender Erläuterungen noch nicht voll erfüllt und bedarf der Weiterentwicklung.

⁹⁶⁶ Eigene Darstellung.

⁹⁶⁷ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.18.

6.3.6.4 Steuerliche Anreize und Meldepflichten

Die Berichterstattung zum Thema steuerliche Anreize und Meldepflichten zeigt sich im Untersuchungszeitraum wenig ausgeprägt. Im Berichtsjahr 2019 berichtet lediglich die Allianz zu diesem Thema und gibt an, dass sie steuerliche Anreize nur dann in Erwägung zieht, wenn diese mit der allgemeinen Investitions- und Geschäftsstrategie übereinstimmen und diese nicht konterkariert werden.⁹⁶⁸ Die Allianz trifft diese Aussage in jedem betrachteten Berichtsjahr inhaltsidentisch. Steuerliche Anreize werden durch die Allianz nur dann genutzt, wenn diese mit dem operativen Geschäft vereinbar sind. Ausführungen gleicher Art tätigt auch Airbus in seinem Tax Report in den Berichtsjahren 2020 und 2022:

„This includes taking advantage of available tax incentives and reliefs to minimize the tax costs of conducting its business activities.“⁹⁶⁹

Das Unternehmen Airbus adressiert sehr direkt, dass es von steuerlichen Anreizen Gebrauch macht, wenn diese dazu beitragen, die Steuerkosten zu minimieren. Diese beiden Berichtsbeispiele bilden das erste Informationscluster, das jedoch wenig aussagekräftige Angaben enthält.

Unter dem Aspekt der Meldepflichten können jegliche Pflichten aufgefasst werden, die zu Meldungen gegenüber einer Finanzbehörde führen. Im Berichtszeitraum ist dabei insbesondere die DAC6-Meldepflicht (Meldung grenzüberschreitender Steuergestaltungsmaßnahmen) zu nennen. Die Allianz, die Deutsche Bank, die Deutsche Börse, die Münchener RE und RWE geben dazu Informationen preis. Im Wesentlichen führen alle Unternehmen aus, dass sie der durch die EU eingeführten Pflicht nachkommen und einen gruppenweiten Prozess zur Identifikation und Dokumentation eingeführt haben. Hierzu lassen sich die nachfolgenden Beispiele anführen.

Unternehmen	Textpassage
Deutsche Bank	<i>„Die Bank hat ihre Produkte und Dienstleistungen im Hinblick auf die DAC6-Meldepflichten evaluiert, wobei sie, soweit verfügbar, administrative Leitlinien berücksichtigt hat, und hat dazu Richtlinien und Arbeitsabläufe eingeführt, um die kontinuierliche Einhaltung zu gewährleisten.“⁹⁷⁰</i>
Deutsche Börse	<i>„Im Hinblick auf das zum 1. Juli 2020 in Deutschland eingeführte Meldeverfahren zu grenzüberschreitenden Sachverhalten hat die Gruppe Deutsche Börse eine umfassende DAC6-Analyse unter Mitwirkung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vorgenommen.“⁹⁷¹</i>

Tab. 57: Beispiele zum Informationscluster 2 der Steuerlichen Anreize und Meldepflichten

Weitere Unternehmen führen darüber hinaus an, dass sie potenzielle Meldepflichten über IT-basierte Tools identifizieren, die sie im Rahmen der Einflussanalyse implementiert haben. Die Allianz, die Münchener RE und RWE haben webbasierte Tools implementiert, die zur Unterstützung der Identifikation, der Dokumentation und ggf. auch der Meldung potenzieller Sachverhalte dienen.⁹⁷² Jegliche Informationen zur DAC6-Meldepflicht sind im Informationscluster 2 zusammengefasst.

Darüber hinaus umfasst dieses Cluster auch noch eine weitere Einzelcodierung, die auf die besondere Nutzung steuerlicher Anreize eingeht, die im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie stehen. Hierzu führt die Münchener RE aus, dass sie trotz des großen Angebots an steuerlichen Entlastungen durch die deutschen Steuerbehörden zur Reduzierung der Steuerlast keine dieser

⁹⁶⁸ Vgl. Allianz SE (2020), S. 6.

⁹⁶⁹ Airbus SE (2020), S. 2; Airbus SE (2022), S. 2.

⁹⁷⁰ Deutsche Bank AG (2021), S. 34.

⁹⁷¹ Deutsche Börse AG (2021), S. 64.

⁹⁷² Vgl. Allianz SE (2021), S. 3; Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2022), S. 7; RWE AG (2022), S. 107.

Entlastungsmaßnahmen in Anspruch genommen hat.⁹⁷³ Eine derartige Ausführung findet sich in keinem der weiteren untersuchten Berichte. Sie ist damit einzigartig.

BASF tätigt im Berichtsjahr 2020 und Qiagen in den Berichtsjahren 2021 und 2022 weiterführende Angaben, die über die bereits genannten Dimensionen hinausgehen. BASF macht zunächst erklärende Angaben über den Hintergrund steuerlicher Anreize und führt dabei aus, dass diese von den jeweiligen Jurisdiktionen beabsichtigt sind, um die Investitionen, die Anstellung und die ökonomische Entwicklung zu steigern und dadurch ein langfristig erhöhtes Steueraufkommen zu generieren.⁹⁷⁴ Dieses Unternehmen gibt Folgendes über die Inanspruchnahme steuerlicher Anreize an:

„In this regard, BASF seeks to accept tax incentives and exemptions that are transparent, published and/or endorsed by the host nation statutory and regulatory framework and where the economic substance requirements of the tax incentive are met.“⁹⁷⁵

Aus der Formulierung lässt sich die Vermutung ableiten, dass BASF sich bewusst ist, dass die steuerlichen Anreize durch Staaten gesetzt werden, um eine langfristige Verbesserung der ökonomischen Entwicklung herbeizuführen, und parallel dazu diese in Anspruch nimmt, soweit wirtschaftliche Substanz vorliegt, um die Anforderungen an die Nutzung des Steueranreizes zu erfüllen. Damit wird suggeriert, dass BASF die steuerlichen Anreize nicht primär vor dem Hintergrund auswählt, um die Steuerlast zu minimieren, sondern, dass diesem Unternehmen bewusst ist, dass diese die jeweiligen Steuerjurisdiktionen in seiner Entwicklung stärken sollen und diese eben nur dann beansprucht, sofern dies mit der eigenen operativen Tätigkeit tragbar ist. In gewisser Weise tätigt Qiagen ähnliche Ausführungen, wobei man jedoch eher auf die unternehmensspezifischen Entscheidungsparameter eingeht:

„If possible and ethically appropriate, we apply for tax incentives and exemptions. Such tax incentive schemes relate to eligible Research and Development activities performed by QIAGEN.“⁹⁷⁶

Das Unternehmen Qiagen betont, dass es nur Steueranreize in Erwägung zieht, wenn diese ethisch angemessen sind. Damit wird der Eindruck erzeugt, dass nicht jeder beliebige Anreiz in Frage kommt und genutzt wird, sondern lediglich dann, wenn es die ethischen Prinzipien des Unternehmens zulassen. Darüber hinaus gibt Qiagen an, dass man etwaige Steueranreize nur für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten nutzt. Diese Einschränkung ist jedoch relativ zu betrachten, da Qiagen das eigene operative Geschäft in der Probenvorbereitungs- und Testtechnologie betreibt, wobei Forschung und Entwicklung einen zentralen Bestandteil der Kernaktivitäten darstellen. Dennoch wird die Berücksichtigung ethischer Aspekte bei der Entscheidungsfindung zur Nutzung von Steueranreizen positiv hervorgehoben. Auch die Allianz führt im Berichtsjahr 2022 an, dass sie Steueranreize in Erwägung zieht, wenn diese die ökonomische Entwicklung des Gastgeberlandes fördern und deren Geschäftstätigkeit in ihrem Rahmen liegt.⁹⁷⁷ Diese drei Einzelcodierungen bilden das dritte Informationscluster, wobei die Entscheidung für die Nutzung steuerlicher Anreize in einem vollständigeren Kontext betrachtet werden als ausschließlich die isolierte Wirkungsweise für das jeweilige Unternehmen. Alle bestehenden Cluster sind in der nachfolgenden Abb. 53 zusammengefasst dargestellt.

⁹⁷³ „As a result of Covid-19, a variety of tax relief measures were adopted in Germany in order to relieve the tax burden on companies affected by Covid-19. We have not taken advantage of any of these tax relief measures in Germany.“, Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2021), S. 5.

⁹⁷⁴ „Tax incentives are government measures to encourage investments, employment and economic development in the host nation and are intended to bring about increased total tax contributions in the host nation, long-term.“, BASF SE (2020), S. 4.

⁹⁷⁵ BASF SE (2020), S. 4.

⁹⁷⁶ Qiagen N.V. (2023), S. 23.

⁹⁷⁷ Vgl. Allianz SE (2023), S. 8.

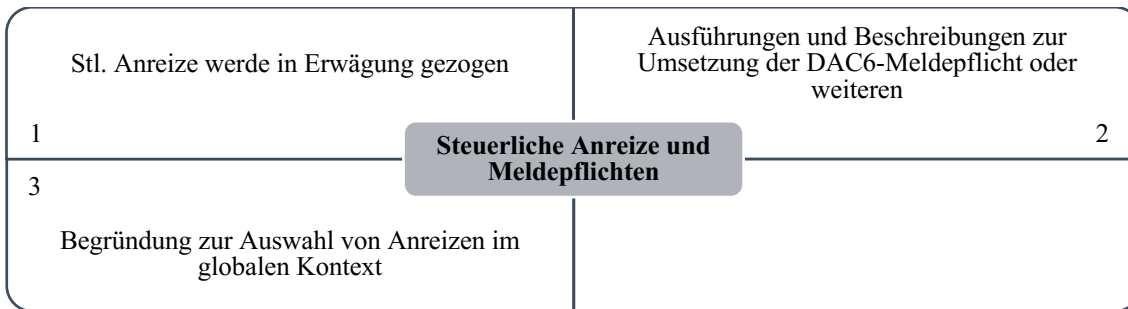


Abb. 53: Informationscluster „Steuerliche Anreize und Meldepflichten“⁹⁷⁸

Es fällt auf, dass in dieser Subkategorie keine Angaben zu weiteren Meldepflichten vorhanden sind, die nicht die DAC6-Meldung betreffen. Darüber hinaus ist auch der durchschnittliche Anteil der Unternehmen, die keine Angaben zu dieser Subkategorie tätigen, sehr hoch und liegt im gesamten Untersuchungszeitraum bei 74,20 %. Von den Unternehmen, die Angaben zur Verfügung stellen, stammen 66,67 % der konsolidierten Einzelcodierungen aus Tax Reports. Eine Verteilung der konsolidierten Codierungen auf die Informationscluster ist der nachfolgenden Abb. 54 zu entnehmen.

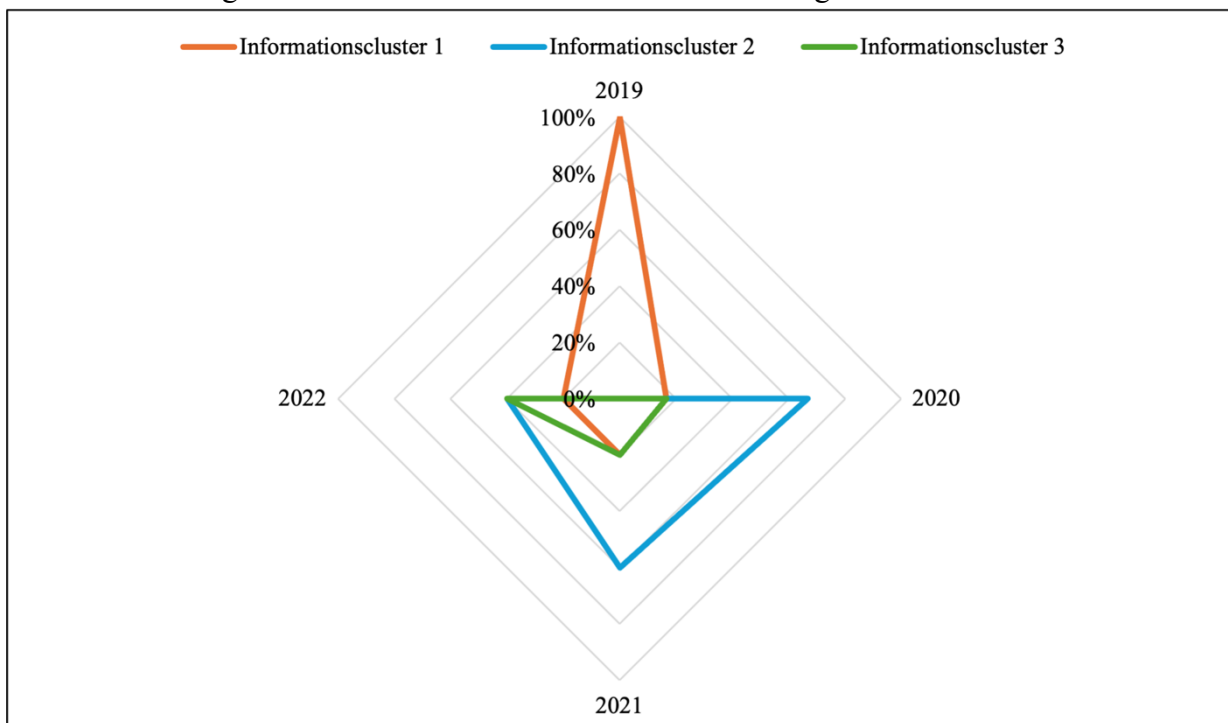


Abb. 54: Verteilung Informationscluster „Steuerliche Anreize und Meldepflichten“⁹⁷⁹

Insgesamt veranschaulichen diese Daten eine dynamische Entwicklung in der Verteilung der zur Verfügung gestellten Informationen: weg von einer einseitigen Konzentration, hin zu einer stärker verteilten Struktur über mehrere Cluster. Die Daten zeigen eine Veränderung der Informationsverteilung über den Untersuchungszeitraum hinweg. Diese Entwicklung deutet auf eine zunehmende Diversifikation der Informationsverteilung hin. Informationscluster 1, das ursprünglich dominierende Cluster, verliert über die Jahre an Bedeutung. Informationscluster 2 erreicht seinen Höhepunkt im Jahr 2020 und nimmt danach stetig ab. Informationscluster 3 hingegen zeigt einen kontinuierlichen Anstieg und erreicht im Jahr 2022 einen gleichwertigen Anteil wie Informationscluster 2. Dies könnte auf eine Neuausrichtung der Informationsstrategie, veränderte Prioritäten oder externe Einflüsse hindeuten.

⁹⁷⁸ Eigene Darstellung.

⁹⁷⁹ Eigene Darstellung auf Grundlage eigener Berechnungen. Tabellarische Grundlage in Anhang A2.19.

Aus den Beispielen in der berichterstattenden Praxis geht hervor, dass eine kritische Auseinandersetzung mit den angebotenen Steueranreizen in den meisten Fällen noch nicht erfolgt, die sodann transparent kommuniziert wird. Die Anreize sind nicht nur aus der finanziellen Perspektive zu hinterfragen, sondern eben auch aus einer sozialen und ökologischen Sicht zu bewerten. Dies verfolgt insbesondere das Unternehmen Qiagen, da es auf die ethische Kompatibilität abstellt. Jedoch gibt es keine weiterführenden Ausführungen darüber an, welche ethischen Gründe es in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Das theoretische Verständnis des ITSA erfordert einen holistischen Ansatz, um die Auswahl und Nutzung steuerlicher Anreize für die Adressaten der nichtfinanziellen Berichte transparent zu machen, um somit eine Bewertung zu ermöglichen. Dennoch existieren in dieser Subkategorie noch erhebliche Abweichungen zum ITSA und zu den dort geforderten transparenten Angaben zur Nutzung steuerlicher Anreize und Meldepflichten.

6.4 Qualitative Entwicklung im Vergleich

Um eine fundierte Aussage über die qualitative Weiterentwicklung der Berichte treffen zu können, ist es notwendig, die isolierte Inhaltsanalyse der identifizierten Textpassagen durch eine spezifische Analyse zu ergänzen. Hierfür bieten sich insbesondere die Berichte der Allianz und der Münchener RE im relevanten Untersuchungszeitraum an, da diese durchgängig im selben Format (Tax Reports) veröffentlicht wurden. Als einzige Unternehmen der Stichprobe bezeichnen sie ihre Berichte als Tax Transparency Reports, wodurch der Fokus klar auf das Thema Steuern gelegt wird. Dementsprechend wird im Folgenden untersucht, ob sich eine qualitative Weiterentwicklung in dem steuerlichen Nachhaltigkeitsberichtsverhalten nachweisen lässt und wie stark dieses ausgeprägt ist.

Neben der deskriptiven Auswertung der quantitativen Informationen der Tax Reports der Allianz und der Münchener RE (s. Kap. 6.1) zu den codierten Segmenten, den codierten Zeichen und dem Seitenumfang wird nun erneut ein Fokus auf die codierten Segmente gelegt und diese werden in ihrer Entwicklung untersucht. Dabei werden zuerst die Informationscluster pro Subkategorie, die in den vorangestellten Kapiteln zugeordnet wurden, betrachtet. Zudem wird die Frage untersucht, ob sich diese Zuweisungen im Jahresverlauf verändern.

6.4.1 Inhaltliche Weiterentwicklung der Berichte der Münchener RE

Bei einem ersten Vergleich fällt auf, dass die Münchener RE im Gegensatz zur Allianz ein konstanteres und nahezu unverändertes Berichtsverhalten zeigt. Die Allianz hingegen weist im Jahresverlauf vermehrt Umformulierungen und Ergänzungen auf, was auf eine inhaltliche Weiterentwicklung der Tax Reports hindeutet.

Bei der zeitlichen Betrachtung der Berichterstattung der Münchener RE im Rahmen ihrer jährlich veröffentlichten Tax Transparency Reports ist besonders auffallend, dass sie ihr Berichtsverhalten inhaltlich über den Untersuchungszeitraum kaum weiterentwickelt. Diese Einschätzung gründet darauf, dass die Münchener RE in den meisten Subkategorien entweder identische Formulierungen wiederholt oder lediglich einzelne Sätze neu ergänzt.

In der strukturellen Dimension Sustainable Tax Principles berichtet die Münchener RE in jedem Jahr nahezu denselben Textabschnitt, wie zuerst im Jahr 2019. In der Subkategorie Steuerethik weist die Münchener RE eine inhaltliche Kontinuität auf, da die Textpassagen in jedem Berichtsjahr identisch berichtet werden. Die Subkategorie Steuermoral unterliegt lediglich einer leichten inhaltlichen Weiterentwicklung. In den Jahren 2019 und 2020 betont die Münchener RE, dass sie sowohl den Buchstaben als auch den Geist der Steuergesetze einhält. In den Jahren 2021 und 2022 wird diese Verpflichtung wiederholt, wobei 2022 zusätzlich die Vielzahl der verschiedenen Steuern betont wird, die

aufgrund ihrer unternehmerischen Tätigkeit in den Ländern der operativen Geschäftstätigkeit anfallen.⁹⁸⁰ Die Aussagen zum Steuerlichen Verhaltenskodex bleiben über die untersuchten Jahre hinweg inhaltlich gleich und folgen demnach keiner Weiterentwicklung.

Innerhalb der strukturellen Dimension Tax Concept stellt die Münchener RE im Rahmen der Subkategorie Steuerliche Risiken im gesamten Untersuchungszeitraum keinerlei Informationen zur Verfügung. In den Subkategorien Steuerstrategie und Steuerrichtlinie ist eine inhaltliche Kontinuität in allen Untersuchungsjahren erkennbar. Besonders ist dabei jedoch, dass die Berichterstattung zur Steuerrichtlinie erst im Jahr 2020 begonnen hat. In der Subkategorie Steuerplanung und -gestaltung ist im Verlauf des Untersuchungszeitraums eine deutliche Entwicklung hin zu detaillierteren und expliziteren Aussagen zu erkennen. Während 2019 der Fokus der identifizierten Textpassagen hauptsächlich auf der Schaffung von Strukturen mit ausreichender wirtschaftlicher Substanz lag, wird ab dem Berichtsjahr 2020 die Nutzung von Steuerparadiesen und aggressiven Steuerplanungen explizit ausgeschlossen und auf die Liste der nicht kooperativen Staaten verwiesen. Diese Verstärkung und Klarstellung der Aussagen setzen sich in den kommenden Berichtsjahren fort. In den Jahren 2021 und 2022 werden die Positionen sprachlich noch präziser formuliert. Besonders die wiederholte Nennung der EU-Blacklist sowie die Betonung auf die Nichtnutzung von Steuerparadiesen zeigen eine verstärkte, besser überprüfbare Transparenz sowie ein klares Engagement für ethische und moralische Steuerpraktiken.

Die Dimension Approach to Tax wird von der Münchener RE nicht vollständig mit Informationen bedient; Angaben zur Eigentümer- und Beteiligungsstruktur unterbleiben gänzlich. Die Münchener RE gibt in dieser Subkategorie zur Standortwahl und -verlagerung über alle Berichtsjahre hinweg identische Informationen an, ohne sprachliche oder inhaltliche Anpassungen vorzunehmen. Bei präziserer Betrachtung der Angaben im Rahmen der Subkategorie Verrechnungspreissystem zeigt die Analyse, dass die Münchener RE über die Jahre hinweg eine konsistente Haltung zur Einhaltung internationaler Steuerregelungen sowie zur Vermeidung von Steuervermeidung im Kontext der Ausgestaltung und Festlegung von Verrechnungspreisen beibehält. Eine deutliche Weiterentwicklung ist in der expliziteren und klareren Formulierung zur Ablehnung der Nutzung von Verrechnungspreisen zur Steuervermeidung zu erkennen. Dies ist insbesondere ab dem Berichtsjahr 2020 ersichtlich.⁹⁸¹ Diese Verstärkung der Aussagen unterstreicht das Engagement der Münchener RE für Transparenz und zeigt eine zunehmende Sensibilisierung für die sprachliche Beschreibung des eigenen Verrechnungspreissystems.

Zur Tax Governance berichtet die Münchener RE als Teil der strukturellen Dimension Tax Processes im gesamten Berichtszeitraum keine Informationen, sodass keine Möglichkeit für die Adressaten besteht, Hintergrundinformationen u. a. zum Aufbau und zur Struktur der Steuerfunktion zu erlangen. Zur Tax Compliance werden in jedem Berichtsjahr Angaben veröffentlicht. Über die Jahre hinweg zeigt sich eine bemerkenswerte Konsistenz in den Aussagen und Prinzipien zur Steuerkonformität. Die grundlegenden Komponenten des Steuerkonformitätsmanagementsystems, basierend auf dem IDW PS 980, bleiben unverändert. Ab dem Berichtsjahr 2020 verstärkt die Münchener RE die Fokussierung auf die konkrete Anwendung und die jährliche Überprüfung der Risiko-Kontroll-Matrix. Diese detaillierten Erläuterungen verdeutlichen eine kontinuierliche Verbesserung und Anpassung des Systems. Ab dem Berichtsjahr 2021 wird die verbindliche Natur der internen Regeln und

⁹⁸⁰ Vgl. Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2023), S. 3.

⁹⁸¹ Die Münchener RE fügt den folgenden Satz hinzu: „*We do not use transfer pricing to deliberately shift value created to low tax jurisdictions.*“, Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2021), S. 5.

Prinzipien für alle Mitarbeiter klar betont, wodurch die immanent wichtige Bedeutung der Compliance-Kultur innerhalb des Unternehmens abgeleitet werden kann. Zusammengefasst zeigt sich eine konsistente und sprachlich detaillierte Entwicklung in der Darstellung der Steuerkonformitätspolitik bei der Münchener RE, mit zunehmender Klarheit und der Betonung der kontinuierlichen Überprüfung.

Zur Dimension der Tax Stakeholder tätigt die Münchener RE lediglich in der Subkategorie Transparenz, Dialog und Engagement Angaben, die jedoch im gesamten Untersuchungszeitraum sprachlich sowie inhaltlich identisch sind. Dementsprechend liegt die Vermutung von Konsistenz und Stabilität in der Unternehmenspolitik nahe. Grundsätze und Handlungsweisen in Bezug auf die Beziehung zu den Steuerbehörden bleiben über die Jahre hinweg unverändert. Es gibt keine inhaltlichen Weiterentwicklungen oder Änderungen, was auf eine fortlaufende Zufriedenheit des Unternehmens mit seiner bestehenden Politik und Praxis schließen lässt.

Als letzte strukturelle Dimension werden die Angaben zum Tax Reporting der Münchener RE auf eine inhaltliche Weiterentwicklung untersucht. Im Rahmen der länderspezifischen Berichterstattung gibt die Münchener RE über den gesamten Untersuchungszeitraum keine weiterführenden Informationen preis, die über die Ausführung hinausgehen, dass der Verpflichtung zur Einreichung eines CbCRs gegenüber den Steuerbehörden nachgekommen wird.

Einer inhaltlichen Entwicklung und Spezifizierung unterliegen die Angaben, die zur ETR angeführt werden. Im Untersuchungszeitraum variiert die Gruppen-ETR leicht (s. Abb. 48). Zudem ist eine Tendenz zu einer leichteren Senkung der Quote im Jahr 2022 erkennbar. Die veröffentlichten Informationen machen eine klare Weiterentwicklung in der Detaillierung und Transparenz der Berichterstattung erkennbar. Während 2019 lediglich die Gruppen-ETR und eine kurze Erklärung angegeben werden, enthält der Bericht ab 2020 detaillierte Listen von Effektivsteuerquoten und Körperschaftsteuersätzen nach Ländern. Darüber hinaus wird die Liste der Länder ausgeweitet. Zusätzlich werden im Jahr 2022 detaillierte Erklärungen für besonders hohe und niedrige Effektivsteuerquoten in bestimmten Ländern abgegeben, wodurch ein höheres Maß an Transparenz demonstriert wird. Die identifizierten Textabschnitte im Jahr 2019 bis 2022 zeigen eine deutliche Entwicklung hin zu mehr Transparenz und Detaillierung in der Berichterstattung über die ETR der Münchener RE. Während die Gruppen-ETR über die Jahre leicht variiert, zeigen die zunehmende Granularität der Daten und die detaillierten Erklärungen für Abweichungen in den Effektivsteuerquoten eine klare inhaltliche Weiterentwicklung in der Steuertransparenz des Unternehmens.

Die Berichterstattung zur TTC beginnt die Münchener RE erst im Berichtsjahr 2021. Die Berichtsjahre 2021 und 2022 beinhalten eine Aufschlüsselung der Steuerarten und einen Überblick über die Beträge, die in den jeweiligen Ländern gezahlt wurden. Die Berichterstattung unterliegt einer kontinuierlichen Transparenz, die in den untersuchten Jahren beibehalten wird. Es besteht ein Fokus auf der globalen Perspektive der einzelnen Steuerbeiträge, was bereits eine umfassende und detaillierte Darstellung widerspiegelt.

