

# Country-by-Country Reporting

Länderbezogene Offenlegungspflichten für  
Unternehmen – ein Beitrag zur Stärkung der  
öffentlichen Finanzen in Entwicklungsländern

# Impressum

## Country-by-Country Reporting

Länderbezogene Offenlegungspflichten für Unternehmen – ein Beitrag zur Stärkung der öffentlichen Finanzen in Entwicklungsländern

GPF Europe Arbeitspapier 03, Oktober 2011

### Herausgeber:

#### **Diakonisches Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland e. V. für die Aktion „Brot für die Welt“**

Staffenbergstraße 76  
70184 Stuttgart  
[info@brot-fuer-die-welt.de](mailto:info@brot-fuer-die-welt.de)  
[www.brot-fuer-die-welt.de](http://www.brot-fuer-die-welt.de)  
Kontakt: Martin Quack

#### **Bischöfliches Hilfswerk MISEREOR e.V.**

Mozartstraße 9  
52064 Aachen  
[info@misereor.de](mailto:info@misereor.de)  
[www.misereor.de](http://www.misereor.de)  
Kontakt: Elisabeth Strohscheidt/Georg Stoll

#### **Global Policy Forum Europe**

Königstr. 37a  
53115 Bonn  
Tel. 0228-96 50 510  
Fax 0228-96 38 206  
[europe@globalpolicy.org](mailto:europe@globalpolicy.org)  
[www.globalpolicy.eu](http://www.globalpolicy.eu)  
Kontakt: Jens Martens

**Autor:** Wolfgang Obenland

**Redaktion:** Jens Martens

**Gestaltung:** Wolfgang Obenland

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-943126-05-1

Aachen/Bonn/Stuttgart, Oktober 2011

# Inhalt

<b>Einführung</b>	<b>4</b>
<b>I Das Problem: Reiche Länder – arme Staaten</b>	<b>5</b>
<b>II Eine Ursache: Steuervermeidung durch Unternehmen</b>	<b>6</b>
Gefälschte Handelspreise	6
Manipulierte Verrechnungspreise ( <i>transfer pricing</i> )	6
Weitere Tricks der Gewinnverlagerung	7
Summa Summarum: Regulierungslücken fördern Steuervermeidungstricks	8
<b>III Ein Lösungsansatz: Transparenz durch länderbezogene Offenlegungspflichten</b>	<b>9</b>
Was <i>Country-by-Country/Project-by-Project Reporting</i> offenlegen würde	9
Wer von <i>Country-by-Country/Project-by-Project Reporting</i> profitieren würde	10
Kasten 1: <i>Country-by-Country</i> und <i>Project-by-Project Reporting</i> könnte Einnahmeausfälle verhindern – das Beispiel der <i>Mopani</i> -Kupferminen in Sambia	10
<b>IV Ansatzpunkte für die Umsetzung von <i>Country-by-Country</i> und <i>Project-by-Project Reporting</i></b>	<b>12</b>
Auf einzelstaatlicher Ebene: Das Handelsgesetzbuch	12
Auf einzelstaatlicher Ebene: Der <i>Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act</i> in den USA	13
Kasten 2: Unternehmen, die nach den Regeln von <i>Dodd-Frank</i> berichten müssen	14
Auf regionaler Ebene: Europäische Regelungen	15
Auf globaler Ebene: <i>Die International Financial Reporting Standards (IFRS)</i>	16
Freiwillige Ansätze 1 – EITI	18
Freiwillige Ansätze 2 – Die <i>Global Reporting Initiative</i>	19
<b>V Fazit</b>	<b>20</b>
<b>Literatur</b>	<b>21</b>

# Einführung

Steuervermeidung und Korruption sind weltweite Probleme, die in vielen Entwicklungsländern zu Menschenrechtsverletzungen, Unterdrückung und Gewalt beitragen.<sup>1</sup> Immer wieder sind daran auch transnational agierende Unternehmen (Transnational Corporations, TNCs) beteiligt. So verschieben Unternehmen beispielsweise durch die (missbräuchliche) Ausnutzung von Schlupflöchern in Steuergesetzen ihre Profite von Land zu Land – oft über den Umweg von Steuer- und Regulierungssoasen. Dadurch verringern oder vermeiden sie die Besteuerung ihrer Gewinne und entziehen den öffentlichen Haushalten dringend benötigte Einnahmen.

Lückenhafte Berichtspflichten für TNCs machen diese Praxis erst möglich. Denn bisher müssen TNCs in der Regel lediglich Bilanzen für das Gesamtunternehmen vorlegen und ihre Zahlen nach Geschäftsfeldern aufschlüsseln. Sie sind jedoch nicht verpflichtet, ihre Zahlen disaggregiert nach Ländern zu publizieren. Dies macht es für Finanzbehörden und Öffentlichkeit, aber auch für Investoren und die eigenen Aktionäre des Unternehmens unmöglich nachzuvollziehen, in welchem Land in welcher Höhe Umsätze getätigt, Steuern gezahlt und Gewinne erwirtschaftet werden. Auf der anderen Seite können die Öffentlichkeit und Parlamente nicht kontrollieren, ob die von den Finanzbehörden deklarierten Steuereinnahmen tatsächlich den Zahlungen der Unternehmen entsprechen, oder ob ein Teil der Steuerzahlungen auf dem Weg in die Kassen des Fiskus in dunklen Kanälen verschwindet. Dieses Problem hat zivilgesellschaftliche Organisationen bereits vor zehn Jahren dazu veranlasst, von Rohstoffkonzernen unter dem Motto „*Publish What You Pay*“ die systematische Offenlegung ihrer Zahlungen an staatliche Stellen zu fordern.

In den Bilanzen der Unternehmen die Finanzflüsse nach Ländern aufzugliedern, wäre ein notwendiger und relativ einfacher Weg, um Steuervermeidung und Unterschlagung entgegenzuwirken. Zivilgesellschaftliche Organisationen wie das *Tax Justice Network* fordern aus diesem Grund seit Jahren die gesetzliche Verankerung länderbezogener Offenlegungspflichten für Unternehmen. In den USA ist dies ansatzweise 2010 mit dem *Dodd-Frank Act* für Unternehmen im extraktiven Sektor geschehen. Auf europäischer Ebene wird derzeit über vergleichbare Regelungen diskutiert.

Das vorliegende Arbeitspapier liefert Hintergrundinformationen zu dieser Diskussion. Es skizziert zunächst kurz Probleme und Ursachen von Steuervermeidung und leeren Haushaltskassen in den Ländern des globalen Südens; im Anschluss geht es darauf ein, welche Zahlen von Unternehmen durch verbindliche Regeln für das *Country-by-Country Reporting* offengelegt werden müssten und wer davon profitieren würde; schließlich werden Ansatzpunkte für die Verankerung länderbezogener Offenlegungspflichten auf deutscher, europäischer und globaler Ebene beschrieben.

<sup>1</sup> Zu Menschenrechtsverletzungen im Zusammenhang mit der Ausbeutung extraktiver Rohstoffe s. die Aide Memoires des Forums Menschenrechte unter [www.forum-menschenrechte.de/1/aktuelles/un-menschenrechtsrat/aide-memoires-2010](http://www.forum-menschenrechte.de/1/aktuelles/un-menschenrechtsrat/aide-memoires-2010) und [www.forum-menschenrechte.de/cms/upload/PDF/aide\\_memoires2011/Rohstoffe.pdf](http://www.forum-menschenrechte.de/cms/upload/PDF/aide_memoires2011/Rohstoffe.pdf).

# I Das Problem: Reiche Länder – arme Staaten

Nachhaltige Entwicklung ist dauerhaft nur möglich, wenn in den Ländern des globalen Südens selbst Staatseinnahmen mobilisiert werden, die hoch genug sind, um öffentliche Güter und Dienstleistungen in ausreichendem Umfang bereitzustellen. Nur so kann die Abhängigkeit von ausländischen Gebern überwunden werden, in der sich vor allem die ärmsten Länder weiterhin befinden.

Grundvoraussetzung dafür sind effektive Steuersysteme sowie transparente und demokratisch bestimmte Haushalte, die der Finanzierung der wesentlichen Entwicklungsaufgaben dienen. In vielen Entwicklungs- und Schwellenländern besteht ein erhebliches Potential, zusätzliche Staatseinnahmen zu generieren. Nicht nur in absoluten Zahlen, sondern auch in Relation zu ihrer Wirtschaftskraft liegen die öffentlichen Haushaltsmittel dort weit unter den entsprechenden Durchschnittswerten der Industrieländer. Während in der Euro-Zone der Anteil der Einnahmen der Zentralregierung am Bruttoinlandsprodukt (BIP) bei 38,1 Prozent (2008) liegt, ist er in zahlreichen Ländern des Südens noch nicht einmal halb so hoch.<sup>2</sup> Besonders gering ist der Anteil der inländischen Staatseinnahmen in Krisenregionen wie Afghanistan (7,6 Prozent), aber auch in Ländern wie Kambodscha (9,8 Prozent), China (10,3 Prozent), Bangladesch (11,0 Prozent), Guatemala (11,9 Prozent) und Uganda (13,2 Prozent).

In vielen Ländern könnte ein wesentlich größerer Teil des Volkseinkommens zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben genutzt werden. Dass dies nicht geschieht hat diverse Gründe: Viele Länder verfügen noch immer nicht über leistungsfähige Steuersysteme; ihre Finanzverwaltungen sind schlecht ausgestattet; korrupte Eliten schaffen unterschlagenes Staatsvermögen außer Landes, um es in Schattenfinanzzentren und Steueroasen anzulegen; viele Länder sind geprägt durch einen hohen Anteil der informellen Wirtschaft, das heißt der ökonomischen Aktivitäten in einer Gesellschaft, die sich außerhalb staatlicher Regulierung und Kontrolle vollziehen, und damit auch außerhalb staatlicher Besteuerung. Schließlich tragen aber auch transnationale Unternehmen direkt oder indirekt zur „öffentlichen Armut“ der Entwicklungsländer bei, indem sie langjährige Steuervergünstigungen (*tax holidays*) nutzen oder durch diverse Tricks der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer Zahlungen an den Fiskus umgehen.

<sup>2</sup> Vgl. World Bank (2010), Tabelle 4.10. Zahlen für 2008.

## II Eine Ursache: Steuervermeidung durch Unternehmen

Unternehmen haben diverse Methoden entwickelt, um Gelder am Fiskus vorbei außer Landes zu schaffen. Zum Teil handelt es sich dabei um eindeutig kriminelle Machenschaften, zum Teil bewegen sich die Aktivitäten in rechtlichen Grauzonen, zum Teil nutzen die Akteure ganz legal im Rahmen von Strategien der internationalen „Steuroptimierung“ Gesetzeslücken und Steuerschlupflöcher. Das Phänomen ist keineswegs auf die Länder des globalen Südens beschränkt, hat dort aber besonders gravierende Auswirkungen.

So unterschiedlich die Methoden der Steuervermeidung auch sind, es ist ihnen eines gemein: Sie entziehen den öffentlichen Haushalten bitter benötigte Einnahmen, verhindern die Finanzierung dringender Aufgaben, sei es bei der Armutsbekämpfung, der sozialen Sicherung oder dem Klimaschutz, und schwächen damit das Gemeinwesen und den sozialen Ausgleich in den betroffenen Ländern.

### Gefälschte Handelspreise

In ihren Konsequenzen für die öffentlichen Finanzen wohl am gravierendsten sind Preismanipulationen im internationalen Handel. Die Fälschung von Import- oder Exportrechnungen ist eine der gebräuchlichsten Methoden, um Gelder außer Landes zu schaffen – und damit auch der Besteuerung zu entziehen. Indem Firmen Preise für importierte Güter zu hoch und für exportierte Güter zu niedrig ansetzen, können sie unter Umgehung staatlicher Kontrollen Gelder aus einem Land transferieren.

