

HNU

Hochschule Neu-Ulm
University of Applied Sciences

Hochschule Neu-Ulm

Fachbereich Wirtschaftswissenschaften

Masterarbeit gemäß § 17 der Allgemeinen Prüfungsordnung der Hochschule für angewandte Wissenschaften Neu-Ulm vom 01.08.2008

Studiengang: Master of Advanced Management

Lehrfach: Fälle im Steuerrecht

„Besteuerung digitalisierter Geschäftsmodelle nach Art. 12 B UN-Musterabkommen als Alternative oder Ergänzung zur Pillar 1 der OECD?“

Erstkorrektor: Prof. Dr. Stefan Weber

Verfasser: Stefanie Weinberger,
Kammerer-Braun Straße 3, 89165 Dietenheim

Thema erhalten: 01.04.2022

Arbeit abgeliefert: 11.09.2022

Danksagung

Ich möchte mich hiermit bei allen herzlich bedanken, die mich während der Anfertigung meiner Masterarbeit und meiner kompletten Studienlaufzeit unterstützt haben.

Ein besonderer Dank geht an ...

... Prof. Dr. Stefan Weber für die Hilfe der Themenfindung und der hilfsbereiten und angenehmen Betreuung.

... meiner Korrekturleserin Nina Hofmann, Nina Hagmayer, Nathalie Ott und Wolfgang Theiss für die nützlichen Verbesserungen.

... meinen Eltern und meinem Freund Lorenz Gebert für die immerwährende Unterstützung in jeglicher Form während meines Studiums.

Dietenheim, den 11.09.2022

Stefanie Weinberger

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	I
Abkürzungsverzeichnis.....	II
Hinweis zur Genderschreibweise	III
1. Einleitung	1
1.1 Einführung in die Thematik	1
1.2 Vorgehensweise und Zielsetzung	3
2. Definitionen	4
2.1 Automatisierte digitale Geschäftsmodelle.....	4
2.2 Verbraucherorientierte Unternehmen	4
2.3 Ansässigkeit.....	5
2.4 Pillar 1.....	5
2.5 Amount A.....	6
3. Theoretischer Rahmen	7
3.1 Pillar 1 OECD	7
3.1.1 Historische Entwicklungen.....	7
3.1.2 Analyse des Inhalts	11
3.1.3 Zielerreichung.....	18
3.2 Schwächen des Pillar 1 OECD.....	19
3.2.1 Konzeptionelle.....	19
3.2.2 Administrative.....	22
3.2.3 Steuerrechtliche	25
3.2.4 Ökonomische	27
3.3 Artikel 12 B UN-Musterabkommen.....	28
3.3.1 Inhalt und Umfang	28
3.3.2 Stärken und Schwächen.....	33
3.3.3 Bewertung	35
3.4 Artikel 12 B UN-Musterabkommen als Alternative oder Ergänzung.....	39
4. Zusammenfassung und Ausblick in die Zukunft.....	41
Literaturverzeichnis	42

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Marktkapitalisierung 2006	1
Abbildung 2: Marktkapitalisierung 2021	2
Abbildung 3: Zeitablauf Pillar 1 OECD	7
Abbildung 4: Vertriebs-Wege	14
Abbildung 5: OECD Einkunft-Kategorien mit Indikatoren	16
Abbildung 6: Steuererhebungskosten	25
Abbildung 7: Historie des Artikels 12 B UN-MA	29
Abbildung 8: Aufbau von Artikel 12 B UN-MA	29
Abbildung 9: Übersicht Einkünfte nach Artikel 12 B UN-MA	33

Abkürzungsverzeichnis

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIP	Bruttoinlandsprodukt
CG	Covered Group
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
G7	Gruppe der Sieben
G20	Gruppe der Zwanzig
IFRS	International Financial Reporting Standard
LTA	Lead Tax Administration
MA	Musterabkommen
MNE	Multinationaler Konzern
MLI	Multilaterales Instrument
OECD	Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
PBT	Gruppengewinn vor Steuern
PoW	Programme of Work
UPE	Ultimate Parent Entity

Hinweis zur Genderschreibweise

Um den Lesefluss fließend zu gestalten und damit das Lesen angenehmer zu machen, wird innerhalb dieser Masterarbeit eine genderneutrale Formulierung verwendet. Die Formulierung der Subjekte erfolgt mithilfe der männlichen Form. Die weibliche Form wird nicht genannt, ist aber trotzdem mit inbegriffen. Zum Beispiel bezieht sich die männliche Form „Finanzminister“ auch auf die Finanzministerinnen.

1. Einleitung

1.1 Einführung in die Thematik

Die steigende ökonomische Bedeutung des weltweiten Außenhandels spiegelt deutlich die Globalisierung wider. In den letzten Jahrzehnten hat sich das Verhältnis von Warenhandel und Weltwarenproduktion stark verändert, da ein großer Teil der produzierten Waren für den Export bestimmt sind. Im Jahr 2020 stieg der Anteil des Warenexportes am Welt-Bruttoinlandsprodukt (BIP) auf 20,8 Prozent an.¹

Diese Entwicklung zieht steuerrechtliche Konsequenzen mit sich. Bereits seit Jahrzehnten ist das Zusammenspiel der internationalen Steuersysteme ein relevantes Thema für internationale Steuerexperten und politische Gremien. In den 1920er Jahren wurden erstmals die potenziellen negativen Effekte dieses Zusammenspiels erkannt und führten zu einem bilateralen völkerrechtlichen Abkommen, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Das Ergebnis war das sogenannte Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Dieses basiert in der heutigen Version hauptsächlich auf dem OECD (Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) und berücksichtigt globale Entwicklungen, welche kontinuierlich eingebaut werden.²

Ein weiterer großer Einflussfaktor auf die Unternehmen und die weltweite Wirtschaft ist die Digitalisierung. Seit Jahren herrscht eine Machtverschiebung von der traditionellen Wirtschaft hin zur digitalen Wirtschaft.³ Diese Machtverschiebung kann den nachfolgenden Abbildungen 1 und Abbildung 2 auf Seite 2 entnommen werden.

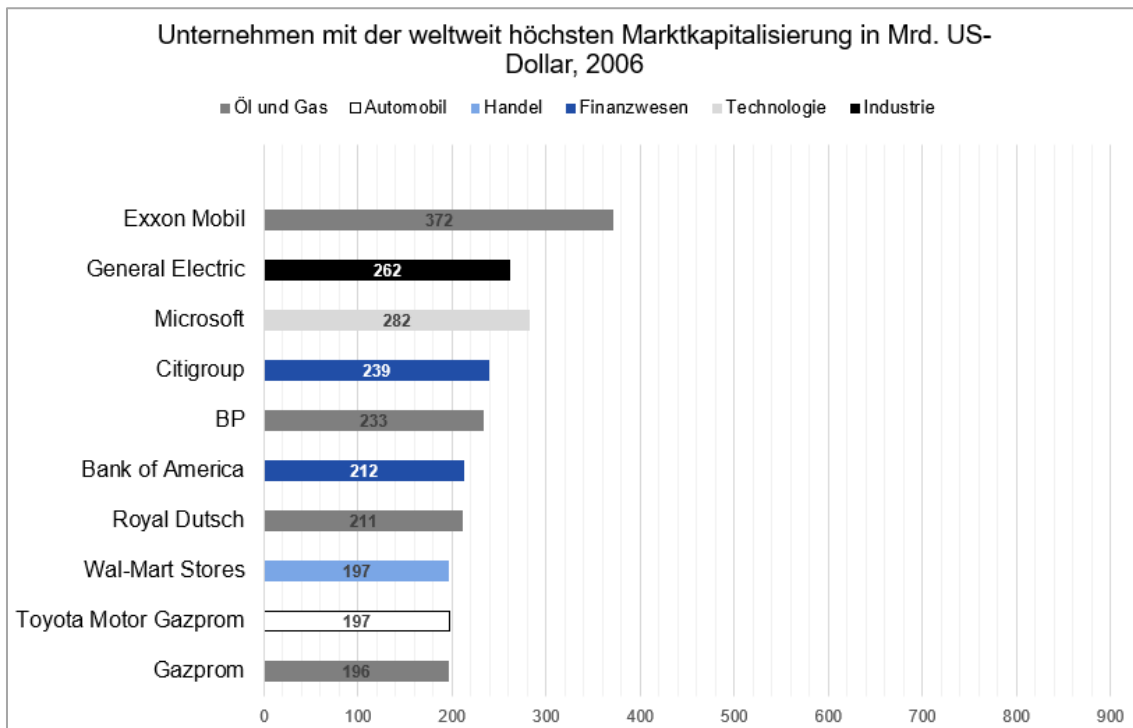


Abbildung 1: Marktkapitalisierung 2006

Quelle: In Anlehnung an Financial Times 2006: Global 500 2006, S. 1

¹ Vgl. Bundeszentrale für politische Bildung 2021: Entwicklung des grenzüberschreitenden Warenhandels

² Vgl. Schleep/Jungen 2021: BEPS zum ersten, BEPS zum zweiten und ..., S. 369

³ Vgl. WTS 2019: OECD – Pillar One

Es ist deutlich zu sehen, dass im Vergleich zu 2006 die Anzahl an technologischen Unternehmen im Jahr 2021 stark gestiegen ist. Bezogen auf die weltweit höchste Marktkapitalisierung, dominieren diese Unternehmen im Jahr 2021 den Markt mit insgesamt vier Unternehmen.⁴

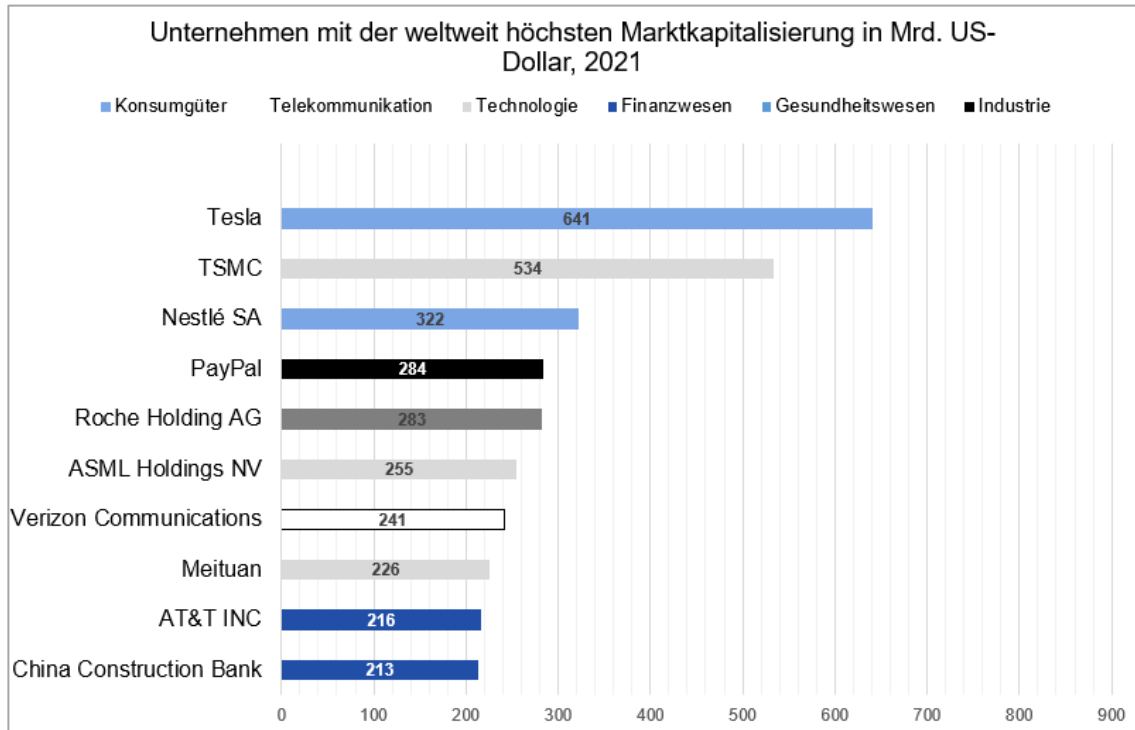


Abbildung 2: Marktkapitalisierung 2021

Quelle: In Anlehnung an PwC 2021: Global Top 100 companies by market capitalisation, S. 22

Deshalb wird die nächste größere Herausforderung des DBA eine Anpassung an diesen Trend sein. Unter Pillar 1 sollen neue steuerliche Anknüpfungspunkte, auch Nexus genannt, entstehen. Durch diese sind die Quellenstaaten in der Lage eine Besteuerung auch ohne physische Präsenz der multinationalen Konzerne (MNE) durchzuführen.⁵ Dieser Umstand ist deshalb so relevant, da aufgrund der Globalisierung eine Erzielung der Umsätze ohne physische Präsenz in den Quellenstaaten immer häufiger vorkommt. Diese werden aber basierend auf der derzeitigen internationalen Steuerregelung, aufgrund des fehlenden Anknüpfungspunktes, nicht im Quellenstaat besteuert, obwohl sich hier die Einnahmequelle befindet.⁶

Dieser Ansatz wurde bereits aufgegriffen und das Ziel der Reformierung der internationalen Unternehmensbesteuerung wurde angegangen. „Im Rahmen der OECD haben sich mittlerweile 137 Staaten (Stand: 28.12.2021) auf eine faire Aufteilung von Besteuerungsrechten und eine globale effektive Mindestbesteuerung [...] geeinigt.“ (Bundesministerium der Finanzen 2022: Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung kommt). Im Oktober 2021 hat die Gruppe der Zwanzig (G20) bestehend aus den Finanzministern der 20 wichtigsten Industrieländern und Schwellenländern ein Statement veröffentlicht. Dieses besteht aus dem Grundkonzept der zwei Säulen (Pillar 1 und Pillar 2) Besteuerung vom 9. und 10. Juli 2021 in Venedig

⁴ Vgl. WTS 2019: OECD – Pillar One

⁵ Vgl. KPMG 2020: Tax News: OECD Statusbericht zu „Pillar One“ und „Pillar Two“

⁶ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – Die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 194

und den offen gebliebenen technischen Details.⁷ Es ist anzumerken, dass innerhalb dieser Masterarbeit nur auf Pillar 1, welche sich auf die Neuverteilung der Besteuerungsrechte bezieht, eingegangen wird und nicht auf Pillar 2.

Aufgrund der Aktualität, der Brisanz und dem großen Spielraum an Analyse und Forschungsmöglichkeiten, habe ich dieses Thema für meine Masterarbeit gewählt. Im ersten Teil dieser Arbeit wird die Forschungsfrage „Welche Schwachstellen sind mit Pillar 1 OECD verbunden?“ beantwortet. Nachdem die Schwachpunkte herausgearbeitet wurden, folgt darauf aufbauend die Beantwortung der zweiten Forschungsfrage „Inwieweit könnten diese Schwachstellen durch die Umsetzung des Artikels 12 B UN-MA abgedeckt werden?“.

1.2 Vorgehensweise und Zielsetzung

Das Ziel der Forschung ist eine ausführliche Analyse des Entwurfs der neuen Regelungen des Pillar 1 OECD. Diese betreffen die digitalen und verbraucherorientierten Unternehmen, welche im Ausland ohne physischen Anknüpfungspunkt Einnahmen erzielen.⁸

Diese Analyse dient zum einen als Leitfaden, indem sie einen Einblick in die bisherigen Überlegungen und Ideen der Entwicklungen der Umverteilung von Steuerrechten ermöglicht, zum anderen aber auch zur Beantwortung der zuvor genannten Forschungsfragen.

Um das Thema besser zu verstehen, werden zu Beginn alle relevanten Begriffe ausführlich erläutert. Begriffe die nicht in Kapitel 2 erläutert wurden, aber dennoch relevant für das weitere Verständnis der Forschung, werden im Text oder in den Fußnoten näher erklärt.

Danach folgt die Theorie. Begonnen wird mit einer ausführlichen Literaturrecherche mit einer parallel durchgeführten Literaturanalyse. Es werden hierfür die bisherigen Entwicklungen in Bezug auf Pillar 1 OECD erläutert. Anschließend wird das Konsultationsdokument vom Februar 2022 ausführlich analysiert sowie die nachfolgenden Ergänzungen, die im Laufe des Jahres veröffentlicht wurden, bis zum aktuellen Stand vom 19.08.2022. Ziel ist es die Schwachstellen des Konzeptes der Pillar 1 Regelung zu identifizieren.

Nach der Identifikation der Schwachstellen und damit der Beantwortung der ersten Forschungsfrage, folgt die Beantwortung der zweiten Forschungsfrage.

Es folgt eine weitere Literaturrecherche und Literaturanalyse. Zunächst wird der Artikel 12 B des UN-MA ausführlich analysiert. Dann wird der Inhalt mit dem Pillar 1 OECD abgeglichen. Hierbei wird festgestellt, ob sich Artikel 12 B des UN-MA als Alternative oder Ergänzung eignet.

Abgerundet wird die Masterarbeit mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Informationen und einem Ausblick in zukünftige Entwicklungen.

⁷ Vgl. Bundesministerium der Finanzen 2022: Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung kommt

⁸ Vgl. KPMG 2020: Tax News: OECD Statusbericht zu „Pillar One“ und „Pillar Two“

2. Definitionen

Bevor in die Thematik eingestiegen wird, müssen zunächst die relevanten Begriffe erläutert werden, um diese im Nachgang dem Kontext zuordnen zu können. Die Begriffe richten sich dabei auf den Inhalt dieser Masterarbeit und geben wieder, wie sie in diesem Sachverhalt zu verstehen sind.

2.1 Automatisierte digitale Geschäftsmodelle

Der Begriff „Automated Digital Services“, umfasst nicht nur die automatisierten digitalen Dienstleistungen, sondern ebenfalls die automatisierten digitalen Geschäftsmodelle. Diese wird von den Unternehmen ohne größeren menschlichen Input an viele Kunden oder Nutzer erbracht. Bekannte Beispiele, die diese Dienstleistungen anbieten sind Suchmaschinen wie Google, Vermittlungsplattformen wie Ebay und Social-Media-Plattformen wie Facebook. Diese Unternehmen generieren vor allem durch die Monetarisierung der Benutzer Daten ihre Einkünfte.⁹ Die OECD hat den spezifischen Begriff „Automated Digital Services“ in ihrem Konsultationsdokument vom 04.02.2022 nicht definiert. Es wurden aber verwandte Begriffe definiert, welche in den Sachverhalt des Begriffs „Automated Digital Services“ fallen.

- „Digitale Waren“. Diese bezeichnen die Bereitstellung von Inhalten auf digitalem Weg. Beispielsweise in Form von Musik, Büchern, Videos oder Texten. Hierbei ist es irrelevant, ob der Zugang vom Nutzer bzw. Kunden einmalig für einen begrenzten Zeitraum zur Verfügung steht oder auf Dauer.¹⁰
- „Digitale Dienstleistungen“. Diese umfassen Dienstleistungen, die über das Internet oder ein anderes elektronisches Netzwerk erbracht werden, einschließlich Streaming, Spiele oder andere Dienstleistungen, die den Zugriff auf Online-Inhalte ermöglichen. Ausgenommen sind hierbei die „Digitalen Waren“.¹¹

2.2 Verbraucherorientierte Unternehmen

Die verbraucherorientierten Unternehmen („Consumer-Facing Businesses“) umfassen Unternehmen, welche ihre Produkte oder Dienstleistungen entweder direkt oder indirekt an den Endkunden verkaufen oder erbringen.¹²

Mit indirektem Verkauf ist hierbei ein unabhängiger Vertriebs Händler gemeint, welcher laut dem OECD Konsultationsdokument vom 04.02.2022 wie folgt definiert wird. Es handelt sich dabei um ein Unternehmen B („unabhängiger Vertriebs Händler“), dieser ist nicht Teil des Unternehmens A, welches die Produkte besitzt. Unternehmen B verkauft oder vertreibt lediglich die Fertigware von Unternehmen A weiter¹³ an den „Endkunden“. Als Endkunde wird laut der

⁹ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – Die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 194

¹⁰ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 27

¹¹ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 30

¹² Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – Die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 195

¹³ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 28

OECD eine Person bezeichnet, die die Fertigerzeugnisse oder die Dienstleistung zum Verbrauch oder zur Nutzung erwirbt, mit Ausnahme von Komponenten.¹⁴

Beispiele für verbraucherorientierte Unternehmen sind materielle Produkte wie Smartphones und Kleidung oder auch immaterielle Güter wie Lizenzvereinbarungen. Hierbei ist der Standort des Endverbrauchers bzw. des zuvor beschriebenen Endkunden entscheidend, um zu bestimmen, wo die Einnahmen generiert werden.¹⁵

2.3 Ansässigkeit

Die Ansässigkeit bzw. der Ansässigkeitsstaat ist ein Begriff aus dem Abkommensrecht und ist in Artikel 4 OECD definiert. Es ist zu beachten, dass ein Steuerpflichtiger nur in einem Vertragsstaat ansässig sein kann, der sich auf das DBA beruft. Anhand der Ansässigkeit kann in Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat differenziert werden. Diese Verteilung ermöglicht eine Zuordnung der Besteuerungsbefugnis gemäß Artikel 5 ff. OECD.¹⁶

Obwohl es sich bei der Ansässigkeit um einen abkommensrechtlichen Begriff handelt, wird er materiell nach dem jeweiligen DBA bestimmt. Hierfür wird auf die Kriterien des jeweiligen nationalen Steuerrechts zurückgegriffen. Es ist zu beachten, dass eine Ansässigkeit ebenfalls nur dann im Sinne des DBA vorliegt, wenn nach diesen Kriterien eine unbeschränkte Steuerpflicht in einem Staat vorliegt. Ist ein Steuerpflichtiger in zwei Staaten ansässig, also unbeschränkt steuerpflichtig, greift die „Tie-Break-Rule“ gemäß Artikel 4 Abs. 2 OECD. Diese legt fest, bei welchem der beiden Staaten es sich um den abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat handelt.¹⁷

Im Konsultationsdokument der OECD spielt diese Unterscheidung zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat eine wichtige Rolle. Anhand von sogenannten „Sourcing Rules“ (Beschaffungsregeln) soll bestimmt werden, welche Einnahmen-Kategorie ein Unternehmen erwirtschaftet, zum Beispiel Fertigerzeugnisse, Komponenten oder Dienstleistungen. Ist die Einnahmen-Kategorie festgelegt, kann der Quellenstaat bestimmt werden. Hier setzt dann die Besteuerung nach Pillar 1 an.¹⁸

2.4 Pillar 1

Pillar 1 ist ein neuartiges System und organisiert die internationalen Besteuerungsrechte. Fokus liegt auf der Erwirtschaftung von Einnahmen außerhalb des Ansässigkeitsstaates ohne physische Präsenz. In diesen Fällen besitzt bisher nicht der Quellenstaat das Besteuerungsrecht. Ziel ist es deshalb, neue Anknüpfungspunkte im Quellenstaat zu schaffen und so die Besteuerungsrechte zum Ort der Gewinnerzielung umzuverteilen.¹⁹

¹⁴ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 26

¹⁵ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – Die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 195

¹⁶ Vgl. Frotscher 2022: Ansässigkeit – ABC IntStR

¹⁷ Vgl. Frotscher 2022: Ansässigkeit – ABC IntStR

¹⁸ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 2-3

¹⁹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen 2022: Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung kommt

Im Konsultationsdokument der OECD zu Pillar 1 wird festgelegt, dass es einen allgemeinen Gesetzesartikel geben wird, welcher für die Bestimmung der Herkunft von Einnahmen zuständig ist. Zudem wird ein Anhang zur Verfügung gestellt, welcher die Grundsätze der Herkunft der Einnahmen detaillierter beschreibt und so eine Zuordnung möglich macht.²⁰

Pillar 1 soll neben der Umverteilung der Besteuerungsrechte auch das Ziel der Stabilisation der globalen Steuerrechtsordnung verfolgen. Dies soll den Umstand fördern, nationale Maßnahmen wie zum Beispiel eine nationale Digitalsteuer überflüssig zu machen, indem ein kollektives System geschaffen wird. Das Resultat ist, dass eine Doppelbesteuerung weitestgehend vermieden wird und eine Rechtssicherheit für alle Beteiligten geschaffen wird.²¹

2.5 Amount A

Amount A ist ein wichtiger Bestandteil des Pillar 1 OECD. Ziel ist es, einen Teil des Gewinnes von den sogenannten „Covered Groups“ an der Einnahme-Quelle zu besteuern. Bei den „Covered Groups“ handelt es sich um große und hochprofitable Unternehmen, die Waren oder Dienstleistungen liefern. Der Ort der Besteuerung richtet sich danach in welchem Staat die Waren oder Dienstleistungen geliefert werden oder wo die Verbraucher ansässig sind.²² Für MNEs die in den Anwendungsbereich des Pillar 1 fallen, gilt folgendes. 20 % bis 30 % des Gewinnes vor Steuern, welche 10 % des Umsatzes überschreiten, werden mithilfe eines umsatzbasierten Verteilungsschlüssels den Quellenstaaten zugewiesen.²³

Die Länder dürfen grundsätzlich die Modellregeln frei an ihr eigenes Verfassungsrecht, ihr Rechtssystem und ihre eigenen Überlegungen anpassen, wobei aber trotzdem sichergestellt werden muss, dass die technischen Bestimmungen des Amount A bestehen bleiben.²⁴ Um die Befolgungskosten für Steuerzahler und Steuerverwalter zu begrenzen wurden die Schwellenwerte für den Amount A entsprechend festgelegt.²⁵

Amount A stellt eine eigenständige Bestimmung dar und wurde so konzipiert, dass unerwünschte Spillover-Effekte auf bereits bestehende steuerliche und nicht steuerliche Maßnahmen so gut es geht verhindert werden.²⁶

²⁰ Vgl. OECD 2022: Pillar 1 – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 3

²¹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen 2022: Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung kommt

²² Vgl. OECD 2022: Pillar 1 – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 2

²³ Vgl. Ruhmer-Krell/Weidlich 2021: Pillar One und Pillar Two der OECD und ihre Auswirkungen für deutsche Unternehmen, S. 567-568

²⁴ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 2

²⁵ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 3

²⁶ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 3

3. Theoretischer Rahmen

3.1 Pillar 1 OECD

Im Nachfolgenden folgt ein Blick auf bisherige Entwicklungen zum Thema „Neubesteuerung digitaler Geschäftsmodelle“ bis hin zum Status-Quo des Pillar 1 OECD. Danach folgt eine ausführliche Erläuterung der Pillar 1 Regelungen, damit möglichen Schwachpunkte identifiziert werden können.