Als letzte Subkategorie äußert sich die Münchener RE ab dem Berichtsjahr 2020 noch zu den steuerlichen Anreizen und Meldeverpflichtungen. Die Analyse der Textabschnitte aus den Jahren 2020 bis 2022 zeigt, dass die Münchener RE eine konstante Einhaltung der Offenlegungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen gem. DAC6-Vorschriften aufrechterhält. Aus den Textpassagen lässt sich ableiten, dass die Prozesse und Tools zur Erfüllung dieser Vorschriften über die Jahre unverändert bleiben. Besondere, durch Covid-19 bedingte Steuererleichterungen werden nur im Jahr 2020 erwähnt, wobei ausdrücklich klargestellt wird, dass die Münchener RE diese nicht in Anspruch genommen hat. In den folgenden Jahren liegt der Fokus wieder vollständig auf der Einhaltung der

DAC6-Vorschriften, ohne weitere Erwähnung von Covid-19 bedingten Steuererleichterungen. Folglich ist auch hier eine inhaltliche Kontinuität zu erkennen – und keine gesteigerte inhaltliche Spezifizierung.

Zusammenfassend ist zu sehen, dass die Aussagen der Münchener RE eine bemerkenswerte inhaltliche Konsistenz im betrachteten Untersuchungszeitraum aufweisen, was einerseits auf eine starke und stabile Unternehmenspolitik hinweisen kann. In den meisten Fällen werden die Formulierungen nur minimal verändert, wodurch es in Teilen zu einer inhaltlichen Spezifizierung und Weiterentwicklung führt. Diese geringe sprachliche sowie inhaltliche Weiterentwicklung können andererseits darauf hindeuten, dass ein geringes Interesse an einer zunehmenden Steuertransparenz besteht, der administrative Aufwand zu Erstellung der Berichte sehr hoch ist – oder aber, dass ein gesteigertes Reputationsrisiko aufgrund von mehr Informationen vermieden werden möchte.

Betrachtet man die Entwicklung über einen längeren Zeitraum, wird deutlich, dass die Berichterstattung zur steuerlichen Nachhaltigkeit erst kurz vor dem Untersuchungszeitraum begann und seither von den Unternehmen intensiviert wurde. Die Münchener RE veröffentlichte ihren ersten steuerlichen Transparenzbericht im Jahr 2018.⁹⁸² In den Jahren davor wurde steuerlichen Aspekten in den Nachhaltigkeitsberichten keine besondere Aufmerksamkeit gewidmet.

6.4.2 Inhaltliche Weiterentwicklung der Berichte der Allianz SE

Im Vergleich zur Münchener RE obliegt die Berichterstattung der Allianz zur steuerlichen Nachhaltigkeit einer deutlich höheren Variabilität, wobei die identifizierten Textpassagen nicht in gleichem Maße unverändert bleiben wie bei der Münchener RE.

Die Aussagen zur Steuerethik als Teil der Sustainable Tax Principles weisen im Untersuchungszeitraum eine verstärkte Betonung auf die Nachhaltigkeit und ESG-Aspekte, eine kontinuierliche Verpflichtung zu Transparenz und Verantwortung sowie eine erweiterte Perspektive auf internationale Zusammenarbeit auf. Im Verlauf der untersuchten Berichtsjahre betont die Allianz zunehmend die Bedeutung der ESG-Aspekte mit Verweis auf die SDGs in den Geschäftsaktivitäten sowie in den Steuerpraktiken. Während in den Berichten von 2019 und 2020 die Bedeutung verantwortungsvoller Steuerpraktiken sowie ihrer Unterstützung für die wirtschaftliche und soziale Entwicklung betont wird, ist in den Berichten von 2021 und 2022 ein zusätzlicher Fokus auf der Transparenz zu Steuerpraktiken erkennbar. Dabei sticht insbesondere der Verweis der „corporate citizenship“ hervor, womit die Allianz ab dem Jahr 2021 auf ihr bürgerliches Engagement hinweist und somit der Rolle als vorbildliches und transparentes Unternehmen gerecht werden möchte. Darüber hinaus wird im Jahr 2022 zusätzlich die Unterstützung für nationale und internationale Bemühungen um ein transparentes und faires Steuersystem explizit hervorgehoben, wodurch eine Weiterentwicklung hin zu einer globalen Sichtweise auf Steuertransparenz und -fairness abgeleitet werden kann. Trotz der erwähnten Weiterentwicklungen bleibt die grundlegende Haltung der Allianz gegenüber verantwortungsvollen Steuerpraktiken sowie deren Rolle in der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung konsistent. Insgesamt zeigt die Analyse eine kontinuierliche Entwicklung und Verfeinerung der Angaben der Allianz, wobei zunehmend ESG-Aspekte sowie die internationale Zusammenarbeit in den Vordergrund gestellt werden, während die grundlegenden Prinzipien der Verantwortung und Transparenz bestehen bleiben.

⁹⁸² Der Bericht der Münchener RE umfasste fünf Seiten und ist ebenfalls in einer vergleichbaren Struktur aufgebaut, wie die später untersuchten Berichte. Siehe hierzu ausführlich Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2019).

Die Aussagen zur Steuermoral zeigen im Verlauf eine inhaltliche Kontinuität. Ab dem Berichtsjahr 2021 wird die Einhaltung der Steuergesetze explizit als Teil der allgemeinen Geschäftsgrundsätze und -kodizes der Allianz Gruppe hervorgehoben, was eine stärkere Betonung auf die Unternehmensprinzipien zeigt. Bereits ab dem Jahr 2020 betont die Allianz, dass sowohl der Wortlaut als auch der Sinn des Gesetzes berücksichtigt werden. Diese Haltung wird in den folgenden Jahren weiter verstärkt. Die Aussagen werden sprachlich zwar leicht verfeinert, jedoch besteht keine immense inhaltliche Weiterentwicklung.

Zum steuerlichen Verhaltenskodex äußert sich die Allianz in den Jahren 2019 und 2020 ausschließlich dahingehend, dass Steuern Teil der allgemeinen Geschäftsgrundsätze sind. Im Jahr 2021 werden keine Angaben hierzu getätigt. Im Berichtsjahr 2022 stellt die Allianz besonders hervor, dass jegliche Kommunikation mit Stakeholdern im Einklang mit den Vorgaben des Verhaltenskodex steht und mögliche Verstöße dagegen zu melden sind. Eine spezifische Nennung der Steuern in diesem Zusammenhang wird nicht vorgenommen, sodass hier inhaltlich betrachtet keine Weiterentwicklung abzuleiten ist.

Die Angaben innerhalb der strukturellen Dimension Tax Concept und im Spezifischen zur Steuerstrategie weisen eine inhaltliche Weiterentwicklung auf. Die Allianz hat ihre Steuerstrategie über die Jahre hinweg stetig entwickelt, wobei die Grundprinzipien beibehalten, aber durch zusätzliche Aspekte ergänzt werden. Ab dem Berichtsjahr 2019 wird betont, dass die Steuerstrategie transparent und eng mit der Unternehmensstrategie sowie den Nachhaltigkeitszielen, insbesondere den relevanten SDGs, verknüpft ist. Im Berichtsjahr 2020 kommen zwei weitere Punkte hinzu, die sich auf die Genehmigung der Steuerstrategie durch den Vorstand und ein Steuerstrategiedokument beziehen. Ab dem Berichtsjahr 2022 werden zudem zwei explizite SDGs genannt, die mit der Steuerstrategie der Allianz unterstützt werden sollen.

Die Allianz liefert im gesamten Untersuchungszeitraum umfassende Informationen zur Steuerplanung und -gestaltung. Im Berichtsjahr 2019 betont sie, dass sie keine künstlich fragmentierten Strukturen verwendet, um eine steuerpflichtige Präsenz in den Jurisdiktionen der wirtschaftlichen Tätigkeit zu vermeiden. Sie distanziert sich von einer aggressiven Steuerplanung und künstlichen Strukturen ohne wirtschaftliche Substanz. Dabei betont sie, dass steuerliche Aktivitäten offengelegt und willkürliche Steuervereinbarungen vermieden werden. Im Jahr 2020 wird diese Haltung weiter präzisiert. Die Allianz bekräftigt, Steueranreize nur dann in Anspruch zu nehmen, wenn diese im Einklang mit den Geschäftsanforderungen und der Gesamtstrategie der Gruppe stehen. Im Jahr 2021 werden diese Ausführungen konsistent mit denjenigen aus den Vorjahren fortgesetzt. Zudem werden spezifische Verweise auf die EU-Blacklist hinzugefügt. Die Allianz stellt weiterhin klar, dass sie sich nicht an aggressiver Steuerplanung beteiligt und steuerliche Aktivitäten mit vollständiger Offenlegung gegenüber den Steuerbehörden durchgeführt werden.

Im Jahr 2022 wurden die bestehenden Ausführungen weiter ergänzt – und zwar mit einem verstärkten Fokus auf die EU-Code-of-Conduct-Gruppe und die von der EU veröffentlichten Listen zu Steueroasen. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Allianz ihre Ausführungen zur Steuerplanung und -gestaltung in den Jahren 2019 bis 2022 kontinuierlich weiterentwickelt hat, indem sie ihre Prinzipien der Transparenz und Offenlegung verstärkt und an sich ändernde regulatorische Anforderungen zur Vermeidung schädlicher Steuerpraktiken angepasst hat.

Innerhalb der Subkategorien Steuerliche Risiken und Steuerrichtlinie zeigt die Allianz eine ausgeprägte inhaltliche Beständigkeit, da die Angaben über die Berichtsjahre hinweg unverändert sowohl in ihrer Formulierung als auch ihrem Inhalt bleiben. Lediglich im Berichtsjahr 2022 nimmt die

Allianz innerhalb der Angaben zu den Steuerlichen Risiken mögliche Aspekte auf, aus denen Risiken für die Berechnung der Steuer entstehen können. Diese Angaben sind dabei sehr detailliert, bspw. inkorrekte Daten oder Berechnungen, Steuerbehörden, die Steuergesetze anders auslegen, oder reputative Risiken.⁹⁸³ Diese inhaltliche Weiterentwicklung zeigt eine zunehmende Transparenz und Offenheit darüber, welche Auslöser für steuerliche Risiken sein können.

Die Dimension Approach to Tax, insbesondere im Rahmen der Subkategorien Standortwahl und -verlagerung sowie Eigentümer- und Beteiligungsstruktur, hat keine inhaltliche Weiterentwicklung. Lediglich im Berichtsjahr 2020 tätigt die Allianz Angaben zu Kriterien für die Standortwahl, die stets basierend auf operativen Aspekten getroffen wird und nicht von steuerlichen Aspekten geprägt ist („tax follows business“). In den weiteren Berichtsjahren werden keine Informationen zur Verfügung gestellt. Die Angaben zur Eigentümer- und Beteiligungsstruktur sind demgegenüber bereits ab dem Berichtsjahr 2019 äußerst ausführlich und geben einen transparenten Einblick in die wesentlichen Gesellschaften der Allianz SE als Holdinggesellschaft der Allianz Gruppe. Im Tax Report wird eine Übersicht abgebildet, die alle wesentlichen operativen Gesellschaften darstellt. Darüber hinaus besteht ein Verweis auf die Liste aller Gruppengesellschaften im Geschäftsbericht. Diese Informationen werden im gesamten Untersuchungszeitraum für das jeweilige Berichtsjahr veröffentlicht und geben die Möglichkeit eines transparenten Überblicks über die Gruppenstruktur. Eine derart ausführliche Darstellung ist in keinem weiteren Bericht der Stichprobe aufzufinden. Dieses Faktum betont somit die außergewöhnliche Qualität der Informationen im Bericht der Allianz in dieser Subkategorie.

Die Angaben zum Verrechnungspreissystem zeigen ebenfalls eine kontinuierliche Weiterentwicklung im Bereich der internationalen Transaktionen. Im Berichtsjahr 2020 bekräftigt die Allianz ihre Aussagen zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes der OECD sowie der lokalen Regelungen im Rahmen der Preisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen. Darüber hinaus fügt sie die verschiedenen Dokumentationspflichten hinzu, denen sie nachkommen muss (Master- und Local-File sowie CbCR). Im Berichtsjahr 2021 wiederholt die Allianz diese Ausführungen und fügt hinzu, dass die Festlegung der Verrechnungspreise nicht für mögliche Gewinnverlagerungen genutzt wird, was sie inhaltsidentisch auch im Jahr 2022 berichtet. Dies zeigt eine Konformität mit den regulatorischen Anforderungen lokal sowie global und eine verstärkte Betonung dahingehend.

Im Rahmen der Subkategorie Tax Governance sind im Laufe des Untersuchungszeitraumes gewisse inhaltliche Weiterentwicklungen und Verfeinerungen sichtbar. Im Kern zeigt sich dabei eine klare Entwicklung hin zu einer noch stärkeren Formalisierung und Integration der Steuerabteilung, begleitet von einer fortlaufenden Professionalisierung und Weiterentwicklung der Steuerteams und -prozesse. Dabei betont die Allianz in jedem Jahr, dass alle steuerbezogenen Themen von hochqualifizierten Steuerexperten mit tiefgehendem Fachwissen bearbeitet werden. Die Steuerfunktion ist in die Finanzabteilung eingebettet und untersteht somit der Verantwortung des CFO. Dieser informiert regelmäßig das Vorstandsgremium. Die Koordination zwischen der Gruppensteuerfunktion und den lokalen Einheiten wird durch regelmäßige, länderübergreifende Treffen und standardisierte Berichtsverfahren sichergestellt. Diese Aussagen werden in den folgenden Berichtsjahren konsistent wiederholt und im Jahr 2020 um Ausführungen zum professionellen Entwicklungs- und Lernprozess für die Steuerteams sowie zum fortlaufenden Austausch mit internen Stakeholdern erweitert. Im Jahr 2021 fügt die Allianz hinzu, dass der Steuertransparenzbericht und die Steuerstrategie von der Nachhaltigkeitskommission des Vorstands überprüft und dem Aufsichtsrat zur Diskussion vorgelegt werden. Dies zeigt eine verstärkte Integration der Steuertransparenz in die entscheidenden Gremien des

⁹⁸³ Vgl. Allianz SE (2023), S. 6.

Unternehmens. Im Jahr 2022 wird der Prozess noch weiter formalisiert, indem betont wird, dass der Steuertransparenzbericht sowie die Steuerstrategie sowohl dem Group Sustainability Board als auch dem Aufsichtsrat zur Überprüfung vorgelegt werden. Zusätzlich wird der Fokus auf der kontinuierlichen Weiterbildung und dem Wissensaustausch innerhalb der Steuerteams weiter verstärkt, um die Kompetenz und Effizienz in der Steuerfunktion zu gewährleisten.

Im Kontext der Tax Compliance betont die Allianz, dass sie großen Wert auf die Implementierung eines Governance-Rahmens zur Identifikation, Überwachung und Steuerung von Steuerrisiken legt. Einheitliche und etablierte Berichtsprozesse bilden bei den Ausführungen den Kern, um die verschiedenen Risikokategorien zu managen. Außerdem wird auf das seit 2016 bestehende Tax CMS aufmerksam gemacht, welches auch extern geprüft wird. Die Allianz hebt zudem hervor, dass klare interne Regeln und Prozesse vorhanden sind, die eine korrekte und rechtzeitige Erstellung und Abgabe der erforderlichen Steuererklärungen sicherstellen. Im Berichtsjahr 2020 ergänzt die Allianz, dass diese Grundsätze ebenso für die korrekte und rechtzeitige Zahlung der Steuern gelten. Im Jahr 2021 wird zusätzlich berichtet, dass das Tax CMS auch in Österreich implementiert wurde und dort ebenfalls einer externen Prüfung unterzogen wird. Diese inhaltliche Weiterentwicklung gewinnt insbesondere durch die Erweiterung des Tax CMS und die damit verbundene externe Prüfung an qualitativer Bedeutung.

Ab dem Berichtsjahr 2021 erfährt die Berichterstattung der Allianz in der Subkategorie Interessen und Partizipation eine erhebliche Erweiterung des Informationsumfangs. In den Berichtsjahren 2019 und 2020 hingegen zeigt sich eine inhaltliche Kontinuität durch identische Angaben. Dabei betont die Allianz, dass sie ein aktiver Unterstützer von nationalen und internationalen Bemühungen für ein gerechteres Steuersystem ist, um so ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den Interessen der Gesellschaft, der Politik und der Wirtschaft zu fördern. Im Berichtsjahr 2021 vertieft die Allianz ihre Ausführungen zur Beteiligung an den Diskussionen über globale Steuerregelungen, z. B. zur Einführung der globalen Mindeststeuer. Neu hinzu kommt dabei das Engagement für die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für grenzüberschreitendes Arbeiten aus dem Homeoffice, insbesondere im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie. Dies zeigt eine Erweiterung des Fokus von allgemeinen Steuerfragen hin zu spezifischen aktuellen Themen. Im Jahr 2022 verstärkt die Allianz ihr Engagement durch die Teilnahme an Nachhaltigkeitsratings und Benchmark-Studien wie dem S&P Global Corporate Sustainability Assessment und dem Tax Transparency Benchmark weiter und gibt Erläuterungen hierzu. Dabei betont die Allianz, dass sie weiterhin an Diskussionen zur Gestaltung von Steuerregulierungen auf nationaler Ebene teilnimmt. Es wird auf die zunehmende Komplexität der nationalen und internationalen Steuergesetze hingewiesen, ebenso auf die Notwendigkeit legislativer Korrekturen und erheblicher Implementierungsaufwände für die betroffenen Unternehmen. Die Allianz gibt an, sich weiterhin an den politischen Diskussionen zu beteiligen, um ein akzeptables Gleichgewicht zwischen fiskalischen Interessen und praktikablen, rechtssicheren Steuergesetzen zu erreichen. Eine inhaltliche Weiterentwicklung entsteht dadurch, dass sich die Allianz von einer eher allgemeinen Unterstützung hin zu einer aktiveren und spezifischeren Rolle in der Gestaltung und Diskussion rund um neue Steuerregelungen entwickelt. Dabei legt sie einen Fokus auf Transparenz sowie auf den Dialog über ihre Interessen und Partizipation.

Zum Thema Stakeholder-Beziehung äußert sich die Allianz erst ab dem Berichtsjahr 2021. Zwischen den beiden Jahren lässt sich eine bemerkbare Weiterentwicklung in der Kommunikation der Allianz erkennen. Während im Berichtsjahr 2021 die Sicherung der finanziellen Zukunft der Kunden, Arbeitnehmer, Investoren und anderen Gruppen im Mittelpunkt stand, zeigen die Ausführungen im Jahr

2022 eine emotionalere und umfassendere Botschaft.⁹⁸⁴ Die Erweiterung der Stakeholder um Partner und Aktionäre impliziert eine reflektierte Haltung der Allianz gegenüber den Stakeholdern. Diese Weiterentwicklung deutet auf ein zunehmendes Bewusstsein für die Wichtigkeit der emotionalen Bindung und des täglichen Einsatzes in der Unternehmensphilosophie hin.

Zum Aspekt Transparenz, Dialog und Engagement äußert sich die Allianz in allen vier Untersuchungs Jahren. Hier ist zunächst eine inhaltliche Weiterentwicklung zwischen den Berichtsjahren 2020 und 2021 zu erkennen, insbesondere durch die Erweiterung der Kommunikationspflichten auf alle Stakeholder und die Verankerung dieser Verpflichtungen im Verhaltenskodex der Allianz. Die identifizierten Textpassagen aus dem Berichtsjahr 2022 wiederholen im Wesentlichen die bestehenden Prinzipien, ohne neue Elemente hinzuzufügen, was die Konsistenz und Beständigkeit der Allianz-Politik betont.

Im Rahmen der strukturellen Dimension Tax Reporting tätigt die Allianz im Untersuchungszeitraum bereits zu Beginn sehr ausführliche Angaben, insbesondere zur ETR und zur TTC. Die Analyse der Weiterentwicklung des CbCR zeigt, dass im Jahr 2019 noch keine entsprechenden Informationen verfügbar sind. Ab dem Berichtsjahr 2020 veröffentlicht die Allianz jedoch ein nahezu vollständiges CbCR, wobei für Länder, die weniger als 0,09 % zum Gruppeneinkommen vor Steuern beitragen, lediglich konsolidierte Angaben getätigt werden. Das veröffentlichte CbCR entspricht dabei weder den OECD-Anforderungen noch den Vorgaben nach GRI 207-4. Die zur Verfügung gestellten Inhalte bestehen aus Gesamteinnahmen, Gewinn vor Ertragsteuern, Ertragsteuern laufendes Jahr, gezahlter Ertragsteuer, materiellen Vermögenswerten und Anzahl der Mitarbeiter. Es werden keine Informationen zu den Namen der ansässigen Unternehmen und den Haupttätigkeiten der Gesellschaften, den Umsatzerlösen aus Geschäftsvorfällen mit fremden Unternehmen und den Einnahmen aus konzern-internen Transaktionen gegeben. Dementsprechend erfüllt das CbCR nicht die Anforderungen der bekannten Regularien. Die detaillierte Aufbereitung der Informationen ist besonders hervorzuheben, da im Untersuchungszeitraum lediglich die Allianz solche Angaben auf Länderebene veröffentlicht. Die Kontinuität der Informationen verdeutlicht, dass dieses Unternehmen in diesem Zuge transparent und offen zu einem CbCR steht und dahingehend eine konstante Unternehmenspolitik verfolgt. Obwohl einige Informationen vernachlässigt werden, kann die Darstellung der Allianz dennoch als Vorreiterposition gewertet werden.

Die Berichterstattung zur ETR ist ebenso sehr ausführlich und konstant über die Untersuchungs Jahre. Auf länderspezifischer Ebene werden die effektiven sowie die nominalen Steuersätze veröffentlicht, die zudem im Falle von Abweichungen mit weiteren Ausführungen ergänzt werden. Eine inhaltliche Weiterentwicklung im Untersuchungszeitraum lässt sich jedoch nicht erkennen, da die Informationen im selben Umfang mit jahresaktuellen Zahlen wiedergegeben werden.

Auch die Angaben zur TTC obliegen, wie bei den zuvor genannten Subkategorien, einer konsistenten und ausführlichen Darstellung im gesamten Untersuchungszeitraum. Die Allianz stellt zum einen den Gesamtsteuerbeitrag aus Gruppensicht dar. Zum anderen stellt sie diese Informationen auch für die zehn Länder zur Verfügung, die den größten Beitrag zum Gesamtsteuerbeitrag leisten. Dabei nennt die Allianz verschiedene Steuerarten, die diesen Betrag ausmachen. Sie weist auch in dieser Subkategorie bereits zu Beginn des Untersuchungszeitraumes eine enorm hohe inhaltliche Qualität auf, die auf die Art und Weise der Darstellung zurückzuführen ist.

⁹⁸⁴ Allianz führt dabei aus: „*It inspires and motivates all of us around the Allianz world to give our best to serve our customers, partners, shareholders and communities every day.*“, Allianz SE (2023), S. 3.

Als letzter Punkt sind die steuerlichen Anreize und Meldepflichten zu nennen, zu denen die Allianz ebenfalls in allen vier Berichtsjahren Angaben macht. Sie hat ihre Position zur Nutzung von Steueranreizen von einer allgemeinen Abhängigkeit von Geschäftsbedürfnissen im Berichtsjahr 2019 hin zu einer spezifischeren und verantwortungsvolleren Haltung im Jahr 2022 weiterentwickelt. Im Jahr 2020 wird zudem die Einführung eines DAC6-Meldesystems erwähnt; und im Berichtsjahr 2021 wird der Verzicht auf die diskretionäre Nutzung von Steuerarrangements besonders hervorgehoben. Im Berichtsjahr 2022 führt die Allianz aus, dass regelbasierte Steueranreize, die von Steuerjurisdiktionen für die ökonomische Entwicklung des Landes angeboten werden, sorgfältig geprüft werden, bevor sie in Erwägung gezogen werden. Dies deutet auf eine gezielte und strategische Ausrichtung der Steuerpolitik und -praxis hin, bei der Entscheidungen sorgfältig sowie bedacht getroffen werden.

Zusammenfassend zeigt die Berichterstattung der Allianz im Jahresverlauf eine größere inhaltliche Weiterentwicklung, da die einzelnen Textpassagen eher umformuliert werden, bzw. eine sprachliche Erweiterung und Klarstellung erfolgt. Dies kann auf ein erhöhtes Interesse an Steuertransparenz hindeuten, ebenso auf das Streben zur Vermeidung von gesteigerten Reputationsrisiken. Dennoch fällt auf, dass eine veränderte sprachliche Darstellung in den Berichten der Allianz nicht zwangsläufig bedeutet, dass die bereitgestellten Informationen einem anderen Informationscluster zugeordnet werden können. In den meisten Subkategorien ist ein konstantes Berichtsverhalten erkennbar. Im direkten Vergleich zur Münchener RE ist in den Berichten der Allianz eine bessere Entwicklung erkennbar. Betrachtet man die Entwicklung über einen längeren Zeitraum, wird deutlich, dass die Berichterstattung zur steuerlichen Nachhaltigkeit erst kurz vor dem Untersuchungszeitraum begann und seither von den Unternehmen intensiviert wurde. Die Allianz veröffentlichte ihren ersten steuerlichen Transparenzbericht im Jahr 2017.⁹⁸⁵ In den Jahren davor wurde steuerlichen Aspekten in den Nachhaltigkeitsberichten keine besondere Aufmerksamkeit gewidmet.

6.5 Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse

Die Datenanalyse zeigt im Grundsatz, dass die steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung bereits quantitativ betrachtet eine wesentliche Präsenz in den untersuchten Berichten einnimmt und darüber hinaus im betrachteten Zeitraum einer positiven quantitativen Entwicklung unterliegt. Diese Entwicklung wurde in den Kapiteln 6.3 und 6.4 sowohl auf den Ist-Zustand, der sich in der aktuellen Berichterstattungspraxis ergibt, als auch auf die inhaltliche Weiterentwicklung untersucht. Aus der Analyse des Ist-Zustandes ergibt sich im Vergleich mit dem theoretischen Verständnis des ITSA (s. Kap. 4.3) in den meisten Fällen eine inhaltliche Abweichung, auf die zuvor bereits eingegangen wurde, die in der nachfolgenden Tab. 58 aber nochmals in Kürze zusammenfassend dargestellt ist.

Kategorie		Ist-Zustand ⁹⁸⁶	Abweichung zum ITSA
Sustainable Tax Principles	Steuerethik	Durchschnittlich 73,32 % der Unternehmen berichten, dass sie verantwortungsbewusste Steuerzahler sind, oder, dass sie darüber hinaus mit ihren Steuerzahlungen zur Finanzierung des Gemeinwesens beitragen. Weniger als ein Viertel der Unternehmen (22,85 %) tätigen zusätzlich Ausführungen darüber, in welchem gesamtgesellschaftlichen Kontext diese Steuerzahlungen wichtig sind.	<ul style="list-style-type: none"> - fehlende Formulierung eines ganzheitlichen ethischen Leidbildes auf Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips - nicht weitreichender Fokus auf philanthropische Verantwortung hinsichtlich der Entrichtung eines fairen Steuerbeitrags und des daraus

⁹⁸⁵ Der Bericht der Allianz umfasste elf Seiten und enthielt bereits einen ähnlichen strukturellen Aufbau, wie die Berichte, die im Rahmen der Untersuchung analysiert worden sind. Siehe hierzu ausführlich Allianz SE (2018).

