



Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
Quantitative Research in Taxation – Discussion Papers

Bahar Yigit

Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeit in MNUs
– Status Quo im sich wandelnden Umfeld

Juni 2023

Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeit in MNUs

– Status Quo im wandelnden Umfeld *

Bahar Yigit**

Universität Bayreuth

– Preliminary Draft –

Zusammenfassung: Die vorliegende Studie untersucht den Umgang von multinational agierenden Unternehmen (MNU) mit zunehmenden öffentlichen und regulatorischen Anforderungen hinsichtlich steuerlicher Transparenz und Nachhaltigkeit.¹⁷ wissenschaftliche Interviews mit 25 Steuerexperten, größtenteils aus DAX-40-Unternehmen, gewähren umfassende interne Einblicke in den Umgang mit den daraus resultierenden Herausforderungen. Die Ergebnisse zeigen, dass der Zusammenhang von Steuern und Nachhaltigkeit eine hohe Relevanz in der Unternehmenspraxis aufweist. Während mit der steuerlichen Transparenz zahlreiche Risiken resultieren, werden von MNUs die Chancen höher gewichtet, wodurch die Unternehmen selbst zu wichtigen Treibern der steuerlichen Transparenz werden. Die Mehrheit der Befragten stellt fest, dass ein *level playing field* aufgrund des dynamischen regulatorischen Umfelds und den heterogenen internationalen Ansätzen nicht gegeben ist. In Hinblick auf Steuerstrategie und Transparenz können drei Determinanten (Marktsegment, Branche und Index) aufgezeigt werden. In der Organisationsstruktur gewinnt die Steuerabteilung mehr Bedeutung und das frühere Paradigma *tax follows business* wandelt sich. Während der Vorstand die Nachhaltigkeit in die Steuerstrategie einbinden möchte, steht die Steuerabteilung bei der Implementierung dieser Ziele vor großen Herausforderungen. Vor allem stehen dabei die schnelle Verfügbarkeit von Steuerdaten durch effiziente IT-Prozesse, erhöhte Reporting- und Compliance-Kosten sowie fehlendes geeignetes Personal mit notwendiger Fachexpertise im Vordergrund.

* Vielen Dank an die „akademische Schanz-Familie“ für die wertvollen Beiträge insbesondere im Rahmen der Doktorandenseminare an der Universität Bayreuth und Ludwig-Maximilians-Universität München; Heidi Eymiller, Florian Federsel, Olivia Hohlwegler, Johanna Paraknewitz, Dr. Michael Popp und Dr. Ivo Schedlinsky für ihre unerlässliche Unterstützung sowie meinen studentischen Assistenten (Theresa Kneidl, Benjamin Nowak) für die Mithilfe bei der Datenaufbereitung. Besonderer Dank gilt auch den interviewten Experten, ohne deren Fachwissen und Support diese Studie nicht möglich wäre.

** E-Mail: bahar.yigit@uni-bayreuth.de.

1 Einführung

Die regulatorische Dynamik und der öffentliche Diskurs zur Nachhaltigkeit machen auch vor dem Bereich Steuern keinen Halt. So gewinnt die Nachhaltigkeit auch im Bereich der Besteuerung immer größere Bedeutung, die sich in den drei Nachhaltigkeitsdimensionen, Umwelt, Soziales und Unternehmensführung, wiederfinden.¹ Neben der Lenkungswirkung der Steuer zu nachhaltigeren ökologischen Investitionen, ist ein ausreichendes Steueraufkommen zur Finanzierung der 17 globalen Nachhaltigkeitsziele der Vereinten Nationen unabdingbar.² Diese Bestreben sollen insbesondere durch vermehrte steuerliche Transparenz der Unternehmen erreicht werden, da sie der Wegbereiter der Nachhaltigkeit sind.³ Multinationale Unternehmen (MNU) stehen mit der wachsenden Forderung ihrer Interessensgruppen nach vermehrter steuerlicher Transparenz vor einem Spannungsfeld. Während die Stakeholder eine Maximierung der Nachhaltigkeitsbemühungen von MNUs als ehrliche Steuerzahler mit sozialer Verantwortung verlangen, sind Shareholder an der Minimierung der Steueraufwendungen der MNUs bei gleichzeitiger Marktpositionsstärkung durch die Transparenz der Steuerstrategie der MNUs interessiert.⁴ In diesem Interessenskonflikt intendiert der Gesetzgeber mit der Umsetzung des ab dem 21. Juni 2024 anstehenden public Country-by-Country-Reportings (public CbCR), das Compliance-Verhalten der MNUs zu erhöhen.⁵

Freiwillige steuerliche Berichterstattungen, wie beispielsweise nach GRI-207, die (noch) nicht genug standardisiert sind, werden von einigen MNUs schon in Anspruch genommen.⁶ Die im Schrifttum bereits existierenden Praxisstudien und wissenschaftlichen Arbeiten bieten hierbei nur einen begrenzten Blick auf

¹ Vgl. Schön (2022).

² Vgl. European Commission (2022); United Nations (2021); Mankiw/Taylor (2020).

³ Vgl. Schnitger/Holle/Kockrow (2020); Greil/Sopp/Greil (2023).

⁴ Vgl. bspw. PWC (2022) und ifst (2022)

⁵ Vgl. EU-RL (2021) und BR-Drs. vom 686/22 vom 30.12.2022.; auch Overesch/Wolff (2021).

⁶ Vgl. PWC-Studie (2022).

den Status Quo, sodass der interne Umgang der MNUs im Blick auf Steuern und Nachhaltigkeit eine *Black Box* darstellt.

Ganz konkret werden dabei folgende Forschungsfragen untersucht:

1. In welchem Zusammenhang stehen Steuern und Nachhaltigkeit und was verstehen MNUs unter „steuerlicher Nachhaltigkeit“?
2. Wie ist der interne Umgang mit (Unternehmens-)Steuern und Nachhaltigkeit und welche Implementierungsmaßnahmen treffen MNUs hierbei strategisch bis operativ?
3. Welche Möglichkeiten der Klassifizierung und Zertifizierung von steuerlicher Transparenz sind denkbar und inwieweit werden ESG-Ratingagenturen als geeignete Intermediäre zur Vermittlung ihrer Steuerstrategie angesehen?

Vor diesem Hintergrund leistet die vorliegende Studie, die mittels 17 Interviews mit 25 Steuerexperten, vorwiegend aus DAX-Unternehmen, drei wesentliche Beiträge für den gegenwärtigen Forschungsstand und die Praxis: Erstens wird aufgezeigt, welches Verständnis Unternehmen bezüglich der *steuerlichen Transparenz* besitzen und welche Bedeutung ihr im Unternehmen zukommt. Zweitens gibt die Studie Aufschluss darüber, wie sich die Arbeit, der durch die vermehrte steuerliche Transparenz gläsern werdenden Steuerabteilung in die Organisationsstruktur einbindet und welche Implementierungsprozesse wesentlich sind. Drittens werden in Hinblick auf Steuerstrategie und Transparenz drei Determinanten (Marktsegment, Branche und Index) aufgezeigt. Insgesamt leistet die vorliegende Studie durch die hohe Relevanz des gesellschaftlichen- und politischen Themas einen wesentlichen Mehrwert für Forschung und Praxis.

Nachfolgend legt Kapitel 2, die in der Studie angewandte Forschungsmethode und die erhobenen Daten dar. Anschließend werden die ausgewerteten Interviewergebnisse in Kapitel 3 präsentiert, bevor Kapitel 4 ein Resümee für die künftige Forschung und Praxis zieht.

2 Forschungsdesign

2.1 Modelltypus

Zur Beantwortung der Forschungsfragen wird die Untersuchungsmethode von halbstrukturierten Experteninterviews herangezogen. Da der Forschungsstrang Steuern im Kontext der Nachhaltigkeit gegenwärtig wenig untersucht wird, wird die Primärerhebung in Form von Interviews als explorativem Forschungsansatz gewählt. Des Weiteren bedarf es zur Beantwortung der Forschungsfragen interner Einblicke und Informationen aus der Unternehmenspraxis, weshalb sekundärstatistische Daten nicht geeignet wären.⁷ Halbstrukturierte Interviews gewähren insbesondere die Möglichkeit, neue Forschungsparadigmen explorativ durch beidseitig situative Einwirkung im Gesprächsverlauf zu erschließen. Anhand von offenen Fragen kann eine breite Detailvielfalt ermöglicht werden. Zugleich kann mithilfe eines vorab entwickelten (teilstandardisierten) Interviewleitfadens eine homogene Vorgehensweise und Schärfung der Interviews gewährleistet werden.⁸ Um eine verstreute Befragungsgruppe zu rekrutieren und eine zeitliche und örtliche Flexibilität zu gewährleisten, wurden die Interviews online geführt. Ein weiterer Vorteil ist hierbei, dass die Befragten in ihrer gewohnten Arbeitsatmosphäre ungezwungen in Konversation treten können.⁹

Eine Schwäche von Interviews besteht darin, dass die Experten dazu neigen, sozial erwünschte Antworten zu geben. Insbesondere die gesellschaftspolitische Debatte und mediale Berichterstattung über die Steuerstrategie der MNU könnte zu Interviewäußerungen führen, die der gesellschaftlichen Norm und Erwartung entsprechen. Um dieses Verhalten zu minimieren, wurden wertungsfreie offene Fragen gestellt und bei geschlossenen Fragen die Erhebung mit Spannen eingeordnet.¹⁰

⁷ Vgl. Georgiou (2018), S. 1304.

⁸ Vgl. Rubin/Rubin (2012), S. 14 ff.; Döring/Bortz (2016), S. 165; Bogner et al. (2014), S. 23 f.

⁹ Vgl. bspw. Misoch (2019) und Meuser/Nagel (1991).

¹⁰ Vgl. Gläser/Laudel (2010), S. 137 f.

Die Rekrutierung der Experten erfolgte über das sog. Schneeballsystem, bei der Befragte wiederum andere geeignete Experten als künftige Interviewpartner vorschlagen.¹¹ Um die interne Perspektive der Steuerabteilungen bei MNUs zu erhalten, wurden insbesondere Leiter von Steuerabteilungen in DAX-40-Unternehmen befragt. Sie sind hierfür besonders gut geeignet, da sie hoch genug in der Unternehmenshierarchie angesiedelt sind, um bei strategischen Zielen mitzuentcheiden als auch das tägliche operative Geschehen zu verfolgen.¹² Daneben stellen erfahrene externe Berater aus Big-4-Unternehmen und Angestellte der Steuerverwaltung auf Grund ihrer vielfältigen und intensiven internen Einblicke in die Steuerabteilungen der MNUs, weitere geeignete Experten dar und wurden daher ebenfalls interviewt.