In Abbildung 3 ist ein zeitlicher Verlauf des Themas „Internationale Besteuerung“ zu sehen. Die Meilensteine sind zur Verdeutlichung blau gekennzeichnet. Dieses Schaubild soll eine Übersicht über die bisherigen relevanten Entwicklungen geben. Anschließend werden die aufgeführten Ereignisse näher erläutert.

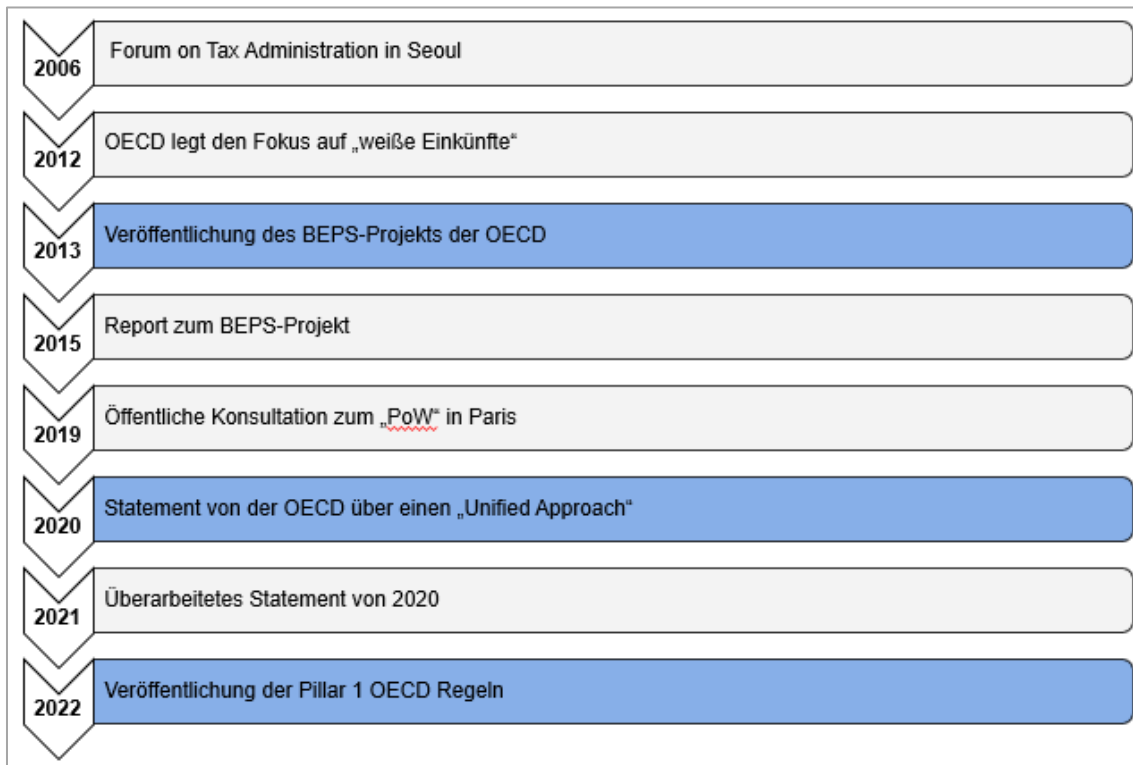


Abbildung 3: Zeitablauf Pillar 1 OECD
Quelle: Eigene Darstellung

3.1.1 Historische Entwicklungen

Wie bereits in der Einleitung beschrieben folgten die ersten Überlegungen über steuerrechtliche Konsequenzen durch das Zusammenspiel von internationalen Steuersystemen in den 1920er Jahren. Die Antwort auf diese Überlegungen war ein bilaterales völkerrechtliches Abkommen, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Das sogenannte DBA. Das DBA wird immer wieder über die Jahre an globale Entwicklungen angepasst.²⁷

²⁷ Vgl. Schleep/Jungen 2021: BEPS zum ersten, BEPS zum zweiten und ..., S. 369

Die neusten Entwicklungen, welche im Rahmen dieser Masterarbeit ausschlaggebend sind, ist die Globalisierung und die Digitalisierung, das heißt ein Erzielen von Einnahmen ohne physische Präsenz in den Quellenstaaten.²⁸

In Seoul auf dem Forum on Tax Administration im Jahr 2006, rutschte diese Thematik verstärkt in den Fokus. So stuften die anwesenden Vertreter der Steuerverwaltung die aggressiven Steuerpraktiken der MNE als problematisch ein.²⁹ Dies war der erste Weckruf für eine fortlaufende Diskussion, die bis ins heutige Jahr 2022 anhält.

Die ersten konkreten Überlegungen bezüglich der Thematik „Doppelte Nichtbesteuerung“ durch den internationalen Wettbewerb fanden im Mai 2012 statt. Hier wurde diese Problemstellung der unbesteuerten Einkünfte von der OECD angesprochen. Hauptgründe waren, dass diese Aktivitäten Auswirkungen auf das globale Steueraufkommen, den internationalen Wettbewerb und die wirtschaftliche Effizienz haben.³⁰

Im Februar 2013 folgte auch schon eine Reaktion auf dieses Problem. Nachdem die OECD sämtliche Daten über die Folgen von Gewinnverlagerungen und Gewinnverkürzungen aller multinationalen Unternehmen zusammengetragen und ausgewertet hatte, wurde der Entschluss getroffen einen umfassenden Aktionsplan zu entwickeln. Dieser sollte den steuerplanerischen Gestaltungsmöglichkeiten der MNE entgegenwirken.³¹ In diesem OECD-Aktionsplan zur „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) kristallisierte sich die Problematik der Digitalisierung der Wirtschaft heraus. So stellt diese nicht nur eine wesentliche Herausforderung der Gegenwart, sondern auch der Zukunft dar.³²

Im Juli 2013 veröffentlichte die OECD das sogenannte BEPS-Projekt und teilte ihre Meinung mit, dass nur ein globaler Ansatz diese Problematik lösen kann. Das BEPS-Projekt umfasst 15 einzelne Aktionspunkte zum internationalen Steuerrecht. Für die Aufgabe der Besteuerungsprobleme der digitalen Wirtschaft, welche den Aktionspunkt eins darstellen, wurde die „Task Force on the Digital Economy“ zugeteilt.³³

2015 veröffentlichte die OECD einen ersten Report zum BEPS-Projekt. Vor allem auf die Herausforderungen der digitalen Wirtschaft wurde eingegangen.³⁴ In den Jahren 2013 und 2015 haben die Arbeitsgruppen verbindliche Mindeststandards und Politikempfehlungen herausgearbeitet. Diese wurden ebenfalls in dem Abschlussbericht veröffentlicht.³⁵

Am 31.05.2019 wurde das „Programme of Work“ (PoW) veröffentlicht. Inhaltlich stand die Suche nach einer einheitlichen Lösung für die digitalen Geschäftsmodelle für die insgesamt 137

²⁸ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – Die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 194

²⁹ Vgl. Schleep/Jungen 2021: BEPS zum ersten, BEPS zum zweiten und ..., S. 369

³⁰ Vgl. Schleep/Jungen 2021: BEPS zum ersten, BEPS zum zweiten und ..., S. 369

³¹ Vgl. Schleep/Jungen 2021: BEPS zum ersten, BEPS zum zweiten und ..., S. 369

³² Vgl. Hohenlohe/Nientimp 2020: Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 45

³³ Vgl. Schleep/Jungen 2021: BEPS zum ersten, BEPS zum zweiten und ..., S. 369

³⁴ Vgl. Hohenlohe/Nientimp 2020: Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 46

³⁵ Vgl. Schleep/Jungen 2021: BEPS zum ersten, BEPS zum zweiten und ..., S. 369

Mitgliedstaaten der G20/ des OECD BEPS Inclusive Framework im Vordergrund.³⁶ Die Grundidee des PoW war der erste Aktionspunkt des BEPS-Projekts „Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft“.³⁷

Am 21.11.2019 und 22.11.2019 fand diesbezüglich eine öffentliche Anhörung bei der OECD in Paris statt.³⁸ Während dieser wurde festgelegt, dass die OECD ein zwei Säulen-Modell entwickeln soll, um dem Problem der Digitalisierung und der Zunahme an Auslandsinvestitionen entgegenzuwirken. Pillar 1 umfasst die Neuverteilung von Besteuerungsrechten und stellt den Kern dieser Masterarbeit dar. Pillar 2 hingegen beschäftigt sich mit einer globalen Mindestbesteuerung und wird nur im Zusammenhang mit Pillar 1 innerhalb dieser Arbeit aufgenommen.³⁹ Die Überlegungen umfassen in diesem Entwurf eine Neuverteilung der Besteuerungsrechte für die digitalen Geschäftsmodelle und ein neues Steuerregime für die verbraucherorientierten Unternehmen.⁴⁰ Ab diesem Punkt nahm die Brisanz des Themas konstant zu.⁴¹

Weitere Überlegungen zu Pillar 1 wurden am 31.10.2020 in einem OECD/G20 „Inclusive Framework Statement“ weiter ausformuliert. In diesem Statement sprachen sich die Mitglieder für eine einheitliche Lösung aus, um den sogenannten „Unified Approach“, also ein einheitlichen Lösungsansatz für alle Mitgliedstaaten, voranzutreiben. Vereint sind in diesem Lösungsansatz die bedeutende wirtschaftliche Präsenz, Nutzerbeteiligung und Marketing-Intransparenz.⁴²

Im Juli 2020 folgte eine erneute Überarbeitung des Vorschlags. Der Nexus wird dabei in die zwei Bereiche automatisierte digitale Geschäftsmodelle und verbraucherorientierten Unternehmen, welche beide in den Anwendungsbereich der neuen Steuerpflicht fallen, aufgeteilt. Dieser neue Nexus bezieht sich lediglich auf die Größe einer MNE und die Umsätze, die sie erzielen und setzt dabei keine physische Präsenz im Quellenstaat voraus. Die Umsatzschwelle liegt dabei bei 750 Millionen Euro. Noch nicht abgedeckt in diesem Statement sind weitere Kriterien, welche für die Fälle von nicht automatisierten digitalen Geschäftsmodellen gelten.⁴³

Am 01.07.2021 veröffentlichte der OECD das nächste Statement zu Pillar 1. Dabei ergaben sich einige Änderungen im Vergleich zum vorherigen Entwurf. Um eine gerechte Verteilung des Gewinnes von MNE und der Allokation von Besteuerungsrechten zu garantieren. Eine wesentliche Änderung ist die Umsatzschwelle, ab welcher die MNE in den Anwendungsbereich der Pillar 1 Regelung fallen. Diese wurde auf einen Umsatz von 20 Milliarden Euro und einem Gewinn vor Steuern gemessen am Umsatz von über 10 %, welcher im Quellenstaat erwirtschaftet wird, gesetzt.⁴⁴

³⁶ Vgl. Hohenlohe/Nientimp 2020: Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 46

³⁷ Vgl. WTS 2019: OECD – Pillar One

³⁸ Vgl. Hohenlohe/Nientimp 2020: Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 46

³⁹ Vgl. WTS 2019: OECD – Pillar One

⁴⁰ Vgl. Hohenlohe/Nientimp 2020: Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 46

⁴¹ Vgl. WTS 2019: OECD – Pillar One

⁴² Vgl. Hohenlohe/Nientimp 2020: Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 46

⁴³ Vgl. Hohenlohe/Nientimp 2020: Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 46

⁴⁴ Vgl. Ruhmer-Krell/Weidlich 2021: Pillar One und Pillar Two der OECD und ihre Auswirkungen für deutsche Unternehmen, S. 567-568

Im Oktober 2021 hat das Inclusive Framework on BEPS dann, im Rahmen der zwei Säulen-Lösung die Neuordnung internationaler Besteuerungsrechte für hochprofitable internationale Großkonzerne konkretisiert. Dieser Kompromiss basiert auf den Einigungen vom Juli 2021 und wird von 136 Mitgliedern befürwortet. Inhaltlich beziehen sich die Regeln von Pillar 1 auf einen erweiterten Umfang. So fallen nicht nur digitale Geschäftsmodelle in den Anwendungsbereich von Pillar 1 wie bereits im Juli 2021 erwähnt. Grund hierfür sind die großen Abgrenzungsschwierigkeiten und die steuerpolitischen Interessen der USA. Es fallen dabei ca. 100 große und profitable internationale Konzerne in den Anwendungsbereich, welche aufgrund der Globalisierung und der Digitalisierung der Wirtschaft in besonderer Weise profitieren. Zudem ist es nicht nur ausreichend einen Anknüpfungspunkt zu definieren, es muss auch über eine Regelung für eine Zuordnung der Bemessungsgrundlage in Verbindung mit einem Aufteilungsmaßstab nachgedacht werden. Hierfür sind formelhafte Aufteilungen notwendig. Dieses Aufteilungsergebnis spiegelt den „Amount A“ wider und wird den steuerberechtigten Staaten zur Besteuerung zugeteilt. Ein weiterer relevanter Punkt ist das Doppelbesteuerungsrisiko, welches sich durch Amount A ergibt. Fallen Einkünfte eines Staates ohnehin schon unter die Verrechnungspreisgrundsätze, so muss eine Abgrenzung zu Amount A stattfinden, ansonsten droht eine Doppelbesteuerung.⁴⁵

Im Februar 2022 erschien die neueste Version der überarbeiteten Pillar 1 Regeln im Konsultationsdokument der OECD. Bei diesem handelt es sich nur um einen Blueprint, um weitere Ideen einzuholen.⁴⁶ Am 18.02.2022 veröffentlichte die OECD das Konsultationsdokument „Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Based Determinations“. Dieses beinhaltet weitere Teilaspekte für die Bestimmung des Amount A. Inhaltlich wurde dabei die Bestimmung der Steuerbemessungsvorlage näher definiert. Bereits am 04.04.2022 folgte der nächste Entwurf zu Pillar 1 mit dem Umfang des Amount A. Dieser wurde unter dem Namen „Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope“ veröffentlicht. Dabei erfolgte der Ausbau des 1. Artikels des Pillar 1 OECD, welcher die Unternehmen definiert, die in den Anwendungsbereich fallen. Auch hier wurde wieder spezifisch auf die Regeln des Amount A eingegangen, um die Bestimmungen dazu weiter auszubauen.⁴⁷ Aufgrund der Unsicherheit der Unternehmen, ob ihre Aktivitäten unter Amount A fallen, wurde ein ausführlicher Entwurf am 27.05.2022 unter dem Namen „Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A“ von der OECD veröffentlicht. Dieser Entwurf entwickelt dabei einen detaillierten Rahmen, um die Steuersicherheit zu gewährleisten, indem die vorgeschlagene Methode zur Bestimmung des Amount A der Unternehmen, entweder vorab oder währenddessen überprüft werden kann.⁴⁸

Die schnelle Entwicklung im Jahr 2022 ist darauf zurückzuführen, dass Pillar 1 OECD bereits 2023 in Kraft treten soll.⁴⁹ Jedoch wurde dieses Ziel revidiert und OECD-Generalsekretär erklärte auf dem Weltwirtschaftskongress, dass sich die Fertigstellung des Pillar 1 aufgrund von erforderlichen Einigungen verzögern wird. Aufgrund dessen wird die praktische Umsetzung erst im Jahr 2024 erfolgen.⁵⁰

⁴⁵ Vgl. Pinkernell/Ditz (2021): Die Zwei-Säulen-Lösung zur Reform des internationalen Steuerrechts vom Oktober 2021, S. 1

⁴⁶ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 2-4

⁴⁷ Vgl. PwC Blogs (2022): Update: OECD veröffentlicht Diskussionspapier zum ersten Baustein von Säule 1

⁴⁸ Vgl. OECD 2022: Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A, S. 2-3

⁴⁹ Vgl. Pinkernell/Ditz (2021): Die Zwei-Säulen-Lösung zur Reform des internationalen Steuerrechts vom Oktober 2021, S. 1

⁵⁰ Vgl. Scobie/Miles (2022): Pillar One: Insurance Industry Responds to OECD Consultation, S. 3

3.1.2 Analyse des Inhalts

Das Konsultationsdokument beinhaltet Mustervorschriften für alle Aspekte des Amount A und soll von den einzelnen Mitgliedsstaaten in nationales Recht umgesetzt werden und trotzdem parallel mit den technischen Bestimmungen übereinstimmen.⁵¹ Der Inclusive Framework hat den Amount A, welcher stellvertretend für den „Restgewinn“ steht, als neues Besteuerungsrecht entwickelt. Dieser gilt nur für einen Teil der Gewinne von großen und hochprofitablen Unternehmen, im Nachfolgendem „Covered Groups“ (CG) genannt. Diese Gewinne müssen dabei in einer Rechtsordnung erzielt werden, in denen die Unternehmen ihre Waren und Dienstleistungen liefern oder in denen Verbraucher oder Nutzer ansässig sind.⁵²

Die Mustervorschriften des Pillar 1 OECD beinhalten zwei Elemente. Zum einen Regeln für den Nexus und zum anderen Regeln für die Herkunft der Einnahmen.⁵³

Am 04.04.2022 veröffentlichte der OECD einen Entwurf zum 1. Artikel, welcher die erfasste Gruppe näher definiert. Diese „erfasste Gruppe“ spiegelt die Unternehmen wider, die in den Anwendungsbereich des Pillar 1 OECD fallen. In diesem Artikel heißt es, eine Gruppe gehört dann zu einer „erfassten Gruppe“, wenn für einen Zeitraum von zwölf Monaten sowohl die Gesamtumsätze der Gruppe größer als 20 Milliarden Euro sind und die Gewinnspanne vor Steuern größer als 10 Prozent (Periodentest) ist. Handelt es sich um einen längeren oder kürzeren Zeitraum wird die Umsatzschwelle proportional angepasst. Um zu überprüfen, ob die Gewinnspanne vor Steuern der Gruppe größer als zehn Prozent ist, werden von der OECD drei verschiedene Möglichkeiten des Periodentests vorgeschrieben:

- i. Wert einer Periode wird herangenommen (Periodentest)
- ii. Wert von zwei oder mehr der vier Perioden, die der Periode unmittelbar vorausgegangen sind (Vorperioden-Test)
- iii. Durchschnittswert des Zeitraums und der vier unmittelbar vorangegangenen Zeiträume der Periode (Durchschnittstest).⁵⁴

Im Falle eines Zusammenschlusses innerhalb des aktuellen Zeitraums oder der drei vorangegangenen Zeiträume wird der Begriff Gruppe durch „Übernehmende Gruppe“ ersetzt. Falls es keine „Übernehmende Gruppe“ gibt, dann wird die Bezeichnung „Bestehende Gruppe“ angenommen. Parallel dazu wird bei einer Spaltung die Bezeichnung „Spaltungsgruppe“ verwendet.⁵⁵

Übt eine Gruppe rohstoffgewinnende Tätigkeiten oder regulierte Finanzdienstleistungen aus, so ist die Gruppe nur dann eine „erfasste Gruppe“, wenn sie den Test für nicht ausgeschlossene Gesamteinnahmen und den Test für nicht Profitabilitätstest erfüllt.⁵⁶ Im Fortschrittsbericht über das Pillar 1 der OECD vom 11.07.2022 wurden neben den bisherigen Inhalten des Pillar 1 auch die Definitionen und die Anwendungsbereiche für die qualifizierten Rohstoffkonzerne

⁵¹ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 1-2

⁵² Vgl. Loyensloeff 2022: Short term consultation on Pillar One's framework for nexus and revenue sourcing rules

⁵³ Vgl. Loyensloeff 2022: Short term consultation on Pillar One's framework for nexus and revenue sourcing rules

⁵⁴ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, S. 5

⁵⁵ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, S. 6

⁵⁶ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, S. 6

sowie den regulierten Finanzdienstleistungen veröffentlicht. Somit wird deutlich was es mit dieser Regelung auf sich hat.⁵⁷ Im nachfolgenden wird dies deutlich ausgeführt.

Unter den qualifizierten Rohstoffkonzernen sind Konzerne gemeint, die Einnahmen aus der Gewinnung von Bodenschätzen erzielen, welche in der Gesamtheit in einem wesentlichen Zusammenhang mit der Exploration, Erschließung oder Gewinnung von Rohstoffen stehen. Dabei ist es irrelevant, ob es sich um ein Joint Venture handelt oder um eine Vereinbarung zur Ressourcenentwicklung.⁵⁸ Diese Unternehmen bzw. Konzerne fallen nur in den Anwendungsbereich des Amount A, wenn sie durch den Non-Extractive Revenue Tests, mehr als 20 Milliarden Euro innerhalb von zwölf Monaten aus Einnahmen erzielen, die nicht durch Rohstoffgewinnung entstehen. Die Rentabilitätsprüfung für Nicht-Rohstoffkonzerne ist erfüllt, wenn die Gewinnspanne der Gruppe vor Steuern für Nicht-Rohstoffkonzerne größer als 10 Prozent ist.⁵⁹ Zusammengefasst fällt ein qualifizierter Rohstoffkonzern nur dann unter Amount A, wenn er die Schwellenwerte mit nicht aus der Rohstoffgewinnung stammenden Einnahmen bzw. Gewinnen überschreitet. Somit fallen die reinen Rohstoffkonzerne immer noch nicht in den Anwendungsbereich von Amount A.