⁹⁸⁶ Die Prozentwerte ergeben sich als Durchschnittswert der konsolidierten Codierungen pro Informationscluster der berichtenden Unternehmen über den Untersuchungszeitraum betrachtet.

			resultierenden Nutzens für die Gesellschaft
	Steuermoral	Mit über 85 % berichten die Unternehmen entweder, dass sie die steuerlichen Regelungen gesetzeskonform umsetzen, oder, dass sie nicht nur dem Wortlaut, sondern auch dem Sinn des Gesetzes versuchen Folge zu leisten. Nur ein geringer Teil der Unternehmen verknüpft die eigene Gesetzeskonformität mit sozialen Auswirkungen und dem positiven Nutzen daraus.	- Integrität der Gesetzestreue wird ausreichend adressiert, jedoch mangelt es an einer Verknüpfung dieser Integrität mit dem Gemeinwohl und den daraus resultierenden Effekten (z. B. Stabilität des Wirtschaftssystems, Lastenteilung und weitere).
	Steuerlicher Verhaltenskodex	Knapp 80 % der berichtenden Unternehmen geben an, dass sie einen allgemeinen Verhaltenskodex besitzen. Nur ein Bruchteil (13,99 %) der Unternehmen verweist beim Geltungsbereich des Verhaltenskodex explizit auf den Umgang mit Steuern; noch weniger Unternehmen geben an, dass sie einen expliziten steuerlichen Verhaltenskodex besitzen (6,70 %).	- nicht ausreichende Darstellung eines steuerlichen Verhaltenskodex, der die ethisch-moralischen Handlungsprinzipien des Unternehmens aufzeigt und folglich transparente Rahmenbedingungen vorgibt
Tax Concept	Steuerstrategie	41,67 % der Unternehmen betten die Steuerstrategie in den unternehmerischen Geschäftskontext ein bzw. folgen dem Prinzip „tax follows business“. Ein Viertel der Unternehmen (24,69 %) setzt die eigene Steuerstrategie in einen größeren Kontext und bewertet die Auswirkungen nicht nur unternehmensintern, sondern auch -extern. Ähnlich viele Unternehmen berichten ausschließlich, dass eine Steuerstrategie existiert (17,74 %), oder, dass die Steuerstrategie explizit als Instrument zur Unternehmensgewinnmaximierung bzw. Shareholdervalue-Steigerung genutzt wird (15,90 %).	- mangelnde Referenz eines langfristigen Ansatzes der steuerstrategischen Ausrichtung - fehlende Verknüpfung der steuerstrategischen Ausrichtung mit impliziten Nachhaltigkeitsaspekten wie soziale und ökologische Auswirkungen auf die Gesellschaft und Region an den Orten der Geschäftstätigkeit - Es findet keine kritische Auseinandersetzung der Steuerstrategie im Kontext der inter- und intragenerationellen Gerechtigkeit statt.
	Steuerplanung und -gestaltung	Der Großteil der berichtenden Unternehmen (70,80 %) gibt an, dass sie keine künstlichen Strukturen verwenden, die eine aggressive Steuerpolitik zum Ziel haben und vermeintliche Gesetzeslücken ausnutzen. Über ein Viertel der Unternehmen (25,87 %) verweist zudem darauf, dass sie auf ein Engagement in Steueroasen verzichten, soweit keine wirtschaftliche Substanz oder geschäftliche Gründe vorliegen.	- keine Aussagen darüber, wie Steuerplanung und -gestaltung langfristig auf das Unternehmen hinsichtlich einer finanziellen Ressourcenoptimierung wirken - nicht ausreichende Integration von ökologischen und sozialen Auswirkungen steuerlicher Gestaltungs- oder Planungsinstrumente ins betriebliche Entscheidungskalkül
	Steuerliche Risiken	Etwa (46,42 %) der berichtenden Unternehmen äußert sich entweder zur steuerlichen Risikobereitschaft oder zur Inanspruchnahme interne und/oder externer Beratung zur Absicherung ihrer Steuerposition. Ein weiterer bedeutender Teil (28,69 %) stimmt sich zudem mit den Finanzbehörden zu Steuerpositionen ab, um Risiken zu vermeiden. Ein Fünftel der Unternehmen (20,34 %) führt lediglich aus, dass die steuerlichen	- unzureichende Berücksichtigung und Einbindung potenzieller Reputationsrisiken in steuerliche Entscheidungskalkulationen

		Risiken in das allgemeine Risikomanagement einbezogen werden.	
	Steuerrichtlinie	67,57 % der berichtenden Unternehmen verweisen auf eine bestehende Richtlinie bzw. nehmen eine oberflächliche Umschreibung der Richtlinie vor, ohne wesentliche Inhalte zu nennen. 29,31 % der Unternehmen verweisen auf eine erforderliche Freigabe der Steuerrichtlinie durch den Vorstand.	- fehlende Darstellung der Steuerrichtlinie für ein vollumfängliches Verständnis der Handhabung steuerlicher Entscheidungsparameter
Approach to Tax	Standortwahl und -verlagerung	Im Durchschnitt geben etwa 60,42 % der Unternehmen dezente Einblicke in die entscheidenden Faktoren für ihre Standortwahl, während rund 39,58 % lediglich die Jurisdiktionen, in denen sie tätig sind, oder die Anzahl der vorhandenen Tochtergesellschaften auflisten.	- detaillierte Ausführungen zum Thema Unternehmensstandort bleiben aus, insbesondere die Erläuterung der steuerlichen Entscheidungsparameter hinsichtlich globaler und lokaler Einflussfaktoren auf die Wertschöpfungskette - keine explizite Referenz zum Aspekt der Steuersicherheit in Steuerjurisdiktionen, zum spezifischen Anspruch eines funktionierenden Besteuerungssystems sowie zu einer vorhandenen steuerlichen Infrastruktur
	Eigentümer- und Beteiligungsstruktur	Ein berichtendes Unternehmen tätigt sehr ausführliche Angaben und stellt eine Darstellung seiner nicht abschließenden Beteiligungsstruktur dar, währenddessen ein weiteres Unternehmen einen Verweis auf durchgeführte steuerliche Analysen beim Erwerb bzw. der Veräußerung von Anteilen oder Gesellschaften vornimmt. In 90,26 % der Berichte sind jedoch keine Inhalte zu finden.	- keinerlei Bezug dazu, wie Eigentümer- und Beteiligungsstrukturen auf die steuerlichen Entscheidungen des Unternehmens Einfluss haben können; keine Erläuterung von globalen oder lokalen Effekten, die daraus resultieren - fehlende Ausführungen darüber, welche Interessen sich aus der Eigentümerstruktur ergeben und welchen Einfluss dies auf die steuerlichen Entscheidungen haben kann
	Verrechnungspreissystem	Mehr als die Hälfte der berichtenden Unternehmen (durchschnittlich 55 %) geben an, dass sie den Fremdvergleichsgrundsatz anwenden und die OECD-Verrechnungspreisleitlinien beachten. Einige Unternehmen erwähnen darüber hinaus (31,79 %), dass sie APAs nutzen, um die Steuerpositionen abzusichern. Lediglich 7,14 % der Unternehmen geben an, der vorgeschriebenen Verrechnungspreisdokumentation nachzukommen, während 6,07 % in begrenztem Umfang Informationen zum Funktions- und Risikoprofil bereitstellen.	- keinerlei Angaben darüber, welche Aspekte (insbesondere soziale wie ökologische) bei der Ermittlung und Festlegung des Verrechnungspreises einbezogen werden - keinerlei Hinweise darüber, dass neben den klassischen Verrechnungspreismethoden auch andere, bspw. der „natural-resource-based-view“, in Erwägung gezogen werden
Tax Processes	Tax Governance	Mit Abstand am häufigsten werden Angaben zur organisatorischen Eingliederung der Steuerfunktion, Zusammenarbeit innerhalb der Steuerfunktion und zur Weiterbildung gemacht (durchschnittlich 70,42 %). Angaben zur Existenz einer Steuerfunktion (8,27 %), zu deren Aufgaben und	- Trotz ausführlicher Darstellung des strukturellen Aufbaus der Steuerfunktion unterbleibt eine Kontextualisierung im Sinne des aus dem Aufbau abgeleiteten präventiven Verhaltens bzw. einer Langfristorientierung der Struktur.

		Verantwortungsbereichen (8,33 %) sowie zur Betrachtung der Steuerabteilung als wertschöpfende Funktion des Unternehmens (12,97 %) werden mit geringerer Häufigkeit getätigt.	- nicht ausreichende Darstellung der Ressourcenallokation (bspw. Personal, Weiterbildung, finanzielle Mittel) für die Steuerfunktion
	Tax Compliance	Durchschnittlich 34,80 % der Unternehmen geben an, dass sie ein Tax CMS implementiert haben; gleichermaßen viele Unternehmen (je 25,17 %) berichten, dass sie entweder allgemeine steuerliche Compliance einhalten bzw. einen Kontrollrahmen implementiert haben oder aber sie beschreiben den Nutzen des Tax CMS für das Unternehmen. Durchschnittlich 14,86 % der Unternehmen geben an, dass sie ihr Tax CMS durch einen Auditor prüfen lassen.	- gute Ansätze bezüglich der Ausführungen zur steuerlichen Compliance und zum Vorhandensein eines Tax CMS
Tax Stakeholder	Interessen und Partizipation	Der Fokus der Berichterstattung liegt auf dem steuerpolitischen Engagement mit der impliziten Nennung der entsprechenden Arbeitsgruppen und Organisationen (62,05 %). Ein weiterer Teil berichtet, steuerpolitisch engagiert zu sein, ohne dabei die Gruppen zu nennen (31,25 %). Nur ein geringer Teil (6,70 %) tätigt Angaben darüber, wie eine Feedbackintegration, bspw. durch Ergebnisse aus ESG-Ratings, vorgenommen wird.	- sehr offene Kommunikation über Partizipation und Interessen in Arbeitsgremien im Rahmen von steuerpolitischem Engagement auf verschiedenen Ebenen - fehlende Kontextualisierung dieser Partizipation für die Bedeutung auf lokaler Ebene
	Stakeholder-Beziehung	Nur ein geringer Teil (16,67 %) der Unternehmen tätigt Angaben darüber, wie die Interessen der relevanten Stakeholder gewichtet und einbezogen werden. Fast die Hälfte der Unternehmen (47,22 %) benennen ihre unterschiedlichen Stakeholder-Gruppen, jedoch auf einem sehr aggregierten Level. 36,11 % der Unternehmen tätigen lediglich sehr allgemeine Ausführungen darüber, dass Stakeholder relevant sind und deren Einbindung notwendig ist.	- nur unzureichende, stark aggregierte Nennung der Stakeholder ohne Erläuterungen der relevanten Interessen und dem Umgang mit möglichen Konfliktpotenzial
	Transparenz, Dialog und Engagement	Die Verteilung auf die Informationscluster ist sehr ausgewogen, wobei durchschnittlich die meisten berichtenden Unternehmen Angaben darüber tätigen, dass sie auf Anfrage Informationen an die Steuerbehörden offenlegen und auch divergierende Meinungen zu gesetzlichen Auslegungen austauschen (36,17 %). Durchschnittlich 34,60 % geben an, eine proaktive Kommunikation zu pflegen, und legen dabei Wert auf den Aufbau einer langfristigen Arbeitsbeziehung mit Stakeholdern, insbesondere den Finanzbehörden. 29,24 % geben an, dass sie ein transparentes und vertrauensvolles Verhältnis zu den Steuerbehörden pflegen.	- fast ausschließliche Darstellung des Dialogs und der Transparenz gegenüber der Finanzbehörde, keinerlei wesentliche Ausführungen zur Arbeit mit unterschiedlichen Stakeholdergruppen und Beschreibung des Verhältnisses mit ihnen.
Tax	Länderspezifische Berichterstattung	Über die Hälfte der Unternehmen (53,13 %) beschränken sich darauf, lediglich auf die	- Im Grundsatz finden sich die relevanten Berichtsansätze in der Praxis

	Erfüllung der Berichtspflicht (CbCR) hinzuweisen. Ein weiterer Teil verweist entweder auf ein ergänzendes Dokument (22,92 %) oder integriert einen länderspezifischen Bericht in den nichtfinanziellen Bericht (19,79 %). Lediglich ein geringer Anteil von Unternehmen (4,17 %) führt Gründe für die Nichtveröffentlichung an.	bereits wieder, es bedarf jedoch einer flächendeckenderen Transparenz durch mehrere Unternehmen sowie einer ausgeprägteren Vergleichbarkeit.
Effektiver Steuersatz	Die Berichterstattung zeigt eine ähnliche Ausprägung bei Unternehmen, die entweder ausschließlich eine aggregierte Steuerquote auf Gruppenebene (41,67 %) oder eine detaillierte Darstellung der Steuerquote einschließlich Erläuterungen auf Länderebene (45,83 %) vorlegen. Nur 12,50 % der Unternehmen verweisen auf ein ergänzendes Dokument.	- Grundsätzlich sind die relevanten Berichtsansätze in der Praxis bereits vorhanden. Für eine fundierte Evaluierung der Angaben sind jedoch zusätzliche Informationen erforderlich, von denen einige auch bereits teilweise berichtet werden. Die Darstellung aggregierter Gruppensteuersätze oder spezifischer Daten auf regionaler bzw. Länderebene bietet bereits erste Anhaltspunkte zur Einschätzung der Risikoaversion eines Unternehmens.
Total Tax Contribution	Die Berichterstattung teilt sich durchschnittlich auf 41,67 % der Unternehmen, die Angaben zur TTC auf Vorjahresdaten tätigen, und 58,33 % der Unternehmen, welche die Gesamtsteuerleistung länderspezifisch und für dasselbe Berichtsjahr veröffentlichen, auf.	- Die untersuchten Berichte erfüllen bereits die Anforderungen, die dem theoretischen Verständnis des ITSA zugrunde liegen. Zusätzliche Ausführungen zur Geschäftstätigkeit in den jeweiligen Jurisdiktionen könnten darüber hinaus jedoch ein tiefergehendes Verständnis fördern.
Steuerliche Anreize und Meldepflichten	Eine vergleichbare Anzahl von Unternehmen gibt an, entweder steuerliche Anreize in Erwägung zu ziehen (39,17 %) oder die Umsetzung der DAC6-Meldepflichten (41,67 %) sicherzustellen. Ausschließlich 19,17 % der Unternehmen nennen jedoch spezifische Entscheidungsparameter, die zur Auswahl steuerlicher Anreize im globalen Kontext herangezogen werden.	- fehlende klare Benennung zu den genutzten Steueranreizen sowie eine Erläuterung ihrer Auswirkungen auf das Unternehmen und die Steuerlast

Tab. 58: Zusammenfassender Soll-Ist-Vergleich⁹⁸⁷

Eine inhaltliche Divergenz zum theoretischen Verständnis des ITSA ist in den meisten Dimensionen im betrachteten Untersuchungszeitraum gegeben. Die Dimension Tax Reporting weist die geringsten Abweichungen auf. Dies liegt jedoch vornehmlich daran, dass das Tax Reporting ein Kennzahlenreporting umfasst.

Beim Vergleich der Tax Reports von Allianz und Münchener RE fällt auf, dass der Informationsgehalt nicht in einem übermäßigen Umfang steigt, trotz der Entwicklung hin zu umfangreicheren Berichten. Eine Stagnation des Informationsgehaltes tritt in der Intensität zwar nicht auf, jedoch ist es auffällig, dass die Berichte wiederkehrende Textpassagen aufweisen, die im Zeitverlauf kontinuierlich berichtet werden. Einerseits kann dies darauf hindeuten, dass die Unternehmen, die mit der Informationskontinuität Stabilität und Vertrauen aufbauen möchten, einheitliche Botschaften und

⁹⁸⁷ Eigene Darstellung und eigene Berechnung.

Kennwerte nutzen, um dies zu verdeutlichen. Andererseits kann dies auch negative Folgen und Konsequenzen aufweisen, wie einen Verlust der Glaubwürdigkeit, eine mangelnde Anpassung an aktuelle Entwicklungen und Themen sowie eine eingeschränkte Transparenz. Weiterführend können auch die Effizienz und der Ressourceneinsatz (Personal) Gründe dafür sein, warum sich die Unternehmen nicht intensiv mit der Aktualisierung der steuerspezifischen Abschnitte befassen, aber auch eine vermeintliche Risikoaversion bezüglich einer extremen Veränderung der Berichtsinhalte zeigen. Trotz einer teilweise sehr ausführlichen Beschreibung des steuerlichen Umgangs mit Sachverhalten im Unternehmen ist es auffällig, dass unter Berücksichtigung des Verständnisses des ITSA vor allem der Bezug zum Langfristigkeitgedanken der Nachhaltigkeit im Regelfall fehlt. Darüber hinaus wird in der berichterstattenden Praxis bislang in zu geringem Umfang auf die Einflüsse eingegangen, die vom Unternehmen aus auf die Unternehmensumwelt wirken und aufgrund der steuerlichen Handhabungen hervorgerufen werden (Inside-out). Nur durch eine ganzheitliche Perspektivenbetrachtung kann dem Anspruch des ITSA nachgekommen werden; und die relevanten Einflussfelder können dadurch identifiziert sowie transparent kommuniziert werden.

6.6 Kritische Würdigung der Untersuchung

Die Untersuchung zeigt, dass die steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung quantitativ bereits eine steigende Präsenz in den Berichten einnimmt. Trotz der positiven quantitativen Entwicklung existieren inhaltliche Diskrepanzen zwischen dem Ist-Zustand der berichterstattenden Praxis und den theoretischen Anforderungen an einen ITSA, wie er in Kapitel 4.3 definiert wurde. Die wesentlichen Defizite liegen insbesondere in der Wiedergabe inhaltsidentischer Informationen über den gesamten Untersuchungszeitraum. Diese schränken die Aussagefähigkeit ein und spiegeln keine ausgeprägte inhaltliche Weiterentwicklung wider.

Obwohl die Analyse verdeutlicht, dass die Unternehmen zwar zunehmend steuerliche Themen in ihren nichtfinanziellen Berichtsformaten aufgreifen, werden dabei jedoch häufig zentrale Aspekte vernachlässigt, die aber eigentlich das fundamentale Verständnis der steuerlichen Nachhaltigkeit gemäß ITSA prägen. Die wesentlichen inhaltlichen Diskrepanzen werden nachfolgend zusammengefasst erläutert.

Sustainable Tax Principles: Sehr viele Unternehmen berichten über ihre Steuerethik und Steuermoral, jedoch fehlt häufig ein ganzheitlich formuliertes Leitbild, das als zentrale Grundlage für steuerliche Entscheidungen dient. Im Gegensatz zum ITSA zeigt sich, dass Unternehmen nur selten die Notwendigkeit erkennen, zentrale Handlungsleitlinien zu entwickeln und diese transparent kommunizieren. Zudem wird die Verknüpfung von Steuerzahlungen mit sozialen und ökologischen Auswirkungen meist nicht ausreichend thematisiert, wodurch eine umfassende Berücksichtigung nachhaltiger Prinzipien im Steuerkontext oft ausbleibt.

Tax Concept: Viele Unternehmen beziehen klar Stellung zu ihrer Steuerstrategie oder bestätigen zumindest deren Existenz. Einige heben hervor, dass die Strategie in den Geschäftskontext integriert wird. Es mangelt jedoch an einer fundierten Auseinandersetzung mit Nachhaltigkeitsaspekten und den langfristigen Auswirkungen der gewählten Steuerstrategie. Die Darstellungen bleiben häufig unkonkret, sodass keine belastbaren Rückschlüsse auf das zugrunde liegende Verständnis gezogen werden können. Meist beschränken sich die Angaben auf die bloße Existenz einer Steuerstrategie und die Ablehnung aggressiver Steuerpraktiken. Dabei wird versäumt, die konkreten Implikationen der Steuerstrategie auf die Steuerplanung oder die steuerlichen Risiken eingehend zu analysieren sowie transparent darzustellen.

Approach to Tax: Einblicke in die Standortwahl, die Eigentümer- und Beteiligungsstruktur sowie die angewandten Verrechnungspreiskonzepte werden von den Unternehmen nur selten offengelegt. Diese Zurückhaltung beeinträchtigt nicht nur die Transparenz, sondern verhindert auch eine fundierte Bewertung der Auswirkungen unternehmerischer Entscheidungen auf Umwelt und Gesellschaft. Ohne eine umfassendere Offenlegung dieser strategischen Parameter bleibt die Analyse der Wechselwirkungen zwischen ökonomischen, ökologischen und sozialen Aspekten stark limitiert. Dies steht im Widerspruch zu den Anforderungen des ITSA, das eine ganzheitliche und integrative Betrachtung dieser Dimensionen im globalen Kontext fordert. Insbesondere die mangelnde Transparenz in diesen Bereichen erfüllt damit nicht die Voraussetzungen des ITSA.

Tax Processes: Die Unternehmen gewähren zwar umfassende Einblicke in die organisatorische Einbindung der Steuerfunktion und betonen insbesondere die Einhaltung steuerlicher Compliance-Anforderungen. Allerdings fehlt eine tiefgehende Kontextualisierung, die auf eine langfristige Prävention abzielt. Darüber hinaus bleibt unklar, wie betriebsinterne Prozesse gestaltet werden können, um sowohl die notwendige Flexibilität für Anpassungen an dynamische wirtschaftliche und regulatorische Rahmenbedingungen sicherzustellen als auch eine resiliente und krisenfeste Organisation aufzubauen. Diese Defizite erschweren es, steuerliche Prozesse als Teil einer nachhaltigen Unternehmensstrategie zu verstehen und sie in den Kontext von Umwelt- und Sozialaspekten zu stellen, wie es das ITSA fordert.

Tax Stakeholder: Verschiedene Stakeholder werden in der Berichterstattung nicht differenziert betrachtet. Dies führt zu begrenzten Einblicken in spezifische Interessen einzelner Stakeholder sowie potenzieller Konfliktfelder. Der Schwerpunkt liegt meist auf der Beziehung und dem Dialog mit Steuerbehörden, während andere Stakeholdergruppen, wie Investoren, Mitarbeitende oder die Zivilgesellschaft, kaum berücksichtigt werden. Diese einseitige Fokussierung erschwert eine umfassende Analyse der Gewichtung und Priorisierung unterschiedlicher Interessen, was jedoch zentrale Anforderung der Integration und Partizipation darstellt. Insbesondere fehlt eine differenzierte Darstellung, wie Unternehmen mit divergierenden Erwartungen ihrer Stakeholder umgehen, aber auch in Bezug darauf, welche Mechanismen zur Konfliktbewältigung implementiert sind. Eine solche Perspektive wäre entscheidend, um die gesellschaftliche sowie die ökologische Verantwortung von Steuerentscheidungen transparenter und nachhaltiger zu gestalten.

Tax Reporting: Die Offenlegung steuerlicher Informationen quantitativer Natur ist in den Berichten der Unternehmen nur in geringem Umfang vorhanden, obwohl diese Daten den Unternehmen grundsätzlich vorliegen müssten. Selbst bei dieser geringen Ausprägung variiert der Umfang der Angaben erheblich, was die Vergleichbarkeit stark einschränkt. Diese Inhomogenität behindert nicht nur die Analyse und Bewertung der Steuerpraktiken auf einer konsistenten Grundlage, sondern erschwert auch die Verifizierung der in den Berichten dargestellten Kategorien des ITSA. Es besteht ein dringender Bedarf an einer einheitlichen Berichtsstruktur und festgelegten Datensätzen. Eine solche Harmonisierung ist essenziell, um die Qualität sowie die Glaubwürdigkeit der Berichterstattung zu erhöhen und Transparenz zu gewährleisten.

Die Untersuchung unterstreicht, dass die Unternehmen kein einheitliches und kohärentes Verständnis steuerlicher Nachhaltigkeit entwickelt haben, das auf einer klaren, konzeptionellen Verknüpfung von Steuern und Nachhaltigkeit basiert. Dieses Defizit wird insbesondere in den untersuchten Berichten sichtbar, die selten durch substanzielle inhaltliche Weiterentwicklung oder neue Perspektiven ergänzt

werden. Häufig bleibt die Darstellung unverändert und bietet wenig Anhaltspunkte für eine intensive Auseinandersetzung mit den Anforderungen an steuerliche Nachhaltigkeit.

Die in Teilen statische Berichterstattung steht im Widerspruch zum dynamischen und langfristig ausgerichteten Ansatz des ITSA, der sowohl Beständigkeit als auch Anpassungsfähigkeit an globale wirtschaftliche und regulatorische Veränderungen fordert: Die Nachhaltigkeit als langfristiges Leitbild zielt auf Strategien ab, die dauerhafte Vorteile generieren können, während sich steuerliche Regelungen häufig dynamisch entwickeln – als kurzfristige Reaktionen auf wirtschaftliche Entwicklungen, politische Entscheidungen oder regulatorische Änderungen, doch spricht dies nicht grundsätzlich gegen eine strategische Ausrichtung, da die erforderliche Flexibilität auch rein operativ umgesetzt werden kann. Es kommt folglich auf die Anpassungsfähigkeit im operativen Geschäft an.

Gleichzeitig ist hervorzuheben, dass die Dimensionen des ITSA in Grundzügen bereits Eingang in die Praxis gefunden haben. Positiv fällt dabei auf, dass die Unternehmen eigeninitiativ auf das öffentliche Verlangen nach mehr steuerlicher Transparenz reagieren und bemüht sind, Informationen bereitzustellen, die sie als relevant erachten. Diese Ansätze verdeutlichen das wachsende Bewusstsein für die Bedeutung einer verantwortungsvollen Steuerpolitik, auch wenn die Umsetzung dem ITSA noch nicht entspricht.

Das Vorhandensein einiger Elemente des ITSA in der bestehenden Berichterstattung unterstreicht die grundsätzliche Relevanz und Umsetzbarkeit des Konzepts. Gleichzeitig offenbart die Untersuchung jedoch einen zentralen Konflikt: Während Nachhaltigkeit als langfristiges Leitbild auf strategische Stabilität abzielt, reagieren steuerliche Regelungen häufig kurzfristig auf wirtschaftliche und politische Veränderungen. Diese Divergenz stellt Unternehmen vor die Herausforderung, regulatorische Unsicherheit sowie dynamische Marktbedingungen in Einklang mit nachhaltigen Zielsetzungen zu bringen.

Trotz dieser Bemühungen zeigt sich, dass die Berichterstattung häufig unverändert und inhaltsidentisch bleibt, was durch eine Fragmentierung der Informationen zusätzlich verstärkt wird. Daraus kann nicht nur ein Verlust an Glaubwürdigkeit entstehen, sondern zudem das Risiko regulatorischer Sanktionen erhöht werden. Um diesen Herausforderungen zu begegnen, bedarf es einer stärkeren Integration des ITSA, um sowohl Praxisorientierung als auch die Stakeholder-Bindung zu stärken und die gesellschaftlichen Erwartungen zu erfüllen.