Im- und Exporteure nutzen dabei verschiedene Methoden:

- » Es werden falsche Angaben über die Qualität oder Güte eines Produktes gemacht. Zum Beispiel wird ein hochwertiger Diamant zum Preis eines Industriediamanten verkauft oder der Eisengehalt von Erz wird zu niedrig angesetzt.
- » Es werden falsche Angaben über die Menge eines Gutes gemacht. Zum Beispiel wird eine Lieferung von 100.000 Hemden als eine von nur 80.000 verbucht.

Allein für die USA gibt es tausende von Beispielen für falsch deklarierte Preise im transnationalen Handel: 1 kg Papiertaschentücher aus China für 4.121,81 Dollar, Luftpumpen aus Malaysia für 5.000 Dollar das Stück, aber auch Gabelstapler für Jamaika zum Preis von 384,14 Dol-

lar oder Autositze, die zum Stückpreis von 1,66 Dollar nach Belgien exportiert wurden.<sup>3</sup>

Darüber hinaus gibt es auch Fälle, in denen Lieferungen nicht falsch bewertet werden, sondern vollkommen fiktiv bleiben. Weil der Handel mit Dienstleistungen in den vergangenen Jahren stark zugenommen hat, hat sich dieses Problem vervielfacht. Anders als Güter hinterlassen Dienstleistungen oft keine eindeutig nachverfolgbaren Spuren. Außerdem ist es schwieriger, den Preis für eine Dienstleistung eindeutig festzulegen, insbesondere wenn es sich um hoch spezialisierte und auf Kundenwünsche angepasste Dienstleistungen handelt. Wer kann schon beurteilen, ob Beratungsleistungen eines ausländischen Anbieters diesen oder jenen Preis wert waren?

Indem Geld durch diese Kanäle aus dem Land geschafft wird, macht sich eine Firma im Inland ärmer und bezahlt konsequenterweise weniger Steuern, als sie dies unter normalen Umständen müsste. Der Beitrag von gefälschten Import- bzw. Exportpreisen zu Steuerhinterziehung und Kapitalflucht ist enorm. Schätzungen gehen davon aus, dass 45 bis 50 Prozent der Im- und Exportpreise in Lateinamerika um durchschnittlich 10 Prozent falsch deklariert werden. Für Afrika ergibt sich ein ähnliches Bild mit 60 Prozent gefälschter Preise im Außenhandel um im Durchschnitt 11 Prozent.<sup>4</sup>

Die auf diese Weise entgangenen Staatseinnahmen sind beträchtlich. In Ländern wie China, den Philippinen und Simbabwe erreichten sie eine Größenordnung von fast einem Drittel der Staatseinnahmen. Insgesamt werden die entgangenen Steuereinnahmen in den Ländern des Südens je nach Berechnungsmethode auf 100-160 Mrd. US-Dollar pro Jahr geschätzt.<sup>5</sup>

### Manipulierte Verrechnungspreise (*transfer pricing*)

Preismanipulationen finden nicht nur im Handel zwischen selbständigen Firmen statt sondern auch im konzerninternen Handeln transnational agierender Unternehmen.

3 Vgl. Pak/Zdanowicz (2002), S. 7f. Diese Studie listet zahlreiche Beispiele für überhöhte Importpreise und zu niedrige Exportpreise US-amerikanischer Unternehmen auf.

4 Vgl. Baker (2005), S. 170.

5 Vgl. Christian Aid (2008) und Hollingshead (2010).

Denn dort, wo Regierungen ausländische Investoren nicht ohnehin von der Steuer befreit haben, nutzen diese nicht selten die Möglichkeit der Manipulation konzerninterner Verrechnungspreise (*transfer pricing*), um Gewinne in den Ländern entstehen zu lassen, in denen es steuerlich für sie am profitabelsten ist.

Im Zuge der Globalisierung der Wirtschaftsaktivitäten ist *transfer pricing* zu einem der wichtigsten Instrumente der Steuervermeidung geworden. Die Tatsache, dass sich ein beträchtlicher Teil des weltweiten Handels mit Gütern und Dienstleistungen (Umfang 2009: 15,5 Billionen US-Dollar)<sup>6</sup> innerhalb transnationaler Unternehmen abspielt, macht die Bedeutung der konzerninternen Verrechnungspreise offensichtlich.

Konzerne haben grundsätzlich zwei Möglichkeiten, ihre Steuerlast durch *transfer pricing* zu reduzieren.<sup>7</sup> Die Muttergesellschaft bezieht Waren oder Dienstleistungen von einem Tochterunternehmen in einem Niedrigsteuerland und verrechnet dafür Preise, die über den marktüblichen Preisen liegen. Die Folge: Die Kosten der Muttergesellschaft fallen höher aus, der Gewinn und die darauf zu entrichtenden Steuern sind entsprechend geringer. Beim Tochterunternehmen erhöht sich dagegen der Gewinn, der aber mit einem niedrigeren Satz versteuert werden muss. Für den Gesamtkonzern steigt damit der Gewinn nach Steuern. Den Schaden hat die Bevölkerung des Landes, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz hat.

Umgekehrt kann das Mutterunternehmen auch Güter oder Dienstleistungen an eine Auslandstochter zu Preisen liefern, die unterhalb des Marktpreises liegen. Die Einnahmen – und damit auch der zu versteuernde Gewinn – fallen entsprechend niedriger aus, während bei der Tochter die Kosten sinken und die Gewinne steigen. Hat das Mutterunternehmen seinen Sitz in einem Niedrigsteuerland, funktioniert das Ganze natürlich auch, nur mit umgekehrten Vorzeichen. Häufig sind die Handelswege allerdings ebenso wie die Eigentumsverhältnisse noch weit komplizierter. Nicht selten sind eine oder mehrere Firmen in Steueroasen zwischengeschaltet (vgl. das Beispiel Glencore unten).<sup>8</sup>

Seit einigen Jahren nehmen Regierungen und Steuerbehörden die Praxis der manipulierten Verrechnungspreise stärker unter die Lupe. Vor zwanzig Jahren gab es nur in einer Handvoll Ländern gesetzliche Regelungen und Dokumentationspflichten zum *transfer pricing*. Inzwischen listet die Beraterfirma PricewaterhouseCoopers 69 Länder mit

gesetzlichen Regelungen auf, darunter auch fünf afrikanische (Kenia, Tansania, Sambia, Namibia und Südafrika).<sup>9</sup> Vor allem in einigen asiatischen Ländern, die von Preismanipulationen besonders betroffen sind, wurden neue Gesetze eingeführt und Steuerprüfungen intensiviert. Dazu zählen China, Malaysia und Südkorea. Dennoch ist nach Untersuchungen der Unternehmensberatung Ernst & Young das „Risiko“ einer entsprechend ausgerichteten Steuerprüfung („*audit risk*“) in den Ländern des Südens insgesamt eher gering. In einer Befragung von 877 Konzernen aus 25 Ländern gaben nur 12 Prozent der Mutterunternehmen an, dass ihre Verrechnungspreispolitik in China in den vergangenen vier Jahren überprüft worden sei. In Indien waren es 11 Prozent, in den USA dagegen 36 und in Deutschland 32 Prozent.<sup>10</sup>

Eine weit verbreitete Grundlage für die Beurteilung von Verrechnungspreisen ist das sogenannte Fremdvergleichsprinzip (*arm's length principle*). Es besagt, dass Konzernunternehmen untereinander die gleichen (Markt-)Preise berechnen müssen, wie sie sie unter vergleichbaren Umständen mit Unternehmen außerhalb des Konzerns vereinbaren würden. Dieses Prinzip ist in den *Transfer Pricing Guidelines* der OECD und ihrer *Model Tax Convention* verankert. Sie bilden meist die Grundlage für die entsprechenden nationalen und bilateralen Regelungen.<sup>11</sup>

Für Steuerbehörden ist es schwierig genug, angesichts der rasanten technologischen Entwicklung und der permanenten Preis- und Wechselkursveränderungen einen Überblick über die marktüblichen Vergleichspreise gängiger Handelswaren zu behalten. Ungleich komplizierter ist es jedoch, die Verrechnungspreise von konzerninternen Dienstleistungen, Patenten, Lizenzen und allen Monopulgütern zu überprüfen, für die es keine Marktpreise gibt. Verschärft werden die Kontrollprobleme für die Steuerprüfer durch die Ausweitung des weltumspannenden elektronischen Handels.<sup>12</sup> In vielen Ländern des Südens ist es daher faktisch weiterhin unmöglich, die Manipulation von Verrechnungspreisen auf Grundlage des Fremdvergleichsprinzips systematisch aufzudecken.

6 Vgl. WTO (2010).

7 Vgl. dazu auch Liebert (2004), S. 10ff.

8 Vgl. dazu auch die Recherchen von ActionAid zu den Steuervermeidungspraktiken des Brauereikonzerns SABMiller in Afrika, ActionAid (2010).

9 Vgl. PricewaterhouseCoopers (2011).

10 Vgl. Ernst & Young (2011), S. 11.

11 Vgl. OECD (2010e).

12 Vgl. dazu Eden (2005).

## Weitere Tricks der Gewinnverlagerung

Transnationale Unternehmen und ihre globalen Steuerberater, allen voran KPMG, Ernst & Young, Deloitte und PricewaterhouseCoopers, sind den Steuerbehörden nicht nur in der Umgehung der Transferpreis-Regelungen immer eine Nasenlänge voraus: Durch die Übertragung des Firmenkapitals an Konzernholdings, das Zwischenschalten von Briefkastenfirmen oder die Gründung von Lizenzverwaltungsgesellschaften gelingt es ihnen, höhere Kosten in den Ländern mit höheren Steuern und größere Gewinne in den Niedrigsteuerländern auszuweisen – und damit die Gesamtsteuerlast des Konzerns zu senken.

Ein spezieller Trick der Steuervermeidung durch transnationale Unternehmen ist die Fremdfinanzierungsmethode in Verbindung mit der Gründung einer Beteiligungsgesellschaft (Holding) in einem Niedrigsteuerland.<sup>13</sup> Auf die Holding wird Eigenkapital des Konzerns übertragen, während Konzerntöchter, die ihren Sitz in Ländern mit höheren Steuern haben, mit weniger Eigenkapital ausgestattet werden. Sie finanzieren sich über die Aufnahme von Fremdkapital bei der Konzernholding, für das sie natürlich Zinsen zahlen müssen. In der Folge werden die zu versteuernden Gewinne der unterkapitalisierten Tochterunternehmen um die Zinszahlungen an die Holding reduziert, und damit auch die zu zahlenden Steuern. Die Erträge der Holding steigen entsprechend. Besonders lukrativ ist dieses Arrangement für den Konzern, wenn er die Holding in einer Steueroase ansiedelt.

## Summa Summarum: Regulierungslücken fördern Steuervermeidungstricks

All diese Tricks der Gewinnverlagerung und „Steuroptimierung“ sind nur möglich, weil weiterhin gravierende Regulierungslücken und mangelhafte Transparenzanforderungen gegenüber transnationalen Unternehmen bestehen. Die Gründe dafür sind keineswegs nur „hausgemacht“. Die Regierungen der führenden Industrieländer tragen erhebliche Mitverantwortung, weil sie eine effektive Regulierung und Kontrolle des internationalen Finanzsystems und die Bekämpfung der Schattenfinanzzentren jahrelang versäumt oder durch eine Politik der Deregulierung sogar aktiv verhindert haben. Einheitliche länderbezogene Offenlegungspflichten für Unternehmen wären ein wichtiger Schritt, um das Defizit an Transparenz und Regulierung zu überwinden.

