

Masterarbeit
im Masterstudiengang
Advanced Management
an der Hochschule für angewandte Wissenschaften Neu-Ulm

Thema
Der OECD-Blueprint zur Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle

Erstkorrektor: Professor Dr. Christian Joos

Zweitkorrektor: Professor Dr. Stefan Weber

Verfasser: Sam Patrick Kürsammer (Matrikel-Nr.: 318121)

Thema erhalten: 03.08.2023

Arbeit abgegeben: 12.12.2023

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	V
Formelverzeichnis	VI
Tabellenverzeichnis.....	VII
1 Einführung	1
1.1 Forschungsfrage und Zielsetzung	3
1.2 Methodik und Gang der Untersuchung	3
2 Grundlagen	4
2.1 Digitale Geschäftsmodelle und ihre Merkmale	4
2.1.1 Eigenschaften digitaler Geschäftsmodelle	4
2.1.1.1 Expansion ohne Masse	4
2.1.1.2 Bedeutung immaterieller Vermögenswerte.....	5
2.1.1.3 Daten und Nutzer und deren Beteiligung.....	5
2.1.2 Beispiele digitaler Geschäftsmodelle	6
2.1.2.1 App-Stores.....	6
2.1.2.2 Online-Werbung.....	6
2.1.2.3 Cloud-Computing.....	6
2.1.2.4 Online-Plattformen.....	7
2.1.2.5 E-Commerce	7
2.1.2.6 Online-Zahlungsdienste	8
2.2 Hindernisse und Schwierigkeiten bei der Besteuerung digitaler.....	8
Geschäftsmodelle	8
2.2.1 Strategien zur Gewinnverlagerung und zur Gewinnvermeidung.....	9
2.2.2 Ansatzpunkt der physischen Präsenz	10
2.2.3 Komplexität der Wertschöpfung	12
2.2.4 Klassifizierung der Erlöse	13
3 Der OECD-Blueprint	14

3.1	Ziele des OECD-Blueprints.....	14
3.1.1.1	Modernisierung des internationalen Steuerrechts	14
3.1.1.2	Vermeidung nationaler Alleingänge	15
3.2	Analyse des Unified Approaches im OECD-Blueprint.....	18
3.2.1	Betrag A	19
3.2.1.1	Anwendungsbereich.....	19
3.2.1.2	Nexus.....	24
3.2.1.3	Regeln für die Ermittlung der Einnahmen	25
3.2.1.4	Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage.....	28
3.2.1.5	Gewinnverteilung.....	29
3.2.1.6	Beseitigung der Doppelbesteuerung	33
3.2.2	Betrag B	35
3.2.2.1	Anwendungsbereich.....	36
3.2.2.2	Quantum.....	38
3.2.3	Steuerliche Gewissheit.....	40
3.2.3.1	Streitvermeidung und Streitbeilegung für Betrag A	41
3.2.3.2	Streitvermeidung und Streitbeilegung für Betrag B.....	42
4	Auswirkungen der Säule 1 auf das internationale Steuerumfeld.....	45
5	Fazit	46
6	Literaturverzeichnis	48
	Eidesstattliche Erklärung	52

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
ADS	automated digital services
ALP	Fremdvergleichsgrundsatz
AO	Abgabenordnung
APA	Vorab-Preisvereinbarung
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Customer
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BOE	Boletín Oficial del Estado
bzw.	beziehungsweise
C2C	Customer-to-Customer
CFB	consumer-facing businesses
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DiStG	Digitalsteuergesetz
DST	Digitalsteuer
d. h.	das heißt
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EUR	Euro
FTA	Forum for Tax Administration
F&E	Forschung & Entwicklung
GAAP	general accepted accounting principles
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
ICAP	International Compliance Assurance Programme
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKT	Informations- und Kommunikationstechnologie
i. V. m.	in Verbindung mit
KSt	Körperschaftsteuer
MAP	Verständigungsverfahren
Mio.	Millionen

MNE	Multinationale Unternehmen
Mrd.	Milliarden
OAS	Betriebsvermögen im Verhältnis zum Umsatz
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OES	Betriebskosten im Verhältnis zum Umsatz
PBT	profit before tax
RL	Richtlinie
SDP	signifikante digitale Präsenz
TPG	Verrechnungspreislinien
UK	United Kingdom
USA	United States of America
USD	US Dollar
UN-MA	United Nation-Musterabkommen
VW	Vermögenswerte
z. B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Elemente der ersten Säule.....19

Abbildung 2: Preismatrix (Umsatzrendite in %), abgeleitet aus dem globalen Datensatz.....39

Formelverzeichnis

Formel 1: Formel zur Gewinnverteilung.....	31
Formel 2: Formel für den Safe-Harbour Ansatz.....	33

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Gewinner und Verlierer von Gewinnverschiebungsmaßnahmen.....	2
Tabelle 2: Geschätzte Zahl der multinationalen Konzerne oberhalb der potenziellen globalen Umsatzschwellen.....	23
Tabelle 3: Geschätzte Auswirkungen der verschiedenen Rentabilitätsschwellenwerte...	29
Tabelle 4: Auswirkungen der Rentabilitätsschwelle und des Umverteilungsprozentsatz auf den Residualgewinn.....	30

1 Einführung

In den letzten Jahrzehnten haben sich mit der zunehmenden Globalisierung und Digitalisierung die Wertschöpfungsprozesse von Unternehmen verändert und neue Geschäftsmodelle sind entstanden.¹ Dies hat neben den wirtschafts- und gesellschaftsrechtlichen auch steuerrechtliche Implikationen. Internationale Besteuerungssysteme stehen unter dem Druck, digitale Prozesse geschickt zu regulieren. Traditionelle steuerrechtliche Gegebenheiten scheinen nicht mehr zeitgemäß zu sein, wonach das Konzept der physischen Präsenz in Bezug auf digitale Unternehmen ausgeweitet und überarbeitet werden muss. Uber und Spotify etwa gab es vor 20 Jahren noch nicht, doch heute sind die Unternehmen international tätig; viele Menschen können sich ihr Leben ohne sie nicht mehr vorstellen.

Mit dem Wandel der Geschäftsmodelle hin zur Erbringung digitaler Dienstleistungen ergeben sich mithin auch Herausforderungen, die es zu bewältigen gilt. Dies betrifft insbesondere auch die jeweiligen Steuergesetzgeber. So ist die ertragsteuerliche Erfassung ausländischer Unternehmen in Deutschland, die im Inland tätig sind, derzeit an das Vorhandensein einer inländischen Betriebsstätte geknüpft (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstb. a EStG i. V. m. § 12 AO).

Die EU-Kommission hat bereits in ihrer Pressemitteilung vom 21. September 2017 bereits aufgezeigt, dass digitale Großkonzerne, insbesondere solche, die die EU als bedeutsamen Absatzmarkt sehen, wie Meta oder Alphabet, durch sorgfältige Steuerplanung und -gestaltung eine Gesamtsteuerbelastung von etwa 8,5 % erreichen können.² Dies entspricht laut der EU-Kommission weniger als der Hälfte der Gesamtsteuerbelastung konventioneller Unternehmen und impliziert einen gewissen Handlungsbedarf. Das Ziel ist es, durch ein an das digitale Zeitalter angepasstes effektives Steuersystem im Einklang mit den laufenden Arbeiten der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) sicherzustellen, dass alle Unternehmen ihren gerechten Anteil an Steuern zahlen und dass faire internationale Wettbewerbsbedingungen herrschen.³ Grundlegende Änderungen im internationalen Steuerkonstrukt sind erforderlich, um eine doppelte, eine fehlende oder eine niedrige Besteuerung in Verbindung mit Praktiken zu verhindern, die absichtlich steuerpflichtige Gewinne von den Tätigkeiten trennen, durch die sie erzielt werden.⁴ Um festzulegen, wie Unternehmen, die außerhalb der nationalen Grenzen tätig sind, besteuert werden

¹ Vgl. auch im Folgenden BOEHME-NEBLER (2001), S. 1089.

² Vgl. auch im Folgenden EUROPÄISCHE KOMMISSION (2017), S. 6 ff.

³ Vgl. EUROPÄISCHER RAT (2017), S. 8.

⁴ Vgl. auch im Folgenden OECD (2014), S. 15.

sollen, müssen neue, globale Standards festgelegt werden. Aufgrund dieser Notwendigkeit ist die OECD mit der Entwicklung neuer internationaler Steuerregeln betraut.⁵ Das Zwei-Säulen-Projekt der OECD, das sich mit der Besteuerung von digitalen Unternehmen befasst, kann folgendermaßen untergliedert werden: Säule 1 thematisiert die Auswahl der multinationalen Unternehmen (MNE), deren Gewinnverteilung auf die Staaten sowie die Verteilung von Besteuerungsrechten. Die zweite Säule hingegen betrifft eine globale Mindestbesteuerung. Insbesondere im internationalen Steuerrecht gab es erhebliche Debatten über den Schutz von Besteuerungsrechten in der digitalen Wirtschaft.⁶ Die von den Gewinnverlagerungstätigkeiten der Konzerne betroffenen Umsätze belaufen sich auf mehrere hundert Mrd. USD.⁷ Diese können nun durch die Staaten, in denen sie generiert werden, nicht mehr besteuert werden. Einige Staaten, die zu den Profiteuren solcher Gewinnverlagerungsmaßnahmen zählen, sind Singapur, die Schweiz, Irland, die Niederlande sowie die karibischen Inselstaaten Bermuda und Cayman Islands.⁸ Die Vereinigten Staaten, Großbritannien, Deutschland, Italien und Frankreich zählen indes zu den größten Verlierern der Gewinnverschiebungsiniciativen der MNE. Tabelle 1 veranschaulicht dies anhand konkreter Beträge.

Gewonnene Umsätze in Mrd. USD		Verlorene Umsätze in Mrd. USD	
Singapur	132,3	USA	165,29
Irland	129,6	Deutschland	75,55
Niederlande	110,9	Frankreich	42,56
Schweiz	111,9	Großbritannien	109,61
Bermuda & Caymaninseln	134,8	Italien	28,93

Tabelle 1: Gewinner und Verlierer von Gewinnverschiebungsmaßnahmen⁹

Auch wenn die Länder in der Frage der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle uneinig sind, so teilen sie dennoch die Überzeugung, dass eine Änderung der internationalen Steuergesetze unausweichlich ist.¹⁰

⁵ Vgl. auch im Folgenden OECD (2019b), S. 1–2.

⁶ Vgl. BENDLINGER (2019), S. 108–110.

⁷ Vgl. OECD (2021), S. 13.

⁸ Vgl. auch im Folgenden TØRSLØV/WIER/ZUCMAN (2022).

⁹ Vgl. TØRSLØV/WIER/ZUCMAN (2022).

¹⁰ Vgl. FAULHABER (2019).

1.1 Forschungsfrage und Zielsetzung

Diese Masterarbeit thematisiert die folgende Forschungsfrage, die aktuell sowohl aus politischer, als auch aus internationaler Perspektive hochrelevant ist:

Welche Hindernisse und Probleme in Bezug auf die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle bestehen und welche konkreten Maßnahmen stellt die OECD diesen entgegen?

Dabei stehen erstens die Analyse dieser Herausforderungen und zweitens die Schaffung eines Überblicks zum aktuellen Stand der Säule 1 der OECD sowie deren Auswirkungen im Vordergrund dieser Untersuchung. Ein weiteres Element dieser Arbeit ist die Analyse des Unified Approach mit der Frage, ob dieser imstande ist, die aktuellen digitalen Geschäftsmodelle wirksam einer Besteuerung zu unterziehen und bestehende Steuerprobleme zu lösen.

1.2 Methodik und Gang der Untersuchung

Sowohl relevante OECD-Publikationen als auch Zeitschriftenartikel, Aufsätze und wissenschaftliche Bücher und Berichte werden in diese Arbeit einbezogen, um die aufgeworfene Forschungsfrage und deren Bestandteile beantworten zu können.

Im zweiten Kapitel dieser Arbeit wird das Thema der digitalen Geschäftsmodelle beleuchtet. Dort werden die Merkmale dieser erläutert und anschließend einige Beispiele aufgezeigt. Der Schwerpunkt dieses Kapitels liegt auf der Analyse der Hindernisse und Schwierigkeiten, die bei der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle auftreten.

Das dritte Kapitel umfasst die Analyse der Säule 1 der OECD – dabei wird auf den von der OECD im Jahr 2020 veröffentlichte Report „Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint“ zurückgegriffen, wobei dieser ggf. durch aktuellere Reports ergänzt wird. Eine detaillierte Erläuterung und eine kritische Analyse der neuen und verbesserten Nexus- und Gewinnverteilungsregeln sowie der Ziele des neuen Steuersystems sind vorgesehen. Darüber hinaus sollen die Grundzüge der Säule 1 und mögliche Ausnahmeregelungen genauer untersucht werden. Die Analyse des neuen Nexus-Ansatzes und der damit verbundenen, für das internationale Steuerrecht revolutionären Gewinnverteilungsregeln nach Betrag A (Neuzuordnung von Besteuerungsrechten) steht im Mittelpunkt dieses dritten Kapitels.

Im vierten Kapitel werden die Auswirkungen der Säule 1 auf das Steuerumfeld kurz beschrieben. Im letzten Kapitel dieser Untersuchung werden schließlich die bedeutendsten Erkenntnisse zusammengefasst.

2 Grundlagen

2.1 Digitale Geschäftsmodelle und ihre Merkmale

Unternehmen stehen heute unter dem Druck, innovative und digitale Wege zu beschreiten, um die Rentabilität ihrer Geschäftsmodelle zu erhalten. Die Digitalisierung bietet jedoch viele Möglichkeiten, darunter auch die Entwicklung gänzlich neuer und kreativer Geschäftsmodelle.¹¹ Angesichts des technologischen Fortschritts und der stetig sinkenden Kosten von Informations- und Kommunikationstechnologien (IKT) sind diese heute kaum mehr wegzudenken, da sie zur Entwicklung neuer Geschäftsmodelle und Dienstleistungen sowohl im privaten als auch im unternehmerischen Umfeld beitragen.¹² Sie spielen eine Schlüsselrolle in den Geschäftsmodellen der Unternehmen und sind heute ein fester Bestandteil der Unternehmen in vielen Branchen. Diese Entwicklungen haben es den Unternehmen in allen Branchen erleichtert, globale Wertschöpfungsketten für ihre Zwecke zu nutzen.

Im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung digitaler Unternehmen stellt sich zunächst die Frage, ob es überhaupt möglich ist, diese von anderen Unternehmen abzugrenzen, und wenn ja, welche besonderen Merkmale sie aufweisen. Derzeit gibt es keine allgemein akzeptierte Definition eines digitalen Unternehmens, obwohl viele Organisationen intensiv über dieses Thema diskutieren.¹³ Die digitale Wirtschaft kann nicht ohne weiteres isoliert von der traditionellen Wirtschaft betrachtet werden, da die Digitalisierung weitreichenden Einfluss auf alle Geschäftsmodelle nimmt.¹⁴ Um den Status quo aufrechtzuerhalten, ist daher eine (zumindest bescheidene) Trennung zwischen digitalen Unternehmen und traditionellen Unternehmen erforderlich.¹⁵ Es gibt mehrere Quellen, die versuchen, bestimmte Merkmale digitaler Unternehmen zu definieren.

2.1.1 Eigenschaften digitaler Geschäftsmodelle

2.1.1.1 Expansion ohne Masse

In vielen Branchen sind Unternehmen erfolgreich, indem sie ihre Produktionsprozesse auf mehrere Länder ausdehnen und so Zugang zu einem größeren Kundenstamm auf der ganzen Welt erhal-

¹¹ Vgl. BOEHLE/SCHOLTHOLT (2019), S. 919.

¹² Vgl. auch im Folgenden OECD (2015), S. 82–85.

¹³ Vgl. HINTZEN/MEYERING (2017), S. 451, KOWALLIK (2018), S. 599.

¹⁴ Vgl. FEHLING (2014), S. 640.

¹⁵ Vgl. RÜSCHER (2018), S. 419 f.

ten.¹⁶ Außerdem bietet das digitale Zeitalter den Menschen die Möglichkeit, aktiv am Wirtschaftsleben eines Landes teilzunehmen, ohne physisch anwesend zu sein.¹⁷ Die Geschäftstätigkeit kann somit auf Orte und Länder ausgedehnt werden, in denen es keine Anknüpfungspunkte gibt.¹⁸

2.1.1.2 Bedeutung immaterieller Vermögenswerte

Die Tatsache, dass digitale Unternehmen immer mehr in immaterielle Vermögenswerte (VW) wie geistiges Eigentum investieren, ist ein weiteres Merkmal, das ihnen häufig zugeschrieben wird.¹⁹ Dies ist unter anderem auf die fortlaufende Entwicklung von Software, Algorithmen und Kommunikationstools zurückzuführen, die als Grundlage für Plattformen, Websites und andere Funktionen dienen.²⁰ Immaterielle VW unterstützen das wirtschaftliche Wachstum digitaler Geschäftsmodelle sowie die Anpassungsfähigkeit von Geschäftsaktivitäten. Dieses geistige Eigentum kann entweder dem Unternehmen selbst gehören oder von unbeteiligten Dritten bereitgestellt werden.²¹ Immer mehr Geschäftsmodelle stützen sich auf die Nutzung immaterieller VW, da jene die wesentlichen Funktionen digitaler Geschäftsmodelle ermöglichen.