7 Schlussbetrachtung

7.1 Zusammenfassung

Das Hauptziel der vorliegenden Arbeit bestand in der Konzipierung eines integrativen steuerlichen Nachhaltigkeitsansatzes (ITSA). Von diesem zentralen Anspruch wurden spezifische Teilziele abgeleitet, die sowohl theoretische als auch praktische Perspektiven umfassen. Aus theoretischer Sicht galt es, ein Grundverständnis des ITSA zu erarbeiten, das auf der Verknüpfung des Nachhaltigkeitsbegriffs mit dem Steuerbegriff basiert. Praktisch wurde angestrebt, einen anwendungsorientierten Ansatz zu konzipieren, der Unternehmen als Werkzeug zur systematischen Überprüfung ihrer steuerlichen Berichterstattung dienen kann und gleichzeitig eine Basis für weiterführende Analysen schafft. Durch die Untersuchung der veröffentlichten Berichterstattung konnte der Reifegrad des ITSA in der Praxis evaluiert und weiter operationalisiert sowie konkretisiert werden.

Im **zweiten Kapitel** wurden zunächst die regulatorischen Voraussetzungen für die nichtfinanzielle Berichterstattung mit einem Fokus auf der deutschen sowie der europäischen Gesetzgebung erörtert. Darüber hinaus wurden die zentralsten bereits existierenden, nicht verpflichtenden Berichtsstandards für die steuerliche Berichterstattung vorgestellt. Es wurde aufgezeigt, dass bisher keine allgemeinen verbindlichen Vorschriften zur Durchführung der nichtfinanziellen Berichterstattung bestehen, in der Praxis jedoch eine aktive Herangehensweise der Unternehmen zu beobachten ist. Es wurde hervorgehoben, dass sich durch die Veröffentlichung von GRI 207, dem bekanntesten der freiwilligen Standards mit spezifischem steuerlichem Fokus, die Berichterstattung innerhalb dieses Anwendungsbereiches verändert hat und dem Anliegen nach mehr steuerlicher Transparenz gegenüber der Öffentlichkeit nachgekommen ist.

Für die Herleitung eines integrativen steuerlichen Nachhaltigkeitsansatzes wurden im **dritten Kapitel** zunächst die begrifflichen sowie die theoretischen Grundlagen des Nachhaltigkeits- und des Steuerbegriffs definiert. Demnach ist der Steuerbegriff häufig primär durch kurzfristige und operative Anpassungen geprägt, um auf wirtschaftliche, politische oder regulatorische Entwicklungen reagieren zu können. Der Nachhaltigkeitsbegriff ist währenddessen langfristig ausgerichtet. Ein zusätzlicher Konflikt entsteht durch die klare rechtliche und wirtschaftliche Definition des Steuerbegriffs im Gegensatz zum unspezifischen und kontextabhängigen Nachhaltigkeitsbegriff. Um die Grundlage für die Verknüpfung der beiden Begriffe zu legen, wurden die einzelnen Begriffe jeweils auch in einem betriebswirtschaftlichen Kontext betrachtet. Dadurch konnte sichergestellt werden, dass die unternehmerische Sichtweise auf Steuern und Nachhaltigkeit hinreichend differenziert sowie praxisnah beleuchtet wurde, um eine fundierte Basis für die anschließende praktische Untersuchung und die Entwicklung eines integrativen steuerlichen Nachhaltigkeitsansatzes zu schaffen.

Diese Herangehensweise hat sich im Verlauf der Arbeit als zweckmäßig und sinnvoll erwiesen. Sie liegt den weiteren Kapiteln zugrunde.

Die Erkenntnisgewinne des dritten Kapitels bildeten das Fundament des **vierten Kapitels**. Sie wurden in einen integrativen steuerlichen Nachhaltigkeitsansatz transferiert, der auf Haupt- und Subkategorien aufbaut. Hierzu wurden im Speziellen die Dimensionen der Nachhaltigkeit sowie die substantziellen Nachhaltigkeitsregeln herangezogen, außerdem die Definitionsbestandteile des Steuerbegriffs aus dem § 3 AO mit den Zwecken der Besteuerung. Für die Konzipierung des ITSA war es notwendig, zu Beginn sowohl die originären Begriffsverständnisse der Nachhaltigkeit als auch die der Steuern zu betrachten, da nur so eine Verknüpfung der Begrifflichkeiten ermöglicht werden

konnte. Für den ITSA wurden zunächst die Kernaspekte der beiden Begrifflichkeiten herangezogen, in einen gemeinsamen Kontext gebracht und daraus Kategorien abgeleitet, die für das integrative steuerliche Nachhaltigkeitskonzept maßgeblich sind. Der ITSA wurde in sechs Hauptkategorien gegliedert. Im weiteren Verlauf wurde je Hauptkategorie eine perspektivische Betrachtung vorgenommen, indem die Auffassungen der Nachhaltigkeitslehre und der Steuerlehre dimensionspezifisch analysiert wurden, um weitere Subkategorien herzuleiten. Die Haupt- und Subkategorien bilden das theoretische Verständnis des ITSA.

Unter Bezugnahme auf die bisherigen Erkenntnisse aus den Kapiteln 3 und 4 wurden im **fünften Kapitel** die methodischen Grundlagen für die qualitative Inhaltsanalyse aufgezeigt, die sodann als Ausgangspunkt für den weiteren Verlauf der vorliegenden Arbeit dienen sollte. Hierzu eignete sich der Ansatz von *Kuckartz*, um eine möglichst hohe Praxisorientierung zu ermöglichen und eine Weiterentwicklung an den Daten zu gewährleisten. Nach der Definition der Stichprobe wurde anhand des theoretischen Verständnisses des ITSA ein Kriterienkatalog konzipiert. Dieser diente als Basis für die Codierung und die Datenanalyse.

Gegenstand des **sechsten Kapitels** war die Untersuchung der berichtserstattenden Praxis der DAX-Unternehmen hinsichtlich des Status quo der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung. Als Grundlage dazu diente der ITSA. In diesem Zusammenhang erfolgten eine detaillierte Analyse der bereits veröffentlichten Informationen sowie die Bildung von Informationsclustern. Diese Cluster wurden zur Bewertung des Status quo genutzt. Unter Bezugnahme auf den ITSA wurden so die Abweichungen der veröffentlichten Informationen zum theoretischen Verständnis aufgezeigt. Im Kern hat die Untersuchung gezeigt, dass die steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung an Bedeutung gewonnen hat und die Unternehmen bemüht sind, entsprechende Informationen in ihren Berichten aufzunehmen. Art und Umfang der Informationen variieren dabei stark. Eine deutliche inhaltliche Weiterentwicklung der veröffentlichten Informationen konnte dabei nur in wenigen Fällen klar identifiziert werden. Vielmehr wurden dieselben Informationen im Jahresverlauf in ähnlicher Weise immer wieder dargelegt.

Eine spezifische Analyse der Tax Reports der Allianz und der Münchener RE, die sich in ihren Berichten primär auf die Darlegung steuerlicher Informationen konzentrieren, sollte zur Bewertung einer potenziellen Weiterentwicklung dienen. Trotz der umfangreichen Berichterstattung in den Tax Reports ist eine inhaltsidentische Berichterstattung im Jahresverlauf aufgefallen. Informationen wurden dabei regelmäßig nicht aufgewertet, sondern neu formuliert. Dadurch wurde demonstriert, welche Schwächen die steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung zum aktuellen Zeitpunkt aufzeigt. Diese sind auf strukturelle, finanzielle und personelle Gründe zurückzuführen. Um diesen Defiziten zu begegnen, können sich sowohl die Unternehmen als auch die gesetzlichen Standardsetzer an dem ITSA orientieren und sollten dem in der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung notwendigen Handlungsbedarf proaktiv begegnen.

Zielsetzung war es, ein Konzept zum integrativen steuerlichen Nachhaltigkeitsverständnis zu schaffen. Ausgangspunkt der Betrachtungen ist vordergründig die Entwicklung im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung zur Schaffung steuerlicher Transparenz nicht nur gegenüber den Steuerbehörden, sondern auch gegenüber weiteren Stakeholdern. Aufgrund des konzeptionellen Charakters des vierten Kapitels sowie der Verknüpfungen des Nachhaltigkeitsbegriffs mit dem Steuerbegriff können die Erkenntnisse von übergeordneter Bedeutung sein. Die abgeleiteten Kategorien Sustainable Tax Principles, Tax Concept, Approach to Tax, Tax Processes, Tax Stakeholder und Tax

Reporting bieten hinreichende Möglichkeiten, um in der Praxis eine Anwendung, eine Interpretation und eine Weiterentwicklung zu ermöglichen. Zudem schaffen sie die Grundlage für ein umfassendes Verständnis steuerlicher Nachhaltigkeit, das eine ganzheitliche und praxisorientierte Anwendung fördert. Der ITSA kann branchen- und unternehmensunabhängig angewandt werden und zudem die politische Debatte zur Schaffung regulatorischer Rahmenbedingungen bereichern. Die Notwendigkeit einer flächendeckenden Implementierung eines verbindlichen steuerlichen Nachhaltigkeitsansatzes wird sich zukünftig wohl sogar noch verstärken. Dies liegt nicht zuletzt an der Ausweitung von Berichtspflichten, sondern auch an dem kontinuierlichen Interesse der Gesellschaft an überprüfbaren steuerspezifischen Informationen. Immer bedeutender wird in diesem Zusammenhang die Notwendigkeit zur Schaffung einer Vergleichbarkeit zwischen den berichtenden Unternehmen, um die sehr große Informationsmenge für die Stakeholder und die relevanten Interessensgruppen strukturiert und präzise darstellen zu können. Die Datenanalyse zeigt, dass hier Handlungsbedarf besteht.

7.2 Implikationen für die Praxis und weitere Forschung

Die kritische Auseinandersetzung der Unternehmen mit den Themengebieten Steuern und Nachhaltigkeit ist erforderlich, um langfristig wirtschaftliche Vorteile generieren zu können. So können sowohl finanzielle Einsparungen als auch ökologische und soziale Vorteile realisiert werden. Festzuhalten ist, dass den Unternehmen mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein wichtiges Instrument zur Seite gestellt wird, mit dem diversen Stakeholdergruppen über die unternehmensspezifischen steuerlichen Nachhaltigkeitsaktivitäten informiert werden können. Dabei haben Unternehmen die Möglichkeit, auf die unterschiedlichen Stakeholderinteressen einzugehen. Folglich wird dieser Bereich auch zukünftig vor weiteren Herausforderungen stehen, weshalb ständiger Forschungsbedarf bestehen bleibt.

Ein zentrales Problem der aktuellen Berichterstattung ist die Fragmentierung der steuerlichen Offenlegungen. Es bedarf eines einheitlichen regulatorischen Rahmenwerks, das Berichte zusammenfasst und klare Anforderungen an die Offenlegung steuerlicher Nachhaltigkeit stellt. Obwohl Unternehmen bereits bemüht sind, eigene Konzepte zu erstellen und relevante Informationen offenzulegen, müssen die Rahmenbedingungen zur Berichterstattung verändert werden. Dies könnte beispielsweise durch eine Einbindung steuerlicher Aspekte in die CSRD als Teil der ESRS erfolgen, um standardisierte Offenlegungsanforderungen zu etablieren. So würde in einem ersten Schritt eine Vergleichbarkeit innerhalb der EU ermöglicht, insofern die Länder die CSRD vollumfänglich in nationales Recht umsetzen. Des Weiteren könnte durch die Bündelung der Berichte die Effizienz gefördert werden, Kosten könnten reduziert werden und eine Erleichterung der Complianceanforderungen könnte erreicht werden. Dabei besteht die Herausforderung darin, einzeln bestehende Berichtsformate kritisch zu hinterfragen. Diese kritische Auseinandersetzung und im Weiteren eine Bündelung sind notwendig, um Doppelarbeit sowie redundante Berichterstattungen zu vermeiden.

Die aktuellen Offenlegungspraktiken sind oft unzureichend sowie wenig strukturiert und aufgrund der mannigfachen Darstellungsformate undurchsichtig. Dies liegt nicht zuletzt an den stark divergierenden Anforderungen innerhalb der Berichterstattungslandschaft und der mangelnden Einheitlichkeit dieser Anforderungen. Die Einführung standardisierter Anforderungen zur Darstellung der geforderten Berichtsinhalte würde sicherstellen, dass steuerliche Nachhaltigkeit konsistent und nachvollziehbar wird. Ein komprimierter Berichtsansatz wie der ITSA könnte hierbei helfen. Die Nutzung und Weiterentwicklung des ITSA können darüber hinaus sicherstellen, den administrativen Aufwand für Unternehmen zu verringern sowie die Wettbewerbsfähigkeit zu steigern, indem Ressourcen (vor allem personeller und finanzieller Art) effizienter genutzt werden. Aufgrund der Integration

steuerlicher Informationen in verschiedenen Berichtsformaten wie Geschäftsberichten, Nachhaltigkeitsberichten, Tax Reports oder weiteren Quellen ist die ökonomische Ineffizienz momentan besonders ausgeprägt.

Weiterer Forschungsbedarf besteht infolgedessen insbesondere für eine komprimierte Berichterstattung, die eine praktische Zugänglichkeit der Informationen für die entsprechenden Interessengruppen ermöglichen und die Fragmentierung auf mehrere Berichtsformate vermeiden soll. Dies würde den Nutzen der Berichterstattung für interne und externe Stakeholder verbessern.

Um Ineffizienzen bei der Berichterstattung zu begegnen, sowohl bei der Aufbereitung der Informationen als auch bei der Analyse, kann der Einsatz digitaler Tools und Technologien bei der Anwendung und Auswertung des ITSA ein weiteres Forschungsfeld darstellen. Einerseits kann die automatisierte Datenanalyse hierbei fokussiert werden, andererseits können die Datenaufbereitung und die Nutzung künstlicher Intelligenz in diesem Kontext untersucht werden, z. B. durch Zuordnung verschiedener, bestehender Datensätze zu Kategorien des ITSA. So könnte sich unter Umständen nach Erhebung der Daten ein aggregierter Bericht aus vorhandenen Bausteinen automatisch generieren oder sogar ein Score zur Performance ermitteln lassen.

Ein weiteres Forschungsfeld besteht in der Untersuchung der Wirkung steuerlicher Nachhaltigkeitsberichterstattung auf die Stakeholder. In welchem Maße steuerliche Nachhaltigkeitsberichte die Stakeholder, wie Investoren, Kunden oder Behörden, beeinflussen, ist unklar. Weitere Forschung sollte sich darauf konzentrieren, den tatsächlichen Nutzen solcher Berichte für die Stakeholder zu messen und zu bewerten. Darüber hinaus ist es denkbar, den ITSA in seiner Wirkung auf Stakeholder danach zu bewerten, welche Aspekte des ITSA welche Wirkung erzielen, um den bestmöglichen Nutzen für die Stakeholder zu erreichen. In diesem Zusammenhang könnten Experteninterviews mit unterschiedlichen Stakeholdergruppen durchgeführt werden, um den ITSA weiter zu präzisieren.

Darüber hinaus könnte der ITSA auch hinsichtlich der Steuerbegriffsdefinition von anderen Staaten untersucht werden. In der vorliegenden Arbeit wurde das deutsche Begriffsverständnis des § 3 AO herangezogen. Spezifische nationale Anforderungen können jedoch zu einem in Teilen abweichenden Verständnis gelangen. In dieser Arbeit erfolgte zwar eine übergeordnete Berücksichtigung des Nachhaltigkeitsbegriffs, darüber hinaus ist aber auch die Betrachtung internationaler Entwicklungen im Rahmen der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung interessant. Zu untersuchen wären in diesem Zusammenhang z. B. die weitere Operationalisierung und ggf. Skalierbarkeit des ITSA sowie die internationale Kompatibilität des ITSA, insbesondere hinsichtlich der Vergleichbarkeit. Es ist zu vermuten, dass diese internationale Perspektivenerweiterung an der Grundkonzeption des ITSA keine wesentlichen Veränderungen herbeiführt, sondern letztlich eine zusätzliche Spezifizierung innerhalb der Haupt- und Subkategorien darstellen wird.

Die kritische Auseinandersetzung von Unternehmen mit Steuern und Nachhaltigkeit ist erforderlich, um langfristige wirtschaftliche Vorteile zu erzielen, einschließlich finanzieller Einsparungen und ökologischer sowie sozialer Vorteile. Nachhaltigkeitsberichterstattung ist ein wichtiges Instrument, um Stakeholder über steuerliche Nachhaltigkeitsaktivitäten zu informieren und die Legitimität in der Gesellschaft zu erhöhen. Transparente Kommunikation, Zielsetzung und Berichterstattung über Fortschritte sind entscheidend für die Glaubwürdigkeit und das Vertrauen in Bezug auf die Nachhaltigkeitsbemühungen eines Unternehmens. Daher sollten Unternehmen die Synergien zwischen Steuertransparenz und Nachhaltigkeit nutzen, um langfristige Wertschöpfung und verantwortungsvolle

Unternehmensführung zu gewährleisten. Die Gestaltung eines integrativen steuerlichen Nachhaltigkeitsansatzes erfordert eine enge Zusammenarbeit von Unternehmen, Steuerabteilungen, Finanzverwaltungen, Wissenschaft und Gesetzgebern. Durch die Förderung von Steuertransparenz und die Nutzung daraus resultierender verhaltensökonomischer Vorteile können Unternehmen nicht nur ihre gesellschaftliche Verantwortung wahrnehmen, sondern auch langfristige wirtschaftliche Erfolge sichern. Ein anderes Forschungsfeld besteht darin, zu bewerten, inwieweit die Anwendung des ITSA wirtschaftlich quantifizierbar ist.

Eine weitere Herausforderung der Tax Sustainability liegt in der Natur des dynamischen Konzepts der Nachhaltigkeit, welches sich ständig weiterentwickeln muss, um den wechselnden sozialen, ökologischen und wirtschaftlichen Herausforderungen und Bedürfnissen nachkommen zu können. Daraus folgt, dass sich der ITSA in derselben Dynamik weiterentwickeln kann und muss. Nur eine hinreichende Flexibilität sowie eine dauerhafte Anpassung können sicherstellen, dass dem theoretischen Grundverständnis der Tax Sustainability gefolgt werden kann. Es ist zu vermuten, dass die weiteren Entwicklungen im Rahmen der steuerlichen Nachhaltigkeit an der Grundkonzeption des ITSA keine wesentliche Veränderung herbeiführen, sondern letztlich eine zusätzliche Ausprägung und Spezifikation darstellen werden.

Verzeichnis der verwendeten Gesetzesmaterialien und Rechtsquellen

AktG

Aktiengesetz vom 06. September 1965 (BGBl. I S. 1089), zuletzt geändert durch Art. 18 Viertes BürokratieentlastungsG vom 23.10.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 323)

AlkStG

Alkoholsteuergesetz vom 21. Juni 2013 (BGBl. I S. 1650, 1651), zuletzt geändert durch Artikel 5 Aches G zur Änd. Von Verbrauchsteuergesetzen vom 24.10.2022 (BGBl. I S. 1838)

AStG

Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) vom 08. September 1972 (BGBl. I S. 1713), zuletzt geändert durch Art. 14 Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) vom 02.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387)

AO

Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Art. 16, 17, 18, 19 Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) vom 2.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387)

BGB

Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 02. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch Art. 14 Viertes BürokratieentlastungsG vom 23.10.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 323)

BGBI (2017)

Bundesgesetzblatt. Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz), Nr. 20, S. 802-814

BGBI (2021a)

Bundesgesetzblatt. Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten (Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz – LkSG), Nr. 46, S. 2959-2969

BGBI (2021b)

Bundesgesetzblatt. Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FzulG), Nr. 46, S. 2931-2938

BGBI (2022)

Bundesgesetzblatt. Gesetz 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, Nr. 56, S. 2730-2751

BGBI (2023)

Bundesgesetzblatt. Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen sowie zur Änderung des Verbraucherstreitbeilegungsgesetzes und des Pflichtversicherungsgesetzes, Nr. 154, S. 1

BT-Drs. (1994)

BT-Drs. 12/8260. Bericht der Enquete-Kommission „Schutz des Menschen und der Umwelt – Bewertungskriterien und Perspektiven für umweltverträgliche Stoffkreisläufe in der Industriegesellschaft“, <https://dserver.bundestag.de/btd/12/082/1208260.pdf> (04.02.2023)

BT-Drs. (1998)

BT-Drs. 13/10195. Umweltgutachten 1998 des Rates von Sachverständigen für Umweltfragen. Umweltschutz: Erreichtes sichern – Neue Wege gehen, <https://dserver.bundestag.de/btd/13/101/1310195.pdf> (23.02.2024)

BT-Drs. (2022)

BT-Drs. 12/8260. "Schutz des Menschen und der Umwelt - Bewertungskriterien und Perspektiven für umweltverträgliche Stoffkreisläufe in der Industriegesellschaft", <https://dserver.bundestag.de/btd/12/082/1208260.pdf> (23.02.2024)

EStG

Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch Art. 1 und Art. 2 Gesetz zur Fortentwicklung des Steuerrechts und zur Anpassung des Einkommensteuertarifs (Steuerfortentwicklungsgesetz – SteFeG) vom 23.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 449)

GG

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.05.1949 (BGBl. S. 1), zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndG (Art. 93, 94) vom 20.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 439)

HGB

Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. I S. 219), zuletzt geändert durch Art. 7 Finanzmarktdigitalisierungsg vom 27.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 438)

HGrG

HaushaltsgrundsätzeGesetz vom 19.08.1969 (BGBl. I S. 1273), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21.08.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 361) geändert worden ist (HGrG)

KStG

Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Art. 8 Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) vom 2.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387)

Verzeichnis der verwendeten Verwaltungsanweisungen

BMF (2021)

Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, IV A 3 – S 0304/19/10006:010 IV B 1 – S 1317/19/10058:0011, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2021-03-29-Anwendung-Vorschriften-Pflicht-Mitteilung-grenzueberschreitende-Steuergestaltungen.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (13.06.2024)

BMF (2023)

Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023, Veröffentlichung BMF-Schreiben, IV B 5 – S 1341/19/10017:003, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2023-06-06-Verwaltungsgrundsätze-Verrechnungspreise-2023.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (29.04.2024)

BMJ (2024)

Gesetzentwurf der Bundesregierung. Entwurf eines Gesetzes zur Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, https://www.bmj.de/SharedDocs/Downloads/DE/Gesetzgebung/RegE/RegE_CSRD.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (01.09.2024)

EStR

Einkommensteuer-Richtlinien 2012. Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts vom 16.12.2005 (BStBl. 2005 I Sondernr. S. 1) in der Fassung der EStÄR 2012 v. 25.03.2013 (BStBl. I S. 276) mit den Einkommensteuer-Hinweisen 2022

Regierungskommission (2022)

Deutscher Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 28. April 2022, https://www.dcgk.de//files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/220627_Deutscher_Corporate_Governance_Kodex_2022.pdf (15.06.2023)

Rechtsprechungsverzeichnis

BAG (2007)

BAG-Urteil vom 13.12.2007, 6 AZR 145/07, BeckRS 2008, S. 50755

BFH (1990)

BFH-Beschluss vom 21.02.1990, II B 98/89, BStBl. 1990 II, S. 510

BFH (1995)

BFH-Urteil vom 08.03.1995, II R 58/93, BStBl. 1995 II, S. 438

BFH (2001)

BFH-Urteil vom 02.10.2001, IX R 45/99, BStBl. 2002 II, S. 10

BFH (2003)

BFH-Vorlagebeschluss vom 16.12.2003, IX R 46/02, BStBl. 2004 II, S. 284

BFH (2006)

BFH-Urteil vom 03.06.2006, I R 124/04, BStBl. 2011 II, S. 547

BFH (2012)

BFH-Beschluss vom 27.09.2012, II R 9/11, BStBl. 2012 II, S. 899

BFH (2014a)

BFH-Beschluss vom 26.02.2014, I R 59/12, BStBl. 2014 II, S. 1016

BFH (2014b)

BFH-Beschluss vom 17.07.2014, VI R 8/12, DStR 2014, S. 2216

BFH (2015)

BFH-Urteil vom 09.09.2015, X R 5/13, BStBl. 2015 II, S. 1043

BVerfG (1958)

BVerfG-Beschluss vom 04.02.1958, 2 BvL 31/56, 2 BvL 33/56, BeckRS 1958, S. 235

BVerfG (1976)

BVerfG-Beschluss vom 26.05.1976, BvR 995/75, NJW 1976, S. 1837

BVerfG (1977)

BVerfG-Urteil vom 11.10.1977, 1 BvR 343/73, 1 BvR 83/74, 1 BvR 183/75, 1 BvR 428/75, BStBl. 1978 II, S. 174

BVerfG (1982)

BVerfG-Urteil vom 03.11.1982, 1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, BStBl. 1982 II, S. 717

BVerfG (1984a)

BVerfG-Beschluss vom 22.02.1984, 1 BvL 10/80, BStBl. 1984 II, S. 357

BVerfG (1984b)

BVerfG-Beschluss vom 04.10.1984, 1 BvR 789/79, BStBl. 1985 II, S. 22

BVerfG (1984c)

BVerfG-Urteil vom 06.11.1984, 2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BStBl. II, 1984, S. 858

BVerfG (1984d)

BVerfG-Beschluss vom 28.11.1984, 1 BvR 1157/82, BStBl. 1985 II, S. 181

BVerfG (1988)

BVerfG-Beschluss vom 09.11.1988, 1 BvR 243/86, BStBl. II, S. 938

BVerfG (1991)

BVerfG-Urteil vom 27.06.1991, 2 BvR 1493/89, BStBl. 1991 II, S. 654

BVerfG (1995a)

BVerfG-Beschluss vom 24.01.1995, 1 BvL 18/93, 1 BvL 5/94, 1 BvL 6/94, 1 BvL 7/94, 1 BvR 403/94, BVerfGE 92, S. 91

BVerfG (1995b)

BVerfG-Beschluss vom 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BStBl. 1995 II, S. 655

BVerfG (1995c)

BVerfG-Beschluss vom 07.11.1995, 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93, BVerfGE 93, S. 319

BVerfG (2006)

BVerfG-Beschluss vom 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, S. 97

BVerfG (2014a)

BVerfG-Beschluss vom 15.01.2014, 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, S. 126

BVerfG (2014b)

BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/22, BVerfGE 138, S. 136

BVerwG (2014)

BVerwG- Urteil vom 15.10.2014, 9 C 8/13, BVerwGE 150, S. 225

EuG (2020)

EuG-Urteil vom 15.07.2020, T-892/16, BeckRS 2020, 15978

EuGH (2024)

EuGH-Urteil vom 10.09.2024, C-465/20 P, BeckRS 2024, 23171

Verzeichnis internationaler Quellen

Europäische Kommission (2006)

RICHTLINIE 2006/46/EG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 14. Juni 2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0046> (20.02.2023)

Europäische Kommission (2011)

MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN RAT, DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS UND DEN AUSSCHUSS DER REGIONEN. Binnenmarktakte. Zwölf Hebel zur Förderung von Wachstum und Vertrauen „Gemeinsam für neues Wachstum“, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0206&from=EN> (06.05.2023)