Zur Sicherstellung der inhaltlichen Verständlichkeit und Überprüfung des zeitlichen Rahmens wurden die Interviews anhand eines (teilstrukturierten) Leitfadens pilotiert. Hierzu wurde ein zweistufiger Pretest nach *Gläser/Laudel* (2009) im März 2022 mit sieben Experten aus der Steuerforschung und -praxis durchgeführt. Anschließend wurden die Rückmeldungen zur Modifizierung des Interviewleitfadens herangezogen, bevor die Interviewdaten erhoben wurden.

2.2 Daten

2.2.1 Datenerhebung, -aufbereitung und -auswertung

Die Interviewdaten wurden im Zeitraum von April 2022 bis Juni 2023 erhoben. Zuvor wurde den Befragten höchste Vertraulichkeit der erhobenen Daten zugesichert, welche mit einer beidseitig unterschriebenen Einverständniserklärung¹³

¹¹ Vgl. z.B. *Kruse* (2015), S. 251.

¹² Vgl. *Bloom/van Reemen* (2010), S. 105 ff.; *Feller/Schanz* (2017), S. 502.

¹³ Hierbei handelt es sich um eine schriftliche Vereinbarung zwischen der Autorin und Interviewten über die Datenschutzmaßnahmen der erhobenen Daten.

sichergestellt wurde. Alle Interviews wurden online über Microsoft Teams geführt, aufgezeichnet und teilweise mit der Software¹⁴ währenddessen transkribiert. Vorab wurden die Interviews mit 60 Minuten angesetzt, wobei die finale Nettogesprächszeit im Mittelwert 67 Minuten (Median = 65 Minuten) beträgt. In Summe wurden 1.211 Minuten Audiodatei, die in 627 Seiten (Schriftgröße 11, 16 pt. Abstand) Transkript erfasst sind, ausgewertet. Die Konversationen wurden in deutscher Sprache von der Autorin mit den Experten geführt. Während zehn Interviews in Einzelgesprächen stattfanden, sind sieben Interviews in Zweiergesprächen (bzw. einem Vierergespräch) zu verzeichnen. Insbesondere bei dem Austausch mit MNU bevorzugten die Interviewten, einen Mitarbeiter hinzuzuziehen. Nach 17 Interviews mit 25 Experten wurden keine neuen konzeptionellen Erkenntnisse festgestellt, wodurch die Sättigung an Informationen (*saturation*)¹⁵ konstatiert und daher keine weiteren Interviewdaten mehr erhoben wurden. Unmittelbar im Anschluss an die Interviews wurden kurze Fallzusammenfassungen und Memos verfasst, um diese ersten Gedanken aus dem Gespräch für die iterative Modifizierung des Interviewleitfadens sowie die spätere Auswertung heranzuziehen.

Nach Erhebung der Daten wurden die Interviews von zwei studentischen Hilfskräften der Universität Bayreuth transkribiert.¹⁶ Dabei wurde nicht zusammenfassend, sondern vollständig wörtlich transkribiert, um so den Grad der Genauigkeit zu erhöhen. Dialektfärbungen wurden nicht transkribiert, sodass das Transkript weitestgehend auf Hochdeutsch verfasst ist. Intonationen wurden hingegen hervorgehoben. Es wurden geringe sprachlich Glättungen vorgenommen, um sich an das Schriftdeutsch anzunähern. Längere Pausen wurden in Klammern mit Auslassungspunkten entsprechend der Pausenlänge in Sekunden gekennzeichnet. Zustimmung und bestätigende Lautäußerungen der Interviewpartner

¹⁴ Nach einer Vorabtranskription von Microsoft-Teams wurden die vorläufigen Transkripte aufwändig händisch korrigiert.

¹⁵ Vgl. u.a. *Saunders et al.* (2018), S. 1894 ff.

¹⁶ Hierbei wurden die Transkriptionsregeln nach *Dittmar* (2004); *Dressing & Pehl* (2015); *Höld* (2007); *Kowal/O'Connell* (2005) u. *Kuckartz* (2010) herangezogen.

wurden mit transkribiert. Jeder Sprechbeitrag wurde als eigener Absatz transkribiert, um den Lesefluss zu verbessern. Die Absätze der Interviewerin wurden mit „I“ dargestellt, während die befragten Personen mit „Pt“ gelabelt wurden. Nonverbale Handlungen der Befragten und auch der Interviewer wurden in Klammern notiert. Alle Angaben, wie etwa Namen der Personen, vorherige Arbeitgeber, Firmennamen sowie genaue Ortsbezeichnungen, die einen Rückschluss auf die befragten Personen erlauben könnten, wurden anonymisiert.

Die finalen Transkripte wurden mit Unterstützung der Software MAXQDA ausgewertet. Nach *Kuckartz/Rädiker* (2022) wurden zunächst Hauptkategorien generiert und die Daten deduktiv (a priori) Hauptkategorien zugeordnet. Maßgeblich für die deduktive Codierung war der strukturierte Interviewleitfaden. Anschließend wurden induktiv Subkategorien anhand des Materials gebildet und, die in den Hauptkategorien zugeordneten Daten, granulierter codiert. Alle Kategorien wurden in einem Codebuch erfasst. Hierbei wurden die jeweiligen Codes definiert, inhaltlich kurz beschrieben, ein Beispiel genannt sowie Abgrenzungen anhand von Ein- und Ausschlusskriterien für den jeweiligen Code bestimmt. Die Codierung erfolgte im Vier-Augen-Prinzip,¹⁷ wobei 20 % des Materials unabhängig voneinander codiert wurde, um die Reliabilität und Validität zu gewährleisten. Sodann wurden die final codierten Segmente mit den zuvor erfassten Fallzusammenfassungen und Memos qualitativ-inhaltlich analysiert.

2.2.2 Deskriptive Statistik

Die interviewten Experten setzen sich aus Vertretern der MNU, aus der Beratung sowie Anderen zusammen. Mehr als die Hälfte (56 %) der Interviewpartner sind in MNU tätig und bilden die Unternehmenssicht ab. Sie repräsentieren Steuerexperten des DAX (48 %) und MDAX (8 %). Steuerliche Berater aus Big-4-Unternehmen sind mit 24 % in der Stichprobe enthalten. Die letzte Gruppe ist

¹⁷ Die Codierung erfolgte im Vier-Augen-Prinzip mit einer studentischen Hilfskraft der Universität Bayreuth, die zuvor eine Verschwiegenheitserklärung abgab.

eine Zusammensetzung von Experten aus dem Bereich der Forschung (Universitätsprofessoren), Regulatorik (Referatsleiter beim Bundesministerium der Finanzen) sowie Steuerverbandsvertretern. Die nachfolgende Darstellung visualisiert die Datenzusammensetzung:

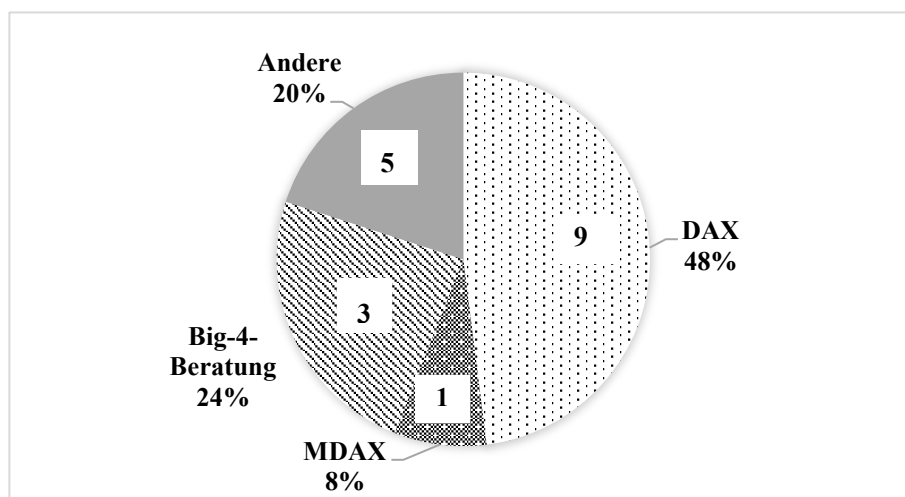


Abb. 1: Stichprobenzusammensetzung

Zu Beginn der Interviews wurden die Interviewten nach einer kurzen Vorstellung mit Hilfe eines vorab festgelegten quantitativen Fragebogens zu folgenden Informationen mündlich befragt:

- *Alter*
- *Berufsqualifikation*
- *Berufserfahrung in Jahren*¹⁸
- *Hierarchielevel im Unternehmen*
- *frühere berufliche Tätigkeiten*

¹⁸ Hierbei waren die Berufsjahre ab Ausbildungs- bzw. Studienabschluss relevant.

Abbildung 2 gliedert die verschiedenen Interviewgruppen und zeigt deskriptive Statistiken der Informationen, die mit Hilfe des Fragebogens erhoben wurden. Die erste und größte Kategorie der Interviewpartner stellen die Steuerexperten in MNU dar, bei denen es sich um zwölf Personen aus neun DAX-40 und zwei Personen aus einem im MDAX gelisteten Unternehmen handelt. Die Kategorie MNUs teilt sich dabei in zwei Unterkategorien, L1 und L2, auf. Dabei bilden die Steuerleiter (L1), auch als (*global*) *head of tax* oder *Bereichsleiter Steuern* bezeichnet, die erste Untergruppe der MNUs ab, während in einer funktionalen Konzernstruktur die *Abteilungsleiter* (L2) in einer Steuerunterabteilung (bspw. *Tax Strategy*, *Tax Reporting*, *Tax Compliance*) agieren. Diese Unterscheidung betrifft den jeweiligen Verantwortungsbereich im Unternehmen. Während die Bereichsleiter Steuern (L1) direkt an den Finanzvorstand berichten, sind die Abteilungsleiter (L2) für eine Steuerunterabteilung verantwortlich und berichten an den Bereichsleiter. Die zweite große Interviewgruppe bildet Steuerexperten aus der Big-4-Steuerberatung ab. Auch hier wurden die Hierarchielevel granuliert. Diese sind absteigend *Partner*, *Director* und *Senior Manager*. *Andere* stellen subsummiert die letzte Interviewkategorie dar. Abbildung 3 gewährt Einblicke zu weiteren aggregierten Informationen der Interviewten über Geschlecht, Alter und Berufserfahrung in Jahren in den jeweiligen Kategorien.