2.1.1.3 Daten und Nutzer und deren Beteiligung

Weitere Merkmale digitaler Geschäftsmodelle sind Daten, Nutzerbeteiligung, Netzwerkeffekte und die Bereitstellung von nutzergenerierten Inhalten. Die OECD schreibt digitalen Unternehmen weiterhin die Eigenschaft zu, dass sie dem Input ihrer Kunden und verschiedenen Datenquellen einen höheren Stellenwert einräumen als traditionelle Unternehmen.²² Infolge der Einbindung der Nutzer in das Netz, wird der Begriffswandel von der Wertschöpfungskette hin zu Wertschöpfungsnetz immer weiter verstärkt.²³ Dies zeigt sich auch in den Geschäftsmodellen sozialer Netzwerke, die ohne Daten, Nutzerbeteiligung und Netzwerkeffekte nicht in ihrer heutigen Form existieren und funktionieren würden.²⁴

¹⁶ Vgl. OECD (2018), S. 24.

¹⁷ Vgl. BUBMANN/REUSCH/MAJEWSKI (2020), S. 585.

¹⁸ Vgl. OECD (2018), S. 24.

¹⁹ Vgl. OECD (2018), S. 24.

²⁰ Vgl. auch im Folgenden OECD (2015), S. 98.

²¹ Vgl. auch im Folgenden OECD (2018), S. 24.

²² Vgl. OECD (2018), S. 54ff.

²³ Vgl. SCHWARZ/STEIN (2017), S. 1526.

²⁴ Vgl. OECD (2018), S. 24–25.

2.1.2 Beispiele digitaler Geschäftsmodelle

2.1.2.1 App-Stores

Die steigende Nachfrage nach Online-Diensten und das Aufkommen von App-Stores sind auf die zunehmende Internetnutzung auf Smartphones und Tablets zurückzuführen.²⁵ App-Stores dienen als zentrale Einkaufsorte und werden den Nutzern über ihre eigenen Geräte zur Verfügung gestellt. Sie ermöglichen es den Nutzern, nach Apps zu suchen, Informationen und Vorschläge zu finden, Apps zu kaufen und diese automatisch auf ihren Geräten installieren zu lassen. Diese Stores bieten häufig sowohl selbst entwickelte (d. h. vom App-Store-Betreiber erstellte Apps) als auch von Dritten erstellte Apps an. Außerdem werden immer mehr Apps nach dem sog. Free-Modell entwickelt. Die Basisfunktionen sind dabei kostenlos, weitere Funktionen hingegen müssen separat bezahlt werden. Die Benutzung solcher Plattformen wird mit der fortschreitenden Digitalisierung deutlich zunehmen.

2.1.2.2 Online-Werbung

Die Online-Werbebranche nutzt das Internet als Plattform für die Vermarktung und den Verkauf von Werbung an Zielgruppen.²⁶ Ein wesentlicher Vorteil der Online-Werbung besteht darin, dass sie ein bestimmtes Publikum gezielt erreicht. Die besten Beispiele für Online-Werbung sind Display-Werbung sowie Suchmaschinenmarketing. Während bei Letzterem Geld dafür bezahlt werden muss, um in den Suchmaschinen zu erscheinen, wird bei der Display-Werbung Geld dafür gezahlt, dass Werbung auf der Grundlage des Nutzerverhaltens oder des Interesses an bestimmten Inhalten angezeigt wird.

2.1.2.3 Cloud-Computing

Die OECD bezeichnet das Cloud-Computing als Online-Computerdienste, die auf Anfrage unter Nutzung physischer und virtueller Ressourcen wie Netzwerke und Server zur Verfügung gestellt werden.²⁷ Ein Vorteil des Cloud-Computings ist dessen Agilität, da standortunabhängig nur mit Hilfe einer stabilen Internetverbindung über eine Vielzahl von unterschiedlichen Endgeräten darauf zugegriffen werden kann. Viele dieser Cloud-Dienste werden den Kunden gratis bereitgestellt, wobei die Erlöse durch Werbung oder den Verkauf von Nutzerdaten generiert werden. Andere Modelle erwirtschaften ihre Erlöse durch Subskriptionsmodelle oder durch die zusätzliche

²⁵ Vgl. auch im Folgenden OECD (2015), S. 90–91.

²⁶ Vgl. auch im Folgenden OECD (2015), S. 91–92.

²⁷ Vgl. auch im Folgenden OECD (2015), S. 92–95.

Bereitstellung eines kostenpflichtigen Premium-Produkts mit erweiterten Funktionen und Features.

2.1.2.4 Online-Plattformen

Online-Plattformen, auch partizipative Netzwerkplattformen genannt, dienen als Intermediäre zwischen Nutzern und bieten diesen eine Plattform. Vor allem sind Internetplattformen in diesem Kontext zu nennen.²⁸ Die Auswahl reicht von Jobbörsen und Partnersuchmaschinen bis hin zu Vergleichswebsites, Online-Spieleanbietern und sozialen Netzwerken. Ihre Nutzer helfen bei der Erstellung, Bereitstellung, Kommentierung und Verbreitung von nutzergenerierten Inhalten. Die Nutzung dieser Plattformen und die Erstellung der Inhalte bringen den Nutzern keine Gewinne ein; die Betreiber selbst können jedoch auf verschiedene Weise Gewinne generieren. Dazu gehören bspw. „Spenden, Nutzungsgebühren auf Basis der abgerufenen Inhalte oder auf Subskriptionsbasis, werbefinanzierte Modelle, Lizenzierung der Inhalte und Technologie an Dritte, Verkauf von Waren und Dienstleistungen an die Nutzer und Verkauf von Nutzerdaten an Marktforschungs- oder andere Unternehmen“²⁹.

2.1.2.5 E-Commerce

Als E-Commerce gilt der „Kauf oder Verkauf von Waren und Dienstleistungen über Computernetze mit Methoden, die speziell dazu konzipiert wurden, Bestellungen entgegenzunehmen oder aufzugeben“³⁰. Der Kauf und der Verkauf müssen online erfolgen, aber Online-Zahlung und Lieferung sind nicht erforderlich.³¹ Der E-Commerce kann einerseits dazu dienen, den Bestellvorgang zu erleichtern, während Waren und Dienstleistungen über herkömmliche Kanäle vertrieben werden. Offline- oder indirekter E-Commerce ist die Bezeichnung für diese Art des E-Commerce. Falls andererseits der E-Commerce den gesamten Bestell- und Lieferprozess übernimmt, wird er auch als Online- oder direkter E-Commerce bezeichnet. Die OECD unterteilt den E-Commerce weiter in Consumer-to-Consumer(C2C)-, Business-to-Business(B2B)- und Business-to-Customer(B2C)-Modelle.

²⁸ Vgl. auch im Folgenden OECD (2015), S. 96.

²⁹ OECD (2015), S. 96.

³⁰ OECD (2015), S. 85.

³¹ Vgl. auch im Folgenden OECD (2015), S. 85–88.

2.1.2.6 Online-Zahlungsdienste

Online-Vermittlungsdienste sollen Finanztransaktionen vereinfachen, indem sie den physischen Austausch sensibler Finanzdaten zwischen den Transaktionspartnern überflüssig machen.³² In diesem Fall dienen die Zahlungsdienstleister als Vermittler zwischen Online-Käufern und -Händlern. Sie erhalten die Zahlungen des Käufers, bearbeiten diese und überweisen sie dann auf das Konto des Verkäufers. Den Nutzern solcher Online-Zahlungsdienste werden zahlreiche Vorteile geboten, insbesondere Sicherheit, da keine sensiblen Daten ausgetauscht werden, die Schnelligkeit der Überweisungen im Vergleich zu herkömmlichen Methoden und die Möglichkeit, mit einer Vielzahl von Währungen zu bezahlen. Die Geschäftsmodelle dieser Online-Zahlungsdienste können stark variieren. Einige Anbieter „verlangen in der Regel eine Gebühr für jede abgeschlossene Transaktion, die entweder in Form einer Pauschalgebühr oder als Prozentsatz des Transaktionswerts erhoben wird. Einige verlangen jedoch auch monatliche Gebühren oder Gebühren für bestimmte Zusatzleistungen“³³.

2.2 Hindernisse und Schwierigkeiten bei der Besteuerung digitaler

Geschäftsmodelle

„Die Ausweitung der digitalen Wirtschaft bringt viele Vorteile mit sich, bspw. in Bezug auf Wachstum, Beschäftigung und Lebensqualität im Allgemeinen. Sie stellt die politischen Entscheidungsträger jedoch auch vor zahlreiche Herausforderungen. Diese Herausforderungen gehen weit über nationale und internationale Steuerpolitik hinaus [...]“³⁴ Nach der OECD können alle derzeit tätigen, nicht digitalen Unternehmen von den Änderungen des Steuerrechts betroffen sein.³⁵ Während die Vermeidung der Doppelbesteuerung das primäre Ziel des internationalen Steuerrechts ist, steht im Zeitalter der Digitalisierung die Vermeidung von Missbrauch und doppelter Nichtbesteuerung im Vordergrund.³⁶ Veränderte Geschäftsmodelle, Verrechnungspreise, interne Kapitalisierungsregeln oder die Zuteilung immaterieller VW sind nur einige der häufig genutzten Steuerschlupflöcher in gesetzlichen Vorschriften.³⁷ Zudem ermöglichen hybride Geschäftsmodelle unter

³² Vgl. auch im Folgenden OECD (2015), S. 88–90.

³³ Vgl. OECD (2015), S. 89.

³⁴ OECD (2015), S. 144.

³⁵ Vgl. OECD (2015), S. 12.

³⁶ Vgl. KEMPELMANN (2019), S. 664.

³⁷ Vgl. auch im Folgenden EAAG (2020), S. 61.

anderem das Entstehen sog. weißer Einkünfte. Diese Einkünfte entstehen, wenn zuvor steuerpflichtiges Einkommen nun in keinem Land mehr der Besteuerung unterliegt, weil der Tatbestand in zwei Ländern unterschiedlich behandelt würde.

2.2.1 Strategien zur Gewinnverlagerung und zur Gewinnvermeidung

Die von MNE angewandten Strategien zur Gewinnvermeidung und Gewinnverlagerung sind Gegenstand intensiver Diskussionen, seit die OECD im Jahr 2014 ihre ersten Berichte dazu veröffentlicht hat. Die Unterschiede in nationalen Steuersystemen können dazu führen, dass international tätige, steuerpflichtige Unternehmen in voller Übereinstimmung mit den Gesetzen der jeweiligen Staaten handeln, aber sie ermöglichen es ihnen auch, von Steuergesetzen und -vorschriften zu profitieren, die ihnen bei einer rein inländischen Tätigkeit nicht zur Verfügung stehen würden.³⁸ „Wenn dieselbe Transaktion in zwei oder mehr Steuerrechtsordnungen einer unterschiedlichen Besteuerung unterworfen wird“³⁹, spricht man auch von Steuerarbitrage.⁴⁰

Konzerninterne Verrechnungspreise können so von Konzernen mit Tochtergesellschaften in Ländern mit unterschiedlich hohen Steuersätzen als Schlupfloch zur Gewinnminderung genutzt werden.⁴¹ Neben Waren und Dienstleistungen können auch für Patente, Lizenzen oder andere Rechte Verrechnungspreise festgelegt werden.⁴² Bereits in den vergangenen Jahren war Amazon deswegen in die Kritik geraten:⁴³ Der amerikanische multinationale Konzern hat neben der Europazentrale auch eine in Luxemburg ansässige Holdinggesellschaft. Diese Holding war mit der Ausgabe dieser konzerninternen Lizenzen beauftragt und wurde dafür mit hohen Lizenzgebühren entschädigt. Dies führte dazu, dass im Jahr 2016 trotz eines Umsatzes von 21,6 Mrd. EUR in der EU nur ein Gewinn i. H. v. 59,6 Mio. EUR erwirtschaftet wurde, sodass nur eine Steuerbelastung von 16,5 Mio. EUR (oder 0,076 %) anfiel.⁴⁴ Trotz der weltweiten Corona-Krise erfasste Amazon 2020 in Europa einen Umsatzrekord von knapp über 44 Mrd. EUR.⁴⁵ Dabei betrug die Steuerlast für den daraus resultierenden Gewinn 0 EUR. Somit steht das Unternehmen erneut in der öffentlichen Kritik, zumal es Amazon gelungen ist, in seiner Europazentrale in Luxemburg durch die erwähnten

³⁸ Vgl. KOFLER/KOFLER (2009), S. 382.

³⁹ BUNDESRAT (2007), S. 76.

⁴⁰ Vgl. KOFLER/KOFLER (2009), S. 382.

⁴¹ Vgl. DESAI/FOLEY/HINES (2006), S. 515.

⁴² Vgl. HENTZE (2015), S. 45.

⁴³ Vgl. auch im Folgenden HERWARTZ (2021).

⁴⁴ Vgl. FLOOD (2017).

⁴⁵ Vgl. auch im Folgenden STADLER (2021).

Steuermodelle eine Steuerrückerstattung von fast 56 Millionen EUR zu erzielen. Daher sollten Preise für Waren und Dienstleistungen, die unternehmensintern bereitgestellt werden, so angesetzt werden, wie es auch für Drittunternehmen vernünftigerweise zu erwarten wären.⁴⁶

Erst wenn unangemessene und nachweislich überhöhte Preise für Aufträge festgelegt wurden, kann man von einer rechtswidrigen Handlung sprechen.⁴⁷ Es ist jedoch nur schwer festzustellen, ob dieses Verhalten gegen gesetzliche Vorschriften verstößt. Problematisch ist in diesem Fall, dass es bei diesen Transaktionen innerhalb des Unternehmensumfelds, insbesondere bei internen Patenten und Lizenzen, an vergleichbaren Werten fehlt.⁴⁸ Dabei können diese so einzigartig in ihrem Umfang werden, sodass ein Fremdvergleich als ausgeschlossen angesehen werden kann.⁴⁹

Ein weiteres Beispiel für ein klassisches Steuersparmodell für Unternehmen ist die Unterkapitalisierung, auch bekannt als "Thin Capitalization"⁵⁰. Unterkapitalisierung ist somit eine Möglichkeit der Gewinnverlagerung für MNE durch Änderung der internen Finanzierungsvereinbarungen. Bspw. kann ein MNE mit Sitz in einem Land mit hohen Steuern einen Darlehensvertrag mit einer Tochtergesellschaft in einem Niedersteuerland abschließen. Daraufhin kann das MNE im Hochsteuerland die Zinszahlungen von der Bemessungsgrundlage abziehen. Die Zinszahlungen der Tochtergesellschaft für die Gewährung des Kredits werden daher im Land mit geringerem Steuersatz nur minimal besteuert. In Deutschland wird die steuerliche Abzugsfähigkeit durch die 2007 vom Fiskus eingeführte Zinsschranke limitiert.

2.2.2 Ansatzpunkt der physischen Präsenz

Nach Zinowsky stellen die derzeitigen Nexus-Regeln, also die steuerlichen Anknüpfungspunkte, die größte Herausforderung für das internationale Steuerrecht dar.⁵¹ Das Grundproblem besteht darin, dass es im digitalen Bereich zwar eine gewisse grenzüberschreitende Präsenz gibt, aber wenn es um die Regulierung digitaler Unternehmen geht, keine physische Präsenz oder keine operative Präsenz in den Ländern vorliegt, in denen die Einnahmen erzielt werden.⁵² Der derzeitige steuerliche Betriebsstättenbegriff knüpft jedoch an das Konzept einer physischen Präsenz an.⁵³

⁴⁶ Vgl. DESAI/FOLEY/HINES (2006), S. 515.

⁴⁷ Vgl. auch im Folgenden HERWARTZ (2021).

⁴⁸ Vgl. DESAI/FOLEY/HINES (2006), S. 517.

⁴⁹ Vgl. HERWARTZ (2021).

⁵⁰ Vgl. auch im Folgenden HENTZE (2015), S. 47.

⁵¹ Vgl. ZINOWSKY (2019), S. 811–812.

⁵² Vgl. HEGGMAIR/RIEDL/WUTSCHKE (2015), S. 93.

⁵³ Vgl. auch im Folgenden KOWALLIK (2018), S. 600.