13 Vgl. Liebert (2004), S. 12.

### III Ein Lösungsansatz: Transparenz durch länderbezogene Offenlegungspflichten

Eine Grundvoraussetzung für mehr Steuerehrlichkeit der Konzerne ist die Transparenz ihrer Zahlungsflüsse. Ein Schlüssel dazu wären länderbezogene bzw. projektbezogene Berichtspflichten (*Country-by-Country/Project-by-Project reporting*). Konzerne müssten danach in ihren Jahresabschlüssen und Finanzberichten für alle Tochterunternehmen und Beteiligungen lückenlos offen legen, in welchen Ländern und Projekten sie in welchem Umfang Umsätze tätigen, Gewinne erwirtschaften und Steuern zahlen. Auf diese Weise erhielte man Anhaltspunkte, ob die gezahlten Steuern im Verhältnis zum Umsatz, ausgewiesenen Gewinn und den jeweiligen lokalen Steuersätzen angemessen sind, oder ob das Unternehmen seine Gewinne gezielt in Steueroasen verlagert.

Erstaunlicherweise werden diese Informationen bis heute von den Regierungen meist nicht verlangt und sind dementsprechend auch nicht verfügbar. Im Ergebnis ist es daher nicht möglich, etwas über die finanziellen Aktivitäten der größten Unternehmen der Welt in den einzelnen Ländern in Erfahrung zu bringen. Dies gilt insbesondere für Steuer- und Regulierungsstaaten – aber eben auch für Entwicklungsländer, deren Regierungen zumeist weder in der Lage noch willens sind, sich mit transnationalen Investoren „anzulegen“.

Einheitliche Regeln für das *Country-by-Country* bzw. *Project-by-Project Reporting* würden es den Steuerbehörden und Zivilgesellschaften, aber auch den Investoren und Aktionären der Unternehmen erleichtern, detailliertere Informationen über die Firmenaktivitäten in einem Land zu erhalten. Welche Art von Handel betreiben sie? Welche Profite machen sie und wie viele Steuern bezahlen sie dafür an wen? Werden ggf. überhöhte Kosten ausgewiesen, um Steuerzahlungen zu vermeiden? Mit diesen Informationen könnten Firmenaktivitäten verglichen und ggf. erste Anhaltspunkte für Steuervermeidungspraktiken gewonnen werden.

Im Ergebnis könnte *Country-by-Country/Project-by-Project Reporting* dazu beitragen, dass TNCs ihren gerechten Anteil zum Steueraufkommen leisten. Damit könnte ein wichtiger Beitrag zum Wohlergehen der Menschen gerade in Entwicklungsländern geleistet werden. Dabei ist der mit der Einführung dieser Offenlegungspflichten verbundene Aufwand vergleichsweise gering.

#### Was *Country-by-Country/Project-by-Project Reporting* offenlegen würde

Verbindliche Regeln zum *Country-by-Country/Project-by-Project Reporting* könnten von transnationalen Unternehmen verlangen, u.a. folgende Informationen in ihren Jahresberichten offenzulegen:<sup>14</sup>

1. in welchen Ländern sie mit welchen Projekten tätig sind;
2. unter welchem Namen sie in jedem dieser Länder tätig sind;
3. ihr Finanzergebnis in den Ländern, in denen sie tätig sind einschließlich:
  - » Umsätze, sowohl konzernintern als auch nach außen;
  - » ihren Einkauf, genauso aufgegliedert;
  - » Finanzierungskosten, genauso aufgegliedert;
  - » Lohn- und Gehaltskosten sowie Beschäftigtenzahlen;
  - » Gewinn vor Steuern;
4. die in den entsprechenden Ländern zu zahlenden Steuern, einschließlich der Projekte, auf die sich diese Zahlungen beziehen:
  - » die Steuerbelastung in dem Jahr, untergliedert in unmittelbare und aufgeschobene Steuerverbindlichkeiten.
  - » die tatsächlich an die Regierung eines Landes gezahlten Steuern;
  - » die Verbindlichkeiten (und, wenn relevant, die Forderungen) gegenüber den Finanzbehörden zum Beginn und zum Ende der Berichtsperiode;
  - » aufgeschobene Steuerverbindlichkeiten gegenüber dem Land zum Beginn und zum Ende der Berichtsperiode.
5. Details über die Kosten für und den Buchwert des physischen Firmenskapitals in einem Land;
6. Details über das gesamte Brutto- und Nettovermögen für jedes Land.

<sup>14</sup> Hier und im Folgenden: Murphy (2009), S. 8.

## Wer von *Country-by-Country/Project-by-Project Reporting* profitieren würde

Neben dem offensichtlichen Vorteil, den das *Country-by-Country Reporting* für die Steuerbehörden weltweit bringen würde, ergäben sich aus seiner Anwendung noch weitere Vorteile:

- » Es wird Bürgerinnen und Bürgern erleichtert, ihre Regierungen zur Verantwortung zu ziehen, weil sie über mehr Daten über die Staatseinkünfte verfügen – evtl. auch über Vorgänge, die jenseits des offiziellen Zahlungsverkehrs zwischen Unternehmen und Regierungen stattfinden (z.B. sogenannte Unterschriften-Boni).
- » Bürger/innen erhielten einen besseren Überblick über den Wert ihrer Bodenschätze und den Preis, den ausländische Konzerne für den Abbau bezahlen. Die Kosten für Lizenzen und Konzessionen schwanken in ressourcenreichen Ländern selbst innerhalb eines Landes unverhältnismäßig stark und sind häufig zu niedrig.<sup>15</sup>
- » Bürger/innen erhielten Anhaltspunkte darüber, ob TNCs sich an lokale Vorschriften und nationale Gesetze halten. So gibt es beispielsweise in einigen Ländern gesetzliche Regelungen, die die Beteiligung lokaler Gemeinschaften an Einkünften aus Minen in

der Region regeln. Sie werden in vielen Fällen nicht einmal ansatzweise eingehalten. Nur eine projektgenaue Offenlegung bietet den Gemeinden ein Instrument, ihre Rechte einzufordern.<sup>16</sup>

- » Steuerbehörden würden u.U. erste Anhaltspunkte über Fehlverhalten von transnationalen Konzernen erhalten (vgl. Kasten unten).
- » Die komplexen Strukturen transnationaler Konzerne werden transparenter. Unternehmen, deren Umsätze die BIPs ganzer Länder übersteigen sind auch ähnlich komplex aufgebaut. *Country-by-Country Reporting* könnte diese Komplexitäten zugänglicher machen. Damit wären auch Vorteile für Investoren verbunden, die sich einfacher ein Bild über die Vorgänge in dem Unternehmen machen könnten.
- » Die Datenlage zum weltweiten Handel mit Waren und Dienstleistungen würde verbessert. Wie oben erwähnt finden weite Teile des weltweiten Handels innerhalb von Konzernen bzw. zwischen deren Tochtergesellschaften statt. Länderbezogene Offenlegungspflichten würden hier für mehr Transparenz sorgen.
- » *Country-by-Country Reporting* könnte auch belastbare Informationen zur wirtschaftlichen Bedeutung von Steuer- und Verdunkelungssoasen liefern.

15 Vgl. ONE (2011).

16 Ebd.

### Kasten 1

#### ***Country-by-Country* und *Project-by-Project Reporting* könnte Einnahmeausfälle verhindern – das Beispiel der *Mopani-Kupferminen* in *Sambia***

Sambia ist der nach Chile weltweit zweitgrößte Exporteur von Kupfer. Noch Anfang der 1970er Jahre gehörte Sambia deshalb zu den reichsten Ländern Afrikas mit einem höheren Bruttoinlandsprodukt (BIP) pro Einwohner als beispielsweise Kenia oder Ägypten.<sup>i</sup>

Im Laufe der Jahrzehnte hat sich die Situation allerdings erheblich gewandelt. Nach Jahren gefallener Kupferpreise, daraus resultierender Staatsverschuldung und Austeritäts- und Liberalisierungsprogrammen von IWF und Weltbank, machte der Rohstoffabbau Anfang des letzten Jahrzehnts gerade noch 2,8 Prozent des BIP Sambias aus.

Seitdem kommen nur 10 bis 15 Prozent der Steuereinnahmen des Staates aus diesem Sektor, der größte Teil davon entspringt den Einkommensteuern der Minenarbeiter. Die Minenbetreiber tragen einen Anteil von nur vier Prozent zum sambischen Steueraufkommen bei.<sup>ii</sup>

Vor diesem Hintergrund veranlasste die sambische Steuerbehörde 2008 eine großangelegte Steuerprüfung des Minensektors durch die internationalen Prüfungsgesellschaften *Grant Thornton* und *Econ Pöyry*. Eine der geprüften Firmen war dabei die Firma *Mopani Copper Mines Plc.*, ein Tochterunternehmen der in der Schweiz ansässigen Unternehmensgruppe *Glencore*, des größten Rohstoffhändlers der Welt.

Die Ergebnisse der Prüfung, die im Jahr 2011 an die Öffentlichkeit gelangten, stellen fest, dass es Anlass zu der Vermutung gebe, dass *Mopani* verschiedene Methoden angewandt habe, um sich von der Zahlung von Unternehmenssteuern zu befreien. Zu den Auffälligkeiten gehörten:

i Fraser/Lungu (2009), S. 7.

ii SHERPA et al. (2011).

- » *Anscheinend wurden höhere Produktionskosten veranschlagt als tatsächlich anfielen.* Der Bericht stellt zum Beispiel fest, dass die von *Mopani* angegebenen Steigerungen der Lohnkosten in den untersuchten Jahren nicht zu erklären seien. Für das Jahr 2007 wären laut Prüfbericht Lohnkosten von rund 118 Mio. US-Dollar zu erwarten gewesen. Tatsächlich gab das Unternehmen die Kosten mit über 208 Mio. US-Dollar an. Laut dem Bericht kommt eine allgemeine Steigerung der Lohnkosten in Sambia dafür nicht in Frage. Auch stieg die Belegschaft nicht entsprechend. „*At least USD 50 million of the USD 90 million is thus unexplainable.*“<sup>iii</sup>
- » *Anscheinend wurden Produktionszahlen nach unten korrigiert.* Der Bericht zeigt, dass die Minen von *Mopani* viel weniger Cobalt förderten als ähnliche Minen in derselben Gegend, was von den Prüfern für unwahrscheinlich gehalten wird: „*The audit team believe it has enough information to estimate Mopani’s production of cobalt relative to other producers, and it is not to be trusted that Mopani has an extraction %-age of cobalt that is half that of other producers. Mopani has thus either failed to provide the audit team with correct production figures or they are faking the numbers in order to have production figures fit with the cobalt revenue in the accounts.*“<sup>iv</sup>
- » *Die Produkte der Minen wurden anscheinend nicht zu üblichen Marktpreisen verkauft.* *Mopani* verkauft seine Erzeugnisse zum allergrößten Teil an die *Glencore International AG*, die gleichzeitig *Mopani*’s Muttergesellschaft ist. Die Preise, die *Mopani* bei diesen Verkäufen erzielt, liegen regelmäßig unter den gängigen Marktpreisen – ein Verhalten, das zwischen unabhängigen Unternehmen kaum vorstellbar wäre.<sup>v</sup> Damit erscheint ein Verstoß gegen *transfer pricing* Regularien möglich.
- » *Es gibt Anzeichen, die auf den Missbrauch von Absicherungsgeschäften hindeuten.* Unternehmen sichern sich gegen Schwankungen an den Rohstoffmärkten ab (sog. *hedging*), indem sie langfristige Verkäufer-Käufer-Verträge eingehen. Der Verkäufer hat dabei ein Interesse daran, dass möglichst hohe Preise vereinbart werden. Ein Unternehmen allerdings, das Gewinne außer Landes bringen will, kann solche Preisvereinbarungen nutzen, um ständig niedrigere Gewinne zu erzielen – der Käufer profitiert. Der Prüfbericht kommt zu dem Schluss: „*The hedging pattern of Mopani is more equal to moving taxable revenue out of the country than true hedging.*“<sup>vi</sup>