Europäische Kommission (2012)

EMPFEHLUNG DER KOMMISSION vom 06.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/c_2012_8806_de.pdf (03.03.2023)

Europäische Kommission (2014)

RICHTLINIE 2014/95/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095> (30.04.2022)

Europäische Kommission (2016)

MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT. Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0023&from=EN> (24.04.2022)

Europäische Kommission (2018a)

MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT. Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0146> (04.03.2023)

Europäische Kommission (2018b)

RICHTLINIE (EU) 2018/822 DES RATES vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822> (20.02.2023)

Europäische Kommission (2019)

MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN EUROPÄISCHEN RAT, DEN RAT, DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS UND DEN AUSSCHUSS DER REGIONEN. Der europäische Grüne Deal, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b828d165-1c22-11ea-8c1f-01aa75ed71a1.0021.02/DOC_1&format=PDF (08.12.2023)

Europäische Kommission (2020a)

MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT. Verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich in der EU und darüber hinaus, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0313&from=DE> (19.02.2023)

Europäische Kommission (2020b)

MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN RAT, DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS UND DEN AUSSCHUSS DER REGIONEN Mehr Ehrgeiz für das Klimaziel Europas bis 2030 In eine klimaneutrale Zukunft zum Wohl der Menschen investieren, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0562> (02.07.2023)

Europäische Kommission (2021a)

MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT. Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0251&from=FR> (24.04.2022)

Europäische Kommission (2021b)

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, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021L2101> (20.02.2023)

Europäische Kommission (2022)

RICHTLINIE (EU) 2022/2464 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinie 2004/109/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464> (08.12.2023)

Europäische Kommission (2023a)

DELEGIERTE VERORDNUNG (EU) .../... DER KOMMISSION vom 31.07.2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a17f44bd-2f9c-11ee-9e98-01aa75ed71a1.0010.02/DOC_1&format=PDF (10.09.2023)

Europäische Kommission (2023b)

EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> (17.02.2024)

Europäische Kommission (2024)

Berichtigung der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772 vom 31. Juli 2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202490457 (10.09.2024)

Europäische Kommission/Generaldirektion Kommunikationsnetze, Inhalte und Technologien (2019)

Ethik-leitlinien für eine vertrauenswürdige KI, Publications Office, <https://data.europa.eu/doi/10.2759/22710> (11.02.2023)

Europäisches Parlament (2015)

Steuerpolitik in der Europäischen Union. Themen und Herausforderungen, <https://data.europa.eu/doi/10.2861/11984> (10.06.2023)

Europäisches Parlament (2023)

Kreislaufwirtschaft: Definition und Vorteile, <https://www.europarl.europa.eu/topics/de/article/20151201STO05603/kreislaufwirtschaft-definition-und-vorteile> (01.03.2023)

Europäische Union (2016)

Übereinkommen von Paris, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:22016A1019\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:22016A1019(01)) (08.12.2023)

Finance Act 2016 (2016)

Finance act 2016 Chapter 24, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24>

OECD (2008)

OECD Glossary of Statistical Terms, OECD Publishing

OECD (2011)

OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, Paris

OECD (2014)

Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, Paris

OECD (2015a)

Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnis 2014, Paris

OECD (2015b)

In it together why less inequality benefits all, Paris

OECD (2015c)

Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, Paris

OECD (2016a)

BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, Paris

OECD (2016b)

Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks, Paris

OECD (2017)

OECD-Leitfaden für die Erfüllung der Sorgfaltspflicht zur konstruktiven Stakeholderbeteiligung im Rohstoffsektor, Paris

OECD (2022a)

Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes, <https://www.oecd.org/tax/transparency/> (28.04.2022)

OECD (2022b)

OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2022_148e4b28-de (04.03.2023)

United Nations (1987)

Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future, <http://www.un-documents.net/wced-ocf.htm> (28.01.2022)

United Nations (2022)

Taxation and the SDGs, <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/taxation-and-sdgs> (15.05.2022)

UK Government (2016)

Overview of tax legislation and rates 2016 – summary paragraphs, <https://www.gov.uk/government/publications/budget-2016-overview-of-tax-legislation-and-rates-ootlar/overview-of-tax-legislation-and-rates-2016-main-document> (12.05.2023)

Vereinte Nationen (1987)

Chapter 2: Towards Sustainable Development, in: Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future, <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf> (08.12.2023)

Vereinte Nationen (1992a)

AGENDA 21. Konferenz der Vereinten Nationen für Umwelt und Entwicklung, https://www.un.org/Depts/german/conf/agenda21/agenda_21.pdf (30.06.2022)

Vereinte Nationen (1992b)

Rio-Erklärung über Umwelt und Entwicklung, <https://www.un.org/depts/german/conf/agenda21/rio.pdf> (30.06.2022)

Vereinte Nationen (2015)

Resolution der Generalversammlung, verabschiedet am 25. September 2015, 70/1. Transformation unserer Welt: die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung, A/RES/70/1, <https://www.un.org/depts/german/gv-70/band1/ar70001.pdf> (08.12.2023)

Vereinte Nationen (2023)

Ziele für Nachhaltige Entwicklung, <https://unric.org/de/17ziele/> (08.12.2023)

Literaturverzeichnis

Adams, Jillian/Demers, Elizabeth/Klassen, Kenneth (2022)

Tax Aggressive Behavior and Voluntary Tax Disclosures in Corporate Sustainability Reporting, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4284813> (18.05.2023)

Adidas AG (2021)

Geschäftsbericht 2020, <https://report.adidas-group.com/2020/de/serviceseiten/downloads/files/annual-report-adidas-gb20.pdf> (19.05.2023)

Adidas AG (2022)

Geschäftsbericht 2021, <https://report.adidas-group.com/2021/de/serviceseiten/downloads/files/annual-report-adidas-gb21.pdf> (19.05.2023)

Adidas AG (2023)

Geschäftsbericht 2022, https://report.adidas-group.com/2022/de/_assets/downloads/annual-report-adidas-gb22.pdf (19.05.2023)

Airbus SE (2020)

Airbus Tax Strategy 2020, https://www.airbus.com/sites/g/files/jlcbta136/files/2021-07/Airbus-Tax-Strategy-2020_0.pdf (19.05.2023)

Airbus SE (2022)

Airbus Tax Strategy 2022, <https://www.airbus.com/sites/g/files/jlcbta136/files/2021-12/Tax%20Strategy%202022.pdf> (19.05.2023)

Aliprandi, Giulia/von Zedlitz, Gerrit (2023)

Benchmarking Country-by-Country Reports, EU Tax Observatory Working Paper No. 17, https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/05/EUTO_WP17_Benchmarking_CbCRs_May2023pdf (16.06.2024)

Allianz SE (2018)

Tax Transparency Report 2017, https://www.allianz.com/content/dam/onemarketing/azcom/Allianz_com/responsibility/documents/Allianz_Tax_Transparency_Report_2017-EN.pdf (26.07.2024)

Allianz SE (2020)

Tax Transparency Report 2019, https://www.allianz.com/content/dam/onemarketing/azcom/Allianz_com/responsibility/documents/Allianz_Tax_Transparency_Report_2019-EN.pdf (19.05.2023)

Allianz SE (2021)

Tax Transparency Report 2020, https://www.allianz.com/content/dam/onemarketing/azcom/Allianz_com/sustainability/documents/Allianz_Tax_Transparency_Report_2020.pdf (26.03.2024)

Allianz SE (2022)

Tax Transparency Report 2021, https://www.allianz.com/content/dam/onemarketing/azcom/Allianz_com/sustainability/documents/Allianz_Tax_Transparency_Report_2021.pdf (26.03.2024)

Allianz SE (2023)

Tax Transparency Report 2022, https://www.allianz.com/content/dam/onemarketing/azcom/Allianz_com/sustainability/documents/Allianz_Group_TTR_2022-web.pdf (26.03.2024)

Arndt, Christian/Ringel, Marc (2021)

Volkswirtschaftliche Perspektive und Umweltökonomie, in: Ernst, Dietmar/Sailer, Ulrich/Gabriel, Robert (Hrsg.), Nachhaltige Betriebswirtschaft, 2. Aufl., Stuttgart 2021, S. 43-66

Arnold, Jens/Brys, Bert/Heady, Christopher/Johansson, Asa/Schwellnus, Cyrille/Vartia, Laura (2011)

Tax Policy for Economic Recovery and Growth, in: The Economic Journal, Jg. 121, Heft 550, S. F59-F80

Aufermann, Ewald (1941)

Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Wiesbaden

Attac Österreich (2020)

Neue Studie: Lobbygefahr bei deutscher EU-Ratspräsidentschaft, <https://www.attac.at/news/details/neue-studie-lobbygefahr-bei-deutscher-eu-ratspraesidentschaft> (Artikel Stand: 23.06.2020) (14.09.2023)

Atteslander, Peter (2010)

Methoden der empirischen Sozialforschung, 13. Aufl., Berlin

Bachmann, Carmen/Ertl, Julia/Gebhardt, Johannes (2022)

Status quo der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung – empirische Analyse für Deutschland, Schweden, Italien und Frankreich, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Jg. 22, Nr. 1, S. 20-30

Bachmann, Carmen/Freytag, Ulf/Seifert, Christopher (2023)

Transparenzpflichten im internationalen Steuerrecht, in: Internationales Steuerrecht, Jg. 27, Heft 6, S. 191-197

Balderjahn, Ingo (2014)

Standortmarketing, 2 Aufl., Stuttgart

Bareis, Peter (2010)

Zur Problematik steuerjuristischer Vorgaben für die Einkommensteuer – Tarifstruktur und Familiensplitting als Musterbeispiele, in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 49, Heft 11, S. 565-574

BASF SE (2020)

Our Tax Principles, https://www.basf.com/dam/jcr:d40ae2c6-2451-388a-abc8-8753bda39b7f/basf/www/global/documents/en/investor-relations/basf-at-a-glance/corporate-governance/BASF-Group_Tax-Principles.pdf (26.03.2024)

Bauhr, Monika/Nasirito, Naghmeh (2012)

Resisting Transparency: Corruption, Legitimacy, and the Quality of Global Environmental Policies, in: Global Environmental Politics, Jg. 12, Heft 4, S. 9-29

Baumüller, Josef (2023)

European Sustainability Reporting Standards (ESRS) Set 1 – Die Vorschläge der EFRAG vom November 2022, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Jg. 23, Heft 5, S. 200-211

Bayer AG (2021)

Nachhaltigkeitsbericht 2020, <https://www.bayer.com/sites/default/files/2021-02/Bayer-Nachhaltigkeitsbericht-2020.pdf> (26.03.2024)

Bayer AG (2022)

Nachhaltigkeitsbericht 2021, <https://www.bayer.com/sites/default/files/2022-03/Bayer-Nachhaltigkeitsbericht-2021.pdf> (26.03.2024)

Bayer AG (2023)

Nachhaltigkeitsbericht 2022, <https://www.bayer.com/sites/default/files/2023-02/Bayer-Nachhaltigkeitsbericht-2022.pdf> (26.03.2024)

Bayer AG (2024)

Bayer Ansatz zur Besteuerung, <https://www.bayer.com/de/investoren/bayer-ansatz-zur-besteuerung>, letzte Aktualisierung 11.06.2024 (15.06.2024)

BBC News (2012)

Starbucks 'paid just £8.6m UK tax in 14 years', in: BBC News vom 16.10.2012, <https://www.bbc.com/news/business-19967397> (21.04.2022)

Beiersdorf AG (2021)

GRI Content Index 2020, <https://www.beiersdorf.de/nachhaltigkeit/reporting/downloads> (26.03.2024)

Beiersdorf AG (2022)

GRI Content Index 2021, https://www.beiersdorf.de/~/_media/Beiersdorf/sustainability/reporting/sustainability-review/2022/Beiersdorf-GRI-content-index-2021.pdf (26.03.2024)

Benz, Benjamin/Huster, Ernst-Ulrich/Schütte, Johannes/Boeckh, Jürgen (2015)

Sozialpolitik und soziale Sicherung, <https://www.bpb.de/shop/zeitschriften/izpb/sozialpolitik-327/214343/sozialpolitik-und-soziale-sicherung/> (Artikel Stand: 23.10.2015) (15.05.2024)

Berelson, Bernd (1952)

Content analysis in communication research, Chicago

Berelson, Bernd (1971)

Content analysis in communication research, New York

Bilicka, Katarzyna Anna/Casi-Eberhard, Elisa/Seregni, Carol/Stage, Barbara (2022)

Tax Strategy Disclosure: A Greenwashing Mandate?, in: TRR 266 Accounting for Transparency, Working Paper Series No. 40, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3672420 (15.12.2022)

Bird, Robert/Davis-Nozemack, Karie (2018)

Tax Avoidance as a Sustainability Problem, in: Journal of Business Ethics, Jg. 151, Heft 4, S. 1009-1025

Björklund, Larsen (2018)

A Fair Share of Tax, Cham

Blazejczak, Jürgen/Edler, Dietmar (2004)

Nachhaltigkeitskriterien aus ökologischer, ökonomischer und sozialer Perspektive – Ein interdisziplinärer Ansatz, in: Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, Jg. 73, Heft 1, S. 10-30

BMWK (o. J.)

Nachhaltigkeit in der Wirtschaft, <https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Dossier/nachhaltigkeit.html> (24.06.2022)

BMZ (o. J.)

UN-Konferenz für Umwelt und Entwicklung (Rio-Konferenz 1992), <https://www.bmz.de/de/service/lexikon/un-konferenz-fuer-umwelt-und-entwicklung-rio-konferenz-1992-22238> (30.06.2022)

Bogaschewsky, Ronald (2021)

Globale Wertschöpfungsnetzwerke und Unternehmensführung unter neuen Rahmenbedingungen – Zeit für einen Paradigmenwechsel?, in: Bogaschewsky, Ronald (Hrsg.), Einkauf und Supply Chain Management, ZfbF-Sonderheft, Wiesbaden 2021, S. 3-35

Börse.de (o. J.)

DAX 40 Liste: alle Kurse | DAX Aktien | DAX Werte | Unternehmen, <https://www.boerse.de/kurse/Dax-Aktien/DE0008469008> (16.04.2023)

Bourne, Edmund/Dodsworth, Charles/Kooroshy, Jaakko (2021)

Global trends in corporate tax disclosure, https://content.ftserussell.com/sites/default/files/global_trends_in_corporate_tax_disclosure_final_2.pdf (08.04.2022)

Braithwaite, John/Drahos, Peter (2000)

Global business regulation, New York

Brammer, Stephen/Pavelin, Stephen (2004)

Building a Good Reputation, in: European Management Journal, Jg. 22, Heft 6, S. 704-713

Bräutigam, Rainer/Heinemann, Friedrich/Schwab, Thomas/Spengel, Christoph/Stutzberger, Kathrin (2018)

Internationaler Steuerwettbewerb: Bewertung, aktuelle Trends und steuerpolitische Schlussfolgerungen, Stiftung Familienunternehmen, München

Breithecker, Volker/Garden, Christian/Thönnies, Marco (2007)

Steuerbelastung jenseits der Steuerbelastung, in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 39, Heft 8, S. 361-367

Breithecker, Volker/Klapdor, Ralf (2016)

Einführung in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre: mit Fallbeispielen, Übungsaufgaben und Lösungen, 17. Aufl., Berlin

Brennan, Geoffrey/Buchanan, James (1980)

The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution, 1. Aufl., Cambridge

Brenntag SE (2021)

Nachhaltigkeitsbericht 2020, <https://brenntagprod-media.e-spirit.cloud/06432017-be1f-41ce-8d1d-564e2a66d213/documents/global/sustainability/reports/brenntagnachhaltigkeitsbericht2020de.pdf> (19.04.2024)

Brenntag SE (2022)

Nachhaltigkeitsbericht 2021, <https://brenntagprod-media.e-spirit.cloud/06432017-be1f-41ce-8d1d-564e2a66d213/documents/global/sustainability/reports/brenntagnachhaltigkeitsbericht2021de.pdf> (19.04.2024)

Brenntag SE (2023)

Nachhaltigkeitsbericht 2022, https://brenntagprod-media.e-spirit.cloud/06432017-be1f-41ce-8d1d-564e2a66d213/documents/global/sustainability/reports/brenntag_nfb_de.pdf (19.04.2024)

Brockhaus – die Enzyklopädie (1996)

Brockhaus – die Enzyklopädie in vierundzwanzig Bänden; [1796-1996; zweihundert Jahre Brockhaus-Lexika], 20. Aufl., Leipzig

Brokelind, Ceclie/van Thiel, Servaas (2020)

Tax Sustainability in an EU and International Context, Amsterdam

Brosius, Hans-Bernd/Haas, Alexander/Unkel, Julian (2022)

Methoden der empirischen Kommunikationsforschung: Eine Einführung, Wiesbaden

Bundesministerium der Finanzen (2005)

Monatsbericht BMF März 2005, https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2001-2016/Inhalte/Monatsbericht-Archiv-Downloads/2005/Monatsbericht_Maerz_2005.pdf?__blob=publicationFile&v=4 (17.02.2023)

Bundesministerium der Finanzen (2024)

Monatsbericht BMF August 2024, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/steuern-im-internationalen-vergleich-2023.pdf?__blob=publicationFile&v=6 (03.11.2024)

Bundesministerium der Finanzen (o. J.)

Doppelbesteuerungsabkommen und andere Abkommen im Steuerbereich, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/doppelbesteuerungsabkommen.html (10.06.2023)

Cambridge University Press & Assessment (2014)

Cambridge Dictionary, Sustainability, <https://dictionary.cambridge.org/de/worterbuch/englisch/sustainability> (31.08.2022)

Carnau, Peter (2011)

Nachhaltigkeitsethik: normativer Gestaltungsansatz für eine global zukunftsfähige Entwicklung in Theorie und Praxis, 1. Aufl., München

Carroll, Archie (1991)

The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders, in: Business Horizons, Jg. 34, Heft 4, S. 39-48

Carroll, Archie (1993)

Business & society: ethics and stakeholder management, 2. Aufl., Cincinnati

Carroll, Archie (2016)

Carroll's pyramid of CSR: taking another look, in: International Journal of Corporate Social Responsibility, Jg. 1, Heft 3, S. 1-8

Christensen, John/Murphy, Richard (2004)

The Social Irresponsibility of Corporate Tax Avoidance: Taking CSR to the bottom line, in: Development, Jg. 47, Heft 3, S. 37-44

Cingano, Federico (2014)

Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth, OECD Social, Employment and Migration Working Papers, No. 163, Paris, https://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/trends-in-income-inequality-and-its-impact-on-economic-growth_5jxrjncwvxv6j-en (08.09.2022)

Clarkson, Max (1995)

A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance, in: The Academy of Management Review, Jg. 20, Heft 1, S. 92-117

Coenen, Reinhard/Grunwald, Armin (2005)

Nachhaltigkeitsprobleme in Deutschland: Analyse und Lösungsstrategien, Reihe: Global zukunftsfähige Entwicklung – Perspektiven für Deutschland, Nr. 5, 2. Aufl., Berlin

Continental AG (2020)

Integrierter Nachhaltigkeitsbericht 2019, https://cdn.continental.com/fileadmin/___imported/sites/corporate/_international/german/hubpages/40_20nachhaltigkeit/60_20downloads/gri_2019.pdf (19.05.2023)

Continental AG (2021)

Integrierter Nachhaltigkeitsbericht 2020, https://cdn.continental.com/fileadmin/___imported/sites/corporate/_international/german/hubpages/40_20nachhaltigkeit/60_20downloads/gri-bericht-2020.pdf (19.05.2023)

Continental AG (2022)

Integrierter Nachhaltigkeitsbericht 2021, https://cdn.continental.com/fileadmin/___imported/sites/corporate/_international/english/hubpages/40_20sustainability/60_20reports_20_26_20principles/220414_continental_nachhaltigkeitsbericht_2021-en-final_for_publication_01.pdf (19.05.2023)

Corsten, Martina, Corsten, Hans (2023)

Nachhaltigkeit – Anspruch und Wirklichkeit, in: Hippe, Alan/Wirsam, Jan (Hrsg.), Nachhaltigkeit und Innovation in internen und externen Unternehmensbeziehungen, Wiesbaden, S. 21-52

Covestro AG (2022)

Geschäftsbericht 2021, <https://bericht.covestro.com/geschaeftsbericht-2021/servicesseiten/downloads/files/entire-covestro-ar21.pdf> (16.03.2024)

Covestro AG (2023)

Geschäftsbericht 2022, https://bericht.covestro.com/geschaeftsbericht-2022/_assets/downloads/covestro-ar22-entire.pdf (16.03.2024)

Crane, Andrew/Matten, Dirk (2016)

Business ethics: managing corporate citizenship and sustainability in the age of globalization, 4. Aufl., Oxford

Daimler AG (2021)

Geschäftsbericht 2020, <https://group.mercedes-benz.com/dokumente/investoren/berichte/geschaeftsberichte/daimler/daimler-ir-geschaeftsbericht-2020-inkl-zusammengefasster-lagebericht-daimler-ag.pdf> (26.03.2024)

Dathe, Tracy/Dathe, René/Dathe, Isabel/Helmold, Marc (2022)

Corporate Social Responsibility (CSR), Sustainability and Environmental Social Governance (ESG), Cham

Demuijnck, Geert/Fasterling, Björn (2016)

The Social License to Operate, in: Journal of Business Ethics, Jg. 136, Heft 4, S. 675-685

De Simone, Lisa/Olbert, Marcel (2021)

Real Effects of Private Country-by-Country Disclosure, in: The Accounting Review (forthcoming), <https://ssrn.com/abstract=3398116> (28.04.2022)

Deutsche Bank AG (2020)

Nichtfinanzieller Bericht 2019, https://investor-relations.db.com/files/documents/annual-reports/Deutsche_Bank_Nichtfinanzieller_Bericht_2019.pdf?language_id=3 (26.03.2024)

Deutsche Bank AG (2021)

Nichtfinanzieller Bericht 2020, https://investor-relations.db.com/files/documents/annual-reports/Nichtfinanzieller_Bericht_2020.pdf?language_id=3 (26.03.2024)

Deutsche Bank AG (2022)

Nichtfinanzieller Bericht 2021, https://investor-relations.db.com/files/documents/annual-reports/Nichtfinanzieller_Bericht_2020.pdf?language_id=3 (26.03.2024)

Deutsche Bank AG (2023)

Nichtfinanzieller Bericht 2022, https://investor-relations.db.com/files/documents/annual-reports/2023/Nichtfinanzieller-Bericht-2022.pdf?language_id=3 (26.03.2024)

Deutsche Bank AG (2024)

Steuerstrategie, https://investor-relations.db.com/corporate-governance/tax-strategy?language_id=3&kid=ir-de-steuerstrategie-htm.redirect-en.shortcut (15.06.2024)

Deutsche Börse AG (2019)

Leitfaden zu den Aktienindizes der Deutschen Börse AG, Version 9.2.4, https://www.dax-indices.com/document/News/2019/June/Equity_L_9_2_4_d.pdf (17.05.2023)

Deutsche Börse AG (2021)

Geschäftsbericht 2020, <https://deutsche-boerse.com/resource/blob/2375638/9a085f1cd07c831a22a7934d533864b6/data/GDB-Geschaeftsbericht-2020.pdf> (07.07.2024)

Deutsche Börse Group (o. J.)

DAX-Index – Benchmark und Barometer für die deutsche Wirtschaft, <https://deutsche-boerse.com/dbg-de/media/deutsche-boerse-spotlights/spotlight/DAX-Index-Benchmark-und-Barometer-f-r-die-deutsche-Wirtschaft-148654> (16.04.2023)

Deutsche Gesellschaft Club of Rome (2024)

Vom Wissen und Denken zum Handeln. Alles hängt zusammen, <https://clubofrome.de/> (07.06.2024)

Deutscher Corporate Governance Kodex (2022)

Deutscher Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 28. April 2022, https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/220627_Deutscher_Corporate_Governance_Kodex_2022.pdf (13.05.2024)

Deutsche Telekom AG (2020)

Corporate Responsibility Bericht 2019, https://www.cr-bericht.telekom.com/site20/sites/default/files/pdf/cr_de_2019_dt_final.pdf (07.07.2024)

Deutsche Telekom AG (2021)

Corporate Responsibility Bericht 2020, <https://www.cr-bericht.telekom.com/site21/#0> (26.03.2024)

Deutsche Telekom AG (2022)

Corporate Responsibility Bericht 2021, https://www.cr-bericht.telekom.com/2023/sites/default/files/pdf/cr_de_2021_dt_final.pdf (07.07.2024)

Deutsche Telekom AG (2023)

Corporate Responsibility Bericht 2022, https://www.cr-bericht.telekom.com/2023/sites/default/files/pdf/cr_de_2022_dt_final.pdf (07.07.2024)

Deutsche Post AG (2021)

ESG Präsentation 2020, <https://group.dhl.com/content/dam/deutschepostdhl/de/media-center/investors/documents/presentations/2021/DPDHL-ESG-Praesentation-2020.pdf> (07.07.2024)

Deutsche Post AG (2022)

ESG Präsentation 2021, <https://group.dhl.com/content/dam/deutschepostdhl/de/media-center/investors/documents/presentations/2021/DPDHL-ESG-Praesentation-2021.pdf> (07.07.2024)

Deutsche Post AG (2023)

ESG Präsentation 2022, <https://group.dhl.com/content/dam/deutschepostdhl/de/media-center/investors/documents/presentations/2021/DPDHL-ESG-Praesentation-2020.pdf> (07.07.2024)

Die Bundesregierung (2002)

Perspektiven für Deutschland. Unsere Strategie für eine nachhaltige Entwicklung, <https://www.nachhaltigkeit.info/media/1326188329phpYJ8KrU.pdf> (01.07.2022)

Die Bundesregierung (2004)

Fortschrittsbericht 2004: Perspektiven für Deutschland, <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/418638/df29981ad718652c877c93f6b2fc1a0/fortschrittsbericht-2004-data.pdf?download=1> (01.07.2022)

Die Bundesregierung (2008)

Fortschrittsbericht 2008 zur nationalen Nachhaltigkeitsstrategie: Für ein nachhaltiges Deutschland, <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/975274/464742/d485cdb8c8c35da2ea3af74942e299fc/2008-11-17-fortschrittsbericht-2008-data.pdf?download=1> (01.07.2022)

Die Bundesregierung (2012)

Nationale Nachhaltigkeitsstrategie: Fortschrittsbericht 2012, <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/370072/95ae87c6f9fe118c0ce324a4aff05d85/2012-05-21-fortschrittsbericht-2012-barrierefrei-data.pdf?download=1> (01.07.2022)

Die Bundesregierung (2016)

Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie - Neuauflage 2016, <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/318676/3d30c6c2875a9a08d364620ab7916af6/2017-01-11-nachhaltigkeitsstrategie-data.pdf?download=1> (01.07.2022)

Die Bundesregierung (2018)

Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie: Aktualisierung 2018, <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/1546450/65089964ed4a2ab07ca8a4919e09e0af/2018-11-07-aktualisierung-dns-2018-data.pdf?download=1> (01.07.2022)

Die Bundesregierung (2021a)

Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie Weiterentwicklung 2021, <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/998006/1873516/7c0614aff0f2c847f51c4d8e9646e610/2021-03-10-dns-2021-finale-langfassung-barrierefrei-data.pdf?download=1> (01.07.2022)

Die Bundesregierung (2021b)

Deutsche Sustainable Finance-Strategie, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/deutsche-sustainable-finance-strategie.pdf?__blob=publicationFile&v=6 (01.09.2022)

Diekmann, Andreas (2021)

Empirische Sozialforschung: Grundlagen, Methoden, Anwendungen, 14. Aufl., Reinbek bei Hamburg

Dowling, Graham (2014)

The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible?, in: Journal of Business Ethics, Jg. 124, Heft 1, S. 173-184

Droege, Michael (2022)

§ 88 Haushaltsverfassung, in: Kahl, Wolfgang/Ludwigs, Markus (Hrsg.), Handbuch des Verwaltungsrechts, Band 3, 1. Aufl., Heidelberg, Rn. 1-80

Drüen, Klaus-Dieter (2024)

§ 3 Steuern, steuerliche Nebenleistungen, in: Tipke, Klaus/Kruse, Wilhelm (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Köln 2024, 183. EL, Rn. 1-100

Duden (2023)

Deutsches Universal-wörterbuch, Das große Bedeutungswörterbuch, 10. Aufl., Berlin

DWDS (o. J.)

