

Steuerliche Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung der im DAX, ATX und SMIEXP börsennotierten Unternehmen im Jahr 2022

Eine Untersuchung der Berichte von 108 Unternehmen in Deutschland, Österreich und der Schweiz anhand des Standards GRI 207: Tax 2019, des S&P Global Corporate Sustainability Assessment und weiterer Vorgaben der OECD und des WEF

Grußwort

Die steuerpolitische Debatte hat sich von einer rein rechtlichen und finanziellen Diskussion fortentwickelt und umfasst nun auch Themen wie Governance, soziale Verantwortung der Unternehmen und das Engagement der Stakeholder. Laut den Vereinten Nationen spielen Steuern eine entscheidende Rolle bei der Verwirklichung der UN Sustainable Development Goals und sind ein wichtiger Mechanismus, mit dem Unternehmen zur Wirtschaft der Länder beitragen, in denen sie tätig sind. Zurück zu den Grundlagen: Steuern werden aus drei Hauptgründen erhoben: zur Finanzierung des Staates, zur Umverteilung von Wohlstand und zur Beeinflussung des Verhaltens. Heutzutage ist es weithin anerkannt, dass Steuern für die makroökonomische Stabilität von Ländern von besonderer Bedeutung sind. Sie sind ein zentrales Instrument zur Verringerung der globalen und nationalen Ungleichheit und zur Finanzierung des Übergangs zu einer kohlenstoffarmen Wirtschaft. Und wie die globale Geopolitik aktuell zeigt, sind Steuern auch ein wichtiges Instrument zur Finanzierung von Verteidigung, Sicherheit und Gesundheitsversorgung.

Der GRI 207: Tax, der im Dezember 2019 eingeführt wurde und für die Berichterstattung seit 2021 gilt, ist der erste global verfügbare Berichtsstandard für Steuern und wird bereits von vielen multinationalen Unternehmen verwendet. GRI 207 legt eine best practice für Steuertransparenz fest, nach der Unternehmen über ihre länder-spezifischen Steuerzahlungen sowie ihren Managementansatz in Bezug auf Steuern berichten, einschließlich

ihrer Steuerzahlungen in den Volkswirtschaften, in denen sie tätig sind. GRI 207 betont, dass die Erreichung der SDGs nicht möglich ist ohne die Aufnahme von Steuern als Nachhaltigkeitsthema und einen entsprechenden Standard für die Berichterstattung.

Der Umstand, dass der GRI 207 als Reaktion auf die wachsende Nachfrage von Stakeholdern nach aussagekräftigen Informationen über die Steuerpraktiken von Unternehmen entwickelt wurde, zeigt sich auch darin, dass jüngst Investoren Druck auf verschiedene US-Unternehmen ausübten und eine öffentliche Steuerberichterstattung nach GRI 207 forderten. Während der Konsultation zur Entwicklung des GRI 207 reichten mehr als 250 Stakeholder Feedback ein, von denen 55 % die Investoren-gemeinschaft mit einem gemeinsam investierten Vermögen von mehr als 2,5 Billionen US-Dollar repräsentierten.

Die Position, dass Unternehmen Steuern nicht als ein „wesentliches“ Thema für ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung betrachten sollten, wird zunehmend unhaltbar. Eine moderne Gesellschaft sieht Steuern nicht nur als kurzfristigen Kostenfaktor, sondern auch als ein Instrument zur Schaffung von sozioökonomischem Zusammenhalt, ökologischem Wert und langfristigem Wohlstand. Immer wieder werden Argumente wie die Schwierigkeit, an Steuerdaten heranzukommen, die Gefährdung sensibler Geschäftsgeheimnisse, die Kosten für die Einhaltung der Vorschriften und Wettbewerbsnachteile angeführt. Bisher wird die Frage, ob Steuern wesentlich sind, ausgehend vom finanziellen Wesentlichkeitsprinzip

beantwortet, ohne jedoch die Auswirkung von Steuern auf die nachhaltige Entwicklung zu betrachten. Zunehmend wird der Umstand, keine Information zu haben, nicht vor der Offenlegung von Informationen schützen.

Diese Studie über Steuertransparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung vergleicht die Berichte führender Unternehmen in Deutschland, Österreich und der Schweiz anhand von GRI 207: Tax, aber auch andere Rahmenwerke. Es werden Fortschritte, Gemeinsamkeiten und Unterschiede in den Berichten aufgezeigt und damit ein Beitrag zur dringend notwendigen Weiterentwicklung und Diskussion der Steuertransparenz geleistet.



Eelco van der Enden
CEO der Global Reporting Initiative
(GRI)

Vorwort

Steuern – Nachhaltigkeit – Transparenz. Die Verbindung dieser drei Themen offenbart sich in der Finanzierungsfunktion der vom Staat eingenommenen Steuerzahlungen als Staatseinnahmen für Staatsaufgaben, die die nachhaltige Entwicklung betreffen. Für den damit verbundenen Fortschritt spielen Unternehmen und ihre Geschäftstätigkeit eine entscheidende Rolle. Bereits beim World Economic Forum 2020 haben sich 140 Chief Executive Officers (CEOs) für ihre Unternehmen zu den Sustainable Development Goals der UN (UN SDGs) bekannt. In den letzten beiden Jahren ist die Zahl der Unternehmen gestiegen, die steuerliche Informationen in ihren Nachhaltigkeitsberichten veröffentlichen.

Es ist zu erwarten, dass sich dieser Trend künftig fortsetzen wird. Durch eine umfassende steuerliche Transparenz- bzw. Nachhaltigkeitsberichterstattung lässt sich ein gutes Abschneiden in Ratings und Indizes erreichen und das hat einen positiven Effekt auf die Höhe von

Finanzierungskosten und den Kapitalmarkt. Ein konkretes Beispiel für den so entstehenden externen Druck auf Unternehmen zu mehr steuerlicher Transparenz ist, dass einige Investoren von US-Unternehmen künftig die Veröffentlichung eines Tax Transparency Report nach Vorgaben des GRI 207: Tax 2019 erwarten.

In der vorliegenden Studie möchten wir Ihnen einen umfassenden Überblick über den Stand der steuerlichen und Nachhaltigkeitsberichterstattung der führenden börsennotierten Unternehmen aus Deutschland, Österreich und der Schweiz geben. Dazu haben wir die Vorgaben verschiedener Rahmenwerke herangezogen: die Standards GRI 207: Tax 2019, die Assessments der Dow Jones Sustainability Indizes, die Guidelines for Multinational Enterprises der OECD und das White Paper *Measuring Stakeholder Capitalism* des World Economic Forum. Besonderer Dank gilt Zeynep Bayram, Verena Geyrhofer, Neeraj Mohan, Jasper Ohler, Corina Wüest und Charlotte Zosso, die uns dabei unterstützt

haben, insgesamt 14.904 Daten über die 108 untersuchten Unternehmen anhand von 138 Prüfpunkten zusammenzutragen.

Obwohl den DACH-Raum keine Sprachbarrieren trennen, konnten wir feststellen, dass feine regionale Unterschiede in der Umsetzung dieser Standards bestehen. Die Einblicke in die jeweils anderen Märkte und fachlichen Diskussionen über ein gemeinsames Beratungsfeld haben interessante Einblicke verschafft, so dass die Autoren die Studie mit hohem Engagement und Spaß erstellt haben. Wir freuen uns darauf, die Studie im nächsten Berichtsjahr zu wiederholen.

Wir würden uns freuen, wenn die vorliegende Studie Sie auf Ihrem Weg zu einem eigenen Ansatz bei der steuerlichen Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung unterstützt. Wir sind gespannt auf Ihre Fragen und Ihr Feedback!

Berlin/Wien/Zürich, Oktober 2022



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



Gerald Dipplinger
StB/MMag



Charalambos Antoniou
FCCA/ADIT

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Abbildungsverzeichnis | 5 |
| A Zusammenfassung | 7 |
| B Ergebnisse nach Land | 9 |
| C Ergebnisse nach Rahmenwerk | 12 |
| 1 GRI 207: Tax 2019..... | 12 |
| 1 Disclosure 207-1 – Steuerkonzept..... | 14 |
| 2 Disclosure 207-2 – Tax Governance, Kontrolle und Risikomanagement..... | 16 |
| 3 Disclosure 207-3 – Einbeziehung von Stakeholdern und Management von steuerlicher Bedenken | 18 |
| 4 Disclosure 207-4 – Country-by-country reporting..... | 19 |
| 2 Dow Jones Sustainability Indices | 22 |
| 1 Question 1 – Tax Strategy and Governance | 24 |
| 2 Question 2 – Tax Reporting..... | 26 |
| 3 Question 3 – Effective Tax Rate | 28 |
| 3 OECD Guidelines for Multinational Enterprises | 30 |
| 4 White Paper des WEF – Measuring Stakeholder Capitalism..... | 31 |
| D Ergebnisse zur Berichterstattung..... | 34 |
| E Methodik | 35 |
| F Anhang – Ranking der untersuchten Unternehmen | 36 |
| G Anhang – Übersicht der untersuchten Unternehmen | 39 |
| Ihre Ansprechpersonen | 45 |

Abbildungsverzeichnis

| | | |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Abb. 1 | Sitz der DAX-, SMIEXP- und ATX-Unternehmen | 9 |
| Abb. 2 | Ranking der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen anhand GRI 207: Tax 2019..... | 12 |
| Abb. 3 | Anwendung des GRI-Rahmenwerks durch die DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen | 14 |
| Abb. 4 | Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP- Unternehmen bei GRI 207-1 | 15 |
| Abb. 5 | Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP- Unternehmen bei GRI 207-2..... | 16 |
| Abb. 6 | Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP- Unternehmen bei GRI 207-3..... | 18 |
| Abb. 7 | Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP- Unternehmen bei GRI 207-4..... | 20 |
| Abb. 8 | Ranking der DAX-, SMIEXP- und ATX-Unternehmen anhand des S&P Global CSA..... | 23 |
| Abb. 9 | Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP- Unternehmen bei S&P Global CSA-Question 1..... | 24 |
| Abb. 10 | Ausdrückliche Verpflichtungen nach S&P Global CSA Question 1 der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen..... | 25 |
| Abb. 11 | Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP- Unternehmen bei S&P Global CSA-Question 2..... | 26 |
| Abb. 12 | Länderspezifische Kennzahlen nach S&P Global CSA Question 2 bei den DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen | 27 |
| Abb. 13 | Verteilung der Ratings der DAX-, SMIEXP- und ATX- Unternehmen bei S&P Global CSA-Question 3..... | 28 |
| Abb. 14 | Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP- Unternehmen bei den OECD Guidelines..... | 30 |
| Abb. 15 | Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP- Unternehmen beim White Paper des WEF | 32 |
| Abb. 16 | Ranking der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen bei den Other Frameworks..... | 33 |

| | | |
|---------|---------------------------------------------|----|
| Abb. 17 | Ranking der DAX-Unternehmen..... | 36 |
| Abb. 18 | Ranking der ATX-Unternehmen | 37 |
| Abb. 19 | Ranking der SMIEXP-Unternehmen | 37 |
| Abb. 20 | Überblick über die DAX-Unternehmen | 39 |
| Abb. 21 | Überblick über die ATX-Unternehmen | 41 |
| Abb. 22 | Überblick über die SMIEXP-Unternehmen | 42 |



A Zusammenfassung

Die vorliegende Studie untersucht die steuerliche Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung der 108 führenden im Deutschen Aktienindex (DAX), Austrian Traded Index (ATX) und Swiss Market Index Expanded (SMIEXP) gelisteten Unternehmen anhand der Vorgaben im Standard GRI 207: Tax 2019, im Tax-Strategy-Kriterium des S&P Global Corporate Sustainability Assessment (CSA) – das insbesondere für die Dow Jones Sustainability Indices (DJSI) verwendet wird –, in den OECD Guidelines for Multinational Enterprises und im White Paper Measuring Stakeholder Capitalism des World Economic Forum (WEF).

Mit einer gemeinsamen Wirtschaftsleistung von mehr als 5 Billionen US-Dollar und über 100 Millionen Einwohner:innen ist der DACH-Raum für multinationale Unternehmen ein wichtiger Markt auf dem europäischen Kontinent. Auch wenn Deutschland, Österreich und die Schweiz keine Sprachbarrieren trennen, arbeitet diese Studie doch Unterschiede in der steuerlichen Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung heraus. Kurz gesagt: Deutsche und österreichische Unternehmen richten sich eher nach den Vorgaben des GRI 207 und Schweizer Unternehmen mehr nach dem S&P Global CSA.

108 untersuchte börsennotierte Unternehmen – 3 Länder – 4 Rahmenwerke

Unabhängig von dem Sitz des jeweiligen Unternehmens in Deutschland, Österreich oder der Schweiz sind einige Branchen und Wirtschaftssektoren Vorreiter bei der steuerlichen Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung: Für Banken und Finanzdienstleister sowie Rohstoffunternehmen gelten auch Offenlegungspflichten aus den Richtlinien 2013/34/EU¹ bzw. 2013/36/

EU² sowie der Offenlegungs-³ und Taxonomie-VO⁴. Energieversorger, Telekommunikationsunternehmen und Versicherer stehen mit ihrer steuerlichen Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht nur im DACH-Raum, sondern auch im EU-Binnenmarkt im Wettbewerb um die Qualität ihres Berichts sowie ihr Abschneiden in Rankings und Indizes.

Die Vorreiter in den Branchen und Sektoren sind bereits gesetzlich verpflichtet oder stehen in besonderem Wettbewerb um die Qualität der Berichterstattung.

¹ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. vom 29.06.2013, L 182/19.

² Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG, ABl. vom 27.06.2013, L 176/338.

³ Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019 über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor, ABl. vom 09.12.2019, L 317/1.

⁴ Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088, ABl. vom 22.06.2020, L 198/13.

Die Gesamtergebnisse der untersuchten Unternehmen werden im Anhang dieser Studie durch ein anonymes Ranking geordnet. Sie zeigen, dass ein Unternehmen zwar gemäß einem der Rahmenwerke gut abschneiden kann, nicht aber zwangsläufig auch gemäß den anderen Rahmenwerken.

So unterschiedlich die Schwerpunkte im GRI 207, in dem S&P Global CSA, von OECD und WEF im Einzelnen auch sind, lässt sich doch eines an den Ergebnissen deutlich ablesen: Zu Vorgaben, die eine qualitative Beschreibung erfordern, haben die Unternehmen häufiger berichtet. Die Angabe quantitativer Kennzahlen ist unter Umständen mangels Datenverfügbarkeit mit höherem Aufwand, gewissen Risiken und potenziellen Wettbewerbsnachteilen verbunden und daher spärlicher ausgefallen.

Qualitative Beschreibungen werden mehr als viermal häufiger veröffentlicht als quantitative Zahlenwerke.

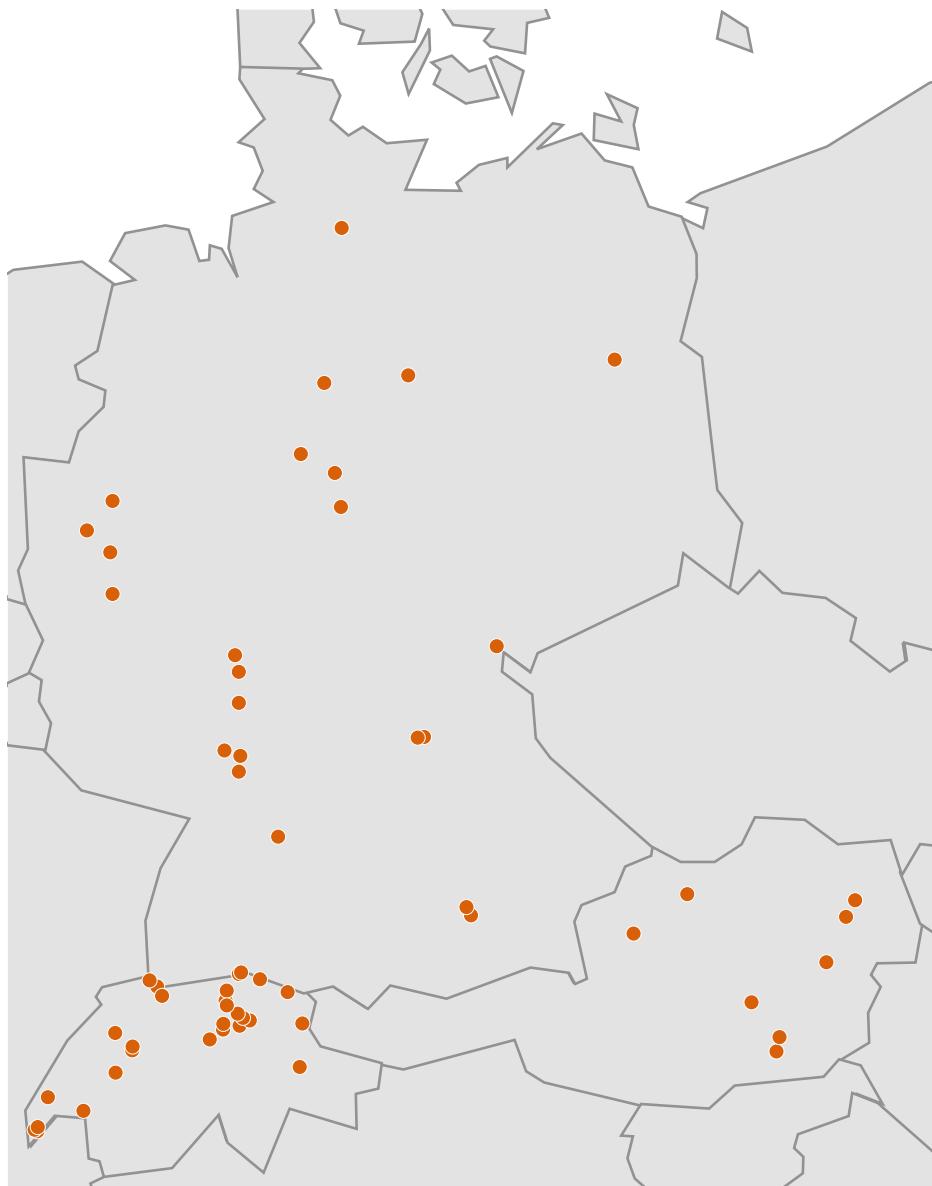
Unternehmen, die erst am Beginn ihrer Überlegungen stehen, sollten sich deshalb zunächst mit den etwas „leichter“ zu erfüllenden, qualitativen Anforderungen der in dieser Studie untersuchten Rahmenwerke auseinandersetzen.

Unternehmen, die bereits über erste Erfahrungen mit steuerlicher Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung verfügen, können positiv das Gesamtergebnis und das Abschneiden im Vergleich zu Wettbewerbern beeinflussen, wenn sie ihren Bericht um erste Kennzahlen eines Public Country-by-Country-Reportings (CbCR) oder einer Total Tax Contribution anreichern, zumal ein Public CbCR für Berichte, die grundsätzlich nach dem 22. Juni 2024 veröffentlicht werden, im EU-Binnenmarkt aufgrund einer Richtlinie verpflichtend sein wird.



B Ergebnisse nach Land

Abb. 1 Sitz der DAX-, SMIEXP- und ATX-Unternehmen



Zu den in dieser Studie analysierten 108 Unternehmen in Deutschland, Österreich und der Schweiz gehören die 40 im Deutschen Aktienindex (DAX), 20 im Austrian Traded Index (ATX) und 48 im Swiss Market Expanded (SMIEXP)⁵ börsennotierten Unternehmen. Die grenzüberschreitende Zusammenarbeit an der Studie hat einige Unterschiede in der steuerlichen Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung zutage gefördert.