Unter den regulierten Finanzdienstleistungen fallen alle Tätigkeiten, die sich auf den Finanzsektor beziehen. Beispiele hierfür sind ein Annuitätenvertrag, Vermögensverwalter, Kreditinstitute aber auch Anlageinstitutionen oder das Versicherungsrisiko.⁶⁰ Die vollständige Aufzählung, welche Tätigkeiten zu den regulierten Finanzdienstleistungen gehören, befindet sich im Fortschrittsbericht der OECD vom 11.07.2022 auf den Seiten 54 bis 58. Diese Unternehmen bzw. Konzerne fallen parallel zur Regelung von den qualifizierten Rohstoffkonzernen nur dann in den Anwendungsbereich des Amount A, wenn sie die Schwellenwerte von 20 Milliarden Euro durch Einnahmen aus nicht-regulierten Finanzdienstleistungen erzielen oder bei der Rentabilitätsprüfung eine Gewinnspanne vor Steuern mit den nicht-regulierten Finanzdienstleistungen von 10 Prozent überschreiten.⁶¹ Zusammengefasst fallen regulierte Finanzdienstleistungen nur dann unter Amount A, wenn die Schwellenwerte mit nicht aus regulierten Finanzdienstleistungen stammenden Einnahmen bzw. Gewinnen überschritten werden. Somit fallen die reinen regulierten Finanzdienstleistungen immer noch nicht in den Anwendungsbereich von Amount A.

Besitzt ein ausgeschlossenes Unternehmen ein Investmentfond oder ein Immobilien-Investmentvehikel und handelt es sich dabei um ein Ultimate Parent Entity (UPE) einer fragmentierten Gruppe, so gilt ebenfalls die 20 Milliarden Euro Grenze bezogen auf einen Zeitraum von 12 Monaten des Gesamtumsatzes. Eine fragmentierte Gruppe stelle eine Gruppe dar, die aus einer internen Aufspaltung hervorgeht und ein UPE, die beherrschende Beteiligung besitzt.⁶²

Bevor mit der Zuordnung begonnen wird, wird auf Basis des Nexus bestimmt, ob ein MNE überhaupt in den Anwendungsbereich fällt. Besitzt das Land des Ansässigkeitsstaats ein BIP von 40 Milliarden Euro oder höher, gilt ein Schwellenwert von einer Millionen Euro für den Nexus. Ist der BIP geringer als 40 Milliarden Euro, liegt der Schwellenwert bei 250.000 Euro.

⁵⁷ Vgl. OECD 2022: Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 1-3

⁵⁸ Vgl. OECD 2022: Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 44

⁵⁹ Vgl. OECD 2022: Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 32-33

⁶⁰ Vgl. OECD 2022: Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 54-57

⁶¹ Vgl. OECD 2022: Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 46-47

⁶² Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, S. 6

Diese Angaben beziehen sich auf einen Zeitraum von zwölf Monaten. Ist er geringer müssen die Werte proportional angepasst werden.⁶³

Grundsätzlich unterliegen alle MNEs den Regeln des Pillar 1 nach dem OECD. Unabhängig davon, welcher Branche sie angehören oder welche Aktivitäten ausgeübt werden. Ausschlaggebend ist lediglich ein Gesamtumsatz von mehr als 20 Milliarden Euro pro Jahr und eine Profitabilität vor Steuern von mindestens 10%. Hierbei kann auch von einzelnen Unternehmenssegmenten ausgegangen werden, wenn diese die oben genannten Umsatzschwellen überschreiten. Nach über sieben Jahren, wird die Umsatzschwelle auf zehn Milliarden Euro gesenkt.⁶⁴

Pillar 1 umfasst im Wesentlichen einen „Katalog“ nach dem die Einnahmen nach den sogenannten „Revenue Sourcing Rules“ (Regeln für die Bestimmung der Einnahmequelle) in die jeweiligen Einkommens-Kategorien verteilt werden. Diese Kategorien umfassen Fertigerzeugnisse, Komponenten, Dienstleistungen, immaterielle Güter, Immobilien, staatliche Zuschüsse und Einnahmen, die nicht vom Kunden stammen. Dabei ziehen die „Revenue Sourcing Rules“ Indikatoren und Verteilungsschlüssel für die Zuordnung heran.⁶⁵ Ausgeschlossen von den neuen Regelungen des Pillar 1 OECD, sind regulierte Finanzdienstleistungen und die Rohstoffgewinnung.⁶⁶

Diese Überlegung unterscheidet sich nicht sehr von bereits vorherigen Ideen. Ein wesentlicher Unterschied ist, dass der Fokus nur noch auf Amount A und Amount B liegt und Amount C vernachlässigt.⁶⁷ Der Amount B steht für „...standardisierte fremdvergleichskonforme Rendite für grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten...“ (Loyensloeff 2022, Short-term consultation on Pillar One's framework for Tax Base Determination rules). Mitte 2022 wird hierzu ein öffentliches Konsultationspapier veröffentlicht. Danach folgt eine öffentliche Konsultationsveranstaltung. Anschließend werden im Laufe des Jahres 2022 die technischen Arbeiten fortgesetzt.⁶⁸ Amount C stellt eine Art „Auffangbecken“ dar, um die Vergütung aller restlichen Funktionen einordnen zu können. Dieser wird aber, wie zuvor erwähnt bisher nicht weiter thematisiert, um die technischen und politischen Diskussionen so einfach wie möglich zu halten.⁶⁹

Die Neuverteilung der Steuerrechte soll den Quellenstaaten entgegenkommen und ist an drei Punkten festgemacht.⁷⁰

1. Es muss eine „In-Scope“ Tätigkeit ausgeführt werden. Diese muss sowohl globale als auch lokale Umsatzschwellen überschreiten.⁷¹ Diese Umsatzschwellen beziehen sich allein auf

⁶³ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 5

⁶⁴ Vgl. Der Betrieb 2021: Unternehmenssteuern

⁶⁵ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 2

⁶⁶ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 3

⁶⁷ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 195

⁶⁸ Vgl. Loyensloeff 2022: Short-term consultation on Pillar One's framework for Tax Base Determination rules

⁶⁹ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 195

⁷⁰ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 195

⁷¹ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 195

die Umsätze mit Endverbrauchern und sind losgelöst von bisherigen physischen Anknüpfungspunkten einer klassischen Betriebsstätte. Die Grenzen liegen hierbei auf einer Umsatzschwelle von eine Millionen Euro bzw. bei 250.000 Euro, wie bereits zuvor erklärt.⁷²

- Zudem fallen nicht mehr nur die automatisierten digitalen Geschäftsmodelle, sondern auch die verbraucherorientierten Unternehmen in den Anwendungsbereich. Entscheidend ist die Frage „Wie ist das Produkt in der letztgelagerten Transaktion, das heißt im Zeitpunkt des Verkaufs an den Endkunden, zu klassifizieren?“ (Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 195). Hierbei gibt es verschiedene Möglichkeiten die Ware oder Dienstleistung in einem anderen Land an den Endkunden zu bringen, die in Abbildung 4 veranschaulicht werden.⁷³

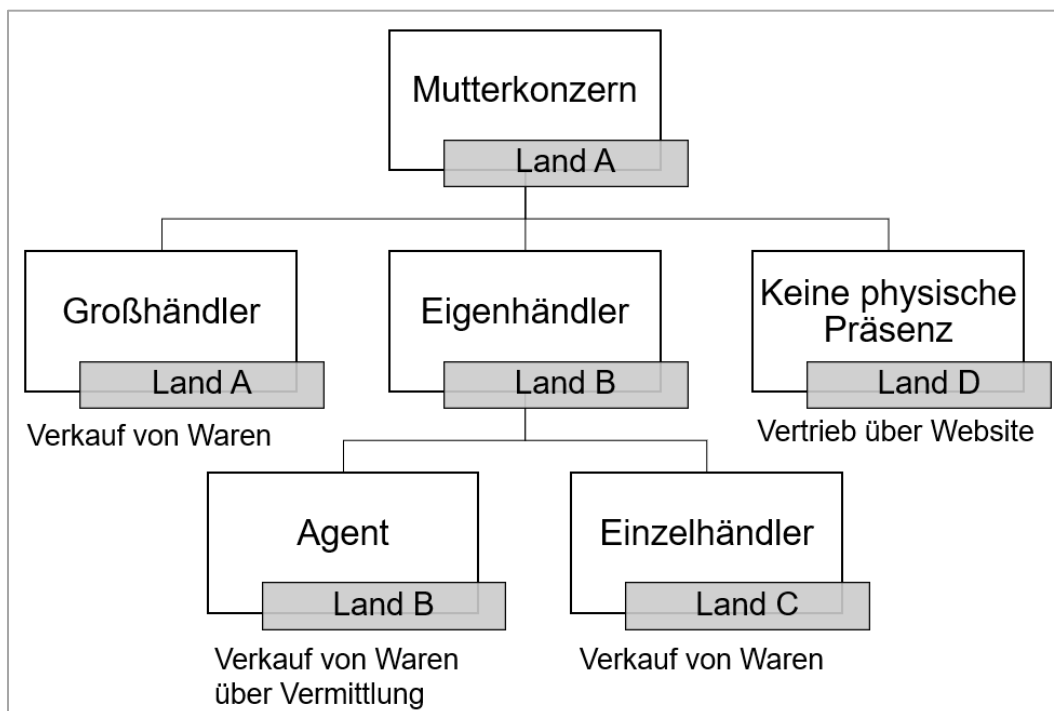


Abbildung 4: Vertriebs-Wege

Quelle: In Anlehnung an Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – Die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 196

- Zudem werden diese Revenue Sourcing Rules in einem Artikel festgehalten und beziehen sich auf die einzelnen Transaktionen der Unternehmen.⁷⁴ Hierfür ist also eine Zuordnung der CG erforderlich. Die Einnahmen müssen nach einer zuverlässigen Methode (Reliable Method) und nach den spezifischen Fakten und Umständen der CG zugeordnet werden.⁷⁵ Besteht ein Geschäft aus verschiedenen Elementen, die laut der Sourcing Rule zu mehreren Kategorien gehören, wird nach vorherrschendem Charakter eingestuft. Umsätze aus Zusatzgeschäften werden dem Hauptgeschäft zugeordnet.⁷⁶

⁷² Vgl. Der Betrieb 2021: Unternehmenssteuern

⁷³ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – Die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 195

⁷⁴ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 5

⁷⁵ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 6

⁷⁶ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 6

Um die Einkünfte verlässlich zuordnen zu können, wird von der OECD eine sogenannte „zuverlässige Methode“ vorgeschrieben. Mit dieser wird auf Indikatoren zurückgegriffen. Ein Indikator hat die Aufgabe, die Quelle der Umsätze zu identifizieren, um das Steuerrecht zuordnen zu können. Ein zuverlässiger Indikator muss zwei Voraussetzungen erfüllen. Zum einen muss er mit den Sourcing Rules übereinstimmen, zum anderen muss er mindestens einen der Zuverlässigkeitstests erfüllen, in Form von rechtlich, regulatorisch oder sonstiger damit verbundener Verpflichtungen.⁷⁷ Der Indikator muss durch zuverlässige Informationen verifiziert werden, die von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden. Bei Verwendung von mehreren Indikatoren, müssen alle denselben Quellenstaat als Rechtsordnung identifizieren.⁷⁸

Kann ein Indikator nicht verwendet werden, so kann auf einen Verteilungsschlüssel zurückgegriffen werden. Dies ist aber nur möglich, wenn es die Sourcing Rule erlaubt und die CG beweisen kann, dass sie „angemessene Schritte“ unternommen haben, um einen verlässlichen Indikator zu ermitteln, dies aber gescheitert ist. Unter „angemessenen Schritten“ ist beispielsweise das Fehlen von aussagekräftigen Informationen gemeint.⁷⁹

Für die Bestimmung des Amount A wird auf den konsolidierten Gruppengewinn vor Steuern (PBT) zurückgegriffen, welcher gemäß International Financial Reporting Standard (IFRS) oder einem anderen vergleichbaren Standard ermittelt wird.⁸⁰ Das Inclusive Framework schreibt vor, dass bei einem multilateralen Konzept die jeweiligen nationalen steuerlichen Bemessungsgrundlagen ausscheiden und stattdessen auf einheitliche international akzeptierte Rechnungslegungsstandards, wie das IFRS oder die US-GAAP zurückgegriffen wird.⁸¹

Am 18.02.2022 veröffentlichte die OECD ein neues Statement zu Pillar 1. In diesem wurde auf die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage näher eingegangen. Hierfür wurde der Artikel 5 „Ermittlung des bereinigten Gewinns vor Steuern einer erfassten Gruppe näher erläutert. Es soll dabei wie folgt vorgegangen werden: 1) Ermittlung des konsolidierten Konzerngewinnes in Übereinstimmung mit dem IFRS oder gleichwertigen Rechnungslegungsstandards. 2) Der Einbezug bzw. der Abzug von Aufwendungen und Erträgen bei der Berechnung des buchhalterischen Gewinns wird rückgängig gemacht. Hierzu zählen Steueraufwand / Steuerertrag, Ausschüttung, Aktiengewinne / Aktienverluste und nicht anerkannte Kosten. 3) Durchführung von Gewinn- oder Verlustanpassungen der Steuerbemessungsgrundlage des Konzerns werden dem Zeitraum zugerechnet, in dem die Anpassung festgestellt und anerkannt wird. 4) Abzug der Nettoverluste und Verrechnung mit späteren Gewinnen der Gruppe. 5) Wenn ein zulässiger Unternehmenszusammenschluss oder eine Spaltung stattgefunden hat werden die damit verbundenen Verluste, falls vorhanden, zu den Nettoverlusten der erfassten Gruppe addiert, wenn eine Geschäftskontinuität erfüllt ist.⁸²

⁷⁷ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 10

⁷⁸ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 11

⁷⁹ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 11

⁸⁰ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 197

⁸¹ Vgl. Der Betrieb 2021: Unternehmenssteuern

⁸² Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations, S. 5-6

Der PBT wird dann prozentual über die Umsätze einer der Kategorien ermittelt. Die Über-Kategorien lauten dabei verbraucherorientierte Unternehmen, automatisierte digitale Geschäftsmodelle und Sonstige. Die Kategorien beinhalten wiederum verschiedene Einnahmequellen. Ist diese festgelegt wird der „Ort“ bestimmt, welcher verschiedene Ausprägungen besitzt wie zum Beispiel die Lieferadresse. Diese Ausprägungen stellen die Indikatoren dar.⁸³ In Abbildung 5 sind die einzelnen Einnahme-Kategorien mit zugehörigen Indikatoren in kompakter Weise dargestellt. Im Anhang 1 befindet sich eine detaillierte Aufstellung der einzelnen Einkommens-Kategorien und der zugehörigen Source Rules.

Automatisierte Geschäftsmodelle	Verbraucherorientierte Unternehmen
<ul style="list-style-type: none"> Online-Werbung Monetarisierung von Daten Vermittlungsplattformen Digitale Inhalte Cloud Computing 	<ul style="list-style-type: none"> Produkte Dienstleistungen Lizenzen/ Franchisegebühren
<p style="color: #4a86e8;">Beispiele für mögliche Indikatoren:</p> Geolocation, IP-Adresse, Andere Standortinformationen	<p style="color: #4a86e8;">Beispiele für mögliche Indikatoren:</p> Ort der Verkaufsstelle, Lieferadresse, Angaben des Händlers

Abbildung 5: OECD Einkunft-Kategorien mit Indikatoren
Quelle: OECD 2022: Pillar One – Amount A, S. 6-8

Allgemein sollen die Quellenstaaten von diesem Besteuerungsrecht profitieren, indem sie ein Teil des Globalgewinns – Amount A sind 25% des einer Marge vor Steuern von 10% übersteigenden Gewinns – zugeordnet bekommen. Danach wird dieser mithilfe eines festgelegten Umsatzschlüssels auf die unter Amount A fallenden Umsätze allokiert. Diese Regel soll mithilfe eines multilateralen Abkommens in Kraft treten, damit sich die Staaten verpflichten eine unilaterale Digitalsteuer nicht einzuführen bzw. aufzuheben.⁸⁴

Im nächsten Schritt erfolgt dann die Gewinnallokation. Fällt ein Unternehmen in den Anwendungsbereich des Pillar 1 OECD, muss es seinen angenommenen Routinegewinn von dem Gesamtgewinn des Konzerns abziehen. Danach wird der daraus resultierende Residualgewinn mit einem festen Reallokationsprozentsatz verrechnet. Dieser splittet den Gewinn dann in den Amount A und die sonstige Nicht-Routinetätigkeiten. Unabhängig, ob eine physische Präsenz im Quellenstaat besteht oder nicht, wird dann der Amount A auf die Quellenstaaten anhand der Umsätze der Einnahmequellen, welche einer Einkommens-Kategorie zugeordnet wurden, aufgeteilt.⁸⁵

Anzumerken sind in diesem Zusammenhang noch die Regeln „Throwback-System“ und „Throw-In-System“. Beim „Throwback-System“ wird der Betrag nur auf die Staaten aufgeteilt,

⁸³ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 197-198

⁸⁴ Vgl. Der Betrieb 2021: Unternehmenssteuern

⁸⁵ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 198

welche einen Nexus besitzen und sonstige Voraussetzungen erfüllt. Beim „Throw-in-System“ wird der gesamte Amount A auf alle berechtigten Staaten in voller Höhe aufgeteilt.⁸⁶

Bezogen auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung wurde folgendes vereinbart. Die Doppelbesteuerung von Gewinnen, die den Quellenstaaten zugewiesen werden, wird entweder durch die Freistellungsmethode oder die Anrechnungsmethode verhindert. Das Unternehmen, welches die Steuerschuld trägt, wird aus den übrigen Unternehmen gewählt die den verbleibenden Gewinn erzielen.⁸⁷

Umgesetzt werden alle diese Regeln durch ein sogenanntes multilaterales Instrument (MLI). Durch dieses verpflichten sich alle Parteien dazu, alle Steuern auf digitale Dienstleistungen und andere Unternehmen abzuschaffen und solche Maßnahmen in Zukunft nicht mehr einzuführen. Ab dem 8.10.2021 bis zum 31.12.2023 oder bis zum Inkrafttreten des MLI dürfen keine neu eingeführten Steuern auf digitale Dienstleistungen oder andere ähnliche Maßnahmen erhoben werden. Die Modalitäten für die Abschaffung bestehender Steuern auf digitale Dienstleistungen und andere ähnliche Maßnahmen werden dabei angemessen koordiniert.⁸⁸ Anzumerken ist, dass dieses MLI von den einzelnen Staaten als Richtlinie implementiert werden darf, um auf die verschiedenen Rechtssysteme der Länder Rücksicht nehmen zu können.⁸⁹

Der sehr hohe administrative Aufwand wurde in den weiteren Überlegungen zu der Pillar 1 Regelung von der OECD als zu hoch eingestuft. Deshalb veröffentlichten sie ein neues Statement am 27.05.2022. Dieses stellt einen Leitfaden dar, welcher den Unternehmen Sicherheit geben soll, ob sie unter Amount A fallen oder nicht. Im Allgemeinen können sich Unternehmen an drei Methoden orientieren.

1) „A Scope Certainty Review“ – Ein Verfahren, das einem Unternehmen die Gewissheit gibt, dass sie für einen bestimmten Zeitraum nicht in den Anwendungsbereich der Regeln für Amount A fallen. Der Ablauf ist in Anhang 2 dargestellt.⁹⁰

2) „An Advanced Certainty Review“ – Ein Verfahren, das Gewissheit über die vorgeschlagene Methode einer Gruppe für die Bestimmung des Amount A gibt. Diese Vorabgewissheit können Unternehmen in Anspruch nehmen, bezogen auf die Kategorisierung der Umsätze, der Wahl der verlässlichen Methode und ihren internen Kontrollrahmen. Der Ablauf ist in Anhang 3 dargestellt.⁹¹

3) „A Comprehensive Certainty Review“ – Ein Verfahren, das einer Gruppe, die unter den Geltungsbereich fällt, eine verbindliche multilaterale Gewissheit über die Anwendung aller Aspekte der neuen Regeln für einen bestimmten Zeitraum bietet. Dies geschieht auf der Grundlage eines gemeinsamen Dokumentationspakets und aufbauend auf den Ergebnissen der für diesen Zeitraum geltenden Vorabgewissheit. Dies garantiert eine einheitliche Behandlung der Gruppe und die vollständige Beseitigung der Doppelbesteuerung in allen Vertragsparteien des Übereinkommens. Der Ablauf ist in Anhang 4 dargestellt.⁹²

⁸⁶ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 198

⁸⁷ Vgl. OECD/G20 2021: Statement on a Two-Pillar Solution, S. 2

⁸⁸ Vgl. OECD/G20 2021: Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3

⁸⁹ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations, S. 2

⁹⁰ Vgl. OECD 2022: Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A, S. 5

⁹¹ Vgl. OECD 2022: Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A, S. 6

⁹² Vgl. OECD 2022: Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A, S. 6

3.1.3 Zielerreichung

Im Bericht vom Oktober 2021 über die Zwei-Säulen-Lösung von der OECD wird aufgeführt, was das Ziel dieser neuen Lösung sein soll. Nachfolgend werden die ausschlaggebenden Punkte in verkürzter Form wiedergegeben.

Das Ziel des Inclusive Frameworks der OECD und des G20 ist eine Lösung für die Besteuerung von großen, multinationalen Unternehmen in den Ländern, in welchen sie auch ihre Einnahmen erzielen. Das Resultat nach einer fast zehnjährig andauernden Verhandlung ist das Zwei-Säulen-Modell. Diesem stimmten bereits im Jahr 2021 136 der 140 Mitgliedern zu.⁹³

„Säule 1 passt die veralteten internationalen Steuerregeln an die Anforderungen des 21. Jahrhunderts an.“ (OECD 2021, Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, S. 10). Die Idee dieser Lösung ist, dass die Quellenstaaten ein Besteuerungsrecht erhalten, auch ohne physische Präsenz. Zudem beinhaltet die Lösung neben dem Amount A auch den Amount B. Durch diesen soll bei dem Fremdvergleichsgrundsatz ein vereinfachter Ansatz für die inländischen Marketingaktivitäten und Vertriebsaktivitäten geschaffen werden. Desweiteren trägt Pillar 1 dazu bei, dem Risiko der Doppelbesteuerung durch Streitvermeidung und Streitbeteiligung entgegenzuwirken. Hierzu zählen auch die schädlichen Steuerstreitigkeiten aufgrund von der Besteuerung von digitalen Dienstleistungen. Säule 1 hebt dabei diese Regelung auf.⁹⁴

Die MNEs, die in den Anwendungsbereich des Pillar 1 fallen, müssen sich an die geltenden Streitvermeidungsmechanismen und Streitbeilegungsmechanismen halten. Sie profitieren dadurch von einer Vermeidung der Doppelbesteuerung des Amount A. Zudem werden alle mit Amount A zusammenhängenden Fragen (zum Beispiel Streitigkeiten über Verrechnungspreise und Unternehmensgewinne) verbindlich vermieden. Streitigkeiten darüber, ob sich Fragen auf den Amount A beziehen können, werden verbindlich gelöst. Ein freiwilliger, verbindlicher Streitbeilegungsmechanismus wird nur für Fragen im Zusammenhang mit Amount A für Entwicklungsländer zur Verfügung stehen. Dabei wird diese Eignung eines Landes für diesen optionalen Mechanismus regelmäßig überprüft. Wird ein Land bei einer Überprüfung als nicht geeignet eingestuft bleibt es auch in den Folgejahren nicht geeignet.⁹⁵

Ein weiteres Ziel der Pillar 1 OECD ist, einen einheitlichen Lösungsansatz für alle Mitgliedsstaaten zu finden, um somit Alleingänge wie zum Beispiel in Frankreich, zu vermeiden. Das hat den Hintergrund, dass bereits 2019 einzelne Staaten eine Digitalsteuer als Übergangslösung eingeführt haben. Vorreiter war Frankreich mit der Einführung einer Digitalsteuer in Höhe von 3% auf alle digitalen Umsätze durch digitale Werbung und Plattformentgelte. Am 15.10.2019 hat Italien die Einführung einer Digitalsteuer für das Jahr 2020 angekündigt. Da diese Alleingänge zu einer Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Umsätzen und einer administrativen Herausforderung für zahlreiche

⁹³ Vgl. OECD 2021: Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, S. 10

⁹⁴ Vgl. OECD 2021: Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, S. 5

⁹⁵ Vgl. OECD/G20 2021: Statement on a Two-Pillar Solution, S. 2

Unternehmen führt hat sich das OECD für einen einheitlichen Ansatz als internationales Besteuerungskonzept entschieden.⁹⁶

Diese Ziele sind bereits durch die Aufarbeitung des Inhalts von Pillar 1 OECD bekannt. Doch die Regel beinhaltet weitere Ziele, die noch nicht genannt wurden.