Dieser Mangel führt zu Problemen bei der Abgrenzung der Besteuerungsrechte. Als Betriebsstätte im Sinne des § 12 Abgabenordnung (AO) wird jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage bezeichnet, die den Betrieb eines Unternehmens unterstützt.⁵⁴ Die Betriebsstätte muss dabei sowohl räumlich abgrenzbar als auch vor Ort fixiert sein. Darüber hinaus muss das Unternehmen einen dauerhaften Besitz an der Betriebsstätte haben, der von niemandem entzogen werden kann.⁵⁵ Ein weiteres Unterscheidungsmerkmal ist, dass der Standort dem Unternehmen unmittelbar und für einen bestimmten Zeitraum dienen muss, auch wenn es sich nur um unterstützende oder assistierende Tätigkeiten handelt.⁵⁶ Eine personelle Präsenz ist hier nicht erforderlich.

Die Definition in Artikel 5 Abs. 1 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) ähnelt derjenigen in § 12 AO, allerdings gibt es einige wesentliche Unterschiede:⁵⁷ So lässt das OECD-MA keine Rückschlüsse auf die Notwendigkeit einer Verfügungsmacht zu. Außerdem reicht es nicht aus, wenn die Betriebsstätte nur dem Unternehmen dient.⁵⁸ Vielmehr muss die Tätigkeit oder der Betrieb ganz oder zumindest teilweise in der Betriebsstätte ausgeübt werden. Dies führt zu einer Einschränkung der Definition in der AO, da die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)-Rechts dem nationalen Recht vorgeht.⁵⁹ Ohne physische Präsenz geht der notwendige Anknüpfungspunkt für die Betriebsstätte verloren.⁶⁰

In der Literatur werden verschiedene Verbindungsmöglichkeiten diskutiert, von denen jedoch keine den betrieblichen Anforderungen an den Tatbestand vollkommen gerecht wird. Obwohl das Internet als Eckpfeiler der digitalen Wirtschaft gilt, hat es weder eine physische Präsenz noch haben Unternehmen die Verfügungsmacht. Da sich mobile Endgeräte ständig in Bewegung befinden und deren Nutzungsdauer nicht einheitlich qualifiziert werden kann, scheiden auch diese für den Tatbestand aus.⁶¹ Hinzu kommt, dass es der verwendeten Software, die einen immateriellen VW darstellt, an physischer Präsenz und Langlebigkeit mangelt.⁶² Lediglich ein Server, der sich an einem festen Standort wie einer Serverfarm befindet, kann zwecks ortsabhängiger Fixierung und

⁵⁴ Vgl. auch im Folgenden HEINSEN (2021) Rn. 9-10, MÖLLER (2005), S. 351.

⁵⁵ Vgl. GERTSCH (2020) Rn. 5.

⁵⁶ Vgl. auch im Folgenden KOENIG (2021) Rn. 18.

⁵⁷ Vgl. auch im Folgenden WASSERMEYER (2021), art. 5 Rn. 5.

⁵⁸ Vgl. auch im Folgenden GERTSCH (2020) Rn.19.

⁵⁹ Vgl. DÜREN (2021)§ 12 AO, Rn. 44.

⁶⁰ Vgl. auch im Folgenden KESSLER/PETER (2000), S. 1545.

⁶¹ Vgl. DÜREN (2021)§ 12 AO, Rn. 21.

⁶² Vgl. HEGGMAIR/RIEDL/WUTSCHKE (2015), S. 96.

der Abgrenzbarkeit als Betriebsstätte aufgefasst werden.⁶³ Hieraus ergibt sich ein weiteres Problem, denn der Server muss nicht zwingend am Standort der Wertschöpfung liegen, d. h. in dem Staat, in welchem er seine Einkünfte generiert.

So lässt sich zeigen, dass für die derzeit geltenden Tatbestandsmerkmale einer Betriebsstätte kein befriedigender Anknüpfungspunkt existiert. Das heutige Zeitalter der Digitalisierung macht es unmöglich, dass die bestehenden Steuergesetze nur auf dem Grundsatz der physischen Präsenz beruhen, so die OECD.⁶⁴ Da diese Regeln aus den 1920er Jahren stammen, sind sie angesichts der zunehmenden Globalisierung nicht mehr relevant und stellen keine gerechte Besteuerung mehr dar.

2.2.3 Komplexität der Wertschöpfung

„Das Recht, Steuern auf den Gewinn eines Unternehmens zu erheben, hat das Land, in dem die Wertschöpfung stattfindet – besteuert wird dort, wo Wert geschaffen wird.“⁶⁵

Die zunehmende Masse immaterieller VW die bspw. durch das Sammeln von Daten oder das Betreiben eines Netzwerks generiert werden, werden in den DBA lediglich als Routinearbeiten aufgefasst, weshalb diese keine physische Betriebsstätte begründen können. Somit werden digitale Geschäftsmodelle wegen fehlender Besteuerungsrechte begünstigt.⁶⁶ Einige Länder teilen die Überzeugung, dass die Nutzer, ihre Daten und ihr Mitwirken die bedeutendsten Triebkräfte für die Wertschöpfung digitaler Unternehmen darstellen und für diese Unternehmen von größter Bedeutung sind.⁶⁷ Junkers hingegen betont, dass digitale Geschäftsmodelle nicht ausschließlich durch die Erhebung und Analyse von Daten erfolgreich sind, sondern hauptsächlich durch die Generierung neuartiger und signifikanter Produkte und Dienstleistungen für Kunden.⁶⁸ Die Schaffung und Entwicklung dieser digitalen Geschäftsmodelle sind daher der wesentliche Bestandteil einer nutzerorientierten Wertschöpfung.

Laut Boehle und Scholtholt kann der Beitrag, den die Nutzer zusteuern, nicht als Beitrag zur Wertschöpfung gewertet werden.⁶⁹ Daraufhin sollte der Marktstaat erst dann die Besteuerung vornehmen, wenn dies geschehen ist. Die Wertschöpfung liegt nicht nur bei den Urhebern, sondern auch

⁶³ Vgl. auch im Folgenden FINDEIS/EICKMANN (2008), S. 142.

⁶⁴ Vgl. auch im Folgenden OECD (2019c), S. 6.

⁶⁵ SCHNEEMELCHER/DITTRICH (2019), S. 3.

⁶⁶ Vgl. SCHNEEMELCHER/DITTRICH (2019), S. 1–5.

⁶⁷ Vgl. OECD (2018), S. 25.

⁶⁸ Vgl. auch im Folgenden JUNKERS (2018), S. 372–373.

⁶⁹ Vgl. auch im Folgenden BOEHLE/SCHOLTHOLT (2019), S. 923.

bei der Datenverarbeitung. Diese Weiterverarbeitung findet typischerweise in der Unternehmenszentrale statt. Aus diesem Grund wäre es unangemessen, eine Digitalsteuer einzuführen oder das Steuerrecht an digitale Geschäftsmodelle anzupassen. Nach Ansicht der OECD können Daten sowohl eine Vorleistung im Wertschöpfungsprozess bieten als auch wahrscheinlich auf vielfältige Weise einen wesentlichen Beitrag zur Wertschöpfung leisten.⁷⁰

Die steigende Abhängigkeit des Wertschöpfungsprozesses von Daten stellt den Gesetzgeber vor neue Probleme. Für die OECD ist noch unklar, inwieweit Daten in dem Staat, in dem sie erzeugt werden, der Besteuerung unterzogen werden sollen oder wie diese in Zukunft für Steuerzwecke qualifiziert und evaluiert werden sollen. Nach Ansicht der OECD wird das Ergebnis dieser Diskussion einen erheblichen Einfluss darauf haben, ob es grundlegende Probleme mit dem internationalen Steuerrecht gibt oder, ob die Grenzen dieses Rechts erst durch die sich entwickelnden Geschäftsmodelle und digitalen Unternehmen deutlich werden.⁷¹

2.2.4 Klassifizierung der Erlöse

Die Qualifizierung von Zahlungen und Einkünften ist eine zusätzliche Herausforderung bei digitalen Geschäftsmodellen.⁷² Wie Zahlungen ordnungsgemäß klassifiziert werden können, ist im Zusammenhang mit neuen digitalen Waren und Dienstleistungen unklar. Dies ist insbesondere bedeutend, wenn es um das Geschäftsmodell des Cloud-Computings geht. Weiterhin ist es unklar, wie der Wert zu qualifizieren ist, der z. B. durch Daten generiert wird.⁷³ Die Einordnung in die gängigen Einkunftsarten nach innerstaatlichem Recht ist bei digitalen Geschäftsmodellen oft weniger leicht als bei konventionellen Unternehmen. So ist z. B. unklar, ob Zahlungen im Zusammenhang mit Cloud-Computing als Entgelte für technische Leistungen, erbrachte Dienstleistungen (Unternehmensgewinne) oder als Vermietung eines Teils eines Servers (Lizenzgebühren) einzustufen sind. Während nach den meisten Steuergesetzen Unternehmensgewinne eine physische Präsenz im betreffenden Staat erfordern, um der Besteuerung zu unterliegen, können andere Arten von Einkünften, wie Lizenzgebühren, einer Quellensteuer unterliegen. Die Art und Weise, wie die Zahlungen klassifiziert werden, kann daher von hoher Relevanz sein. Somit muss geklärt werden, ob die bestehenden Regeln für einige neue Geschäftsmodelle ausreichend anwendbar sind.

⁷⁰ Vgl. auch im Folgenden OECD (2015), S. 152.

⁷¹ Vgl. OECD (2018), S. 26.

⁷² Vgl. auch im Folgenden HIDIEN/VERSIN (2019), S. 768.

⁷³ Vgl. auch im Folgenden OECD (2015), S. 145–156.

3 Der OECD-Blueprint

Nach der am 8. Oktober 2021 erzielten entscheidenden Einigung über eine Zwei-Säulen-Lösung zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen, die sich aus der Digitalisierung der Wirtschaft ergeben, haben sich 138 Mitglieder dem OECD/G20-Rahmenwerks zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (engl. *Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) angeschlossen.⁷⁴ Während sich die zweite Säule auf eine globale Mindeststeuer konzentriert, die alle verbleibenden BEPS-Probleme lösen soll, konzentriert sich die erste Säule auf die Verflechtung und die Gewinnverteilung.⁷⁵ Im Folgenden wird lediglich die Säule 1 des Ansatzes betrachtet.

3.1 Ziele des OECD-Blueprints

Neben der Förderung eines gerechteren und nachhaltigeren Wachstums und der Verbesserung des Wohlstands fördert die digitale Transformation auch Innovationen, schafft Effizienzgewinne und verbessert die Dienstleistungen.⁷⁶ Der Umfang und das Tempo dieses Wandels führen jedoch in vielen Politikbereichen zu Schwierigkeiten, so auch im Steuerwesen. Die internationale Gemeinschaft hat die Reform des internationalen Steuersystems seit mehreren Jahren zur Priorität erklärt. Dies geschah, um die durch die Digitalisierung der Wirtschaft verursachten steuerlichen Herausforderungen zu bewältigen, die Stabilität des internationalen Steuerrahmens wiederherzustellen und weitere unkoordinierte unilaterale Steuermaßnahmen zu verhindern.

3.1.1.1 Modernisierung des internationalen Steuerrechts

Aufgrund des wachsenden Anteils der digitalen Wirtschaft ist es zwingend notwendig, das internationale Steuerrecht zu modernisieren, um Gerechtigkeit und Gleichheit zu gewährleisten und den internationalen Steuerrahmen angesichts neuer und sich verändernder Geschäftsmodelle zu stärken.⁷⁷ Über die Erreichung eines einheitlichen internationalen Steuerrechts sind sich die Mitgliedstaaten einig.⁷⁸ Dieses Vorhaben kann nur durch globale Bereitschaft erreicht werden. Außerdem fördert dies das weltweite Wachstum, die Investitionsbereitschaft und den Wohlstand, die weitere bedeutende Ziele darstellen. Die Reduktion der Komplexität sowie das Vermeiden der Doppelbesteuerung können lediglich durch ein multinationales Abkommen erreicht werden.

⁷⁴ Vgl. OECD (2023a), S. 1.

⁷⁵ Vgl. OECD (2020b), S. 3.

⁷⁶ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 7.

⁷⁷ Vgl. OECD (2023a), S. 1.

⁷⁸ Vgl. auch im Folgenden HIDIEN/VERSIN (2019), S. 769.

3.1.1.2 Vermeidung nationaler Alleingänge

Die OECD ist gezwungen, ihr Vorhaben für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft schneller als geplant voranzutreiben, da insbesondere nationale Alleingänge die Problematik eines einheitlichen Systems verschärfen.⁷⁹ Durch diese Alleingänge würden die Compliance-Kosten steigen und ein Wettkampf bezüglich der Besteuerungsrechte entstünde,⁸⁰ was in einer Instabilität des globalen Steuerrechts münden würde.⁸¹ Nach der OECD würden sich vermehrt nationale Alleingänge nachteilig auf die weltweiten Investitionen und das Wachstum sowie auf die Lebensfähigkeit und die Bedeutung des internationalen Steuersystems auswirken.⁸² Als Folge wird erwartet, dass jede konsensbasierte Vereinbarung eine Zusage der Teilnehmer des Inclusive Frameworks dahingehend beinhaltet, eine einheitliche Vereinbarung umzusetzen und gleichzeitig alle einschlägigen unilateralen Maßnahmen einzustellen.⁸³

EU-Digitalsteuer. Die EU-Kommission hat bereits am 21. März 2018 einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Umsetzung einer Digitalsteuer (Digitalsteuer-RL-Entwurf) auf supranationaler Ebene veröffentlicht, da die globalen Prozesse und Verhandlungen nur langsam voranschreiten und eine rasche Lösung nicht zu erwarten war.⁸⁴ Diese Steuer umfasst Erträge aus bspw. dem Verkauf von Online-Werbeflächen, digitalen Vermittlungsgeschäften oder auch aus dem Verkauf von Daten. Dabei würden diese Steuer und die daraus resultierende Steuerschuld lediglich bei Unternehmen Anwendung finden,⁸⁵ die „jährliche weltweite Gesamterträge in Höhe von 750 Mio. EUR und EU-Erträge in Höhe von 50 Mio. EUR“⁸⁶ erzielen.

Neben der Einführung einer Digitalsteuer hat die EU-Kommission umfangreiche Untersuchungen durchgeführt, um zu ermitteln, wie digitale Unternehmen langfristig gerecht besteuert werden können.⁸⁷ Die EU-Kommission hat am 21. März 2018 (zeitgleich mit dem Digitalsteuer-RL-Entwurf)

⁷⁹ Vgl. KEMPELMANN (2019), S. 663.

⁸⁰ Vgl. BENDLINGER (2017), S. 180.

⁸¹ Vgl. FAULHABER (2019), S. 51–52.

⁸² Vgl. OECD (2019c), S. 4.

⁸³ Vgl. OECD (2020a), S. 8.

⁸⁴ Vgl. EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018c).

⁸⁵ Vgl. EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018a).

⁸⁶ EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018a).

⁸⁷ Vgl. auch im Folgenden EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018b), S. 3ff.

einen Vorschlag – den sog. SDP-RL-Entwurf – zur Festlegung von Regeln für die Unternehmensbesteuerung von Unternehmen mit erheblicher digitaler Präsenz vorgelegt. Nach Ansicht der EU-Kommission ist dieser Vorschlag umfassend und angemessen für die Besteuerung von digitalen Unternehmen. Mit dieser Richtlinie sollen die Mitgliedstaaten dazu veranlasst werden, ihre verschiedenen Definitionen von Betriebsstätten für Körperschaftsteuerzwecke zu erweitern, sodass auch eine signifikante digitale Präsenz (SDP) ausreicht, um eine Betriebsstätte im jeweiligen Land zu begründen.⁸⁸ „Von einer ‚digitalen Präsenz‘ oder einer virtuellen Betriebsstätte einer digitalen Plattform in einem Mitgliedstaat wird ausgegangen, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

- Jährliche Erträge von mehr als 7 Mio. EUR in einem Mitgliedstaat;
- Mehr als 100 000 Nutzer in einem Steuerjahr in einem Mitgliedstaat;
- Abschluss von mehr als 3000 Geschäftsverträgen über digitale Dienstleistungen zwischen dem Unternehmen und gewerblichen Nutzern in einem Steuerjahr.“⁸⁹

Insgesamt lässt sich festhalten, dass die EU bislang zwei Ansätze erörtert hat: erstens die sofortige Einführung einer Digitalsteuer und zweitens die langfristige Strategie der Entwicklung einer SDP.