So hat für den deutschen und österreichischen Markt der Standard GRI 207: Tax 2019 von den vier herangezogenen Rahmenwerken die größte Bedeutung. Einen Verweis auf das Rahmenwerk der GRI enthalten die Nachhaltigkeitsberichte von 97,5 % der deutschen, 85 % der österreichischen und 91,7 % der Schweizer Unternehmen, jedoch wird der Standard GRI 207 bei den Schweizer Unternehmen nicht in demselben Maß berücksichtigt wie bei den deutschen Unternehmen. Wertet ein Unternehmen das Thema Steuern im Rahmen seiner Materialitätsanalyse als „wesentlich“, ist der Standard GRI 207 quasi verpflichtend in den Berichtsvarianten der Core Option⁶ und der Comprehensive Option⁷ anzuwenden.

⁵ Der SMIEXP umfasst 50 Titel, wobei von zwei Gesellschaften je zwei Titel im SMIEXP enthalten sind. Somit repräsentiert der SMIEXP 48 Unternehmensgruppen.

⁶ Danach berichten 76,5 % der DAX-, 80 % der ATX- und 60,4 % der SMIEXP-Unternehmen.

⁷ Danach berichten 16 % der DAX-, 0 % der ATX- und 10,4 % der SMIEXP-Unternehmen.

Im Unterschied zum deutschen und österreichischen Markt richten sich die Schweizer Unternehmen vermehrt an dem Tax Strategy Criterion um des S&P Global CSA aus. Dieses wird insbesondere für die Auswahl der Komponenten der DJSI verwendet und orientiert sich im Unterschied zum GRI 207 stärker an der Erwartungshaltung der Investoren. Im S&P Global CSA enthalten sind Questions zur Steuerstrategie und Governance des jeweiligen Unternehmens, die Offenlegung von länderbezogenen Informationen und ein Vergleich der durchschnittlichen Effective Tax Rate und Cash Tax Rate des jeweiligen Unternehmens mit den durchschnittlichen Tax Rates seiner Branche. Viele Nachhaltigkeitsberichte der Schweizer Unternehmen enthalten Verweise auf das Rahmenwerk der GRI, jedoch ist der Standard GRI 207 nicht im selben Ausmaß vertreten wie in Deutschland.

Für den deutschen Markt ist festzustellen, dass sich im Vergleich zur Vorjahresstudie einige der DAX-Unternehmen im GRI-207-bezogenen Ranking durch eine umfassendere Berichterstattung verbessert haben. Im Umkehrschluss haben sich jene Unternehmen, die im Wesentlichen dieselben steuerlichen Informationen erneut veröffentlichten, im GRI-207-bezogenen Ranking verschlechtert. Während wir im letzten Jahr nur bei zwei Unternehmen ein Public CbCR gefunden hatten, waren es dieses Jahr doppelt so viele (Allianz, Deutsche Telekom, Munich Re und RWE).

Strategischer Umgang mit künftigen gesetzlichen Offenlegungspflichten

Viele Unternehmen sind noch vorsichtig mit der Veröffentlichung von quantitativen Kennzahlen und Daten eines Public CbCR oder einer Total Tax Contribution, beispielsweise um ihr Betriebs- und Geschäftsgeheimnis zu wahren. Im europäischen Binnenmarkt wird die Veröffentlichung eines CbCR für Berichte grundsätzlich ab dem 22. Juni 2024 verpflichtend sein. Bis dahin gilt es, die Datenverfügbarkeit sicherzustellen und gegebenenfalls IT-Systeme anzupassen. Strategisch gesehen verbessert eine frühere, freiwillige Veröffentlichung entsprechende Benchmarks im Vergleich mit Wettbewerbern, so auch in der Methodik der in dieser Studie angewandten Ratings.



Vorjahresstudie

www.pwc.de/de/nachhaltigkeit/nachhaltigkeit-und-steuern.html

Außer einigen Vorreitern veröffentlichen hingegen erst wenige österreichische Unternehmen steuerliche Informationen im Nachhaltigkeitsbericht. Unternehmen, die sich erst im Laufe des Jahres 2022 entscheiden, künftig einen steuerlichen Transparencybericht oder steuerliche Informationen im Nachhaltigkeitsbericht publik zu machen, können

anhand der bereits veröffentlichten und dieser Studie zugrunde liegenden Berichte einen guten Überblick über den Stand der derzeitigen Berichterstattung im DACH-Raum gewinnen und so leichter ihren eigenen Ansatz finden. Weitere Informationen zu den ersten Schritten im Themenfeld ESG & Tax hat PwC Österreich zusammengestellt.

Vorteile der Veröffentlichung steuerlicher Informationen

Unternehmen, die nach dem Rahmenwerk der GRI in der Berichtsvariante „Core“ oder „Comprehensive“ berichten und Steuern als „wesentlich“ in ihrer Wesentlichkeitsanalyse einordnen, sind quasi verpflichtet, auch den Standard GRI 207 anzuwenden. Doch warum ist es vorteilhaft, mehr steuerliche Informationen zu veröffentlichen? Einige nachhaltigkeitsbezogene Ratings und Indizes wie die DJSI ziehen mit dem S&P Global CSA bereits steuerliche Informationen als Prüfkriterium heran.



ESG Week

[www.pwc.at/de/assets/
Veranstaltungen/esg-week/pwc_
esg_week_april_2022_tag5_esg_
meets_tax.pdf](http://www.pwc.at/de/assets/Veranstaltungen/esg-week/pwc_esg_week_april_2022_tag5_esg_meets_tax.pdf)

In der Studie Public Tax Transparency Benchmark untersucht PwC Schweiz, losgelöst von einem Nachhaltigkeitsstandard, seit 2018 jährlich die steuerliche Offenlegung der 50 führenden Schweizer Unternehmen. Der Umfang der veröffentlichten

Informationen hat seit Beginn der Studie jährlich zugenommen. Damit wird deutlich, dass dieses Thema für die Schweizer Unternehmen in den letzten Jahren stetig an Bedeutung gewonnen hat.

Auswirkungen am Kapitalmarkt und Investor View

Für viele Unternehmen entscheidend ist der sogenannte Investor View, also die Erwartungshaltung institutioneller Investoren und Großaktionäre. Ein konkretes Beispiel für den externen Druck auf Unternehmen zu mehr steuerlicher Transparenz ist, dass einige Investoren von Amazon, Cisco und Microsoft künftig die Veröffentlichung eines Tax Transparency Report nach den Vorgaben des GRI 207: Tax 2019 erwarten. Auch dem Letter to CEOs 2020 von Larry Fink, dem CEO des weltweit größten Vermögensverwalters BlackRock, ist es zu verdanken, dass die Bedeutung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zunimmt. Hinzu kommt, dass auch die Principles for Responsible Investment (PRI) bereits einen Investor Guide zum Thema Tax Transparency haben, die dänischen Pensionsfonds über einen Tax Code of Conduct verfügen und die norwegische Zentralbank sowie auch die Ethos Foundation ihre Erwartungen an die steuerliche Transparenzberichterstattung sowie den verantwortungsvollen Umgang mit Steuerrisiken veröffentlichten. All diese Entwicklungen lassen bereits die künftige Relevanz steuerlicher Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung bei Investitionsentscheidungen erahnen.



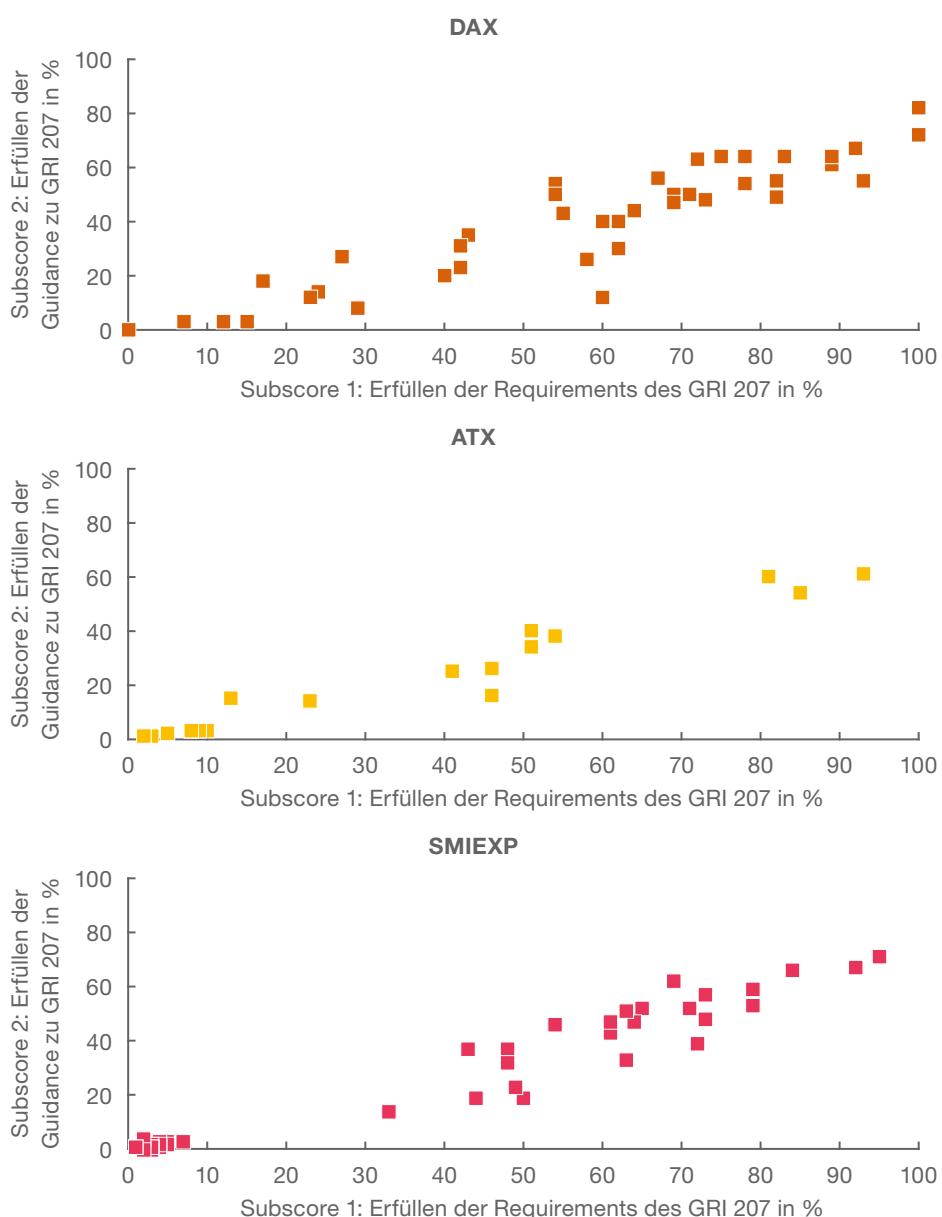
Vorjahresstudie

[www.pwc.ch/en/publications/2022/
public-tax-transparency-
benchmark-study_EN_2022-web-
single.pdf](http://www.pwc.ch/en/publications/2022/public-tax-transparency-benchmark-study_EN_2022-web-single.pdf)

C Ergebnisse nach Rahmenwerk

1 GRI 207: Tax 2019

Abb. 2 Ranking der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen anhand GRI 207: Tax 2019



Mit dem am 5. Dezember 2019 veröffentlichten Standard GRI 207: Tax 2019⁸ wurde eine ausdrückliche Verbindung zwischen steuerlicher und nachhaltigkeitsbezogener Offenlegung von Unternehmensdaten geschaffen. Das prozentuale Abschneiden der 108 untersuchten DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen bei der Anwendung des Standards GRI 207: Tax 2019 lässt sich der folgenden Darstellung entnehmen: Die Werte ergeben sich jeweils daraus, zu wie viel Prozent die einzelnen Requirements des GRI 207 (x-Achse) bzw. der dazugehörigen Guidance (y-Achse) erfüllt wurden.

Die Verteilung der Ergebnisse der DAX-Unternehmen ist linear und relativ gleichmäßig. Dies spiegelt wider, dass nicht nur die Vorreiter der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung wie die Allianz, Deutsche Telekom, E.ON, Infineon, Munich Re und RWE, sondern bereits viele weitere DAX-Unternehmen sich auf den Weg zu einer umfassenderen steuerlichen Transparenz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung begeben haben. So erhielten 30 % der DAX-Unternehmen ein Rating im oberen (Rating B+ oder besser) und 35 % eines im mittleren Bereich (Rating D+ bis C++). Vier der DAX-Unternehmen hatten keine nicht finanziellen, steuerlichen Informationen im Sinne des GRI 207 veröffentlicht, die in dieser Studie untersucht hätten werden können.

⁸ Global Sustainability Standards Board (Hrsg.), Global Reporting Initiative Standards, GRI 207: Tax 2019, 5. Dezember 2019, abrufbar unter: www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/gri-207-tax-2019/.

Die Hälfte der ATX-Unternehmen hat bis zu 25 % der Requirements des GRI 207 (in der Abbildung 2 als „Wolke“ erkennbar) erfüllt, die übrigen größtenteils 40 % bis 55 %. Ein Rating im unteren Bereich (Rating E++ oder schlechter) erhielten folglich 60 % der ATX-Unternehmen und 25 % im mittleren Bereich (Rating D oder D+). Ein Grund dafür ist, dass bis auf die Vorreiter OMV, Raiffeisen Bank und Voestalpine erst wenige ATX-Unternehmen in ihren Nachhaltigkeitsberichten Steuern thematisieren.

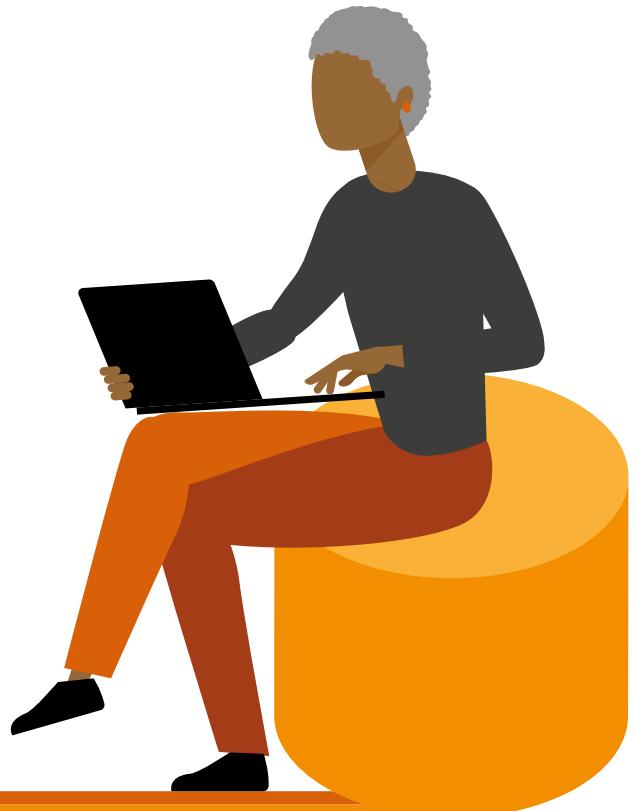
Etwa die Hälfte der SMIEXP-Unternehmen hat bis zu 10 % der Requirements des GRI 207 (x-Achse) erfüllt. Dies führt dazu, dass 47,9 % von ihnen ein Rating im unteren Bereich (Rating G) erhielten. Ein Grund dafür ist, dass der Standard GRI 207: Tax 2019 im deutschen und österreichischen Markt eine größere Relevanz besitzt, während sich der schweizerische eher am S&P Global CSA orientiert. Unter den SMIEXP-Unternehmen, die etwa zur Hälfte der Requirements der GRI 207 berichten, verteilen sich die weiteren Ratings sodann linear. Ein Rating im mittleren Bereich (Rating E bis C++) erzielten somit 41,7 % der SMIEXP-Unternehmen und im oberen Bereich (Rating B oder besser) 10,4 %. Besonders positiv i.S.e. best practice sind dabei Unternehmen wie beispielsweise Adecco oder Swiss Re hervorzuheben.

Rahmenwerk der GRI

Das Rahmenwerk der 1997 gegründeten Global Reporting Initiative (GRI) umfasst neben den drei Universal Standards mit den grundlegenden Prinzipien sowie der Wesentlichkeitsanalyse auch Sector Standards und Topic Standards, aufgeteilt in die Themen Ökonomie, Umwelt und Soziales. Ein Bericht im Einklang mit den Standards der GRI muss neben den Universal Standards und den Management Approach Disclosures je Standard auch mindestens eine (Core Option) oder alle (Comprehensive Option) wesentlichen Topic-specific Disclosures erfüllen.

Nach den Vorgaben der Non-Financial Reporting Directive (NFRD) können nationale, europäische und internationale Rahmenwerke für die Erstellung des nicht finanziellen Berichts genutzt werden und sind sodann im jeweiligen unternehmerischen Bericht anzugeben.⁹ Die Standards der GRI werden für die Nachhaltigkeitsberichterstattung von 97,5 % der DAX-, 85 % der ATX- und 91,7 % der SMIEXP-Unternehmen herangezogen. So

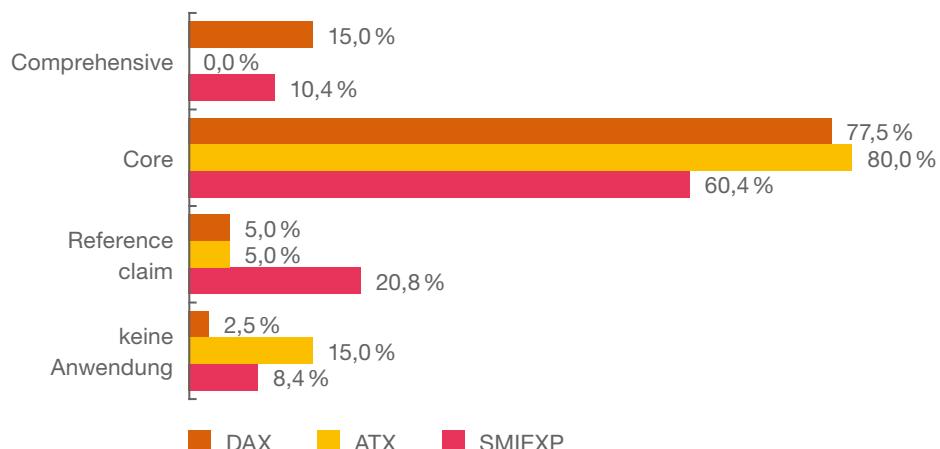
wenden 76,5 % der DAX-, 80 % der ATX- und 60,4 % der SMIEXP-Unternehmen die Core Option, zusätzlich 16 % der DAX- und 10,4 % der SMIEXP-Unternehmen die umfassendere Comprehensive Option und jeweils 5 % der DAX- und ATX- sowie 20,8 % der SMIEXP-Unternehmen den Reference Claim an, beziehen sich also nur auszugsweise auf einzelne Berichtsanforderungen der GRI.



⁹ Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nicht finanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, ABl. vom 15.11.2014, L 330/1, Art. 19a Abs. 1 UAbs. 2 sowie Erwägungsgrund 9.