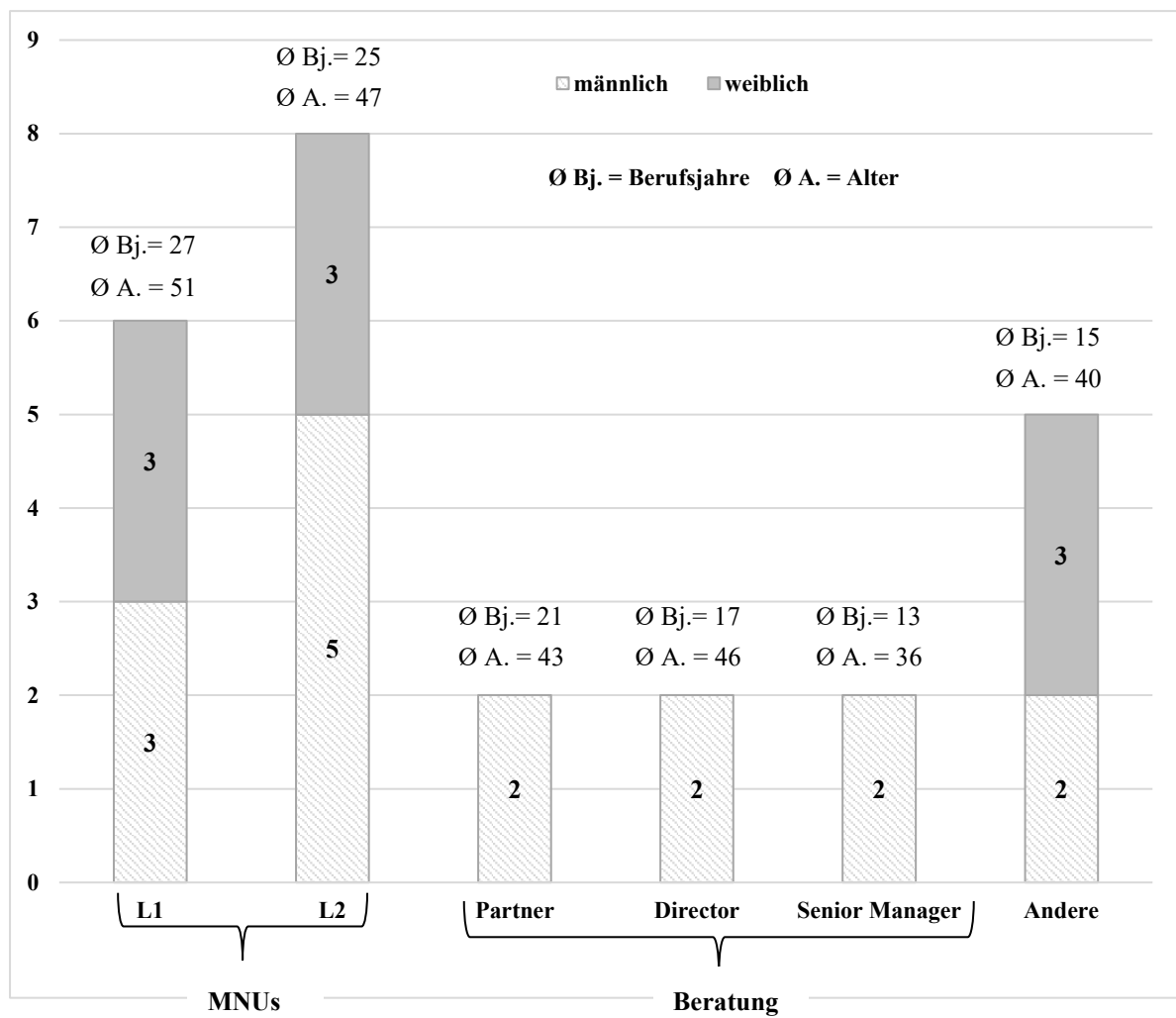


Abb. 2: Deskriptive Statistik

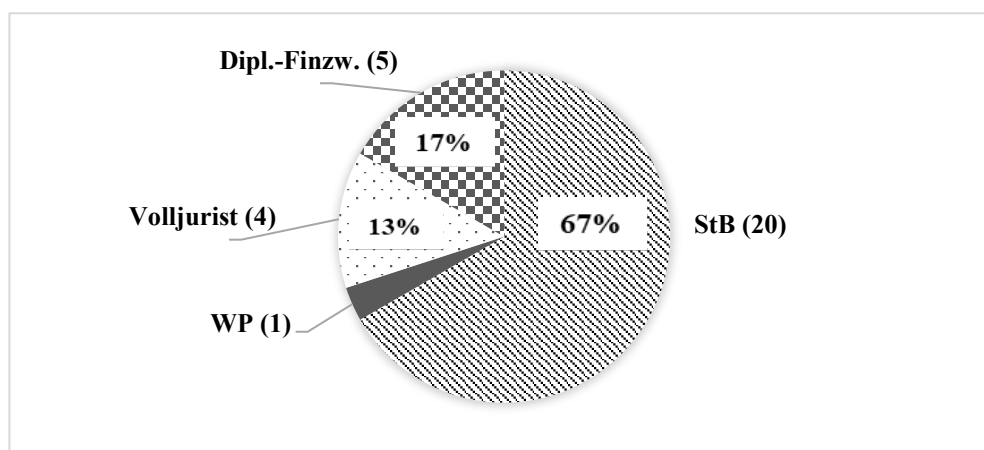


Abb. 3: Berufsqualifikationen der Experten

Nachfolgende Übersicht (Tab. 1) gibt tabellarisch Auskunft über die früheren beruflichen Tätigkeiten der Interviewten. Diese verdeutlichen die geeignete berufliche und fachliche Qualifizierung der Befragten als Steuerexperten im Rahmen der Untersuchung der Forschungsfrage.

Steuerberatungstätigkeit in Wirtschaft	
• DAX-, MDAX -Unternehmen	8
• Big-4-Unternehmen	4
• Großanwaltskanzlei	4
• Großbank	2
Steuerberatungstätigkeit bei Finanzverwaltung	5
Wissenschaftliche (steuerliche) Tätigkeit¹⁹	8

Tab. 1: Frühere berufliche Tätigkeiten der Experten

¹⁹ Acht von 25 (32 %) Befragten haben eine Promotion im Fachbereich Steuern abgeschlossen und führen einen Dokortitel.

3 Ergebnisse

3.1 Zusammenhang von Steuern & Nachhaltigkeit

3.1.1 Definitionen

Um ein gemeinsames Grundverständnis von Begrifflichkeiten im Verlauf der Interviews zu gewährleisten, werden die Befragten zunächst gebeten, kurz zu erläutern, was sie unter »Nachhaltigkeit« verstehen und wie sie diese definieren. Als Eingrenzkriterien der Nachhaltigkeit werden die drei Säulen, Umwelt-Soziales-Unternehmensführung (*Tripple Bottom Line*), auch als Schlagwort *ESG*²⁰ von den Befragten genannt. Die Mehrheit zieht zusätzlich die 17-Nachhaltigkeitsziele, sog. »*Sustainable Development Goals*« (SDGs) der Vereinten Nationen, als konzeptionellen Erklärungsversuch heran. Direkt zu Beginn der Interviews erklären sich die Unternehmen selbst, mit ihrem verantwortungsvollen Verhalten, als wesentliche Akteure zur Erreichung dieser Ziele. Einigkeit gibt es darüber, dass keine eindeutige Definition des Nachhaltigkeitsbegriffs existiert und jedes Unternehmen Nachhaltigkeit individuell als Postulat in die Unternehmenskultur einbindet. So fordern viele Befragte eindeutige und multinational harmonisierte Regularien, um als Unternehmen nicht als »Sündenbock«²¹ für das Nicht-Erreichen der gesamtgesellschaftlichen Ziele in der Öffentlichkeit verantwortlich gemacht zu werden.

Auf die Frage hin, wie man (Unternehmens-)Steuern mit Nachhaltigkeit verbindet und was unter »steuerlicher Nachhaltigkeit« zu verstehen ist, gibt es diverse Betrachtungsweisen. Abbildung 4 visualisiert die häufigsten Erklärungsansätze in diesem Zusammenhang als Schlagworte.

²⁰ ESG ist eine Zusammensetzung der Begriffe **E**nviroment, **S**ocial and **G**overnance.

²¹ P_10, Pos. 165.



Abb. 4: Definition zur »steuerlichen Nachhaltigkeit«

Die steuerliche Offenlegung wird unterschieden in die Offenlegung gegenüber der Finanzverwaltung (*closed disclosure*) und der Publizität gegenüber der Öffentlichkeit (*public disclosure*). Als *closed disclosure* führen die Befragten Melde- und Anzeigepflichten auf. Anschließend werden auf der nächsten Ebene zwischen *verpflichtender* und *freiwilliger* steuerlicher Berichterstattung differenziert. Der inhaltliche Fokus der Interviews liegt auf der Offenlegung gegenüber der Öffentlichkeit, welche während der Interviews synonym mit der (steuerlichen) *Transparenz* bezeichnet werden.

Als Mittel der steuerlichen Transparenz werden u.a. folgende Berichterstattungsformen genannt:

- GRI-207 Bericht
- (public) CbCR²²
- Tax Strategy Report
- Tax Policy Report
- Tax Principles
- Total Tax Contribution
- Tax Code of Conduct
- Tax Transparency Report

²² Public CbCR ist die Abkürzung für das ab dem Jahr 2024 von der EU eingeführte public Country-by-Country-Reporting.

Die Mehrheit der Befragten führt auf, dass steuerliche Transparenz als Wegbereiter zur steuerlichen Nachhaltigkeit gilt, da sie »eine disziplinierende Wirkung«²³ erzielt.²⁴ Diese Wirkung wird zum einen durch die daraus resultierende erhöhte Tax Compliance und zum anderen durch Anwendung weniger (aggressiver) Steuergestaltungen begründet. Etwa ein Drittel stellt die Sinnhaftigkeit von zu hoher steuerlicher Transparenz in Frage. Die Bedenken werden mit den Fragen »Wer liest sich das durch?« und »Wer versteht das überhaupt?«²⁵ geäußert. Des Weiteren wird häufig angeführt, dass die (steuerliche) Nachhaltigkeit am Kapitalmarkt angekommen ist, wodurch die Anteilseigner mit ihrem Verlangen nach steuerlicher Transparenz Unternehmen zu »verantwortungsvollem Verhalten disziplinieren«²⁶. Dieses zeichnet sich dadurch aus, dass Unternehmen zu »good corporate taxpayers« werden und ihren fairen Beitrag zum Gemeinwohl (*value to society*), das durch Steuereinnahmen bewirkt werden kann, leisten. Die Frage, ob Steuern im Nachhaltigkeitskontext ein Trendthema sei, wird einstimmig negiert. Das Zusammenspiel von Nachhaltigkeit mit steuerlichen Themen wird als ein dauerhaftes und langfristiges Thema wahrgenommen, womit sich sowohl Praxis als auch Politik weiterhin beschäftigen werden.

3.1.2 Zuordnung von Steuern in ESG

Die geschlossene Frage, in welche der drei Nachhaltigkeitssäulen (E/S/G) die Befragten (Unternehmens-)Steuern einordnen, wird in Abbildung 5 visualisiert. 27 % der Experten betrachten Steuern unter dem ökologischen Nachhaltigkeitsaspekt. Diese Entscheidung begründen sie mit der Lenkungswirkung von Steuern zur Erreichung von nachhaltigeren ökologischen Zielen, bspw. in Form von

²³ P_1, Pos. 63.