Frankreich. Das französische Parlament hat am 11. Juli 2019 eine Sondersteuer auf bestimmte digitale Transaktionen beschlossen.⁹⁰ Diese Steuer sollte spätestens am 1. Januar 2019 rückwirkend in Kraft treten. Dem Gesetz zufolge beziehen sich digitale Umsätze auf Verrechnungen, die aus folgenden Quellen stammen: dem Verkauf von Online-Werbeflächen, dem Verkauf von Nutzerdaten oder digitalen Vermittlungsgeschäften. Die französische Digitalsteuer fällt erst an, wenn das betreffende Unternehmen einen weltweiten Umsatz von mindestens 750 Millionen EUR und einen inländischen Umsatz von mindestens 25 Millionen EUR erzielt.⁹¹

Der globale Schwellenwert wurde aus dem EU-Digitalsteuer-RL-Entwurf übernommen, der nationale Schwellenwert wurde jedoch gesenkt (zum Zeitpunkt des Digitalsteuer-RL-Entwurfs lag er bei 50 Mio. EUR). Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Aufteilung der Umsätze) und des Steuersatzes (3 %) erfolgte wie beim Digitalsteuer-RL-Entwurf.

⁸⁸ Vgl. EILERS/OPPEL (2018), S. 361, 368.

⁸⁹ EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018a).

⁹⁰ Vgl. auch im Folgenden GRABL/KOCH (2019), S. 880ff.

⁹¹ Vgl. auch im Folgenden MARQUARDT (2020), S. 337ff.

Österreich. Kurz nach der französischen Initiative bekräftigte auch Österreich seine Absicht, eine Digitalsteuer einzuführen.⁹² Zu diesem Zweck hat das österreichische Bundesministerium für Finanzen (BMF) das Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020) geschaffen, das am 10. Oktober 2019 vom Bundesrat gebilligt wurde und am 1. Januar 2020 in Kraft trat. Onlinewerbeleistungen, wie sie gem. 1 Abs. 1 und 2 Abs. 1 DiStG 2020 aufgeführt sind, unterliegen der Digitalsteuer, wenn sie von Online-Händlern im Inland gegen Entgelt bezogen werden und deren globale Werbeeinnahmen 750 Mio. EUR sowie zugleich die inländischen Umsätze 25 Mio. EUR übersteigen.⁹³ Es ist ersichtlich, dass Österreich den globalen Grenzwert der EU übernommen hat, während nationale Grenzwert abermals auf 25 Millionen EUR reduziert wurde.

Weitere Staaten. Andere Staaten sind dem Vorhaben Frankreichs und Österreichs gefolgt und haben ähnliche Maßnahmen ergriffen:⁹⁴ In Italien wird seit dem 1. Januar 2020 eine Digitalsteuer von 3 % auf Einnahmen aus der Bereitstellung von Online-Marktplätzen, digitalen Plattformen und Datenverkäufen erhoben. Die Digitalsteuer wird von Unternehmen erhoben, die einen nationalen Umsatz von mehr als 5,5 Millionen EUR und einen weltweiten Umsatz von mehr als 750 Millionen EUR aus den diskutierten Dienstleistungen erzielen.

Im Einklang mit den von der EU vorgeschlagenen Leitlinien schlägt Spanien eine Digitalsteuer in Höhe von 3 % auf Einnahmen aus Online-Werbung und Vermittlungsdiensten sowie den Verkauf von Daten vor, wenn diese sich in Bezug auf Nutzer und Nutzung eindeutig auf Spanien beziehen. Nach dem Gesetzentwurf vom 23. Oktober 2018 hat die spanische Regierung diesen am 18. Januar 2019 gebilligt und im Boletín Oficial del Estado (BOE) veröffentlicht; dieser wurde aber noch nicht vom Gesetzgeber verabschiedet. Demgemäß unterliegen Unternehmen der Besteuerung, die den globalen Schwellenwert von 750 Mio. EUR und den lokalen Schwellenwert von 3 Mio. EUR überschreiten.

⁹² Vgl. auch im Folgenden MARQUARDT (2020), S. 337ff.

⁹³ Vgl. auch im Folgenden BMF ÖSTERREICH (2019), § 1 und § 2 .

⁹⁴ Vgl. auch im Folgenden MARQUARDT (2020), S. 337ff.

3.2 Analyse des Unified Approaches im OECD-Blueprint

Aufgrund der zunehmenden öffentlichen Aufmerksamkeit, hochgradig digitalisierte Unternehmen einer gerechten Besteuerung zu unterziehen, verstärkte sich der Druck auf die Politik, dahingehende Lösungen zu finden.⁹⁵ So erarbeiteten die Mitglieder des OECD/G20-Rahmenwerks Ende 2019 und Anfang 2020 den sog. Unified Approach, der auf der Grundlage des Konsultationspapiers „Adressing the Tax Challenges oft the Digitalisation oft the Economy“ der OECD vom 13. Februar bis zum 6. März 2019 beruht. Dabei vereint der Unified-Approach Ansatz drei verschiedene Ansätze: den User-Participation-Ansatz (von dem United Kingdom (UK) vorgeschlagen), den Marketing-Intangibles-Ansatz (von den USA vorgeschlagen) und den significant-Economic Presence-Ansatz.⁹⁶

Die Änderungen der Regeln für die Gewinnzuweisung und den Nexus, die für Unternehmensgewinne gelten, sind Teil der Bemühungen der ersten Säule, das internationale Einkommensteuersystem an neue Geschäftsmodelle anzupassen.⁹⁷ Die Hauptbestandteile der ersten Säule lassen sich gemäß dem Entwurf in drei Kategorien unterteilen: ein neues Besteuerungsrecht für Marktgebiete über einen Anteil des Restgewinns, der auf der Ebene einer MNE (oder eines Segments) berechnet wird (Betrag A), ein fester Ertrag für bestimmte grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten, die physisch in einem Marktgebiet stattfinden, in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz (Betrag B), und Verfahren zur Verbesserung der Steuersicherheit durch effiziente Streitvermeidung und -beilegung.

Die unten aufgeführte Abbildung 1 veranschaulicht die Elemente der Säule 1, die im weiteren Verlauf der Arbeit genauer erläutert werden. Dabei bilden die Elemente Scope (Anwendungsbereich), Nexus (Anknüpfungspunkt), Revenue-Sourcing (Ermittlung des Residualgewinns), Tax-Base-Determination (Steuerbemessungsgrundlage), Profit-Allocation (Gewinnverteilung) und Elimination of double Taxation (Beseitigung der Doppelbesteuerung) die Basis für die Ermittlung des Betrags A. Für die Ermittlung des Betrags B sind dagegen lediglich der Anwendungsbereich, sowie das Quantum erforderlich. Auch die steuerliche Gewissheit findet mit den Elementen Streitbeilegung und Vermeidung für Betrag A und über diesen hinaus, Beachtung.

⁹⁵ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 10.

⁹⁶ Vgl. OECD (2019c), S. 3–6.

⁹⁷ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 11 ff.

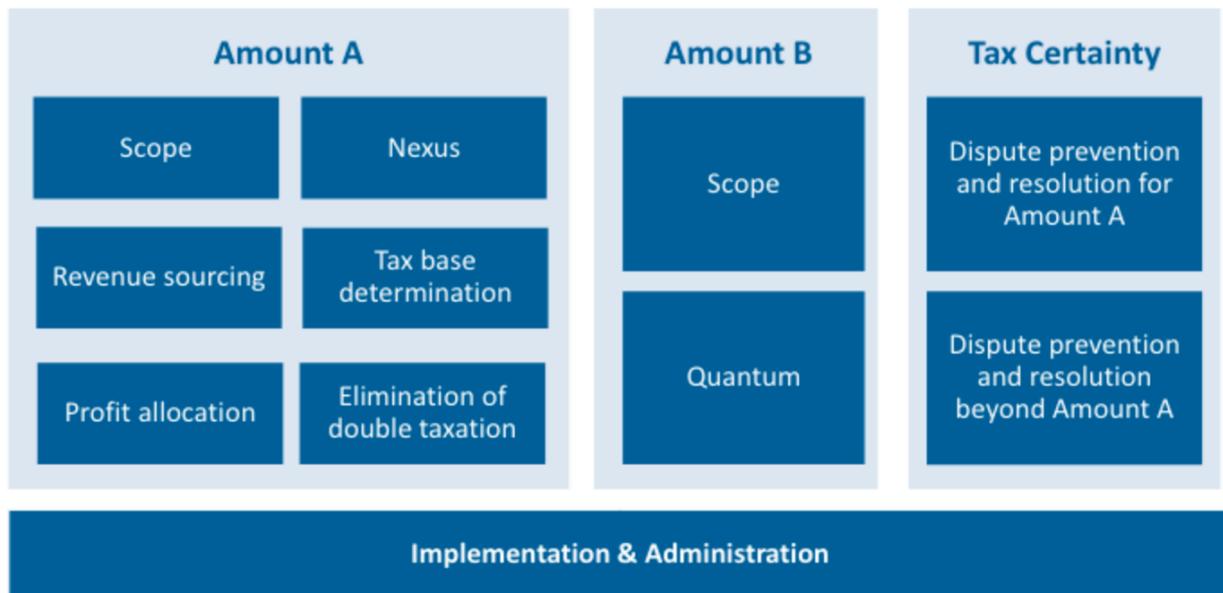


Abbildung 1: Elemente der ersten Säule⁹⁸

3.2.1 Betrag A

Der Betrag A ist die bedeutsamste Komponente der ersten Säule.⁹⁹ Der Zweck des Betrags A besteht darin, dem Staat, in dem die Einnahmen erzielt wurden, das Besteuerungsrecht zu gewähren, ohne dazu eine physische Präsenz in diesem Staat innezuhaben.

3.2.1.1 Anwendungsbereich

Nur multinationale Konzerne, die in den Anwendungsbereich des Betrags A fallen, kommen für das neue Besteuerungsrecht des Betrags A infrage.¹⁰⁰ Zwei Komponenten – ein Aktivitätstest und ein Schwellentest – werden zur Bestimmung des Anwendungsbereichs von Betrag A verwendet.

Aktivitätstest

Um im Laufe der Zeit gleiche Wettbewerbsbedingungen zu schaffen, wurden die Definitionen für automatisierte digitale Dienste (engl. *Automated Digital Services*, ADS) und verbraucherorientierte Unternehmen (engl. *Consumer-facing Businesses*, CFB) in beiden Bereichen mit genügend Spielraum für neue Geschäftsmodelle erstellt.¹⁰¹ Die Bestimmung der ADS- und CFB-Aktivitäten erforderte eine Vielzahl von technischen Studien, die einen erheblichen Zeitaufwand bedeuteten.

⁹⁸ OECD (2020b), S. 11.

⁹⁹ Vgl. auch im Folgenden ANDERWALD (2021), S. 252f.

¹⁰⁰ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 19.

¹⁰¹ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 19–22.

Diese sollen diejenigen multinationalen Unternehmen identifizieren, die in der Lage sind, einen bedeutenden und dauerhaften Beitrag zum Wirtschaftsleben eines Staates zu leisten, ohne notwendigerweise eine entsprechende steuerpflichtige Präsenz in diesem Markt zu haben (basierend auf den aktuellen Nexus-Regeln).

Automated Digital Services. Die bestehende ADS-Definition besteht aus einer allgemeinen Definition, konkret einer Positivliste von Dienstleistungen, die immer in den Anwendungsbereich der ADS fallen, und einer Negativliste von Dienstleistungen, die nicht in den Anwendungsbereich der ADS fallen.¹⁰² Dabei bietet die allgemeine Definition gleichzeitig Sicherheit sowie Flexibilität, da sie durch die erweiterbaren Listen gestützt wird und somit rasche technologische Veränderungen berücksichtigen kann, wodurch neue Geschäftsmodelle auch in Zukunft mit einbezogen werden können. Der Vorteil der Verwendung von Positiv- und Negativlisten besteht darin, dass sie Genauigkeit und Sicherheit in Bezug auf die derzeit akzeptierten Geschäftsmodelle bieten und den betroffenen Unternehmen die Anwendung des allgemeinen Tests ersparen.

In der Praxis können die Unternehmen und die Steuerbehörden die folgenden Regeln wie folgt anwenden: Zunächst wird festgestellt, ob eine Tätigkeit auf der Positivliste aufgeführt ist – gelistete Tätigkeiten führen dazu, dass das betreffende Unternehmen ein ADS-Unternehmen ist. Ist dies nicht der Fall, muss überprüft werden, ob die Tätigkeit negativ gelistet ist – steht das Unternehmen auf der Negativliste, handelt es sich nicht um ein ADS-Unternehmen. Nur wenn eine Tätigkeit in keiner der beiden Listen aufgeführt ist, ist zu prüfen, ob sie die Anforderungen der allgemeinen Definition erfüllt. Nach allgemeiner Definition sind ADS jene,

- bei denen der Dienst auf der Positivliste oder
- der Dienst
 - automatisiert (wenn mithin die Erbringung der Dienstleistung nur noch ein minimales menschliches Eingreifen nach Implementierung des Systems erfordert) und
 - digital (d. h. via Internet oder über ein elektronisches Netzwerk) erbracht wird und
 - nicht auf der Negativliste steht.

Die Positivliste umfasst Cloud-Computing-Dienste, Online-Suchmaschinen, Social-Media-Plattformen, Online-Vermittlungsplattformen, Dienste für digitale Inhalte, Online-Spiele und -Werbedienstleistungen sowie standardisierte Online-Lehrdienste. Sie umfasst auch den Verkauf oder die

¹⁰² Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 19–20 & 22–37.

sonstige Entfremdung von Nutzerdaten. Die Negativliste umfasst indessen kundenspezifische professionelle Dienstleistungen und den Online-Verkauf von Waren und Dienstleistungen, die nicht zu den ADS gehören. Auch kundenspezifische Online-Unterrichtsdienstleistungen, Einnahmen aus dem Verkauf eines physischen Gutes unabhängig von dessen Netzanbindung sowie Dienstleistungen, die den Zugang zum Internet oder einem anderen elektronischen Netz ermöglichen, zählen hierzu.

Consumer-facing Businesses. Unternehmen, die Einnahmen aus dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen erzielen, die typischerweise an Verbraucher verkauft werden – d. h. an Privatpersonen, die Artikel für den persönlichen Gebrauch und nicht für geschäftliche oder berufliche Zwecke kaufen –, sind den CFB zuzuordnen.¹⁰³ Auch solche Unternehmen fallen darunter, die indirekt als Dritte (Vermittler oder Einzelhändler) oder jene im Wege des Franchisings und der Lizenzvergabe auftreten. Somit sind auch jene traditionellen Unternehmen betroffen, die aufgrund der Veränderungen der globalen Wirtschaft durch die Digitalisierung ihre Marke aufgebaut haben oder einen engagierten Kundenstamm entwickeln konnten.¹⁰⁴ „Eine Ware oder Dienstleistung ist ‘gewöhnlich’ an Verbraucher verkauft, wenn die Ware oder Dienstleistung ihrer Art nach in erster Linie für den Verkauf an Verbraucher bestimmt ist. Dies setzt voraus, dass die Ware oder Dienstleistung in einer Weise bereitgestellt wird, die für den persönlichen Verbrauch geeignet ist. [...] ‘Verkauft an’ umfasst den Verkauf, das Leasing, die Lizenz, die Miete oder die Lieferung, sei es direkt oder indirekt (z. B. über einen Makler, Agenten, Vermittler oder Vertreter). Das bedeutet, dass es sich bei der Ware oder Dienstleistung auch dann um eine Verbrauchsware oder -dienstleistung handeln kann, wenn die Vertragspartei des Verkaufs nicht der Endverbraucher ist. [...] Andere dritte multinationale Unternehmen, wie Hersteller, Großhändler und Vertriebshändler, die keine Beziehung zum Kunden haben – sei es vertraglich oder anderweitig – fallen daher nicht in den Anwendungsbereich.“¹⁰⁵

Ausnahmen. Bestimmte natürliche Ressourcen und Finanzdienstleistungen, der Bau, der Verkauf und die Vermietung von Wohnimmobilien sowie die internationale Luft- und Schifffahrt gehören zu den Sektoren, die explizit ausgeschlossen sind und somit nicht unter den Anwendungsbereich von Betrag A fallen.¹⁰⁶ Die Ausnahmen gelten dabei auf Segmentbasis, was bedeutet, dass in ei-

¹⁰³ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 20–21 & 37–46.

¹⁰⁴ Vgl. OECD (2019a), S. 9.

¹⁰⁵ OECD (2020b), S. 38.

¹⁰⁶ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 47–56.

nem multinationalen Unternehmen mit mehreren Geschäftsbereichen einige Tätigkeiten unter eine Ausnahmeregelung fallen können, während andere wiederum nicht darunter fallen. Nicht erneuerbare Rohstoffe (wie Erdöl oder Mineralien), erneuerbare Energieprodukte und ähnliche Energieprodukte (wie Biokraftstoffe, Biogas und grüner Wasserstoff), aber auch erneuerbare Energien (wie land-, fisch- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse) werden unter natürliche Ressourcen vereint.