Abb. 3 Anwendung des GRI-Rahmenwerks durch die DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen

Anwendung der Berichtsoptionen



1 Disclosure 207-1 – Steuerkonzept

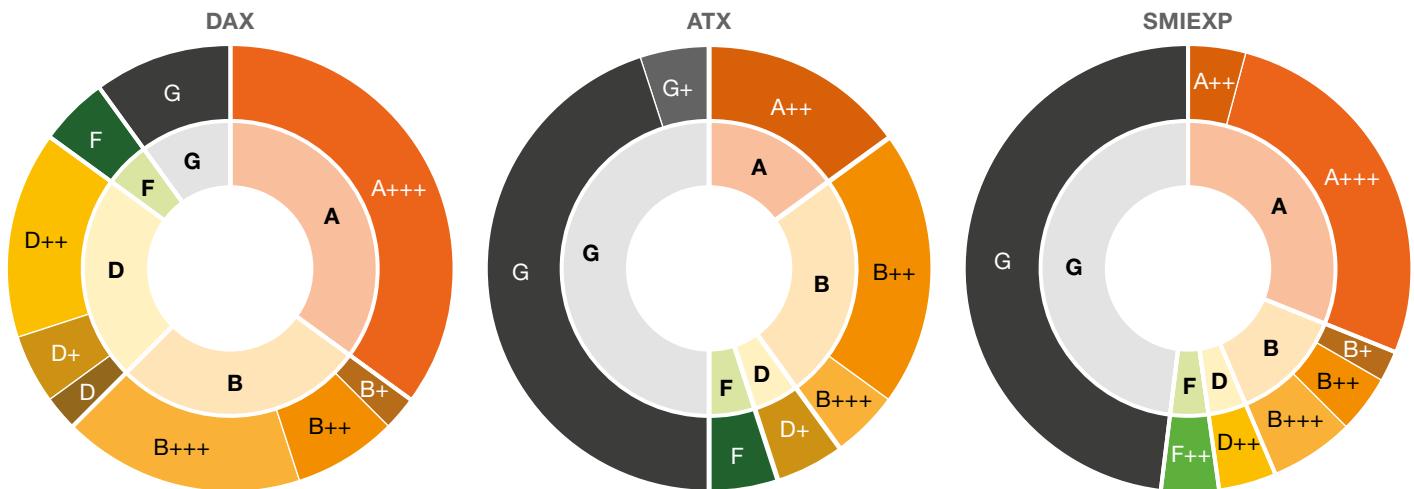
Disclosure 207-1 – Steuerkonzept

Der GRI 207-1 verlangt einen Link zu einer öffentlichen Steuerstrategie oder deren Zusammenfassung, die Angabe der Zuständigkeit dafür innerhalb des Unternehmens, die Einhaltung regulatorischer Vorgaben und die Verbindung mit der Geschäfts- und Nachhaltigkeitsstrategie.

Mindestens drei der vier Requirements von GRI 207-1 werden von 62,5 % der DAX-, 40 % der ATX- und 43,8 % der SMIEXP-Unternehmen berichtet (Rating B oder besser). GRI 207-1 ist damit der am häufigsten berichtete Disclosure des Standards GRI 207: Tax 2019. Ein Rating im mittleren Bereich (Rating E bis C++) erzielen 27,5 % der DAX-, 10 % der ATX- und 8,3 % der SMIEXP-Unternehmen. Zudem haben 10 % der DAX-, 50 % der ATX- und 47,9 % der SMIEXP-Unternehmen keine Informationen veröffentlicht, die für die Anforderung des GRI 207-1

hätten herangezogen werden können, und erhielten folglich ein Rating im unteren Bereich (Rating G). Dass der Anteil der mit G bewerteten ATX- und SMIEXP-Unternehmen deutlich höher ist als der der DAX-Unternehmen, ist auf die eingangs beschriebene geringere Bedeutung des Standards GRI 207 für den schweizerischen Markt bzw. die bislang geringere Berücksichtigung des Themas Steuern in österreichischen im Vergleich zu deutschen Nachhaltigkeitsberichten zurückzuführen.

Abb. 4 Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen bei GRI 207-1



Der innere Kreis stellt das prozentuale Abschneiden der Unternehmen anhand der Pflichtangaben („Requirements“) in den Ratings A bis G dar. Der äußere Kreis zeigt darauf aufbauend die prozentuale Verteilung im Gesamtrating bestehend aus den Pflichtangaben („Requirements“) in A bis G sowie zusätzlich der weiterführenden Angaben („Guidance“) von „+“ bis „+++“.

Von den Unternehmen, die zu GRI 207-1 berichten, geben nahezu alle ausdrücklich oder konkludent an, dass ihre Tax Strategy, Tax Principles, Approach to Tax oder ein anders bezeichnetes Steuerkonzept konzernweit gilt. Dessen Zusammenfassung findet sich bei 87,5 % der DAX-, 45 % der ATX- und 47,9 % der SMIEXP-Unternehmen, während eine eigenständige Publikation bei 55 % der DAX-, 20 % der ATX- und 37,5 % der SMIEXP-Unternehmen zu finden ist. Eine explizite Beschreibung der Verantwortung des jeweiligen Chief Financial Officer (CFO) für die unternehmerische Steuerstrategie findet sich bei 57,5 % der DAX-, 25 % der ATX- und 35,4 % der SMIEXP-Unternehmen.

Zu ihrem allgemeinen Umgang mit Compliance berichten 60 % der DAX-, 30 % der ATX- und 29,2 % der SMIEXP-Unternehmen. Gemeint ist dabei die Absicht, Steuergesetze nicht nur dem Wortlaut nach, sondern auch nach deren Sinn und Zweck einzuhalten, sich also nach dem hinter diesen Normen stehenden Willen des Gesetzgebers zu richten („comply with letter and spirit of the law“). Dieses Prinzip findet sich auch in den Vorgaben der OECD und des S&P Global CSA, die an späterer Stelle beschrieben werden.

Schwieriger ist es für Unternehmen, die Verzahnung der Steuer-, Geschäfts- und Nachhaltigkeitsstrategie zu beschreiben, da der Standard GRI 207: Tax 2019 selbst nicht definiert, was unter einer „nachhaltigen Steuerstrategie“ zu verstehen ist. Die „Königsklasse“ der unternehmerischen Berichterstattung ist deshalb, eine

individuelle und tatsächlich gelebte Verbindung von Steuerzahlungen, nachhaltiger Entwicklung und verantwortungsvoller Geschäftspolitik zu finden: Ausgangspunkt kann das Verständnis von GRI, UN und ICC¹⁰ sein, dass Steuern als staatliche Einnahmen zur Finanzierung der aus der nachhaltigen Entwicklung erwachsenden Staatsaufgaben beitragen. Unternehmen müssen jedoch die Waage halten zwischen der Maximierung von Nachhaltigkeitsbemühungen als verantwortungsvoller Steuerzahler auf der einen Seite und der Minimierung von Steuraufwendungen mit Rücksicht auf den Shareholder Value auf der anderen Seite. Nicht verwunderlich ist daher, dass im Vergleich zu den anderen Anforderungen des GRI 207-1 hier nur 45 % der DAX-, 25 % der ATX- und 41,7 % der SMIEXP-Unternehmen berichten.

¹⁰ UN, General Assembly, Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015, Transforming our world: the Agenda 2030 for Sustainable Development, A/RES/70/1, abrufbar unter: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/89/PDF/N1529189.pdf?OpenElement>, Target 17.1; ICC, Position Paper on Tax and the United Nations' Sustainable Development Goals, abrufbar unter: <https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2018/02/icc-position-paper-on-tax-and-the-un-sdgs.pdf>, S. 2 f.; dazu auch Schnitger/Holle/Kockrow, DStR 2020, 1524, 1526.

2 Disclosure 207-2 – Tax Governance, Kontrolle und Risikomanagement

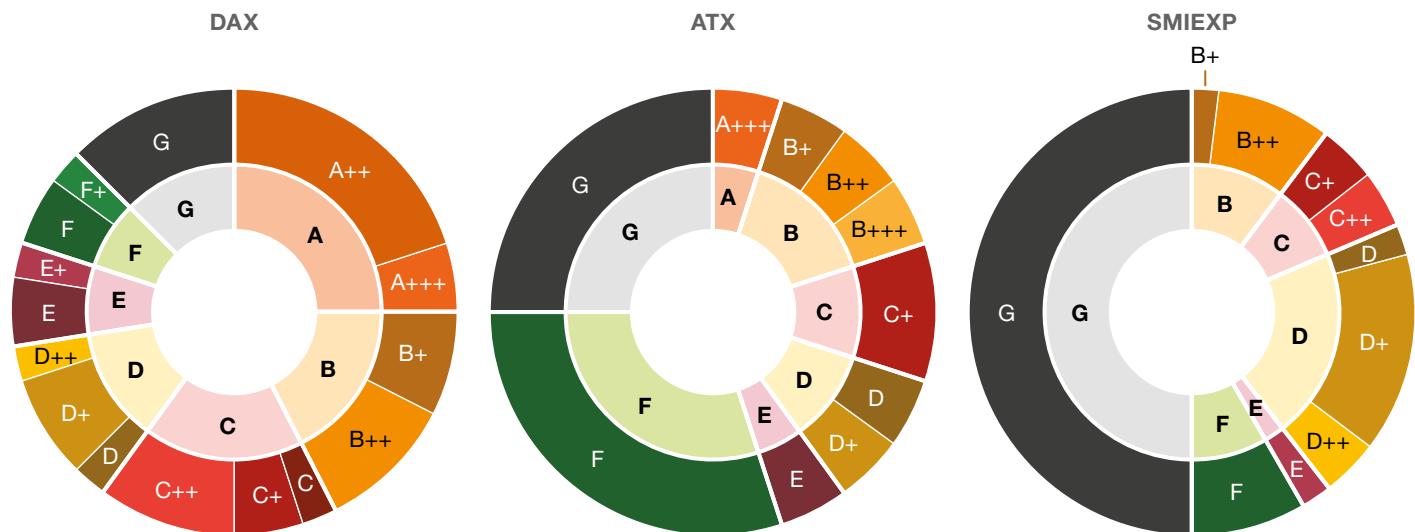
Disclosure 207-2 – Tax Governance, Kontrolle und Risikomanagement

GRI 207-2 basiert auf der Annahme, dass das Tax-, Governance-, Kontroll- und Risiko-Management eines Unternehmens Aufschluss über die Wirksamkeit der gewählten Steuerstrategie gibt. Unternehmen sollen deshalb offenlegen, wer für die Einhaltung der Steuerstrategie und ihre Auswertung zuständig ist und wie sie in den Konzern beispielsweise durch Mitarbeiter Schulungen, Vergütungsschemen, Nachfolgeplanungen und den Umgang mit Steuerrisiken eingebettet ist. Zudem sind die Prozesse im Falle unethischen und rechtswidrigen Verhaltens und die Zuverlässigkeit dieser Prozesse zu berichten.

Im GRI 207-2 erzielen 42,5 % der DAX-, 20 % der ATX- und 10,4 % der SMIEXP-Unternehmen ein Rating im oberen Bereich (Rating B oder besser). Im mittleren Bereich (Rating E bis C++) bewegen sich 37,5 % der

DAX-, 25 % der ATX- und 31,3 % der SMIEXP-Unternehmen und im unteren (Rating F oder schlechter) 20 % der DAX-, 55 % der ATX- und 58,3 % der SMIEXP-Unternehmen.

Abb. 5 Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen bei GRI 207-2



Der innere Kreis stellt das prozentuale Abschneiden der Unternehmen anhand der Pflichtangaben („Requirements“) in den Ratings A bis G dar. Der äußere Kreis zeigt darauf aufbauend die prozentuale Verteilung im Gesamtrating bestehend aus den Pflichtangaben („Requirements“) in A bis G sowie zusätzlich der weiterführenden Angaben („Guidance“) von „+“ bis „+++“.

Eine explizite Beschreibung der Verantwortung des jeweiligen CFO für die Einhaltung der jeweiligen Steuerstrategie findet sich bei 65 % der DAX-, 25 % der ATX- und 31,25 % der SMIEXP-Unternehmen. Zur organisatorischen Einbettung der Steuerstrategie berichten 60 % der DAX-, 35 % der ATX- und 41,7 % der SMIEXP-Unternehmen, dass sie die Verantwortung delegieren und es bei ihnen eine Kontroll- und Berichtskette gibt. Das konkret in der Guidance genannte Beispiel der Mitarbeiterschulungen führen 30 % der DAX-, 10 % der ATX- und 6,3 % der SMIEXP-Unternehmen an.

Zum allgemeinen Umgang mit Steuerrisiken mittels der dazugehörigen Prozesse und der internen Kommunikation geben die Unternehmen im Vergleich zum vorgenannten Requirement deutlich häufiger Auskunft, nämlich 82,5 % der DAX-, 50 % der ATX- und 41,7 % der SMIEXP-Unternehmen. Auf ein internes Steuerkontrollsystem verweisen zudem ausdrücklich 42,5 % der DAX-, 25 % der ATX- und 25 % der SMIEXP-Unternehmen. Daraus

lässt sich jedoch nicht schließen, dass die anderen Unternehmen kein internes Risikokontrollsystem für den steuerlichen Bereich (Steuerkontrollsystem) haben. Die Verteilung spiegelt vielmehr wider, dass die Ausführungen in den für diese Studie verfügbaren Informationsquellen das Thema „Compliance und Risikokontrollsysteme“ im Bereich „Steuern“ in den meisten Fällen noch unberücksichtigt lassen oder diese nur in geringem Umfang erwähnen.

Steuerkontrollsystem

Ein Steuerkontrollsystem hat, da es steuerlich relevante Prozesse standardisiert und vereinheitlicht, zahlreiche Vorteile, wie unter anderem:

- Reduktion finanzstrafrechtlicher Risiken und Haftungen
- Reduktion des Fehlerrisikos und Effizienzsteigerung
- laufende Analyse und Monitoring steuerlicher Risiken
- Vorbereitung der Digitalisierung der Steuerfunktion

Das Verständnis von Steuerrisiken stellt bei 65 % der DAX-, 40 % der ATX- und 25 % der SMIEXP-Unternehmen ausdrücklich nicht nur auf finanzielle Auswirkungen aus unsicheren Steuerpositionen ab, sondern bezieht auch Reputationsrisiken mit ein. Gemeint sind Risiken, die sich negativ auf

die Erreichung von Unternehmenszielen auswirken, die öffentliche Wahrnehmung des Unternehmens oder seiner Steuerplanung negativ beeinflussen oder sich in etwaigen Kursverlusten am Kapitalmarkt realisieren.

3 Disclosure 207-3 – Einbeziehung von Stakeholdern und Management von steuerlicher Bedenken

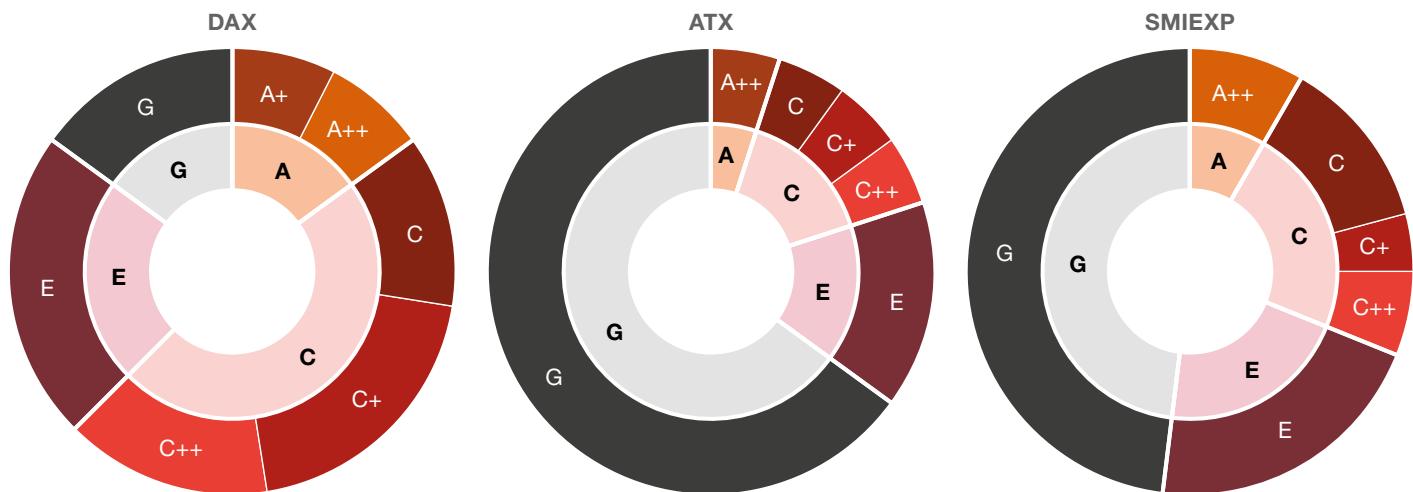
Disclosure 207-3 – Einbeziehung von Stakeholdern und Management von steuerlichen Bedenken

Im Vergleich zu den ersten beiden, unternehmensintern ausgerichteten Disclosures stellt GRI 207-3 auf die Außenwirkung des jeweiligen Unternehmens ab. Dazu gehören die Zusammenarbeit mit Finanzverwaltungen und -behörden, etwaige Lobbyaktivitäten und öffentlich vertretene steuerpolitische Positionen wichtigen Steuerfragen. Auch der Umgang mit Stakeholdern ist offenzulegen. Dies sind beispielsweise Geschäftspartner, Kunden, Lieferanten, Mitarbeiter:innen und die Zivilgesellschaft. Ihre Belange sind durch entsprechende Prozesse zu sammeln und in Entscheidungsfindungen wie die Wesentlichkeitsanalyse einzubeziehen.

Von den drei Requirements des GRI 207-3 werden alle drei (Rating A) von 15 % der DAX-, 5 % der ATX- und 8,3 % SMIEXP-Unternehmen, zwei (Rating C) von 47,5 % der DAX-, 15 % der ATX- und 22,9 % SMIEXP-Unternehmen und eines (Rating E) von

22,5 % der DAX-, 15 % der ATX- und 20,8 % der SMIEXP-Unternehmen berichtet. Auffallend ist auch, dass nur wenige, also 22,5 % der DAX-, 5 % der ATX- und 14,6 % der SMIEXP-Unternehmen, auf die Guidance zu GRI 207-3 ein ++ oder +++ erzielen.

Abb. 6 Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen bei GRI 207-3



Der innere Kreis stellt das prozentuale Abschneiden der Unternehmen anhand der Pflichtangaben („Requirements“) in den Ratings A bis G dar. Der äußere Kreis zeigt darauf aufbauend die prozentuale Verteilung im Gesamtrating bestehend aus den Pflichtangaben („Requirements“) in A bis G sowie zusätzlich der weiterführenden Angaben („Guidance“) von „+“ bis „+++“.

Dass sie ein gutes Verhältnis zu den Steuerbehörden anstreben, geben viele Unternehmen an. Genau genommen trafen 80 % der DAX-, 35 % der ATX- und 50 % der SMIEXP-Unternehmen diese Aussage. Mindestens ein Beispiel aus dem in der Guidance aufgeführten Katalog, bestehend aus der Inanspruchnahme von Cooperative Compliance Agreements, einer zeitnahen Betriebsprüfung und Advance Pricing Agreements, fügen 40 % der DAX-, 35 % der ATX- und 33,3 % der SMIEXP-Unternehmen ihrem Bericht hinzu.

Nur wenige, also 30 % der DAX-, 10 % der ATX- und 25 % der SMIEXP-Unternehmen, berichten zu ihrer betriebenen Steuerpolitik zu Steuerfragen. Die Guidance lässt dabei auch einen Hinweis auf den Standard GRI 415: Public Policy 2016 genügen, den beispielsweise 12,5 % der DAX-Unternehmen bedienen. Konkret sieht die Guidance eine Offenlegung der Lobbyaktivitäten, der Positionen zu wichtigen Steuerfragen und der Mitgliedschaften in repräsentativen Verbänden vor. Letztere werden unter den wenigen Angaben noch am häufigsten, das heißt von 12,5 % der DAX- und 12,5 % der SMIEXP- sowie 10 % der ATX-Unternehmen, angeführt.