So soll dieser Lösungsansatz vermeiden, dass multinationale Unternehmen Steuern vermeiden können. Durch Pillar 1 sind 100 der größten und profitabelsten multinationalen Unternehmen betroffen. Ein Teil ihres Gewinnes wird dabei auf die Länder aufgeteilt in denen sie ihre Produkte und Dienstleistungen verkaufen. Hierbei wird die Steuervermeidung unterbunden.

Ein weiterer Effekt dieser Regelung ist, dass dadurch mehr als 100 Milliarden US-Dollar jährlich auf die Quellenstaaten übergeht. Ziel ist es dabei, vor allem den kleineren Ländern und den Entwicklungsländern zu helfen, mehr Einnahmen zu besteuern, die durch auf ihrem Staatsgebiet ansässige Personen bzw. Kunden erzielt werden. Deshalb wurden die Regeln so gestaltet, dass sie vor allem für diese Länder einfach umzusetzen sind.⁹⁷

3.2 Schwächen des Pillar 1 OECD

In diesem Abschnitt wird sowohl auf bereits bestehende Schwachstellen des Pillar 1 OECD eingegangen als auch auf eigene Überlegungen. Diese beruhen zum Teil auf Basis dieser bereits bestehenden Überlegungen als auch auf eigenen Ansatzpunkten. Begonnen wird mit den allgemeinen Schwachpunkten des Konzeptes. Danach wird tiefer auf die Gesetzgebung eingegangen.

3.2.1 Konzeptionelle

In diesem Absatz wird auf die generellen Schwachpunkte des Pillar 1 OECD eingegangen. Es geht darum, wie die Implementierung bzw. Umsetzung der neuen Gesetzgebung erfolgen soll und welche Schwachpunkte sich dabei ergeben.

Da es sich um ein internationales Steuerrecht handelt und bisher 132 von den insgesamt 140 Mitgliedsstaaten betrifft⁹⁸ soll das Gesetz mithilfe eines MLI umgesetzt werden, damit eine einheitliche Lösung entstehen kann.⁹⁹ Schwachpunkt des MLI ist hierbei der große Aufwand der Implementierung in jedem dieser Mitglieds-Staaten gleichzeitig. Es gibt zwar einen detaillierten Implementierungsplan¹⁰⁰, ob sich aber alle Staaten daran halten bzw. halten können bleibt aber noch offen. Am 27.06.2022 veröffentlichte das Handelsblatt den Artikel „Sehr kompliziert: Doppelbesteuerungsabkommen mit Mexiko“. In diesem wird beschrieben, dass das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Mexiko mithilfe eines MLI erweitert wurde. Dies hatte zum Ziel, nicht nur die Doppelbesteuerung zu umgehen, sondern auch die Steuerverkürzung und die Steuerumgehung zu verhindern. Es ist anzumerken, dass hierbei diese Gesetzesänderung nicht im DBA selbst vorgenommen wird, sondern mithilfe eines bilateralen Änderungsprotokolls, also dem MLI. Doch bereits bei diesem Beispiel sieht man das die Umsetzung in der Praxis komplizierter ist als in der Theorie, was zu Schwierigkeiten

⁹⁶ Vgl. Ball 2019: Unified Approach: Wie BEPS 2.0 Unternehmen belasten wird

⁹⁷ Vgl. OECD 2021: Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, S. 14

⁹⁸ Vgl. OECD 2021: Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, S. 4

⁹⁹ Vgl. OECD/ G20 2021: Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3

¹⁰⁰ Vgl. OECD/G20 2021: Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3

in der Umsetzung führt und das Steuerrecht noch weiter verkompliziert.¹⁰¹ Bei Pillar 1 gilt, dass die Staaten hier nur zustimmen dürfen, wenn sie es auch technisch umsetzen können. Wie man aber in diesem aktuellen Beispiel zwischen Mexiko und Deutschland sieht, gestaltet sich die praktische Umsetzung in Form eines MLI schwierig, da dadurch das Steuerrecht verkompliziert wird.

Ein ergänzender Schwachpunkt zu diesem „Unified Approach“ liegt bei der Suche einer Lösung, die zu den verschiedenen wirtschaftlichen Begebenheiten der Länder passt.¹⁰² Hierbei kann argumentiert werden, dass die Pillar 1 OECD sich an die Bedürfnisse der „Haupt“-Länder Deutschland, Frankreich, Italien, Japan, Kanada, dem Vereinigten Königreich und den Vereinigten Staaten orientiert und die anderen Länder einfach mitziehen. Diese Hauptländer sind in einem informellen Forum der Staats- und Regierungschefs der sieben Industrieländer oder kurz Gruppe der Sieben (G7) vereinigt. Diese trifft sich bereits vor den Versammlungen aller 140 Mitgliedsstaaten und führt Verhandlungen bzw. Besprechungen zu aktuellen Themen durch.¹⁰³ Im Fall des Pillar 1 OECD finden diese Vorabbesprechungen häufig unter der G20 statt. So trafen sich die G20 vor der Veröffentlichung des Pillar 1 am 31.10.2020 um den „Unified Approach“, also den einheitlichen Lösungsansatz für alle Mitgliedsstaaten, voranzutreiben.¹⁰⁴ Dies trägt wiederum dazu bei, dass die restlichen Mitgliedsstaaten einfach mitziehen und die Implementierung nicht so schnell bzw. gut umsetzen können wie in diesen Hauptländern. Auch hier kann wieder das zuvor genannte Beispiel herangezogen werden. Bereits bei dem Schwellenland Mexiko und dem Industrieland Deutschland kommt es bei der Einführung von Pillar 1 zu Schwierigkeiten aufgrund der Komplexität. Führt man diese Überlegung weiter und nimmt weniger entwickelte Mitgliedsstaaten heran, wird die Umsetzung in allen Ländern zumindest sofort und gleichzeitig sehr wahrscheinlich nicht möglich sein.

Eine weitere Schattenseite in diesem Bereich liegt bei der möglichen Anpassung der Musterregeln an die jeweiligen Staaten. So dürfen Staaten Anpassungen bezüglich ihrer eigenen Rechtssysteme, ihrer eigenen Verfassungsrechte und ihrer nationalen Praktiken vornehmen.¹⁰⁵ Dabei sind klare Regeln oder Rahmenbedingungen notwendig um¹⁰⁶ „... die Ungewissheit der komplexen nationalen Gesetze (Fremdvergleichsgrundsatz) auf eine globalisierte Unsicherheit im Zusammenhang mit der Zuteilung von konsolidierten Gewinnen [zu] erweitern.“ (WTS 2019: OECD – Pillar One). An diese Überlegung möchte ich noch anknüpfen und anmerken, dass ich hierbei zustimme. Sollte die neuen Regeln in Form einer Richtlinie verabschiedet werden, können die Staaten leichte Abweichungen vornehmen. Da die Regeln bereits sehr komplex sind, könnte dies den Zustand nochmals verkomplizieren. Des Weiteren gibt es den Ländern Anreiz Schlupflöcher zu implementieren, um ihre Unternehmen bzw. Konsumenten zu begünstigen oder im Umkehrschluss den Importeuren die Einfuhr zu erschweren. Natürlich muss ein gewisser Standard eingehalten werden, um die technischen Voraussetzungen des Pillar 1 OECD zu garantieren. Nicht desto trotz bleibt ein gewisser Spielraum für die Länder vorhanden, bei einer Richtlinie leichte Anpassungen des Gesetzes erlaubt sind.

¹⁰¹ Vgl. Handelsblatt 2022: Sehr kompliziert: Doppelbesteuerungsabkommen mit Mexiko

¹⁰² Vgl. Hohenlohe/Nientimp 2020: Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 46

¹⁰³ Vgl. Die Bundesregierung 2022: Die G7 – ein Überblick

¹⁰⁴ Vgl. Hohenlohe/Nientimp 2020: Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 46

¹⁰⁵ Vgl. Loyensloeff 2022: Short term consultation on Pillar One's framework for nexus and revenue sourcing rules

¹⁰⁶ Vgl. WTS 2019: OECD – Pillar One

Eine weitere Schwachstelle ist, dass durch Pillar 1 eine weitere multilaterale Komplexitätsebene entsteht. Dieser Umstand führt aufgrund der Vielzahl an beteiligten Unternehmen weltweit zu Streitpotential. Ein Beispiel sind die Gewinnallokationsregeln. Wenn ein Staat eine Betriebsprüfung mehr verlangen sollte, dann verringern sich automatisch die Bemessungsgrundlagen aller anderen Staaten, da die Allokation am Globalgewinn ansetzt.¹⁰⁷

Bezogen auf den technischen Aspekt wird in der Regelung ein Indikator vorgeschrieben, welcher die Daten einholen soll, um die Quelle der Einnahmen lokalisieren zu können.¹⁰⁸ Doch es wird nicht explizit ein technisches System genannt, welches die Unternehmen verwenden können bzw. sollen. Basierend auf diesem Punkt, habe ich begonnen im Internet nach bereits bestehenden Systemen zu recherchieren, welche Unternehmen verwenden können. Nach einer kurzen Recherche stellte sich heraus, dass ein Unternehmen auf ein Customer-Relationship-Management-System zurückgreifen kann, wenn es einen großen Kundenstamm besitzt. Durch diese Software ist eine strukturierte und in manchen Fällen auch automatisierte Erfassung sämtlicher Kundendaten möglich. Vor allem die relevanten Funktionen wie das Sammeln von Adressinformationen, die Kundenselektion und der Daten Import und Export sind möglich. Die Kosten sind dabei sehr variabel und hängen von Unternehmensgröße, Unternehmensanforderungen, Abrechnungsmodell des Softwareherstellers und dem Nutzungsmodell zum Beispiel Cloud-Basiert ab.¹⁰⁹ Des Weiteren muss ein zentrales System geschaffen werden, um die konsolidierten und segmentierten Daten zu sammeln, zu übermitteln und auch zu validieren. Die Schwierigkeit hierbei ist, dass System so einzustellen, dass es die asymmetrischen Daten bezogen auf den verschiedenen Ländern und Kosten vereinheitlichen kann. Voraussetzung dafür ist ein funktionierendes internes Finanzberichtswesen, welches sämtliche externen berichtspflichtigen Segmentinformationen übernimmt.¹¹⁰ Greift ein Unternehmen nicht auf eine solche Software zurück, sondern macht es auf einem anderen Wege in Form von Excel-Tabellen, Aufschrieben etc. kann es passieren, dass der Überblick verloren geht. Zudem gestaltet sich die Datensammlung schwierig.

Im nächsten Punkt wird auf die Einkunft-Kategorien, welche für die Bestimmung des Indikators auf die IP-Adresse der Nutzer zurückgreifen, der Augenschein gelegt. Hierbei fällt sofort das Schlagwort „Datenschutz“. In einer Studie des britischen Unternehmen Comparitech wurden 47 Länder auf ihre datenschutzrechtlichen Standards verglichen. Hierzu wurden Kriterien festgelegt und ein Mittelwert berechnet. Anhand diesem wurde dann eine Note zwischen 1 (Begrenzte Überwachung) und 5 (Einhaltung der Datenschutzstandards) vergeben. Irland schnitt am Besten, mit einer Note von 3,2 ab. Danach folgten sehr knapp Dänemark, Frankreich, Norwegen und Portugal mit 3,1. Deutschland lag in der Mitte mit 2,8 und am schlechtesten schnitten die Länder Indien mit 2,4, Russland mit 2,1 und China mit 1,8 ab. Vergleicht man die EU-Mitgliedsstaaten miteinander, schneidet Deutschland sehr viel schlechter ab, denn dort landet es auf dem vierten Platz.¹¹¹ Gründe für diese Platzierung sind „...die Verarbeitung von biometrischen Daten im Personalausweis und die Erlaubnis zur Videoüberwachung mit Gesichtserkennung...“ (Bischoff 2019, Data privacy laws & government surveillance by country: Which countries best protect their citizens?). Es ist also schwierig einen einheitlichen Standard unter

¹⁰⁷ Vgl. Der Betrieb 2021: Unternehmenssteuern

¹⁰⁸ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 10

¹⁰⁹ Vgl. Weclapp 2022: CRM Bedeutung – Was ist CRM & was ein CRM-System?

¹¹⁰ Vgl. WTS 2019: OECD – Pillar One

¹¹¹ Vgl. Bischoff 2019: Data privacy laws & government surveillance by country: Which countries best protect their citizens?

den Staaten bezogen auf den Datenschutz festzulegen, da diese bereits jetzt sehr stark abweichen. Im Umkehrschluss müssten sich manche Staaten mehr bemühen diesen Standard zu erfüllen, was wiederum mit Kosten und Humankapital verbunden ist. Es ist allerdings notwendig, um die Anwender bzw. Konsumenten vor Datenmissbrauch zu schützen.

Der letzte Schwachpunkt im konzeptionellen Bereich sind die Bedenken der Versicherungsindustrie. Im Konsultationspapier heißt es, dass eine Reihe von OECD-Mitgliedern mit der vorgeschlagenen Definition des Begriffs "Versicherungsunternehmen" nicht einverstanden sind. Der Grund hierfür ist, dass Rückversicherungstätigkeiten vom Ausschluss für Finanzdienstleistungen ausgenommen werden sollten. Der Grund ist, dass bei den Rückversicherern nicht immer eine physische Präsenz in dem Land, in dem der Versicherer ansässig ist, vorhanden ist. Somit unterliegen sie auch nicht immer den Kapitalanforderungen in diesem Land. Dies lässt ein mögliches Schlupfloch zu, indem die Gewinne aus dem zugrundeliegenden Versicherungsvertrag in ein anderes, niedriges besteuertes Land verlagert wird. Dies ist verbunden mit einem Risiko, aber nicht unwahrscheinlich. Einige Mitglieder forderten deshalb die Trennung zwischen Rückversicherung und der Versicherung, da es für einen Versicherer ungewöhnlich ist, eine Versicherung an ein Versicherungsunternehmen zu verkaufen, ohne an diesem Ort auch physisch präsent zu sein. Die Versicherungsbranche äußerte sich aber kritisch dagegen und argumentierte damit, dass die Rückversicherung ein integraler Bestandteil der Versicherungen ist und eine Trennung dieser beiden Bereiche mit hohen Kosten verbunden ist und künstlich wäre.¹¹²

3.2.2 Administrative

In dieser Kategorie wird das Augenmerk auf Schwachpunkte gelegt, die sich aus der Befolgung der Regeln nach Pillar 1 OECD ergeben. Es wird dabei konkret auf die Gesetzgebung eingegangen und welche Schwachpunkte sich daraus ergeben.

Die erste administrative Schwachstelle liegt in der „Sourcing Rule“. Nach dieser müssen die Einkünfte in einzelne Kategorien unterteilt werden. Es muss also die passende Einkunft-Kategorie für die eigenen Einnahmen identifiziert werden. Dies geschieht anhand der Bestimmung des „Ortes“, welcher verschiedene Ausprägungen besitzt wie zum Beispiel die Lieferadresse. Diese Ausprägungen spiegeln die Indikatoren wider. Eine Überprüfung im Einzelfall ist dabei nahezu unmöglich.¹¹³ Dieser Punkt kann weiter ausgebaut werden, indem genauer auf die Regelung des Indikators in Pillar 1 OECD eingegangen wird. So muss jedes Unternehmen mit seinem unterschiedlichem Produktportfolio und seinen unterschiedlichen Märkten, einen eigenen Indikator zunächst identifizieren und dann dafür sorgen, dass er auch richtig umgesetzt wird bzw. zutreffen ist. Zunächst wird durch die umfangreiche Suche ein hoher administrativer Aufwand ausgelöst, welcher die Unternehmen dazu verleiten könnte, mit der Voraussetzung, dass es in ihrer Einkunft-Kategorie möglich ist, den globalen Verteilungsschlüssel zu verwenden. Da dieser einfacher ist und vermutlich weniger Kosten verursachen wird als die genaue Ermittlung der Einnahmen durch einen Indikator. Zudem ist das Ziel im Steuerrecht die Erhebungskosten zu senken. Durch die aufwendige Suche nach einem Indikator und das damit verbundene Implementieren eines internen Kontrollrahmens erhöhen sie sich aber und widersprechen somit dem Ziel der Senkung von Erhebungskosten.

¹¹² Vgl. Scobie/Miles 2022: Pillar One: Insurance Industry Responds to OECD Consultation, S. 2

¹¹³ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 197

Die OECD selbst nennt in ihrem Konsultationsdokument vom 27.05.2022 die Schwächen des Amount A. So wird dieser als ein einziges Regelwerk auf die weltweiten Umsätze und Gewinne eines Konzerns angewandt, vorbehaltlich begrenzter Ausnahmen. Die einseitige Durchsetzung des Pillar 1 durch eine nationale Risikobewertung und Steuerprüfung, wäre für Konzerne und die Steuerverwaltung sehr zeitaufwendig in der Durchsetzung und würde zu einer massiven Vermehrung der Arbeitszeit in den Ländern führen, auch wenn keine Anpassungen notwendig wären. Im Falle einer Unstimmigkeit der Steuerverwaltungen könnte es sogar zu einer Doppelbesteuerung kommen. Diese Streitbeilegung mithilfe eines traditionellen Instrumentes wie das Verständigungsfahren (MAP) zu lösen, wäre viel zu komplex. Daher haben sie mit dem Konsultationsdokument „Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A“, einen neuen innovativen Ansatz entwickelt. In diesem sind die Elemente der Streitbeilegung und der Streitvermeidung in einem strukturierten, verbindlichen Prozess kombiniert. Dieser ermöglicht, dass die Gruppen rechtzeitig Sicherheit erhalten und für die Steuerverwaltung ressourcenschonend ist.¹¹⁴ Mit diesem Ansatz verfolgt die OECD das Ziel dem hohen administrativen Aufwand entgegengewirkt zu wirken, indem ein Unternehmen bereits zuvor durch eine „Scope Certainty Review“ sichergehen kann, ob der Fall in den Anwendungsbereich des Pillar 1 fällt oder nicht.¹¹⁵ Das Problem hierbei ist aber, dass das Unternehmen bzw. die Gruppe bereits zu diesem Zeitpunkt eine Methode mit einem internen Kontrollrahmen und weiteren relevanten Informationen in Form eines Dokumentationspapiers sowie einen Antrag bei der Lead Tax Administration (LTA) vorlegen muss. Sprich es ist bereits ein hoher administrativer Aufwand entstanden. Der Test mindert lediglich die nachfolgenden Kosten, die mit der Bestimmung der Methode zur Identifikation der Einkünfte verbunden sind. Für die Steuerverwaltung kommt im Nachhinein zudem ein langer Prozess hinzu, falls es immer wieder zu Unstimmigkeiten bei der eingeführten Methode kommen sollte. Zudem gilt die zugesprochene Sicherheit nur für ein paar Jahre. Der konkrete Zeitraum wurde noch nicht definiert. Somit endet nach diesem Zeitraum die Sicherheit und der Prozess geht von vorne los, falls sich das Unternehmen erneut für eine Prüfung entscheiden sollte. Die Tests, welche in diesem Dokumentationspapier vorgestellt sind, können den Anhängen 2 bis 4 entnommen werden. Aus Sicht der Unternehmen führt die Ausführung dieses Tests nicht direkt zu einem Nachteil, da sie bei Durchführung des Tests Rechtssicherheit erhalten. Bei nicht Ausführung des Tests müssen Unternehmen im Nachhinein, falls es zu Unstimmigkeiten kommt, mit den Konsequenzen leben. Das Fazit dieses Punktes ist also, dass die Tests durchaus einen Vorteil für die Unternehmen bieten. Der enorme Aufwand für die Umsetzung der Pillar 1 Regeln, der Prozess der Überprüfung und die Kontrolle im Nachhinein bleiben jedoch.

Ein weiterer Schwachpunkt ist die Streitbeilegung. Eine relevante Maßnahme bezüglich des Amount A ist eine obligatorische Streitbeilegung für Themen wie Verrechnungspreise und Betriebsstätten.¹¹⁶ In den bisherigen Entwürfen wurde die Themen wie Verrechnungspreise und Betriebsstätten noch nicht konkret behandelt. Somit lassen sie noch viel Streitpotenzial übrig, da nicht klar ist, wie mit diesen Schlupflöchern in Zukunft verfahren wird.

Ein weiterer Punkt, welcher aber noch nicht im Konsultationsdokument vom 04.02.2022 ausgearbeitet wurde, sind die Grenzen ab wann ein Unternehmen in den Anwendungsbereich fällt oder nicht. Diese sind bisher in Euro angegeben. Im Konsultationsdokument vom 04.02.2022 erwähnt der OECD, dass der Euro nur provisorisch verwendet wurde und noch nach einer

¹¹⁴ Vgl. OECD 2022: Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A, S. 5

¹¹⁵ Vgl. OECD 2022: Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A, S. 11

¹¹⁶ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 201

einheitlichen Lösung gesucht wird.¹¹⁷ Da sich die Währungskurse täglich ändern muss auch hier wieder ein spezifischer Grenzwert pro Land verwendet werden oder man entwickelt eine Regelung, wann und unter welchen Umständen man die Währung umrechnen sollte. Hier wird wahrscheinlich auf IAS 21 der IFRS zurückgegriffen werden, da die Unternehmen den IFRS Abschluss veröffentlichen müssen.¹¹⁸ Eine weitere Möglichkeit wäre, den Grenzwert prozentual festzulegen, um die Regeln etwas zu vereinfachen und einen einheitlichen Standard zu gewährleisten. Die IFRS Regeln bergen zudem noch einen weiteren Schwachpunkt. Dieser Schwachpunkt ist die Komplexität der IFRS Regeln, nach denen die betroffenen Unternehmen ihr Ergebnis veröffentlichen müssen. Die Konsequenz ist, dass hoch qualifiziertes Personal benötigt wird, um sie richtig zu befolgen. Diese Mitarbeiter müssen aufgrund des ständigen Wandels der IFRS Regeln zudem ständig fortgebildet werden, was zeitintensiv und kostenintensiv ist. Ein weiterer Kostenfaktor innerhalb des IFRS ist, dass die Ermittlung des Fair Values von Vermögenswerten nicht kostenlos ist.¹¹⁹ Diese Kosten entfallen ebenfalls wieder auf den administrativen Aufwand der Unternehmen. Diese fallen bereits zum bisherigen Stand sehr hoch aus.