²⁴ Nachfolgend werden daher die Begriffe steuerliche Transparenz und steuerliche Nachhaltigkeit synonym verwendet.

²⁵ P_5, Pos. 51.

²⁶ P_1, Pos. 120.

Verbrauchssteuern wie der Plastiksteuer oder CO₂-Steuer. Dies spiegelt den theoretischen Ansatz der *Pigou-Steuer* wider, wodurch die Internalisierung negativer externer Effekte gewährleistet werden soll.²⁷

Knapp ein Drittel (29 %) ordnet Steuern der zweiten, sozialen, Nachhaltigkeitssäule zu. Hierbei dominiert der Gedanke, dass Unternehmen ihren fairen Beitrag an Steuern (*fair-share*) zahlen, keine Profitmaximierung vornehmen und ihren Beitrag zum Gemeinwohl leisten. Die Finanzierungsfunktion, wonach Steuereinnahmen für künftige Generationen nachhaltig eingesetzt werden sollen, wird vermehrt angeführt. In diesem Zusammenhang wird häufig kritisiert, dass die Unternehmen »sehr wohl« bereit sind, ihren fairen Beitrag zu zahlen, dass die Steuereinnahmen jedoch nicht »immer nachhaltig« eingesetzt werden. Über die Definition und Messung des fairen Beitrags sowie der Verteilungsgerechtigkeit wird teilweise lange debattiert – mit dem Fazit, dass der Begriff sehr breit gefasst und individuell zu verstehen sowie hierzu (noch) zu wenig reguliert ist.

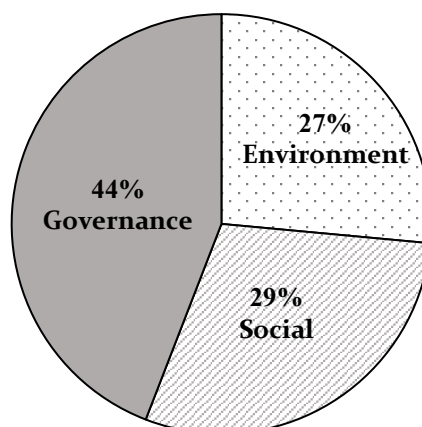


Abb. 5: Zuordnung von Steuern zu E, S oder G

Die Mehrheit (44 %) hingegen kategorisiert Steuern in die letzte Nachhaltigkeitssäule, die Unternehmensführung, ein. Hierbei wird insbesondere der »tone

²⁷ Vgl. hierzu *Barnett* (1980).

at the top«-Ansatz genannt, wonach Unternehmenssteuern im Kontext der Nachhaltigkeit in die Unternehmenskultur eingebunden sind und vom höchsten Hierarchielevel des Unternehmens (Vorstand, Aufsichtsrat) als verantwortungsvolle Steuerzahler vorgelebt wird.²⁸ In diesem Zusammenhang werden weniger aggressive Steuerstrategien sowie regelkonformes steuerliches Verhalten, wiederholt genannt.

3.1.3 Internationaler Vergleich

Auf Grundlage des Fachwissens und der Tätigkeit der interviewten Steuerexperten in multinational agierenden Unternehmen, wurde die Frage gestellt, wie ihre Erfahrungen hinsichtlich der steuerlichen Nachhaltigkeit in anderen EU- und Nicht-EU-Ländern im Vergleich zu Deutschland sind.

Die Ergebnisse zeigen, dass in Deutschland ein grundsätzliches Bewusstsein für die steuerliche Nachhaltigkeit herrscht. Hierbei dominiert der Sozialstaat-Gedanke bei den deutschen Steuerpflichtigen, die dem Staat beim Einsatz der Steuereinnahmen vertrauen. Dieses Grundverständnis spiegelt sich in den Forderungen der Öffentlichkeit und den daraus entstehenden politischen Diskussionen wider. Insbesondere durch wiederkehrende politische Wahlperioden gewinnt das Thema an Dynamik. Weiterhin wird oft angemerkt, dass die Tax-Compliance in diesem Zusammenhang in Deutschland im Fokus steht.

Darüber hinaus fällt Großbritannien durch großes öffentliches Interesse und weitem Fortschritt bezüglich verpflichtender Berichterstattung, durch den 2017 eingeführten *Tax Strategy Reports*, als Trendsetter auf. In den Gesprächen wird häufig dargelegt, dass deutsche Unternehmen, die in Großbritannien tätig werden wollen, diesen Vorgaben gerecht werden müssen. Weiterhin fallen Rumänien durch eine vorzeitige Umsetzung des public CbCR im Jahr 2023 sowie

²⁸ Weitere Ausführungen hierzu folgen in Kapitel 4.2.4.

Australien²⁹ durch den Wunsch nach einem ausführlicheren public CbCR ebenfalls als Vorreiter auf.

Die Mehrheit der Befragten sieht die Europäische Union (EU) im Weiteren als Pionier der steuerlichen Nachhaltigkeit an. Dabei wird der Blick der Gesetzgebung in dieser politischen Einheit als harmonisiert wahrgenommen. Kritisiert wird jedoch, dass Alleingänge der EU in Form von lokalen Gesetzgebungsverfahren ineffizient seien, da die Kompatibilität mit internationalen Regelungen nicht zwingend gegeben ist und eine Wettbewerbsverzerrung zu erwarten ist. Trotz des harmonisierten Blicks in der EU auf diese Thematik fällt den befragten Experten in manchen EU-Ländern eine transparentere Zusammenarbeit mit der Finanzverwaltung auf als in anderen Jurisdiktionen.

Mit Augenmerk auf andere Industriestaaten wird vor allem der Vergleich mit den Vereinigten Staaten intensiver betrachtet. Im Wesentlichen nehmen die Interviewten ein liberales Grundverständnis in Bezug auf steuerliche Nachhaltigkeit wahr. Privatwirtschaftliche Unternehmen vertrauen dem selbstgeschaffenen *value to society* mehr als dem staatlichen Einsatz des Steueraufkommens. Dies spiegelt sich auch in dem aktuellen regulatorischen Umfeld wider. Die gegenwärtige Gesetzgebung schafft dadurch einen Wettbewerbsvorteil für US-ansässige Unternehmen, beziehungsweise einen Wettbewerbsnachteil für bspw. EU-ansässige Unternehmen. Allerdings wird wahrgenommen, dass die Forderungen der Anteilseigner bezüglich steuerlicher Transparenz in den Vereinigten Staaten bei Hauptversammlungen stärker werden.

Im Gegensatz zu den Industriestaaten fallen Entwicklungsländer durch Absenz in dieser Thematik auf. Als Erklärungsversuch hierfür wird der fehlende Druck der Gesellschaft aufgrund von u.a. Demonstrationsverboten in nicht demokratisch geführten Jurisdiktionen genannt. Die Erfahrungsberichte der Interviewten zeigen, dass das Bewusstsein für steuerliche Transparenz, bspw. zur Verhinderung von Korruption besteht, jedoch die anderen Nachhaltigkeitsdimensionen,

²⁹ *Australian Government* (2023).

wie Umwelt und Unternehmensführung, gegenwärtig noch keine Fokussierung erfahren.

Insgesamt wird im internationalen Vergleich deutlich, dass ein stark abweichender Umgang in den unterschiedlichen Jurisdiktionen besteht. Ein einheitliches Meinungsbild herrscht darüber, dass für multinational agierende Unternehmen kein *level playing field* existiert.

3.1.4 Wesentliche Treiber

Auf die Frage nach wesentlichen Treibern der steuerlichen Nachhaltigkeit nennen die befragten Experten die Arbeitnehmer, den Staat als Standardsetzer, die Öffentlichkeit, sich selbst als Unternehmen und Shareholder.

Nach Auffassung der Interviewten treten (potenzielle) *Arbeitnehmer* insofern als Treiber von steuerlicher Nachhaltigkeit auf, als dass Nachhaltigkeit in Summe und verantwortungsvolles Handeln des Arbeitgebers von hoher Bedeutung sind. Gerade bei *young talents* ist die Nachhaltigkeit stark im Bewusstsein verankert und spielt bei der Auswahl des Arbeitgebers neben dem *purpose* eine wesentliche Rolle.

Des Weiteren zeigen die Ergebnisse, dass der *Staat als Gesetzgeber* durch das Verabschieden der Regularien zur steuerlichen Transparenz zwangsläufig ein Treiber der steuerlichen Nachhaltigkeit ist. Mit den verpflichtenden Regelwerken wird dem Interesse der Steuerverwaltung an erhöhter Transparenz zur Prüfung und Sicherstellung der Steuer-Compliance entsprochen.

Als *Öffentlichkeit* nehmen die Befragten insbesondere die Zivilgesellschaft, häufig vertreten durch Nichtregierungsorganisationen (NGOs), wie etwa das Tax Justice Network, wahr. Hierbei zeigt der Konsens eine starke Lenkungswirkung der Öffentlichkeit auf die Steuerstrategie der Unternehmen. In diesem Zusammenhang wird aufgezeigt, dass insbesondere mit medialen Berichterstattungen durch Journalisten die Wahrnehmung der Zivilgesellschaft beeinflusst wird. Die zweite Untergruppe der Öffentlichkeit bilden die Konsumenten. Die Ergebnisse

verdeutlichen die Forderung der Konsumenten nach steuerlicher Nachhaltigkeit. Hierbei wird häufig erwähnt, dass die Zivilgesellschaft von Unternehmen erwartet, dass sie faire Steuerzahler sein sollen, während diese selbst nicht ihren fairen Beitrag als private Person leisten (*attitude-behaviour gap*). Außerdem wird in den geführten Interviews ein fehlendes Fachwissen der breiten Öffentlichkeit zur Interpretation steuerlicher Berichterstattungen bemängelt.

Insgesamt werden die *Shareholder* als die bedeutsamsten Treiber aufgeführt. Als Erklärungsansatz hierfür werden im weiteren Sinne die Auswirkungen durch die geforderte Inkludierung der Nachhaltigkeit in die Steuerstrategie auf den Unternehmenswert am Kapitalmarkt genannt. Nach Ansicht der Interviewten ist den Anteilseignern das regelkonforme Verhalten der Unternehmen durch die erhöhte steuerliche Transparenz wichtig, da sonst Risiken wie bspw. Klagen und Reputationsschäden, drohen könnten. Die herrschende Meinung legt dar, dass Unternehmen gegenüber ihren Investoren zu einem effizienten Einsatz mit deren Kapital verpflichtet sind (*Shareholder-value-Ansatz*). *Institutionelle Investoren* werden hierbei deutlich wesentlicher als private Anleger eingestuft, weil diese zum einen durch den höheren geleisteten Kapitaleinsatz als auch das meist tiefergehenden steuerlichen Fachwissen gekennzeichnet sind.