Dass sie die Belange von Stakeholdern grundsätzlich berücksichtigen, berichten vergleichbar wenige, also 30 % der DAX-, 15 % der ATX- und 16,7 % der SMIEXP-Unternehmen. Eine etwas detailliertere Prozessbeschreibung findet sich nur bei 20 % der DAX-, 5 % der ATX und 2,1 % der SMIEXP-Unternehmen. Daraus lässt sich jedoch nicht schließen, dass die anderen Unternehmen keine Stakeholderbefragungen durchführen oder deren Feedback nicht berücksichtigen. Vielmehr spiegelt dieses Ergebnis wider, dass die Berichte größtenteils noch relativ kurz ausfallen und sich zu den Stakeholderbelangen keine Angaben darin finden.

4 Disclosure 207-4 – Country-by-country reporting

Disclosure 207-4 – Country-by-country reporting

Das Public CbCR nach GRI 207-4 ist größtenteils kongruent mit der länderbezogenen Berichterstattung laut Aktionspunkt 13 des BEPS-Projekts der OECD und der DAC4.¹¹ Für jede Jurisdiktion, in der das jeweilige Unternehmen steuerlich ansässig ist, sind zu nennen:

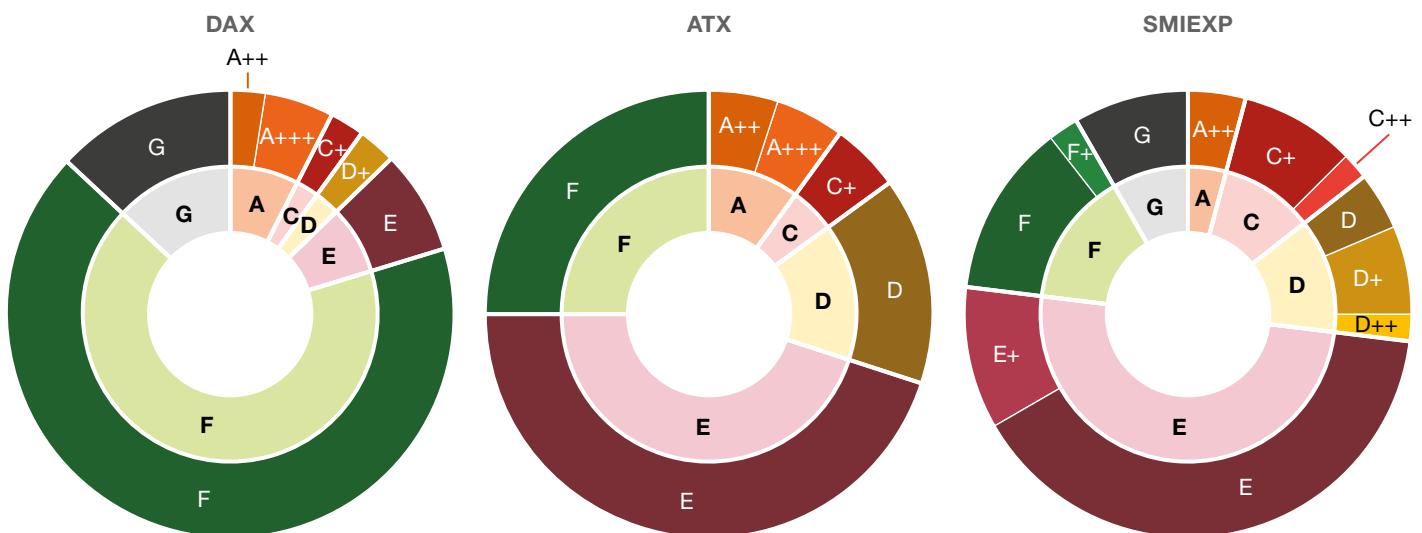
- die Namen der Geschäftseinheiten,
- die Hauptaktivität,
- die Anzahl der Mitarbeiter:innen,
- Umsätze aus konzerninternen Transaktionen mit anderen Jurisdiktionen sowie mit fremden Unternehmen,
- das Ergebnis vor Ertragsteuern,
- die gezahlte und entstandene Ertragsteuern sowie
- die Gründe für die Differenz zwischen gezahlten und entstandenen Ertragsteuern, die bei Anwendung des Regelsteuersatzes entstanden wären.

Ein (fast) vollständiges Public CbCR findet sich bei 7,5 % der DAX-, 10 % der ATX- und 4,2 % der SMIEXP-Unternehmen (Rating B oder besser). Keine Angaben, die zur Auswertung nach GRI 207-4 herangezogen werden können (Rating G), lassen sich hingegen bei 12,5 % der DAX- und 8,3 % der SMIEXP-Unternehmen finden. Ein ähnliches Bild zeigt

Assessment 2 der DJSI. Die meisten Ergebnisse bewegen sich im mittleren Bereich (Rating F bis E+) bei 72,5 % der DAX-, 85 % der ATX- und 64,6 % der SMIEXP-Unternehmen. Nur die wenigsten, also jeweils 10 % der DAX- und ATX- sowie 8,3 % der SMIEXP-Unternehmen, erzielen auf die Guidance zu GRI 207-4 ein ++ oder +++.

¹¹ Vgl. A. Schnitger, F. Holle, M. Kockrow, Tax and Transparency: Reporting in Accordance with the Global Reporting Initiative, in: INTERTAX 49 (2021), Heft 8/9, S. 702, 710 f.

Abb. 7 Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen bei GRI 207-4



Der innere Kreis stellt das prozentuale Abschneiden der Unternehmen anhand der Pflichtangaben („Requirements“) in den Ratings A bis G dar. Der äußere Kreis zeigt darauf aufbauend die prozentuale Verteilung im Gesamtrating bestehend aus den Pflichtangaben („Requirements“) in A bis G sowie zusätzlich der weiterführenden Angaben („Guidance“) von „+“ bis „+++“.

Da das Public CbCR im europäischen Binnenmarkt grundsätzlich für nach dem 22. Juni 2024 veröffentlichte Berichte verpflichtend wird, ist für zukünftige Berichtszeiträume zu erwarten, dass der Anteil der Unternehmen, die ein nahezu vollständiges CbCR veröffentlichen, wie Adecco, Allianz, Deutsche Telekom, Munich Re, Raiffeisen Bank International, RWE, Swiss Life und Voestalpine, weiter steigen wird. Dabei besteht für die Unternehmen unter anderem die Herausforderung, die Daten, Kennzahlen und Überleitungsbuchungen prozesseitig im IT-System „verfügbar“ zu machen.

Richtlinie zum Public Country-by-Country-Reporting

Eine Einigung auf die Richtlinie zum Public CbCR wurde am 1. Juni 2021 erzielt; am 1. Dezember 2021 wurde sie als Richtlinie 2021/2101/EU im Amtsblatt veröffentlicht. Die EU-Mitgliedsstaaten haben sie bis zum 22. Juni 2023 umzusetzen.

Für Unternehmen, die ihren Nachhaltigkeitsbericht im Einklang mit den Standards der GRI erstellen, das heißt entweder die Core Option oder die Comprehensive Option anwenden, und Steuern als „wesentlich“ im Rahmen ihrer Wesentlichkeitsanalyse erkannt haben, besteht bereits eine Quasiverpflichtung zur Veröffentlichung eines Public CbCR nach GRI 207-4.

- Können einzelne Kennzahlen nicht berichtet werden – sei es, weil die entsprechenden Prozesse zur Datensammlung noch nicht implementiert und die Informationen folglich nicht verfügbar sind oder andernfalls Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse offengelegt werden würden –, besteht die Möglichkeit, nach dem Report-or-explain-Prinzip eine sogenannte Omission geltend zu machen. Voraussetzung ist, zu begründen, warum die betreffende Information nicht berichtet werden kann, und einen Zeitpunkt zu nennen, ab dem eine Veröffentlichung möglich sein wird.
- Sind die Daten erst zu einem späteren Zeitpunkt verfügbar, besteht die Möglichkeit, das Public CbCR nach GRI 207-4 auf einen anderen Zeitraum zu beziehen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein steuerlicher Transparenzbericht im ersten Quartal gemeinsam mit dem Nachhaltigkeitsbericht veröffentlicht, aber das CbCR für die Finanzverwaltung erst im dritten Quartal fertiggestellt wird. Dann kann GRI 207-4 auch durch das Vorjahres-CbCR erfüllt werden, sofern der abweichende Berichtszeitraum kenntlich gemacht wird.

Mit Blick auf das CbCR nach GRI 207-4 ist festzustellen, dass einzelne Vorgaben und Kennzahlen „leichter“ zu erfüllen sind. So veröffentlichen 87,5 % der DAX-, 90 % der ATX- und 81,3 % der SMIEXP-Unternehmen eine Liste der ansässigen Gesellschaften pro Jurisdiktion. Auch die Zahl der Mitarbeiter:innen pro Jurisdiktion, die entweder nach Köpfen oder Full-Time Equivalent (FTE) auszuweisen ist, berichten 12,5 % der DAX-, 55 % der ATX- und 56,3 % der SMIEXP-Unternehmen.

Des Weiteren berichtet etwa jedes fünfte Unternehmen den Profit before Tax – also jeweils 20 % der DAX- und ATX- sowie 18,8 % der SMIEXP-Unternehmen, die Income Tax Paid jeweils 20 % der DAX- und ATX- sowie 14,6 % der SMIEXP-Unternehmen und die Income Tax Accrued 15 % der DAX-, 20 % der ATX und 14,6 % der SMIEXP-Unternehmen. Weniger, das heißt von 10 % der DAX-, 25 % der ATX- und 14,6 % der SMIEXP-Unternehmen, werden Sachanlagen, andere als Geld oder Äquivalente, länderspezifisch ausgewiesen.



2 Dow Jones Sustainability Indices

Ein Entscheidungskriterium für institutionelle Investoren und Anleger ist die Platzierung eines potenziellen Investitionsobjekts in Ratings und Indizes. Aus der rasant steigenden Anzahl an nachhaltigkeitsbezogenen Ratings und Indizes, von

denen einige wenige die steuerliche Transparenz auch schon als Wertungskriterium berücksichtigen, greifen wir exemplarisch die DJSI heraus, die weltweit zu den ersten Nachhaltigkeitsindizes gehören.

Dow Jones Sustainability Indexes

Die Dow Jones Sustainability Indexes wurden am 8. September 1999 eingeführt. Die Komponenten der DJSI werden unter anderem auf Basis der S&P Global ESG Scores ausgewählt. Diese werden wiederum anhand des jährlichen S&P Global Corporate Sustainability Assessment (CSA) ermittelt. Im Tax-Strategy-Kriterium des S&P Global CSA werden steuerliche Informationen abgefragt, die je nach Branche zu bis zu 3 % in das Gesamtergebnis eingehen.

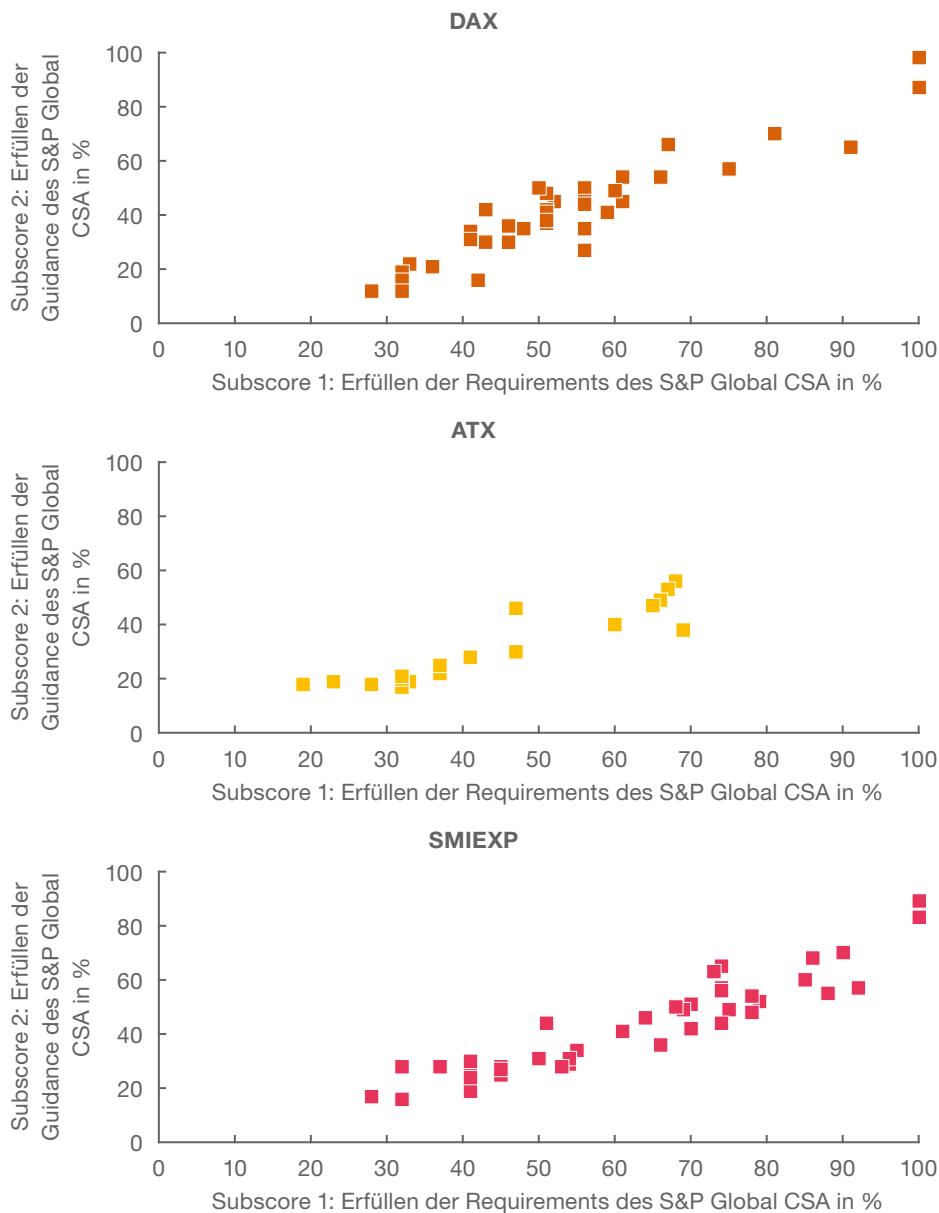
Das Tax Strategy Criterion des CSA umfasst drei Questions zu 1) Steuerstrategie und Governance, 2) Offenlegung länderbezogener Informationen sowie 3) durchschnittlicher Effective Tax Rate und Cash Tax Rate der jeweiligen Unternehmen. Während zu den einzelnen Questions zusätzliche Definitionen, Richtlinien und Datenanforderungen angegeben werden, gibt S&P keine Details über die Methodik der Punktevergabe pro Question preis. Jedoch können

Unternehmen ihre Resultate bei S&P anfordern. Im Gegensatz dazu beschränkt sich unsere Studie darauf, zu prüfen, ob hinsichtlich der Fragen des S&P Global CSA Informationen in den Berichten der Unternehmen enthalten sind. Aufgrund der unterschiedlichen Methoden möchten wir an dieser Stelle darauf hinweisen, dass diese Studie nicht das S&P Global CSA replizieren soll und in Einzelfällen zu abweichenden Ergebnissen kommen kann.

“

The S&P Global Corporate Sustainability Assessment (CSA) covers over 11,000 companies and is completed by over 2,300 participant corporations world-wide. One of the criteria against which we assess companies is tax strategy. As part of this assessment, we ask companies to share their explanations for any tax minimisation techniques. We also review if a corporate tax policy goes beyond compliance and considers the spirit of relevant tax laws.

Abb. 8 Ranking der DAX-, SMIEXP- und ATX-Unternehmen anhand des S&P Global CSA



Wie die 108 untersuchten DAX-, SMIEXP- und ATX-Unternehmen unter Anwendung des S&P Global CSA abschneiden, lässt sich der folgenden Darstellung entnehmen: Die Werte ergeben sich jeweils daraus, zu wie viel Prozent die einzelnen Questions des S&P Global CSA (x-Achse) bzw. die dazugehörigen Guidances (y-Achse) erfüllt wurden.

Die Ergebnisse der DAX- und ATX-Unternehmen bewegen sich eher wolkenartig zwischen 20 % und 70 %. Konkret erhielten nur 2,5 % der DAX- und 15 % ATX-Unternehmen ein Rating im unteren Bereich (Rating F+ oder schlechter) und 85 % der DAX- und 85 % der ATX-Unternehmen eines im mittleren (Rating E bis C++).

Die Verteilung der SMIEXP-Unternehmen ist linear. Dies spiegelt wider, dass bereits viele SMIEXP-Unternehmen aktiv die Vorgaben des S&P Global CSA berücksichtigen und daran teilnehmen. Nur eines der SMIEXP-Unternehmen hatte wenige steuerliche Informationen im Sinne des S&P Global CSA veröffentlicht, die in dieser Studie hätten untersucht werden können (Rating F). So erhielten 77,1 % ein Rating im mittleren Bereich (Rating E bis C++) und 20,8 % eines im oberen Bereich (Rating B oder besser).

1 Question 1 – Tax Strategy and Governance

Question 1 des S&P Global CSA zur Steuerstrategie und Governance weist eine gewisse Schnittmenge mit den Anforderungen des GRI 207-1 auf, auf den S&P auch Bezug nimmt.

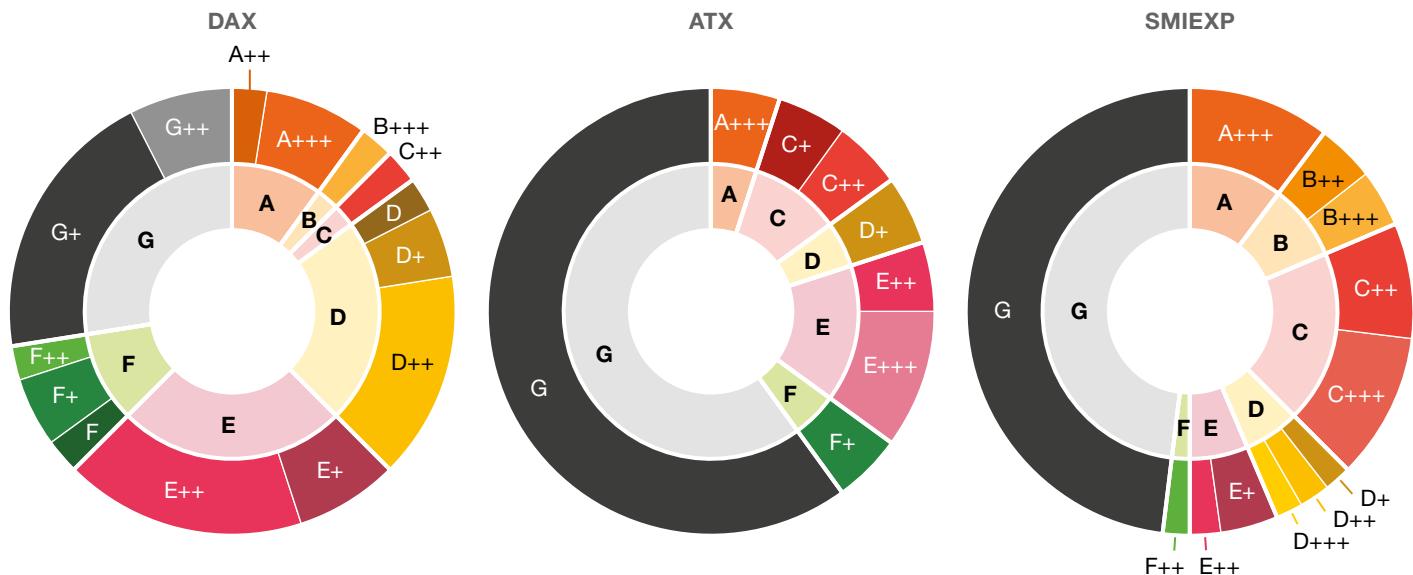
Die Berichte der SMIEXP-Unternehmen entsprechen mehr den Anforderungen der Question 1. Sie erreichen zu 18,8 % ein Rating im oberen Bereich (Rating B oder besser). Im Vergleich dazu erzielen 10 % der DAX- und 5 % der ATX-Unternehmen ein solches Rating. Im Mittelfeld (Rating E bis C++) bewegen sich 50 % der DAX-, 30 % der ATX- und 31,3 % der SMIEXP-Unternehmen, und ein Rating im unteren Bereich (Rating F++ oder schlechter) haben 37,5 % der DAX-, 65 % der ATX- und 50 % der SMIEXP-Unternehmen, die nur wenige oder gar keine Informationen veröffentlichten, die für die Auswertung herangezogen werden konnten. Auf die Guidance zur ersten Question des S&P Global CSA erzielten mehr Unternehmen als bei GRI 207-1, also 57,5 % der DAX-, 25 % der ATX- und 45,8 % der SMIEXP-Unternehmen, ein ++ oder +++.