Eine weitere Schattenseite im administrativen Bereich liegt im neuen „Globalkonzeptes“ und den enormen administrativen Befolgungskosten, die dem Vorteil der Verringerung von Wettbewerbsverzerrungen entgegenwirken sollen. Eine verlässliche Empfehlung und Bewertung für betroffene Unternehmen zu geben ist allerdings zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht möglich. Grund hierfür ist, dass man wichtige Detailprobleme der neuen „Weltsteuerordnung“ Pillar 1 noch nicht abschließend geklärt hat.¹²⁰ Ich möchte mich hierbei anschließen und diese Überlegung noch weiterführen. Dieser erhöhte administrative Aufwand spiegelt sich dabei nicht nur auf die Befolgungskosten (Steuererhebungskosten) in Form von Planungskosten wider, sondern ebenfalls in Form von Vollzugskosten. Diese Kosten müssen vom Steuerpflichtigen aber auch vom Fiskus getragen werden.¹²¹ In Abbildung 6 auf Seite 25 habe ich die möglichen Punkte, welche zu einer Erhöhung der jeweiligen Kosten und Kostenstellen führen beispielhaft dargestellt.

¹¹⁷ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 5

¹¹⁸ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations, S. 5-6

¹¹⁹ Vgl. Gohla 2018: IFRS im Mittelstand: Genau abwägen

¹²⁰ Vgl. Der Betrieb 2021: Unternehmenssteuern

¹²¹ Vgl. Wagner 2006: Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich?, S. 19-33

Steuererhebungskosten Kostenstellen	Planungskosten	Vollzugskosten
Steuerpflichtiger	<u>Planungskosten der Steuervermeidung:</u> <ul style="list-style-type: none"> - Richtlinien so gestalten, dass Schlupflöcher für eigene Unternehmen entstehen - Den globalen Verteilungsschlüssel verwenden, um den Indikator zu umgehen → Methoden finden bzw. Beweise, dass kein Indikator passend <u>ist</u> 	<u>Steuerdeklarationskosten:</u> <ul style="list-style-type: none"> - Sie selbst bzw. Steuerberater - Software und Hardware, um die Daten einzuholen, zu speichern und zu verarbeiten - Internen Kontrollrahmen und eine zuverlässige Methode wählen und prüfen → Bestimmung der Indikatoren und Sammlung der Daten - Anträge an das LTA stellen (freiwillig) - IFRS oder gleichwertigen Rechnungslegungsstandard umsetzen
Fiskus	<u>Planungskosten des Designs von Steuersystemen:</u> <ul style="list-style-type: none"> - Aufgrund der nicht versteuerten Einkünfte durch den fehlenden Nexus wurde das Pillar 1 OECD erstellt 	<u>Steuerkontrollkosten:</u> <ul style="list-style-type: none"> - Implementierung und Überprüfung des MLI - Überprüfung, ob eine Überschreitung der Grenzwerte stattfand - Teilnahme am Prozess der drei Methoden der Certainty Review (trifft nur auf manche zu) - Überprüfung der Indikatoren und ob wirklich eine „notwendige Methode“ angewandt wurde → Schlupflöcher, v.a. wenn zuvor noch keine Certainty Review statt fand

Abbildung 6: Steuererhebungskosten

Quelle: In Anlehnung an Wagner 2006: Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich?, In: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2006 7 (1), S. 19-33

3.2.3 Steuerrechtliche

In diesem Abschnitt werden die Schwachpunkte bezogen auf die steuerrechtlichen Aspekte beleuchtet und analysiert.

Ein steuerrechtlicher Schwachpunkt ist der Tatbestand der Doppelbesteuerung. Aufgrund des bestehenden Steuerrechts, bei welchem Gesellschaften bereits verpflichtet sind, im Ausland

Steuern an den Quellenstaat zu zahlen, müssen diese Gesellschaften im Rahmen der Verteilung des Amount A nochmals einen bestimmten Steuerbetrag an das Land abführen.¹²² Um diesem Tatbestand entgegenzuwirken „... muss eine Überschneidung mit den existierenden Fremdvergleichsregeln verhindert werden ...“ (Der Betrieb 2021: Unternehmenssteuer).

Ein Schwachpunkt des Pillar 1 liegt bei den mineralgewinnenden Unternehmen. Dieser basiert auf dem Umstand, dass multinationale Unternehmen, welche eine mineralgewinnende Tätigkeit ausüben, nicht unbedingt auch die Eigentümer der im Boden befindlichen Ressourcen sein müssen. Die Modellregeln des Pillar 1 schließen bisher diese Unternehmen ebenfalls unter dem Bereich der mineralgewinnenden Tätigkeiten ein und sind somit nicht von der neuen Gesetzgebung betroffen. Ein typisches Beispiel ist die häufig in Anspruch genommene Vereinbarung der mineralgewinnenden Industrie mit dem Staat, welcher der Eigentümer der Bodenschätze ist. Diese Verträge werden Production Sharing Contracts genannt. Durch diese Vereinbarungen räumt der Staat den multinationalen Unternehmen das Recht ein die Ressourcen zu fördern und nach der Förderung zu verkaufen. Diese Vereinbarung fällt aber trotzdem unter den Begriff der mineralgewinnenden Industrie und fällt somit nicht unter die Regelungen des Amount A.¹²³ Man sieht, dass immer noch Potential für Schlupflöcher vorhanden ist und dieses wahrscheinlich auch durch weitere Verhandlungen nicht vollständig ausgeräumt werden kann. Diese Schlupflöcher ergeben sich durch die Möglichkeit der Unternehmen, mithilfe von Indikatoren oder der Art der Unternehmen eine Zuteilung in Einkunft-Kategorien vorzunehmen. Das vorgestellte Beispiel zeigt deutlich, dass solche Art von Einkünften nicht eindeutig zugeordnet werden und Potential für Schlupflöcher bieten, indem man auf Vereinbarungen zurückgreift, um die Regeln zu umgehen oder andere Wege findet. Das System mit den Indikatoren und der Zuordnung zur richtigen Einkunft-Kategorie ist sehr komplex und es ist schwer, eine eindeutige Zuordnung zu definieren.

In diesem Zusammenhang mit dem vorherigen Punkt könnten Unternehmen bzw. Konzerne sich aktiv auf die Suche nach Schlupflöchern machen. Das größte Potential hierbei bieten die Indikatoren. Kann ein Unternehmen keinen passenden Indikator ausfindig machen und beweist es, in dem es eine „zuverlässige Methode“ angewandt hat, dann kann das Unternehmen auf den globalen Verteilungsschlüssel zurückgreifen. Dieser wird höchstwahrscheinlich niedriger ausfallen als die tatsächliche Höhe der Einnahmen im Ausland. Da sonst das Unternehmen nicht auf diese Methode zurückgreifen würde. Bezogen auf die Indikatoren gibt es sehr viel Potential für Schlupflöcher zur Steuervermeidung, da diese sehr breit gefächert und komplex in der Zuordnung sind.

Fraglich ist die neue Regel für die Kategorie Immobilien und Grundstücke im Pillar 1. Diese beinhaltet jegliche Form von Einnahmen wie Vermietung, Verkauf oder sonstige Veräußerung in Bezug auf diese Vermögensgegenstände.¹²⁴ Dies ist streng genommen eine doppelte Regelung da bereits in Artikel 6 des OECD solche Einkünfte besteuert werden. In Artikel 6 OECD wird bereits das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, aus Vermietung und Verkauf oder sonstigen Formen von Einnahmen, dem Quellenstaat zugeordnet. Dies basiert auf dem Belegenheitsprinzip. Eine Erklärung hierfür könnte sein, dass Pillar 1 die Qualität der Regelung im DBA erweitern soll. Damit ist gemeint, dass im DBA zwar gesagt wird,

¹²² Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 199

¹²³ Vgl. Schultz 2022: Business Roundtable comments on OECD public consultation on Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion

¹²⁴ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 25

wem das Besteuerungsrecht zugeordnet ist, dem Quellenstaat, und Pillar 1 jetzt ergänzend dazu die Höhe der Einkünfte aus dieser Kategorie sowie den abzugebenden steuerlichen Teil an die Quellenstaaten bestimmt. Nach der Finalisierung von Pillar 1 sind weitere Aussagen möglich. Bisher ist es nur ein interessanter Aspekt, welcher im Laufe der Verhandlungen weiterverfolgt werden kann.

3.2.4 Ökonomische

Im Folgenden wird auf die ökonomischen Schwierigkeiten der Unternehmen bezogen auf die Befolgung des Pillar 1 OECD eingegangen. Dabei wird zunächst auf die allgemeine ökonomische Auswirkung des Handels und nachfolgend auf die ökonomischen Auswirkungen des Unternehmens intern Rücksicht genommen.

Dadurch, dass die Unternehmen jetzt nicht mehr komplett steuerfrei oder nur mit geringen Steuersätzen in den Quellenländern mit ihren digitalen Dienstleistungen und verbraucherorientierten Unternehmen Geld machen können, kann es Auswirkungen auf den Welthandel haben. Die Umverteilung der Besteuerungsrechte durch Pillar 1 OECD führt dazu, dass manche Unternehmen mehr Steuern als zuvor zahlen müssen und sie deshalb ihre Produkte bzw. Dienstleistungen nur noch in anderen Ländern bzw. nur noch in ihrem eigenen Land anbieten. Letzteres ist ein Extremfall und sehr unwahrscheinlich. Nichtsdestotrotz kann die neue Besteuerungsregel Pillar 1 zu weniger internationalem Handel bzw. Austausch von Dienstleistungen führen.

Ein weiterer ökonomischer Schwachpunkt ist wie bereits in den vorherigen Punkten genannt die Verpflichtung der Unternehmen ein funktionierendes und passendes internes Kontrollwesen aufzubauen. Dieses ist notwendig, um die Einnahmen den Einkunft-Kategorien zuteilen zu können und dies auch zuverlässig zu belegen, im Falle einer Kontrolle. Dieses interne Kontrollsystem kann zuvor durch die Scope Certainty Review kontrolliert werden, muss aber im Verlauf auch gepflegt werden, um immer aktuell zu bleiben. All dies ist mit Kosten verbunden, welches das Unternehmen zu tragen hat und ebenfalls den internationalen Handel bzw. die Märkte, in welchen das Unternehmen tätig sein will, haben kann. Denn die wirtschaftlichen Kosten des Unternehmens bezogen auf die Befolgung des Pillar 1 entwickeln sich proportional zu der Anzahl an ausländischen Märkten, in denen das Unternehmen entweder in Form einer digitalen Dienstleistung oder eines verbraucherorientierten Unternehmens aktiv ist.

Der letzte und finale Punkt der Schwachstellen des Pillar 1 ist das Produktportfolio. Hatte ein Unternehmen zuvor die Idee ein neues Geschäftsmodell aufzubauen oder hatte ein junger Unternehmer die Idee eines neuen Start-Ups, könnten sich diese Ideen in Bezug auf Pillar 1 OECD ändern. Nehmen wir an, ein Unternehmen, welches einen Online-Dienst für Videospiele anbietet, möchte sein Geschäftsmodell erweitern und dieses ebenfalls im Ausland ansetzen. Dies wäre vor Pillar 1 bezogen auf den steuerlichen Aspekt kein Problem gewesen, aber mit Pillar 1 muss es jetzt einen enormen administrativen Aufwand erheben, um ein internes Kontrollsystem für dieses neue Geschäftsmodell zu entwerfen. Pillar 1 hat also nicht nur Auswirkungen auf den bereits bestehenden Markt und Handel, sondern auch auf neue Ideen in Form von Geschäftsmodellen.

3.3 Artikel 12 B UN-Musterabkommen

Nachdem die erste Forschungsfrage mit dem Inhalt von Kapitel 3.2 ausführlich erläutert wurde und somit die Schwachpunkte des Pillar 1 OECD aufgedeckt wurden, folgt jetzt die Beantwortung der zweiten Forschungsfrage. Diese bezieht sich auf die bereits bestehende Regelung des Artikel 12 B UN-Musterabkommen.

3.3.1 Inhalt und Umfang

Das Grundprinzip dieser Regelung ist ebenfalls das Problem der Digitalisierung. Aufgrund dieser ist es Unternehmen möglich, substantielle Umsätze und Gewinne in anderen Staaten zu erzielen, ohne eine physische Präsenz in diesem Quellenstaat zu haben, zum Beispiel in Form einer Betriebsstätte. Abkommensrechtlich liegt dabei das Besteuerungsrecht nicht bei dem Quellenstaat. Um diesem Problem entgegenzuwirken ist als bilateraler Lösungsansatz Artikel 12 B UN-MA im Jahr 2021 entstanden.¹²⁵ Das Ziel des UN Tax Committee war es zudem, die Komplexität, welche Pillar 1 beinhaltet, herauszunehmen und ein Instrument zu schaffen, mit welchem man den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung souverän entgegentreten kann.¹²⁶

Bereits zuvor wurde der zeitliche Ablauf des Pillar 1 erklärt, in diesem Abschnitt wird also nur auf die Entwicklung des Artikel 12 B UN-MA eingegangen.

Die Amtszeit des UN-Expertenausschusses für internationale Zusammenarbeit in Steuersachen endete im Jahr 2021 mit der 22. Sitzung. Im UN-Musterabkommen 2021 wurde dabei der Artikel 12 B UN-MA mit einem neuen Artikel zur Verteilung von Besteuerungsrechten bei automatisierten digitalen Dienstleistungen erweitert.¹²⁷

Kernaussagen des Artikels 12 B UN-MA sind zum einen, dass es eine alternative Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft liefern soll. Bezogen auf die OECD, welche im Auftrag der G20 im Rahmen des BEPS 2.0-Projekts erste multilaterale Lösungen präsentieren. Des Weiteren soll der Gesetzesentwurf von 2021 der UN Model Tax Convention eine praktikable bilaterale Regelung sein, um ein Doppelbesteuerungsabkommen für Vertragsstaaten in Bezug auf bestimmte digitale Dienstleistungen zu ermöglichen.¹²⁸ Der zeitliche Ablauf der Entwicklung des Artikels 12 B UN-MA ist kompakt in Abbildung 7 auf Seite 29 dargestellt.

¹²⁵ Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 4, 11

¹²⁶ Vgl. Ritter 2021: Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 591

¹²⁷ Vgl. Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 11

¹²⁸ Vgl. Ritter 2021: Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 588

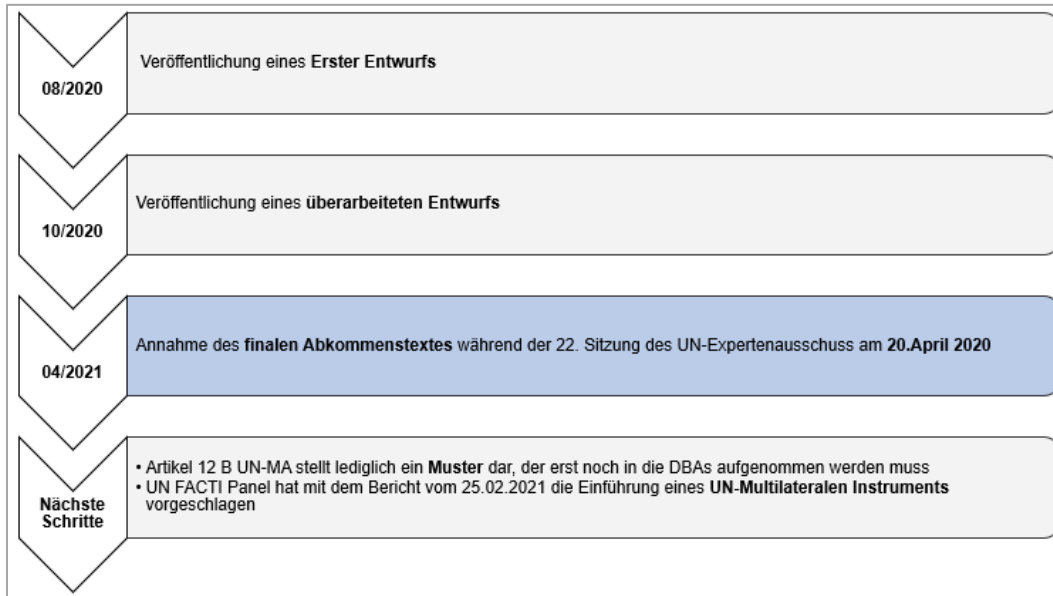


Abbildung 7: Historie des Artikels 12 B UN-MA
Quelle: Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 12

Nachdem die Hintergründe des Artikels 12 B UN-MA erläutert wurden, folgt nun die ausführliche Erklärung des Inhalts des Artikels.

Um einen kurzen Überblick des Artikel 12 B zu gewährleisten, sind in Abbildung 8 die groben Inhalte der jeweiligen Absätze dargestellt. Es wird dabei nur auf die Absätze eins bis acht eingegangen, da diese direkt mit der Besteuerung digitaler Unternehmen zu tun haben und somit leichter mit Pillar 1 OECD zu vergleichen sind. Zudem sind im Anhang 5 die relevanten und ausformulierten Absätze eins bis acht des Artikel 12 B UN-MA enthalten.

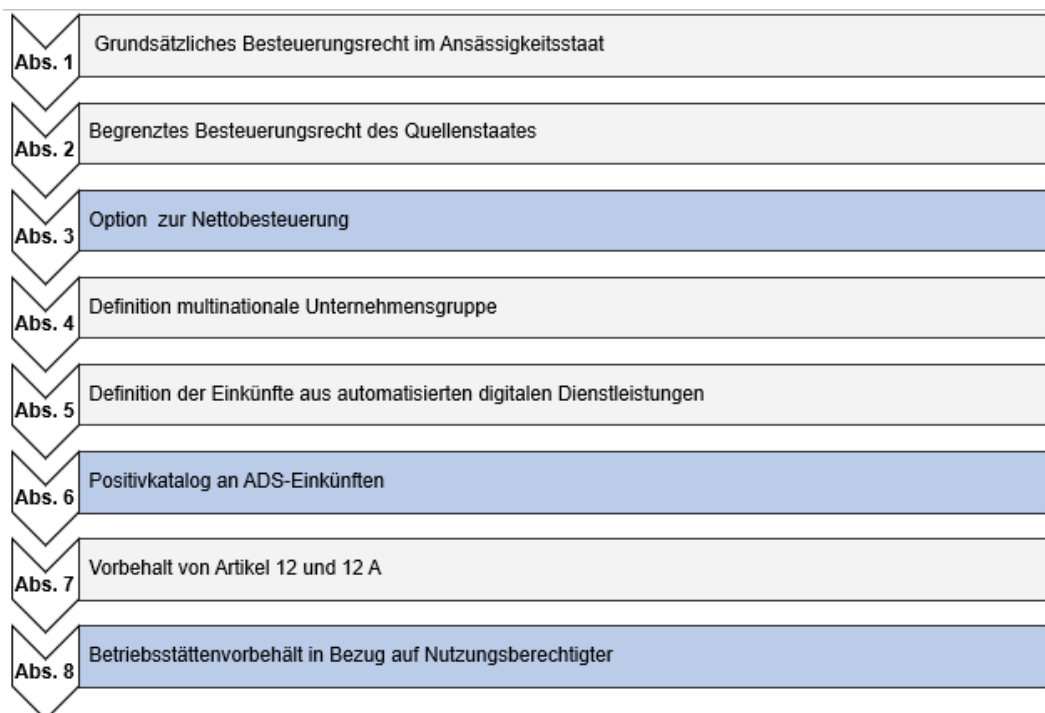


Abbildung 8: Aufbau von Artikel 12 B UN-MA
Quelle: Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 13

Absatz 1

In Absatz 1 des Artikels wird das Besteuerungsrecht von Ansässigkeitsstaaten definiert. Dabei gilt, wenn Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen in einem Quellenstaat erwirtschaftet werden aber in einem anderen Staat, welches ein Vertragsstaat ist, eingenommen werden, dann hat der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht.¹²⁹ Sprich, Artikel 12 B Abs. 1 UN-MA besagt, dass das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet wird. Als Ansässigkeitsstaat ist das Land gemeint, in welchem der Einkunftsempfänger (Anbieter der Dienstleistung) ansässig ist.¹³⁰ Auffällig ist, dass die Besteuerung nach Artikel 12 B UN-MA so geregelt ist, dass sie an der Zahlung als Nexus anknüpft und nicht am Standort bzw. der Quelle der Einkünfte wie im Pillar 1.

Absatz 2

Grundsätzlich wird in Artikel 12 B Absatz 2 UN-MA den Vertragsstaaten, welche Einkünfte aus bestimmten digitalen Dienstleistungen an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, zugeteilt. Der Steuersatz wird bilateral gehandelt, der Kommentar empfiehlt eine Bruttobesteuerung von drei bis vier Prozent des Einkommens.¹³¹

Zu diesem Grundsatz sieht Artikel 12 B Abs. 2 UN-MA jedoch eine Abweichung vor. Laut diesem Artikel besitzt der Quellenstaat ein begrenztes Besteuerungsrecht. Die Höhe ist bilateral geregelt und richtet sich dabei individuell nach den Verhandlungen zwischen den jeweiligen Vertragsstaaten.¹³² Der Aufbau orientiert sich dabei an den abkommensrechtlichen Verteilungsnormen für Dividenden (Artikel 10 UN-MA), Zinsen (Artikel 11 UN-MA), Lizenzgebühren (Artikel 12 UN-MA) und für Entgelte für technische Dienstleistungen (Artikel 12 A UN-MA).¹³³ Zudem sieht Artikel 12 B Abs. 2 UN-MA einen Betriebsstättenvorbehalt vor.¹³⁴ Unter dem Begriff Betriebsstättenvorbehalt wird folgendes verstanden: Sobald Einkünfte einer Betriebsstätte oder einer in ähnlicher Natur vorkommenden funktionalen Einrichtung zuzuordnen, werden diese nach Artikel 12 B Abs. 8 UN-MA als Betriebsstätten-Gewinn besteuert.¹³⁵ Der Begriff Quellenstaat umfasst das Land, in welchem der Zahler bzw. Kunde ansässig ist oder in dem eine Betriebsstätte, laut Artikel 5 UN-MA, oder eine feste Geschäftseinrichtung, laut Artikel 14 UN-MA vorliegt, welche die Zahlungen auslösen. Die Besonderheit ist hierbei, dass eine physische Anwesenheit des Dienstleisters im Quellenstaat nicht mehr erforderlich ist.¹³⁶

¹²⁹ Vgl. Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 11

¹³⁰ Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

¹³¹ Vgl. Ritter 2021: Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 591

¹³² Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

¹³³ Vgl. Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 15

¹³⁴ Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

¹³⁵ Vgl. Vgl. Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 15

¹³⁶ Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

Absatz 3

Neben der Bruttobesteuerung soll nach Artikel 12 B Absatz 3 UN-MA dem Einkünfte-Empfänger auch eine Option zur Nettobesteuerung möglich sein.¹³⁷ Diese tritt dann in Kraft, wenn die Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen in einem Vertragsstaat erzielt werden und von einem anderen Vertragsstaat eingenommen werden. Verlangt der Nutzungsberechtigte, dass die „...erwirtschafteten qualifizierten Gewinne zu dem Steuersatz besteuert werden, der im innerstaatlichen Steuerrecht dieses Staates vorgesehen ist.“ (Artikel 12 B Abs. 3 UN-MA), dann tritt Abs. 3 in Kraft.¹³⁸ Um die Netto-Besteuerung zu berechnen wird eine Multiplikation mit den Bruttoeinnahmen und der Nettomarge des Geschäftsbereichs vorgenommen. Der Geschäftsbereich umfasst hierbei die Einnahmen aus dem Bereich automatisierte digitale Dienstleistungen und stellt damit eine Segmentberichtserstattung dar. Sollte keine Segmentberichtserstattung erfolgen, muss die Berechnung anhand der Gesamtnettomarge des wirtschaftlichen Eigentümers erfolgen. Von diesem Betrag fallen dann 30% unter die Besteuerung. Gehört der wirtschaftliche Eigentümer einer MNE an, dann wird die Nettomarge der Business-Sparte oder des gesamten Konzerns verwendet, wenn diese höher als die des wirtschaftlichen Eigentümers ist.¹³⁹ Sobald der Quellenstaat nicht auf die segmentierte Rentabilitätskennzahl oder bei multinationalen Unternehmensgruppen die Gesamtrentabilitätskennzahl zugreifen kann, findet dieser Absatz keine Anwendung und es gilt Absatz 2.¹⁴⁰

Absatz 4

In Absatz 4 folgt die Definition von multinationalen Unternehmensgruppen.¹⁴¹ Zuvor wurde bereits unter dem Begriff multinationale Konzerne (MNE) geschrieben, trotzdem erfolgt eine kurze Definition im Zusammenhang mit Artikel 12 B UN-MA. Die multinationalen Unternehmensgruppen (MNE) bestehen aus Unternehmen, welche durch Eigentum oder Kontrolle verbunden sind. Aufgrund dieser Verbindung sind sie nach geltendem Recht dazu verpflichtet, einen gemeinsamen Konzernabschluss zu erstellen.¹⁴² Diese Definition ist dahingehend relevant, dass sie einen Einfluss auf die Berechnung in Absatz 3 hat.