*Country-by-Country Reporting* hätte einen Beitrag dazu leisten können, dass die Auffälligkeiten bei *Mopani* schon früher an die Öffentlichkeit gelangt wären. Alleine die Tatsache, dass unter einem solchen Regime jährlich Zahlen über die Produktion, die Kosten und Verkäufe hätten veröffentlicht werden müssen, hätte den Steuerbehörden schon früher Missstände anzeigen können. So kommt auch der Prüfbericht von *Grant Thornton* und *Econ Pöyry* zu dem Schluss, dass die Unregelmäßigkeit der Prüfung und die mangelhafte Kooperation von *Mopani* „*make audits more expensive and lengthier than needed.*“<sup>vii</sup>

Zudem hätten den Steuerbehörden bessere Vergleichszahlen aus dem eigenen Land wie aus internationalen Zusammenhängen vorgelegen – eine Offenlegungspflicht nach Projekten wäre hier sicherlich sehr hilfreich gewesen. Zum Beispiel wären die Verkaufserlöse anderer Produzenten vorhanden gewesen. Das gäbe wichtige Anhaltspunkte über das Einhalten des Fremdvergleichsprinzips.

Ein weiterer Vorteil ergibt sich aus der besseren Sichtbarkeit der Konzernstrukturen mit ihren teilweise in Schattenfinanzzentren beheimateten Tochtergesellschaften. So sind zum Beispiel 21 der 46 Tochterunternehmen *Glencores* in Schattenfinanzzentren angesiedelt,<sup>viii</sup> über die praktisch keine Informationen vorliegen. Ein internationales *Country-by-Country Reporting* Regime könnte auch hier Licht ins Dunkel bringen.<sup>ix</sup>

iii Grant Thornton/Econ Pöyry (2010), S. 10f.

iv Ebd. S. 17.

v Ebd. S. 14.

vi Ebd. S. 14.

vii Ebd. S. 3.

viii Vgl. Publish What You Pay Norway (2011), S. 19.

ix Ein Projekt, das sich mit diesem Zusammenhang beschäftigt, ist die TRACE-Datenbank von Publish What You Pay Norwegen, die im September 2011 gestartet wurde, und die Zahlen zu den größten Rohstoffunternehmen und deren Tochtergesellschaften transparenter machen will. Vgl. Publish What You Pay Norway (2011) und [www.publishwhatyoupay.no](http://www.publishwhatyoupay.no).

## IV Ansatzpunkte für die Umsetzung von *Country-by-Country* und *Project-by-Project Reporting*

Es gibt verschiedene Möglichkeiten, Offenlegungspflichten wie das *Country-by-Country* und/oder *Project-by-Project Reporting* gesetzlich zu verankern. Ideal wäre eine globale Regelung unter dem Dach der Vereinten Nationen, weil nur so vergleichbare, verlässliche Daten zur Verfügung gestellt werden können. Damit bliebe auch die Gleichbehandlung international agierender Unternehmen sichergestellt. Es gibt derzeit jedoch kein Gremium auf UN-Ebene, das das Mandat zur Formulierung länderbezogener Offenlegungspflichten für TNCs hat. Es bleiben drei gangbare Wege: Einzelstaatliche Regelungen (in Deutschland z.B. in Form einer Änderung des Handelsgesetzbuches), regionale Ansätze (z.B. in Form von EU-Richtlinien), sowie globale Regelungen im Rahmen der Rechnungslegungsstandards des *International Accounting Standards Boards (IASB)*. Die erfolgversprechendsten Ansätze finden sich im Moment in einer Regelung in den USA und in den Novellen zweier Richtlinien der Europäischen Union.

### Auf einzelstaatlicher Ebene: Das Handelsgesetzbuch

Traditionell sind die Regeln für deutsche Unternehmen im Handelsgesetzbuch (HGB) verankert.<sup>17</sup> Das gilt auch für Offenlegungspflichten. Das Dritte Buch des HGB („Handelsbücher“) enthält detaillierte Vorschriften zur Buchführung und Bilanzierung und einen speziellen Paragraphen (§325) zum Thema „Offenlegung“. Die Regelungen des HGB gelten in erster Linie für Kapitalgesellschaften. Für Aktiengesellschaften werden sie ergänzt durch das Aktiengesetz.<sup>18</sup> Die Offenlegungspflichten von Personengesellschaften behandelt ein spezielles Publizitätsgesetz.<sup>19</sup> Damit wäre in erster Linie das HGB der Ort, um auf Bundesebene *Country-by-Country Reporting* Standards zu etablieren.

Kapitalgesellschaften müssen seit 2007 ihre Jahres- und Konzernabschlüsse im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlichen.<sup>20</sup> Dies gilt für alle nach dem 31. Dezember 2005 aufgestellten Abschlüsse. Der Jahresabschluss umfasst die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie

einen Anhang mit erläuternden Angaben (gemäß §§284 und 285 HGB). Dazu gehört unter anderem die „*Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten*“ (§285, Pkt.4), nicht aber nach einzelnen Ländern. Auch die jüngste Reform des Bilanzrechts in Form des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes im Jahr 2009 hat daran nichts geändert.<sup>21</sup> Es diene in erster Linie der Deregulierung und Entlastung mittelständischer Unternehmen und der Annäherung an die internationalen Rechnungslegungsstandards des IASB (siehe unten) und brachte damit auch keine Fortschritte hin zu mehr Transparenz der Firmenabschlüsse.<sup>22</sup>

Bei mittleren und großen Kapitalgesellschaften gehört darüber hinaus der sogenannte Lagebericht zum Katalog der Berichtspflichten (§§ 289 und 315 HGB). Er soll die derzeitige und zukünftige Situation des Unternehmens hinsichtlich der Chancen und Risiken darstellen. Für Umweltschutzorganisationen und Gewerkschaften ist der Lagebericht vor allem deswegen interessant, weil er auch „nichtfinanzielle Leistungsindikatoren“ in die Analyse einbeziehen soll, „*wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind.*“ (§315 HGB).

Grundsätzlich folgen die Rechnungslegungsvorschriften des HGB dem Vorsichtsprinzip. Ziele sind in erster Linie der Gläubigerschutz und der Kapitalerhalt. Die Offenlegungs- und Berichtspflichten, die das HGB formuliert, dienen diesen Zielen. Unter Transparenzgesichtspunkten ist dieser Ansatz problematisch. Die Deutsche Bundesbank stellte dazu fest:

*„Konservative Ansatz- und Bewertungsregeln ermöglichen es ganz allgemein, in bestimmtem Umfang stille Reserven zu legen. Damit wird eine transparente Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens erschwert.“<sup>23</sup>*

Abgesehen von dieser Problematik sind auch grundsätzlichere Transparenzanforderungen wie ein *Country-by-Country Reporting* an Unternehmen im HGB nicht vorgesehen. Insbesondere ist die Information der *Stakeholder*,

17 <http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/hgb/gesamt.pdf>

18 <http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/aktg/gesamt.pdf>

19 <http://bundesrecht.juris.de/publg/BJNR011890969.html>

20 [www.unternehmensregister.de](http://www.unternehmensregister.de)

21 [www.buzer.de/gesetz/8755/l.htm](http://www.buzer.de/gesetz/8755/l.htm)

22 Vgl. Melcher/Schaier 2009.

23 Deutsche Bundesbank (2005), S. 77.

d.h. aller Personengruppen, die von den Aktivitäten eines Unternehmens direkt oder indirekt betroffen sind, nicht explizit Gegenstand des HGB. Es ist nicht zu erwarten, dass es in naher Zukunft zu Änderungen kommt – außer ein gemeinsames europäisches Vorgehen macht dies erforderlich (siehe unten). Dass weitergehende Offenlegungspflichten prinzipiell auch auf einzelstaatlicher Ebene einföhrbar sind, verdeutlicht der Weg, den die USA im Jahr 2010 gegangen sind.

### Auf einzelstaatlicher Ebene: Der *Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act* in den USA

Am 21. Juli 2010 unterzeichnete Präsidents Obama den sogenannten *Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act*. Zu den Zielen des Gesetzes gehören die Förderung der Finanzstabilität, die Verbesserung der Rechenschaftspflicht und die Erhöhung der Transparenz im Finanzsystem. Das 850 Seiten starke Dokument schreibt im Abschnitt 1504<sup>24</sup> vor, dass US-amerikanische und ausländische Firmen, die bei der *US Security and Exchange Commission* (SEC) registriert sind, offenlegen müssen, wie viel sie Regierungen für den Zugang und den Abbau von Erdöl, Erdgas und anderen Bodenschätzen zahlen. Die Zahlen müssen auf Länder- und Projektbasis veröffentlicht werden. Darunter fallen nicht nur die Zahlungen an ausländische Regierungen sondern auch jene an die US-amerikanische. Im Einzelnen schreibt der *Dodd-Frank Act* die Offenlegung folgender Daten vor:

- » die Gesamtsumme aller Zahlungen, nach Kategorie;
- » die Währung, in der diese Zahlungen geleistet wurden;
- » die Finanzberichtsperiode, in der diese Zahlungen geleistet wurden;
- » das Geschäftssegment des börsennotierten Rohstoffkonzerns, durch den die Zahlungen geleistet wurden;
- » die Regierung, die die Zahlung erhielt und das Land, in dem die Regierung ansässig ist;
- » das Projekt des börsennotierten Rohstoffkonzerns, auf das sich die Zahlung bezieht; und
- » weitere Informationen, die die SEC im öffentlichen Interesse oder zum Zwecke des Investorenschutzes für notwendig oder angebracht erachtet.<sup>25</sup>

Damit handelt sich bei den Anforderungen von Art. 1504 nicht um eine vollständige Umsetzung des *Country-by-Country Reporting* Prinzips – v.a. weil die Regelungen nur für die extraktive Industrie gelten, nicht aber für alle anderen Unternehmen und sich nur auf Zahlungen an Regierungen beziehen. Es ist allerdings ein Schritt in die richtige Richtung – auch wenn wichtige Details der Umsetzung des Gesetzes im Moment noch nicht absehbar sind.