Question 1 – Tax Strategy and Governance

In Question 1 des S&P Global CSA werden eine öffentlich zugängliche, konzernweite Steuerstrategie und Informationen zur steuerlichen Governance verlangt. Ein Unterschied zu GRI 207-1 besteht darin, dass dieser auch die Zusammenfassung einer nicht öffentlichen oder nicht konzernweiten Steuerstrategie genügen lässt, wenn das jeweilige Unternehmen dazu in seinem Bericht ausdrücklich Stellung bezieht. Des Weiteren werden die ausdrücklichen Selbstverpflichtungen eingefordert,

- keine Steueroasen für Zwecke der Steuervermeidung zu nutzen,
- die Wertschöpfung nicht in Niedrigsteuerländer zu verlagern,
- keine Steuerstrukturen ohne wirtschaftliche Substanz zu planen,
- den Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden,
- die Steuerstrategie vom Vorstand genehmigen zu lassen und
- das Prinzip „comply with letter and spirit of the law“ einzuhalten.

Abb. 9 Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen bei S&P Global CSA-Question 1



Der innere Kreis stellt das prozentuale Abschneiden der Unternehmen anhand der Pflichtangaben („Requirements“) in den Ratings A bis G dar. Der äußere Kreis zeigt darauf aufbauend die prozentuale Verteilung im Gesamtrating bestehend aus den Pflichtangaben („Requirements“) in A bis G sowie zusätzlich der weiterführenden Angaben („Guidance“) von „+“ bis „+++“.

Sofern die berichtenden Unternehmen angaben, eine Steuerstrategie im Sinne von GRI 207-1 zu haben, ist diese zumeist nach den Vorgaben der spezielleren Question 1 des S&P Global CSA auch konzernweit und öffentlich zugänglich. Dies spiegelt sich auch in den ähnlichen Ergebnissen wider. Zu den Anforderungen an die Steuerstrategie nach CSA Question 1 berichten 77,5 % der DAX- sowie jeweils 50 % der ATX- und SMIEXP-Unternehmen, während das Requirement 207-1-a-i 82,5 % der DAX-, 50 % der ATX- und 52,1 % der SMIEXP-Unternehmen erfüllen.

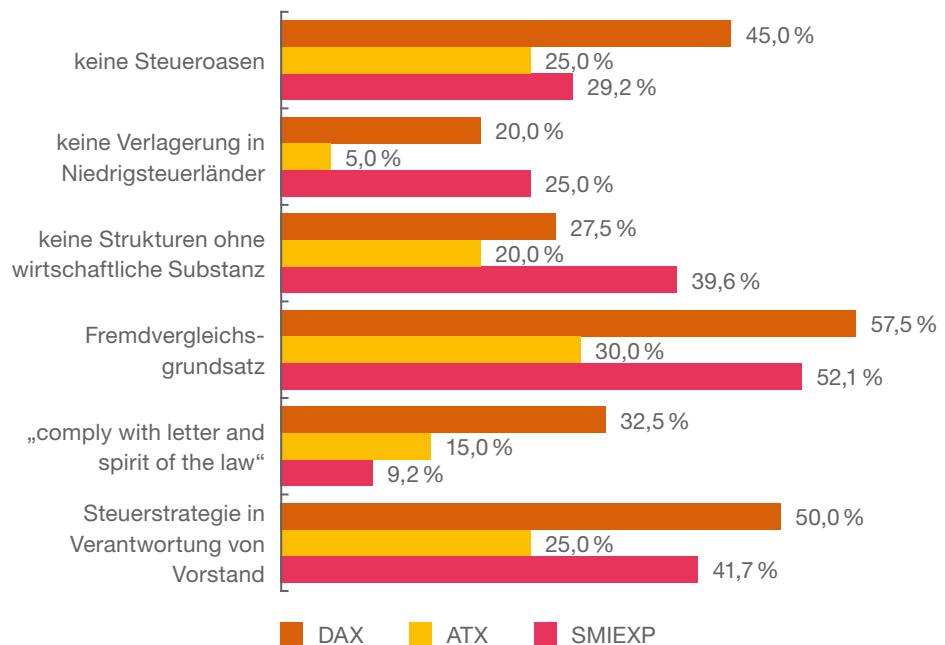
Die Ergebnisse zu den einzelnen von Question 1 erwarteten Selbstverpflichtungen fallen deutlich auseinander: Am häufigsten mit 57,5 % verpflichten sich die DAX-, 30 % der ATX- und 52,1 % der SMIEXP-Unternehmen zur Wahrung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Ausgestaltung ihrer Verrechnungspreise. Dies bedeutet nicht, dass die anderen Unternehmen sich nicht an den Fremdvergleichsgrundsatz halten, sondern dass sie keine Aussage darüber gemacht haben. Die Steuerstrategie überantworten 52,5 % der DAX-, 25 % der ATX- und 41,7 % der SMIEXP-Unternehmen ausdrücklich dem Board of Directors bzw. äquivalent dem Vorstand. Aufgrund der höheren Anforderungen des S&P Global CSA wird bei den Verpflichtungen zur Einhaltung des Grundsatzes „comply with letter and spirit of the law“ teilweise ein niedrigerer Wert als nach GRI 207-1-a-iii erzielt. Dies sind 30 % (S&P Global CSA) gegenüber 57,5 % (GRI 207-1-a-iii) bei den DAX-, 15 % gegenüber 30 % bei den ATX- und 29,2 % (gleich bei S&P Global CSA und GRI 207-1-a-iii) gegenüber bei den SMIEXP-Unternehmen.

Einige, das heißt 45 % der DAX-, 25 % der ATX- und 29,2 % der SMIEXP-Unternehmen, lehnen auch ausdrücklich die Nutzung von Steueroasen zur Steuervermeidung ab. Eine Selbstverpflichtung, keine Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern und keine Strukturen ohne wirtschaftliche Substanz zu planen, wird mit 20 % und 30 % bei den DAX-, 5 % und 20 % bei den ATX- sowie 25 % und 39,6 % bei den SMIEXP-Unternehmen seltener

in die Berichte aufgenommen. Daraus lässt sich jedoch nicht schließen, dass die anderen Unternehmen sich nicht an diese Grundsätze halten. Die abnehmende Häufigkeit der Selbstverpflichtungen spiegelt vielmehr wider, dass Steuerstrategien und Ausführungen zu dem Thema Steuern in der Nachhaltigkeitsberichterstattung größtenteils noch sehr knapp gehalten sind.

Abb. 10 Ausdrückliche Verpflichtungen nach S&P Global CSA Question 1 der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen

Ausdrücklicher Bericht zu den Selbstverpflichtungen



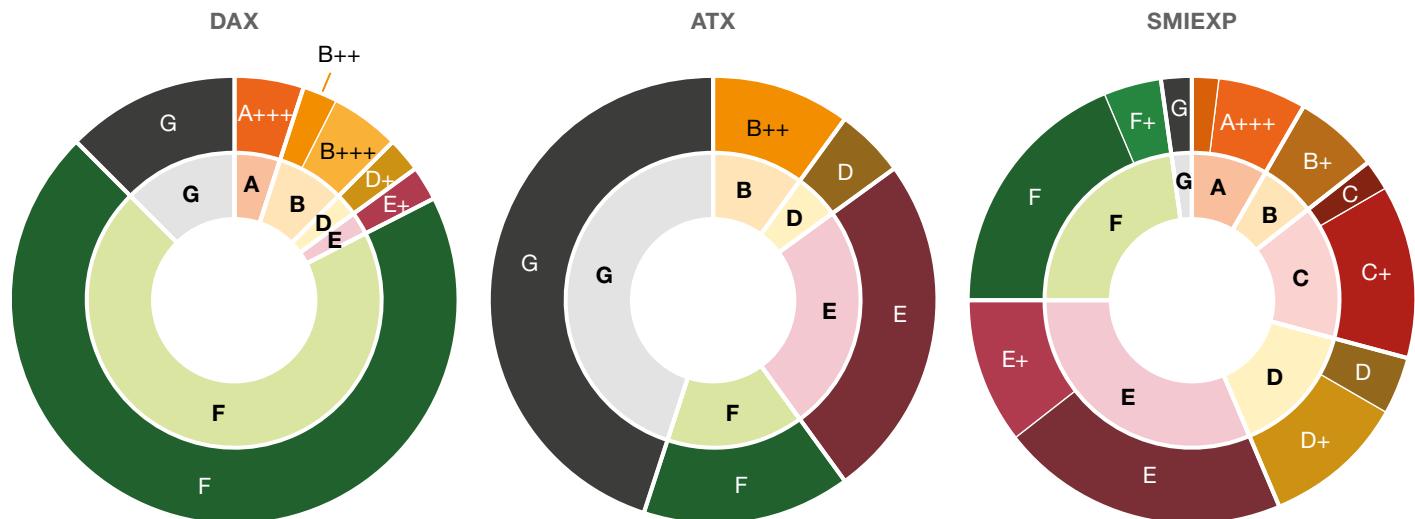
2 Question 2 – Tax Reporting

Die nach Question 2 erforderlichen länderspezifischen Informationen ähneln denen des Public CbCR nach GRI 207-4: Ein (fast) vollständiges Public CbCR findet sich bei fünf DAX-, zwei ATX- und sieben SMIEXP-Unternehmen (Rating B+ oder besser). Keine Angaben, die zur Auswertung nach Question 2 des S&P Global CSA hätten herangezogen werden können (Rating G), ließen sich hingegen bei 12,5 % der DAX-, 45 % der ATX- und 2,1 % der SMIEXP-Unternehmen finden.

Question 2 – Tax Reporting

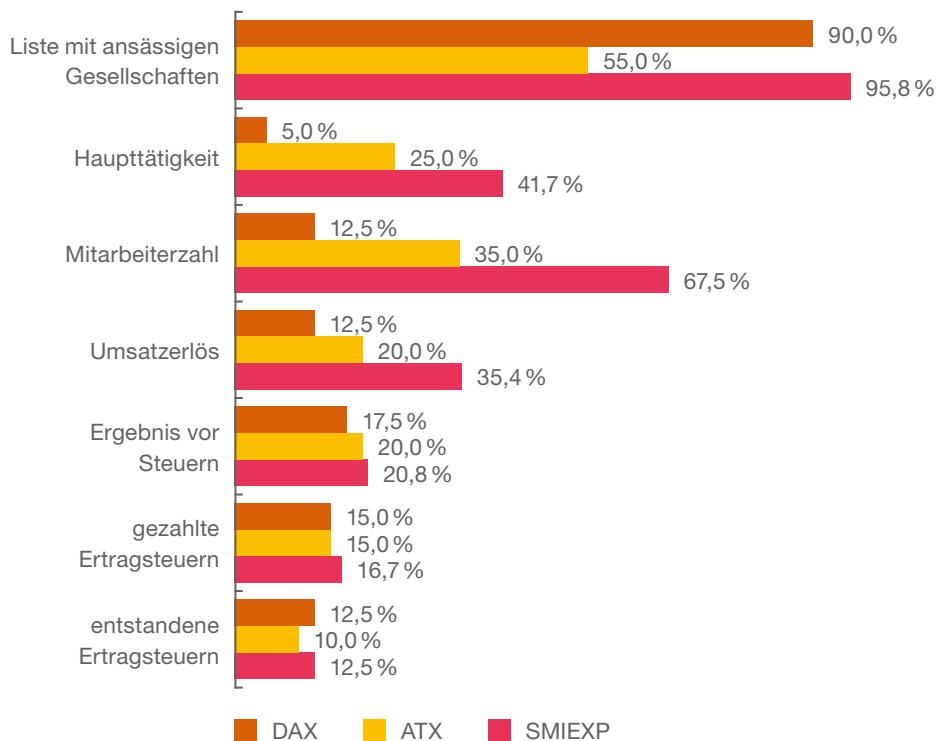
Question 2 des S&P Global CSA umfasst länderspezifische Informationen ähnlich den CbCR-Vorgaben in GRI 207-4. S&P nimmt im Zusammenhang mit Question 2 neben den WEF Metrics – Total tax paid by country for significant locations und OECD/G20: BEPS Action 13 auch Bezug auf GRI 2-1 (2021) sowie 207-4. Ein Unterschied besteht jedoch darin, dass bei den zu berichtenden Umsatzerlösen, dem Gewinn vor Steuern und den angefallenen bzw. gezahlten Ertragsteuern eine Wesentlichkeit von 90 % vorgesehen ist. Damit müssen 90 % der jeweiligen konsolidierten Gesamtwerte getrennt nach Ländern offen gelegt werden. Nur die verbleibenden Unternehmen bis zu 10 % können als „Sonstige“ zusammengefasst werden.

Abb. 11 Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen bei S&P Global CSA-Question 2

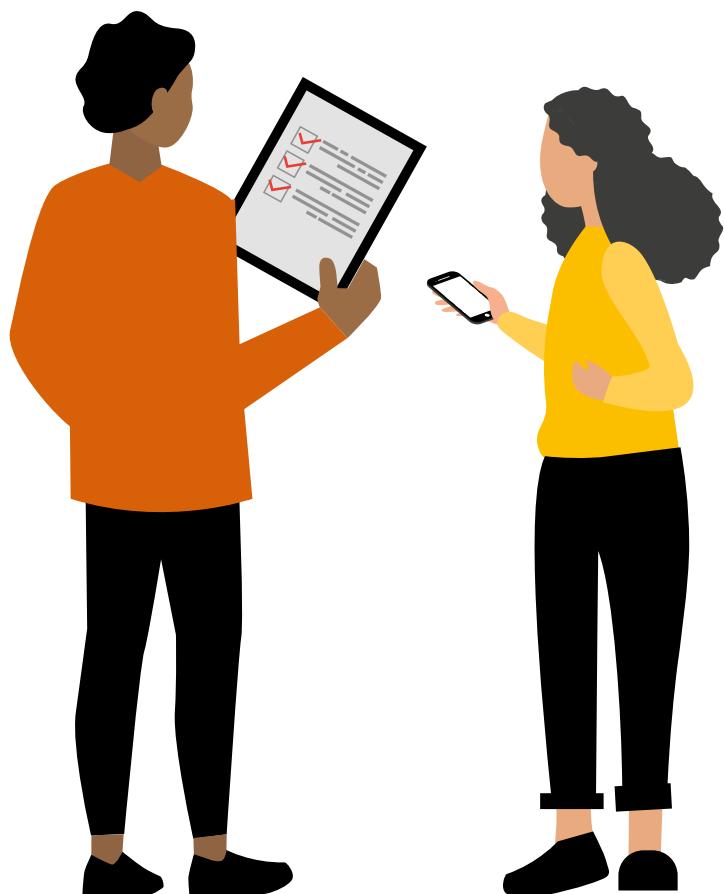


Der innere Kreis stellt das prozentuale Abschneiden der Unternehmen anhand der Pflichtangaben („Requirements“) in den Ratings A bis G dar. Der äußere Kreis zeigt darauf aufbauend die prozentuale Verteilung im Gesamtrating bestehend aus den Pflichtangaben („Requirements“) in A bis G sowie zusätzlich der weiterführenden Angaben („Guidance“) von „+“ bis „+++“.

Abb. 12 Länderspezifische Kennzahlen nach S&P Global CSA Question 2 bei den DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen



Question 2 differenziert nicht wie GRI 207-4 dahin gehend, ob Umsatzerlöse aus Geschäftsvorfällen mit fremden Unternehmen oder aus konzerninternen Transaktionen mit anderen Steuerjurisdiktionen stammen, sondern stellt auf die gesamten Umsatzerlöse ab. Gefordert wird auch nicht die Angabe der Sachanlagen (so GRI 207-4-b-vii) und der Gründe für das Auseinanderfallen der entstandenen Ertragsteuer und der Ertragsteuer, die bei Anwendung des Regelsteuersatzes entstanden wäre (GRI 207-4-b-x).



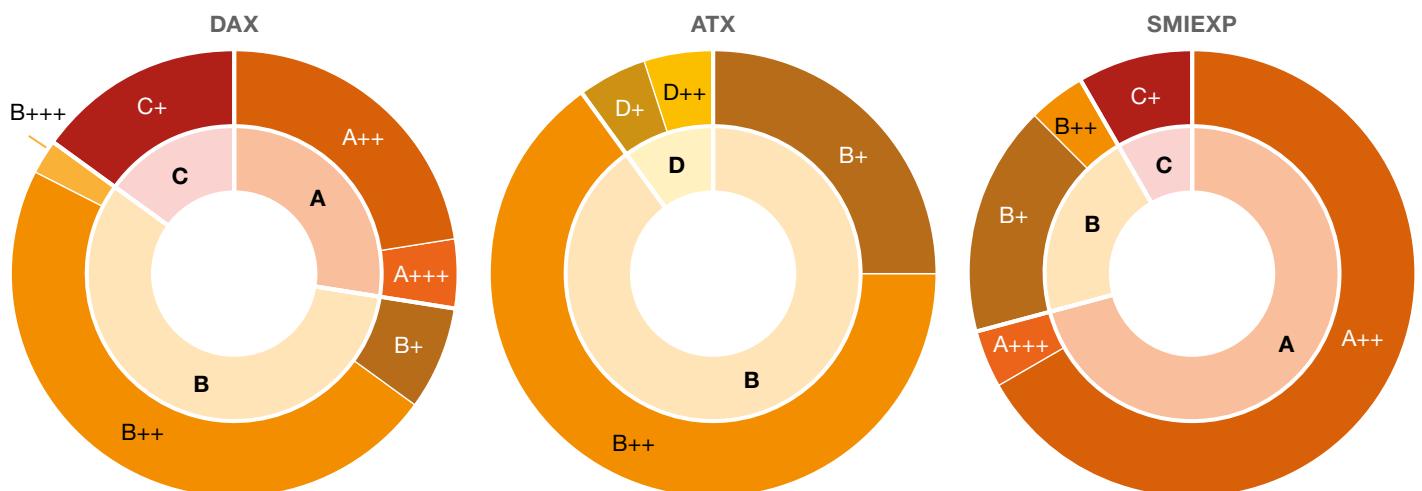
3 Question 3 – Effective Tax Rate

Question 3 – Effective Tax Rate

Die tabellarisch über die letzten beiden Jahre darzustellenden Angaben nach Question 3 zur Bestimmung und weiteren Analyse der Effective Tax Rate (ETR) umfassen das Ergebnis vor Steuern und die berichteten Steuern sowie die durchschnittliche ETR. Als kumulativ annehmbare Anpassungen werden die Fallgruppen der konzernweiten Net Operating Losses, nicht wiederkehrenden Operating Losses sowie solche aus früheren Perioden und/oder erworbenen Unternehmen, Single Jurisdiction Tax Code und Timing-Effekte genannt. Zudem sind die im Cash Flow Statement ausgewiesenen Steuerzahlungen und die sich daraus ergebende Cash Tax Rate offenzulegen. Dabei steht im CSA nicht nur die Veröffentlichung der entsprechenden Informationen im Fokus, sondern auch ein Vergleich der durchschnittlichen ETR und Corporate Tax Rate (CTR) über die letzten beiden Jahre mit anderen Unternehmen der jeweiligen Branche. S&P bezieht sich bei Question 3 unter anderem auf das OECD-BEPS-Rahmenwerk sowie auf die WEF Metrics – Total tax paid by country for significant locations.