Ethik, die, <https://www.dwds.de/wb/Ethik> (11.02.2023)

Dyllick, Thomas (2003)

Konzeptionelle Grundlagen unternehmerischer Nachhaltigkeit, in: Linne, Gudrun/Schwarz, Michael (Hrsg.), Handbuch Nachhaltige Entwicklung: Wie ist nachhaltiges Wirtschaften machbar?, Wiesbaden 2003

Dyreg, Scott/Hoop, Jeffrey/Wilde, Jaron (2015)

Public Pressure and Corporate Tax Behavior, in: Journal of Accounting Research, Jg. 54, Heft 1, S. 147-186.

Eckhoff, Rolf (2016)

"Steuergerechtigkeit" als verfassungsrechtliches und als steuerpolitisches Argument, in: Steuer und Wirtschaft, Jg. 93, Heft 3, S. 207 – 225

Egner, Thomas (2019)

Internationale Steuerlehre, 2. Aufl., Wiesbaden u. a.

Elkington, John (1997)

Cannibals with Forks: Triple Bottom Line of 21st Century Business, Mankato

Elkington, John (1998)

Accounting for the triple bottom line, in: Measuring Business Excellence, Jg. 2, Heft 3, S. 18-22

Englich, Joachim (2021)

Rechtsanwendung im Steuerrecht, in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 24. Aufl., Köln 2021, S. 219-264

E.ON SE (2021)

Sustainability Report 2020, https://www.eon.com/content/dam/eon/eon-com/eon-com-assets/documents/sustainability/en/sustainability-report/2020/EON_2020_Sustainability_Report.pdf
(07.07.2024)

E.ON SE (2022)

Sustainability Report 2021, https://www.eon.com/content/dam/eon/eon-com/eon-com-assets/documents/sustainability/en/sustainability-report/2021/EON_2021_Sustainability_Report.pdf
(07.07.2024)

E.ON SE (2023)

Integrated Annual Report 2022, https://www.eon.com/content/dam/eon/eon-com/eon-com-assets/documents/investor-relations/en/annual-report/GB2022_gesamt_EN_final.pdf (07.07.2024)

E.ON SE (2024)

Tax Strategy Disclosure, <https://www.eonenergy.com/about-us/maintaining-standards/tax-strategy.html> (15.06.2024)

Esser, Christian/Hansen, Norbert/Sperling, Joe (2010)

„Ikea – Niedrigsteuern auf Milliardengewinne, in: ZDF-Sendung Frontal 21 vom 11.08.2010

Ewringmann, Dieter/Mackscheid, Klaus (2022)

Lenkungssteuern und Lenkungsabgaben. Ein Diskurs zur Leistungsfähigkeit abgabenrechtlicher Regelungen, in: FiFo Discussion Paper, No. 22-3, Köln

Fair Tax Foundation (o. J. a)

Frequently Asked questions, <https://fairtaxmark.net/why-get-the-fair-tax-mark/faqs/>

Fair Tax Foundation (o. J. b)

Fees Global Multinational Business, <https://fairtaxmark.net/why-get-the-fair-tax-mark/feesglobal/>
(12.05.2023)

Fair Tax Foundation (o. J. c)

Who's Accredited, <https://fairtaxmark.net/accredited-organisations/> (12.05.2023)

Fair Tax Foundation (2021)

Global Multinational Business Standard, Guidance Notes, <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2022/10/Global-MNC-standard-criteria-print-version.pdf> (12.05.2023)

Fallan, Evan/Fallan, Lars (2019)

Corporate tax behaviour and environmental disclosure – Strategic trade-offs across elements of CSR?, in: Scandinavian Journal of Management, Jg. 35, Heft 3, S. 1-15

Feller, Anna/Huber, Stefan/Schanz, Deborah (2017a)

Aufbau und Arbeitsweisen der Steuerabteilungen großer deutscher Kapitalgesellschaften (Teil I), in: Deutsches Steuerrecht, 2017, Jg. 55, Heft 30, S. 1617-1622

Feller, Anna/Huber, Stefan/Schanz, Deborah (2017b)

Aufbau und Arbeitsweisen der Steuerabteilungen großer deutscher Kapitalgesellschaften (Teil I), in: Deutsches Steuerrecht, 2017, Jg. 55, Heft 30, S. 1673-1677

Fifka, Matthias (2014)

Einführung – Nachhaltigkeitsberichterstattung: Eingrenzung eines heterogenen Phänomens, in: Fifka, Matthias (Hrsg.), CSR und Reporting. Nachhaltigkeits- und CSR-Berichterstattung verstehen und erfolgreich umsetzen, Berlin [u. a.] 2014, S. 1-18

Findeisen, Franz (1919)

Der Steueranwalt, in: Abendblatt Frankfurter Zeitung, Jg. 64, Heft 843 vom 10.11.1919, S. 2, abgedruckt in Steuerberater-Jahrbuch 1969/70, S. 67-68

Findeisen, Franz (1919/1920)

Eine Privatwirtschaftslehre der Steuern, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, Jg. 12, (1919/1920), S. 163-164, abgedruckt in Steuerberater-Jahrbuch 1969/70, S. 68-70

Findeisen, Franz (1923)

Unternehmung und Steuer: Steuerbetriebslehre, Stuttgart

Fink, Christian/Schwedler, Kristina (2021)

Nichtfinanzielle Erklärung – Ursprung, Status quo und Weiterentwicklung der nichtfinanziellen Berichterstattung, in: Keitz, Isabel/Wulf, Inge/Pelster, Clemens (Hrsg.), Handbuch Unternehmensberichterstattung: regulatorische Anforderungen – Entwicklungstendenzen – Perspektiven der Stakeholder, Berlin 2021, S. 73-100

Fratzscher, Marcel (2017)

Verteilungskampf: warum Deutschland immer ungleicher wird, München

Freimann, Jürgen (1988)

Zum Stand der Ausarbeitung einer sozial-ökologischen Betriebswirtschaftslehre, in: Freimann, Jürgen/ Pfriem, Reinhard (Hrsg.), Ökologische Betriebswirtschaftslehre und -praxis?, Schriftenreihe des IÖW Nr. 12, Berlin 1988, S. 5-20

Freeman, Edward (1984)

Strategic management, Boston u. a.

Freeman, Edward (2010)

Strategic Management: A Stakeholder Approach, Cambridge

Früh, Werner (2017)

Inhaltsanalyse: Theorie und Praxis, 9. Aufl., Konstanz

Fuest, Clemens/Wildgruber, Susanne (2017)

Steuerpolitik und Wirtschaftswachstum, in: Wirtschaftsdienst, Jg. 97, Heft 13, S. 4-8

Gabriel, Robert/Ernst, Dietmar (2021)

Nachhaltige Betriebswirtschaft, in: Ernst, Dietmar/Sailer, Ulrich/Gabriel, Robert (Hrsg.), Nachhaltige Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., München 2021, S. 31-42

Geck, Reinhard (2014)

Das Ertragsteuerrecht aus dem Blickwinkel eines Unternehmers, in: Christ, Jürgen/Crezelius, Georg/Fischer, Michael (Hrsg.), Steuerrecht und Markt - Wie "unternehmerfreundlich" ist das deutsche Unternehmenssteuerrecht?, Stuttgart u. a. 2014, S. 71-84

Geuenich, Marcus/Kiesel, Hanno (2012)

Tax Compliance bei Unternehmen – einschlägige Risiken und Folgerungen für die Praxis, in: Betriebs-Berater, Jg. 62, Heft 3, S. 155-162

Gersch, Eva-Maria (2024)

§ 3 Steuern, steuerliche Nebenleistungen, in: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.), Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht. Kommentar, 18. Aufl., München 2024, Rn. 1-41

Gläser, Jochen/Laudel, Grit (2010)

Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse. Lehrbuch, Wiesbaden.

Gourgé, Klaus (2021)

Gesellschaftliche Verantwortung: Vom Gewinn zum Gemeinwohl – und zurück, in: Ernst, Dietmar/Sailer, Ulrich/Gabriel, Robert (Hrsg.), Nachhaltige Betriebswirtschaft, 2. Aufl., Stuttgart 2021, S. 69-82

Gray, Rob (2001)

Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt?, in: Business Ethics, the Environment & Responsibility, Jg. 10, Heft 1, S. 9-15

Greenwood, Michelle (2007)

Stakeholder Engagement: Beyond the Myth of Corporate Responsibility, in: Journal of Business Ethics, Heft 74, S. 315-327

Greil, Stefan (2021)

Sustainable Transfer Pricing - Sustainability Factors as Missing Variables in Value Creation and Profit Allocation?, in: Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht, Jg. 44, Heft 2, S. 150-188

Greil, Stefan/Kiesow, Sven (2014)

Tax Compliance, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Jg. 43, Heft 5, S. 270-273

Greil, Stefan/Kockrow, Madeleine (2023)

Unternehmen tragen zur Finanzierung der nachhaltigen Entwicklung bei, in: Der Betrieb, Jg. 74, Heft 37, S. 2151-2152

Greil, Eva/Kockrow, Madeleine/Hechtner, Frank/Weiß, Marius/Desens, Marc/Kawa, Cedric//Valta, Matthias (2022)

Steuern und Nachhaltigkeit – Diskussion einer thematischen Verbindung, ifst-Schrift 547, Berlin

Greil, Stefan/Sopp, Karina/Greil, Eva (2023)

Nachhaltigkeit in der Ertragsbesteuerung von Unternehmen - Eine Würdigung von steuerlicher Transparenz und materiellen Regelungen, in: Steuer und Wirtschaft, Jg. 100, Heft 2, S. 97-113

Grewal, Jody/Serafeim, George (2020)

Research on Corporate Sustainability: Review and Directions for Future Research, in: Foundations and Trends in Accounting, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3687330 (27.11.2021), Jg. 14, Heft 2, S. 73-127

GRI (2019)

GRI 207: Steuern, Amsterdam

GRI (2021)

A Short Introduction to the GRI Standards, <https://www.globalreporting.org/media/wtafl14tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf> (06.05.2023)

GRI (2022a)

Four-in-five largest global companies report with GRI, <https://www.globalreporting.org/news/news-center/four-in-five-largest-global-companies-report-with-gri/> (06.05.2023)

GRI (2022b)

GRI Universal Standards 2021. Frequently Asked Questions (FAQs), <https://www.globalreporting.org/media/zauil2g3/public-faqs-universal-standards.pdf> (06.05.2023)

GRI (2024a)

Our mission and history, <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/> (09.02.2024)

GRI (2024b)

Sector Program, <https://www.globalreporting.org/standards/sector-program/> (08.02.2024)

GRI (2025)

Deutsche Übersetzungen, <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-german-translations/> (11.02.2025)

Groh, Gunnar (2024)

Wettbewerb der Rechtsordnungen, in: Weber, Rechtswörterbuch, Weber, Klaus (Hrsg.), 32. Edition, München

Groß, Stefan/Matheis, Philipp/Lindgens, Bernhard (2016)

Vorgaben an ein Tax Compliance-System am Beispiel der Umsatzsteuer, in: Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht, Jg. 102, Heft 6, S. 172-180

Großkopf, Ann-Kristin/Sellhorn, Thorsten/Wagner, Victor (2022)

Erstanwendung der EU-Taxonomie - Eine empirische Analyse deutscher Unternehmen, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Jg. 22, Heft 5, S. 241-258

Grunwald, Armin/Kopfmüller, Jürgen (2012)

Nachhaltigkeit: eine Einführung, 2. Aufl., Frankfurt am Main

Grunwald, Armin/Kopfmüller, Jürgen (2022)

Nachhaltigkeit, 3. Aufl., Frankfurt am Main

Günther, Edeltraud (2008)

Ökologieorientiertes Management Um-(weltorientiert) Denken in der BWL, Stuttgart

Gupta, Sanjay/Mills, Lillian/Towery, Erin (2013)

The Effect of Mandatory Financial Statement Disclosures of Tax Uncertainty on Tax Reporting and Collections: The Case of FIN 48 and Multistate Tax Avoidance, in: Journal of American Taxation Association, Jg. 36, Heft 2, S. 203-229

Gutsche, Robert/Gratwohl, Michael/Fauser, Daniel (2015)

Bewertungsrelevanz von Corporate Social Responsibility (CSR-)Informationen – Eine empirische Analyse, in: Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, Jg. 9, Heft 11, S. 455-458

Hahn, Rüdiger (2022)

Unternehmerische Verantwortung warum und wofür? Ethische Grundlagen des betrieblichen Nachhaltigkeitsmanagements, in: Baumast, Annett/Pape, Jens (Hrsg.), Betriebliches Nachhaltigkeitsmanagement, 2. Aufl., Stuttgart 2022, S. 56-77

Hahn, Rüdiger /Kühnen, Michael (2013)

Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research, in: Journal of Cleaner Production, Jg. 59, S. 5-21

Hale, Thomas (2008)

Transparency, Accountability and Global Governance, in: Global Governance: A Review of Multilateralism and International Organizations, Jg. 14, Heft 1, S. 73-94

Hanning, Till/Tschatsch, Marcel (2022)

Auswirkungen von ESG auf die Steuerfunktion eines Unternehmens, in: Betriebs-Berater, Jg. 71, Heft 19, S. 1064-1068

Hansen, Don/Crosser, Rick/Laufer, Doug (1992)

Moral ethics v. tax ethics: The case of transfer pricing among multinational corporations, in: Journal of Business Ethics, Jg. 11, Heft 9, S. 679-686

Hardeck, Inga (2011)

Die Empfehlungen der OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen im Bereich der Besteuerung, in: Internationales Steuerrecht, Jg. 20, Heft 24, S. 933-939

Hardeck, Inga (2012)

Die Bedeutung von Steuern in der Nachhaltigkeitsberichterstattung: Eine international vergleichende empirische Analyse, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Jg. 82, Heft 2, S. 101-131

Hardeck, Inga/ Clemens, Martin (2016)

Steuern im Lichte der Corporate-Social-Responsibility-Debatte – praktischer Nutzen und Handlungsimplicationen, in: Betriebs-Berater, Jg. 66, Heft 16, S. 918-928

Hardtke, Anrd/Prehn, Marco (2001)

Perspektiven der Nachhaltigkeit: vom Leitbild zur Erfolgsstrategie, 1. Aufl., Wiesbaden

Hart, Stuart (1995)

A Natural-Resource-Based View of the Firm, in: The Academy of Management Review, Jg. 20, Heft. 4, S. 986-1014

Hasel, Karl (1985)

Forstgeschichte: ein Grundriss für Studium und Praxis, Hamburg u. a.

Haslbeck, Christian (1995)

Zentrale versus dezentrale Internalisierung externer Effekte bei unvollständiger Information, in: Lang, Peter (Hrsg.), Finanzwissenschaftliche Schriften, Band 68, Frankfurt am Main u. a.

Heck, Philipp (1914)

Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, in: Archiv für die zivilistische Praxis, Jg. 112, Heft 1, S. 1-318

HeidelbergCement AG (2022)

Nachhaltigkeitsbericht 2021, <https://www.heidelbergmaterials.com/sites/default/files/2022-06/220524-HC-NB-2021-DE.pdf> (26.03.2024)

HeidelbergCement AG (2023)

Tax Principles & Values 2022, <https://www.heidelbergmaterials.com/sites/default/files/2022-05/Tax-Principles-en.pdf> (07.07.2024)

Heider, Christian (2020)

Das Country-by-Country Reporting und seine innerstaatliche Umsetzung, in: Bierwirth, Christian et. al (Hrsg.), Hallesche Schriften zur Betriebswirtschaft, Band 36, Wiesbaden

Hell, Christian/Ratay, Christoph (2019)

Finanzbezogene Klimarisikoberichterstattung im Blick des Aufsichtsrats, in: Das Magazin für Corporate Governance, I/2019, https://audit-committee-institute.de/media/aci_quarterly_2019_1.pdf (12.06.2023), S. 25-28

Helmert, Barbara (2016)

Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung – fakultative oder obligatorische abschließende Prüfung des Steuerfalles? Eine verfassungsrechtliche Betrachtung, in: Steuer und Wirtschaft, Jg. 93, Heft 3, S. 277-287

Henry, Erin/Massel, Norman/Towery, Erin (2016)

Increased tax disclosures and corporate tax avoidance, in: National Tax Journal, Jg. 69, Heft 4, S. 809-829

Hepworth, Katie (2022)

Amazon.com, Inc., Vote FOR: Item #12 – Tax Transparency, <https://collaborate.unpri.org/system/files/supporting-materials/2022-09/Amazon%20tax%20transparency%20investor%20brief%202022-04-19.pdf> (30.06.2023)

Hertwig, Markus (2020)

Digitalisierung der Wissensgesellschaft. Paradoxien des technologischen Wandels im Zeitalter von Crowdsourcing und Industrie 4.0, in: Kouli, Yaman/Pawlowsky, Peter/Hertwig, Markus (Hrsg.), Wissensökonomie und Digitalisierung: Geschichte und Perspektiven, Wiesbaden u. a. 2020, S. 129-156

Heuel, Ingo/Konken, Linda (2017)

Tax Compliance – sinnvoll oder überflüssig?, in: AO-Steuerberater, Jg. 17, Heft 11, S. 345-353

Hey, Johanna (2021)

Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Begr.), Steuerrecht, 24. Aufl., Köln

Hillenbrand, Carola/Money, Kevin/Brooks, Chris/Tovstiga, Nicole (2019)

Corporate Tax: What Do Stakeholders Expect?, in: Journal of Business Ethics, Jg. 158, Heft 2, S. 403-426

Hilling, Axel/Ostas, Daniel (2017)

Corporate taxation and social responsibility, Stockholm

Hindersmann, Magnus/Nöcker, Gregor (2023)

Tax Compliance: Anforderungen an ein innerbetriebliches Kontrollsystem, 2. Aufl., Stuttgart

Hinrichs, Bernd (2023)

Nachhaltigkeit als Unternehmensstrategie, 2. Aufl., Freiburg

Hoerster, Norbert (2013)

Ethik, in: Jordan, Stefan (Hrsg.), Lexikon Philosophie: hundert Grundbegriffe, Nachdruck, Stuttgart 2013, S. 80-84

Hofmann, Roland (2020)

Steuerhinterziehung in der Schweiz: Mehr als nur kriminelle Energie: Hintergründe - Erklärungsversuche - Ansätze zur Bekämpfung, Wiesbaden

Hoi, Chun Keung/Wu, Qiang/Zhang, Hao (2013)

Is Corporate Social Responsibility (CSR) Associated with Tax Avoidance? Evidence from Irresponsible CSR Activities, in: The Accounting Review, Jg. 88, Heft 6, S. 2025-2059

Holsti, Ole (1969)

Content analysis for the social sciences and humanities, Reading u. a.

Hommelhoff, Peter (2017)

CSR-Vorstands- und -Aufsichtsratspflichten, in: Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, Jg. 20, Heft 35, S. 1361-1366

Holle, Florian/Kockrow, Madeleine/Thuar, Kira (2020)

Der Dualismus der steuerlichen Nachhaltigkeit - Wechselwirkungen zwischen staatlichem und unternehmerischen Handeln, in: Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht, Heft 20, S. 816-825

Hoopes, Jeffrey/Robinson, Leslie/Slemrod, Joel (2018)

Public tax-return disclosure, in: Journal of Accounting and Economics, Jg. 66, Heft 1, S. 142-162

Hope, Ole-Kristian/Ma, Mark/Thomas, Wayne (2013)

Tax avoidance and geographic earnings disclosure, in: Journal of Accounting and Economics, Jg. 56, Heft 2-3, S. 170-189

Hülsmann, Matthias/Herder, Ina/Frey, Alexandra (2021)

GRI 207 - Die Steuerstrategie als Teil der nicht-finanziellen Berichterstattung, in: Der Betrieb, Jg. 68, Heft 32, S. 1765-1765

Hüther, Michael (1999)

Angemessenes Wachstum - Zu den umweltpolitischen Überlegungen des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, in: Zeitschrift für angewandte Umweltpolitik, Jg. 12, Heft 1, S. 9-29

Idler, Jesco/Erl, Verena (2018)

Definition und Zwecksetzung, in: Rübenstahl, Markus/Idler, Jesco (Hrsg.), Tax Compliance: Prävention - Investigation - Remediation – Unternehmensverteidigung, Heidelberg 2018, S. 3-16

IDW (2017)

IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, Düsseldorf

IDW (2022)

IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980 n. F. (09/2022)), Düsseldorf

Illert, Staffan/Schneider, Claudia (2021)

Environment – Social – Governance 2021: ESG-relevante Themen für den Vorstand einer börsennotierten AG, in: Der Betrieb, Jg. 71, Heft 20, S. 27-30

International Chamber of Commerce (2018)

Position Paper. Tax and the United Nations Sustainable Development Goals, <https://iccwbo.org/wp-content/uploads/sites/3/2018/02/icc-position-paper-on-tax-and-the-un-sdgs.pdf> (14.05.2022)

Isensee, Josef (1978)

Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes - Rechtfertigung und Reichweite des Steuererlasses im Rechtssystem des Grundgesetzes, in: Jakobs, Horst/Knobbe-Keuk, Brigitte/Picker, Eduard/Wilhelm, Jan (Hrsg.), Festschrift für Werner Flume zum 70. Geburtstag, 12. September 1978, Köln 1978, S. 129-148

ISO (2011)

„Leitfaden zur gesellschaftlichen Verantwortung von Organisationen“ – Ein Überblick (ISO 26000), Bonn

Jallai, Ave-Geidi (2020)

Good Tax Governance: International Corporate Tax Planning and Corporate Social Responsibility – Does One Exclude the Other?, Tilburg Law School Research Paper Forthcoming, <https://ssrn.com/abstract=3688985> (21.04.2021)

Jörissen, Jörn/Kopfmüller, Jürgen/Brandl, Volker/Paetau, Michael (1999)

Ein integratives Konzept nachhaltiger Entwicklung, Karlsruhe

Juruss, Maris/Smite-Roke, Baiba/Zeila, Anita (2022)

Sustainable taxation strategy for economic recovery, <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip&db=bsu&AN=161071789&site=ehost-live> (02.03.2023)

Kaiser, Andreas (2012)

Zur Terminologie „Risikomanagement“ aus Sicht der Finanzverwaltungen, in: Die Unternehmensbesteuerung, Jg. 5, Heft 9, S. 631-634

Kaminski, Bernd/Strunk, Günther (2012)

Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen, 2. Aufl., Wiesbaden

Karnath, Susann (2022)

Der Einfluss von ESG-Maßnahmen auf die Verrechnungspreise, in: Internationales Steuerrecht, Jg. 32, Heft 24, S. 920-927

Kays, Allison (2021)

Voluntary Disclosure Responses to Mandated Disclosure: Evidence from Australian Corporate Tax Transparency, <https://doi.org/10.2308/TAR-2018-0262> (21.04.2022)

Keil, Philipp (2018)

Macht die Digitalisierung die Globalisierung gerechter?, in: Sangmeister, Hartmut/Wagner, Heike (Hrsg.), Entwicklungszusammenarbeit 4.0 - Digitalisierung und globale Verantwortung, Baden-Baden 2018, S. 141-160

Kempelmann, Goetz (2019)

The Future of International Tax, in: Internationales Steuerrecht, Jg. 22, Heft 16, S. 662-665

Kessler, Sabrina/Sommer, Katharina/Humprecht, Edda/Oehmer-Pedrazzi, Franziska (2023)

Manuelle standardisierte Inhaltsanalyse, in: Oehmer-Pedrazzi, Franziska/Kessler, Sabrina/Humprecht, Edda/Sommer, Katharina, Castro, Laia (Hrsg.), Standardisierte Inhaltsanalyse in der Kommunikationswissenschaft: ein Handbuch, Wiesbaden 2023, S. 9-21

Kirchhof, Paul (2007)

§ 118 Die Steuern, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., München 2007, S. 959-1100

Kirsch, Hanno (2024)

Nichtfinanzielle Berichterstattungspflicht (HGB), in: nwb InfoCenter, Stand: 10.05.2024, <https://datenbank.nwb.de/Dokument/729703/?query=hanno%20kirsch&listPos=33> (13.01.2025)

Kleine, Alexandro (2009)

Operationalisierung einer Nachhaltigkeitsstrategie: Ökologie, Ökonomie und Soziales integrieren, 1. Aufl., Wiesbaden

Klemmer, Paul/ Wink, Rüdiger/Benzler, Guido/Halstrick-Schwenk, Marianne (1996)

Mehr Nachhaltigkeit durch Marktwirtschaft: ein ordnungspolitischer Ansatz, in: Gerken, Lüder (Hrsg.), Ordnungspolitische Grundfragen einer Politik der Nachhaltigkeit, Baden-Baden 1996, S. 289-340

Kloepfer, Michael (1994)

Zur Geschichte des deutschen Umweltrechts, Berlin

Koblin, Carsten (2002)

Wertsteigernde Konzernstrukturen. Die Gestaltung der Beteiligungsstruktur des Konzerns zur Steigerung des Shareholder Value unter besonderer Berücksichtigung des deutschen und schweizerischen Rechts sowie der Neuen Institutionenökonomik, Freiburg

Koch, Hans-Joachim (1975)

Das Postulat der Gesetzesbindung im Lichte sprachphilosophischer Überlegungen: Aus Anlaß der Tagung „Recht und Sprache“ der bundesdeutschen IVR-Sektion vom 3. bis 5.10.1974 in Mainz, in: Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie, Jg. 61, Heft 1, S. 27-41

Kockrow, Madeleine/Novak, Benjamin (2024)

Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung, in: Der Betrieb, Jg. 71, Heft 7, S. 351-356

Kockrow, Madeleine/Kraft, Gehard/Schnitger, Arne (2022)

Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung, ifst-Schrift 546, Berlin

Koenig, Ulrich (2024)

§ 3 Steuern, steuerliche Nebenleistungen, in: Koenig, Ulrich/Cöster, Thilo (Hrsg.), Abgabenordnung §§ 1 bis 368. Kommentar, 5. Aufl., München 2024, Rn. 1-99

Koop, Michael (1993)

Zur Gewinnbesteuerung von Körperschaften in der Europäischen Gemeinschaft, Tübingen 1993

Kopfmüller, Jürgen (2001)

Nachhaltige Entwicklung integrativ betrachtet: konstitutive Elemente, Regeln, Indikatoren, Berlin

KPMG AG (2016)

Die Steuerfunktion im Wandel: von der Stabsabteilung zur Governance-Funktion, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/01/kpmg-steuerfunktion-im-wandel-online.pdf> (02.12.2024)

Kracauer, Siegfried (1952)

The Challenge of Qualitative Content Analysis, in: Public Opinion Quarterly, Jg. 16, Heft 4, S. 631-642

Kraft, Gerhard/Heider, Christian (2017)

Das Country-by-Country Reporting und seine innerstaatliche Umsetzung im Rahmen des „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes“ in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 55, Heft 25, S. 1353-1361

Kramer, Ernst (2019)

Juristische Methodenlehre, 6. Aufl., München

Kröner, Michael/Beckenhaub, Claus (2008)

Konzernsteuerquote: Vom Tax Accounting zum Tax Management, in: Die Unternehmensbesteuerung, Jg. 1, Heft 10, S. 631-640

Kromer, Christoph/Pumpler, Reinhard/Henschel, Katharina (2013)

Tax Compliance, in: Betriebs-Berater, Jg. 68, Heft 14, S. 791-803

Kromrey, Helmut/Roose, Jochen/Strübing, Jörg (2016)

Empirische Sozialforschung: Modelle und Methoden der standardisierten Datenerhebung und Datenauswertung, 13. Aufl., Konstanz

Krugman, Paul/Wells, Robin (2023)

Volkswirtschaftslehre, 3. Überarbeitete Aufl., Stuttgart

Kube, Hanno (2024)

GG Art. 105 [Steuergesetzgebungskompetenz], in: Epping, Volker/Hillgruber, Christian (Hrsg.), BeckOK Grundgesetz. Kommentar, 59. Aufl., München 2024, Rn. 1-52

Kuckartz, Udo (2005)

Einführung in die computergestützte Analyse qualitativer Daten, 1. Aufl., Wiesbaden

Kuckartz, Udo (2007)

Qualitative Datenanalyse: computergestützt: methodische Hintergründe und Beispiele aus der Forschungspraxis, 2. Aufl., Wiesbaden

Kuckartz, Udo (2022)

Qualitative Inhaltsanalyse, 5. Aufl., Weinheim u. a.