Absatz 5

In Absatz 5 werden die Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen definiert. Diese sind „... als Dienste definiert, die über das Internet oder ein anderes Netzwerk bereitgestellt werden und die lediglich eine minimale menschliche Beteiligung des Dienstansbieters erfordern.“ (Ritter 2021: Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 592)

Absatz 6

In Artikel 12 B Absatz 6 UN-MA folgt eine Auflistung von Beispielen, die unter den Begriff „automatisierte digitale Dienste“ fallen. Diese müssen aber in der Praxis trotzdem die Prüfung nach Absatz 5 erfüllen.¹⁴³ Es wird deutlich abgegrenzt, dass kundenspezifische professionelle Dienstleistungen und der Online-Verkauf von Waren und Dienstleistungen mit Ausnahme von automatisierten digitalen Dienstleistungen nicht unter Absatz 5 fallen. Weiterhin heißt es in

¹³⁷ Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

¹³⁸ Vgl. Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 23-25

¹³⁹ Vgl. Ritter 2021: Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 591

¹⁴⁰ Vgl. Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 23-25

¹⁴¹ Vgl. Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 13

¹⁴² Vgl. Ritter 2021: Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 591

¹⁴³ Vgl. Ritter 2021: Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 592

Absatz 5, dass nur eine geringfügige menschliche Beteiligung erlaubt ist, hierunter fällt nicht die menschliche Beteiligung beim Leistungsempfänger sowie die Schaffung oder Wartung von IT-Systemen. Handelt es sich um gemischte Verträge, die sowohl Komponenten der automatisierten digitalen Dienstleistungen als auch andere Elemente beinhalten, müssen die Einkünfte aufgeteilt werden, was sich bei Pauschalentgelten schwierig gestaltet.¹⁴⁴ Weisen Leistungen einen proportionalen Anstieg der Kosten pro Leistungserbringung auf, fallen diese nicht in den Anwendungsbereich von „automatisierten digitalen Dienstleistungen“. Beispiele für solche Leistungen sind Rechtsanwälte, Steuerberater und kundenspezifische Online-Schulungen. Zudem fallen technische Dienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich dieser Regelungen, sondern weiterhin unter Artikel 12 A UN-MA.¹⁴⁵ Konkret beinhaltet die Auflistung nach Absatz 6 folgende Einkünfte¹⁴⁶:

- Online-Werbung
- Bereitstellung von Benutzerdaten
- Online-Suchmaschinen
- Vermittlungsleistungen von Online-Plattformen
- Social Media-Plattformen
- Dienste für digitale Inhalte
- Online-Spiele
- Cloud Computing-Dienstleistungen
- Standardisierte Online-Lehrdienstleistungen

Absatz 7

Artikel 12 B Absatz 7 UN-MA grenzt weitere Einkünfte aus. So zählen ebenfalls Zahlungen aus „Lizenzgebühren“ oder „Entgelte für technische Dienstleistungen“ nicht in den Anwendungsbereich von Artikel 12 B, sondern in den Anwendungsbereich von Artikel 12 bzw. Artikel 12 A UN-MA. Weiterhin fallen ebenfalls Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich von Artikel 12 B, wenn die Einkünfte durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbstständige Arbeit durch eine dort feste Einrichtung ausgeübt wird. In solchen Fällen gelten dann die Bestimmungen nach Artikel 7 bzw. Artikel 14.¹⁴⁷

Da die Einkünfte nach Artikel 12 B UN-MA also streng abgegrenzt wurden und auf die Artikel 12 und 12 A unterteilt wurden, sind diese nochmals in Abbildung 9 auf Seite 33 kompakt dargestellt. So kann eine Zuordnung der automatisierten digitalen Dienste leicht erfolgen.

¹⁴⁴ Vgl. Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 18

¹⁴⁵ Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

¹⁴⁶ Vgl. Ritter 2021: Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 592

¹⁴⁷ Vgl. Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 27

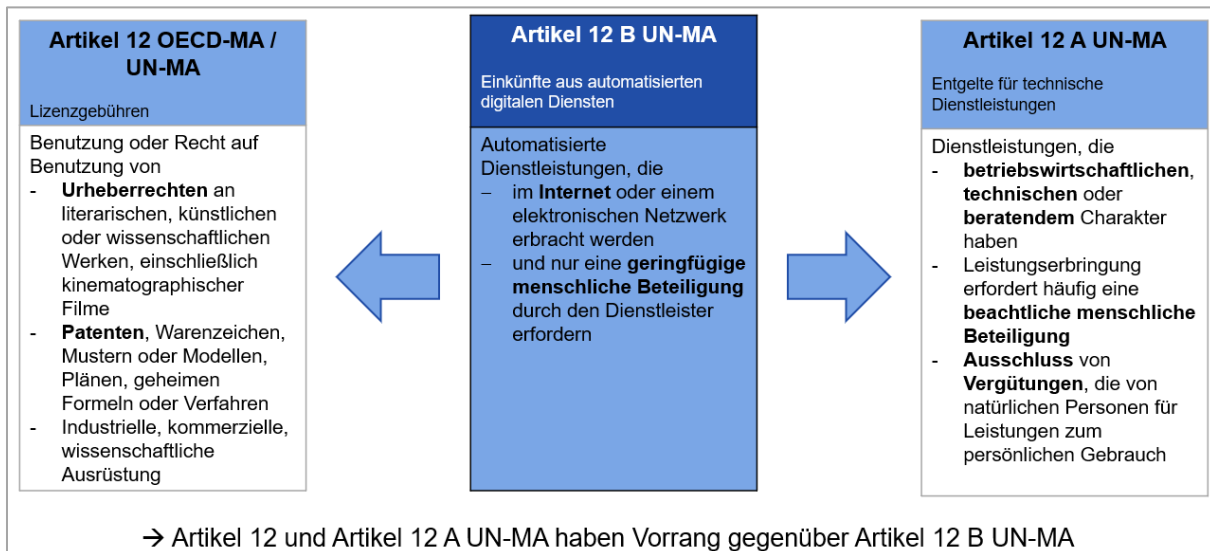


Abbildung 9: Übersicht Einkünfte nach Artikel 12 B UN-MA

Quelle: In Anlehnung an Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 28

Absatz 8

Artikel 12 B Absatz 8 UN-MA besagt, dass die Absätze eins bis drei nicht anzuwenden sind, wenn ein Unternehmen eine Betriebsstätte unterhält. Ist dies der Fall werden die Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen dieser Betriebsstätte zugeordnet. Selbes gilt, wenn diese Einkünfte durch eine selbständige Arbeit im Vertragsstaat erzielt werden. Wenn dieser Fall eintritt, dann gelten die Bestimmungen des Artikel 7 bzw. Artikel 14 UN-MA.¹⁴⁸

3.3.2 Stärken und Schwächen

In diesem Abschnitt wird auf die Stärken und Schwächen des Artikels 12 B UN-MA näher eingegangen, um später eine Bewertung bezüglich der Eignung als Alternative für die Pillar 1 OECD zu erstellen.

Zunächst zu den **Schwächen**. Der erste Punkt wird sofort ersichtlich. Bei 12 B UN-MA handelt es sich um ein bilaterales Abkommen zwischen zwei Vertragsparteien. Da aber Pillar 1 OECD für viele Länder, die 140 Mitgliedsstaaten, gedacht ist, könnte dieser Umstand problematisch werden. Denn, um ein Gesetz in mehreren Ländern einzuführen das bereits existiert, benötigt man das sogenannte MLI, welches zuvor bereits erläutert wurde. Dieses hat die Funktion, alle bisherigen Regelungen bezüglich der digitalen Dienstleistungen gleichzeitig zu ändern. Hier stellt sich also die Frage, ob es sinnvoll bzw. aufwendiger ist ein bestehendes Gesetz zu ändern und anzupassen an neue Gesetzesentwürfe der OECD oder gleich ein neues Gesetz zu entwickeln, wie es im Falle des Pillar 1 OECD gehandhabt wird.

Der nächste Schwachpunkt ist, dass nicht alle Einkommen die relevant für Pillar 1 sind, erfasst wurden. So umfasst 12 B UN-MA nur die Einkommen aus automatischen Dienstleistungen, die im Internet oder einem elektronischen Netzwerk und nur mit geringem menschlichen Einfluss erbracht wird.¹⁴⁹ Mit Pillar 1 sollen aber auch die verbraucherorientierten Dienstleistungen wie Produkte, Dienstleistungen, Franchisegebühren bzw. Lizenzen erfasst werden.¹⁵⁰ Das

¹⁴⁸ Vgl. Artikel 12 B Absatz 8 UN-MA

¹⁴⁹ Vgl. Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 18

¹⁵⁰ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 6-8

heißt 12 B UN-MA müsste hinsichtlich dieses Umstandes um die fehlenden Einkunftsarten erst erweitert werden um eine Alternative für Pillar 1 zu sein.

Anknüpfend daran gestaltet sich die Erweiterung schwer aufgrund des Nexus für 12 B UN-MA. Während mit Pillar 1 die Einführung eines neuen Nexus vorgeschlagen wurde, bei dem der „Nutzer“ in den Fokus rückt¹⁵¹, wird bei Artikel 12 B UN-MA die Zahlungen bei einem Fehlen des physischen Anknüpfungspunktes hergenommen. Anhand dieser Zuordnung erfolgt die Besteuerung im Quellenstaat bzw. im Ansässigkeitsstaat.¹⁵² Die Zahlung als Anknüpfungspunkt zu verwenden scheint eine einfache Lösung zu sein, ist aber in Betracht auf die einheitliche Lösung des Pillar 1 nicht anwendbar. Dies liegt daran, dass es leicht umgangen werden kann und häufig auch nicht zugeordnet werden kann. Ein Beispiel ist die Einnahme von Zahlungen mithilfe einer Betriebsstätte. Werden die Zahlungen mithilfe einer Betriebsstätte eingenommen, so gilt nach Artikel 12 B Absatz 2 UN-MA der Betriebsstättenvorbehalt.¹⁵³ Somit werden Einkünfte, welche von der Betriebsstätte eingenommen werden der funktionalen Einrichtung zugeordnet und somit laut Artikel 12 B Absatz 8 UN-MA als Betriebsstätten-Gewinn besteuert.¹⁵⁴ Zudem widerspricht dieser Umstand dem eigentlichen Ziel, keinen physischen Anknüpfungspunkt für den Nexus herzunehmen. Man sieht, dass es beim Nexus des Artikels 12 B UN-MA leichter ist ein Schlupfloch zu finden als beim Nexus des Pillar 1.

Diese unterschiedlichen Anknüpfungspunkte resultieren ebenfalls aus den unterschiedlichen Intentionen. Die OECD will dabei die Wertschöpfung besteuern. Die UNO sieht diesen Punkt kritisch und ist nicht der Meinung, dass die Wertschöpfung ein angemessener Nexus ist. Zudem werden deshalb auch die verbraucherorientierten Dienstleistungen nicht von Artikel 12 B UN-MA erfasst.¹⁵⁵

Ein weiterer Schwachpunkt ist die Besteuerung nach Nettobasis. Diese wird, wenn sie praktikabel ist, sowohl von der G20/OECD als auch von der UNO gefordert. Diese kann aber schnell zu Ungereimtheiten und hoher Komplexität führen. Im Gegensatz zur Nettobesteuerung als Leitprinzip, lässt sich aus der Entwicklung der G20/OECD und der UN-Vorschläge, die Zuweisung der Besteuerungsrechte anhand der Nettobesteuerung nicht dem relevanten Staat zurodnen. Diese Inkonsistenz kommt durch die Nettobesteuerung zustande, welche auf der Grundlage von Verrechnungspreisen und des Fremdvergleichsstandards basiert. Eine Kombination aus der Nettobesteuerung und dem Quellenstaat kann im Rahmen einer weltweiten formelhaften Aufteilung stattfinden. Dies ist aber nicht möglich. Es kann/muss aber auch eine Besteuerung auf Grundlage der Bruttobestuerung nach Pillar 1 und Artikel 12 B Absatz 3 UN-MA durchgeführt werden. Durch diese Kombination kann der Restgewinn ermittelt werden, welcher als Grundlage für die Zuweisung von Besteuerungsrechten darstellt.¹⁵⁶

¹⁵¹ Vgl. Dourado 2021: The OCED Report on Pillar One Blueprint and Article 12 B in the UN Report, S. 4

¹⁵² Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

¹⁵³ Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

¹⁵⁴ Vgl. Sieker/Bärsch 2021: IFA Rhein-Main-Necker, S. 15

¹⁵⁵ Vgl. Dourado 2021: The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12 B in the UN Report, S. 4

¹⁵⁶ Vgl. Dourado 2021: The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12 B in the UN Report, S. 4

Die **Stärke** des 12 B UN-MA ist, dass es eine praktikable bilaterale Lösung ist. Daraus resultiert eine einfachere Umsetzbarkeit als es bei einer multilateralen Lösung der Fall ist. Bei einer multilateralen Lösung ist es wichtig eine einheitliche Lösung zu schaffen, die alle Mitglieder auch umsetzen können. Es ist hierbei schwierig auf die unterschiedlichen Bedürfnisse und wirtschaftlichen Gegebenheiten einzugehen. Es entsteht also ein großer Aufwand bei der Implementierung, da diese von allen Mitgliedsstaaten gleichzeitig umgesetzt werden muss.¹⁵⁷ Aufgrund dieses Umstandes fällt der administrative Aufwand bei einer bilateralen Lösung geringer aus und damit auch die Befolgungskosten (Steuererhebungskosten).

Ein weiterer positiver Aspekt des Artikels 12 B UN-MA, der sich ebenfalls auf den administrativen Aufwand bezieht ist der Nexus. Dieser kann zum einen als Schwachpunkt bezogen auf die Genauigkeit, zum anderen aber auch als Chance, bezogen auf den geringen administrativen Aufwand, gesehen werden. Da mit einer neuen Steuerregelung das Hauptziel ist, die Befolgungskosten bzw. den Aufwand so gering wie möglich zu halten, muss hier entschieden werden, auf was man bei einem Nexus mehr Wert legt.

Zudem geht hervor, dass eine Vermeidung der Doppelbesteuerung oder auch einer Nichtbesteuerung mit dem Blueprint des Pillar 1 nicht möglich sein wird. Grund hierfür ist die Komplexität des Pillar 1 bezogen auf die unterschiedlichen Beträge und Methoden, die angewandt werden müssen, um den Amount A zu bestimmen. Dies führt unweigerlich zu einer Doppelbesteuerung.¹⁵⁸ Bezogen auf diesen Gesichtspunkt könnte eine eher einfach gehaltene Regel der Doppelbesteuerung besser entgegenwirken.

3.3.3 Bewertung

Bevor mit der Bewertung für die Eignung des 12 B UN-MA als Alternative für das Pillar 1 OECD begonnen wird, sollte folgender Umstand berücksichtigt werden: „Warum ist eine weitere Regelung für die digitalen Geschäftsmodelle in Form des Pillar 1 OECD relevant, wenn es bereits eine Lösung in dieser Richtung gibt, den Artikel 12 B UN-MA?“. Oder eignet sich 12 B UN-MA doch als Alternative? Diese Punkte werden in den nachfolgenden Absätzen 3.3.3.1 in konzeptioneller Weise und in 3.3.3.2 in steuerrechtlicher Weise analysiert und bewertet.

3.3.3.1 Konzeptioneller Beitrag

Wie bereits zuvor erläutert handelt es sich bei 12 B UN-MA um ein bilaterales Abkommen, das heißt um dieses einzuführen benötigt man ein MLI, um es in allen relevanten Ländern umzusetzen. Das MLI wird benötigt, um die bereits bestehenden Besteuerungsregeln bei allen Mitgliedsstaaten gleichzeitig an den Artikel 12 B UN-MA anzupassen. Das ist notwendig, da Länder häufig mehrere DBAs besitzen und somit müssten alle DBAs einzeln angepasst werden. Diese Anpassungen sind jedoch mit administrativem Aufwand und Kosten verbunden. Es gilt aber trotzdem abzuwägen, ob es nicht doch insgesamt zu weniger Kosten und administrativem Aufwand führt, als es bei einer kompletten Neuauflage des Gesetzes in Form des Pillar 1 OECD der Fall ist. Geht man einen Schritt weiter kommt die Überlegung auf, ob Artikel 12 B UN-MA überhaupt für alle Länder geeignet ist. Man könnte aber auch gegen argumentieren, dass ein bilateraler Ansatz in der Praxis leichter umzusetzen und in der Anwendung von der Steuerverwaltung zu kontrollieren ist, als ein multilateraler Ansatz. Es zeigt sich aus diesen

¹⁵⁷ Vgl. OECD/G20 2021: Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3

¹⁵⁸ Vgl. Dourado 2021: The OCED Report on Pillar One Blueprint and Article 12 B in the UN Report, S.

ersten Überlegungen, dass es schwierig ist zu entscheiden, ob ein Gesetz angepasst oder neu eingeführt werden soll, wenn es so viele Mitgliedsstaaten, wie in diesem Fall, betrifft.

Zudem sind nicht alle relevanten Einkommensarten, die mithilfe des Pillar 1 OECD abgedeckt werden sollen im Anwendungsbereich des 12 B UN-MA enthalten. Dies müsste also wie bereits vorher erläutert erweitert und angepasst werden. Das Resultat dieser Anpassungen sind ein Anstieg im administrativen Aufwand, der Zeit und der Kosten, die neben den restlichen Anpassungen anfallen. Der ganze Aufwand kann auch effizienter genutzt werden indem gleich ein neues Regelwerk konstruiert und eingeführt wird, dass für alle geeignet ist und gleich auf alle übertragen werden kann.

Ein weiterer Punkt ist der Nexus, um die Besteuerungsrechte zuordnen zu können. Während die UNO den leichteren Weg, bezüglich Administration und Aufwand gewählt hat und die Zahlungsströme als Nexus definiert¹⁵⁹, hat die OECD sich anders entschieden. Diese sieht als Nexus verschiedene Indikatoren vor, die sich auf den „Nutzer“ beziehen, wie beispielsweise die IP-Adresse.¹⁶⁰ Die unterschiedlichen Bestimmungen des Nexus sind ein Resultat aus den unterschiedlichen Intentionen. So möchte die OECD die Wertschöpfung besteuern, während die UNO diesen Punkt als kritisch ansieht.¹⁶¹ Es muss also im ersten Schritt festgelegt werden, was genau die Intention und das Ziel der Regelung sein soll, bevor man weiter zum Konzept übergehen kann. Nachdem dies festgelegt wurde ist es leichter einen Nexus festzulegen, denn jetzt ist klar wo er genau ansetzen soll, zum Beispiel an der Wertschöpfung, und welche Gestalt der Nexus annehmen muss, um dieses Ziel zu erreichen. Wie zuvor beschrieben verwendet Pillar 1 zur Bestimmung des Anknüpfungspunktes verschiedenen Indikatoren, die zwar genauer sind, aber sehr viel komplexer. Einigt man sich aber darauf, lediglich in den Quellenländern zu besteuern, könnte die einfachere Lösung in Form der Zahlungsströme als Nexus ausreichen. Anzumerken ist, dass es sich bei dieser Arbeit aber um eine Suche nach einer Alternative für Pillar 1 handelt, es wird also die Intention der OECD als Grundlage hergenommen. Bezogen darauf würden die Zahlungsströme als Indikator höchst wahrscheinlich nicht ausreichen, um den Ort der Wertschöpfung zu bestimmen. Alternativ könnte man die Zahlungsströme vorerst vernachlässigen und herausfinden bei welchen Einkunftsarten diese nicht ausreichen und Ausnahmen implementieren. Das Resultat könnte aber eine genauso komplexe oder noch komplexere Regelung sein als das Pillar 1, je nach Anzahl der Ausnahmen.

Pillar 1 OECD hat ihre anfänglichen Überlegungen bezüglich der Besteuerung von digitalen Geschäftsmodellen modifiziert und erweitert. So hat es im weiteren Verlauf ebenfalls die verbraucherorientierten Dienstleistungen in den Umfang der Besteuerungsrechte der Marktstaaten miteinbezogen, obwohl dies anfangs nicht vorgesehen war. Die automatisierten digitalen Geschäftsmodelle und die verbraucherorientierten Dienstleistungen sind somit „in-scope“ Aktivitäten. Der UN-Sachverständigenausschuss für internationale Zusammenarbeit bezieht im Artikel 12 B UN-MA im Gegensatz zur OECD nicht die verbraucherorientierten Dienstleistungen mit ein und entwickelt deshalb auch kein eigenständiges Konzept für diese.

¹⁵⁹ Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

¹⁶⁰ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 197

¹⁶¹ Vgl. Dourado 2021: The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12 B in the UN Report, S.

Lediglich die automatisierten digitalen Geschäftsmodelle werden von Artikel 12 B UN-MA umfasst.¹⁶² Diese Entscheidung über den Umfang der einbezogenen Dienste spiegelt ebenfalls die unterschiedlichen Intentionen der UN und des OECD wider. Artikel 12 B UN-MA muss als eine Alternative für Pillar 1 OECD im Hinblick darauf ein eigenständiges Konzept für die verbraucherorientierten Dienstleistungen erstellen.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass die Gemeinsamkeiten der Vorschläge von der G20/OECD und der UNO darin liegen, dass beide eine Zuweisung von Besteuerungsrechten an den Quellenstaat zum Ziel haben und eine Notwendigkeit in der Besteuerung von automatisierten digitalen Dienstleistungen, einschließlich der Monetarisierung von Daten, sehen. Der Unterschied liegt darin, den Umfang der zugewiesenen Besteuerungsrechte an die Quellenstaaten zu definieren und die daraus resultierende Komplexität zu managen.¹⁶³ Konzeptionell gesehen müssen noch Anpassungen bei Artikel 12 B UN-MA vorgenommen werden. Diese Anpassungen umfassen den Indikator zur Festlegung des Anknüpfungspunktes und der Einkunft-Kategorien, die von der Regelung umfasst werden.

3.3.3.2 Steuerrechtliche Analyse

Aufgrund der Komplexität in Form von unterschiedlichen Beträgen und Methoden, mit denen der Amount A des Pillar 1 ermittelt wird, ist das Risiko einer Doppelbesteuerung in vielen Fällen gegeben.¹⁶⁴ Bezogen auf diese Gesichtspunkte könnte eine eher einfach gehaltene Regel der Doppelbesteuerung besser entgegenwirken. Artikel 12 B UN-MA birgt den großen Vorteil, dass hier die Zahlungsströme als Nexus verwendet werden. Durch diese ist der administrative Aufwand für die Bestimmung und Kontrolle sehr viel geringer als bei Pillar 1, da es sehr viel leichter ist die Zahlungsströme zu bestimmen. Zudem werden in Pillar 1 OECD die verschiedenen Einkommenskategorien mithilfe von Indikatoren zuverlässig ermittelt. Das zieht einen massiven administrativen Aufwand mit sich. Bezogen auf diesen Aspekt kann 12 B UN-MA durchaus eine mögliche Lösung sein, da die Bestimmung des Nexus sehr viel leichter ist. Der Grund hierfür liegt darin, dass es lediglich einen Nexus in Form der Zahlungsströme gibt, das heißt es muss nicht zwischen den unterschiedlichen Einkunft-Kategorien differenziert werden um dann anschließend einen jeweils passenden Indikator zu identifizieren. Im Umkehrschluss ist zumindest bezogen auf die Komplexität und dem administrativen Aufwand hier das Risiko eine Doppelbesteuerung zwar nicht ausgeschlossen, aber geringer, als es bei Pillar 1 OECD der Fall ist.