Bei Question 3 ist besonders hervorzuheben, dass diese Studie die Punkte ausschließlich aufgrund der öffentlichen Verfügbarkeit der Question 3 zugeordneten Informationen vergibt. Im Gegensatz dazu ermittelt das S&P Global CSA auch die Höhe der durchschnittlichen ETR bzw. CTR und nimmt einen sektorspezifischen Vergleich vor. Ein Rating im oberen Bereich (Rating B oder besser) erreichen 85 % der DAX-, 90 % der ATX- und 91,7 % der SMIEXP-Unternehmen. Nur sechs DAX-, zwei ATX- und vier SMIEXP-Unternehmen erzielen ein mittleres Rating zwischen D+ und C+.

Abb. 13 Verteilung der Ratings der DAX-, SMIEXP- und ATX-Unternehmen bei S&P Global CSA-Question 3



Der innere Kreis stellt das prozentuale Abschneiden der Unternehmen anhand der Pflichtangaben („Requirements“) in den Ratings A bis G dar. Der äußere Kreis zeigt darauf aufbauend die prozentuale Verteilung im Gesamtrating bestehend aus den Pflichtangaben („Requirements“) in A bis G sowie zusätzlich der weiterführenden Angaben („Guidance“) von „+“ bis „+++“.

Es lassen sich bei allen untersuchten Unternehmen Angaben (Rating D+) zu der von Question 3 abgefragten ETR finden. Dies röhrt daher, dass die Veröffentlichung gewisser Angaben wie etwa des Ergebnisses vor Steuern oder der Ertragsteuern (in der Erfolgsrechnung sowie in der Geldflussrechnung bzw. Gewinn-und-Verlust-Rechnung) für börsennotierte Gesellschaften verpflichtend ist.

Ausgangspunkt für die Berechnung der ETR nach Question 3 ist das Ergebnis vor Steuern, das für die letzten beiden

Geschäftsjahre anzugeben ist. Diese Angabe findet sich im Jahresabschluss bei allen DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen (also jeweils 100 %). Auch den Steueraufwand der letzten beiden Geschäftsjahre berichten alle, also jeweils 100 % der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen. Aus diesen beiden Angaben lässt sich bereits die ETR errechnen. Ausdrücklich ausgewiesen haben sie jeweils 90 % der DAX- und ATX- sowie 77,1 % der SMIEXP-Unternehmen in ihrem Bericht.

Veröffentlichung der Effective Tax Rate

Die Ermittlung der konzernweiten ETR findet sich in den IFRS, IAS 12.81 und US GAAP, ASC 740-270, und für schweizerische Unternehmen in Swiss GAAP FER 11. Auch deutsche Unternehmen haben gemäß § 285 Nr. 29 HGB und DRS 18 im Anhang ihres Jahresabschlusses ihre Steuersätze zu veröffentlichen. Für österreichische Unternehmen gilt gemäß § 266 i. V. m. § 238 UGB ebenso eine Verpflichtung zur Veröffentlichung der Steuersätze im Anhang.



3 OECD Guidelines for Multinational Enterprises

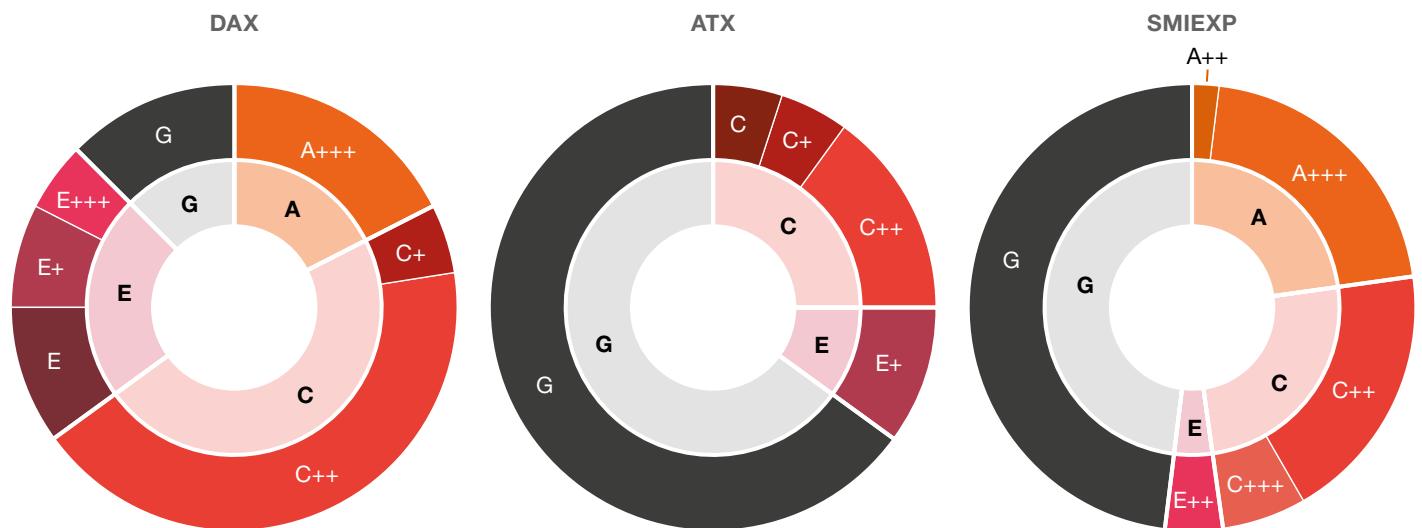
OECD Guidelines for Multinational Enterprises

Erstmals im Jahr 1976 beschlossen und zuletzt am 25. Mai 2011 ergänzt, umfassen die OECD Guidelines for Multinational Enterprises in ihrem Chapter XI auch Anforderungen an den Bereich Taxation. Im Wesentlichen beinhalten sie die rechtzeitige Übermittlung steuerlicher Informationen an die zuständigen Finanzbehörden, den strategischen Umgang mit Steuerrisiken sowie die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes und des Grundsatzes „comply with letter and spirit of the law“.

Von den drei Requirements des Chapter XI der OECD Guidelines for Multinational Enterprises werden alle drei (Rating A oder besser) von 17,5 % der DAX- und 22,9 % der SMIEXP-Unternehmen, zwei (Rating C) von 47,5 % der DAX- und von jeweils 25 % der ATX- und SMIEXP-Unternehmen sowie eines (Rating E) von 22,5 % der

DAX-, 10 % der ATX- und 4,2 % der SMIEXP-Unternehmen erfüllt. Auf die in der weiterführenden Kommentierung des Chapter XI näher beschriebenen Anforderungen erzielten 65 % der DAX-, 15 % der ATX- und 52,1 % der SMIEXP-Unternehmen ein ++ oder +++.

Abb. 14 Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen bei den OECD Guidelines



Der innere Kreis stellt das prozentuale Abschneiden der Unternehmen anhand der Pflichtangaben („Requirements“) in den Ratings A bis G dar. Der äußere Kreis zeigt darauf aufbauend die prozentuale Verteilung im Gesamtrating bestehend aus den Pflichtangaben („Requirements“) in A bis G sowie zusätzlich der weiterführenden Angaben („Guidance“) von „+“ bis „+++“.

Die Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden – beispielsweise durch die rechtzeitige Übermittlung steuerlicher Informationen, die zur Anwendung der jeweiligen Steuergesetze oder für einen Informationsaustausch benötigt werden – führen 80 % der DAX-, 25 % der ATX- und 50 % der SMIEXP-Unternehmen in ihren Berichten näher aus.

Die Verpflichtung zur Zusammenarbeit, Transparenz und Compliance (Befolgung von Steuergesetzen) sollte sich nach Ansicht der OECD auch im Tax Compliance Management System (TCMS) bzw. Steuer-Kontrollsyste (SKS) eines Unternehmens wider spiegeln. Dazu berichten 70 % der

DAX-, 15 % der ATX- und 39,6 % der SMIEXP-Unternehmen. Ausdrücklich wird die Verantwortung für die Wirksamkeit von vergleichbar vielen, sprich 70 % der DAX-, 20 % der ATX- und 43,8 % der SMIEXP-Unternehmen dem C-Level zugewiesen. Zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes haben sich ausdrücklich 60 % der DAX-, 30 % der ATX- und 52,1 % der SMIEXP-Unternehmen verpflichtet.

Eine Selbstverpflichtung zur Befolgung des Prinzips „comply with letter and spirit of the law“ ist in der Question 1 des S&P Global CSA enthalten, der nur 30 % der DAX-, 15 % der ATX- und 29,2 % der SMIEXP-Unternehmen nachkommen.

4 White Paper des WEF – Measuring Stakeholder Capitalism

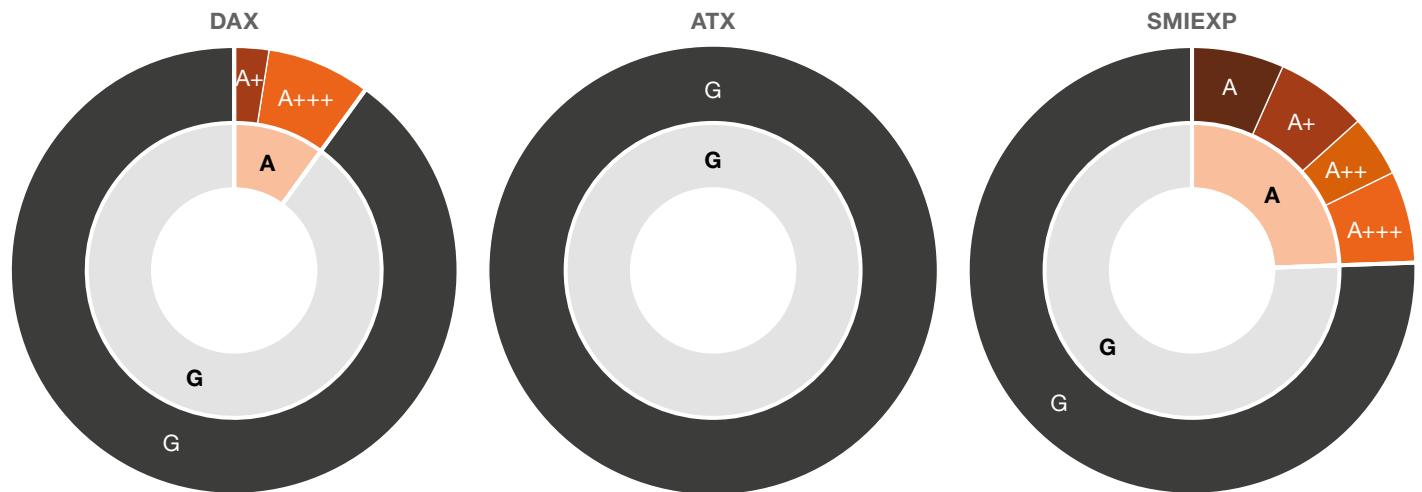
Stakeholder Capitalism Metrics des World Economic Forum

Beim Annual Meeting des WEF in Davos im Jahr 2020 haben sich die mehr als 120 CEOs auf die sogenannten Stakeholder Capitalism Metrics geeinigt, die einen gemeinsamen Maßstab für unternehmerische Nachhaltigkeitsberichte auf Grundlage der bestehenden Standards zu ESG-Indikatoren und den unternehmerischen Beiträgen zur Erreichung der UN SDGs festlegen. Die Ergebnisse des weiteren Konsultationsprozesses wurden in einem im September 2020 veröffentlichten White Paper zusammengefasst.

Das Ergebnis ist eindeutig: Ihre Total Tax Contribution, also den Gesamtbetrag der gezahlten sowie einbehaltenen Steuern einschließlich der Ertrag-, Grund-, Umsatz-, Lohnsteuern sowie sonstiger Steuerzahlungen und -erhebungen, veröffentlichen lediglich 10 % der DAX- und 22,9 % der SMIEXP-Unternehmen.

Auch werden hier die eingangs erwähnten sektorspezifischen Unterschiede deutlich. Unternehmen, die ihre Total Tax Contribution (nahezu) vollständig berichten, sind beispielsweise Allianz, Deutsche Telekom, Munich Re, Nestle, Siemens, Swiss Re oder Zurich Insurance. Die Versicherungsbranche ist folglich besonders stark vertreten.

Abb. 15 Verteilung der Ratings der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen beim White Paper des WEF

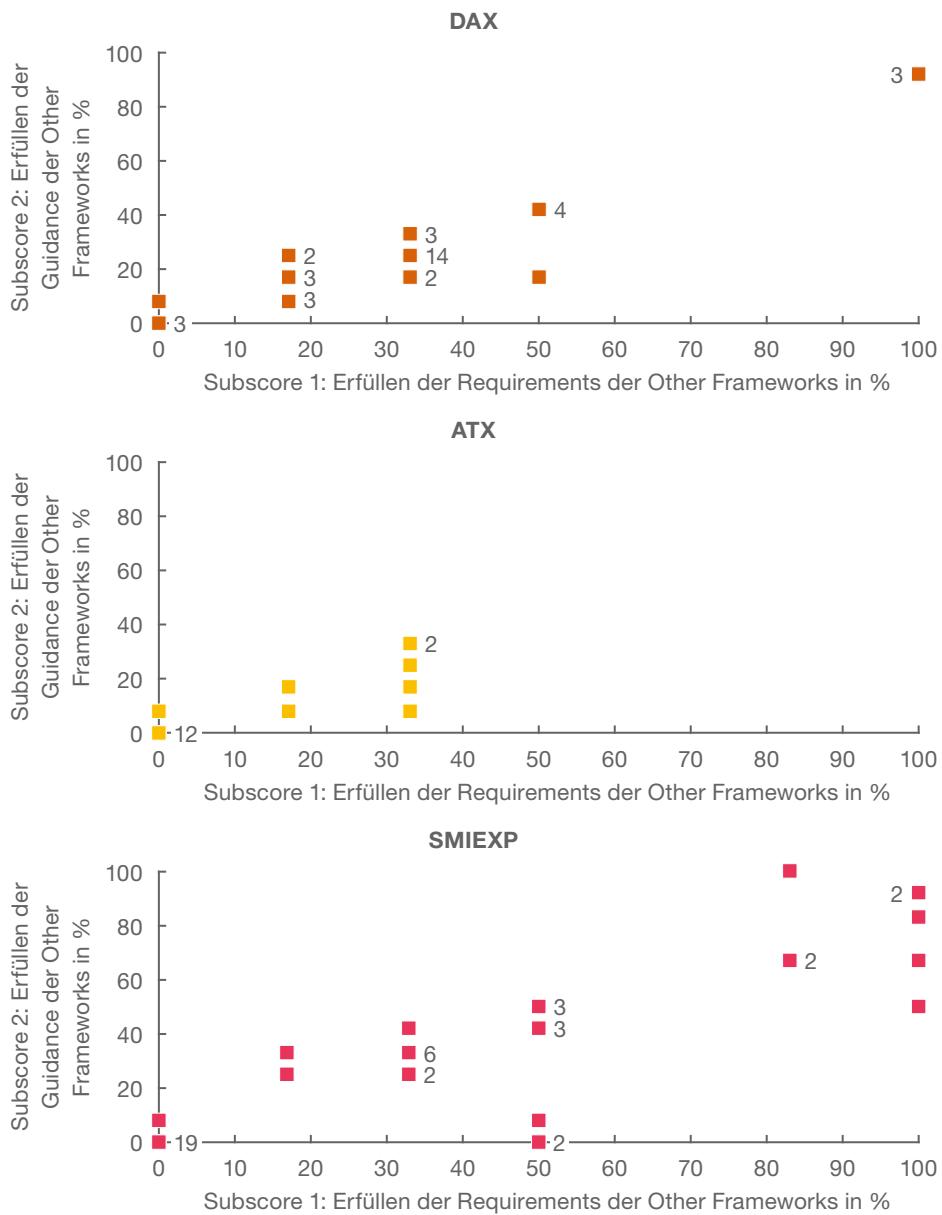


Der innere Kreis stellt das prozentuale Abschneiden der Unternehmen anhand der Pflichtangaben („Requirements“) in den Ratings A bis G dar. Der äußere Kreis zeigt darauf aufbauend die prozentuale Verteilung im Gesamtrating bestehend aus den Pflichtangaben („Requirements“) in A bis G sowie zusätzlich der weiterführenden Angaben („Guidance“) von „+“ bis „+++“.

Anstelle der vom White Paper vorgesehenen Total Tax Contribution (TTC) befand sich im vorangegangenen Discussion Paper noch ein Public CbCR, das sich eindeutig auf GRI 207-4 bezog und diesen wortgleich übernahm. Die Änderung ist damit begründet, dass die Total Tax Contribution im Gegensatz zum Public CbCR ermöglicht, alle von einem Unternehmen gezahlten sowie einbehaltenden Steuern und Abgaben und nicht nur die gezahlten Ertragsteuern vollständig abzubilden. Dies ist nach Ansicht des WEF sinnvoller, weil alle Steuern wichtig sind, um eine nachhaltige Entwicklung zu finanzieren. Im Vergleich zu den quantitativen Kennzahlen des Public CbCR nach GRI 207-4 liegt der Gesamtwert der Unternehmen ohne oder mit nur wenigen Angaben (Rating F oder schlechter) deutlich höher. Ein Rating F oder schlechter erzielen 77,5 % (GRI 207-4) bzw. 90 % (Total Tax Contribution) der DAX-, 25 % bzw. 100 % der ATX- und 22,9 % bzw. 77,1 % der SMIEXP-Unternehmen.

Wie die 108 untersuchten DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen nach den Vorgaben der OECD und des WEF(Other Frameworks) abschneiden, lässt sich der folgenden Darstellung entnehmen: Nur jeweils drei der DAX- und SMIEXP-Unternehmen erzielen das höchste Rating von A++. Viele, also 65 % der DAX-, 35 % der ATX- und 22,9 % der SMIEXP-Unternehmen, erhalten ein Rating im unteren mittleren Bereich (Rating F bis E+++). Zwecks besserer Vergleichbarkeit mit GRI 207 und dem S&P Global CSA, die mehr Requirements sowie dazugehörige Guidances enthalten und diese sowohl auf qualitative Beschreibungen als auch quantitative Kennzahlen ausrichten, wurden die qualitativen Vorgaben der OECD und die quantitative Kennzahl der Total Tax Contribution des WEF in einem Rating zusammengefasst (Ranking nach Other Frameworks). Im Bereich der Other Frameworks schneiden die untersuchten Unternehmen deutlich schlechter als bei GRI 207 und dem S&P Global CSA ab. So erhielten 10 % der DAX-, 65 % der ATX- und 41,7 % der SMIEXP-Unternehmen das schlechteste Rating G.

Abb. 16 Ranking der DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen bei den Other Frameworks



Die Zahlenangaben im Diagramm stellen die Häufigkeit der jeweiligen Ratings dar. Beispielsweise mit x (Abschneiden in Pflichtangaben) = 33 % und y (Abschneiden in weiterführenden Angaben) = 33 % schnitten 3 der DAX-, 2 der ATX- und 6 der SMIEXP-Unternehmen ab.