Zum Baugeschäft zählen sowohl Infrastrukturprojekte wie der Bau von Straßen, Brücken, Kraftwerken usw. sowie das allgemeine Bauwesen mit den Komponenten Gewerbe- und Wohnimmobilien. Für internationale Luft- und Schifffahrtsunternehmen besteht seit langem ein internationaler Konsens darüber, dass sie ihre Gewinne nur in dem Staat besteuern müssen, in dem sie ihren Sitz haben. Diese Sonderbehandlung findet sich sowohl im OECD-MA, als auch im UN-MA in Artikel 8 wieder.

Zum Geschäft der Finanzdienstleistungen zählen Banken, Versicherungen und Vermögensverwaltungen. Diese können einheitlich von ADS-Tätigkeiten ausgeschlossen werden, da die Nutzung digitaler Funktionen in der Regel immer von menschlichem Eingreifen und Urteilsvermögen geprägt ist. Bankgeschäft sind von den CFB-Tätigkeiten auszuschließen, da sie einerseits umfangreichen lokalen Vorschriften ausgesetzt sind und andererseits verbrauchernahe Banken eine lokale Zulassung und Lizenz benötigen. Damit begründen sie eine steuerliche Präsenz an den Standorten, an denen sie ihre Kunden betreuen.

Der Versicherungssektor ist ebenso wie der Bankensektor umfangreichen Regulierungen unterworfen, was zur Folge hat, dass dessen Gewinne des verbrauchernahen Geschäfts in der Regel auch im Marktstaat besteuert werden. Des Weiteren ist es in vielen Staaten illegal, eine Versicherung zu verkaufen, ohne dass der Versicherer vor Ort präsent ist. Innerhalb des Vermögensverwaltungssektors können Fonds ausgeschlossen werden, da diese aktive Unternehmen darstellen und lediglich das Kapital der Anleger bündeln und investieren. Dieser passive Status der Fonds ist daher nach innerstaatlichem Recht, den OECD-Leitlinien sowie den internationalen Steuergrundsätzen immer noch anerkannt. Für Finanzintermediäre finden die Kundeninteraktionen in der Regel lokal im Marktgebiet statt und werden damit lokal besteuert werden. Auch führen die aufsichtsrechtlichen Anforderungen in Bezug auf Anlegerschutz, Eignung und Transparenz zu einer Notwendigkeit einer lokalen physischen Präsenz.

Schwellenwerttest

Wenn die Steuerzahler und die Steuerverwaltungen die neuen Vorschriften umsetzen, wird die Umsetzung des Betrags A wahrscheinlich mit erhöhten Verwaltungs- und Überwachungskosten

einhergehen, vor allem kurzfristig.¹⁰⁷ Größere Unternehmen verfügen wahrscheinlich finanziell, personell und anderweitig über die erforderlichen Ressourcen, um die neuen Vorschriften zu verwalten und umzusetzen sowie die damit verbundenen zusätzlichen Kosten zu decken (z. B. die Kosten für die Durchsetzung der neuen Besteuerungsrechte). Währenddessen könnte es für kleinere multinationale Unternehmen schwierig sein, die erforderlichen Ressourcen aufzubringen. Vor diesem Hintergrund wurden zwei Schwellenwerte erarbeitet – ein globaler Umsatztest und eine Rentabilitätsschwelle. Der simpelste Maßstab für die Bestimmung der Größe scheinen die Bruttoeinnahmen zu sein. Eine Überprüfung der Bruttoeinnahmen würde es ermöglichen, kleinere MNE auf der Grundlage der in den konsolidierten Ergebnissen ausgewiesenen jährlichen Unternehmensgewinne auszuschließen. Zudem ist bedeutsam, dass der Betrag A auf eine überschaubare Anzahl an MNE begrenzt wird, um die Steuerverwaltungen nicht mit der Anwendung des neuen Systems zu überbelasten. Die folgende Tabelle 2 enthält eine Analyse der Anzahl der MNE, die bei Anwendung von Betrag A mit verschiedenen globalen Umsatzniveaus potenziell in den Anwendungsbereich fallen.

Globaler Umsatzschwellenwert (Mio. EUR) ^{2/}	Geschätzte Anzahl der multinationalen Konzerne nach Anwendung des Schwellenwerts für den Gesamtumsatz	Geschätzte Anzahl der multinationalen Konzerne mit einer Haupttätigkeit in ADS- oder CFB-Sektoren nach Anwendung der globalen Umsatzschwelle
750	~8,000	~2,300
1,000	~6,800	~2,000
2,000	~4,100	~1,300
5,000	~2,000	~620
10,000	~1,000	~350

Tabelle 2: Geschätzte Zahl der multinationalen Konzerne oberhalb der potenziellen globalen Umsatzschwellen¹⁰⁸

Der zweite Schwellenwert gilt für multinationale Unternehmen, deren Bruttoeinnahmen den ersten Schwellenwert überschreiten, die aber eine niedrige Rentabilitätsschwelle haben (berechnet aus dem Gewinn vor Steuern im Verhältnis zu den weltweiten Einnahmen). In solchen Fällen wäre der nach der neuen Steuerregelung zurechenbare Gesamtgewinn nicht wesentlich im Vergleich zu den Aufwendungen, die den Unternehmen und den Steuerbehörden bei der Umsetzung der Betrag-A-Regeln entstehen. Letztendlich hat man sich auf eine globale Umsatzschwelle größer als 20 Mrd. EUR und eine Gewinnspanne vor Steuern (Rentabilität) größer als 10 % geeinigt.¹⁰⁹ Die Umsatzschwelle soll sieben Jahre nach Inkrafttreten der ersten Verordnung auf 10 Mrd. EUR gesenkt

¹⁰⁷ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 58–60.

¹⁰⁸ OECD (2020b), S. 59.

¹⁰⁹ Vgl. OECD (2021), S. 6, BENDLINGER (2021), S. 554f., OECD (2022), S. 10–11.

werden, vorausgesetzt, sie wird erfolgreich umgesetzt und die notwendige Rechtssicherheit ist gegeben.¹¹⁰ Die Bestimmung der Residualgewinne (Betrag A), die auf die Marktstaaten verteilt werden, wird auf Unternehmensebene vorgenommen.¹¹¹ Eine Segmentierung sollte nur in den äußersten Notfällen vorgenommen werden, um sicherzustellen, dass ein Unternehmen, selbst wenn seine Gesamtrentabilität unter 10 % liegt, dennoch der Säule 1 zugeordnet werden kann, wenn es ein einzelnes Segment besitzt, das diese Schwelle überschreitet. Dies setzt aber voraus, dass der jeweilige Geschäftsbereich die Umsatzschwelle von 20 Mrd. EUR überschreitet. Aufgrund dieser Schwellenwerte geht man davon aus, dass die Säule 1 global auf etwa 100 MNE angewendet werden kann.¹¹²

3.2.1.2 Nexus

Das Ziel der Ausgestaltung der Nexus-Regeln ist es, die Interessen kleinerer Staaten, insbesondere von Entwicklungsländern, zu wahren und ihrem Wunsch Rechnung zu tragen, das neue Besteuerungsrecht zu nutzen.¹¹³ Die überarbeiteten Verordnungen über den Nexus legen fest, welche Marktgebiete für eine Zuteilung von Betrag A infrage kommen. Sie nehmen keine Anpassungen des Nexus für die Zwecke anderer Steuern, Zollgebühren oder anderer nicht steuerlicher Bereiche vor. Um unvorhergesehene Auswirkungen auf andere geltende steuerliche oder nicht steuerliche Vorschriften zu vermeiden, werden die neuen Nexus-Vorschriften als eigenständige Klausel geschaffen.

Der Nexus-Test ist erfüllt, sobald das MNE in einem Marktstaat einen Umsatz von mehr als 1 Mio. EUR erzielt.¹¹⁴ In kleinen Volkswirtschaften mit einem Bruttoinlandsprodukt von unter 40 Mrd. EUR reicht bereits ein Umsatz von mehr als 250.000 EUR aus (Zweckbindung). Aufgrund dessen sollten die Besteuerungsrechte diesem (Markt-)Staat zugewiesen werden, ohne dass dort eine physische Präsenz erforderlich ist. Nur wenn diese Schwellenwerte überschritten werden, kann der Staat einen Anteil am verbleibenden Gewinn verlangen (Betrag A).

¹¹⁰ Vgl. OECD (2021), S. 6, BENDLINGER (2021), S. 555.

¹¹¹ Vgl. auch im Folgenden OECD (2021), S. 7, BENDLINGER (2021), S. 555, OECD (2022), S. 11.

¹¹² Vgl. BENDLINGER (2021), S. 555.

¹¹³ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 64.

¹¹⁴ Vgl. auch im Folgenden BENDLINGER (2021), S. 555, OECD (2022), S. 13.

3.2.1.3 Regeln für die Ermittlung der Einnahmen

Welche Einnahmen als aus einem bestimmten Marktgebiet stammend behandelt werden, wird durch die Regeln für die Herkunft der Einnahmen bestimmt.¹¹⁵ Für jede Art von relevanten In-Scope-Einkünften wird ein Beschaffungsgrundsatz mit einer Liste akzeptabler spezifischer Indikatoren bereitgestellt, die ein MNE zur Anwendung des Grundsatzes und zur Bestimmung der Zuständigkeit der Quelle zu verwenden hat. Dies geschieht, um die relevanten In-Scope-Einkünfte den jeweiligen Marktstaaten zuweisen zu können. Der überwiegende Charakter von Beiträgen, die unter mehr als eine Kategorie fallen, bestimmt, wie sie kategorisiert werden.¹¹⁶ Erlöse aus Zusatzgeschäften können gemäß der geltenden Beschaffungsverordnung für Zusatzerlöse verteilt werden. Die zulässigen Indikatoren werden in einer Hierarchie geordnet. Der in der Hierarchie an erster Stelle stehende Indikator ist jener, den das MNE verwenden sollte, da er am genauesten ist. Wenn der erste Indikator jedoch nicht verfügbar ist oder wenn das MNE nachweisen kann, dass der erste Indikator unzuverlässig ist, kann das MNE einen alternativen Indikator verwenden, der in der Hierarchie an zweiter Stelle steht.¹¹⁷ Diese Strategie zielt darauf ab, genügend Raum für die Vielzahl der von den MNE verwendeten Datenerhebungsmethoden zu schaffen. Um Unstimmigkeiten zwischen den Steuerverwaltungen und den Steuerpflichtigen zu vermeiden, wird in den Verordnungen dargelegt, wann ein Indikator als nicht verfügbar oder nicht vertrauenswürdig angesehen werden kann.

Des Weiteren müssen die MNE eine Dokumentation darüber führen, weshalb die jeweiligen Indikatoren verwendet wurden, sowie zusammengefasste und periodische Informationen über die Anwendung der Indikatoren zu jeder Art von Einnahmen in jedem Staat bereitstellen, in dem sie tätig sind. Aufgrund einer Vielzahl von Faktoren, einschließlich globaler Datenschutzbestimmungen und administrativer Beschränkungen, sollte von einem MNE nicht erwartet werden, dass es alle Daten im Zusammenhang mit den Indikatoren für jede Transaktion oder Nutzung des Dienstes aufbewahrt. Vielmehr ist zu verlangen, dass es einen starken Kontrollrahmen schafft, auf den sich die Regulierungsbehörden bei ihrer Prüfung verlassen können.

¹¹⁵ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 70.

¹¹⁶ Vgl. auch im Folgenden OECD (2022), S. 13.

¹¹⁷ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 70–71.

In Schema E des „Progress Report on Amount A of Pillar One“ der OECD aus dem Jahr 2022 finden sich eine detaillierte Auflistung der Einnahmequellen, deren Zuweisung an die Gerichtsbarkeiten sowie die jeweils notwendigen Indikatoren und deren Hierarchie untereinander.¹¹⁸ So können beispielhaft nachstehende Einnahmequellen den Staaten zugeordnet werden.¹¹⁹

Einkünfte aus dem Verkauf fertiger Waren: Sofern sie an einen Endkunden verkauft werden, entfallen sie auf den Staat, in dem der Ort der Lieferung an den Endkunden liegt.

Umsätze aus dem Verkauf digitaler Inhalte: Handelt es sich hier nicht um Komponenten, werden sie wie andere Dienstleistungen behandelt, die weiter unten beschrieben werden.

Einnahmen aus dem Verkauf von Bauteilen: Sobald das Bauteil eingebaut ist, werden seine Einnahmen dem Land zugeordnet, in dem der Ort der Lieferung an einen Endkunden liegt.

Umsätze ortsspezifischer Dienstleistungen: Diese werden als in einem Land entstanden behandelt, sofern der Ort der Leistungserbringung in diesem Land liegt.

Werbedienstleistungen: Sie gelten entweder als im Rechtsgebiet in dem sich der Betrachter der Werbung befindet, oder – falls dies nicht möglich ist – am Ort der Anzeige oder des Empfangs der Werbung als entstanden.

Online-Vermittlungsdienste: Zahlungen aus der Bereitstellung von Online-Diensten für den Verkauf oder Kauf von materiellen Gütern, digitalen Inhalten oder Dienstleistungen, die standortunspezifisch sind, betrachtet man folgendermaßen:

- Als im Rechtsgebiet entstanden gilt erstens die Hälfte der Umsätze, wenn sich der Käufer dieser Dienstleistungen in diesem Rechtsgebiet befindet, und
- zweitens die andere Hälfte der Umsätze, sofern sich der Standort des Verkäufers sich in diesem Geltungsbereich befindet.

Transportdienstleistungen: Handelt es sich um Personenbeförderungsdienste, so werden deren Einnahmen so behandelt, als würden sie in der Zuständigkeit des Bestimmungsortes anfallen. Bei

¹¹⁸ Vgl. OECD (2022), S. 64ff.

¹¹⁹ Vgl. auch im Folgenden OECD (2022), S. 14–15.

Güterbeförderungsdiensten wird die Hälfte der Einnahmen dem Herkunftsort und die andere Hälfte dem Bestimmungsort zugeordnet.

Kundenbelohnungsprogramme: Die daraus entstehenden Einnahmen werden, mit dem prozentualen Anteil der aktiven Teilnehmer dieses Programms im jeweiligen Rechtsgebiet, auf die Rechtsgebiete aufgeteilt.

Andere Dienstleistungen: Einkünfte aus sonstigen Dienstleistungen werden als in einer Gerichtsbarkeit entstanden behandelt, sobald dort der Ort der Nutzung der Dienstleistung in dieser liegt.

Einkünfte aus der Lizenzvergabe und sonstigen Veräußerungen: Bei immateriellen Gütern werden die Einnahmen so behandelt, als seien sie im Inland entstanden,

- wenn sich der Ort der Lieferung des immateriellen Guts (auf fertige Waren oder Komponenten bezogen) an einen Endkunden in diesem Staat befindet,
- wenn der immaterielle VW eine Dienstleistung darstellt und der Ort dessen Nutzung im Staat liegt oder
- für immaterielle Güter, die nicht in obige Kategorie fallen, wenn der Ort der Nutzung im Staat liegt.

Wenn der Standort des Nutzers und dessen Daten in einem Rechtsgebiet liegen, so werden diese Nutzerdaten als in der jeweiligen Rechtsordnung entstanden betrachtet.

Umsätze aus der Verpachtung oder dem Verkauf von Immobilien: Einnahmen hieraus werden dort zugewiesen, wo sich der Standort der Immobilie befindet.

Einkünfte aus Zuwendungen der öffentlichen Hand: Wenn die Regierung eines Landes die Zuwendungen gewährt oder finanziert hat, so werden die Einnahmen als in diesem Land entstanden betrachtet.

3.2.1.4 Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage

Aufgrund der internationalen Verflechtung von MNE ist es sinnvoll und notwendig, die Steuerbemessungsgrundlage auf Grundlage der Konzerngewinne zu ermitteln, sodass mit den konsolidierten Abschlüssen begonnen wird.¹²⁰ Dabei soll die Gewinnermittlung nach generell anerkannten Rechnungslegungsstandards (engl. *General Accepted Accounting Principles*, GAAP) durchgeführt werden, die gleichwertige oder vergleichbare Ergebnisse liefern, wie die nach den internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS). Als Grundlage wird das Ergebnis vor Steuer (engl. *Profit Bevor Tax*, PBT) herangezogen, da es normalerweise dem Gewinn entspricht, auf den die Körperschaftsteuer (KSt) erhoben wird. Als Ausgangspunkt für den PBT werden alle konsolidierten Positionen der GuV berücksichtigt. Der PBT soll lediglich durch wenige steuerliche Anpassungen (sog. *Tax Base Determination*) berichtigt werden, um die Verwaltung zu vereinfachen und um die Bemessungsgrundlage weitestgehend an die KSt-Bemessungsgrundlage der Staaten des Inclusive Frameworks anzugleichen. Diese Anpassungen umfassen unter anderem:¹²¹

- die Hinzurechnung des Ertragsteueraufwands,
- den Ausschluss von Dividendenerträgen,
- den Ausschluss von Aktiengewinnen und -verlusten,
- den Ausschluss nicht erstattungsfähiger Kosten,
- Anpassungen des beizulegenden Zeitwerts,
- Anpassungen an die erworbene Eigenkapitalbasis und
- den Ausschluss buchhalterischer Gewinne von ausgeschlossenen Unternehmen.