Die US-Börsenaufsicht SEC, die für die Umsetzung der Anforderungen von Art. 1504 zuständig ist, arbeitet zurzeit an den nötigen Verordnungen, die ursprünglich bis zum 17. April 2011 hätten vorliegen sollen. Diese Frist ist abgelaufen, die SEC gibt im Herbst 2011 an, sie werde die Regelungen bis Ende 2011 vorlegen.<sup>26</sup>

Die SEC hat einen ersten Entwurf der Umsetzungsverordnung vorgelegt<sup>27</sup> und die Öffentlichkeit zu Kommentaren aufgerufen. Aus den zahlreich eingegangenen Zuschriften und Protokollen von Treffen<sup>28</sup> lassen sich im Moment noch fünf offene Fragen in der Interpretation des Gesetzestextes ausmachen:<sup>29</sup>

- » *Auf welchem Niveau dürfen Angaben aggregiert werden?* Zwar sieht das Gesetz vor, dass Angaben zu allen Projekten gemacht werden müssen. Die Zuschriften, v.a. von Seiten der extraktiven Industrie, setzen sich aber für weniger detaillierte Veröffentlichungspflichten ein. Dabei geht es um die Frage, was ein „Projekt“ eigentlich ausmacht.
- » *Müssen Projekte offengelegt werden, die für den Konzern „immateriell“, also von untergeordneter Bedeutung sind?* Hierin zeigt sich der Interessenkonflikt zwischen Konzernen und dem öffentlichen Interesse besonders deutlich. Bestimmte Projekte mögen für einen Konzern praktisch bedeutungslos sein, für lokale Bevölkerungen aber können sie extrem wichtig sein – z.B. wenn es um Exploration und die Frage von Landeigentumsrechten geht.
- » *Welche Ausnahmen von den Berichtspflichten werden festgelegt?* Von Seiten der Industrie wird immer wieder argumentiert, die Offenlegung von Zahlungen stoße auf den Widerstand von Regierungen in rohstoffreichen Ländern oder zwingt Unternehmen möglicherweise dazu, Verpflichtungen in Bezug auf Vertraulichkeit zu verletzen. Tatsächlich sind aber länderbezogene Offenlegungspflichten für Unternehmen gerade in solchen Ländern von Nöten, die sich nicht

26 Vgl. [www.sec.gov/spotlight/dodd-frank/dfactivity-upcoming.shtml#08-12-11](http://www.sec.gov/spotlight/dodd-frank/dfactivity-upcoming.shtml#08-12-11).

27 SEC (2010).

28 Vgl. [www.sec.gov/comments/s7-42-10/s74210.shtml](http://www.sec.gov/comments/s7-42-10/s74210.shtml).

29 Vgl. z.B. Publish What You Pay United States (2011).

24 Die sogenannte Luger Cardin Klausel, benannt nach den beiden Initiatoren, den Senatoren Richard Luger aus Indiana und Ben Cardin aus Maryland.

25 Vgl. US Congress (2010), S. 846ff.

freiwillig transparenter verhalten wollen.<sup>30</sup> Ausnahmeregelungen würden den gesamten Ansatz des *Country-by-Country Reportings* ad absurdum führen. Einfache Vertraulichkeitsklauseln in Verträgen würden dann Konzerne vor den Offenlegungspflichten schützen.

- » *Welche Arten von Zahlungen müssen letztendlich offengelegt werden – und ab welcher Höhe?*
- » *In welcher Form müssen die Angaben bei der SEC eingehen? Sollen sie Teil der jährlichen Konzernbilanzen werden, oder sollen sie in einem separaten Bericht veröffentlicht werden?*

Diese Streitfragen mögen zunächst kleingeistig erscheinen, sind jedoch für die Wirksamkeit des Gesetzes von größter Bedeutung. Sollte den Unternehmen gestattet werden, hoch aggregierte Berichte abzuliefern, in denen viele Ausnahmen gemacht werden, und die nur der SEC vorliegen, so wird damit kaum mehr Transparenz geschaffen. Zum anderen kann von der endgültigen Interpretation der SEC auch abhängen, wie eng außerhalb der USA die Maschen für die Unternehmen gestrickt werden.

## Kasten 2

### Unternehmen, die nach den Regeln von *Dodd-Frank* berichten müssen

Die Umsetzungsvorschriften, die im Moment von der SEC ausgearbeitet werden, werden weit mehr Firmen betreffen, als es auf den ersten Blick den Anschein hat. Denn viele der größten im extraktiven Bereich aktiven Firmen sind an Börsen in den USA notiert – auch solche, die ihren Stammsitz nicht in den USA haben. Dazu gehören:

**Anadarko Petroleum Corporation** (USA)

**Barrick Gold Corporation** (Kanada)

**BHP Billiton Limited & plc** (Australien/Großbritannien)

**BP plc** (Großbritannien)

**Chevron Corporation** (USA)

**ConocoPhillips** (USA)

**Eni S.p.A.** (Italien)

**Exxon Mobil Corporation** (USA)

**Freeport-McMoRan Copper & Gold Inc.** (USA)

**Hess Corporation** (USA)

**InterOil Corporation** (Papua-Neuguinea)

**Marathon Oil Corporation** (USA)

**Newmont Mining Corporation** (USA)

**Occidental Petroleum Corporation** (USA)

**Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras)** (Brasilien)

**PetroChina Company Limited** (China)

**Rio Tinto Limited & plc** (Großbritannien/Australien)

**Royal Dutch Shell plc** (Niederlande/Großbritannien)

**China Petroleum & Chemical Corporation Limited (Sinopec)** (China)

**Statoil ASA** (Norwegen)

**Talisman Energy Inc.** (Kanada)

**Total S.A.** (Frankreich)

**Vale S.A.** (Brasilien)

Quelle: [www.nyse.com/about/listed/lc\\_all\\_overview.html](http://www.nyse.com/about/listed/lc_all_overview.html).

In Klammern wird das Land des (Haupt-)Firmensitzes angegeben.

## Auf regionaler Ebene: Europäische Regelungen

Auch auf europäischer Ebene werden Pläne vorangetrieben, die Offenlegungspflichten von Unternehmen auszuweiten. Seit 1999 erlässt die EU im Rahmen ihres Aktionsplans für Finanzdienstleistungen (*Financial Services Action Plan, FSAP*) eine Reihe von Richtlinien (*Directives*), welche die Offenlegungspflichten für Unternehmen, die an europäischen Börsen registriert sind, regeln. Sie müssen von den Mitgliedsstaaten umgesetzt werden und haben damit im gesamten EU-Raum faktisch Gesetzeskraft. Ihr generelles Ziel ist bisher der Anlegerschutz und die Verbesserung der Markteffizienz – nicht die Erhöhung der Unternehmenstransparenz gegenüber der Öffentlichkeit oder gegenüber betroffenen Bevölkerungsgruppen in den Ländern, in denen die Unternehmen aktiv sind. Zu den bedeutendsten gehören die Richtlinien 2001/34/EG vom 28. Mai 2001 sowie deren Ergänzung in Form der Richtlinie 2003/71/EG vom 4. November 2003. Sie regelt die Zulassung von Wertpapieren zur amtlichen Börsennotierung und benennt die Informationen, die die Firmen im Zusammenhang mit der Notierung dieser Wertpapiere veröffentlichen müssen. Außerdem enthält die Richtlinie spezielle Informationsanforderungen an Rohstoffunternehmen. Es finden sich zahlreiche weitere Vorschriften – zum Beispiel für den Börsengang von Unternehmen oder Buchhaltungsregeln für verschiedene Unternehmensarten – in weiteren Richtlinien, von denen zusammenfassend als Rechnungslegungs-Richtlinien (*Accounting Directives*) gesprochen wird.<sup>31</sup>

Ende 2004 verabschiedeten das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union die sogenannte *Transparency Obligations Directive* (TOD).<sup>32</sup> Sie wird als wichtiger Schritt angesehen, um das Informationsniveau börsennotierter Unternehmen in der EU und damit die Attraktivität des Finanzplatzes Europa für ausländische Investoren zu erhöhen. Die Richtlinie fordert von den Unternehmen u.a. die Veröffentlichung eines Jahresfinanzberichts innerhalb von drei Monaten nach Jahresende sowie die periodische Berichterstattung während eines Geschäftsjahres (Halbjahresbericht, Quartalsangaben). Daneben regelt sie die laufende Bekanntgabe von Änderungen bedeutender Beteiligungen.

31 European Commission (2009).

32 Ihr genauer Titel lautet: Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 2004 zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind, und zur Änderung der Richtlinie 2001/34/EG.

Die Europäische Kommission, Generaldirektion Binnenmarkt und Dienstleistungen (kurz DG Markt), hat Ende 2010 eine öffentliche Konsultation zur länderspezifischen Berichterstattung von multinationalen Unternehmen durchgeführt, die auf den Erdöl-, Erdgas- und Bergbausektor abzielte. Die Konsultation, an der sich auch zahlreiche zivilgesellschaftliche Gruppen beteiligten, machte großes Interesse an länderbezogenen Offenlegungspflichten v.a. für die rohstoffextrahierende Industrie deutlich.<sup>33</sup>

Die Generaldirektion Markt der Europäischen Kommission bereitete 2011 zwei Richtlinienänderungen vor, die *Country-by-Country/Project-by-Project Reporting* Prinzipien für die extraktive Industrie sowie – und das ist eine Neuerung – für in Primärwäldern aktive forstwirtschaftliche Betriebe enthalten sollen: Zum einen soll die *Transparency Obligations Directive* geändert,<sup>34</sup> zum anderen sollen zwei Rechnungslegungsdirektiven (*Accounting Directives*)<sup>35</sup> angepasst werden. Die *Transparency Obligations Directive* wird dabei Regeln für an europäischen Börsen notierte Unternehmen, die *Accounting Directives* Regeln auch für andere, große Unternehmen enthalten.

Am 25. Oktober 2011 legte die Kommission die Richtlinienentwürfe vor und setzte damit die (möglicherweise langwierigen) Prozesse in Parlament und Ministerrat in Gang. Die Entwürfe orientieren sich grob an den Bestimmungen des *Dodd-Frank Act*. Sie gehen jedoch in zwei wichtigen Punkten über ihn hinaus: Zum einen gelten die europäischen Regelungen nicht nur für börsennotierte Unternehmen, sondern auch für andere, große Unternehmensarten. Zum anderen erstreckt sich der Geltungsbereich über die in den USA adressierten Sektoren (Öl-, Gas-, und Mineralienextraktion) hinaus auf in Primärwäldern aktive Forstbetriebe.

Genau wie Art. 1504 des *Dodd-Frank Acts* verlangt auch der Kommissionsentwurf lediglich die Offenlegung von Zahlungen an Regierungen. Im Einzelnen sollen offengelegt werden:

- a) production entitlements [Produktionsansprüche]
- b) taxes on profits [Steuern auf Gewinne]
- c) royalties [Lizenzgebühren]
- d) dividends [Dividenden]
- e) signature, discovery and production bonuses [Unterschrifts-, Explorations- und Produktionsboni]

33 Vgl. z.B. die Einlassung des Tax Justice Networks (2011) sowie die Zusammenfassung der Europäischen Kommission zu der Konsultation, European Commission (2011d&e).

34 Vgl. European Commission (2011c).

35 Konkret geht es um die Direktiven 78/660/EEC und 83/349/EEC, vgl. European Commission (2011a), S. 3. Die Änderungen werden in Form einer neuen Direktive vorgenommen, vgl. European Commission (2011b).

- f) licence fees, rental fees, entry fees and other considerations for licences and/or concessions [Gebühren für Lizenzen, Mieten, Marktzugang und Vergütungen für Lizenzen und Konzessionen]
- g) other direct benefits to the government concerned [andere direkte Leistungen an betreffende Regierungen]

Diese Zahlungen sollen nach Land und Projekten aufgeschlüsselt werden, wo Zahlungen einem bestimmten Projekt zugeordnet werden können. Die Kommission sieht ihren Entwurf als Ergänzung zu EITI (s.u.) und verspricht sich von den Regelungen konkrete Vorteile für die Zivilgesellschaften in den betroffenen Ländern: Sie sollen ihre Regierungen mit den zusätzlichen Informationen besser zur Verantwortung ziehen können und damit einen Beitrag zur Korruptionsbekämpfung leisten.