D Ergebnisse zur Berichterstattung

Neben den vorstehenden speziellen Ergebnissen zu den einzelnen DACH-Ländern und den Anforderungen des GRI 207, S&P Global CSA, WEF und der OECD liefert unsere Studie auch Ergebnisse zur allgemeinen Form der Berichterstattung.

Der Berichtszeitraum stimmt grundsätzlich mit dem Kalenderjahr überein, sodass sich die untersuchten Berichte von 90 % der DAX-, 80 % der ATX- und 91,7 % der SMIEXP-Unternehmen auf den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2021 beziehen. Ein abweichender Berichtszeitraum vom 1. September 2020 bis zum 31. August 2021 findet sich bei einem schweizer bzw. vom 1. Oktober 2020 bis 30. September 2021 bei einem österreichischen und vier deutschen Unternehmen. Vom 1. April 2021 bis 31. März 2022 berichteten drei österreichische und zwei schweizer sowie vom 1. Mai 2021 bis zum 30. April 2022 dauerte das Geschäftsjahr von einem weiteren schweizer Unternehmen.

Die Berichterstattung selbst folgt etwa zur Hälfte einem getrennten bzw. kombinierten Ansatz: Mit einem getrennten Ansatz ist die selbstständige Veröffentlichung von jeweils einem Annual Report und einem Sustainability Report gemeint. Dies ist bei 55 % der DAX-, 40 % der ATX- und 64,6 % der SMIEXP-Unternehmen der Fall. Bei einer kombinierten Berichterstattung werden im selben Bericht sowohl finanzielle als auch nicht finanzielle Informationen offengelegt. Dazu entschieden sich 45 % der DAX-, 60 % der ATX- und 33,3 % der SMIEXP-Unternehmen.

Die nicht finanziellen Informationen bzw. der Nachhaltigkeitsbericht wurden in 92,5 % der DAX-, 60 % der ATX- und 62,5 % der SMIEXP-Unternehmen einer Abschlussprüfung unterzogen. Dabei wurde der Prüfstandard ISAE 3000 (Revised) jeweils am häufigsten verwendet, also von 87,5 % der DAX-, 60 % der ATX- und 47,9 % der SMIEXP-Unternehmen. Anhand der Normen der ISO (z.B. 14001, 9001, 45001) ließen sich ein DAX- und zwei SMIEXP-Unternehmen prüfen. Den Standard AA1000 zogen die Testate für ein DAX- und vier SMIEXP-Unternehmen heran. Zudem ließ sich jeweils ein SMIEXP-Unternehmen nach VeriSustain bzw. den EPRA Sustainability Best Practice Recommendations Guidelines prüfen. Hervorzuheben ist, dass es sich dabei jeweils um Prüfungen mit Limited Assurance handelte. Diese sind in Umfang, Sicherheit und Tiefe begrenzt. Welche Bestandteile der jeweiligen Nachhaltigkeitsberichte konkret geprüft und welche Prüfungs-handlungen durchgeführt wurden, lässt sich dem jeweiligen Testat bzw. Auditor's Opinion entnehmen. Für zukünftige Berichtszeiträume ist zu erwarten, dass die Bedeutung der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte, aber auch Umfang und Detailliertheit der einzelnen berichteten Informationen zunehmen werden. Grund dafür ist, dass in dem Vorschlag der Corporate

Sustainability Reporting Directive (CSRD), mit dem die NFRD überarbeitet werden soll, eine externe Prüfpflicht ab dem 1. Januar 2024 vorgesehen ist.¹² Ein weiterer wichtiger Grund ist, dass der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung bei öffentlich zugänglichen Informationen tendenziell vorsichtig sind und daher insbesondere bei quantitativen Daten eine externe Prüfung durch einen unabhängigen Dritten anstreben.

Die steuerlichen Informationen wurden in unterschiedlichen Berichtsformaten veröffentlicht: Im jeweiligen nicht finanziellen bzw. Nachhaltigkeitsbericht finden sich bei 57,5 % der DAX-, 45 % der ATX- und 52,1 % der SMIEXP-Unternehmen steuerliche Informationen. Eine als Tax Strategy, Tax Policy, Approach to Tax oder anders bezeichnete Steuerstrategie veröffentlichten zudem 55 % der DAX-, 20 % der ATX- und 37,5 % der SMIEXP-Unternehmen. Einen eigenständigen steuerlichen Transparenzbericht für den jeweiligen Berichtszeitraum veröffentlichten 5 % der DAX- und 14,6 % der SMIEXP-Unternehmen. Der Umfang reicht deshalb auch von einer Seite Text im nicht finanziellen bzw. Nachhaltigkeitsbericht über wenige Seiten der Steuerstrategien bis hin zu mehr als einem Dutzend Seiten in den eigenständigen steuerlichen Transparenzberichten.

¹² Europäische Kommission (Hrsg.), Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen vom 21. April 2021, COM(2021) 189 final, 2021/0104 (COD), abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0189&from=EN>, S. 68.

E Methodik

Für die vorliegende Studie haben wir alle öffentlich verfügbaren Informationen der untersuchten Unternehmen herangezogen – unabhängig davon, ob sie ausdrücklich mit dem Standard GRI 207 oder einem anderen Rahmenwerk in Verbindung stehen. Die Quellen, die wir für die Sammlung von Daten über die DAX-, ATX- und SMIEXP-Unternehmen bis zum 31. August 2022 konkret berücksichtigt haben, sind im Anhang aufgeführt. Es ist trotz sorgfältiger Recherche nicht auszuschließen, dass über die untersuchten Unternehmen weitere Informationen verfügbar sind, die nicht in die Auswertung eingeflossen sind.

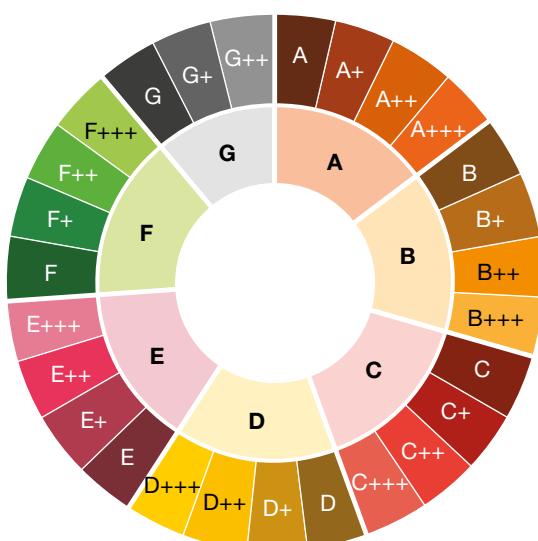
Anschließend haben wir überprüft, ob die einzelnen steuerlichen Informationen die Requirements und dazugehörigen Guidances des Standards GRI 207: Tax 2019, das Tax-Strategy-Kriterium des S&P Global Corporate Sustainability Assessment, die Anforderungen der OECD Guidelines for Multinational Enterprises und des White Paper Measuring Stakeholder Capitalism

des WEF erfüllen. Nicht verglichen wurden die Aussagekraft, der Umfang oder die Qualität der veröffentlichten Informationen. Insgesamt haben wir somit auf Basis der vier Rahmenwerke Daten anhand von 138 Prüfpunkten erhoben.

Alle Rahmenwerke weisen sowohl Requirements als auch zu deren Auslegung erforderliche und weiterführende Guidances oder Kommentierungen anderer Art auf. Aus den Requirements wurde jeweils das Rating A bis G gebildet (Subscore 1), während mit der Erfüllung der Guidance bzw. Kommentierung ergänzend bis zu +++ erreicht werden konnte (Subscore 2). Das Rating G bezeichnet dabei den geringsten und Rating A+++ einen maximalen Umfang an öffentlich verfügbaren Informationen. Das Rating basiert jeweils auf der Summe der tatsächlich vergebenen Punkte im Verhältnis zu der maximal erreichbaren Punktzahl und ist aus einem Forschungsprojekt der Freien Universität Berlin entstanden. Diese Logik wurde in der Vorjahresstudie über die DAX-40-

Unternehmen gemeinsam mit Prof. Dr. Martin Fochmann von der Freien Universität Berlin hinsichtlich des GRI 207: Tax 2019 entwickelten TSR-Scores bereits angewandt.

Von den vier Disclosures des GRI 207: Tax 2019 gingen das sogenannte Management Approach Disclosure, also GRI 207-1 bis 207-3, zu 90 % (dreimal 30 %) und das Public CbCR des sogenannten Topic-specific Disclosure, GRI 207-4, zu 10 % in das GRI-Rating ein. Die drei auf steuerliche Informationen bezogenen Questions des S&P Corporate Sustainability Assessment wurden zu je einem Drittel im S&P-CSA-Rating berücksichtigt. Das Other-Frameworks-Rating setzt sich bei jeweils hälflicher Wertung aus den Vorgaben der OECD und des WEF zusammen.



Rating anhand der Pflichtangaben („Requirement“)

Der innere Kreis stellt das prozentuale Abschneiden der Unternehmen anhand der Pflichtangaben („Requirements“) in den Ratings A bis G dar.

- A – 90–100 %: höchste Transparenz, alle bis fast alle Pflichtangaben offen gelegt
- B – 75–90 %: hohe Transparenz, fast alle Pflichtangaben offen gelegt
- C – 60–75 %: überdurchschnittliche Transparenz, viele Pflichtangaben offen gelegt
- D – 45–60 %: mittlere Transparenz, circa die Hälfte an Pflichtangaben offen gelegt
- E – 30–45 %: spekulative Transparenz, wenige Pflichtangaben offen gelegt
- F – 15–30 %: geringe Transparenz, sehr wenige Pflichtangaben offen gelegt
- G – 0–15 %: rudimentäre Transparenz, kaum bis keine Pflichtangaben offen gelegt

Rating anhand der weiterführenden Angaben („Guidance“)

Der äußere Kreis zeigt darauf aufbauend die prozentuale Verteilung im Gesamtrating bestehend aus den Pflichtangaben („Requirements“) in A bis G sowie zusätzlich der weiterführenden Angaben („Guidance“) von „+“ bis zu „+++“.

- A+ bis G+ – 25–50 %: gering
- A++ bis G++ – 50–75 %: mittel
- A+++ bis F+++ – 75–100 %: hoch

F Ranking der untersuchten Unternehmen

Abb. 17 Ranking der DAX-Unternehmen

| GRI 207: Tax 2019 | | | S&P Global CSA | | | Other frameworks | | |
|-------------------|------------|---------|----------------|------------|---------|------------------|------------|---------|
| Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking | Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking | Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking |
| 100 % | 82 % | 1 | 100 % | 98 % | 1 | 100 % | 92 % | 1 |
| 100 % | 72 % | 2 | 100 % | 87 % | 2 | 100 % | 92 % | 1 |
| 93 % | 55 % | 3 | 66 % | 54 % | 7 | 33 % | 25 % | 5 |
| 92 % | 67 % | 4 | 56 % | 50 % | 12 | 33 % | 25 % | 5 |
| 89 % | 64 % | 5 | 67 % | 66 % | 6 | 17 % | 8 % | 9 |
| 89 % | 61 % | 6 | 91 % | 65 % | 3 | 100 % | 92 % | 1 |
| 83 % | 64 % | 7 | 60 % | 49 % | 10 | 33 % | 25 % | 5 |
| 82 % | 55 % | 8 | 56 % | 45 % | 13 | 33 % | 25 % | 5 |
| 82 % | 49 % | 9 | 56 % | 44 % | 14 | 33 % | 25 % | 5 |
| 78 % | 64 % | 10 | 75 % | 57 % | 5 | 50 % | 42 % | 2 |
| 78 % | 54 % | 11 | 81 % | 70 % | 4 | 50 % | 42 % | 2 |
| 75 % | 64 % | 12 | 52 % | 45 % | 17 | 33 % | 33 % | 4 |
| 73 % | 48 % | 13 | 59 % | 41 % | 11 | 17 % | 25 % | 7 |
| 72 % | 63 % | 14 | 50 % | 50 % | 23 | 33 % | 25 % | 5 |
| 71 % | 50 % | 15 | 51 % | 37 % | 21 | 33 % | 25 % | 5 |
| 69 % | 50 % | 16 | 41 % | 31 % | 31 | 33 % | 33 % | 4 |
| 69 % | 47 % | 17 | 61 % | 54 % | 8 | 33 % | 25 % | 5 |
| 67 % | 56 % | 18 | 51 % | 41 % | 20 | 33 % | 25 % | 5 |
| 64 % | 44 % | 19 | 46 % | 30 % | 26 | 17 % | 17 % | 8 |
| 62 % | 40 % | 20 | 61 % | 45 % | 9 | 17 % | 17 % | 8 |
| 62 % | 30 % | 21 | 41 % | 34 % | 30 | 17 % | 8 % | 9 |
| 60 % | 40 % | 22 | 43 % | 42 % | 28 | 33 % | 25 % | 5 |
| 60 % | 12 % | 23 | 43 % | 30 % | 27 | 33 % | 25 % | 5 |
| 58 % | 26 % | 24 | 46 % | 36 % | 25 | 33 % | 25 % | 5 |
| 55 % | 43 % | 25 | 51 % | 48 % | 18 | 33 % | 25 % | 5 |
| 54 % | 54 % | 26 | 56 % | 35 % | 15 | 50 % | 42 % | 2 |
| 54 % | 50 % | 27 | 56 % | 35 % | 15 | 33 % | 33 % | 4 |
| 43 % | 35 % | 28 | 51 % | 42 % | 19 | 50 % | 42 % | 2 |
| 42 % | 31 % | 29 | 56 % | 27 % | 16 | 33 % | 25 % | 5 |
| 42 % | 23 % | 30 | 32 % | 16 % | 36 | 50 % | 17 % | 3 |
| 40 % | 20 % | 31 | 48 % | 35 % | 24 | 33 % | 17 % | 6 |
| 29 % | 8 % | 32 | 41 % | 34 % | 30 | 17 % | 17 % | 8 |
| 27 % | 27 % | 33 | 51 % | 38 % | 22 | 33 % | 17 % | 6 |
| 24 % | 14 % | 34 | 41 % | 24 % | 32 | 17 % | 25 % | 7 |
| 23 % | 12 % | 35 | 36 % | 21 % | 33 | 0 % | 0 % | 11 |
| 17 % | 18 % | 36 | 42 % | 16 % | 29 | 17 % | 8 % | 9 |
| 15 % | 3 % | 37 | 33 % | 22 % | 34 | 17 % | 8 % | 9 |
| 12 % | 3 % | 38 | 32 % | 19 % | 35 | 0 % | 8 % | 10 |
| 7 % | 3 % | 39 | 32 % | 12 % | 37 | 0 % | 0 % | 11 |
| 0 % | 0 % | 40 | 28 % | 12 % | 38 | 0 % | 0 % | 11 |

Abb. 18 Ranking der ATX-Unternehmen

| GRI 207: Tax 2019 | | | S&P Global CSA | | | Other frameworks | | |
|-------------------|------------|---------|----------------|------------|---------|------------------|------------|---------|
| Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking | Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking | Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking |
| 93 % | 61 % | 1 | 67 % | 53 % | 3 | 33 % | 8 % | 4 |
| 85 % | 54 % | 2 | 68 % | 56 % | 2 | 33 % | 33 % | 1 |
| 81 % | 60 % | 3 | 65 % | 47 % | 5 | 33 % | 25 % | 2 |
| 54 % | 38 % | 4 | 47 % | 30 % | 8 | 33 % | 17 % | 3 |
| 51 % | 34 % | 6 | 69 % | 38 % | 1 | 17 % | 17 % | 5 |
| 51 % | 40 % | 5 | 60 % | 40 % | 6 | 0 % | 0 % | 8 |
| 46 % | 26 % | 7 | 66 % | 49 % | 4 | 33 % | 33 % | 1 |
| 46 % | 16 % | 8 | 32 % | 17 % | 15 | 0 % | 0 % | 8 |
| 41 % | 25 % | 9 | 47 % | 46 % | 7 | 17 % | 8 % | 6 |
| 23 % | 14 % | 10 | 33 % | 19 % | 12 | 0 % | 0 % | 8 |
| 13 % | 15 % | 11 | 23 % | 19 % | 17 | 0 % | 8 % | 7 |
| 10 % | 3 % | 12 | 37 % | 22 % | 11 | 0 % | 0 % | 8 |
| 9 % | 3 % | 13 | 28 % | 18 % | 16 | 0 % | 0 % | 8 |
| 8 % | 3 % | 14 | 37 % | 25 % | 10 | 0 % | 0 % | 8 |
| 8 % | 3 % | 14 | 32 % | 21 % | 13 | 0 % | 0 % | 8 |
| 8 % | 3 % | 14 | 19 % | 18 % | 18 | 0 % | 0 % | 8 |
| 5 % | 2 % | 15 | 41 % | 28 % | 9 | 0 % | 0 % | 8 |
| 3 % | 1 % | 16 | 32 % | 17 % | 15 | 0 % | 0 % | 8 |
| 2 % | 1 % | 17 | 32 % | 21 % | 13 | 0 % | 0 % | 8 |
| 2 % | 1 % | 18 | 32 % | 20 % | 14 | 0 % | 0 % | 8 |

Abb. 19 Ranking der SMIEXP-Unternehmen (1/2)

| GRI 207: Tax 2019 | | | S&P Global CSA | | | Other frameworks | | |
|-------------------|------------|---------|----------------|------------|---------|------------------|------------|---------|
| Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking | Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking | Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking |
| 95 % | 71 % | 1 | 100 % | 89 % | 1 | 100 % | 67 % | 4 |
| 92 % | 67 % | 2 | 100 % | 83 % | 2 | 100 % | 92 % | 1 |
| 71 % | 52 % | 9 | 92 % | 57 % | 3 | 100 % | 50 % | 5 |
| 65 % | 52 % | 11 | 90 % | 70 % | 4 | 33 % | 33 % | 19 |
| 61 % | 43 % | 16 | 88 % | 55 % | 5 | 50 % | 42 % | 12 |
| 64 % | 47 % | 12 | 86 % | 68 % | 6 | 50 % | 50 % | 9 |
| 48 % | 32 % | 21 | 85 % | 60 % | 7 | 50 % | 42 % | 12 |
| 79 % | 59 % | 4 | 79 % | 52 % | 8 | 83 % | 67 % | 7 |
| 79 % | 53 % | 5 | 78 % | 54 % | 9 | 100 % | 92 % | 1 |
| 48 % | 37 % | 20 | 78 % | 48 % | 10 | 33 % | 33 % | 19 |
| 73 % | 48 % | 7 | 75 % | 49 % | 11 | 50 % | 50 % | 9 |
| 63 % | 51 % | 13 | 74 % | 65 % | 12 | 50 % | 42 % | 12 |
| 73 % | 57 % | 6 | 74 % | 57 % | 13 | 100 % | 83 % | 3 |
| 69 % | 62 % | 10 | 74 % | 56 % | 14 | 50 % | 50 % | 9 |
| 72 % | 39 % | 8 | 74 % | 44 % | 15 | 33 % | 25 % | 25 |
| 84 % | 66 % | 3 | 73 % | 63 % | 16 | 83 % | 67 % | 7 |
| 63 % | 33 % | 14 | 70 % | 51 % | 17 | 83 % | 100 % | 6 |