Eine detailliertere Auflistung findet sich im bereits erwähnten „Progress Report on Amount A of Pillar One“ der OECD in den Schemata F-H wieder.¹²²

Entstandene Verluste sollen dabei grundsätzlich vorgetragen werden können.¹²³ Alle in einem Steuerjahr entstandenen Verluste werden einbehalten und über einen sog. Earn-Out-Mechanismus auf die Folgejahre übertragen.¹²⁴ Dies bedeutet, dass Verluste in Höhe des Betrags A für die betreffende Gruppe oder das betreffende Segment auf einem einzigen Konto ausgewiesen und verwaltet werden, während sie von allen derzeit geltenden ausländischen Verlusterstattungsregeln

¹²⁰ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 98, BENDLINGER (2021), S. 555, OECD (2021), S. 7, OECD (2022), S. 15.

¹²¹ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 98, OECD (2022), S. 15–16.

¹²² Vgl. OECD (2022), S. 16.

¹²³ Vgl. OECD (2020b), S. 98, BENDLINGER (2021), S. 555, OECD (2021), S. 7, OECD (2022), S. 15.

¹²⁴ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 111–113, OECD (2022), S. 16.

getrennt bleiben. Diese Nettoverluste werden anschließend in chronologischer Reihenfolge abgezogen.

3.2.1.5 Gewinnverteilung

Um den verbleibenden Gewinn eines Unternehmens zu isolieren, der im Rahmen von Betrag A möglicherweise neu zugewiesen wird, enthält die Formel zur Berechnung, die nicht auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basiert, drei unterschiedliche Komponenten.¹²⁵ Dabei bildet die Steuerbemessungsgrundlage die Basis. Diese drei unterschiedlichen Komponenten sind:

- eine Rentabilitätsschwelle,
- ein Umverteilungsprozentsatz und
- ein Verteilungsschlüssel zur Aufteilung auf die Marktgebiete.

Nach Anwendung der drei Komponenten wird der resultierende Residualgewinn gegebenenfalls noch durch den sog. Safe-Harbour-Ansatz angepasst.¹²⁶

Rentabilitätsschwelle. Sie dient anstelle eines variablen Prozentsatzes oder einer Verrechnungspreisanalyse dazu, die Komplexität der Berechnung zu vereinfachen, indem sie das Ausmaß der Wechselwirkungen des Betrags A mit den herkömmlichen Vorschriften in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung erheblich verringert.¹²⁷ Diese Reduzierung der Komplexität wird erreicht, indem für die Rentabilitätsschwelle ein fester Prozentsatz verwendet wird. Dabei wird das Verhältnis zwischen PBT und Umsatz als Auswahlkriterium verwendet. Die folgende Tabelle 3 zeigt die Auswirkungen der Rentabilitätsschwelle auf die Anzahl an MNE, die dadurch in den Geltungsbereich fallen.

Rentabilität Schwellenwert	Geschätzte Anzahl von multinationalen Konzernen im Geltungsbereich	Geschätzter globaler Restgewinn (Billionen USD)
8%	~990	0.60
10%	~780	0.49
15%	~430	0.29
20%	~240	0.17
25%	~150	0.10

Tabelle 3: Geschätzte Auswirkungen der verschiedenen Rentabilitätsschwellenwerte¹²⁸

¹²⁵ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 120, OECD (2022), S. 16.

¹²⁶ Vgl. BENDLINGER (2021), S. 556, OECD (2021), S. 7, OECD (2022), S. 16.

¹²⁷ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 122–123, OECD (2022), S. 16–17.

¹²⁸ OECD (2020b), S. 123.

Betrachtet man den Rentabilitätsschwellenwert von 10 %, so erkennt man, dass ungefähr 780 MNE potenziell in den Bereich des Betrags A fallen würden.¹²⁹ Dies entspricht etwa 35 % jener MNE, die in den Sektoren ADS und CFB tätig sind und die zuvor genannten Bedingungen wie den Nexus und die Regeln für die Einnahmehbeschaffung erfüllen. Die daraus entstehenden Restgewinne würden sich schätzungsweise auf knapp eine halbe Billion USD belaufen.

Umverteilungsprozentsatz. Da MNE eine Vielzahl von Aktivitäten ausüben, die nichts mit Betrag A zu tun haben, aber dennoch Gewinn erzielen, sollte ein beträchtlicher Teil des verbleibenden Gewinns des Unternehmens gemäß den geltenden Vorschriften auf Faktoren wie immaterielle VW, Kapital, Risiko usw. verteilt werden.¹³⁰ Um auch hier die Berechnung so unkompliziert wie möglich zu halten, wird auf einen festgesetzten Prozentsatz zurückgegriffen. Zu diesem Prozentsatz wird der Residualgewinn der MNE den Marktstaaten zugerechnet, in denen sie einen steuerlichen Anknüpfungspunkt aufweisen.¹³¹ Die folgende Tabelle 4 zeigt verschiedene Umverteilungsprozentsätze in Verbindung mit möglichen Rentabilitätsschwellen und den daraus zu erwartenden Residualgewinn, der auf die Marktstaaten verteilt werden kann.

Rentabilität Schwellenwert	Prozentsatz der Zuteilung	Geschätzter globaler Restgewinn, der der Marktgerichtsbarkeit zuzuordnen ist (Mrd. USD)
8%	10%	60
	20%	120
	30%	180
10%	10%	49
	20%	98
	30%	147
15%	10%	29
	20%	58
	30%	87
20%	10%	17
	20%	34
	30%	51
25%	10%	10
	20%	20
	30%	30

Tabelle 4: Auswirkungen der Rentabilitätsschwelle und des Umverteilungsprozentsatz auf den Residualgewinn¹³²

¹²⁹ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 123.

¹³⁰ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 124.

¹³¹ Vgl. OECD (2020b), S. 124, BENDLINGER (2021), S. 555, OECD (2021), S. 6, OECD (2022), S. 16.

¹³² OECD (2020b), S. 124.

Nimmt man bspw. eine Rentabilitätsschwelle von 10 % und einen Umverteilungsprozentsatz von 30 % an, so würde sich der Residualgewinn der an die Marktstaaten verteilt würden, schätzungsweise auf 147 Mrd. USD belaufen.¹³³ Die restlichen 70 % des Gewinns eines MNE würden demnach weiterhin nach dem existierenden Fremdvergleichsgrundsatz besteuert werden.

Verteilungsschlüssel. Um anschließend an die Berechnungen des Residualgewinns eine Aufteilung auf die Marktstaaten, für die ein Nexus festgestellt werden kann, zu erreichen, benötigt man einen zuverlässigen Verteilungsschlüssel. Dieser basiert auf den lokalen Einnahmen im Geltungsbereich (die durch die Anwendung der Regeln für den Geltungsbereich, den Nexus und die Herkunft der Einnahmen ermittelt werden) im Verhältnis zum gesamten Umsatz des MNE.¹³⁴

Im „Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy“ der OECD aus dem Jahr 2022 einigten sich die Vertreter des Inclusive Frameworks auf eine Rentabilitätsschwelle in Höhe von 10 %, einen Umverteilungsprozentsatz von 25 % und den obigen Verteilungsschlüssel.¹³⁵ In algebraischer Form lautet die Gewinnverteilung folgendermaßen:¹³⁶

$$Q = [P - (R \times z)] \times y \times \frac{L}{R} \quad (1)$$

Dabei sind Q der zugewiesene Gewinn in einem Marktstaat, P der PBT, R der Gesamtumsatz des MNE, z die Rentabilitätsschwelle, y der Umverteilungsprozentsatz und L die lokalen Umsatzerlöse, darstellen. Beispielhaft könnte der Prozess der Unternehmensgruppe X folgendermaßen aussehen.¹³⁷ Dabei bietet Gruppe X ausschließlich ADS-Dienste im Geltungsbereich an.

¹³³ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 124.

¹³⁴ Vgl. OECD (2020b), S. 215, OECD (2022), S. 16.

¹³⁵ Vgl. auch im Folgenden OECD (2022), S. 16–17.

¹³⁶ Vgl. OECD (2020b), S. 215, OECD (2022), S. 16–17.

¹³⁷ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 216–217.

Es wird zudem davon ausgegangen, dass die Gruppe X alle nötigen Bedingungen für Betrag A erfüllt sowie folgende Unternehmensdaten bereitstellt:

- Einnahmen (R) 50 Mrd. EUR
 - Markt 1 4 Mrd. EUR lokale Niederlassung
 - Markt 2 36 Mrd. EUR Aktivität ohne physische Präsenz
 - Markt 3 10 Mrd. EUR Aktivität ohne physische Präsenz
- Gewinn vor Steuern (P) 13 Mrd. EUR
- Rentabilität (P/R) 26 %

Im ersten Schritt wird der verbleibende Gewinn isoliert:

$$[P - (R \times z)] \Rightarrow [13 - (50 \times 10\%)] \text{ in Mrd. EUR}$$

Im nächsten Schritt wird der Teil des Gewinns, der auf Betrag A entfällt, aufgeteilt:

$$[13 - (50 \times 10\%)] \times 25\% \text{ in Mrd. EUR}$$

Im letzten Schritt wird der verbliebene Gewinn auf die Marktstaaten Verteilt:

$$[13 - (50 \times 10\%)] \times 25\% \times \frac{L}{50} \text{ in Mrd. EUR}$$

Für die Unternehmensgruppe X ergeben sich somit folgende Höhen des Betrags A für die Märkte 1–3: 160 Mio. EUR für Markt 1, 1,44 Mrd. EUR für Markt 2 und 400 Mio. EUR für Markt 3.

Safe-Harbour-Ansatz. Die Safe-Harbour-Regelung für Marketing- und Vertriebsgewinne zielt darauf ab, das Problem einer doppelten Besteuerung/Zählung durch die Wechselwirkungen des Betrags A mit den bestehenden Besteuerungsrechten der Staaten auf Unternehmensgewinne inklusive der Quellensteuern zu verhindern.¹³⁸ Falls ein Unternehmen in einem Marktland steuerpflichtig ist und Marketing- und Vertriebstätigkeiten im Zusammenhang mit lokal erzielten In-Scope-Einnahmen ausübt, würde das Unternehmen die Gewinne ermitteln, die dem Marktland gemäß den geltenden Gewinnzuweisungsregeln zugewiesen werden. Anschließend würde das MNE den aktuellen Gewinn aus Marketing und Vertrieb mit dem Safe-Harbour-Ertrag vergleichen. Somit lässt sich zusammenfassen, dass die Zuteilung des Restgewinns lediglich in der Höhe anfällt, die den Safe-Harbour-Betrag übersteigt. Als Konsequenz würden MNE, die keine physische Präsenz im Marktsaat besitzen oder nur geringfügige Marketing- und Vertriebstätigkeiten

¹³⁸ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 128–132, BENDLINGER (2021), S. 556, OECD (2021), S. 7.

aufweisen, nicht in diese Regelung fallen. Diese wären somit zur Anwendung des Betrags A verpflichtet. Andererseits können traditionellere Unternehmen, hauptsächlich CFB-Unternehmen mit dezentralisierten Geschäftsmodellen und physischer Präsenz, die bereits ihre Gewinne dem Marktstaat zuordnen, die Safe-Harbour-Regel anwenden und folglich ihre Bemessungsgrundlage für Betrag A mindern. Als zusätzlicher positiver Aspekt dieser Regelung könnte der Druck auf den Mechanismus zur Beseitigung der Doppelbesteuerung verringert werden.¹³⁹ Folgende Formel 2 kann für den Safe-Harbour-Ansatz verwendet werden:¹⁴⁰

$$M = \min((EP - PEP) \times [Y\%], Q) \quad (2)$$

Dabei stellt M die Anpassung dar, die von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird, EP ist der Residualgewinn der Bemessungsgrundlage und PEP ist der Anteil des Residualgewinns eines MNE in einem Rechtsgebiet, der zu einer Abschreibungs- und Lohnsummenrendite im betrachteten Rechtsgebiet führen würde. Dieser entspricht dem höheren Betrag einer Eliminierungsschwelle für die bereits genannten Abschreibungs- und Lohnsummenrenditen oder 40 % davon. Der Ausgleichsprozentsatz Y ist der Anteil der Restgewinne einer Gerichtsbarkeit ($EP - PEP$), der nach dem Safe-Harbour-Ansatz angerechnet werden kann. Den Betrag des Gewinns, der einem Marktstaat zugewiesen wird, bezeichnet Q . Daraus lässt sich ableiten, dass M den geringeren Betrag aus $(EP - PEP) \times Y\%$, oder Q darstellt. Details hierzu sind jedoch noch vom Inclusive Framework auszuarbeiten.¹⁴¹

3.2.1.6 Beseitigung der Doppelbesteuerung

Da der Betrag A ein neu entstandenes Besteuerungsrecht konstruiert, das parallel zu den bisher existierenden Steuerregelungen der Länder bestehen soll, besteht die Sorge darin, dass ein Marktstaat denselben Gewinn zweimal besteuern könnte: Einmal nach dem Betrag A und andererseits nach den geltenden Verrechnungspreisregeln.¹⁴² Um die beiden Gewinnverteilungssysteme in Einklang zu bringen, müssen folglich erstens die Gesellschaften identifiziert werden, die innerhalb einer MNE die Steuerschuld für den Betrag A tragen. Zweitens müssen daraus folgend jene Länder identifiziert werden, die als entlastende Länder gesehen werden, die die Doppelbesteuerung aus

¹³⁹ Vgl. OECD (2020b), S. 130.

¹⁴⁰ Vgl. OECD (2022), S. 17.

¹⁴¹ Vgl. BENDLINGER (2021), S. 556, OECD (2021), S. 7, OECD (2022), S. 17.

¹⁴² Vgl. OECD (2020b), S. 135.

dem Betrag A beseitigen müssen.¹⁴³ Diese Beseitigung erreicht man entweder durch die Befreiungs- oder durch die Anrechnungsmethode.¹⁴⁴

Identifizierte Gesellschaften. Im ersten Schritt, dem Aktivitätstest, werden die Einheiten des MNE identifiziert, die einen wesentlichen und nachhaltigen Beitrag zum Residualgewinn leisten.¹⁴⁵ Der zweite Schritt umfasst einen Rentabilitätsschwellentest, der dafür Sorge tragen soll, dass das in den Betrag A fallende Unternehmen auch in der Lage ist, die Steuerschuld zu tragen. Die Zuteilung der Steuerschuld des Betrags A regelt der dritte Schritt, der Marktverknüpfungstest. Diese Zuteilung erfolgt für die Unternehmen, die eine Verbindung zu den Märkten aufweisen. Im letzten Schritt werden die Beträge, die noch keiner Einheit zugeordnet wurden, anteilmäßig auf die restlichen Unternehmen des Unternehmensverbands aufgeteilt.

Entlastende Länder. Ein entlastendes Hoheitsgebiet in Bezug auf ein MNE ist jenes, dem die Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung in Bezug auf die Gewinne des Betrags A gemäß vier Stufen zugewiesen wird.¹⁴⁶ Der gesamte Betrag eines MNE, für den die Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung besteht, ist die Summe der Beträge, die dem Marktstaat gemäß folgender Stufen zugewiesen werden:

- Stufe 1: Wenn die betroffene Gruppe in einem bestimmten Land eine juristische Abschreibungs- und Lohnsummenrendite von mehr als 1500 % der Abschreibungs- und Lohnsummenrendite der betroffenen Gruppe hat, liegt das Land in Stufe 1.
- Stufe 2: Wenn die betroffene Gruppe in einem bestimmten Land eine bereinigte landesspezifische Abschreibungs- und Lohnsummenrendite von mehr als 150 % der Abschreibungs- und Lohnsummenrendite der betroffenen Gruppe hat, gehört das Land zur Stufe 2.
- Stufe 3A: Ein bestimmtes Land fällt hierunter, wenn der betroffene Konzern in diesem Land eine bereinigte juristische Abschreibungs- und Lohnsummenrendite hat, die einer der folgenden Bedingungen entspricht:
 - Sie ist größer als der Schwellenwert der Rendite auf Abschreibung und Lohnsumme der betroffenen Gruppe
 - und sie ist höher als 40 %.

¹⁴³ Vgl. OECD (2020b), S. 135, OECD (2022), S. 18–21.

¹⁴⁴ Vgl. OECD (2020b), S. 148, BENDLINGER (2021), S. 556, OECD (2021), S. 7, OECD (2022), S. 21.

¹⁴⁵ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 139.

¹⁴⁶ Vgl. auch im Folgenden OECD (2022), S. 19.