Problematisch sind die im Kommissionsentwurf vorgesehenen Ausnahmeregeln. Sie erlauben es Unternehmen, Zahlungen nicht offenzulegen, wo dies für sie illegal wäre. Zwar werden an diese Ausnahmen Voraussetzungen geknüpft, sie stellen aber ein möglicherweise großzügiges Schlupfloch gerade für solche Unternehmen und Regierungen bereit, deren Zahlungsinformationen besonders interessant wären. Damit taugt der Entwurf auch nicht gerade als Vorbild für die Umsetzungsverordnung der SEC in den USA.

Von zivilgesellschaftlicher Seite gab es Lob für den Richtlinienentwurf – aber auch Bedenken und weitergehende Forderungen. Insbesondere wird angemahnt, nicht nur Zahlungen von Unternehmen an Regierungen offenzulegen, sondern auch weitere länderbezogene Konzernkennziffern (siehe Kapitel III). Außerdem wird angeregt, die Ausnahmeregelungen wieder aus dem Entwurf zu entfernen, weil sie den Erfolg des gesamten Vorhabens in Frage stellen. Diese Fragen bleiben im weiteren Prozess im EU-Parlament und Ministerrat zu klären.

### Auf globaler Ebene: Die *International Financial Reporting Standards* (IFRS)

Im Zuge des rasanten Wachstums grenzüberschreitender Investitionen und der zunehmenden Verflechtungen in der globalisierten Wirtschaft gewinnen international einheitliche Rechnungslegungsstandards mehr und mehr an Bedeutung. Denn für TNCs ist es aufwändig und teuer, in unterschiedlichen Ländern unterschiedliche Rechnungslegungsvorschriften beachten zu müssen. Für internationale Investoren und Gläubiger ist wiederum die Vergleichbarkeit der Finanzinformationen von Unternehmen über Ländergrenzen hinweg wichtig.

Aus diesen Gründen haben Berufsverbände der Wirtschaftsprüfer zahlreicher Länder das *International Accounting Standards Board* (IASB) gegründet. Es entwickelte die Internationalen Rechnungslegungsstandards (*International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS)). Als Dachorganisation fungiert die privatrechtliche *International Financial Reporting Standards Foundation* (IFRS Foundation) mit Sitz in dem bekannten Schattenfinanzzentrum Delaware, USA. Der IASB, das zentrale Entscheidungsgremium innerhalb der Stiftung, hat seinen Sitz in London.

Die IFRS/IAS setzen sich zunehmend als weltweit gültige Rechnungslegungsstandards durch. Ihre Anwendung wird inzwischen in mehr als 100 Ländern gesetzlich vorgeschrieben oder zumindest akzeptiert.<sup>36</sup> Dazu zählen Australien, Russland, Südafrika, Hongkong und sämtliche Länder der EU. Die chinesischen Rechnungslegungsstandards entsprechen substantiell den IFRS. In den USA gelten zwar weiterhin eigene Standards, die US-GAAP (*United States Generally Accepted Accounting Principles*), der dort zuständige *Financial Accounting Standards Board* (FASB) hat aber mit dem IASB bereits einen Zeitplan für die Angleichung der beiden Standardsysteme vereinbart.

Eine Möglichkeit, die Pflicht für TNCs zu verankern, ihre Jahresabschlüsse nach Ländern aufzugliedern, wäre die Einführung eines entsprechenden Rechnungslegungsstandards durch den IASB.<sup>37</sup> Er setzt die Standards, an die sich praktisch alle TNCs und Banken in ihrer Finanzberichterstattung halten müssen. Der IASB bildet das Zentrum eines globalen Geflechts von Beratungs- und Kontrollgremien, in denen Wirtschaftsprüfer, Unternehmensvertreter und Standardsetzer einzelner Länder zusammenarbeiten.

### IFRS 6 – Vorläufiger Standard für die extraktive Industrie

Für die Umsetzung einer Berichtspflicht nach Ländern gibt es innerhalb der Regeln des IASB grundsätzlich zwei Ansatzpunkte. Der eine ist IFRS 6, der besondere Rechnungslegungsvorschriften für die extraktive Industrie vorsieht.

Für die Unternehmen des Rohstoffsektors gelten die internationalen Rechnungslegungsstandards grundsätzlich ebenso wie für alle übrigen Branchen. Die IFRS/ISA enthalten an verschiedenen Stellen Vorgaben hinsichtlich der Offenlegungs- und Berichtspflichten, die damit auch für Rohstoffunternehmen Gültigkeit haben. Zusätzlich gibt es seit 2006 einen speziellen Standard für die extraktive Industrie, den IFRS 6 („*Exploration und Evaluierung von mineralischen Ressourcen*“). Er regelt die Rechnungslegung

<sup>36</sup> [www.iasplus.de/ifrs\\_by\\_country.php](http://www.iasplus.de/ifrs_by_country.php)

<sup>37</sup> Vgl. dazu [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) und Obenland (2010).

von Rohstoffunternehmen allerdings nur im eng begrenzten Bereich der Aufwendungen, die bei der Exploration und Bewertung von Bodenschätzen anfallen. Die Bodenschätze selbst, die Produktionsanlagen und alle Bilanzposten und Zahlungsflüsse jenseits der reinen Bewertung der Explorations- und Evaluierungstätigkeit sind nicht Gegenstand dieses Standards. Zudem ermöglicht IFRS 6 den Rohstoffunternehmen die Einhaltung der internationalen Standards ohne größere Veränderungen ihrer Rechnungslegungspraxis. Damit ändert sich für sie durch den neuen Standard kaum etwas.

Auch der IASB sieht in IFRS 6 nur eine Zwischenlösung hin zu einem umfassenden Standard für die extraktive Industrie.<sup>38</sup> Er hat aus diesem Grund ein mehrjähriges Forschungsprojekt (*Extractive Activities Research Project*) gestartet, das von Rechnungslegungseinrichtungen aus Australien, Kanada, Norwegen und Südafrika durchgeführt wird. Im März 2010 hat das Projekt einen ersten Bericht vorgelegt, ein sogenanntes *Discussion Paper*, in dem auch konkret Bezug auf die Vorschläge der zivilgesellschaftlichen Kampagne *Publish What You Pay* (PWYP) eingegangen wird. PWYP fordert seit Jahren Offenlegungspflichten für die extraktive Industrie, die denen eines *Country-by-Country Reporting* entsprechen.<sup>39</sup>

Dabei bleibt fraglich, ob und falls ja wann sich diese Forderungen innerhalb des IASB durchsetzen werden. Von Seiten der Standardsetzer wird immer wieder betont, dass die Standards nicht produziert werden, um Transparenz für eine weitere Öffentlichkeit zu schaffen, sondern lediglich um es Kapitalgebern zu ermöglichen, Investitionen abschätzen zu können.<sup>40</sup> Zum anderen wird gleichzeitig eingeräumt, dass es gerade für Investoren von großem Interesse wäre, weitergehende und vor allem vergleichbare Informationen über ihre potentiellen Investitionsobjekte zu erhalten. Im Moment liegt das Projekt auf Eis, es soll aber noch im Herbst 2011 darüber entschieden werden, wie weiter mit einem eigenen Standard für die extraktive Industrie verfahren werden soll.<sup>41</sup> Allerdings kann sich ein Prozess, sollte er denn angestoßen werden, leicht über mehrere Jahre hinziehen. Evtl. geben aber die neuen Entwicklungen in den USA und der EU den Anstoß dazu, überhaupt mit der Arbeit zu beginnen.

## IFRS 8 – Rechnungslegung nach Geschäftssegmenten

Einen weiteren Ansatzpunkt für die Verankerung von *Country-by-Country Reporting* Pflichten hätte IFRS 8 geboten, der die Berichterstattung über Geschäftssegmente regelt. Er löst seit 2009 den bisherigen Standard IAS 14 („*Segmentberichterstattung*“) ab.

Grundsätzlich versteht man unter Segmentberichterstattung die Offenlegung von Vermögens- und Ergebnisinformationen eines Unternehmens, untergliedert nach Tätigkeitsbereichen (Unternehmensbereichen) und geografischen Merkmalen. Dies könnte die Aufgliederung der Unternehmenszahlen nach Ländern einschließen.

Zivilgesellschaftliche Organisationen unter Führung der Kampagne PWYP und des *Tax Justice Network* hatten sich im Vorbereitungsprozess von IFRS 8 beim IASB für die Aufnahme länderbezogener Berichtspflichten eingesetzt – ohne Erfolg. IFRS 8 folgt stattdessen der „Management-Logik“, das heißt, dass die externe Berichterstattung eines Unternehmens im Einklang mit der „Sicht des Managements“ erfolgen muss. Mit anderen Worten: Die Unternehmen bestimmen selbst, nach welchen Kriterien sie ihre Geschäftssegmente definieren und die entsprechenden Informationen offen legen. Versuche, entsprechende Berichtspflichten schon bei der Übernahme von IFRS 8 auf EU-Ebene zu berücksichtigen, ließen sich nicht verwirklichen.

IFRS 8 wird voraussichtlich 2011/2012 einer ersten Überprüfung (dem sog. *post implementation review*) unterzogen. In diesem Zusammenhang kann die Aufnahme länderbezogener Berichtspflichten neu eingefordert werden.

38 Vgl. dazu auch die Forderungen für einen umfassenderen Standard für die extraktive Industrie, die von zivilgesellschaftlicher Seite formuliert wurden, s. Global Witness (2005).

39 Vgl. IASB (2010).

40 Ebd. S.147ff.

41 Siehe [www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Extractive+Activities/Summary.htm](http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Extractive+Activities/Summary.htm).

## Freiwillige Ansätze 1 – EITI

Der Rohstoffsektor spielt bei der Einführung länderbezogener Berichtspflichten eine besondere Rolle. Das liegt unter anderem an der wirtschaftlichen Bedeutung des Sektors und an seiner besonderen Relevanz für viele Entwicklungsländer. Auf freiwilliger Basis haben sich rohstoffreiche Länder im Rahmen der *Extractive Industries Transparency Initiative* (EITI) verpflichtet, die Zahlungen von Unternehmen im Erdöl-, Erdgas- und Bergbausektor offenzulegen. EITI ist eine globale *Multi-Stakeholder* Initiative, die sich für die Transparenz der Zahlungsflüsse in der extraktiven Industrie einsetzt. Der Prozess wird dabei von Regierungen, Unternehmen und der Zivilgesellschaft begleitet – auf staatlicher und internationaler Ebene.

EITI hat in den knapp zehn Jahren seines Bestehens Fortschritte gemacht, der Einfluss der Initiative bleibt aber noch immer begrenzt. Im Moment gibt es 35 „*implementing countries*“<sup>42</sup> von denen elf den Status „*compliant*“ erreicht haben.<sup>43</sup> 24 Länder haben Kandidatenstatus.<sup>44</sup> Insgesamt haben 27 Länder Berichte über Zahlungen und Einkünfte in Form eines EITI-Berichts vorgelegt. Zivilgesellschaftliche Gruppen setzen sich weiterhin dafür ein, dass sich mehr Länder an der Umsetzung von EITI beteiligen. Einige ressourcenreiche Länder haben aber angekündigt, sich nicht an EITI beteiligen zu wollen, darunter Angola, Myanmar und Kambodscha.