Künstler, Tilo/Seidel, Frank (2009)

Tax Compliance, in: Wrecker, Gregor/Laak, Hendrik (Hrsg.), Compliance in der Unternehmerpraxis. Grundlagen, Organisation und Umsetzung, 2. Aufl., Wiesbaden 2009, S. 243-261

Kurhofer, Kai (2022)

Gesellschaftliche Verantwortung der Unternehmen und die Rolle der Unternehmensberichterstattung. Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der Entwicklung in der EU und in Deutschland, Wiesbaden

Kurz, Rudi/Volkert, Jürgen/Helbig, Jörg (1996)

Nachhaltigkeitspolitik: Ordnungspolitische Konsequenzen und Durchsetzbarkeit, in: Gerken, Lüder (Hrsg.), Ordnungspolitische Grundfragen einer Politik der Nachhaltigkeit, Baden-Baden 1996, S. 115-166

Kußmaul, Heinz/Licht, Daniel (2017)

Methodenpluralismus in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Die Unternehmensbesteuerung, Jg. 10, Heft 8, S. 471-475

Kußmaul, Heinz (2020)

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl., Berlin

Kußmaul, Heinz (2022)

Betriebswirtschaftslehre: Eine Einführung für Einsteiger und Existenzgründer, Berlin

Kußmaul, Heinz (2023)

Steuern: Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Berlin

Langbein, Stanley/Fuss, Max (2018)

The OECD/G20-BEPS-Project and the Value Creation Paradigm: Economic Reality Disemboguing into the Interpretation of the Arm's Length Standard, in: International Lawyer, Jg. 51, Heft 2, S. 259-409

Lanis, Roman/Richardson, Grant (2012)

Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis, in: Journal of Accounting and Public Policy, Jg. 31, Heft 1, S. 86-108

Latif, Mojib (2023)

Gerechtigkeit im 21. Jahrhundert, Freiburg

Leisner, Walter (1983)

Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivellierung, in: Steuer und Wirtschaft, Jg. 39, Heft 6, S. 97-102

Liebig, Stefan/Gans, Sabrina (2023)

Soziale Gerechtigkeit, in: Bundeszentrale für politische Bildung (Hrsg.), Themenblätter im Unterricht 134, 1. Aufl., Paderborn

Liesenhoff, Jana/Jungen, André/Pottebaum, Deike (2021)

Steuern steuern – ein literaturbasierter Vorschlag für Instrumente in einem ganzheitlichen Tax Controlling-System, in: Steuer und Wirtschaft, Jg. 20, Heft 1, S. 46-60

Litau, Oksana (2015)

Nachhaltiges Facility Management im Wohnungsbau, Wiesbaden

Loew, Thomas (2016)

CSR und der Streit um Freiwilligkeit und Rahmenbedingungen – nicht nur bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik, Jg. 17, Heft 1, S. 192-197

Luks, Fred (2002)

Nachhaltigkeit, Hamburg

Matthes, Jürgen/Schröder, Christoph (2004)

Rahmenbedingungen für Unternehmen – Zur Aggregation von Weltbankdaten, in: IW-Trends, Heft 4, https://www.iwkoeln.de/fileadmin/publikationen/2005/53999/trends04_04_5.pdf (02.06.2023)

Matuschka, Philip (2019)

Das Nonaffektationsprinzip – Der Haushaltsgrundsatz der Gesamtdeckung in Bund und Ländern, insbesondere rechtshistorische Entwicklung und Verfassung, in: Schriften zum Öffentlichen Recht, Band 1394, Berlin

Mayring, Philipp (1983)

Qualitative Inhaltsanalyse, Weinheim

Mayring, Philipp (2022)

Qualitative Inhaltsanalyse, 13. Aufl., Weinheim u. a.

McGuire, Sean/Neuman, Stevanie/Omer, Thomas (2013)

Sustainable Tax Strategies and Earnings Persistence, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1950378>
(02.03.2023)

Meadows, Donella (1972)

The Limits to growth: a report for the Club of Rome's project on the predicament of mankind, New York

Meier, Harald (2019)

Unternehmensführung: Aufgaben und Techniken betrieblichen Managements: Unternehmenspolitik und strategische Planung, Unternehmensplanung und Organisation, Human Resources Management, 6. Aufl., Herne

Mercedes-Benz Group AG (2023)

Nachhaltigkeitsbericht 2022, <https://group.mercedes-benz.com/dokumente/nachhaltigkeit/berichte/mercedes-benz-nachhaltigkeitsbericht-2022.pdf> (07.07.2024)

MERCK KGaA (2023)

Nachhaltigkeitsbericht 2022, https://www.merckgroup.com/de/nachhaltigkeitsbericht/2022/_assets/downloads/entire-merck-nb22.pdf (07.07.2024)

Merten, Klaus (1995)

Inhaltsanalyse: Einführung in Theorie, Methode und Praxis, 2. Aufl., Opladen

Mishan, Edward (1975)

Grundlagen der Kosten-Nutzen-Analyse, Frankfurt am Main

Möllers, Thomas (2021)

Juristische Methodenlehre, 4. Aufl., München

Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2019)

Tax Transparency Report 2018, https://www.munichre.com/content/dam/munichre/content-lounge/website-pieces/documents/Munich-Re-Tax-Transparency-Report-2018.pdf/_jcr_content/renditions/original./Munich-Re-Tax-Transparency-Report-2018.pdf (26.03.2024)

Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2020)

Tax Transparency Report 2019, https://www.munichre.com/content/dam/munichre/content-lounge/website-pieces/documents/Tax_Transparency_Report_2019_en.pdf/_jcr_content/renditions/original./Tax_Transparency_Report_2019_en.pdf (26.03.2024)

Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2021)

Tax Transparency Report 2020, https://www.munichre.com/content/dam/munichre/content-lounge/website-pieces/documents/Tax_Transparency_Report_2020_en.pdf/_jcr_content/renditions/original./Tax_Transparency_Report_2020_en.pdf (07.07.2024)

Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2022)

Tax Transparency Report 2021, https://www.munichre.com/content/dam/munichre/content-lounge/website-pieces/documents/MunichRe_Tax_Transparency_Report_DE_2021.pdf/_jcr_content/renditions/original./MunichRe_Tax_Transparency_Report_DE_2021.pdf (07.07.2024)

Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG (2023)

Tax Transparency Report 2022, https://www.munichre.com/content/dam/munichre/content-lounge/website-pieces/documents/MunichRe-Tax-Transparency-Report-2022_de.pdf/_jcr_content/renditions/original./MunichRe-Tax-Transparency-Report-2022_de.pdf (07.07.2024)

Murphy, Liam (2015)

Why Does Inequality Matter?: Reflections on the Political Morality of Piketty's, in: Tax Law Review, Jg. 68, Heft 3, S. 613-630

Musil, Andreas (2014)

Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht, in: Schön, Wolfgang/Röder, Erik (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, Berlin 2014, S. 129-148

Musil, Andreas/Leibhom, Thomas (2008)

Die Forderung nach Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Rechtsproblem, in: Finanz-Rundschau, Jg. 90, Heft 17, S. 807-814

MTU Aero Engines AG (2022)

Nachhaltigkeitsbericht 2021, <https://sustainability.mtu.de/app/uploads/MTU-Nachhaltigkeitsbericht-2021-de.pdf> (26.03.2024)

MTU Aero Engines AG (2023)

Nachhaltigkeitsbericht 2022, <https://sustainability.mtu.de/app/uploads/Nachhaltigkeitsbericht2022-de.pdf> (26.03.2024)

Nerudová, Danuse/Dobranschi, Marian/Litzman, Marek/Rosmahel, Petr (2020)

Tax Policy Areas and Tools for Keeping Sustainable Economy and Society in the EU, in: Brokelind, Ceclie/van Thiel, Servaas (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, Amsterdam 2020, S. 71-86

Neumann, Steffen (2024)

§ 3 Steuern, steuerliche Nebenleistungen, in: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas/Beermann, Albert (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Bonn 1995, 187. EL, S. 1-30

Neumark, Fritz (1970)

Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen

Nietsch, Michael (2021)

Corporate social responsibility compliance, München

Nietsch, Michael (2023)

Nachhaltigkeit als Aufgabe von Compliance? – Grundsatzüberlegungen zur organisatorischen Zuweisung im Unternehmen, in: Corporate Compliance Zeitschrift, Jg. 10, Heft 3, S. 61-69

Nürnberg, Philip (2023)

Advance Pricing Agreement (APA), in: Alber, Matthias/Arendt, Hendrik/Faber, Stephan [und vielen weiteren] (Hrsg.), München 2023, Edition 65, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Rn. 1-9

Oates, Wallace (1973)

Fiscal Federalism, in: Public Choice, Jg. 14, S. 155-157, <https://www.jstor.org/stable/30022712>

Oats, Lynne/Tuck, Penelope (2019)

Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?, in: Accounting and Business Research, Jg. 49, Heft 5, S. 565-583

Osterloh-Konrad, Christian (2017)

Zur Legitimation steuerlicher Umverteilung, in: Steuer und Wirtschaft, Jg. 94, Heft 4, S. 305-319

Ottmann, Matthias/Lifka, Stephan (2012)

Methoden der Standortanalyse, Darmstadt

Overesch, Michael/Werthebach, Felix/Boer, Annabell (2023)

Freiwillige Berichterstattung über Steuern im Nachhaltigkeitsbericht – Anwendung von GRI 207 in Deutschland, Österreich und der Schweiz, in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 55, Heft 16, S. 847-854

Pfister, Thomas (1995)

Shareholder Value: Zuerst kommt das Fressen und dann die Moral, in: HandelsZeitung, Heft 22 vom 01.06.1995

Pieper, Annemarie (2017)

Einführung in die Ethik, 7. Aufl., Tübingen

Pigou (1932)

The Economics of Welfare, 4. Aufl., London

Pohmer, Dieter (1961)

Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin

Polatzky, Robert/Schmidt, Martin (2015)

§ 15 Steuerliche Parameter für die internationale Standortwahl, in: Holding-Handbuch, Lutter, Marcus/Bayer, Walter (Hrsg.), 6. Aufl., Köln

Pongratz, Philip/Vogelgesang, Matthias (2016)

Standortmanagement in der Wirtschaftsförderung: Grundlagen für die Praxis, Wiesbaden

Pufé, Iris (2014)

Nachhaltigkeit, 2. Aufl., Konstanz

Pufé, Iris (2017)

Nachhaltigkeit, 3. Aufl., Konstanz

Pull, Verena (2022)

Tax Compliance Management Systeme in der Praxis, in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 55, Heft 42, S. 2132-2138

PricewaterhouseCoopers LLP (2021)

The Total Tax Contribution Framework: Tax takes a step towards sustainability,
<https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/total-tax-contribution-framework-2021.pdf> (02.07.2023)

Qiagen N.V. (2022)

Non-Financial Report 2021, [https://s28.q4cdn.com/125951340/files/doc_financials/2021/ar/2021-Annual-Financial-Report-\(PDF\).pdf](https://s28.q4cdn.com/125951340/files/doc_financials/2021/ar/2021-Annual-Financial-Report-(PDF).pdf) (26.03.2024)

Qiagen N.V. (2023)

Non-Financial Statement 2022, https://s28.q4cdn.com/125951340/files/doc_financials/2022/ar/FI-NAL_NFS_QIAGEN-non-financial-statement-2022-003.pdf (07.07.2024)

Rat für Nachhaltige Entwicklung (2020)

Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex. Maßstab für nachhaltiges Wirtschaften, https://www.nachhaltigkeitsrat.de/wp-content/uploads/2020/03/RNE_DNK_BroschuereA5_2019_DE.pdf (05.06.2022)

Rathje, Ann-Christin/Wohlrabe Klaus (2018)

Der internationale Steuerwettbewerb aus Unternehmenssicht, in: ifo Schnelldienst, Jg. 71, Nr. 21, S. 46-55

Rathje, Ann-Christin/Wohlrabe Klaus (2019)

Internationaler Steuerwettbewerb und -politik aus Unternehmenssicht, in: Internationales Steuerrecht, Jg. 22, Heft 1, S. 1-6

Raufflet, Emmanuel/Baba, Sofiane/Perras, Claude/Delannon, Nolywe (2013)

Social License, in: Idowu, Samuel/Capaldi, Nicholas/Zu, Liangrong/Das Gupta, Ananda (Hrsg.), Encyclopedia of Corporate Social Responsibility, Berlin 2013, S. 2223-2230

Rehbinder, Eckard (1997)

Festlegung von Umweltzielen - Begründung, Begrenzung, instrumentelle Umsetzung, in: Natur und Recht, Jg. 19, Heft 7, S. 313-327

Reiter, Sara (2020)

Tax Disclosures in Sustainability Reports, in: Journal of Accounting and Finance, Jg. 20, Heft 7, <https://doi.org/10.33423/jaf.v20i7.3808> (27.11.2021)

Renn, Ortwin (2019)

Digitalisierung, Globalisierung und Nachhaltigkeit Auswirkungen auf Industrie 4.0, in: Industrie 4.0 Management, Heft 6, S. 21-23

Reusch, Kai (2002)

Das Bilanzsteuerrecht der Vereinigten Staaten von Amerika, Wiesbaden

Reuter, Hans-Richard (2015)

Grundlagen und Methoden der Ethik, in: Huber, Wolfgang/Meireis, Torsten/Reuter, Hans-Richard (Hrsg.), Handbuch der Evangelischen Ethik, München 2015, S. 9-124

Rhein, Sebastian (2017)

Stakeholder-Dialoge für unternehmerische Nachhaltigkeit: eine qualitativ-empirische Studie zum Diskursverhalten von Unternehmen, in: BestMasters, Wiesbaden

Robertson, Roland (1998)

Glokalisierung: Homogenität und Heterogenität in Raum und Zeit, in: Beck, Ulrich (Hrsg.), Perspektiven der Weltgeschichte, Frankfurt am Main 1998, S. 192-220

Röttger, Ulrike (2022)

Vertrauen und Glaubwürdigkeit in der Unternehmenskommunikation, in: Zerfaß, Ansgar/Piwinger, Manfred/Röttger, Ulrike (Hrsg.), Handbuch Unternehmenskommunikation, 3. Aufl., Wiesbaden, S. 351-370

Rose, Gerd (1970)

Steuerberatung und Wissenschaft, in: Thoma, Gerhard/Zacharias, O.H./Niemann, Ursula (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 1969/1970, S. 31-70

Rose, Gerd (1992)

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., Wiesbaden

Rühlmann, Tobias (2021)

Interessengeleitete Unternehmensberichterstattung. Zur politischen Ökonomie der nachhaltigkeitsbezogenen Berichterstattung, in: Finanzwirtschaft, Unternehmensbewertung & Revision, Wiesbaden

Rüthers, Bernd (2009)

Das Ungerechte an der Gerechtigkeit, in: JuristenZeitung, Jg. 64, Heft 20, S. 969-975

RWE AG (2022)

Nachhaltigkeitsbericht 2021, <https://www.rwe.com/-/media/RWE/documents/09-verantwortung-nachhaltigkeit/cr-berichte/bericht-2021.pdf> (07.07.2024)

Sahm, Reiner (2012)

Zum Teufel mit der Steuer! 5000 Jahre Steuern – ein langer Leidensweg der Menschheit, Wiesbaden

Sahm, Reiner (2023)

Steuergerechtigkeit, Wiesbaden

Sailer, Ulrich (2022)

Nachhaltigkeitscontrolling: so werden Unternehmen nachhaltig gesteuert, 4. Aufl., München

SAP SE (2022)

SAP Global Tax Principles, <https://www.sap.com/documents/2023/03/00e3e75e-667e-0010-bca6-c68f7e60039b.html> (20.05.2023)

Savage, Grant/Nix, Timothy/Whitehead, Carlton/Blair, John (1991)

Strategies for assessing and managing organizational stakeholders, in: Academy of Management Perspectives, Jg. 5, Heft 2, S. 61-75

Schaltegger, Stefan/Kubat, Ruedi/Hilber, Christian/Vaterlaus, Stefan (1996)

Innovatives Management staatlicher Umweltpolitik. Das Konzept des New Public Environmental Management, Basel

Schaltegger, Stefan/Kleiber, Julian/Müller, Jan (2003)

Die "Werkzeuge" des Nachhaltigkeitsmanagements. Konzepte und Instrumente zur Umsetzung unternehmerischer Nachhaltigkeit, in: Linne, Gudrun/Schwarz, Michael (Hrsg.), Handbuch Nachhaltige Entwicklung: wie ist nachhaltiges Wirtschaften machbar?, Wiesbaden 2003, S. 331-342

Schierenbeck, Henner/Wöhle, Claudia (2016)

Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 19. Aufl., Berlin u. a.

Schildgen, Frederik (2024)

Konzernneutralität der globalen Mindestbesteuerung. Forschungsreihe Rechnungslegung und Steuern. Springer Gabler, Wiesbaden

Schliesky, Utz (2019)

Digitale Ethik und Recht, in: Neue Juristische Wochenschrift, Jg. 72, Heft 51, S. 3692-3697

Schmeer, Marcel (2023)

Was ist eigentlich Tax Compliance?, in: SteuerBerater, Jg. 68, Heft 3, S. 41-43

Schneeloch, Dieter/Meyering, Stephan/Patek, Guido (2020)

Grundlagen der Steuerplanung und autonome Steuerplanung, 4. Aufl., München

Schneider, Dieter/Bareis, Peter/Siegel, Theodor (2013)

Für normative Steuerlehre – wider eine Beseitigung des gesellschaftlich-verpflichteten Fundaments der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 51, Heft 22, S. 1145-1151

Schnitger, Arne/Dippling, Gerald/Antoniou, Charalambos/Kockrow, Madeleine/Kraus, Anna/Dino Rada, Mario (2022)

PwC DACH Studie: Steuerliche Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung der im DAX, ATX und SMIEXP börsennotierten Unternehmen im Jahr 2022, Berlin u. a.

Schnitger, Arne/Holle, Florian/Kockrow, Madeleine (2020a)

Steuern und Nachhaltigkeit – Berichterstattung nach der Global Reporting Initiative (Teil I), in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 52, Heft 27, S. 1456-1461

Schnitger, Arne/Holle, Florian/Kockrow, Madeleine (2020b)

Steuern und Nachhaltigkeit – Berichterstattung nach der Global Reporting Initiative (Teil II), in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 52, Heft 28, S. 1524-1531

Schnitger, Arne/Holle, Florian/Kockrow, Madeleine (2021)

Tax and Transparency: Reporting in Accordance with the Global Reporting Initiative, in: INTER-TAX, Jg. 49, Heft 7/8, S. 702-712

Schnitger, Arne/Kockrow, Madeleine (2023)

Sustainable Tax Controlling - Nachhaltige Herausforderungen für Konzernprozesse und Steuerabteilungen, in: REthinking: Finance, Jg. 6, Heft 2, S. 26-31

Schön, Wolfgang (2022a)

„Nachhaltigkeit“ in der Unternehmensberichterstattung, in: Zeitschrift für die gesamte Privatrechtswissenschaft, Jg. 12, Heft 2, S. 207-256

Schön, Wolfgang (2022b)

Internationale Steuerpolitik zwischen Steuerwettbewerb, Steuerkoordinierung und dem Kampf gegen Steuervermeidung, in: Internationales Steuerrecht, Jg. 25, Heft 6, S. 181-191

Scholes, Myron/Wilson, Peter/Wolfson, Mark (1990)

Tax Planning, Regulatory Capital Planning, and Financial Reporting Strategy for Commercial Banks, in: The Review of Financial Studies, Jg. 3, Heft 4, S. 625-650

Schreiber, Ulrich (2017)

Besteuerung der Unternehmen: eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung, 4. Aufl., Wiesbaden

Schreiber, Ulrich/Kahle, Holger/Ruf, Martin (2021)

Besteuerung der Unternehmen, Eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung, 5. Aufl., Wiesbaden

Schwedhelm, Rolf (2009)

Tax Compliance – mehr als ein Trend?, in: Anwaltsblatt, Heft 2, S. 90-94

Schweer, Dieter/Sahl, Jan Christian (2016)

Die digitale Transformation der Industrie – wie Deutschland profitiert, in: Abolhassan, Ferri (Hrsg.), Was treibt die Digitalisierung?, Wiesbaden 2016, S. 39-48

Sieber, Sebastian (2021)

Reaktionen von Kunden und Investoren auf zunehmende Steuertransparenz, in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 53, Heft 45, S. 2656-2662

Spiegel (2023)

Amazon muss doch keine 250 Millionen Euro Steuern nachzahlen, <https://www.spiegel.de/wirtschaft/amazon-muss-doch-keine-250-millionen-euro-steuern-an-die-eu-nachzahlen-a-049b7510-4bdc-4e74-bd1c-e72802e1b2e6> (Artikel Stand: 14.12.2023)
(07.07.2024)

Seidlitz, Frank (2009)

Vodafone bittet die Steuerzahler zur Kasse, in: Die Welt vom 03.12.2009,
<https://www.welt.de/wirtschaft/article5418872/Vodafone-bittet-die-Steuerzahler-zur-Kasse.html>
(21.04.2022)

Selchert, Friedrich (2016)

Einführung in die Betriebswirtschaftslehre: Übersichtsdarstellungen, Berlin

Sieben, Peter (2003)

Was bedeutet Nachhaltigkeit als Rechtsbegriff?, in: Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht, Jg. 16, Heft 10, S. 1173-1176

Sikka, Prem (2012)

Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance, in: Haynes, Kathryn/Murray, Alan/Dillard, Jesse (Hrsg.), Corporate Social Responsibility: A Research Handbook, London 2012, S. 53-84

Sopp, Karina/Baumüller, Josef (2019)

Öffentliches Country-by-Country-Reporting als Teil der Nachhaltigkeitsberichterstattung?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 72, Heft 5, S. 271-278

Stanger, Sonja (2016)

Nachhaltigkeit als Treiber des Innovationsprozesses: Analyse der Einflussfaktoren und Konzeption eines nachhaltigen Innovationsmanagements, in: Schriftenreihe Innovative Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Band 452, Hamburg 2016

Statistisches Bundesamt (2024)

Steuereinnahmen aus der Alkoholsteuer (bis 2017 Branntweinsteuer) in Deutschland von 2009 bis 2023 (in Milliarden Euro), in: Statista, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/77503/umfrage/einnahmen-aus-branntweinsteuer-in-deutschland-seit-1960/> (10.09.2024)

Stefaner, Markus/Pumpler, Reinhard (2021)

Tax-Controlling: Tax-Management- und Tax Compliance-Systeme als Bestandteil der Unternehmenssteuerung, in: Eschenbacher, Rolf/Baumüller, Josef/Siller, Helmut, Funktions-Controlling: Praxishandbuch für Unternehmen, Non-Profit-Organisationen und die öffentliche Verwaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, S. 573-605

Steigleder, Sandra (2008)

Die strukturierende qualitative Inhaltsanalyse im Praxistest: Eine konstruktiv kritische Studie zur Auswertungsmethodik von Philipp Mayring, 1. Aufl., Baden-Baden

Stewart, Miranda (2019)

Transparency, Tax and Human Rights, in: Alston, Philip/Reisch, Nikki (Hrsg.), Tax, Inequality and Human Rights, Oxford 2019, S. 237-258

Stier, Winfried (1999)

Empirische Forschungsmethoden, 2. Aufl., Berlin u. a.