- Stufe 3B: Wenn die betroffene Gruppe eine bereinigte Abschreibungs- und Lohnsummenrendite hat, die größer ist als die Eliminierungsschwelle für die Abschreibungs- und Lohnsummenrendite der betroffenen Gruppe, liegt der Staat innerhalb von Stufe 3B.

Befreiungs- und Anrechnungsmethode. Bei der Anrechnungsmethode soll die zahlende Einheit eine Erstattung auf die in den Marktgebieten bezahlte Steuer erhalten.¹⁴⁷ Diese ist allerdings auf die Höhe beschränkt, die für die betroffenen Gewinne im jeweiligen Marktstaat ohnehin angefallen wäre. Im Gegensatz dazu soll bei der Befreiungsmethode der Staat, in dem sich die zahlende Einheit befindet, den der zahlenden Einheit zuzurechnenden Anteil des Betrags A, von der Besteuerung ausschließen. Diese Methoden können letztlich zu ähnlichen Ergebnissen führen, weshalb erwartet wird, dass beide zur Verfügung stehen sollten, da einige Länder eine der beiden gegenüber der anderen bevorzugen.¹⁴⁸

Der Inclusive Framework muss für das Verfahren zur Ermittlung der Zahlstellen, der entlastenden Länder sowie für die Methoden (Befreiungs- und Anrechnungsmethode) eine endgültige Entscheidung über die Gestaltung treffen.¹⁴⁹ Dies umfasst nicht nur die Festlegung der Testelemente, sondern auch die Organisation und Reihenfolge der verschiedenen Komponenten. Hierzu sind weitere Arbeiten zu spezifischen Aspekten der einzelnen Komponenten geplant.

3.2.2 Betrag B

Derzeit führt der Prozess der Preisfestsetzung für grundlegende Marketing- und Vertriebsaktivitäten im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz (ALP) zu Streitigkeiten zwischen Steuerzahlern und Steuerbehörden.¹⁵⁰ Mit der Einführung des Betrags B soll, sofern im jeweiligen Land Marketing- und Vertriebsaktivitäten erbracht werden, die Anwendung der Verrechnungspreise einfacher gestaltet, gestrafft sowie standardisiert werden.¹⁵¹ Dies geschieht, um so die Compliance-Kosten der Steuerpflichtigen zu senken, die Steuersicherheit zu erhöhen und Konflikte zwischen den beteiligten Parteien zu verringern.¹⁵² Der Betrag B kann daher einige Probleme lösen, mit denen die Steuerbehörden bei der Bewertung der Preisstruktur von Verkaufsvereinbarungen

¹⁴⁷ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 149–151.

¹⁴⁸ Vgl. OECD (2020b), S. 152.

¹⁴⁹ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 158, OECD (2022), S. 18 & 21 Fußnote 4 und 5.

¹⁵⁰ Vgl. OECD (2020b), S. 155, OECD (2023b), S. 7.

¹⁵¹ Vgl. OECD (2020b), S. 155, BENDLINGER (2021), S. 556, OECD (2021), S. 7, OECD (2023b), S. 7.

¹⁵² Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 155, OECD (2023b), S. 7.

zwischen multinationalen Unternehmen konfrontiert sind. Dabei sollen die Bedürfnisse von Entwicklungsländern einer besonderen Berücksichtigung unterliegen.¹⁵³

3.2.2.1 Anwendungsbereich

Die in Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (TPG) dargestellten fünf Vergleichbarkeitsfaktoren sollen dem genau begrenzten Geschäftsszenario Rechnung tragen.¹⁵⁴ Ob eine Vertriebseinheit an einer Transaktion beteiligt ist und somit in den Anwendungsbereich des Betrags B fällt, wird durch die Abgrenzung der kontrollierten Transaktion unter Berücksichtigung aller relevanten Vergleichbarkeitsfaktoren bestimmt. Daher muss festgelegt werden, welche kontrollierten Transaktionen und Marketing- und Vertriebsaktivitäten in den Betrag B einbezogen werden. In ihrem Leitfaden erwähnt die OECD zwei Alternativen zum Anwendungsbereich.¹⁵⁵ Dabei benötigt Alternative A kein separates qualitatives Scoping-Kriterium zur Identifikation und zum Ausschluss von Nichtbasislinienbeiträgen. Zudem existiert Alternative B, die ein separates qualitatives Scoping-Kriterium erfordert. Zu den qualifizierten Transaktionen für den vereinfachten und gestrafften Ansatz gehören:¹⁵⁶

- Einkäufe, die der Vertriebshändler eines oder mehrerer verbundener Unternehmen tätigt, um Waren in großen Mengen an nicht verbundene Parteien zu vertreiben. Diese werden als Kauf-Verkauf-Marketing- und Vertriebsgeschäfte bezeichnet.
- Handelsvertreter- und Kommissionärsvereinbarungen, bei denen sich die Parteien am Großhandelsvertrieb von Waren an nicht verbundene Parteien durch ein oder mehrere verbundene Unternehmen beteiligen.

Der Anwendungsbereich eines qualifizierten Geschäfts wird in erster Linie durch die ausgeführten Funktionen, die verwendeten Vermögenswerte und die von den Parteien des qualifizierten Geschäfts übernommenen Risiken bestimmt. Nach dem OECD-Leitfaden sollten Vertriebshändler eine Vielzahl von Kerngeschäftsfunktionen für Transaktionen wahrnehmen, die unter den Anwendungsbereich fallen. Zu diesen zählen unter anderem der Einkauf von Waren für den Weiterverkauf, die Durchführung von Werbe- oder Marketingmaßnahmen, die Lagerung von Waren, Rechnungsstellung und Inkasso sowie die Suche nach neuen Kunden und der dazugehörige Verwal-

¹⁵³ Vgl. OECD (2020b), S. 155, BENDLINGER (2021), S. 556, OECD (2021), S. 7, OECD (2023b), S. 7.

¹⁵⁴ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 157.

¹⁵⁵ Vgl. auch im Folgenden OECD (2023b), S. 2–3.

¹⁵⁶ Vgl. auch im Folgenden OECD (2023b), S. 7–8.

tungsaufwand dieser, um nur einige Beispiele zu nennen.¹⁵⁷ Die Intensität und Komplexität der Hauptvertriebsfunktionen kann variieren. Sie umfasst ausdrücklich keine Nichtvertriebsaktivitäten, die sich vom Großhandelsvertrieb unterscheiden, wie Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Herstellung, Forschung und Entwicklung, Verbesserung, Pflege, Beschaffung oder Finanzierung, die einen Händler aus dem Anwendungsbereich des gestrafften und vereinfachten Konzepts herausfallen lassen könnten.

Scoping-Kriterien. Um eine qualifizierte Transaktion im Anwendungsbereich des vereinfachten und gestrafften Ansatzes berücksichtigen zu können, sind folgende zwei Kriterien zu prüfen:¹⁵⁸

- Eine einseitige Verrechnungspreismethode, bei der die geprüfte Partei der Vertriebshändler, Handelsvertreter oder Kommissionär ist, muss in der Lage sein, die qualifizierte Transaktion aufgrund ihrer wirtschaftlich relevanten Merkmale korrekt zu bepreisen.
- Die jährlichen Betriebsausgaben des getesteten Unternehmens im Rahmen der qualifizierten Transaktion dürfen nicht weniger als 3 % und nicht mehr als 50 % (Alternative B) oder 30 % (Alternative A) des Nettoumsatzes des getesteten Unternehmens betragen. Aufgrund schwankender Betriebskosten und Nettoumsätze im Zeitverlauf sollte die Ermittlung des Verhältnisses auf Basis eines gewogenen Dreijahresdurchschnittes erfolgen, um das Hinein- oder Herausfallen in den oder aus dem Anwendungsbereich zu verhindern.

Handelt es sich um eine qualifizierte Transaktion, die nicht aus dem Anwendungsbereich der zwei oben aufgezählten Kriterien fällt, wird diese dennoch nicht berücksichtigt, sofern

- die getestete Partei Beiträge zu der Transaktion leistet, die nicht der Basis entsprechen (nur bei Alternative B notwendig), bspw.
 - Beiträge für technische oder spezielle Unterstützungstätigkeiten, darunter auch Anpassungen oder Änderungen vertriebener Waren,
 - Beiträge zur Art der technischen oder spezialisierten Unterstützungstätigkeiten, die die Basis bilden,
 - Beiträge für stark regulierte Branchen sowie
 - Beiträge für stark regulierte Industrien, die nicht der Basis angehören; oder
- die qualifizierte Transaktion den Vertrieb von Dienstleistungen oder die Vermarktung, den Handel oder den Vertrieb von Waren umfasst; oder

¹⁵⁷ Vgl. auch im Folgenden OECD (2023b), S. 4–5.

¹⁵⁸ Vgl. auch im Folgenden OECD (2023b), S. 12–22.

- die geprüfte Partei neben dem qualifizierten Geschäft auch Nichtvertriebstätigkeiten ausführt, es sei denn, das qualifizierte Geschäft kann auf einer separaten Basis angemessen bewertet und getrennt von den Nichtvertriebstätigkeiten zuverlässig bepreist werden.

Vereinfachung der Verwaltung. Für die Händler, deren Kostenbasis wesentlich durch indirekte Verteilungsschlüssel beeinflusst wird, werden jene Transaktionen aus dem Anwendungsbereich ausgeschlossen. Deshalb fallen qualifizierte Geschäftsvorfälle aus dem Anwendungsbereich, sobald die geprüfte Partei Nichtvertriebstätigkeiten ausübt, deren Anteil an jährlich indirekten betrieblichen Aufwendungen 30 % der Gesamtkosten übersteigt.

3.2.2.2 Quantum

Für die Auswahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode für In-Scope-Transaktionen muss weder nachgewiesen werden, weshalb eine Methode nicht geeignet ist, noch müssen alle Verrechnungspreismethoden analysiert werden, um herauszufinden welche die am besten geeignete Methode ist.¹⁵⁹ Die OECD legt jedoch nahe, dass sich die Transaktions-Nettomargen-Methode aus ihrer Sicht am besten dafür eignet. Qualitative Überprüfungen der Scoping-Kriterien in Verbindung mit einschlägigen Suchkriterien bezüglich des Benchmarking wie (etwa Unternehmen ohne Anteilseigner, die mehr als 50 % der Aktien des Unternehmens besitzen, Unternehmen mit konsolidierten Abschlüssen oder auch jene Unternehmen, die ein Verhältnis von Forschung und Entwicklung zu Umsatz von weniger als 3 % aufweisen¹⁶⁰) haben zur Entstehung eines globalen Datensatzes von Unternehmen geführt, die sich an den grundlegenden Marketing- und Vertriebsaktivitäten beteiligen. Diese Finanzinformationen dienen als Teil der Grundlage für eine Preismatrix, anhand derer die Annäherung an fremdvergleichskonforme Ergebnisse erreicht wird.¹⁶¹ Diese Preismatrix umfasst unter anderem folgende Faktoren: Betriebsvermögen im Verhältnis zum Umsatz (OAS), Betriebskosten im Verhältnis zum Umsatz (OES) und diverse Branchentypen. Die Umsatzrendite wurde als Nettogewinn-Indikator für den Übergang zu einer fremdvergleichskonformen Preisstruktur für In-Scope-Transaktionen verwendet, um den vereinfachten und gestrafften Ansatz zu erleichtern. Die folgende Abbildung 2 veranschaulicht die Preismatrix.

¹⁵⁹ Vgl. auch im Folgenden OECD (2022), S. 24–27.

¹⁶⁰ Vgl. OECD (2023b), S. 36.

¹⁶¹ Vgl. auch im Folgenden OECD (2022), S. 24–27.

Industry Grouping Factor intensity	Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
[A] High OAS / any OES >45%/any level	3.50% +/- 0.5%	5.25% +/- 0.5%	5.50% +/- 0.5%
[B] Med/high OAS / any OES 30%-44.99%/any level	3.25% +/- 0.5%	3.50% +/- 0.5%	4.50% +/- 0.5%
[C] Med low OAS/any OES 15%-29.99%/any level	2.75% +/- 0.5%	3.25% +/- 0.5%	4.25% +/- 0.5%
[D] Low OAS / non-low OES <15%/10% or higher	2.00% +/- 0.5%	2.25% +/- 0.5%	3.00% +/- 0.5%
[E] Low OAS/low OES <15% OAS/<10% OES	1.50% +/- 0.5%	1.75% +/- 0.5%	2.25% +/- 0.5%

Abbildung 2: Preismatrix (Umsatzrendite in %), abgeleitet aus dem globalen Datensatz¹⁶²

Zur korrekten Ermittlung des fremdvergleichskonformen Ertrags sind folgende drei Schritte sowohl von den Steuerpflichtigen als auch von den Steuerbehörden anzuwenden:¹⁶³

- Schritt 1: Zuerst muss die relevante Branchengruppierung identifiziert werden, um die anwendbare Spalte zu ermitteln. Dabei umfasst Gruppe 1 Branchen, die eine statistisch signifikante Beziehung zu niedrigeren Renditeniveaus aufweisen, bspw. Tierfutter, Lebensmittel, Alkohol und Tabak, Metall oder auch Papier und Verpackungen. Gruppe 2 beinhaltet Branchen, die keine statistische signifikante Beziehung zum Renditeniveau aufweisen, wie bspw. Bekleidung, Schmiermittel, Farbstoffe, Chemikalien und Möbel, aber auch IT-Hard- und Software oder Pelze sowie alle weiteren Waren, die weder in Gruppe 1 noch in Gruppe 3 aufgeführt sind. In Gruppe 3 befinden sich Branchen, die eine statistisch signifikante Beziehung zu höheren Renditeniveaus aufweisen, bspw. Pharmazeutika, Industriemaschinen, Motorräder, Fahrzeugteile und -zubehör, Gebrauchtfahrzeuge oder auch medizinische Maschinen.
- Schritt 2: Dieser Schritt umfasst die Bestimmung der relevanten Faktorintensitätsklassifizierung der geprüften Partei. Anschließend kann die Horizontale der Preismatrix bestimmt

¹⁶² OECD (2023b), S. 26.

¹⁶³ Vgl. auch im Folgenden OECD (2022), S. 26–27.

werden. Deren Berechnung sollte auf Grundlage eines gewichteten Dreijahresdurchschnittes erfolgen.

- Schritt 3: Im letzten Schritt wird folglich der Schnittpunkt beider zuvor genannten Schritte bestimmt (Branchengruppierung und Faktorintensitätsklassifizierung), um diese auf die Fremdvergleichspanne anwenden zu können.

Da es sich bei der obigen Methodik ausschließlich um die spezifische Anwendung des vereinfachten und gestrafften Ansatzes handelt, ist deren Anwendung in Bezug auf fremdvergleichskonforme Preise für Transaktionen außerhalb des Anwendungsbereichs strengstens untersagt. Um mögliche geografische Gegebenheiten und Unterschiede berücksichtigen zu können, hat sich die OECD als Ziel gesetzt, einen modifizierten Ansatz i. V. m. einem Anpassungsmechanismus festzulegen. Nach der OECD sollen weitere Arbeiten zu den folgenden Aspekten die bis zum Jahresende durchgeführt werden, um die Angemessenheit des Anwendungsbereichs und des Preisrahmens zu gewährleisten:¹⁶⁴

- die Preismatrix, auch im Lichte der endgültigen Vereinbarung über den Anwendungsbereich;
- die Anwendung des Rechtsrahmens auf den Großhandelsvertrieb digitaler Güter;
- länderspezifische Aufwertungen innerhalb der geografischen Märkte;
- die Kriterien für die Anwendung des Betrags B unter Verwendung einer lokalen Datenbank in bestimmten Rechtsordnungen (geografische Unterschiede); und
- ein konkreter Zeitplan für die regelmäßigen Aktualisierungen.

3.2.3 Steuerliche Gewissheit

Ein weiterer bedeutsamer Aspekt der ersten Säule umfasst die Sicherstellung der Steuersicherheit. Es ist von entscheidender Bedeutung, Investitionen, Arbeitsplätze und Wachstum zu fördern, indem Steuerzahler und Steuerverwaltungen die Steuersicherheit in allen möglichen Streitbereichen gewährleisten und verbessern.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Vgl. auch im Fogleden OECD (2023b), S. 3 & 25.

¹⁶⁵ Vgl. OECD (2020b), S. 168.