EITI zählt auch Unternehmen zu seinen Unterstützern. Um ein offizieller Unterstützer zu werden, müssen Unternehmen und Konzerne dies lediglich öffentlich bekunden und sollen EITI in den Ländern fördern, in denen sie aktiv sind. Der Unterstützer-Status fordert keinerlei Berichtspflichten über die Pflichten von Unternehmen in Mitgliedsländern von EITI hinaus. Es wird nur angeregt, einen einseitigen Fragebogen<sup>45</sup> mit fünf Fragen auszufüllen. Doch noch nicht einmal dies scheinen einige der Unterstützer für nötig zu erachten.<sup>46</sup> Trotzdem listet die Webseite von

EITI 60 der größten extraktiven Konzerne als „*Supporting Companies*“.<sup>47</sup>

EITI hat seine Verdienste, allerdings auch noch bedeutende Schwächen. Dazu gehören:

- » *EITI ist eine freiwillige Initiative:* Die Mitgliedsländer entscheiden faktisch darüber, welche Unternehmen in die EITI-Berichte aufgenommen werden, und welche nicht. Sie setzen die Grenzen fest, unter denen eine Aktivität als zu unbedeutend angesehen wird, und sie können Daten nach Belieben disaggregieren/aggregieren.<sup>48</sup> Diese Freiheiten haben dazu geführt, dass sich viele Länder an EITI beteiligt haben, sie behindern aber auch den Erfolg der Initiative. Die Daten aus verschiedenen Ländern sind oft nicht vergleichbar.<sup>49</sup>
- » *Die im Rahmen von EITI bereitgestellten Daten sind unpräzise und nicht zu verifizieren:* Nur wenn die Qualität und Anzahl der Berichte gesteigert wird, könnten tatsächlich Diskrepanzen zwischen den deklarierten Staatseinnahmen und den individuellen Konzernzahlungen aufgedeckt werden.
- » *EITI-Daten lassen keine Aussagen über die Fairness von Abkommen zwischen Regierungen und Unternehmen zu:* Bleiben die Daten unverifizierbar und von schlechter Qualität, können zivilgesellschaftliche Gruppen und Investoren nicht entscheiden, ob die Verträge zwischen Regierungen und Unternehmen internationalen Standards entsprechen. Das hat Auswirkungen auf die Aushandlung von Lizenzgebühren und zu zahlende Steuern – und damit auch auf die lokale Wirtschaft.

Eine auf Freiwilligkeit basierende Initiative wie EITI kann eine Vorreiterrolle spielen, sie kann aber kein Ersatz für gesetzlich verankerte Offenlegungspflichten für Unternehmen sein.<sup>50</sup>

42 Vgl. <http://eiti.org/implementingcountries>.

43 Aserbaidsschan, die Zentralafrikanische Republik, Ghana, Kirgisistan, Liberia, Mongolei, Nigeria, Niger, Norwegen, Osttimor und Jemen.

44 Afghanistan, Albanien, Burkina Faso, Kamerun, Tschad, DR Kongo, Rep. Kongo, Elfenbeinküste, Gabun, Guatemala, Guinea, Indonesien, Irak, Kasachstan, Mali, Mauretanien, Madagaskar, Mozambique, Peru, Sierra Leone, Tansania, Togo, Trinidad und Tobago und Sambia.

45 Siehe [http://eiti.org/files/page/international-level\\_company\\_form.pdf](http://eiti.org/files/page/international-level_company_form.pdf).

46 Vgl. z.B. <http://eiti.org/supporters/companies/vale> oder <http://eiti.org/supporters/companies/glencore>.

47 Vgl. <http://eiti.org/supporters/companies>.

48 Vgl. z.B. <http://data.revennewatch.org/eiti>.

49 Vgl. CIDSE et al. (2011), S. 4.

50 Vgl. Feldt/Müller (2011) für eine ausführlichere Analyse und Schlussfolgerungen.

## Freiwillige Ansätze 2 – Die *Global Reporting Initiative*

Eine der ersten internationalen Initiativen, die sich die Schaffung von mehr Transparenz bei Unternehmen zum Hauptziel gesetzt hat, ist die *Global Reporting Initiative* (GRI).<sup>51</sup> Sie wurde 1997 als Gemeinschaftsinitiative der nichtstaatlichen *Coalition for Environmentally Responsible Economics* (CERES) aus den USA und des Umweltprogramms der Vereinten Nationen (UNEP) gegründet. Ihr Ziel war es zunächst, die Umweltberichterstattung von Unternehmen zu verbessern. In den vergangenen 14 Jahren hat sich GRI zu einem Netzwerk von Tausenden von Unternehmens- und Verbändevertretern, Nichtregierungsorganisationen und Experten entwickelt, die es sich zur Aufgabe gemacht haben, Richtlinien für die Nachhaltigkeitsberichterstattung im weiteren Sinne zu formulieren.<sup>52</sup>

Welchen Inhalt die Berichte der Unternehmen haben sollten, hat GRI in einem Leitfaden zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (*Sustainability Reporting Guidelines*) detailliert beschrieben. Er liegt seit 2011 in der vierten Version (sog. Version 3.1) vor. Der Leitfaden steckt den GRI-Berichtsrahmen ab und definiert die in den Unternehmensberichten erwarteten Angaben und die dazugehörigen Leistungsindikatoren für sechs Themenfelder. Dazu gehören neben ökologischen und gesellschaftlichen (Beschäftigung, Menschenrechte, Gesellschaft, Produktverantwortung) auch ökonomische Leistungsindikatoren. Sie orientieren sich im Kern an den internationalen Rechnungslegungsstandards und der IFRS/IAS-Methodik.<sup>53</sup>

Gefordert wird u.a. die Berichterstattung über Einnahmen, Betriebskosten, Gehälter, Zinsen und Dividenden sowie alle Unternehmenssteuern. Dabei heißt es in dem Leitfaden wörtlich:

*„Für Organisationen, die in mehr als einem Land tätig sind, sollten die gezahlten Steuern für jedes Land einzeln ausgewiesen werden.“*<sup>54</sup>

Ein Unternehmen, das vollständig nach den GRI-Vorgaben berichtet (das entspricht dem GRI-Rating „A“), müsste demnach sämtliche Steuerzahlungen länderbezogen aufschlüsseln. Zusätzlich zum allgemeinen GRI-Leitfaden gibt es eine Reihe sogenannter *„Sector Supplements“*, die die Berichtspflichten für einzelne Branchen konkretisieren.<sup>55</sup>

51 Vgl. [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).

52 Global Reporting Initiative (2006), S. 2.

53 Vgl. Global Reporting Initiative (2011).

54 Global Reporting Initiative (2006), Indikatorenprotokollsatz: Ökonomische Indikatoren, S. 5. Die deutsche Version der Version 3.1 liegt noch nicht vor. Sie hat sich aber in diesem Punkt nicht geändert.

55 Weitere Informationen unter [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).

## V Fazit

Die Mindereinnahmen durch Steuervermeidung und –hinterziehung in den Ländern des globalen Südens sind immens. Sie übersteigen bei weitem die Summen, die im Rahmen der öffentlichen Entwicklungszusammenarbeit in den Industrieländern aufgebracht werden.

Einheitliche Regeln für länder- und projektbezogene Offenlegungspflichten für TNCs würden es Steuerbehörden und Zivilgesellschaften, aber auch Investoren und Aktionären erleichtern, detailliertere Informationen über Firmenaktivitäten in einem Land zu erhalten. Im Ergebnis könnte das dazu beitragen, dass TNCs ihren gerechten Anteil zum Steueraufkommen leisten – ein wichtiger Beitrag zum Wohlergehen der Menschen gerade in Entwicklungsländern.

Der *Dodd-Frank Act* könnte in dieser Hinsicht einen Durchbruch bedeuten. Eine wichtige Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die Umsetzungsbestimmungen der SEC den Sinn des Gesetzes nicht verwässern und nicht die Lobbyisten der Rohstoffindustrie vielfältige Ausnahmeregelungen durchsetzen.

Auch der Weg, der innerhalb der EU beschritten wird, stimmt optimistisch. Doch auch hier bleibt abzuwarten, wie mutig die Kommission und anschließend das Parlament und der Rat sein werden. Bleiben die Ergebnisse hinter den Transparenzerfordernissen zurück, ist eine wichtige Chance vertan, denn nächste Möglichkeit zu Reformen ergibt sich in den zähen EU-Prozessen erst wieder in mehreren Jahren.

Aber selbst diese vielversprechenden Ansätze sind nicht mehr als erste Schritte auf dem Weg zu mehr Transparenz für international agierende Unternehmen. Zum einen bleiben die Ansätze bislang auf nur einen Wirtschaftssektor beschränkt: die extraktive Industrie. Zum anderen geht es bisher lediglich um Zahlungen von Unternehmen an Regierungen und Behörden. Das Ziel muss es weiterhin bleiben, Transparenz über die wirtschaftlichen Aktivitäten aller Arten von Unternehmen weltweit zu erreichen.

Der geeignetste Ort, solche Berichtspflichten zu verankern, wäre ein neu zu schaffendes Gremium für Steuerkooperation unter dem Dach der Vereinten Nationen. Denn nur dann wäre sichergestellt, dass für alle beteiligten Gruppen relevante Informationen bereitstünden und Unternehmen gleich behandelt würden – egal von welchem Erdteil sie stammen.

# Literatur

- ActionAid (2010):** Calling Time. Why SABMiller Should Stop Dodging Taxes in Africa. London.  
[www.actionaid.org.uk/doc\\_lib/calling\\_time\\_on\\_tax\\_avoidance.pdf](http://www.actionaid.org.uk/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf)
- Baker, Raymond W. (2005):** Capitalism's Achilles Heel. Dirty Money and How to Renew the Free-Market System. Hoboken, NJ.
- Brun, Jean-Pierre et al. (2011):** Asset Recovery Handbook. A Guide for Practitioners. Washington, D.C.: World Bank.  
[www1.worldbank.org/publicsector/star\\_site/publications/ar\\_handbook.html](http://www1.worldbank.org/publicsector/star_site/publications/ar_handbook.html)
- Christian Aid (2008):** Death and taxes: the true toll of tax dodging. A Christian Aid Report. London.  
[www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf](http://www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf)
- CIDSE et al. (2011):** Learning from EITI: Lessons for Effective Country-by-Country Data Disclosure Requirements. Brüssel.  
[www.cidse.org/uploadedFiles/Publications/Publication\\_repository/Catholic%20Agencies%20Briefing%20on%20Country-by-country%20reporting%20and%20EITI%20June%202011%20final.pdf](http://www.cidse.org/uploadedFiles/Publications/Publication_repository/Catholic%20Agencies%20Briefing%20on%20Country-by-country%20reporting%20and%20EITI%20June%202011%20final.pdf)
- Deutsche Bundesbank (2005):** Neue Transparenzregeln für Kreditinstitute. In: Monatsberichte, Oktober 2005, S. 73-89.
- Eden, Lorraine (2005):** Went for cost, priced at cost? An economic approach to the transfer pricing of offshored business services. In: Transnational Coporation. Vol 14, No 2.  
[www.voxprof.com/eden/Publications/iteiit2005-2v14n2a1\\_en.pdf](http://www.voxprof.com/eden/Publications/iteiit2005-2v14n2a1_en.pdf)
- Ernst & Young (2011):** 2010 Global Transfer Pricing Survey. Addressing the challenges of globalization.  
[www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2010\\_Global\\_transfer\\_pricing\\_survey\\_low\\_res/\\$FILE/2010\\_Global\\_transfer\\_pricing\\_survey\\_lowres.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2010_Global_transfer_pricing_survey_low_res/$FILE/2010_Global_transfer_pricing_survey_lowres.pdf)
- European Commission (2011a):** Proposal for Directive on transparency requirements for listed companies and proposals on country by country reporting – frequently asked questions. Brüssel.  
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/734&format=PDF&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>
- European Commission (2011b):** Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings [COM(2011) 684/2]. Brüssel.  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/sme\\_accounting/review\\_directives/20111025-legislative-proposal\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/sme_accounting/review_directives/20111025-legislative-proposal_en.pdf)
- European Commission (2011c):** Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2004/109/EC on the harmonization of transparency requirements in relation to information about issuers whose securities are admitted to trading on a regulated market and Commission Directive 2007/14/EC [COM(2011) 683/2]. Brüssel.  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/securities/docs/transparency/modifying-proposal/20111025-provisional-proposal\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/securities/docs/transparency/modifying-proposal/20111025-provisional-proposal_en.pdf)
- European Commission (2011d):** Public Consultation on Country-by-Country Reporting by Multinational Companies. Brüssel: European Commission, Internal Market and Services DG.  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/docs/2010/financial-reporting/consultation\\_document\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/financial-reporting/consultation_document_en.pdf)
- European Commission (2011e):** Public Consultation on Country-by-Country Reporting by Multinational Companies - Summary report of the public consultation. Brüssel: European Commission, Internal Market and Services DG.  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/docs/2010/financial-reporting/consultation\\_summary\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/financial-reporting/consultation_summary_en.pdf)
- European Commission (2009):** Community Accounting Legislation: Accounting Directives, IAS Regulation, Transparency and Prospectus, Other Directives. Brüssel.  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/legal\\_framework/cal\\_2009\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/legal_framework/cal_2009_en.pdf)