In Summe ist festzuhalten, dass steuerliche Transparenz der Wegbereiter der Nachhaltigkeit ist. Der Zusammenhang zwischen Steuern und Nachhaltigkeit wird in der Unternehmenspraxis als kein Trendthema gesehen, sondern hat eine langfristige, nicht mehr wegzudenkende Bedeutung. Es besteht Konsens darüber, dass die steuerliche Nachhaltigkeit gegenwärtig einen dynamischen Aufschwung annimmt, der Unternehmen in ihrer Komplexität vor besondere Herausforderungen stellt. Insgesamt stellt die Vielzahl an Stakeholdern, die als Treiber der steuerlichen Nachhaltigkeit fungiert, die Unternehmen vor die Notwendigkeit, Nachhaltigkeit in ihre Steuerstrategie einzubinden, um so auch künftig weiterhin marktfähig zu bleiben. So werden Unternehmen selbst zu wesentlichen

Treibern, wobei ein Großteil an Unternehmen die steuerliche Nachhaltigkeit bereits proaktiv implementiert. Ausführungen zum internen Umgang zeigen die Ergebnisse im nachfolgenden Kapitel.

3.2 Interner Umgang & Steuerstrategie

3.2.1 Chancen und Risiken steuerlicher Transparenz

Nachfolgend werden die Ergebnisse zusammengefasst, die sich in Bezug auf die möglichen Auswirkungen der steuerlichen Transparenz nach Auffassung der befragten Experten ergeben können.

Die *Offenlegung wettbewerbssensibler Daten* wird in den Interviews vermehrt als wesentliches Risiko identifiziert. Nationale und internationale Wettbewerber können durch die gesteigerte steuerliche Transparenz, bspw. mit dem public CbCR, Rückschlüsse auf einzelne Projektmargin schließen. Insbesondere, wenn an einem Standort lediglich ein einzelnes Projekt realisiert wird, ermöglichen die veröffentlichten Posten weitreichende Rückschlüsse. Zudem besteht auch gegenüber internationalen Wettbewerbern ein erhöhtes Risiko in der vermehrten steuerlichen Offenlegung, da wie bereits in Kapitel 4.1.3 erläutert, kein *level playing field* gewährleistet ist und somit eine Wettbewerbsverzerrung entsteht. Auch *Miss- und Fehlinterpretationen* von Adressaten der steuerlichen Berichterstattung werden von den Interviewten als Gefahr wahrgenommen. An dieser Stelle ist zum einen die zuvor erläuterte limitierte Interpretationsfähigkeit der Leser zu nennen und zum anderen die fehlende Standardisierung der steuerlichen Berichte hinsichtlich Form und Detailgrad. Aufgrund von Miss- und Fehlinterpretationen der Leser, werden Nachfragen an die Unternehmen vorgebracht, die zu einem *Rechtfertigungsdruck der Unternehmen gegenüber der Öffentlichkeit* führen. Hierbei wird oft die notwendige Kommunikation zur Klarstellung der Anfragen als ressourcenintensiv herausgestellt. Als weiteres wesentliches Risiko der steuerlichen Transparenz wird die Addition von Komplexität und Fehler-

quellen bei der Berichterstattung herausgestellt. Insbesondere die diversen Regularien, wie bspw. die unterschiedlichen Ausgestaltungen zu CbCR³⁰, führen zu besonders zeit- und administrativ aufwändigen Prozessen. Die dynamische Entwicklung der Regularien erschwert den Unternehmen die zeitnahe Implementierung. Besonders hervorgehoben wird die Komplexität bei der Berichterstattung von zu konsolidierenden Unternehmen, deren steuerliche Daten aus internationalen Standorten aggregiert werden müssen, wodurch erhöhte Reporting- und Compliancekosten entstehen.³¹

Die befragten Experten legen auch mögliche Chancen, die mit der vermehrten steuerlichen Berichterstattung einhergehen können, dar. Als zentrale Chance wird dabei eine *Reputationssteigerung* des gesamten Unternehmens in der öffentlichen Wahrnehmung genannt. Diese kann vielseitige Auswirkungen mit sich bringen. Hierbei werden bessere Ratings, Verhandlungspositionen bei Gläubigern und eine Verstärkung der Lieferantenbeziehungen, genannt, die in Summe die Wettbewerbsposition verbessern, um Kunden und Arbeitskräfte zu gewinnen.

Des Weiteren sehen die Interviewten eine wesentliche Chance bei der *Aufklärung* über steuerlicher Transparenz durch *storytelling*, also die qualitative Ergänzung der Berichterstattung mit einem Narrativ. Dabei wird oft erwähnt, dass das Zusammenspiel von qualitativen und quantitativen Berichtsbestandteilen zur gesamtheitlichen Darstellung des geschaffenen *value to society* vorteilhaft sein kann. Hierbei legen die Befragten Wert auf die möglichen Erweiterungen der bestehenden KPI-Größen, wie *effective tax rates*, um beispielsweise Kennzahlen mit mehr Geimwohlbeitrag wie etwa *Total Tax Contribution*³². Diese neue

³⁰ Bspw. das anstehende public CbCR und die bereits bestehenden CbCRs nach BEPS Actionpoint 13 und GRI-207-4.

³¹ Mehr dazu in Kapitel 4.2.3.

³² *Total Tax Contribution* geht auf ein Framework von PWC aus dem Jahr 2005 zurück. Zu weiteren Ausführung siehe hierzu u.a. Hardeck (2013), S. 197.

Kennzahl umfasst neben ertragsteuerlichen Aspekten auch andere Steuerzahlungen (z.B. Lohnsteuer) und Abgaben (z.B. Sozialversicherung), um so den Beitrag an die Gesellschaft abzubilden. Als positiver Nebeneffekt der steuerlichen Transparenz wird die *Verringerung aggressiver Steuergestaltungen* durch die gesteigerten Transparenzanforderungen und dem damit einhergehenden Druck auf die Verantwortungsträger genannt.

Die nachfolgende Abbildung gibt hierzu eine Gesamtübersicht:

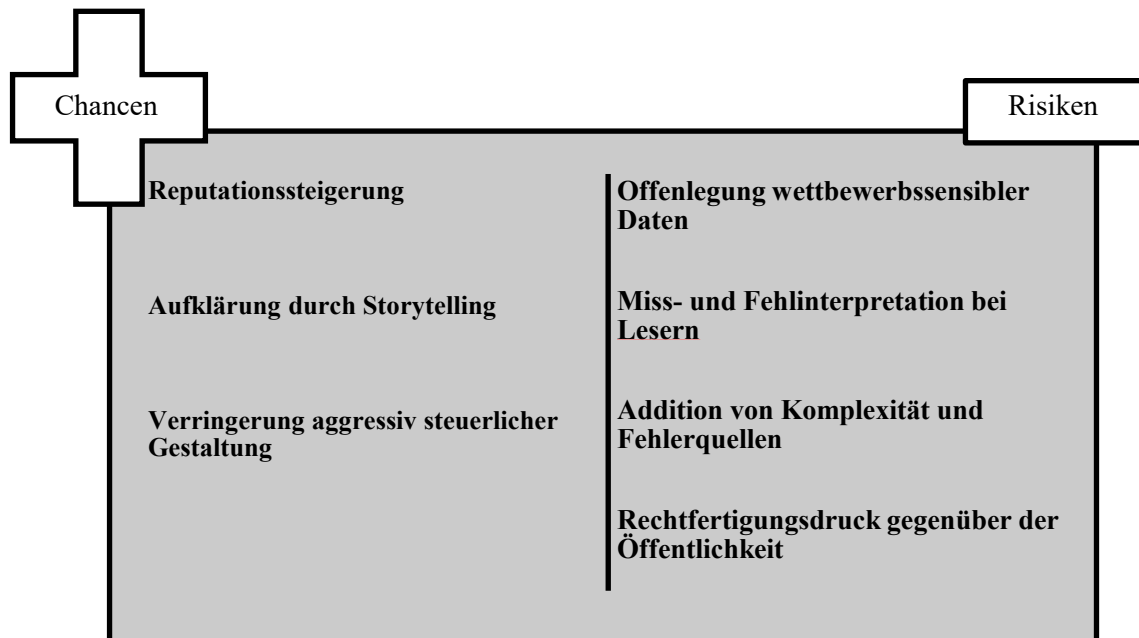


Abb. 6: Überblick über mögliche Chancen & Risiken

Insgesamt bildet der Meinungskonsens eine Vielzahl an zu erwartenden Risiken durch die steuerliche Transparenz ab. Allerdings zeigen die Ergebnisse eine stärkere Gewichtung der Chancen, wodurch diese als insgesamt überwiegend verzeichnet werden. Die Risiken werden von den Unternehmen hierbei hingenommen und die Herausforderungen als positiven Leitgedanken in die Unternehmenskultur übersetzt.

3.2.2 Determinanten der Steuerstrategie und Transparenz

Sowohl das deduktive als auch das induktive Codieren am Interviewmaterial führt zu drei wesentlichen Determinanten, die bei der steuerlichen Transparenz eine bedeutende Rolle im Rahmen des steuerlichen Narrativs einnehmen. Ausschlaggebend hierbei sind insbesondere die Vergleichswerte der Experten, die sie durch ihre früheren Tätigkeiten in diversen MNUs gesammelt haben. Die Determinanten wurden mit den Begriffen *Marktsegment*, *Index* und *Branche* kategorisch subsummiert und nachfolgend erläutert.