Stowasser, Josef/Petschenig, Michael/Skutsch, Franz/Losek, Fritz (2016)

Stowasser: lateinisch-deutsches Schulwörterbuch, völlige Neubearbeitung, 1. Aufl., München

Stoxx Ltd. (2022)

Guide to the DAX Equity Indices, Formerly known as Guide to the Equity Indices of Deutsche Börse AG, https://www.dax-indices.com/document/Resources/Guides/DAX_Equity_Indices.pdf (16.04.2023)

Sustainability Accounting Standards Board (2023)

77 industry-based SASB Standards, <https://sasb.org/standards/download/?lang=de-de#company-search-form> (14.12.2023)

Talaska, Peter (2012)

Tax Compliance im Unternehmen, in: Betriebs-Berater, Jg. 61, Heft. 19, S. 1195-1200

The B Team (o. J. a)

Our History, <https://bteam.org/who-we-are/our-history> (12.05.2023)

The B Team (o. J. b)

Our Mission, <https://bteam.org/who-we-are/mission> (12.05.2023)

The B Team (o. J. c)

Responsible Tax, <https://bteam.org/our-thinking/news/responsible-tax> (12.05.2023)

The B Team (o. J. d)

A New Bar for Responsible Tax, The B Team Responsible Tax Principles, <https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf> (12.05.2023)

Theis, Jochen (2018)

Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Praxis: Anwendung im DAX 30, 1. Aufl., Düsseldorf

The World Bank (2018)

First Global Conference of the Platform for Collaboration on Tax – Taxation and the Sustainable Development Goals, [https://www.worldbank.org/en/events/2017/06/06/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax#:~:text=The%20Platform%20for%20Collaboration%20on%20Tax%20\(PCT\)%20will%20hold%20its,Sustainable%20Development%20Goals%20\(SDGs\)](https://www.worldbank.org/en/events/2017/06/06/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax#:~:text=The%20Platform%20for%20Collaboration%20on%20Tax%20(PCT)%20will%20hold%20its,Sustainable%20Development%20Goals%20(SDGs)) (12.05.2023)

Thöne, Michael (2005)

Tragfähigkeit der Finanzpolitik bei Lenkungsbesteuerung, Köln

Thomas, Simon/Repetto, Robert/Dias, Daniel (2007)

Integrated Environmental and Financial Performance Metrics for Investment Analysis and Portfolio Management, Corporate Governance: An International Review, Jg. 15, Heft 3, S. 421-426

Thommen, Jean-Paul (2008)

Lexikon der Betriebswirtschaft, Managementkompetenz von A bis Z, Zürich

Thomsen, Christa (2013)

Sustainability (World Commission on Environment and Development Definition), in: Idowu, Samuel/Capaldi, Nicholas/Zu, Liangrong/Das Gupta, Ananda (Hrsg.), Encyclopedia of Corporate Social Responsibility, Berlin 2013, S. 2358-2363

Threlfall, Richard/King, Adrian/Shulman, Jennifer/Bartels, Wim (2020)

The time shas come. The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf> (03.05.2022)

Tibout, Charles (1956)

A Pure Theory of Local Expenditures, in: Journal of Political Economy, Jg. 64, Heft 5, S. 416-424

Timm, Herbert (1968)

Bemerkungen zur wirtschaftspolitisch orientierten nichtfiskalischen Besteuerung, in: FinanzArchiv / Public Finance Analysis, Jg. 27, Heft 1/2, S. 87-109

Tipke, Klaus (2000)

Die Steuerrechtsordnung, Band 1, Aufl. 2, Köln

Torino, Victoria (2022)

Tax transparency, tax avoidance and stakeholder education, in: Review of International and European Economic Law, Jg. 1, Heft 2, S. 139-152

Transparency International Deutschland e. V. (2021)

Steuertransparenz: Zivilgesellschaft und Gewerkschaften fordern effective EU-Richtlinie, <https://www.transparency.de/aktuelles/detail/article/steuertransparenz-zivilgesellschaft-und-gewerkschaften-fordern-effektive-eu-richtlinie> (Artikel Stand: 28.05.2021) (24.11.2024)

Uken, Marlies (2012)

Die Jagd nach den staatenlosen Milliarden, <https://www.zeit.de/wirtschaft/2012-11/steuertricks-technologiekonzerne/komplettansicht> (Artikel Stand: 28.11.2012) (07.07.2024)

Ulich, Dieter/Strehml, Petra (1985)

Psychologie der Krisenbewältigung, Weinheim u. a.

Umweltbundesamt (2020)

Klimaschutz und Dekarbonisierung im Industriesektor, <https://www.umweltbundesamt.de/themen/wirtschaft-konsum/klimaschutz-dekarbonisierung-im-industriesektor> (01.09.2022)

Umweltbundesamt (2022)

Beobachtete und künftig zu erwartende globale Klimaänderungen, <https://www.umweltbundesamt.de/daten/klima/beobachtete-kuenftig-zu-erwartende-globale> (13.10.2022)

Umweltbundesamt (2023)

Projektionsbericht 2023, https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/11850/publikationen/39_2023_cc_projektionsbericht_12_23.pdf (10.11.2024)

van Hollen, Chris et al. (2020)

RE: Public Consultation: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13), <https://www.vanhollen.senate.gov/imo/media/doc/OECD%20BCR%20comment%20letter%2003%2006%202020.pdf> (11.05.2023)

van Lück, Kolja (2022)

§ 3 Steuern und steuerliche Dienstleistung, in: Zugmaier, Oliver/Nöcker, Gregor (Hrsg.), Abgabenordnung Kommentar, 1. Aufl., Herne, Rn. 1-25

Vera, Antonio (2001)

Organisation von Steuerabteilungen und Einsatz externer Steuerberatung in deutschen Großunternehmen : eine empirische Analyse, in: Steuer, Wirtschaft und Recht, Band 187, Köln

VERBI Software GmbH (2022)

MAXQDA 2022 Manual, <https://www.maxqda.com/de/download/manuals/MAX2022-Online-Manual-Complete-DE.pdf> (23.03.2023)

Vitale, Andrea/Loose, Thomas (2014)

Tax Management - konzeptionelle Überlegungen, in: Betriebs-Berater, Jg. 63, Heft 48, S. 2903-2910

Vogt, Markus (2010)

Prinzip Nachhaltigkeit, 2. Aufl., München

Volkswagen AG (2022)

Tax strategy principles in the Volkswagen Group, <https://www.volkswagen-group.com/en/publications/more/tax-strategy-principles-in-the-volkswagen-group-1887> (26.03.2024)

von Carlowitz, Hanneß (1713)

Sylvicultura oeconomica, Leipzig

von Hauff, Michael (2021)

Nachhaltige Entwicklung, Grundlagen und Umsetzung, 3. Aufl., Berlin

von Hauff, Michael/Jörg, Andrea (2017)

Nachhaltiges Wachstum, 2. erweiterte und aktualisierte Aufl., Berlin

von Hauff, Michael/Kleine, Alexandro (2005)

Methodischer Ansatz zur Systematisierung von Handlungsfeldern und Indikatoren einer Nachhaltigkeitsstrategie, Kaiserslautern

von Hauff, Michael/Kleine, Alexandro (2009)

Nachhaltige Entwicklung: Grundlagen und Umsetzung, München

von Keitz, Isabel/Wulf, Inge (2023a)

Systematischer Überblick über ausgewählte Regelwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Teil 1), in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Jg. 23, Nr. 1, S. 27-38

von Keitz, Isabel/Wulf, Inge (2023b)

Systematischer Überblick über ausgewählte Regelwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Teil 2), in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Jg. 23, Heft 2, S. 88-92

Vonovia SE (2020)

Nachhaltigkeitsbericht 2019, Bochum, https://reports.vonovia.de/2019/nachhaltigkeitsbericht/_assets/downloads/gesamt_vonovia_nhb19.pdf (16.03.2024)

Vonovia SE (2021)

Nachhaltigkeitsbericht 2020, https://reports.vonovia.de/2020/nachhaltigkeitsbericht/_assets/downloads/entire-vonovia-nhb20.pdf (07.07.2024)

Vonovia SE (2022)

Nachhaltigkeitsbericht 2021, https://report.vonovia.com/2021/nachhaltigkeitsbericht/app/uploads/VONOVIA-SE_Nachhaltigkeitsbericht_2021.pdf (07.07.2024)

Vonovia SE (2023)

Nachhaltigkeitsbericht 2022, https://report.vonovia.com/2022/nachhaltigkeitsbericht/app/uploads/VONOVIA_SE_Nachhaltigkeitsbericht_2022.pdf (07.07.2024)

Wittgenstein, Ludwig/Schulte, Joachim (2013)

Philosophische Untersuchungen, 6. Aufl., Frankfurt am Main

Wagner, Franz (2021)

Hat die Stakeholder-Theorie die Unternehmensbesteuerung übersehen?, in: Steuer und Wirtschaft, Heft, S. 298-313

Waldhoff, Christian (2007)

§ 116 Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., München 2007, S. 813-934

Weber, Max (1919)

Geistige Arbeit als Beruf, München

Weber-Grellet, Heinrich (2001)

Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln

Weber-Grellet, Heinrich (2018)

Die Ethik des Steuerrechts, in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 50, Heft 27, S. 1398-1402

Werner, Raik (2023)

Legalitätsprinzip, in: Weber, Klaus (Hrsg.), Weber, Rechtswörterbuch, 31. Aufl., München 2023

Wernsmann, Rainer (2024a)

§ 3 Steuern, steuerliche Nebenleistungen, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Köln 1995, 283. EL, Rn. 1-509

Wernsmann, Rainer (2024b)

§ 4 Gesetz, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Köln 1995, 283. EL, Rn. 1-781

Westermann, Georg/Finger, Sabine (2012)

Kosten-Nutzen-Analyse: Einführung und Fallstudien, Berlin

Wilke, Sibylle (2022)

Beobachtete und künftig zu erwartende globale Klimaänderungen, in: Umweltbundesamt, <https://www.umweltbundesamt.de/daten/klima/beobachtete-kuenftig-zu-erwartende-globale> (13.10.2022)

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2016)

Nachhaltigkeit in der sozialen Sicherung über 2030 hinaus, https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Downloads/W/wissenschaftlicher-beirat-nachhaltigkeit-in-der-sozialen-sicherung-ueber-2030-hinaus.pdf?__blob=publicationFile&v=4 (15.05.2024)

Woelk, Annemarie/Zimmermann, Thomas/Wargowske, Lars/Greil, Stefan (2021)

Die Behandlung von immateriellen Werten – Neuerungen bei der steuerlichen Gewinnabgrenzung aufgrund des § 1 Absatz 3c AStG?, in: Internationales Steuerrecht, Jg. 30, Heft 23, S. 909-917

Wöhe, Günter (1962)

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, München

Wöhe, Günter (1988)

Die Steuern des Unternehmens: Das Besteuerungsverfahren, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 6. Aufl., München

Wöhe, Günter/Döring, Ulrich/Brösel, Gerrit (2020)

Corporate taxation and social responsibility, 27. Aufl., München

Wöhe, Günter/Döring, Ulrich/Brösel, Gerrit (2023)

Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 28. Aufl., München

World Economic Forum (2020)

Measuring Stakeholder Capitalism - Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation, White Paper, Genf, https://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_Measuring_Stakeholder_Capitalism_Report_2020.pdf (01.06.2023)

Zeidler, Finn/Dürr, Andreas (2022)

Greenwashing – Haftungsfallen und ihre Vermeidung, in: Corporate Compliance Zeitschrift, Jg. 9, Heft 12, S. 377-382

Anhang

Anhang A1: GRI-Reihen.....	247
Anhang A2: Tabellen zu den Netzgrafiken	248
Anhang A3: Berichtsbeispiel der Allianz zur TTC.....	252
Anhang A4: Berichtsbeispiel der Deutschen Telekom zur TTC	253
Anhang A5: Berichtsbeispiel der Münchener RE zur TTC	254

Anhang A1: GRI-Reihen

GRI 200 – Ökonomie
<ul style="list-style-type: none"> – GRI 201: Wirtschaftliche Leistungen – GRI 202: Marktpräsenz – GRI 203: Indirekte ökonomische Auswirkungen – GRI 204: Beschaffungspraktiken – GRI 205: Antikorruption – GRI 206: Wettbewerbswidriges Verhalten – GRI 207: Steuern
GRI 300 – Ökologie
<ul style="list-style-type: none"> – GRI 301: Materialien – GRI 302: Energie – GRI 303: Wasser und Abwasser – GRI 304: Biodiversität – GRI 305: Emissionen – GRI 306: Abwasser und Abfall – GRI 307: Abfall – GRI 308: Umweltbewertung der Lieferanten
GRI 400 – Soziales
<ul style="list-style-type: none"> – GRI 401: Beschäftigung – GRI 402: Arbeitnehmer-Arbeitgeber-Verhältnis – GRI 403: Sicherheit und Gesundheit am Arbeitsplatz – GRI 404: Aus- und Weiterbildung – GRI 405: Diversität und Chancengleichheit – GRI 406: Nichtdiskriminierung – GRI 407: Vereinigungsfreiheit und Tarifverhandlungen – GRI 408: Kinderarbeit – GRI 409: Zwangs- und Pflichtarbeit – GRI 410: Sicherheitspraktiken – GRI 411: Rechte der indigenen Völker – GRI 413: Lokale Gemeinschaften – GRI 414: Soziale Bewertung der Lieferanten – GRI 415: Politische Einflussnahme – GRI 416: Kundengesundheit und -sicherheit – GRI 417: Marketing und Kennzeichnung – GRI 418: Schutz der Kundendaten

Tab. 59: GRI-Reihen⁹⁸⁸

⁹⁸⁸ Eigene Darstellung in Anlehnung an GRI (2025).

Anhang A2: Tabellen zu den Netzgrafiken

Anhang A2.1: Tabelle zur Abb. 17 – Steuerethik

Jahr	Informationscluster			
	1	2	3	4
2019	2	2	0	0
2020	3	5	2	1
2021	4	5	5	0
2022	4	5	6	1

Anhang A2.2: Tabelle zur Abb. 19 – Steuermoral

Jahr	Informationscluster			
	1	2	3	4
2019	1	2	0	0
2020	6	6	2	0
2021	7	4	2	0
2022	8	6	3	2

Anhang A2.3: Tabelle zur Abb. 21 – Steuerlicher Verhaltenskodex

Jahr	Informationscluster		
	1	2	3
2019	3	0	0
2020	5	2	1
2021	5	1	1
2022	5	1	0

Anhang A2.4: Tabelle zur Abb. 23 – Steuerstrategie

Jahr	Informationscluster			
	1	2	3	4
2019	1	0	3	2
2020	3	8	3	2
2021	2	10	2	1
2022	4	9	3	2

Anhang A2.5: Tabelle zur Abb. 25 – Steuerplanung und -gestaltung

Jahr	Informationscluster			
	1	2	3	4
2019	4	1	0	0
2020	9	3	0	0
2021	8	5	0	0
2022	10	3	1	1

Anhang A2.6: Tabelle zur Abb. 27 – Steuerliche Risiken

Jahr	Informationscluster			
	1	2	3	4
2019	0	1	0	0
2020	2	3	5	0
2021	2	3	3	0
2022	4	2	3	2

Anhang A2.7: Tabelle zur Abb. 29 – Steuerrichtlinie

Jahr	Informationscluster		
	1	2	3
2019	1	0	1
2020	4	0	1
2021	5	1	2
2022	7	0	2

Anhang A2.8: Tabelle zur Abb. 31 – Standortwahl und -verlagerung

Jahr	Informationscluster	
	1	2
2019		1
2020	1	3
2021	2	1
2022	2	1

Anhang A2.9: Tabelle zur Abb. 33 – Eigentümer- und Beteiligungsstruktur

Jahr	Informationscluster	
	1	2
2019	0	1
2020	1	1
2021	0	1
2022	0	1

Anhang A2.10: Tabelle zur Abb. 35 – Verrechnungspreissystem

Jahr	Informationscluster			
	1	2	3	4
2019	0	1	0	1
2020	0	4	0	3
2021	2	3	1	1
2022	0	7	1	2

Anhang A2.11: Tabelle zur Abb. 37 – Tax Governance

Jahr	Informationscluster			
	1	2	3	4
2019	0	1	2	0
2020	1	0	5	1
2021	1	0	6	2
2022	1	0	10	2

Anhang A2.12: Tabelle zur Abb. 39 – Tax Compliance

Jahr	Informationscluster			
	1	2	3	4
2019	1	0	1	2
2020	2	5	2	2
2021	2	5	1	2
2022	6	7	1	2

Anhang A2.13: Tabelle zur Abb. 41 – Interessen und Partizipation

Jahr	Informationscluster		
	1	2	3
2019	0	1	0
2020	3	4	0
2021	4	2	1
2022	2	5	1

Anhang A2.14: Tabelle zur Abb. 43 – Stakeholder-Beziehung

Jahr	Informationscluster		
	1	2	3
2019	0	0	0
2020	1	0	1
2021	1	2	0
2022	1	3	0

Anhang A2.15: Tabelle zur Abb. 45 – Transparenz, Dialog und Engagement

Jahr	Informationscluster		
	1	2	3
2019	1	2	2
2020	3	6	4
2021	4	3	4
2022	6	5	5

Anhang A2.16: Tabelle zur Abb. 47 – Länderspezifische Berichterstattung

Jahr	Informationscluster			
	1	2	3	4
2019	2	0	0	0
2020	3	1	1	1
2021	2	0	3	3
2022	3	0	3	2

Anhang A2.17: Tabelle zur Abb. 50 – Effektiver Steuersatz

Jahr	Informationscluster		
	1	2	3
2019	0	2	1
2020	0	2	2
2021	1	1	2
2022	1	1	2

Anhang A2.18: Tabelle zur Abb. 52 – Total Tax Contribution

Jahr	Informationscluster	
	1	2
2019	1	1
2020	1	1
2021	1	2
2022	1	2

Anhang A2.19: Tabelle zur Abb. 54 – Steuerliche Anreize und Meldepflichten

Jahr	Informationscluster		
	1	2	3
2019	1	0	0
2020	1	4	1
2021	1	3	1
2022	1	2	2

Anhang A3: Berichtsbeispiel der Allianz zur TTC

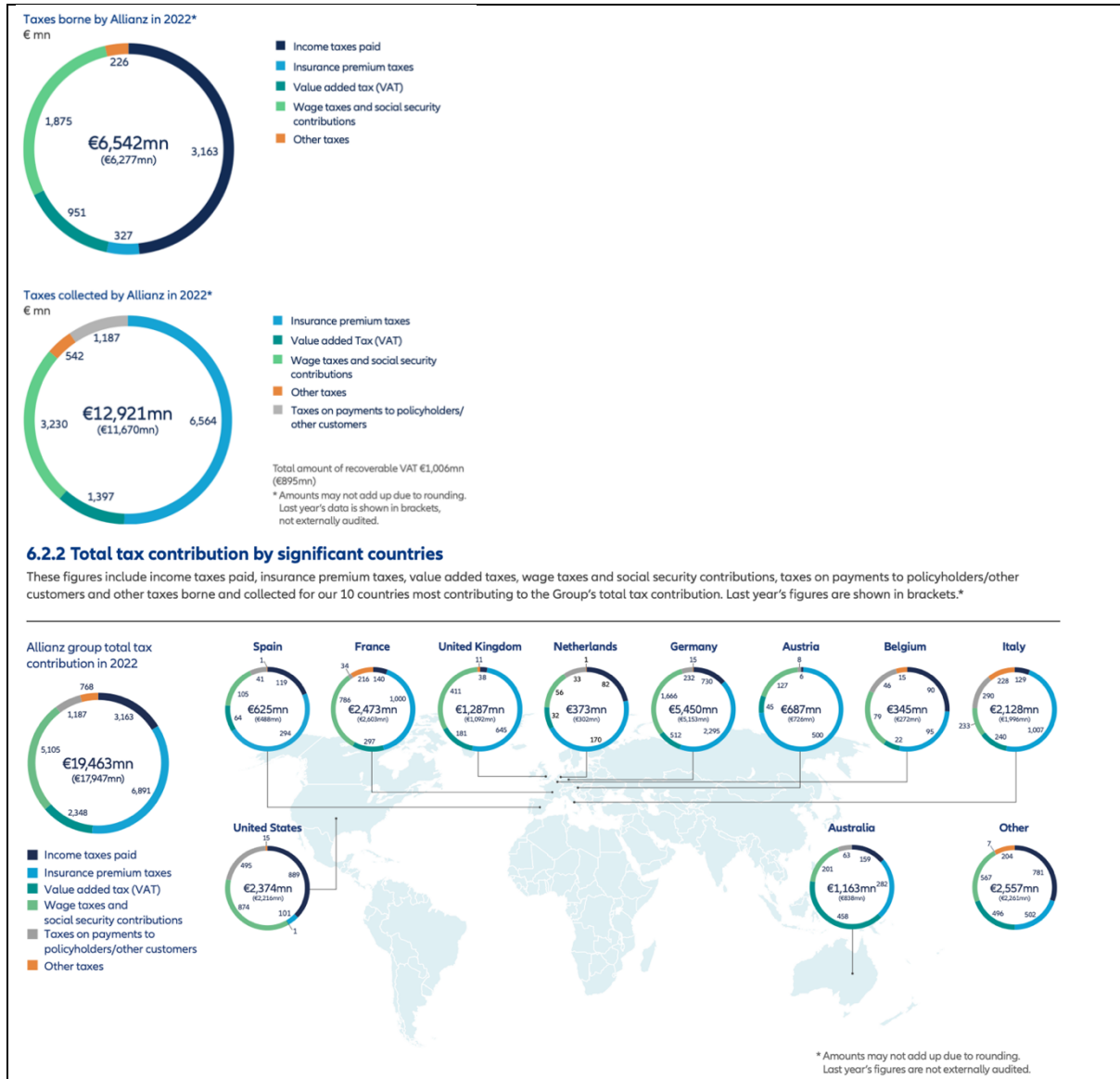


Abb. 55: Angaben zur TTC der Allianz SE im Berichtsjahr 2022⁹⁸⁹

⁹⁸⁹ Allianz SE (2023), S. 10.

Anhang A4: Berichtsbeispiel der Deutschen Telekom zur TTC

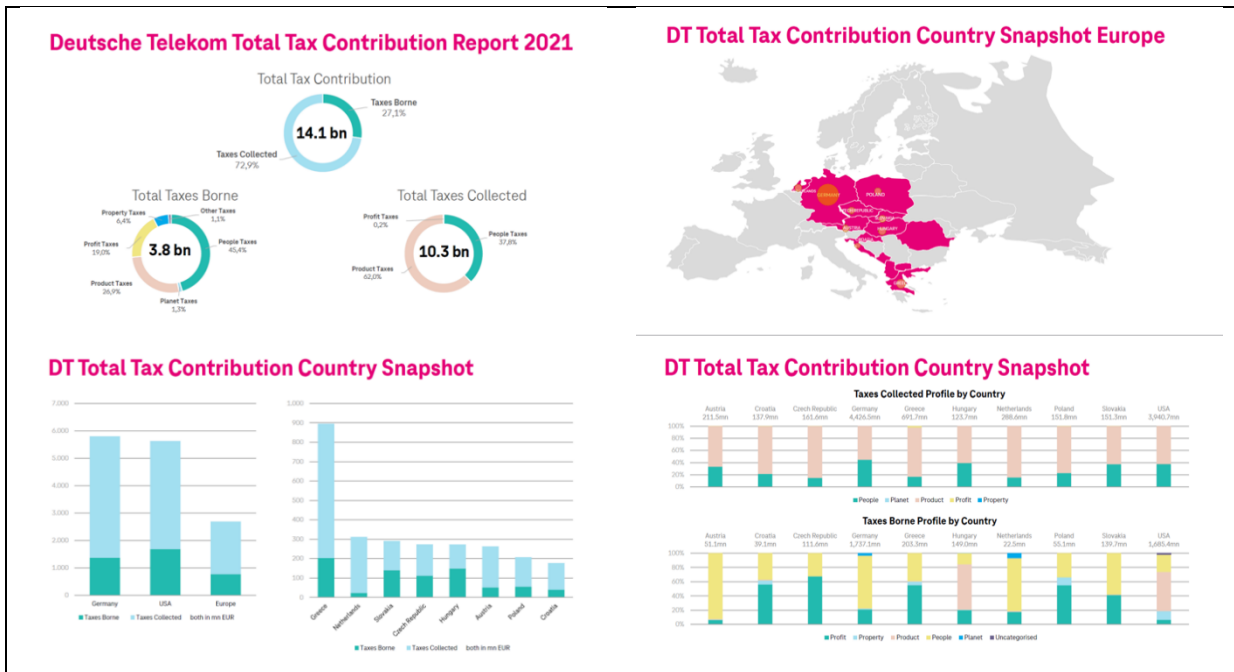


Abb. 56: Angaben zur TTC der Deutschen Telekom AG im Berichtsjahr 2022⁹⁹⁰

⁹⁹⁰ Vgl. Deutsche Telekom AG (2023), S. 56.

Anhang A5: Berichtsbeispiel der Münchener RE zur TTC

Country	Insurance Premium Tax borne	Insurance Premium Tax collected	Wage Taxes*	Wage Taxes borne*	Wage Taxes collected*	Value Added Taxes collected	Value Added Taxes collected	Withholding Taxes	Withholding Taxes borne	Withholding Taxes collected	Other Taxes	Other Taxes borne	Other Taxes collected	TOTAL	
	(€m)	(€m)	(€m)	(€m)	(€m)	(€m)	(€m)	(€m)	(€m)	(€m)	(€m)	(€m)	(€m)	(€m)	
Australia	8	0	8	14	5	10	52	52	13	6	7	1	1	0	88
Austria	55	0	55	9	0	9	-1	-1	0	0	0	1	1	0	65
Belgium	120	0	120	38	14	24	5	5	0	0	0	25	8	17	188
Brazil	0	0	0	2	1	1	0	0	1	0	1	7	6	1	10
Canada	12	12	0	29	4	25	2	2	1	0	1	2	2	0	45
China	0	0	0	9	4	4	65	65	0	0	0	6	5	0	79
Czech Republic	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1
Denmark	0	0	0	2	0	2	1	1	0	0	0	0	0	0	3
Estonia	0	0	0	13	4	9	2	2	0	0	0	0	0	0	15
France	3	0	3	3	2	1	0	0	5	5	0	2	2	0	13
Germany	645	2	643	921	231	690	26	26	50	50	0	46	38	8	1,688
Greece	36	0	36	3	0	3	0	0	1	0	1	1	0	0	41
Hong Kong	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
India	0	0	0	1	0	1	90	90	3	3	0	0	0	0	95
Ireland	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Italy	59	0	59	9	1	8	-1	-1	0	0	0	0	0	0	67
Japan	0	0	0	2	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	2
Korea, Republic Of	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Lithuania	0	0	0	4	1	3	0	0	3	0	3	0	0	0	7
Malta	0	0	0	1	0	1	0	0	5	5	0	0	0	0	6
Netherlands	7	0	7	36	0	36	0	0	-1	-1	0	7	7	0	49
New Zealand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Poland	1	0	1	44	16	29	7	7	0	0	0	12	12	0	64
Russian Federation	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Singapore	2	2	0	0	0	0	-1	-1	0	0	0	0	0	0	1
South Africa	0	0	0	5	0	5	10	10	2	0	2	0	0	0	17
Spain	9	1	8	17	13	4	3	3	0	0	0	3	1	2	31
Sweden	0	0	0	0	0	0	5	5	0	0	0	2	2	0	7
Switzerland	2	0	2	4	2	2	0	0	1	1	0	1	1	0	7
United Kingdom	334	0	334	87	20	68	12	12	2	2	0	2	2	0	438
United States	50	50	0	166	34	131	0	0	0	0	7	7	0	0	223
Others	4	4	1	6	3	2	1	1	0	0	0	0	0	0	12
Total	1,348	72	1,275	1,425	356	1,069	280	280	88	72	16	125	96	29	3,265

Sign convention: + Tax expense/- Tax income

* Wage Taxes and social security contributions

Abb. 57: Angaben zur TTC der Münchener RE im Berichtsjahr 2021⁹⁹¹

⁹⁹¹ Vgl. Münchener Rückversicherung-Gesellschaft AG (2022), S. 9.