- Feldt, Heidi/Müller, Axel (2011):** Transparenz – ein erster Schritt auf dem Weg zur Ressourcengerechtigkeit. Aachen/Bonn/Stuttgart: Misereor/Global Policy Forum Europe/Brot für die Welt.  
[www.globalpolicy.org/images/pdfs/GPFEurope/Transparenz.pdf](http://www.globalpolicy.org/images/pdfs/GPFEurope/Transparenz.pdf)
- Fraser, Alastair/Lungu, John (2009):** For whom the windfalls? Winners and losers in the privatization of Zambia's copper mines. Paris.  
[www.liberationafrique.org/IMG/pdf/Minewatchzambia.pdf](http://www.liberationafrique.org/IMG/pdf/Minewatchzambia.pdf)
- Global Reporting Initiative (2011):** Sustainability Reporting Guidelines, Version 3.1. Amsterdam.  
[www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/53984807-9E9B-4B9F-B5E8-77667F35CC83/0/G31GuidelinesinclTechnicalProtocolFinal.pdf](http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/53984807-9E9B-4B9F-B5E8-77667F35CC83/0/G31GuidelinesinclTechnicalProtocolFinal.pdf)
- Global Reporting Initiative (2006):** Leitfaden zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, Version 3.0. Amsterdam.  
[www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/17D902C9-E3D1-422A-8D61-BE210D7D823E/0/G3\\_Leitfaden.pdf](http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/17D902C9-E3D1-422A-8D61-BE210D7D823E/0/G3_Leitfaden.pdf)
- Global Witness (2009a):** The Secret Life of a Shopaholic: How an African dictator's playboy son went on a multi-million dollar shopping spree in the U.S. London.  
[www.globalwitness.org/sites/default/files/pdfs/gw\\_obiang\\_low.pdf](http://www.globalwitness.org/sites/default/files/pdfs/gw_obiang_low.pdf)
- Global Witness (2009b):** Undue Diligence. How banks do business with corrupt regimes. London.  
[www.globalwitness.org/sites/default/files/pdfs/undue\\_diligence\\_text\\_only.pdf](http://www.globalwitness.org/sites/default/files/pdfs/undue_diligence_text_only.pdf)
- Grant Thornton/Econ Pöyry (2010):** Pilot Audit Report – Mopani Copper Mines Plc. International Expert Team Report to the Commissioner Domestic Taxes, Zambia Revenue Authorities.  
[www.evb.ch/cm\\_data/2010\\_Report\\_audit\\_Mopani.pdf](http://www.evb.ch/cm_data/2010_Report_audit_Mopani.pdf)
- Hearson, Martin (2011):** Country-by-Country reporting and tax avoidance: two case studies. London:ActionAid.
- Hollingshead, Ann (2010):** The Implied Tax Revenue Loss of Trade Mispricing. Washington, D.C.: Global Financial Integrity.  
[www.gfip.org/storage/gfip/documents/reports/implied%20tax%20revenue%20loss%20report\\_final.pdf](http://www.gfip.org/storage/gfip/documents/reports/implied%20tax%20revenue%20loss%20report_final.pdf)
- IASB (2010):** Extractive Activities. Discussion Paper DP/2010/1. London.  
[www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Extractive+Activities/DPAp10/DP.htm](http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Extractive+Activities/DPAp10/DP.htm)
- Kerkow, Uwe/Martens, Jens (2010):** Sonderwirtschaftszonen. Entwicklungsmotoren oder teure Auslaufmodelle der Globalisierung? Bonn/Düsseldorf/Osnabrück: DGB-Bildungswerk/Global Policy Forum Europe/terre des hommes.  
[www.globalpolicy.org/images/pdfs/GPFEurope/Arbeitspapier\\_Sonderwirtschaftszonen\\_-\\_web.pdf](http://www.globalpolicy.org/images/pdfs/GPFEurope/Arbeitspapier_Sonderwirtschaftszonen_-_web.pdf)
- Liebert, Nicola (2004):** Globalisierung, Steuervermeidung und Steuersenkungswettbewerb – Die zunehmende Umverteilung von unten nach oben. Berlin: WEED.  
[www2.weed-online.org/uploads/globalisierung\\_steuervermeidung\\_und\\_steuersenkungswettbewerb.pdf](http://www2.weed-online.org/uploads/globalisierung_steuervermeidung_und_steuersenkungswettbewerb.pdf)
- Melcher, Winfried/Schaier, Sven (2009):** Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Einführung und Überblick. In: Der Betrieb, Beilage 5 zu Heft 23 vom 5.6.2009. S. 4-8.
- Murphy, Richard (2011):** Defining Elements – Links between natural resources, tax and development. Oslo:Publish What You Pay Norway. In Veröffentlichung.
- Murphy, Richard (2009):** Country-by-Country Reporting – Holding multinational corporations to account wherever they are. Washington, D.C.: Task Force on Financial Integrity and Economic Development.
- Obenland, Wolfgang (2010):** Der International Accounting Standards Board – privater Standardsetzer der Weltwirtschaft. In: Informationsbrief des Netzwerks Steuergerechtigkeit Deutschland #03, Juni 2010.  
[www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Deutsch/info-steuergerechtigkeit03.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Deutsch/info-steuergerechtigkeit03.pdf)
- OECD (2011):** Summary and Proposed Action Plan – Second Plenary Meeting of the Informal Task Force on Tax and Development, 11-12 April 2011. Paris.
- OECD (2010e):** Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris.
- ONE (2011):** Mehrwert einer projektgenauen Offenlegung der Finanzflüsse rohstofffördernder Unternehmen. 30. September 2011. Berlin.

- Pak, Simon J./Zdanovicz, John S. (2002):** U.S. Trade with the World: An Estimate of 2001 Lost U.S. Federal Income Tax Revenues Due to Over-Invoiced Imports and Under-Invoiced Exports. Miami: Florida International University. [www.oss.net/dynamaster/file\\_archive/040318/50b167ce2bb58f256cf8c2225aa4da82/OSS2003-01-09.pdf](http://www.oss.net/dynamaster/file_archive/040318/50b167ce2bb58f256cf8c2225aa4da82/OSS2003-01-09.pdf)
- PricewaterhouseCoopers (2011):** Transfer pricing requirements around the world. [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/requirements.jhtml](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/requirements.jhtml)
- SEC (2010):** Disclosure of Payments by Resource Extraction Issuers. Proposed Rule. 17 CFR Parts 229 and 249 [Release No. 34-63549; File No. S7-42-10] RIN 3235-AK85. Washington D.C.. [www.sec.gov/rules/proposed/2010/34-63549.pdf](http://www.sec.gov/rules/proposed/2010/34-63549.pdf)
- Publish What You Pay (2011):** European Commission proposals for oil, gas and mining transparency laws welcomed by Publish What You Pay. Press Release, 25 October 2011. <http://publishwhatyoupay.org/sites/publishwhatyoupay.org/files/PWYP%20press%20release%20-%20European%20Commission%2025Oct2011.pdf>
- Publish What You Pay Norway (2011):** Piping Profits – Mapping the 6,038 subsidiaries owned by ten of the world’s most powerful Extractive Industry giants and the quest by Latin American journalists to find out more. Written and researched by Nick Mathiason. Oslo. [www.publishwhatyoupay.no/sites/all/files/PWYP%20Norway\\_Piping%20profits\\_DOWNLOAD.pdf](http://www.publishwhatyoupay.no/sites/all/files/PWYP%20Norway_Piping%20profits_DOWNLOAD.pdf)
- Publish What You Pay United States (2011):** PWYP US comments on Proposed Rules Disclosure of Payments by Resource Extraction Issuers. Washington D.C.. <http://404.gov/comments/s7-42-10/s74210-29.pdf>
- Revenue Watch Institute (2011):** Dodd-Frank – Costs & Criticisms: The Facts about Disclosure Rules. New York. <http://revenuewatch.org/files/Dodd-FrankSept2011.pdf>
- SHERPA/Déclaration de Berne/CTPD/Mining Watch/L’Entraide missionnaire (2011):** Specific Instance regarding Glencore International AG and First Quantum Minerals Ltd. and their alleged violations of the OECD guidelines for multinational enterprises via the activities of Mopani Copper Mines Plc. in Zambia. April 12th 2011 – Press Folder. [www.evb.ch/cm\\_data/2011\\_Pressemappe\\_Glencore\\_Mopani.pdf](http://www.evb.ch/cm_data/2011_Pressemappe_Glencore_Mopani.pdf)
- Spiegel Online (2011):** Revolte in Tunesien – Die Unersättliche Gier des Präsidenten-Clans. 18.01.2011. Hamburg. [www.spiegel.de/politik/ausland/0,1518,740143,00.html](http://www.spiegel.de/politik/ausland/0,1518,740143,00.html)
- Tax Justice Network (2011):** Country-by-Country Reporting – Shining Light onto Financial Statements. London. [https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/e759ded5-915a-4b91-bdb2-b1436d4eb77d/EU\\_Tax%20Justice%20International%20secretariat2\\_en.pdf](https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/e759ded5-915a-4b91-bdb2-b1436d4eb77d/EU_Tax%20Justice%20International%20secretariat2_en.pdf)
- Thiel, Reinold E. (2011):** Potentatengelder zurückholen. In: Welternährung 1. Quartal 2011, S. 8.
- US Congress (2010):** Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act. Washington, D.C. [http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/getdoc.cgi?dbname=111\\_cong\\_bills&docid=f:h4173enr.txt.pdf](http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/getdoc.cgi?dbname=111_cong_bills&docid=f:h4173enr.txt.pdf)
- Washington Post (2011):** Egypt prosecutor alleges schemes by Mubarak family. 9. April 2011. Washington, D.C.. [www.washingtonpost.com/investigations/egypt-seeks-help-to-find-mubarak-family-assets-abroad/2011/04/07/AF-CMkZ9C\\_story.html](http://www.washingtonpost.com/investigations/egypt-seeks-help-to-find-mubarak-family-assets-abroad/2011/04/07/AF-CMkZ9C_story.html)
- World Bank (2010):** World Development Indicators 2010. Washington, D.C. <http://data.worldbank.org/sites/default/files/wdi-final.pdf>
- WTO (2010):** World Trade Developments. Genf. [www.wto.org/english/res\\_e/statis\\_e/its2010\\_e/its10\\_world\\_trade\\_dev\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/res_e/statis_e/its2010_e/its10_world_trade_dev_e.pdf)

ISBN 978-3-943126-05-1