Ein weiterer Punkt, welcher sich ebenfalls auf die Doppelbesteuerung bezieht, ist der Tatbestand des Amount A im Pillar 1 OECD. Aufgrund des bestehenden Steuerrechts, bei welchem bereits Gesellschaften verpflichtet sind im Ausland Steuern an den Quellenstaat zu zahlen, müssen diese Gesellschaften im Rahmen der Verteilung des Amount A nochmals einen bestimmten Steuerbetrag an das Land abführen.¹⁶⁵ Artikel 12 B UN-MA kann dieses Problem nicht lösen. Der Grund ist, dass bei einer Anpassung der Regel diese ebenfalls mithilfe eines MLI umgesetzt wird und somit die bisherigen DBAs bestehen bleiben. Artikel 12 B UN-MA ist

¹⁶² Vgl. Dourado 2021: The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12 B in the UN Report, S. 3

¹⁶³ Vgl. Dourado 2021: The OCED Report on Pillar One Blueprint and Article 12 B in the UN Report, S. 3

¹⁶⁴ Vgl. Dourado 2021: The OCED Report on Pillar One Blueprint and Article 12 B in the UN Report, S. 4

¹⁶⁵ Vgl. Bußmann/Majewski 2021: BEPS 2.0 – die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, S. 199

also lediglich eine Ergänzung zum DBA und somit ist das Risiko der Doppelbesteuerung bezogen auf diesen Aspekt ebenfalls nicht ausgeschlossen. Zudem zeigt das zuvor genannte Beispiel in dem bereits eine Umsetzung der Pillar 1 Regelung im DBA-Vertrag zwischen Deutschland und Mexiko probiert wurde, dass sich die Umsetzung schwieriger gestaltet als angenommen.¹⁶⁶ Das heißt eine Umsetzung mithilfe eines MLI kann eine gute Möglichkeit sein, um neue Steuerrechte umzusetzen, damit nicht alle einzeln geändert werden müssen, aber die Umsetzung bezogen auf die neue Regelung ist sehr komplex.

In Bezug auf die Schlupflöcher kann bei Pillar 1 OECD das Beispiel der Production Sharing Contracts der mineralgewinnenden Unternehmen herangezogen werden. Schlupflöcher sind bei Pillar 1 OECD also je nach Art des Unternehmens und seiner Dienstleistung möglich. Zudem kann ein Unternehmen auch den Beweis erbringen, dass es keinen Indikator bestimmen kann und somit den globalen Verteilungsschlüssel hernehmen muss. Bei Artikel 12 B UN-MA sind ebenfalls Schlupflöcher durch zum Beispiel den Betriebsstättenvorbehalt vorhanden. Zudem ist es fraglich ob die Zahlungsströme als Indikator eine sicherere Alternative darstellen.

Ein weiterer zu berücksichtigender Punkt, ist die Intentionen der Gesetzgebung von OECD und UN. Der Fokus bei Pillar 1 der OECD ist sehr viel präziser auf die Bestimmung der tatsächlichen Quelle, bzw. der Bestimmung der Wertschöpfung, gerichtet. Dieser Umstand ist durch die genaue Identifikation eines individuellen Indikators gegeben, welcher dann noch zusätzlich durch eine zuverlässige Methode belegt werden muss. Falls dies nicht möglich ist, wurde eine Alternative in Form des globalen Verteilungsschlüssels zur Verfügung gestellt. Im Vergleich dazu bietet Artikel 12 B UN-MA nur einen Indikator in Form der Zahlungsströme an, welcher ungenauer ist bezogen auf den tatsächlichen Ort der Wertschöpfungsentstehung. Eine Alternative in Form des globalen Verteilungsschlüssels, welchen die OECD vorgibt falls ein Indikator nicht identifiziert werden kann, gibt es bei Artikel 12 B UN-MA nicht. Der Grund ist, dass Zahlungsströme immer bzw. meistens identifiziert werden können. Dieser Umstand könnte problematisch werden, wenn man die noch fehlenden Einkunftsarten hinzunimmt. Den durch die Zahlungsströme als Nexus allein, kann eine Zuordnung mancher Einkünfte bestimmter Kategorien nicht immer zuverlässig zum Quellenland bzw. zum Ursprung erfolgen.

Aus Artikel 12 Absatz 4 bis 6 UN-MA (siehe Anhang 5) geht hervor:

- Es werden nur Zahlungen für jegliche im Internet oder elektronischem Netzwerk erbrachte Dienstleistungen, ...
- ... die von einer im Vertragsstaat ansässigen Person oder durch eine Betriebsstätte oder andere feste Einrichtung (egal ob dort ansässig ist oder nicht) gezahlt werden ...
- ... und die Dienstleistung nicht im Vertragsstaat der Zahlungserbringung in Form einer Betriebsstätte oder selbstständigen Arbeit geleistet wird, berücksichtigt.

Dies schränkt den Kreis der Betroffenen sehr stark ein und viele Einkünfte, welche in Pillar 1 OECD berücksichtigt werden, werden vernachlässigt. Hierzu gehören der Verkauf von Fertigerzeugnissen an den Endkunden im Ausland, der Ort der Komponenten für die Fertigstellung der Ware und standortspezifische Dienstleistungen, welche in nicht-digitaler Form zu Pillar 1 OECD gehören. Es wird deutlich das Pillar 1 OECD sehr stark von der eigentlichen Idee, nur die digitalen Dienstleistungen zu besteuern, abweicht und somit sehr viele Einkunft-Kategorien in den Anwendungsbereich fallen, die zu Beginn nicht berücksichtigt worden wären. Artikel 12 B UN-MA bleibt im Gegenzug der eigentlichen Idee der Besteuerung von multinationalen Di-

¹⁶⁶ Vgl. Handelsblatt 2022: Sehr kompliziert: Doppelbesteuerungsabkommen mit Mexiko

gitalkonzernen treu, weshalb auch nur die Einnahmen aus automatisierten digitalen Dienstleistungen in den Anwendungsbereich fallen. Dieser Punkt könnte zu Streitpotential zwischen der OECD und der UN führen, sollte Artikel 12 B UN-MA als Alternative für Pillar 1 OECD gewählt werden.

3.4 Artikel 12 B UN-Musterabkommen als Alternative oder Ergänzung

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass sich Artikel 12 B UN-MA weder als Alternative noch als Ergänzung für Pillar 1 OECD eignet. Da dieser zu lückenhaft bezogen auf den Indikator und die Einkunft-Kategorien ist. Es bietet zwar einen einfachen Einstieg in die Gesetzgebung, trotzdem deckt es wichtige Aspekte des Pillar 1 OECD in Bezug auf die neue Gesetzgebung die digitalen und verbraucherorientierten Einkünfte genau zuzuordnen, nicht ab. Im Nachfolgenden wird erläutert, was genau mit der Aussage gemeint ist. Ausschlaggebende Kriterien für dieses Fazit sind, der Nexus und die Einkunft-Kategorien sowie der Betriebsstättenvorbehalt.

Bei der bisherigen Formulierung des Artikel 12 B UN-MA wurde auf Einfachheit gesetzt.¹⁶⁷ Bezogen auf den enormen administrativen Aufwand ist dies auch kein schlechter Ansatz. Geht man einen Schritt weiter und verfolgt das Ziel die Einkünfte so genau wie möglich an der Quelle der Wertschöpfung zu bestimmen, wird es aber schon problematischer. Wie man an der Ausführung des Pillar 1 OECD sieht, geht es nicht primär darum eine einfache Gesetzgebung zu haben, sondern eine präzise. Hierfür wurde das Konzept der unterschiedlichen Indikatoren für die Einkunft-Kategorien gewählt (siehe Anhang 1). Die OECD ist sich der Komplexität bewusst und hat mithilfe der Certainty Review Tests (siehe Anhang 2 bis 4) einen Schritt in Richtung Reduzierung des administrativen Aufwands getan. Trotzdem ist es ihr Ziel an der Wertschöpfung zu besteuern.¹⁶⁸ Der Nexus des Artikel 12 B UN-MA stößt hier auf seine Grenzen. Sobald von einer anderen Partei, die nichts mit der Wertschöpfung zu tun hat, gezahlt wird wie zum Beispiel einer Bank bei einem Akkreditiv oder einem Verkäufer der Ware an einen Endverkäufer verkauft oder dem bereits genannten Beispiel des Betriebsstättenvorbehalts.¹⁶⁹ Deshalb ist es nicht als Alternative geeignet und es folgten die Verhandlungen zu Pillar 1 OECD. Natürlich spielten dabei vor allem die unterschiedlichen Intentionen der OECD und der UN in Bezug auf die Besteuerung an der Wertschöpfung ebenfalls eine wichtige Rolle.¹⁷⁰

Potential in Artikel 12 B UN-MA ist vorhanden im Hinblick auf den „Einstieg“ in die Gesetzesgebung. Damit ist die anfängliche Überlegung gemeint, ob die Grenzwerte überschritten werden und somit das Unternehmen unter Amount A fällt. Hierbei wäre eine bloße Bestimmung der Zahlungsströme administrativ natürlich viel einfacher und genauer.¹⁷¹ Die OECD war sich diesem Punkt auch bewusst und hat deshalb die drei Certainty Review Test (siehe Anhang 2 bis 4) eingeführt, um den administrativen Aufwand zu schmälern.¹⁷² Auch hier war die Grundüberlegung wieder die Besteuerung der Wertschöpfung, indem

¹⁶⁷ Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

¹⁶⁸ Vgl. Dourado 2021: The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12 B in the UN Report, S. 4

¹⁶⁹ Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

¹⁷⁰ Vgl. Dourado 2021: The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12 B in the UN Report, S. 4

¹⁷¹ Vgl. Mitterlehner/Kaisinger 2020: BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen

¹⁷² Vgl. OECD 2022: Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A, S. 11

Indikatoren und eine zuverlässige Methode angewandt wurden und diese zunächst beim LTA überprüft werden können. Zudem führt die Benutzung der Zahlungsströme als Nexus für die Bestimmung des Anwendungsbereiches in den nächsten Schritten zu zusätzlichem administrativem Aufwand. Dies ist dann der Fall, wenn ein Unternehmen bzw. das Konzern nach dem Feststellen der Zahlungsströme in den Anwendungsbereich des Amount A fällt und im nächsten Schritt zusätzlich Indikatoren und eine zuverlässige Methode festlegen muss. Dies hätte das Unternehmen bzw. Konzern sich sparen können indem gleich zu Beginn alles final festgelegt

Ausschlaggebend für die Neuentwicklung dieser Besteuerungsregel in Form des Pillar 1 OECD ist wahrscheinlich die zusätzliche Berücksichtigung verbraucherorientierter Dienstleistungen¹⁷³, welche in Artikel 12 B UN-MA nicht mitaufgenommen worden sind.¹⁷⁴ Somit hat eine neu aufgelegte Regelung aufgrund der neuen Intention mehr Sinn gemacht als eine bestehende Regelung komplett umzuwerfen und an den neuen Trend anzupassen.

¹⁷³ Vgl. Hohenlohe/Nientimp 2020: Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 46

¹⁷⁴ Vgl. Ritter 2021: Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 592

4. Zusammenfassung und Ausblick in die Zukunft

Bei dem vorliegenden Thema handelt es sich um ein sehr aktuelles, komplexes und interessantes Thema, welches in Zukunft einige große und multinationale Unternehmen betreffen wird. Die Verhandlungen zu Pillar 1 OECD haben vor allem im Jahr 2022 sehr an Fahrt aufgenommen und es wurden im Laufe des Jahres zahlreiche Konsultationsdokumente mit den relevanten Regelungen veröffentlicht. Dabei ist ersichtlich, dass die zu Beginn gehabte Intention, die digitalen Dienstleistungen zu besteuern im Laufe der Zeit durch die OECD auf die verbraucherorientierten Dienstleistungen erweitert wurden.¹⁷⁵ Dies hat zur Folge, dass der zu Beginn eventuell passende Artikel 12 B UN-MA nun nicht mehr als Alternative verwendet werden kann. Zumal die beiden zu Beginn auch fast zeitgleich mit den Ideen und der Entwicklung gestartet sind. Somit lässt sich bezogen auf die Forschungsfrage sagen, dass Artikel 12 B UN-MA weder als Alternative noch als Ergänzung für Pillar 1 geeignet ist.

Artikel 12 B UN-MA eignet sich nicht als Ergänzung für Pillar 1 OECD, bezogen auf die Bestimmung, ob das Unternehmen bzw. Konzern in den Anwendungsbereich von Amount A fällt oder nicht. Die OECD ist sich der Komplexität des Pillar 1 durchaus bewusst und hat zur Vorbeugung die Certainty Review Tests (siehe Anhang 2 bis 4) eingeführt. Damit erhalten die Unternehmen bzw. Konzerne zum einen Sicherheit darüber, dass sie auch tatsächlich eine zuverlässige Methode mit passenden Indikatoren zur Bestimmung des Quellenstaates implementiert haben und zum anderen auch parallel dazu auch ein gutes internes Kontrollsystem vorweisen können.¹⁷⁶ Die Unternehmen bzw. Konzerne haben vor der Anwendung des Pillar 1 OECD die Möglichkeit freiwillig überprüfen zu lassen, ob sie in den Anwendungsbereich des Amount A fallen oder nicht. Eine Anwendung des Artikels 12 B UN-MA gestaltet sich aber in der Anwendung bezogen auf den weiteren Verlauf als administrativ aufwendiger, da hier bereits ein administrativer Aufwand für Unternehmen bezogen auf Pillar 1 OECD entstanden ist und im Nachhinein noch zusätzlich ein Indikator mit zuverlässiger Methode bestimmt werden muss. Durch den Certainty Review Test können die Unternehmen schon alles wie die Bestimmung eines passenden Indikators, eines zuverlässigen internen Kontrollsystems sowie einen Antrag an das LTA stellen, damit es geprüft werden kann. Danach haben diese dann weniger Aufwand da alles bereits festgelegt und überprüft wurde. Zudem erhalten sie zusätzlich noch eine Sicherheit für die nächsten Jahre.¹⁷⁷

Als Alternative eignet sich 12 B UN-MA nicht, da der Umfang der Einkunftsarten zu gering ist und die Bestimmung des Quellenstaates aufgrund des Nexus der Zahlungsströme zu ungenau ist. Somit wären zahlreiche Anpassungen notwendig, die einer Neuauflage des Gesetzes in Form des Pillar 1 gleichkämen.

Es wird noch spannend wie sich die Regeln des Pillar 1 OECD in 2023 weiterentwickeln und in welcher Form sie dann tatsächlich umgesetzt werden. Außerdem wird es interessant, wie die betroffenen Unternehmen mit dieser neuen und herausfordernden Regel umgehen werden und sich der Welthandel allgemein entwickeln wird. Hier sehe ich auch Potential für eine weitere Forschung, in welcher die praktische Umsetzung und ihr Erfolg bzw. ihre Schwierigkeiten unter die Lupe genommen werden.

¹⁷⁵ Vgl. OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, S. 6-8

¹⁷⁶ Vgl. OECD 2022: Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A, S. 5

¹⁷⁷ Vgl. OECD 2022: Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A, S. 5

Literaturverzeichnis

- Ball, A. (2019): Unified Approach: Wie BEPS 2.0 Unternehmen belasten wird. URL: <https://klardenker.kpmg.de/unified-approach-wie-beps-2-0-unternehmen-belasten-wird/> (14.06.2022).
- Bischoff, P. (2019): Data privacy laws & government surveillance by country: Which countries best protect their citizens?. URL: <https://www.comparitech.com/blog/vpn-privacy/surveillance-states/> (28.07.2022).
- Bundesministerium der Finanzen (2022): Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung kommt. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/BEPS/schaedlichen-steuerwettbewerb-bekaempfen.html# (04.05.2022).
- Bundeszentrale für politische Bildung (2021): Entwicklung des grenzüberschreitenden Warenhandels. URL: <https://www.bpb.de/kurz-knapp/zahlen-und-fakten/globalisierung/52543/entwicklung-des-grenzueberschreitenden-warenhandels/> (04.05.2022).
- Bußmann, F./Majewski, I. (2021): BEPS 2.0 – Die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1. In: Der Betrieb (5), S. 194-202.
- Der Betrieb (2021): Unternehmenssteuern: „Viele Detailprobleme der neuen Weltsteuerordnung sind noch ungeklärt.“. URL: <https://www.der-betrieb.de/interview/unternehmenssteuern-viele-detailprobleme-der-neuen-weltsteuerordnung-sind-noch-ungeklaert/> (07.05.2022).
- Die Bundesregierung (2022): Die G7 – ein Überblick. URL: <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/internationale-zusammenarbeit-g7-g20/-gruppe-der-7-387336> (16.06.2022).
- Dourado A. (2021): The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12 B in the UN Report. In: INTERTAX 49 (1), S. 3-6.
- Financial Times (2006): Global 500 2006. URL: <http://media.ft.com/cms/adb61f66-f7bf-11da-9481-0000779e2340.pdf> (04.05.2022).
- Frotscher, M. (2022): Ansässigkeit – ABC IntStR. URL: https://www.haufe.de/steuern/haufe-steuer-office-excellence/ansaessigkeit-abc-intstr_idesk_PI25844_HI6789850.html (05.05.2022).
- Gohla, T. (2018): IFRS im Mittelstand: Genau abwägen. URL: <https://de.ecovis.com/aktuelles/ifrs-mittelstand/> (28.07.2022).
- Handelsblatt (2022): Sehr kompliziert: Doppelbesteuerungsabkommen mit Mexiko – Juni 2022. URL: <https://www.handelsblatt.com/finanzen/steuern-recht/steuern/votum-sehr-kompliziert-doppelbesteuerungsabkommen-mit-mexiko/28449044.html> (10.07.2022).
- Hohenlohe, F./Nientimp, A. (2020): Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform internationalen Unternehmensbesteuerung. URL: https://wts.com/wts.de/publications/fachbeitraege/2020/FP_2020_01_45-49_Hohenlohe-Nientimp_OECD.pdf (05.05.2022).
- KPMG (2020): Tax News: OECD Statusbericht zu „Pillar One“ und „Pillar Two“. URL: <https://home.kpmg/at/de/home/insights/2020/12/tn-oecd-statusbericht-zu-pillar-one-und-pillar-two.html> (04.05.2022).

Loyensloeff (2022): Short term consultation on Pillar One's framework for nexus and revenue sourcing rules. URL: https://www.loyensloeff.com/insights/news--events/news/short-term-consultation-on-pillar-ones-framework-for-nexus-and-revenue-sourcing-rules/?utm_medium=social&utm_source=linkedin&utm_campaign=pillar_one_framework_07022022_en_en (07.02.2022).

Mitterlehner, M./Kaisinger, T. (2020): BEPS | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Leistungen. URL: <https://www.icon.at/news/detail/beps-un-vorschlag-zur-besteuerung-automatisierter-digitaler-leistungen> (29.07.2020).

OECD 2021: Lösungen für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/broschure-losungen-fur-die-steuerlichen-herausforderungen-der-digitalisierung-der-wirtschaft-juli-2021.pdf> (28.07.2022).

OECD 2022: Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-tax-certainty-framework.pdf> (08.06.2022).

OECD 2022: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-scope.pdf> (16.05.2022).

OECD (2022): Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.pdf> (04.05.2022).

OECD (2022): Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Based Determinations. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-tax-base-determinations.pdf> (16.05.2022).

OECD (2022): Progress Report on Amount A of Pillar One. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf> (27.07.2022).

OECD/G20 (2021): Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (16.05.2022).

Pinkernell, R./ Ditz, X. (2021): Die Zwei-Säulen-Lösung zur Reform des internationalen Steuerrechts vom Oktober 2021. In: ISR, 449 (12), S. 1.

PwC (2021): Global Top 100 companies by market capitalisation. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/pwc-global-top-100-companies-2021.pdf> (04.05.2021).

PwC Blogs (2022): Update: OECD veröffentlicht Diskussionspapier zum ersten Baustein von Säule 1. URL: <https://blogs.pwc.de/de/steuern-und-recht/article/228972/update-oecd-veroeffentlicht-diskussionspapier-zum-ersten-baustein-von-saeule-1/> (07.05.2022).

Ritter, I. (2021): Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft. UN Tax Committee präsentiert Vorschläge zur steuerlichen Herausforderung Digitalisierung. In: IWB (14), S. 588-592.

Ruhmer-Krell, I./Weidlich, F. (2021): Pillar One und Pillar Two der OECD und ihre Auswirkungen für deutsche Unternehmen. In: IWB (14), S. 567-569.

Schleep, C./Jungen, A. (2021): Internationales Steuerrecht – BEPS zum ersten, BEPS zum zweiten und In: Stbg (10), S. 369-376.

Schultz, C. (2022): Business Roundtable comments on OECD public consultation on Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion, URL: <https://www.businessroundtable.org/business-roundtable-comments-on-oecd-public-consultation-on-pillar-oneamount-a-extractives-exclusion> (16.06.2022).

Scobie, J./Miles, C. (2022): Pillar One: Insurance Industry Responds to OECD Consultation. In: Willkie Farr & Gallagher, URL: <https://www.willkie.com/-/media/files/publications/2022/pillaroneinsuranceindustryrespondstoocedconsultati.pdf> (09.06.2022).

Sieker, K./Bärsch S. (2021): IFA Rhein-Main-Neckar. In: FlickGocke Schaumburg - Präsentation, URL: https://www.ifa-deutschland.de/app/download/12934192/2021-05-18_IFA+RMN+Art.+12B+UN-MA.pdf (28.07.2022).

Wagner, F. (2006): Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich?, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2006 7 (1), S. 19-33.

Weclapp (2022): CRM Bedeutung – Was ist CRM & was ein CRM-System? URL: <https://www.weclapp.com/de/crm/> (29.07.2022).

WTS (2019): OECD – Pillar One - Nicht nur die Besteuerung der digitalen Geschäftsmodelle steht zur Diskussion! URL: <https://wts.com/de-de/publishing-article/20191212-oecd-pillar-1~publishing-article?language=de> (04.05.2022).