(I) *Marktsegment als Determinante*

Die Ausführungen der Experten verdeutlichen, dass die Tatsache, in welchem Marktsegment sie tätig sind, ein wesentliches Engagement des Unternehmens in Hinblick auf die steuerliche Transparenz darlegt. Die Auswertungen unterscheiden dabei drei Marktsegmente: Business-to-Consumer (B2C), Business-to-Business (B2B) und Business-to-Government (B2G). Unternehmen, die im B2C-Marktsegment tätig sind, sind durch ihren direkten Zugang zum Endkonsumenten bestrebt keine negative Reputation z.B. durch steuerliches Fehlverhalten, zu erzielen. Die Ergebnisse zeigen, dass diese MNUs zum einen durch das Nicht-Veröffentlichen der freiwilligen steuerlichen Berichterstattung im Vergleich zu ihren Wettbewerbern nicht negativ in ihrer Peergroup auffallen möchten. Zum anderen nutzen diese bewusst die zuvor genannte Chance der steuerlichen Berichterstattung, in dem sie ihre Steuerstrategie mit einem ausführlichen Narrativ unterstützen. Folglich ist bei B2C-Unternehmen die Transparenz im Generellen aber insbesondere auch bei steuerlichen Themen, sehr im Fokus der Unternehmensstrategie verankert. Auch bei B2G-Unternehmen ist diese Tendenz eine Bereitschaft ausführliche steuerliche Berichterstattung vorzunehmen gegeben, auch wenn andere Gründe hierfür vorliegen. B2G-Unternehmen zeichnen sich dadurch aus, dass ihr Endkonsument die Regierung in Form von staatlichen Einrichtungen, Behörden u.Ä. ist. Für diese Unternehmen ist ihre steuer-

liche Reputation ebenfalls wichtig, jedoch mit dem Hintergrund, dass sie als regelkonforme Unternehmen gelten wollen. Der Compliance-Aspekt spielt bei diesen MNUs eine wesentliche Rolle, da sie »nicht auf der einen Seite der Regierung [etwas] für Millionen verkaufen und auf der anderen Seite [...] ihnen das Geld aus der Tasche mit einem aggressiven [Steuer-]Modell [nehmen können]«³³. Insbesondere durch das zu erwartende public CbCR, sind B2G-Unternehmen bestrebt mit ihren zu veröffentlickenden Steuerinformationen nicht in der Öffentlichkeit durch Fehlinterpretationen negativ aufzufallen. Hierbei soll die Rechtfertigung und Beschreibung der Steuerstrategie mit einem ausführlichen qualitativen steuerlichen Berichtsteil förderlich sein. Bei den Unternehmen im B2B-Marktsegment ist zu beobachten, dass ihr Engagement in Hinblick auf die freiwillige steuerliche Berichterstattung geringer ist. Diese Unternehmen, die sich dadurch charakterisieren, dass sie insbesondere andere Unternehmen als Kunden für ihre Produkte und Dienstleistungen haben, sind hinsichtlich der steuerlichen Transparenz etwas zurückhaltender. Als Grund dafür wird genannt, dass sich positive öffentliche Wahrnehmung, die mit der ausführlichen steuerlichen Berichterstattung einhergeht, bei den privaten Endkonsumenten keine Rentabilitätsauswirkung mit sich bringt. In diesem Zusammenhang wurde oft aufgeführt, dass der Aufwand, in Form von Zeit, Ressourcen und Administration, nicht in Relation zu dem Mehrwert, den sie durch die steuerliche Transparenz erlangen würden, steht. »Der Kosten-Nutzen-Faktor ist nicht gegeben«³⁴. Eine gänzliche Vernachlässigung der freiwilligen steuerlichen Berichterstattung negierten B2B-Unternehmen jedoch, da die freiwillige steuerliche Berichterstattung bspw. im Rahmen von Stärkung der Lieferantenbeziehung, bei Kreditvergaben sowie bei ESG-Ratings, die sich auf dem Kapitalmarkt auswirken könne, eine wesentliche Rolle spielt.

³³ P_5, Pos. 108.

³⁴ P_3, Pos. 74.

(II) *Branche als Determinante*

Je nach operativer Tätigkeit können unterschiedliche Nachhaltigkeitsdimensionen in die Gewichtung bei der steuerlichen Berichterstattung einfließen. So stehen beispielsweise bei Roh- und Energiestoffunternehmen die ökologischen Nachhaltigkeitsaspekte im Vordergrund, während bei Unternehmen in der Bankenbranche die Aspekte Soziales und Unternehmensführung in den Nachhaltigkeitsdiskussionen wesentlich sind. Die Ergebnisse zeigen, dass je nach Branche die Perspektive auf das Narrativ in der steuerlichen Berichterstattung eine andere ist. Während die Bankenbranche vermehrt das Augenmerk bei der steuerlichen Berichterstattung auf den *value to society* -Ansatz legt, legen Energiestoffunternehmen den Fokus bei dem steuerlichen Narrativ auf umweltsteuerliche qualitative Berichtsanteile in der steuerlichen Publizität. Die Theorie des *Isomorphismus*, wonach Unternehmen sich angleichen und homogener werden, konnten in den jeweiligen Branchen in Hinblick auf die steuerliche Publizitätsstrategie wahrgenommen werden. Die unterschiedliche Branchenzugehörigkeit und den dabei einhergehenden divergierenden Umgang mit Steuerstrategie und Transparenz legen die Vergleichswerte der Experten durch ihre früheren beruflichen Erfahrungen in diversen MNUs dar.

(III) *Index als Determinante*

Die letzte Determinante für die steuerliche Transparenz ist der Index. Die Ergebnisse mit den Interviewten zeigen, dass bei Ausgestaltung des steuerlichen Narrativen strategische Überlegung in Hinblick auf die Aufnahme in bestimmten Indizes von hoher Relevanz ist. Vor allem zeigen die Auswertungen, dass insbesondere nachhaltige Indizes erhöhte steuerliche Transparenz von Unternehmen fordern, die es zum strategischen Ziel haben, in diesen gelistet zu sein. Beispielsweise werden hierzu nachhaltige Indizes wie Dow Jones Sustainability Index und FTSE4Good genannt. Aussagen wie “Das hat aber eine Zeit lang im Dow Jones Sustainability Index schon Punkte gegeben, dass man sowas [Tax Code of

Conduct, Tax Policy] auf der Homepage hat”³⁵ verdeutlichen die Relevanz der steuerlichen Transparenz in strategischen Belangen.

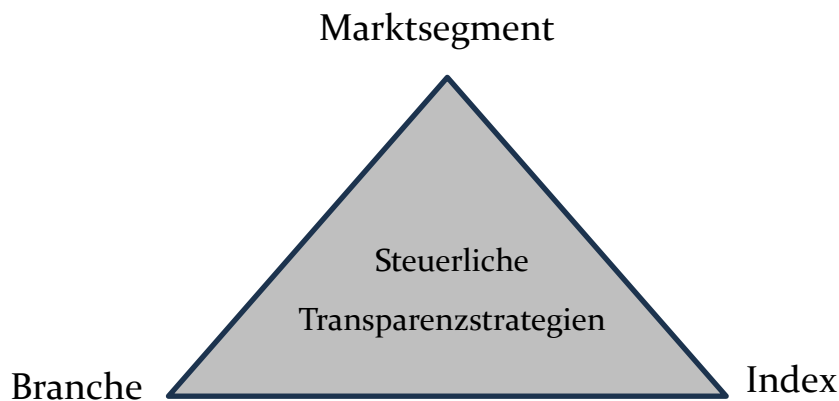


Abb. 7: Determinanten steuerlicher Transparenzstrategien

3.2.3 Implementierungsprozesse

Um die steuerliche Transparenz zu ermöglichen, bedarf es Implementierungsprozessen im Unternehmen. In den Interviews haben sich hierzu eine Vielzahl an diversen Herangehensweisen und Phasen herausgestellt. Hierbei wurde in den Interviews jeweils beispielhaft der Implementierungsprozess für die steuerliche Transparenz nach GRI-207 durchlaufen. Im Folgenden wird ein genereller Prozessverlauf, der sich aus den Daten ergeben hat, aufgezeigt. Dabei ist anzumerken, dass es sich hierbei nicht um einen statischen Prozess handelt, sondern unternehmensindividuelle Adjustierungen notwendig sind. Auch klare zeitliche Abgrenzungen der verschiedenen Phasen müssen nicht gegeben sein, sondern eine Überlappung ist möglich.

Die befragten Steuerexperten legten dar, dass der Implementierungsprozess mit dem Studieren der Rahmenwerke beginnt. Dabei werden zunächst Rahmenwerke gelesen und Implikationen sowie Anforderungen für das eigene Unternehmen abgeleitet. Zudem werden zunächst Wesentlichkeitsanalysen und Peer

³⁵ P_5, Pos. 71.

Reviews durchgeführt. Der Fokus liegt hierbei auf dem Status Quo anderer Unternehmen aus der Peergroup und darüber hinaus auf anderen multinationalen Unternehmen. Außerdem begibt sich das Unternehmen in den Austausch mit Stakeholdern und stimmt sich teilweise mit anderen, nicht in der Peergroup stehenden MNU, ab. Schließlich wird intern eine Strategie ausgearbeitet, bei der verschiedene Akteure (bspw. Vorstand) und Abteilungen (bspw. Nachhaltigkeitsabteilung) miteinbezogen werden, siehe hierzu Kapitel 4.2.3. Auch der Austausch mit Verbänden und teilweise mit der Finanzverwaltung ist von Bedeutung. Schließlich wird das Personal geschult und es wird ein Konsortium aus einigen steuerlich-, technisch- und nachhaltigkeitsversierten Angestellten gebildet. Die Experten führten auf, dass das gebildete Projektteam eine intensive Auseinandersetzung mit den Berichterstattungen der anderen MNUs durchführt. Dabei werden sowohl die Wettbewerber als auch Vorreiter-Unternehmen der steuerlichen Berichterstattung, wie etwa Allianz und Shell, häufig genannt. Im fünften Prozessschritt erfolgt die Datenerfassung und -aufarbeitung. Dieser Arbeitsschritt wurde als sehr zeit- und kostenaufwändig und als größte Herausforderung beschrieben. Beispielsweise herrschen in den einzelnen Standorten auch zumeist unterschiedliche Verständnisse über die steuerliche Erfassung von Vorgängen in den jeweiligen Tochterunternehmen. Nachdem ein gleiches Grundverständnis mit den lokalen Kollegen in den Standorten geschaffen und die Daten im System erfasst sind, werden diese im Rahmen von Konsolidierungsschritten aufbereitet und angepasst. Die Ergebnisse zeigen, dass sich die Unternehmen im Hinblick auf das anstehende verpflichtende public CbCR schnellstmöglich technisch ausrüsten möchten und hierzu eigene IT-Systeme wie *Global Tax Automation Groups* einrichten, um zeitnah die wesentlichen Kennzahlen generieren zu können. Nachdem die finalen Daten vorliegen, werden sie schließlich von der Steuerabteilung mit Hilfe von Berichtssystemen ausgewertet. Im nächsten Prozessschritt wird der Entwurf mit externen Beratern, es werden ausschließlich Big-4-Unternehmen abgestimmt. Dabei wird sich über Risiken einiger Kennzahlen und insbesondere über das Narrativ ausgetauscht. Anschließend wird der vorläufige

Bericht dem Vorstand und Wirtschaftsprüfer vorlegt und iterativ modifiziert. Schließlich wird der finale Bericht in die wesentlichen Tools eingepflegt und bei Bedarf in Umfang und Grafik angepasst. Insgesamt liegt der Zeitraum des gesamten Implementierungsprozesses zwischen einem halben bis zu einem Jahr.