Abb. 19 Ranking der SMIEXP-Unternehmen (2/2)

| GRI 207: Tax 2019 | | | S&P Global CSA | | | Other frameworks | | |
|-------------------|------------|---------|----------------|------------|---------|------------------|------------|---------|
| Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking | Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking | Subscore 1 | Subscore 2 | Ranking |
| 54 % | 46 % | 17 | 70 % | 42 % | 18 | 33 % | 42 % | 18 |
| 43 % | 37 % | 24 | 69 % | 49 % | 19 | 33 % | 33 % | 19 |
| 49 % | 23 % | 19 | 68 % | 50 % | 20 | 33 % | 33 % | 19 |
| 50 % | 19 % | 18 | 66 % | 36 % | 21 | 33 % | 33 % | 19 |
| 48 % | 32 % | 21 | 64 % | 46 % | 22 | 33 % | 33 % | 19 |
| 33 % | 14 % | 25 | 61 % | 41 % | 23 | 33 % | 25 % | 25 |
| 44 % | 19 % | 23 | 55 % | 34 % | 24 | 17 % | 25 % | 28 |
| 4 % | 1 % | 32 | 54 % | 31 % | 25 | 0 % | 8 % | 29 |
| 5 % | 3 % | 27 | 54 % | 29 % | 26 | 0 % | 0 % | 30 |
| 7 % | 3 % | 26 | 53 % | 28 % | 27 | 0 % | 0 % | 30 |
| 61 % | 47 % | 15 | 51 % | 44 % | 28 | 17 % | 33 % | 27 |
| 2 % | 4 % | 43 | 50 % | 31 % | 29 | 50 % | 8 % | 15 |
| 4 % | 1 % | 32 | 45 % | 28 % | 30 | 0 % | 0 % | 30 |
| 2 % | 0 % | 45 | 45 % | 27 % | 31 | 0 % | 0 % | 30 |
| 5 % | 2 % | 28 | 45 % | 25 % | 32 | 0 % | 0 % | 30 |
| 4 % | 2 % | 30 | 45 % | 25 % | 32 | 0 % | 0 % | 30 |
| 4 % | 1 % | 32 | 45 % | 25 % | 32 | 0 % | 0 % | 30 |
| 3 % | 1 % | 36 | 45 % | 25 % | 32 | 0 % | 0 % | 30 |
| 1 % | 1 % | 46 | 41 % | 30 % | 36 | 0 % | 0 % | 30 |
| 1 % | 1 % | 46 | 41 % | 25 % | 37 | 50 % | 0 % | 16 |
| 4 % | 3 % | 29 | 41 % | 24 % | 38 | 0 % | 0 % | 30 |
| 3 % | 1 % | 36 | 41 % | 22 % | 39 | 0 % | 0 % | 30 |
| 3 % | 1 % | 36 | 41 % | 22 % | 39 | 0 % | 0 % | 30 |
| 3 % | 0 % | 42 | 41 % | 22 % | 39 | 0 % | 0 % | 30 |
| 3 % | 2 % | 35 | 41 % | 22 % | 39 | 0 % | 0 % | 30 |
| 3 % | 1 % | 36 | 41 % | 22 % | 39 | 0 % | 0 % | 30 |
| 3 % | 1 % | 36 | 41 % | 19 % | 44 | 50 % | 0 % | 16 |
| 1 % | 1 % | 46 | 37 % | 28 % | 45 | 0 % | 0 % | 30 |
| 3 % | 1 % | 36 | 32 % | 28 % | 46 | 0 % | 0 % | 30 |
| 4 % | 2 % | 30 | 32 % | 16 % | 47 | 0 % | 0 % | 30 |
| 2 % | 1 % | 44 | 28 % | 17 % | 48 | 0 % | 0 % | 30 |

G Übersicht der untersuchten Unternehmen

Abb. 20 Überblick über die DAX-Unternehmen (1/2)

| DAX | Ansatz der Berichtserstattung | Berichtszeitraum | Prüfung des nicht finanziellen bzw. Nachhaltigkeitsberichts | Anwendung des GRI-Rahmenwerks | berücksichtigte Berichte |
|------------------------|-------------------------------|-------------------|-------------------------------------------------------------|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Adidas | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Reference Claim | Annual Report, GRI Content Index |
| Airbus | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Airbus Tax Strategy 2022, Annual Report |
| Allianz | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) auch TTR | Core | Annual Report, Sustainability Report, Tax Transparency Report |
| BASF | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Comprehensive | BASF Group „Our Tax Principles 2020“ |
| Bayer | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Bayer's Approach to Tax |
| Beiersdorf | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, GRI Index, Tax Strategy |
| BMW | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Comprehensive | Annual Report, GRI Index |
| Brenntag | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report |
| Continental | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report |
| Covestro | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Covestro Corporate Commitment, Tax Transparency |
| Daimler Truck | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | nein | Core | Annual Report, Sustainability Report, Code of Conduct |
| Deutsche Bank | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Sustainability Report, Steuerstrategie |
| Deutsche Börse | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Tax Strategy |
| Deutsche Post | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report |
| Deutsche Telekom | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Sustainability Report, Tax Strategy |
| E.ON | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report |
| Fresenius | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report |
| Fresenius Medical Care | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Group Tax Policy |
| Hannover Re | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Tax Strategy |
| Heidelberg-Cement | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report, Tax Principles & Values |
| HelloFresh | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | nicht anwendbar | Annual Report, Sustainability Report |
| Henkel Vz. | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report, Wirtschaftlicher Beitrag und Steuern |
| Infineon | getrennt | 01.10.–30.09.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report, Infineon Technologies Global Tax Policy, Infineon Tax Compliance and Governance Report |
| Linde | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISO 14064-3 (2016) | Core | Annual Report |

Abb. 20 Überblick über die DAX-Unternehmen (2/2)

| DAX | Ansatz der Berichtserstattung | Berichtszeitraum | Prüfung des nicht finanziellen bzw. Nachhaltigkeitsberichts | Anwendung des GRI-Rahmenwerks | berücksichtigte Berichte |
|----------------------|-------------------------------|-----------------------|-------------------------------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Mercedes-Benz | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Comprehensive | Annual Report, Sustainability Report |
| Merck | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Comprehensive | Annual Report, Sustainability Report, Merck Global Tax Strategy |
| MTU Aero Engines | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | nein | Core | Annual Report, Sustainability Report |
| Munich Re | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report, Tax Transparency Report 2021 |
| Porsche | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report |
| Puma | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report |
| QIAGEN | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | nein | Core | Annual Report |
| RWE | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report, RWE Tax Policy |
| SAP | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, SAP's Global Tax Principles |
| Sartorius | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report, GRI Report |
| Siemens | getrennt | 01.10.2020–30.09.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Comprehensive | Annual Report, Sustainability Report, Tax Code of Conduct, Tax Policy at Siemens |
| Siemens Healthineers | getrennt | 01.10.2020–30.09.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report |
| Symrise | getrennt | 01.10.2020–30.09.2021 | AA1000 | Comprehensive | Annual Report, Sustainability Record, Symrise's Approach to Tax |
| Volkswagen | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability, Tax Strategy Principles in the Volkswagen Group, Volkswagen AG, Policy on Taxation and Customs Duties – a Synopsis |
| Vonovia | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Sustainability Report |
| Zalando | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Reference Claim | Annual Report, Sustainability Report, Code of Ethics |

Abb. 21 Überblick über die ATX-Unternehmen

| ATX | Ansatz der Berichtserstattung | Berichtszeitraum | Prüfung des nicht finanziellen bzw. Nachhaltigkeitsberichts | Anwendung des GRI-Rahmenwerks | berücksichtigte Berichte |
|-------------------------------------------|-------------------------------|------------------------|-------------------------------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| Andritz AG | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | „Existenzprüfung“ | Core | Annual Report |
| AT&S AUSTRIA TECH.& SYSTEM-TECH | kombiniert | 1.4.2021–31.03.2022 | „Existenzprüfung“ | Reference Claim | Annual Report |
| Bawag Group AG | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Tax Strategy |
| CA Immobilien Anlagen AG | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | „Existenzprüfung“ | nein | Nachhaltigkeitsbericht, Annual Report |
| DO & CO AG | getrennt | 01.04.2021–31.03.2022 | „Existenzprüfung“ | nein | Nachhaltigkeitsbericht, Annual Report |
| Erste Group Bank | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Tax Code of Conduct |
| EVN AG | kombiniert | 01.10. 2020–30.09.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report |
| Immobifinanz AG | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | nicht geprüft | Core | Annual Report |
| Lenzing AG | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | „Existenzprüfung“ | Core | Nachhaltigkeitsbericht, Annual Report |
| Mayr-Melnhof Karton AG | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report |
| Österreichische Post | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Nachhaltigkeitsbericht, Annual Report |
| OMV AG | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Nachhaltigkeitsbericht, Annual Report, Tax Strategy OMV Group |
| Raiffeisen Bank International | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 | Core | Nachhaltigkeitsbericht, Annual Report |
| S Immo AG | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | „Existenzprüfung“ | Core | Annual Report |
| Schoeller-Bleckmann Oilfield Equipment AG | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | „Existenzprüfung“ | nein | Annual Report |
| Uniqia Insurance Group AG | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report |
| Verbund AG KAT.A | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Disclosures on Management Approach |
| Vienna Insurance Group AG | getrennt | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 | Core | Nachhaltigkeitsbericht, Annual Report |
| Voestalpine AG | getrennt | 01.04.2021–31.03.2022 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Nachhaltigkeitsbericht, Annual Report |
| Wienerberger AG | kombiniert | 01.01.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | Core | Annual Report, Erklärung zur Steuertransparenz |

Abb. 22 Überblick über die SMIEXP-Unternehmen (1/3)

| SMIEXP | Ansatz der Berichtserstattung | Berichtszeitraum | Prüfung des nicht finanziellen bzw. Nachhaltigkeitsberichts | Anwendung des GRI-Rahmenwerks | berücksichtigte Berichte |
|-------------------|-------------------------------|-----------------------|---------------------------------------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ABB | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | VeriSustain™ | reference | Annual Report, Sustainability Report, Tax Policy |
| Adecco | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | nein | reference | Annual Report, Tax Transparency Report |
| Alcon | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | None | reference | Annual Report, Corporate Responsibility Report |
| ams-OSRAM | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 | core | Annual Report, Sustainability Report |
| Bachem | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | None | core | Annual Report |
| Baloise | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | nein | nein | Annual Report, Corporate Governance Report, Annual Review, Responsible Investment Policy, Responsibility Report, Sustainability – Ratings and Memberships |
| Barry Callebaut | kombiniert | 01.09.2020–31.08.2021 | ISAE 3000 (Revised) ISAE 3410 | core | Annual Report, Corporate Governance Report, GRI Report, Forever Chocolate Progress Report, Forever Chocolate Assurance Report |
| BB Biotech | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | nein | nein | Annual Report, ESG Report |
| Cembra Money Bank | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | core | Annual Report |
| Clariant | getrennt | 01.01.2021–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) ISAE 3410 | core | Financial Report, Tax Policy, Review on Performance, People and Planet |
| CS Group | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) ISAE 3410 | core | Annual Report, Sustainability Report, Tax Contribution Report |
| Dufry | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | - | core | Financial Report, ESG Report |
| EMS-Chemie | getrennt | 01.05.2021–30.04.2022 | None | core | Annual Report, Sustainability Report |
| Fischer | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) ISAE 3410 | core | Annual Report, Sustainability Report, Tax Policy |
| Flughafen Zurich | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | None | core | Integrated Report |
| Galenica | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | None | core | Annual Report, Sustainability Report |
| Geberit | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | No external review of the sustainability reporting in its entirety. | comprehensive | Annual Report |
| Givaudan | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 | core | Integrated Annual Report, 2018 Tax Strategy, Tax Policy (August 2022), GRI Sustainability Report |
| Helvetia Holding | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | AA1000AS v3, Type 2 | core | Annual Report, Sustainability Report |
| Holcim | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 | comprehensive | Integrated Annual Report, Sustainability Performance Report, Tax Transparency Report |

Abb. 22 Überblick über die SMIEXP-Unternehmen (2/3)

| SMIEXP | Ansatz der Berichtserstattung | Berichtszeitraum | Prüfung des nicht finanziellen bzw. Nachhaltigkeitsberichts | Anwendung des GRI-Rahmenwerks | | berücksichtigte Berichte |
|-----------------------|-------------------------------|-----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | | | | | |
| Julius Baer | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | None | core | | Annual Report, Sustainability Report, Tax Strategy |
| Kuehne+Nagel | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | core | | Annual Report, Sustainability report, Tax Strategy |
| Lindt | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3410 | reference | | Annual Report, Sustainability report |
| Logitech | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | AA1000 | core | | Annual Report, Sustainability report, Form 10-K |
| Lonza | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | None | core | | Annual Report, Sustainability report |
| Nestle | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | AA1000AS v3 Type 2 ISAE 3000 | core | | Corporate governance report, compensation report, financial statements, annual review, annual report, Creating Shared Value and Sustainability Report, Good practice in tax management and strategy |
| Novartis | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | core | | annual report, Novartis in Society Integrated Report, Novartis Tax Policy Statement |
| Partners Group | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 | core | | Annual Report, Corporate Sustainability Report, Tax Transparency Report |
| PSP | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | EPRA Sustainability Best Practices Recommendations Guidelines ISAE 3000 (Revised) | – | | Annual Report |
| Richemont | getrennt | 01.04.2021–31.03.2022 | ISAE 3000 | core | | Annual Report and Accounts, Sustainability Report, Tax Strategy and Tax Risk Management |
| Roche | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) ISAE 3410 | reference | | Finance Report, Annual Report, Roche's Approach to Tax, Roche Group Code of Conduct |
| Schindler | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | AA1000AS v3 Type 2 | core | | Financial Statements 2021, Corporate Responsibility Report |
| SGS | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) ISAE 3410 | comprehensive | | SGS 2021 Integrated Report, SGS 2021 Corporate Sustainability Report |
| SIG Group | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | core | | Annual Report |
| Sika | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | None | reference | | Annual Report, Tax Policy, Tax Approach (section on website) |
| Sonova | kombiniert | 01.04.2021–31.03.2022 | ISAE 3000 (Revised) ISAE 3410 | core | | Annual Report, Tax Principles |
| Straumann | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | - | core | | Annual Report |
| Swatch Group | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | None | core | | Annual Report, Sustainability Report |
| Swiss Life Holding AG | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) ISAE 3410 | core | | Annual Report, Tax Policy and Transparency Report |

Abb. 22 Überblick über die SMIEXP-Unternehmen (3/3)

| SMIEXP | Ansatz der Berichtserstattung | | Berichtszeitraum | Prüfung des nicht finanziellen bzw. Nachhaltigkeitsberichts | Anwendung des GRI-Rahmenwerks | berücksichtigte Berichte |
|------------------|-------------------------------|-----------------|----------------------------------|-------------------------------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | | | | | |
| Swiss Prime Site | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 | core | | Annual Report, Financial Report, Business Report, Annual Results, Tax Transparency Report |
| Swiss Re | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) ISAE 3410 | reference | | Annual Report, Annual Results, Business Report, Sustainability Report, Tax Transparency Report |
| Swisscom | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISO 14001:2015 ISO 14064 | comprehensive | | Annual Report, Sustainability Report, Swisscom Tax Principles |
| Tecan Group AG | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | None | reference | | Annual Report, Tax Principles |
| Temenos | kombiniert | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | core | | Annual Report and Accounts, Tax Strategy and Governance |
| UBS Group | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 (Revised) | comprehensive | | Annual Report, EU Capital Requirements Directive IV disclosure, Sustainability Report, Our approach to tax matters |
| VAT Group | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | None | reference | | Annual Report, Sustainability Review |
| Zur Rose Group | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | None | core | | Annual Report, Sustainability Report |
| Zurich Insurance | getrennt | 1.1.–31.12.2021 | ISAE 3000 | reference | | Annual Report, Sustainability Report, Our tax strategy |

Ihre Ansprechpersonen



Prof. Dr. Arne Schnitger
CPA/StB/LL.M.
Partner, Leiter der steuerlichen
Grundsatzabteilungen
PwC Germany
Tel.: +49 30 2636-5466
arne.schnitger@pwc.com



Gerald Dipplinger
StB/MMag
Partner, Tax Technology, Leiter des
Bereichs Steuer-Kontrollsysteme
PwC Österreich
Tel.: +43 1 501 88-3648
gerald.dipplinger@pwc.com



Charalambos Antoniou
FCCA/ADIT
Partner, Leiter Tax Function Design
und Steuertransparenz
PwC Switzerland
Tel.: +41 78 781-7883
charalambos.antoniou@pwc.ch



Madeleine Kockrow
Senior Associate
PwC Germany
Tel.: +49 30 2636-1613
madeleine.kockrow@pwc.com



Anna Kraus
StB, Manager
PwC Österreich
Tel.: +43 1 501 88-3748
anna.kraus@pwc.com



Mario Dino Rada
Senior Associate
PwC Switzerland
Tel.: +41 58 792-2766
mario.rada@pwc.ch

Über uns

Unsere Mandanten stehen tagtäglich vor vielfältigen Aufgaben, möchten neue Ideen umsetzen und suchen unseren Rat. Sie erwarten, dass wir sie ganzheitlich betreuen und praxisorientierte Lösungen mit größtmöglichem Nutzen entwickeln. Deshalb setzen wir für jeden Mandanten, ob Global Player, Familienunternehmen oder kommunaler Träger, unser gesamtes Potenzial ein: Erfahrung, Branchenkenntnis, Fachwissen, Qualitätsanspruch, Innovationskraft und die Ressourcen unseres Expert:innennetzwerks in 156 Ländern. Besonders wichtig ist uns die vertrauensvolle Zusammenarbeit mit unseren Mandanten, denn je besser wir sie kennen und verstehen, umso gezielter können wir sie unterstützen.

PwC Deutschland. Über 12.000 engagierte Menschen an 21 Standorten.

Knapp 2,4 Mrd. Euro Gesamtleistung. Führende Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaft in Deutschland.



Mehr Informationen zu Services & Beratungsangeboten rund um „Steuern & Nachhaltigkeit“

<https://www.pwc.de/de/nachhaltigkeit/nachhaltigkeit-und-steuern.html>



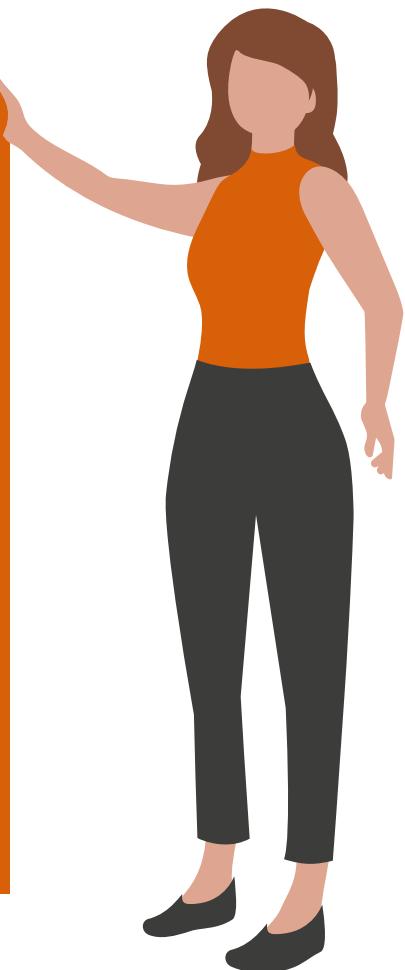
ESG Week von PwC Austria

https://www.pwc.at/de/assets/Veranstaltungen/esg-week/pwc_esg_week_april_2022_tag5_esg_meets_tax.pdf



Mehr Informationen zu unseren Dienstleistungen im Bereich „Steuertransparenz“

<https://www.pwc.ch/en/services/tax-advice/tax-transformation/tax-transparency.html>



© Oktober 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.