Anhangsverzeichnis

Anhang 1: OECD-Regeln mit Indikatoren der Einkommens-Kategorien	I
Anhang 2: Ablauf „A Scope Certainty Review“	IV
Anhang 3: Ablauf „An Advanced Certainty Review“	V
Anhang 4: Ablauf „A Comprehensive Certainty Review“	VI
Anhang 5: Artikel 12 B UN-MA	VII

Anhang 1: OECD-Regeln mit Indikatoren der Einkommens-Kategorien¹⁷⁸

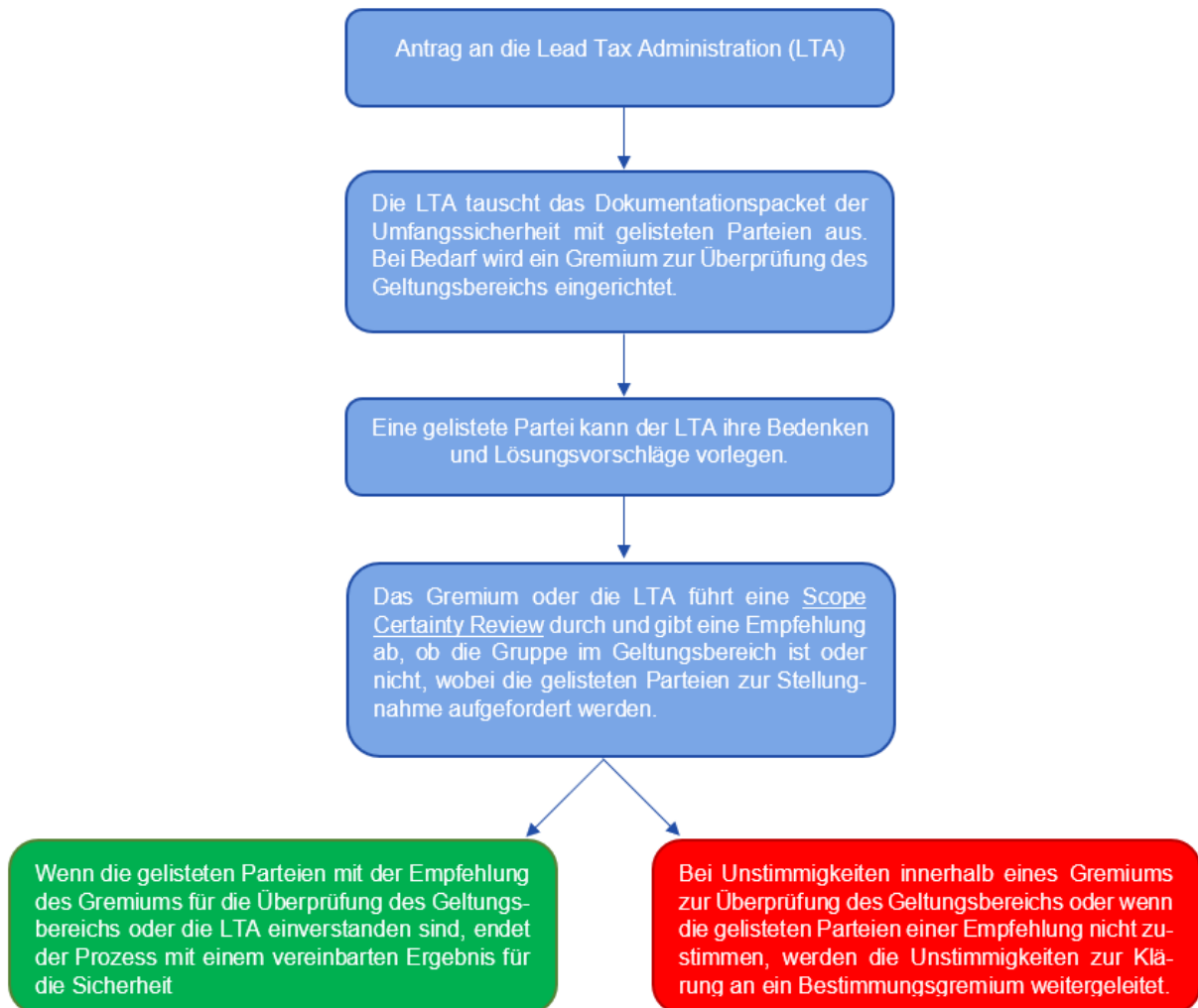
Einkommens-Kategorie	Indikator
Fertigerzeugnisse	<p>Ort des Endkunden (EK): Direkter Verkauf an EK: Lieferadresse des EK, Ort des Einzelhandelsgeschäfts, andere verlässliche Indikatoren Verkauf durch unabhängigen Vertriebspartner: Ort der Lieferung an EK, Standort des unabhängigen Verkäufers, Indikatoren wie sie verlässlich gemeldet wurden, andere verlässliche Indikatoren.</p>
Digitale Ware	<p>B2C – Standort des Verbrauchers/ B2B – Standort des Geschäftskunden: Mit den Regeln der B2B- und B2C- Dienstleistungen verknüpft außer es handelt sich um eine Komponente.</p>
Komponente	<p>Ort an dem die Komponente für die Fertigstellung der Ware eingebaut wird: Ort, der gemeldet wurde, anderer verlässlicher Indikator → <i>Globaler Verteilungsschlüssel erlaubt, falls kein Indikator gefunden wurde.</i></p>
Standortspezifische Dienstleistungen	<p>Standort des EK: Ort, an dem sich das materielle Gut oder die Erbringung der Dienstleistung befindet mit der Voraussetzung das z.B. bei einem Leasing die komplette Leasingzeit international stattfindet, anderer verlässlicher Indikator</p>
Werbedienstleistungen	<p>Online - Ort des Betrachters/ Offline – Ort der Anzeige oder des Empfangs: Online: Benutzerprofilinformationen des Betrachters, Geolokalisierung des Geräts des Betrachters – auf dem die Online-Werbung gezeigt wird, IP-Adresse des Geräts des Betrachters – auf dem die Online-Werbung gezeigt wird, anderer verlässlicher Indikator Offline: Standort der Plakatwand oder des anderen festen Standorts an dem die Werbung gezeigt wird, Anzeige in Zeitungen, Magazinen etc. Ort des Empfangs von Fernseh- und Radiowerbung, Ort welcher im Vertrag oder anderen Geschäftsunterlagen vereinbart wurde, andere verlässliche Indikatoren</p>
Online-Vermittlungsdienste	<p>Zwei Orte: 1) Hälfte der Umsätze am Standort des Käufers 2) Hälfte der Umsätze am Standort des Verkäufers: Von materiellen Gütern, digitale Güter oder Dienstleistungen: 1) Lieferanschrift des Käufers, Rechnungsadresse des Käufers, Geolokalisierung des Geräts des Käufers über die der Kauf getätigt wird, IP-Adresse des Geräts des Käufers über die der Kauf getätigt wird, anderer verlässlicher Indikator 2) Rechnungsadresse des Verkäufers, Benutzerprofilinformationen des Verkäufers, andere verlässliche Indikatoren Von Offline-Diensten: 1) Geolokalisierung des Geräts des Käufers, über den der Kauf getätigt wird, IP-Adresse des Geräts des Käufers, über den der Kauf getätigt wird, Benutzerprofilinformationen, andere verlässliche Indikatoren 2) Ort an dem der Offline-Dienst erbracht wird, anderer verlässlicher Indikator</p>

¹⁷⁸ Quelle: OECD (2022): Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.pdf> (04.05.2022), S. 9-25

Verkehrsdienstleistungen	<p>Ort des Endziels oder Herkunftsort: Luftverkehrsdienste: Start- oder Lande-Ort, Zuweisungsschlüssel Nicht-Lufttransportleistungen: Herkunft- oder Bestimmungs-Ort, Bestimmungsort unter Verwendung des Zuweisungsschlüssels</p>
Kundenprämienprogramme	<p>Prozentualer Anteil der aktiven Mitglieder: Benutzerprofilinformationen des aktiven Mitgliedes, Rechnungsadresse des aktiven Mitgliedes, internationale Vorwahl mit der Telefonnummer des aktiven Mitgliedes, anderer verlässlicher Indikator</p>
Bereitstellung von Finanzierungen	<p>B2C – Standort des Kreditnehmers/ B2B – Standort des Geschäftskunden: Kreditnehmer muss Verbraucher sein im B2C, Geschäftskunde muss Verbraucher sein im B2B</p>
B2C Dienstleistungen	<p>Standort des Verbrauchers: Offline-Dienstleistung: Rechnungsadresse des Verbrauchers, Ort der internationalen Vorwahl mit der Telefonnummer des Verbrauchers, anderer zuverlässiger Indikator Online-Dienstleistung: Benutzerprofilinformationen des Verbrauchers, Rechnungsadresse des Verbrauchers, Geolokalisierung des Geräts des Verbrauchers, IP-Adresse des Geräts des Verbrauchers, Informationen die CG vom Wiederverkäufer über den Standort des Verbrauchers auf der Grundalge der Indikatoren enthält, anderer verlässlicher Indikator → Globaler Verteilungsschlüssel erlaubt, falls kein Indikator gefunden wurde.</p>
B2B Dienstleistungen	<p>Standort der Nutzung der Dienstleistung: Informationen, die CG vom Geschäftskunden über den Ort der Nutzung des Dienstes erhält, Ort der im Vertrag oder in anderen Geschäftsunterlagen als der Ort angegeben ist in dem die Dienstleistung in Anspruch genommen wird, anderer verlässlicher Indikator, Rechnungsadresse des Geschäftskunden (der kein Großkunde ist) → Kein verlässlicher Indikator gefunden und Geschäftskunde ist kein Großkunde: Sitz der obersten Muttergesellschaft des Geschäftskunden gilt als verlässlicher Indikator und bei einem Großkunden wird die Methode nach Absatz H5 angewandt. → Headcount-Zuweisungsschlüssels als in Quellenstaat entstanden behandelt. Um den Headcount-Zuweisungsschlüssel anzuwenden, muss die CG angemessene Schritte unternehmen, um die juristische Aufschlüsselung der Mitarbeiterzahl des Großkunden zu erhalten. Über Wiederverkäufer verkaufte Business-to-Business-Dienste Informationen über den Standort des EK, die CG vom Endkunden zur Verfügung gestellt werden, Standort des Wiederverkäufers, anderer verlässlicher Indikator</p>
Lizenzierung zum Verkauf von immateriellen Gütern	<p>Ort der Nutzung der Dienstleistung oder Ort des EK: Immaterielles Gut bezieht sich auf ein Fertigerzeugnis: Der Ort der Lieferung der Fertigerzeugnisse an den EK, der/ die der CG vom Lizenznehmer, Käufer oder sonstigen Erwerber gemeldet wurde, Ort des Einzelhandelsgeschäfts, anderer verlässlicher Indikator Immaterielles Gut bezieht sich auf ein urheberrechtlich geschütztes Werk: Benutzerprofilinformationen des EK, Rechnungsadresse de EK, Geolokalisierung des Geräts des EK, IP-Adresse des Geräts des</p>

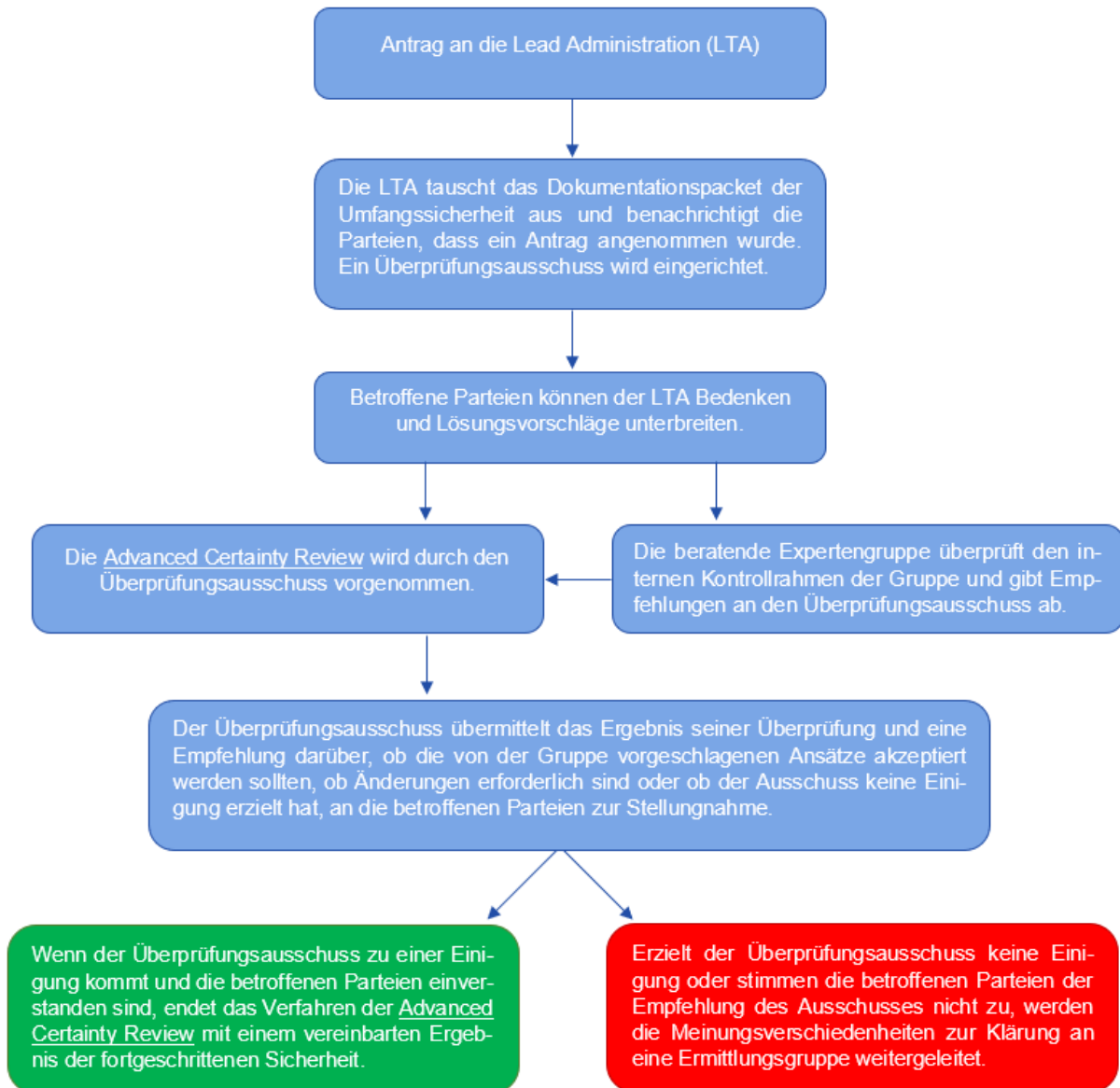
	<p>EK, Ort des Einzelhandelsgeschäfts wenn beides nicht zutrifft: Ort des Endkunden des Lizenznehmers, wie vom Lizenznehmer, Käufer oder sonstigen Übernehmer (je nach Fall) angegeben, anderer verlässlicher Indikator → Globaler Verteilungsschlüssel erlaubt, falls kein Indikator gefunden wurde.</p>
Lizenzierung von Nutzerdaten	<p>Standort des mit den Daten verbundenen Nutzers: Benutzerprofilinformationen des Benutzers, Geolokalisierung des Geräts des Nutzers von dem die Nutzerdaten übertragen werden, IP-Adresse des Geräts des Nutzers, anderer verlässlicher Indikator</p>
Verkauf, Vermietung oder sonstige Veräußerung von Grundstücken	<p>Ort der Entstehung dieser Umsätze: Adresse des Grundbesitzes, Gerichtsbarkeit – die das Recht zur Nutzung des Grundbesitzes gewährt, anderer verlässlicher Indikator</p>
Zuwendung der öffentlichen Hand	<p>Zuwendung von der Regierung am Ort der Gewährung oder Finanzierung: Die Einnahmen werden im Verhältnis zum prozentualen Anteil, der von jedem Quellenstaat bereitgestellten Finanzierung berechnet, falls diese Information nicht vorliegt, wird davon ausgegangen, dass die Einnahmen in jedem Quellenstaat gleichermaßen anfallen</p>
Einnahmen die nicht vom Kunden stammen	<p>Ort der Entstehung dieser Einnahmen: Es wird davon ausgegangen, dass Nichtkunden-Umsätze in Quellenstaaten im Verhältnis zu dem Anteil der Umsätze entstehen, die in den Quellenstaaten gemäß den Teilen 3 bis 8 entstehen</p>

Anhang 2: Ablauf „A Scope Certainty Review“¹⁷⁹



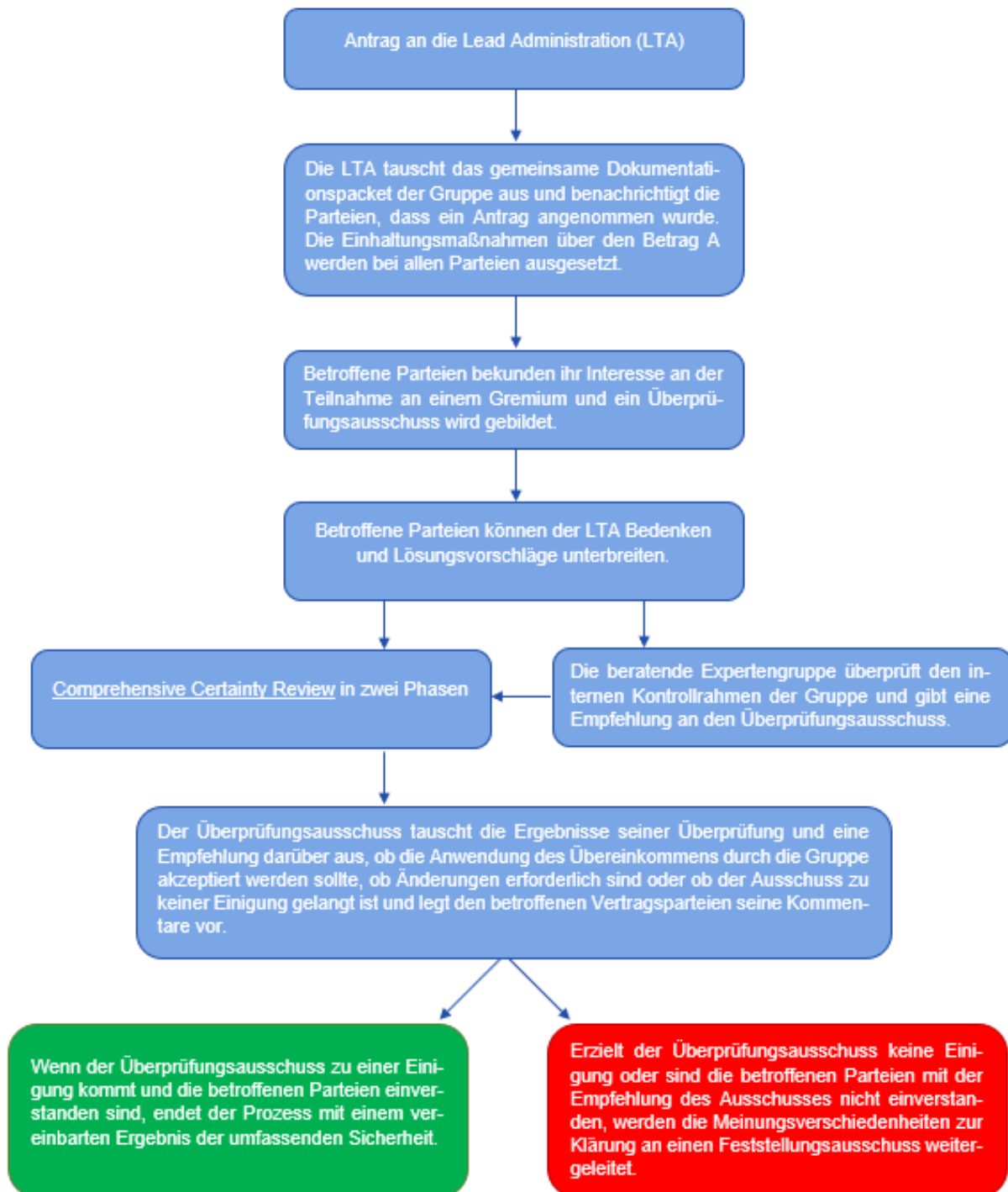
¹⁷⁹ Quelle: OECD (2022): Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-tax-certainty-framework.pdf> (14.06.2022), S. 11

Anhang 3: Ablauf „An Advanced Certainty Review“¹⁸⁰



¹⁸⁰ Quelle: OECD (2022): Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-tax-certainty-framework.pdf> (14.06.2022), S. 42

Anhang 4: Ablauf „A Comprehensive Certainty Review“¹⁸¹



¹⁸¹ Quelle: OECD (2022): Pillar One – A Tax Certainty Framework for Amount A. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-tax-certainty-framework.pdf> (14.06.2022), S. 32

Anhang 5: Artikel 12 B UN-MA¹⁸²

- 1) „Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, können im anderen Staat besteuert werden.“
- 2) „Jedoch können Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen, auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, und nach dem Recht dieses Staates besteuert werden, die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Einkünfte in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, Prozent (der Prozentsatz ist in bilateralen Verhandlungen festzulegen) des Bruttobetrags nicht übersteigen.“
- 3) „Ungeachtet der Bestimmungen des Abs 2 kann der Nutzungsberechtigte der Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen im Sinne dieses Absatzes von dem Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen stammen, verlangen, dass die in einem Steuerjahr aus digitalen automatisierten Dienstleistungen erwirtschafteten qualifizierten Gewinne zu dem Steuersatz besteuert werden, der im innerstaatlichen Steuerrecht dieses Staates vorgesehen ist. Für Zwecke dieses Absatzes gelten als qualifizierte Gewinne 30 % des Betrags, der sich aus der Anwendung der Rentabilitätskennzahl des Nutzungsberechtigten oder, falls verfügbar, der Rentabilitätskennzahl seines Geschäftsbereiches für automatisierte digitale Dienstleistungen auf den Bruttojahresumsatz aus automatisierten digitalen Dienstleistungen, der in dem Vertragsstaat erzielt wird, aus dem diese Einkünfte stammen, ergibt. Gehört der Nutzungsberechtigte zu einem multinationalen Konzern, ist die Rentabilitätskennzahl des Konzerns anzuwenden oder, falls verfügbar, des Geschäftsbereichs der Gruppe, der sich auf die unter diesen Artikel fallenden Einkünfte bezieht.“
- 4) „Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen“ bedeutet jede Zahlung für jegliche im Internet oder einem elektronischen Netzwerk erbrachte Dienstleistung, die nur eine geringfügige menschliche Beteiligung durch den Dienstleister erfordert. Der Begriff „Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen“ umfasst jedoch nicht Zahlungen, die gemäß Art 12A als „Vergütungen für technische Dienstleistungen“ gelten.“
- 5) „Die Abs 1, 2 und 3 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte der Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen im anderen Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbstständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen effektiv verbunden sind
 - (a) mit einer solchen Betriebsstätte oder festen Einrichtung oder
 - (b) mit Geschäftstätigkeiten i. S. d. Art 7 Abs 1 lit. c.In diesen Fällen sind gegebenenfalls die Bestimmungen des Art. 7 oder Art. 14 anzuwenden.“
- 6) „Für Zwecke dieses Artikels und vorbehaltlich Abs 7 gelten Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist oder der Schuldner ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung hat, mit der die Schuld, für die die Zahlung geleistet wurde, in

¹⁸² Artikel 12 B Absatz 1 bis 8 UN-MA

Zusammenhang steht, und diese Zahlungen von der Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden.“

- 7) „Die Bestimmungen dieses Artikels finden keine Anwendung, wenn die den Einkünften aus automatisierten digitalen Dienstleistungen zugrunde liegenden Zahlungen als „Lizenzgebühren“ oder „Entgelte für technische Dienstleistungen“ gemäß Artikel 12 bzw. Artikel 12A gelten.“ (Artikel 12 B Abs. 7 UN-MA)
- 8) „Die Abs. 1, 2 und 3 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte der Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen im anderen Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen effektiv verbunden sind (a) mit einer solchen Betriebsstätte oder festen Einrichtung oder (b) mit Geschäftstätigkeiten i. S. d. Art. 7 Abs 1 lit c. In solchen Fällen gelten die Bestimmungen von Artikel 7 bzw. Artikel 14.“

Eidesstaatliche Erklärung

Ich versichere, dass ich die vorliegende Abschlussarbeit selbstständig angefertigt, nicht anderweitig für Prüfungszwecke vorgelegt, keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt, sowie wörtliche und sinngemäße Zitate als solche gekennzeichnet habe und die Überprüfung mittels Anti-Plagiatssoftware dulde.

Dietenheim, 11.09.2022

Ort, Datum

Weinberger

Unterschrift