Nachfolgendes Schaubild (Abb. 7) illustriert den beschriebenen Implementierungsprozess der steuerlichen Berichterstattung beispielhaft nach GRI-207:

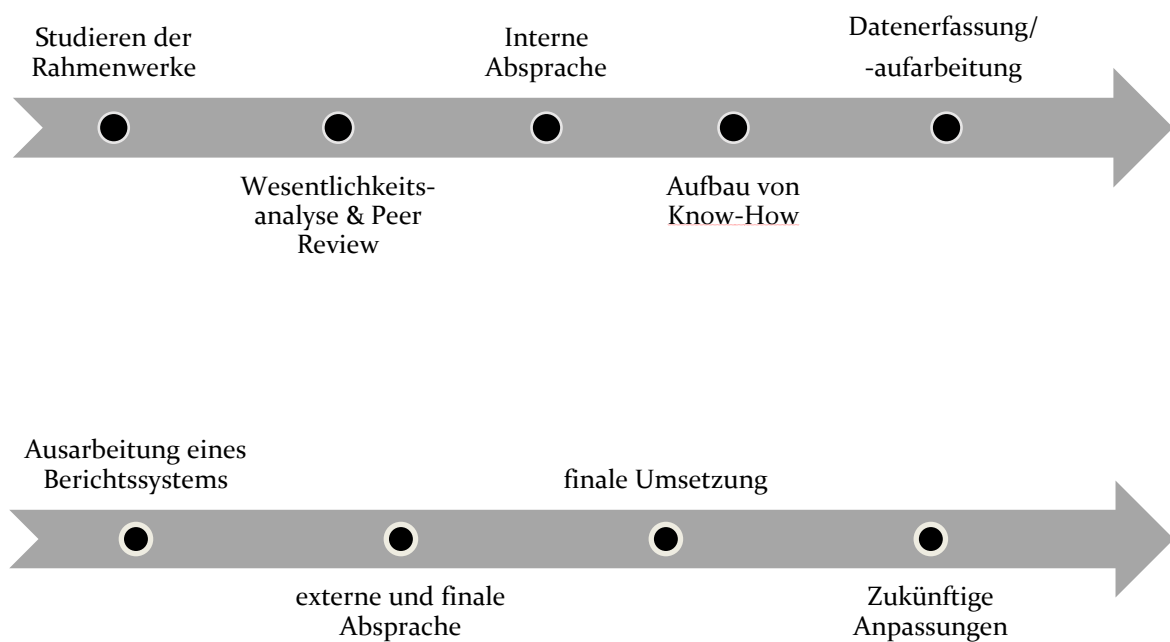


Abb. 8: Implementierungsprozess für steuerliche Berichterstattung

3.2.4 Organisationsstruktur

Beim Implementierungsprozess der steuerlichen Transparenz spielen vor allem auch die Organisationsstrukturen in multinationalen Unternehmen eine wesentliche Rolle. Hierbei zeigen die Ergebnisse zwei entgegengesetzte Phänomene in der Entscheidungsfindung, *top-down* und *bottom-up*. Das ausschlaggebende Kriterium ist dabei der Ausgangspunkt der Initiative. Dabei wurden folgende geschlossene Fragen gestellt, von wem die steuerliche Transparenz ausgeht:

(I) Geht die Initiative zur steuerlichen Transparenz von der Steuerabteilung aus und wird mit dem Board (Vorstand und Aufsichtsrat) diskutiert (bottom-up)

oder

(II) Geht die Initiative zur steuerlichen Transparenz von dem Board aus und wird mit der Steuerabteilung diskutiert? (top-down)

Die Interviews ergeben, dass das top-down-Prinzip als häufige Richtung der Entscheidungswirkung im Konzern fungiert. Als Gründe für die Initiative der Geschäftsführung werden die zuvor genannten Chancen (siehe Kapitel 4.2.1), wie die Stärkung der Marktposition genannt, da die steuerliche Transparenz in die Unternehmenskultur eingebunden werden soll. Hierbei wird oft der tone at the top-Ansatz beschrieben. Vor dem Hintergrund der Entscheidungsgewalt bei strategischen Ausrichtungen erscheint die Initiative zur steuerlichen Transparenz bei dem Board als naheliegend. Außerdem zeigen die Ergebnisse, dass die Steuerabteilungen mit dem aktuellen Tagesgeschäft ausgelastet sind, sodass freiwillige Berichterstattung nicht die höchste Priorität zuteil wird.

Einige Gegenstimmen zeigten, dass der Ausgangspunkt für die steuerliche Transparenz in der Steuerabteilung liegt (bottom-up). Die Begründungen hierbei sind, dass proaktive strategische Entscheidungen vorgeschlagen werden, die bilateral mit der Geschäftsleitung fortentwickelt werden und teilweise wesentlich von Unternehmenswerten geprägt sind. Allerdings fügen einige Steuerexperten an, dass die Entscheidung zu mehr steuerlicher Transparenz vom Vorstand geblockt werde, da »eine Zielgröße und dann noch eine Debatte mehr«³⁶ den Rechtfertigungsdruck erhöht, welcher wiederum in erhöhtem Aufwand (siehe Kapitel 4.2.1) resultiert.

Die Interviews legen dar, dass die Nachhaltigkeitsabteilung als Akteur in der Organisationsstruktur der MNUs in Hinblick auf die steuerliche Transparenz eine große Rolle einnimmt. Die Existenz dieser ESG-Abteilung geht zumeist auf

³⁶ P_3, Position 85.

Initiative des Vorstands zurück und verzeichnet gegenwärtig einen deutlichen Zuwachs. Teilweise geht der Impuls der vermehrten steuerlichen Transparenz von der Nachhaltigkeitsabteilung aus. Hierbei geht die ESG-Abteilung auf die Steuerabteilung zur steuerlichen Datenabfrage zu. Dabei besteht eine enge Verzahnung beider Abteilungen bei der öffentlichen steuerlichen Berichterstattung. Während die Steuerabteilung die steuerliche Fachexpertise in Form von quantitativen Kennzahlen bereitstellt, ist die ESG-Abteilung für den qualitativen Berichtsteil und für diverse administrative Tätigkeiten zuständig.

Zuletzt zeigen die Ergebnisse, dass der Steuerstrategie durch die vermehrte und bald verpflichtende steuerliche Berichterstattung in der gesamten Unternehmensstrategie mehr Bedeutung im Vergleich zur Vergangenheit zugesprochen wird. Während zuvor strategische Entscheidungen, wie die Standortwahl, ohne wesentliche Berücksichtigung der Steuerabteilung getroffen wurden (*tax follows business*), geht der Trend zu einer stärkeren Einbeziehung dieser in die Unternehmensstrategie auf der Metaebene. Die Begründung dafür liegt in den immer gläserner werdenden steuerlichen Gestaltungen.

Insgesamt kann aber konstatiert werden, dass die Organisationsstrukturen und strategische Entscheidungen bezüglich steuerlicher Nachhaltigkeit individuell je nach Marktsegment, Branche, Indexzugehörigkeit und Unternehmensphilosophie divergieren können.

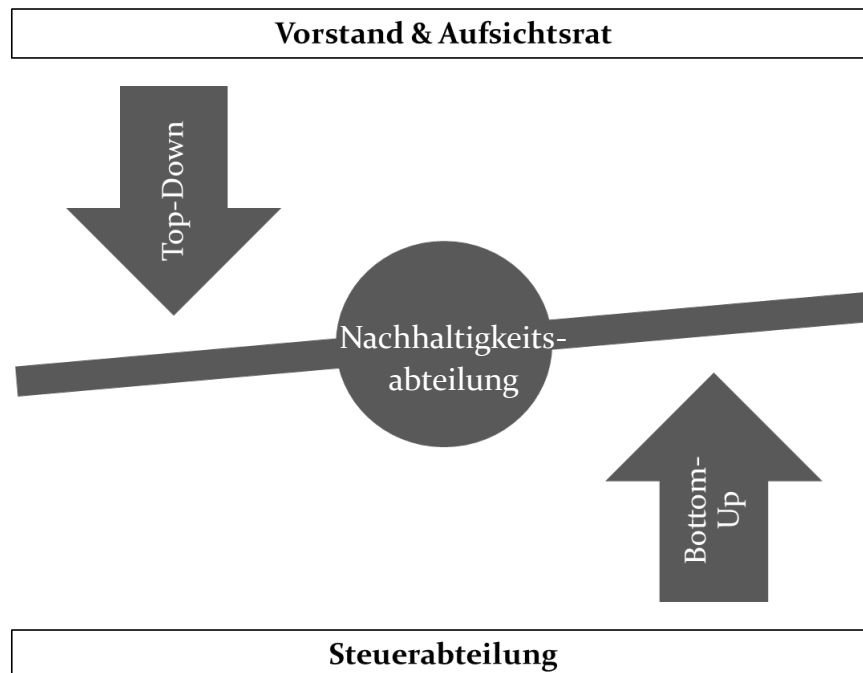


Abb. 9: Top-down vs. bottom-up bei steuerlicher Transparenz

3.3 Kategorisierung & Zertifizierung der Steuerstrategie

3.3.1 Steuern & ESG-Ratings

Der letzte inhaltliche Teil der Interviews befasst sich mit dem Zusammenhang von Steuern und ESG-Ratings. Einigkeit gibt es darüber, dass ESG-Ratings eine wichtige Rolle am Kapitalmarkt einnehmen, da sie bei Investoren, insbesondere bei institutionellen, die Investitionsentscheidung beeinflussen können. Die Auswertungen zeigen, dass Unternehmenssteuern dabei keine wesentliche, aber stetig zunehmende Bedeutung in ESG-Ratings gewinnen. Dies wird insbesondere vor dem Hintergrund deutlich, dass einige ESG-Ratingagenturen »steuerliche Kontroversen« als separaten Punkt ausweisen. In diesem Kontext wurden insbesondere die Experten aus MNUs befragt, ob sie ESG-Ratingagenturen als geeignete Intermediäre zum Kapitalmarkt betrachten und mit ihnen zusammenarbeiten. Alle Befragten sehen ESG-Ratingagenturen als geeignete Intermediäre an, wobei sie auch den zu wenig regulierten und standardisierten Markt der ESG-

Ratings kritisieren, der von Agentur zu Agentur zu sehr heterogenen Ratings führt. Zu der Zusammenarbeit mit ESG-Ratingagenturen führen die Befragten diverse Antworten auf. Während einige Unternehmen kaum Berührungspunkte mit ESG-Ratingagenturen haben, liefern wiederum andere der Nachhaltigkeitsabteilung die geforderten steuerlichen Daten, die dann mit der Ratingagentur in Kommunikation tritt. Knapp 30 % der Steuerabteilungen der befragten MNUs, ist wiederum selbst im direkten Austausch mit ESG-Ratingagenturen. Hierbei gewähren die Steuerabteilungen steuerliche Informationen in Form von Interviews und Fragebögen. Auch bei der Häufigkeit der Kontaktaufnahme zeigen sich auch divergierende Ergebnisse, wobei sich die Intervalle der Kontaktaufnahme zwischen vierteljährlich bis jährlich darstellen. Erste Kontaktaufnahmen sind vor fünf bis sechs Jahren wahrgenommen worden.

3.3.2 Steuersiegel

Im Rahmen der Interviews wurde sich hypothetisch über das Modell von »Steuersiegeln« ausgetauscht. Bei diesem Modell geht es um die Zertifizierung von Steuerstrategien, die ein Unternehmen nach ausgiebiger Prüfung erhalten könnte, ähnlich wie bei Tax CMS. Das Testat kann sodann im Kontinuum zwischen »gutem Steuerzahler« und »schlechtem Steuerzahler« ausfallen. Der Begriff des Steuerzahlers ist dabei breit gefasst, bei dem neben der »fairen Steuerzahlung« des Steuerpflichtigen, auch Faktoren wie kooperativer Umgang mit der Finanzverwaltung, inkludiert sind.

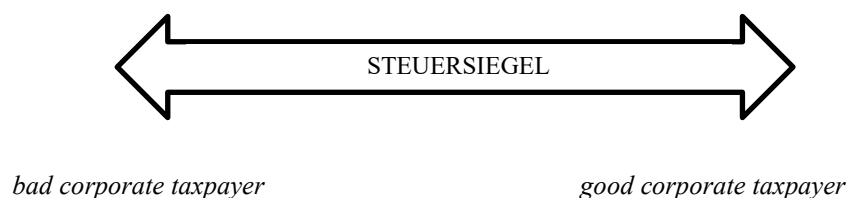


Abb. 9: Modell eines Steuersiegels

Die Zertifizierung soll sodann bspw. Betriebsprüfungserleichterungen mit der Steuerverwaltung als Incentivierung für steuerlich regelkonformes Verhalten gewähren. Die Einführung eines Steuersiegels wird von den Interviewten als ein positives Instrument wahrgenommen und befürwortet. Gründe hierfür sind insbesondere, dass der Vertrauensvorschuss der Finanzverwaltung zu unternehmensinternen Entlastungen von administrativen Pflichten und Fristschonungen führen kann. Des Weiteren führen einige Interviewte an, dem Bestreben der Publizität von freiwilligen steuerlichen Informationen (*public disclosure*) nicht mehr nachkommen zu müssen, da insbesondere die Finanzverwaltung ohnehin alle relevanten Steuerinformationen (*closed disclosure*) und Einblicke in die Steuerstrategie zur Zertifizierung vorliegen hat. Auf die Frage hin, wer solch eine Zertifizierung vornehmen sollte, wurde häufig die Finanzverwaltung und in einigen Interviews der Wirtschaftsprüfer genannt, wobei die Gütequalität der Steuerverwaltung besonders hervorgehoben wurde. Bedenken gibt es hinsichtlich der notwendigen Ressourcen der Finanzverwaltung zur Überprüfung aller Anträge für eine Zertifizierung. Vorschläge wie die Bestimmung von unabhängigen Beratern und standardisierten technischen Verfahren wurden als geeignete präventive Maßnahmen genannt.

4 Fazit

Das zunehmende Interesse der Stakeholder an Steuerstrategien der Unternehmen wird durch die vermehrte freiwillige und ab dem 21. Juni 2024 verpflichtende steuerliche Transparenz (public CbCR) verstärkt. Hierbei stehen insbesondere kapitalmarktorientierte MNUs vor der Herausforderung, den Anforderungen ihrer Stakeholder gerecht zu werden. Die vorliegende Studie untersucht hierbei, wie sich MNUs in diesem sich dynamisch wandelnden Umfeld der steuerlichen Nachhaltigkeit verhalten und dem Spannungsfeld Offenlegung wettbewerbssensibler Daten bei gleichzeitiger Stärkung der Marktposition durch Publizität steuerlicher Informationen gerecht werden. 17 halbstrukturierte Interviews mit 25 Steuerexperten, wovon 56 % der gewonnenen Daten DAX-Unternehmen repräsentieren, gewähren interne Einblicke zur Beantwortung der Forschungsfragen. Die gewonnenen Ergebnisse zeigen diverse Implementierungsansätze multinational agierender Unternehmen. Die wesentlichen Schlussfolgerungen dieser Studie lauten:

- Der Zusammenhang von Steuern und Nachhaltigkeit wird als eine nicht mehr wegzudenkende Verlinkung wahrgenommen, die sich in allen drei Nachhaltigkeitssäulen widerspiegelt, aber insbesondere mit 44 % im Governance-Bereich einkategorisiert wird. Hierbei wird die steuerliche Transparenz als Wegbereiter der Nachhaltigkeit verstanden.
- Das dynamische regulatorische Umfeld und die international unterschiedlichen Ansätze, führen zur Wettbewerbsverzerrung. Die in Deutschland ansässigen MNUs erleiden einen Wettbewerbsnachteil und fordern ein *level playing field*.
- Als Treiber werden insbesondere die Öffentlichkeit als auch Shareholder erfasst, wobei sich die Unternehmen auch selbst als proaktive Treiber verstehen.
- Die Offenlegung wettbewerbssensibler Daten und Fehlinterpretationen bei Lesern determinieren als wesentliche Risiken der steuerlichen Transparenz,

wobei die Chancen der Reputationssteigerung und der steuerlichen Aufklärung durch ein qualitatives Narrativ überwiegen.

- Die Zugehörigkeit zu einem Marktsegments (B2C/B2B/B2G), der Branche sowie in welche (nachhaltigen) Indizes MNU's sich in Zukunft gelistet sehen, werden als Determinanten in Hinblick auf Steuerstrategie und Transparenz erfasst.
- Ein halbes bis ein Jahr wird für den Implementierungsprozess der steuerlichen Berichterstattung benötigt, der einen hohen administrativen Aufwand mit sich bringt. Insbesondere die technische Datenerfassung und -aufbereitung führen zu großen Herausforderungen, die durch den Aufbau von globalen IT-Tools künftig effizienter gestaltet werden sollen.
- Die Initiative der steuerlichen Transparenz geht meist von der Geschäftsleitung (top-down) aus, die die Steuerstrategie in Hinblick auf Nachhaltigkeit in die Unternehmenskultur einbindet und mit einem *tone at the top*-Ansatz lebt. Der ESG-Abteilung wird als ein wesentlicher Akteur bei der Implementierung der steuerlichen Transparenz angesehen.
- ESG-Ratingagenturen werden als geeignete Intermediäre zwischen Stakeholdern und MNU's gesehen, wobei die geringe Regulierung und Standardisierung bemängelt werden. 30 % der MNU's treten regelmäßig in Form von Interviews und Fragebögen in Austausch mit ESG-Ratingagenturen. Im Gegensatz dazu nehmen einige diese nicht wahrnehmen oder teilen die notwendigen Daten der ESG-Abteilung mit, die sich in Austausch mit den Agenturen begeben.
- Der Vorschlag eines Steuersiegels (*good corporate taxpayer*) wird von allen Befragten befürwortet, da die Incentivierung in Form von Betriebsprüfungserleichterungen ressourcenschonend und die freiwillige steuerliche Publizität als redundant aufgefasst wird. Die Mehrheit sieht dabei die Finanzverwaltung und nicht die Wirtschaftsprüfer als geeignete Testatserteiler an.

5 Literaturverzeichnis

- Barnett, W. A.* (1980): Economic monetary aggregates an application of index number and aggregation theory, *Journal of Econometrics*, Vol. 14 (1), S. 11 – 48.
- Bloom, N./van Reenen, J.* (2010): Why Do Management Practices Differ across Firms and Countries?, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 24 (1), S. 203 – 224.
- Bogner, A./Littig, B./Menz, W.* (2014): Interviews mit Experten: Eine praxisorientierte Einführung, Wiesbaden.
- Bundesrat* (2022): Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen: Drucksache 686/22 vom 30.12.2022.
- Döring, N./Bortz, J.* (2015): Forschungsmethoden und Evaluation in den Sozial- und Humanwissenschaften: In den Sozial- und Humanwissenschaften, 5. Auflage.
- Dresing, T./Pehl, T.* (2018): Praxisbuch Interview, Transkription & Analyse: Anleitungen und Regelsysteme für qualitativ Forschende, 8. Auflage, Marburg.
- Europäisches Parlament* (2021): 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..
- Feller, A./Schanz, D.* (2017): The Three Hurdles of Tax Planning: How Business Context, Aims of Tax Planning, and Tax Manager Power Affect Tax Expense, *Contemp Account Res*, Vol. 34 (1), S. 494 – 524.
- Georgiou, O.* (2018): The Worth of Fair Value Accounting: Dissonance between Users and Standard Setters, *Contemp Account Res*, Vol. 35 (3), S. 1297 – 1331.
- Gläser, J./Laudel, G.* (2012): Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse als Instrumente rekonstruierender Untersuchungen, 4. Aufl., Wiesbaden.
- Greil, S./Sopp, K./Greil, E.* (2023): Nachhaltigkeit in der Ertragsbesteuerung von Unternehmen: Eine Würdigung von steuerlicher Transparenz und materiellen Regelungen.

- Höld, R. (2009): Zur Transkription von Audiodaten, in: *Buber, R./Holzmüller, H. H. (Hrsg.): Qualitative Marktforschung*, Wiesbaden, S. 655 – 668.
- Kockrow, M./Kraft, G./Schnitger, A. (2022): Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung, Berlin.
- Kowal, S./O'Connell, D. C. (2003): Datenerhebung und Transkription, in: *Rickheit, G./Herrmann, T./Deutsch, W. (Hrsg.): Psycholinguistik*, S. 92 – 106.
- Kruse, J. (2015): Qualitative Interviewforschung: Ein integrativer Ansatz, 2. Auflage, Weinheim, Basel.
- Kuckartz, U. (2010): Einführung in die computergestützte Analyse qualitativer Daten, 3. Auflage, Wiesbaden.
- Mankiw, N. G./Taylor, M. P. (2021): Grundzüge der Volkswirtschaftslehre, 8. Auflage.
- Meuser, M./Nagel, U. (2009): Das Experteninterview — konzeptionelle Grundlagen und methodische Anlage, in: *Pickel, S./Jahn, D./Lauth, H.-J./Pickel, G. (Hrsg.): Methoden der vergleichenden Politik- und Sozialwissenschaft*, Wiesbaden, S. 465 – 479.
- Misoch, S. (2019): Qualitative Interviews, 2. Auflage, Berlin.
- Overesch, M./Wolff, H. (2021): Financial Transparency to the Rescue: Effects of Public Country-by-Country Reporting in the European Union Banking Sector on Tax Avoidance*, *Contemp Account Res*, Vol. 38 (3), S. 1616 – 1642.
- PwC (2022): DACH Studie 2022_Steuerliche Transparenz Nachhaltigkeitsberichterstattung (1).
- Rubin, H./Rubin, I. (2004): Qualitative interviewing: The art of hearing data, 3. Auflage, Los Angeles, Calif.
- Saunders, B. et al. (2018): Saturation in qualitative research: exploring its conceptualization and operationalization, *Quality & quantity*, Vol. 52 (4), S. 1893 – 1907.
- Schnitger, A./Holle, F./Kockrow, M. (2020): Steuern und Nachhaltigkeit – Berichterstattung nach der Global Reporting Initiative, *DStR*, Vol. 2020, S. 1456 – 1461.
- Schön, W. : "Nachhaltigkeit“ in der Unternehmensberichterstattung, *ZfPW*, Vol. 2022, S. 207 – 256.