3.2.3.1 Streitvermeidung und Streitbeilegung für Betrag A

Um Streitigkeiten in Bezug auf bspw. die korrekte Abgrenzung von Geschäftsbereichen, das Vorhandensein eines Nexus oder auch die Bestimmung der entlastenden Steuergebiete im Zusammenhang mit allen Aspekten des Betrags A zu verhindern, hat der Inclusive Framework einen Vorschlag über ein Verfahren erteilt, das frühzeitig Gewissheit schaffen soll, bevor Steueranpassungen vorgenommen werden müssen.¹⁶⁶ Zu erwähnen ist, dass es sich hierbei nur um einen Entwurf handelt über den ausführlich beraten und diskutiert wird. Deshalb könnte sich der gesamte Prozess bis zur Einführung auch noch grundlegend ändern. Zum aktuellen Zeitpunkt umfasst dieser Prozess mehrere Phasen und Elemente, die im Folgenden näher erläutert werden:

- zentralisierte Ablage, Austausch und Validierung von Informationen, die aus einem neu entwickelten standardisierten Paket zur Selbsteinschätzung der Höhe des Betrags A entstehen. Hier werden die einzelnen Phasen der Ermittlung und Aufteilung des Betrags A zwischen den Steuergebieten durch das MNE dargelegt. Dabei soll das Standardpaket über ausreichende Informationen verfügen, um die Selbsteinschätzung belegen zu können. Durch diese standardisierte Selbstveranlagungserklärung bieten sich viele Vorteile sowohl für die MNE als auch für die Steuerbehörden:
 - Zum einen würde dies den Befolgungsaufwand für MNE verringern, in dem sie nun in der Lage wären, die gleichen Unterlagen in jedem Land zu verwenden, in dem sie tätig sind.
 - Des Weiteren würde die Vergleichbarkeit der Anwendung des Betrags A unter den MNE verbessert, da nun dieselben spezifischen Informationen gesammelt und vorgelegt sowie die Berechnungen einheitlich durchgeführt werden müssten.
 - Auch würde dieses Vorgehen den Informationsaustausch zwischen den Steuerverwaltungen sowie die Überprüfung durch die zuständigen Behörden erleichtern, da sie mit den gleichen standardisierten Informationen arbeiten würden.
- Ein weiteres Element ist der Antrag eines MNE auf Steuersicherheit. Dies ist ein freiwilliger Mechanismus für MNE, die versuchen, „frühzeitige Gewissheit“ zu schaffen, bevor die Steuerbehörden Anpassungen vornehmen können.
- Die nächste bedeutende Phase ist eine erste Überprüfung durch die zuständige Steuerverwaltung, um festzustellen ob ein Gremium zur Überprüfung eingeschaltet werden muss.
- Des Weiteren umfasst der Prozess die Zusammenstellung eines Überprüfungsausschusses, dessen Verfahren sowie Genehmigungen, falls im zuvor genannten Schritt beschlossen, ein

¹⁶⁶ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 168–190.

Gremium zur Überprüfung einsetzt. Dabei sollte das Gremium idealerweise aus sechs bis acht Steuerverwaltungen bestehen, die die geografische Verteilung der MNE und die Kategorisierung der Volkswirtschaften widerspiegeln, in denen das MNE tätig ist, bspw. groß, klein, entwickelt oder sich in Entwicklung befindend. Im Ergebnis sollte das Gremium eine Mischung aus Steuerverwaltungen mit unterschiedlichen Merkmalen umfassen.

- Die Erstellung einer Ermittlungsgruppe und deren Verfahren ist ein weiterer essentieller Aspekt. Einschlägige Anfragen würden an ein zweites Gremium (das Feststellungsgremium) weitergeleitet, das eine Feststellung treffen muss, falls das Überprüfungs-gremium nicht zu einem Konsens gelangt oder Einwände anderer Steuerverwaltungen nicht berücksichtigen kann. Damit ist gewährleistet, dass multinationale Unternehmen Klarheit erhalten.
- Auch werden Fälle beschrieben, in denen das MNE die Ergebnisse dieses Prozesses nicht akzeptiert. Zieht bspw. ein MNE seinen Antrag auf vorzeitige Gewissheit zurück, weil es mit den Empfehlungen des Gremiums oder dessen Schlussfolgerungen nicht einverstanden ist, kann es sich auf die innerstaatlichen Verfahren im jeweiligen Land verlassen. Ist dies der Fall, unterrichtet die verantwortliche Steuerverwaltung jene Behörden, die nicht am Gremium teilgenommen haben, über diesen Sachverhalt. Des Weiteren werden auch die Empfehlungen des Ermittlungsgremiums an die Steuerverwaltungen weitergeleitet.
- Als nächster Bestandteil dieses Prozesses werden weitere Möglichkeiten zur Gewährleistung der Sicherheit in Bezug auf Betrag A, entwickelt.
- Das letzte Element bilden die Verrechnungspreisanpassungen und anderweitige Anpassungen in den Folgejahren. Diese können erst endgültig formuliert und gestaltet werden, wenn die Ausgestaltung von Betrag A endgültig feststeht.

3.2.3.2 Streitvermeidung und Streitbeilegung für Betrag B

Es kann Fälle geben, in denen die verschiedenen Steuerverwaltungen unterschiedliche Meinungen darüber haben, ob der Steuerpflichtige den vereinfachten und gestrafften Ansatz korrekt angewendet hat, wie es meistens der Fall ist.¹⁶⁷ Eine entsprechende Berichtigung kann die Doppelbesteuerung mildern oder beseitigen, indem die Steuerschuld des verbundenen Unternehmens in einem zweiten Steuergebiet nach unten korrigiert wird, wenn eine der Steuerverwaltungen eine primäre Berichtigung vornimmt, die zu einer Doppelbesteuerung der Gewinne aus der betreffenden quali-

¹⁶⁷ Vgl. auch im Folgenden OECD (2023b), S. 34–35.

fizierten Transaktion führt. Einigen Ländern ist es möglich, die Doppelbesteuerung durch Gebrauch ihrer nationalen Gesetze zu beseitigen, wobei hingegen die Mehrzahl der Länder dazu nicht in der Lage ist. Letztere müssen die entsprechenden Anpassungen im Rahmen eines Verständigungsverfahrens (MAP) durchsetzen. Der Ansatz zur Steuersicherheit umfasst unter anderem die Verbesserung der Verfahren zur Streitvermeidung und zu Verbesserungen am MAP.¹⁶⁸

Mit der Verbesserung der Verfahren zur Streitvermeidung ist das Forum for Tax Administration (FTA) beauftragt. Zu diesen Verbesserungen zählt die Implementierung des International Compliance Assurance Programme (ICAP). Dies ist ein freiwilliges Programm für MNE und Steuerverwaltungen, zur Erlangung einer gewissen Planungssicherheit bei der Besteuerung sowie zur Evaluierung der Risiken, die im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen und Betriebsstätten entstehen.¹⁶⁹ Ein weiterer bedeutsamer Aspekt ist die Einführung von gemeinsamen Prüfungen.¹⁷⁰ Hier wird darauf abgezielt, dass Meinungsverschiedenheiten zwischen den Steuerverwaltungen gezielt verhindert werden können, indem diese gemeinsame Verrechnungspreisprüfungen durchführen. Außerdem können multilaterale Risikobewertungen mit verbesserten bilateralen oder multilateralen Vorab-Preisvereinbarungen (APA) gekoppelt werden, um Sicherheit zu schaffen und Streitigkeiten zu vermeiden. Ferner hilft die Verwendung von länderübergreifenden standardisierten Benchmarks in den Verrechnungspreissituationen einem MNE, Streitigkeiten zu vermeiden. Zur Verbesserung der MAPs hat das FTA-MAP-Forum Vorschläge unterbreitet, die in Zukunft weiterer Diskussionen bedürfen. Diese Ideen umfassen mitunter die Implementation zur Aufstellung eines bilateralen APA-Programms für jene, die in den letzten drei Jahren mehr als zehn Verrechnungspreis-MAP-Fälle pro Jahr hatten. Auch sollten Kriterien festgelegt werden, die es ermöglichen, zu bestimmen, ob ein MAP durchgeführt werden sollte. Außerdem sollen die Staaten dafür Sorge tragen, dass die Steuererhebungen während der Dauer eines MAP-Verfahrens ausgesetzt werden, dass ferner Sanktionen und Zinsbelastungen in einem angemessenen Verhältnis zum MAP-Ergebnis stehen und dass alle MAP-Vereinbarungen ordnungsgemäß und ungeachtet nationaler Fristen eingehalten werden. All diese Erweiterungen sollen dem Ziel Rechnung tragen, den vereinfachten und gestrafften Ansatzes zu berücksichtigen und zu stärken.¹⁷¹

¹⁶⁸ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 190–193.

¹⁶⁹ Vgl. BZSt (2023).

¹⁷⁰ Vgl. auch im Folgenden OECD (2020b), S. 190–193.

¹⁷¹ Vgl. OECD (2023b), S. 34.

Als nächste Schritte sieht das Inclusive Framework vor, weitere Arbeiten vorzunehmen, die die unterschiedlichen Merkmale des Prozesses betreffen, einschließlich der Problematik, wie dieser Prozess in den verschiedenen Rechtsordnungen verbindlich umgesetzt werden kann.¹⁷²

¹⁷² Vgl. OECD (2020b), S. 197.

4 Auswirkungen der Säule 1 auf das internationale Steuerumfeld

Die Aktualisierung des internationalen Unternehmenssteuersystems, um der Digitalisierung und Globalisierung der Wirtschaft besser Rechnung zu tragen, dürfte die bemerkenswerteste Auswirkung von Betrag A sein.¹⁷³ Aufgrund neuer Nexus- und Gewinnzuweisungsregeln ist das neu geschaffene Besteuerungsrecht der ersten Säule besser an die heutige globalisierte und digitalisierte Wirtschaft angepasst. Diese überarbeiteten Verordnungen befassen sich mit den schwerwiegenden Problemen, die die wachsende Zahl an MNEs, die Einkünfte ohne physische Präsenz und folglich ohne einen traditionellen Nexus erzielen, für das internationale Steuersystem mit sich bringt. Die Aktualisierung des Steuersystems wirkt sich nicht nur auf hoch digitalisierte MNE aus, sondern ermöglicht es auch den Gerichtsbarkeiten, die neuen Besteuerungsrechte auf all jene großen MNE auszuweiten, die Restgewinne aufweisen. Die Einführung von Betrag A zielt auch darauf ab, die Verbreitung von Digitalsteuern (DST) und damit verbundenen Maßnahmen zu verhindern. Die DST sind zwar von Land zu Land unterschiedlich gestaltet, dennoch ähneln sie sich in einem Aspekt: Sie alle nutzen den Umsatz als Grundlage.

Es ist davon auszugehen, dass die DST in stärkerem Maße negative Auswirkungen auf Entwicklung, Beschäftigung und Investitionen haben wird als die herkömmliche KSt oder der Betrag A. Während sich der Betrag A nur auf die größten und profitabelsten Unternehmen auswirkt, die am meisten von der Globalisierung profitiert haben, betreffen die DST alle Unternehmen, unabhängig von ihrer Rentabilität. Da sich die DST durch ihre Auswirkungen auf die Kapitalkosten negativer auf Investitionen auswirkt, würde sie verlustbringende Unternehmen und solche, die keine relevanten wirtschaftlichen Gewinne erzielen, stärker treffen. Zudem hätten MNE erhöhte Befolgungskosten aufgrund einer Vielzahl verschiedener DST, die sich in Umfang und Ausmaß von Land zu Land unterscheiden.

Letztlich gehen die möglichen Vorteile der ersten Säule über Betrag A hinaus. Betrag B der ersten Säule kann teure Verrechnungspreisstreitigkeiten verringern und für Steuersicherheit sorgen, indem weltweite Verrechnungspreis-Benchmarks für typische Transaktionen festgelegt werden. Im Hinblick auf eine Klasse von Transaktionen, die derzeit einen beträchtlichen Teil der Verrechnungspreisuntersuchungen und Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen ausmachen, zielt Betrag B darauf ab, die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu vereinfachen. Es wird erwartet, dass die Entwicklungsländer mit begrenzten Kapazitäten im Bereich der Verrechnungspreise am meisten hiervon profitieren werden.

¹⁷³ Vgl. auch im Folgenden O'REILLY/HANAPPI/DELPEUCH/HUGGER/WHYMAN (2023), S. 32–38.

5 Fazit

Digitalisierung und Globalisierung beeinflussen die Wirtschaft und das Geschäftsleben in erheblichem Maße. Der grenzüberschreitende Handel wird durch sie stark vereinfacht, und oftmals ist eine physische Präsenz nicht mehr erforderlich, um Umsätze zu erwirtschaften. Diese Entwicklungen stellen jedoch das internationale Steuerrecht vor große Herausforderungen, weshalb zu Beginn der Arbeit der Frage nachgegangen wurde, welche Hindernisse und Probleme es in Bezug auf die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle gibt.

Im Zuge dessen ist man auf einige Probleme gestoßen, dass bspw. das Steuerrecht traditionell auf dem Konzept der physischen Präsenz basiert. Es herrscht weitgehende Einigkeit darüber, dass dieses Konzept im industrialisierten und digitalisierten Zeitalter nicht mehr angebracht ist. Die Digitalisierung verschärft auch Probleme im Zusammenhang mit Gewinnverschiebungs- und Gewinnvermeidungsmaßnahmen der MNE. Die zunehmende Abhängigkeit von immateriellen Wirtschaftsgütern erleichtert die Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerrländer, was ein weiteres Problem der digitalen Welt darstellt. Bekannte Steuersparmodelle großer Unternehmen führen zu brisanten politischen Diskussionen und Kämpfen rund um die Besteuerungsmasse. Die Digitalwirtschaft verändert die Wertschöpfungskette erheblich, und es ist kaum zu bestimmen, wie Nutzer zum Wertschöpfungsbeitrag eines digitalen Geschäftsmodells beitragen. Das BEPS-Projekt der OECD strebt an, eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung zu gewährleisten. Die OECD betonte bereits zu Beginn des Projekts, dass die digitale Wirtschaft nicht mehr getrennt von der traditionellen Welt bestehen kann. Aus diesem Grund gilt der folgende Ansatz nicht nur für digitale Unternehmen, sondern auch für traditionelle Unternehmen, die ihren Digitalisierungsgrad zunehmend erhöhen.

Im Anschluss wurden aktuelle Maßnahmen und Überlegungen der OECD auf globaler Ebene aufgezeigt, die diesen Hindernissen entgegenwirken sollen. Der Unified Approach der OECD beschäftigt sich dabei mit einer umfassenden Änderung des internationalen Steuerrechts. Er erneuert insbesondere die Nexus- und Gewinnverteilungsregeln, verschiebt Teile des Besteuerungssubstrats vom Ansässigkeitsstaat in den Nutzer- bzw. Marktstaat und legt neue steuerliche Anknüpfungspunkte fest. Dieser Ansatz unterscheidet zwischen Betrag A und Betrag B, die auf die Marktstaaten verteilt werden können.

Insbesondere Betrag A, der eine steuerliche Neuheit darstellt, kann durch den signifikanten Einfluss eines Unternehmens in einem Marktstaat begründet werden. Dies betrifft jedoch nur multinational agierende Unternehmen mit einem Umsatz von mindestens 20 Mrd. EUR. Der Betrag B soll bestehende Verrechnungspreisregeln vereinfachen, um Streitigkeiten zu verringern oder ganz zu vermeiden.

Obwohl der Unified Approach einige Probleme bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft löst, bleiben Fragen zur komplexen Wertschöpfung und Qualifizierung von Einkünften unbeantwortet. Die Auswirkungen auf Unternehmen, die nicht auf einem rein digitalen Geschäftsmodell basieren, sind ebenfalls noch unklar. Unternehmen, die international tätig sind, sollten schnellstmöglich Analysen tätigen, um die Auswirkungen des Unified Approaches abzuschätzen zu können.

Es bleibt abzuwarten, wie sich der Vorschlag in der Praxis umsetzen lässt, ohne immense Compliance- und Administrationskosten zu verursachen. Da der Grad der Digitalisierung weiter zunehmen wird, bleibt die Besteuerung der digitalen Wirtschaft ein bedeutendes Thema. Falls der Vorschlag der OECD scheitert, könnten weitere unilateral eingeführte Maßnahmen folgen. Insbesondere diese gilt es zu verhindern, da sie zum einen hohe Compliance-Kosten und zum anderen die Möglichkeit von Doppelbesteuerungen bedingen würden. Betrag A fördert eine größere Steuersicherheit und dürfte die globalen Investitionsbedingungen verbessern, indem er die Ausbreitung unkoordinierter DST und ähnlicher Maßnahmen sowie das Risiko eskalierender Handelsspannungen vermeidet.

Unsicher bleibt, ob eine globale Einigkeit zu diesem politisch und wirtschaftlich relevanten Thema erreicht werden kann. Das internationale Steuerrecht befindet sich im Wandel und müsste mit der Einführung des Unified Approaches mit weitreichenden Veränderungen rechnen, sowohl auf globaler als auch auf nationaler Ebene.

Wie bereits in den einzelnen Kapiteln schon erwähnt, beschäftigt sich die OECD und der Inclusive Framework auch in naher Zukunft noch mit den offenstehenden Fragen in Bezug auf Säule 1. Hierzu sollen noch weitere Arbeiten verfasst werden, die in weiterführenden Diskussionen verfeinert und beschlossen werden sollen. Diese sollten schnellstmöglich durchgeführt werden, um eine baldige Einführung der Säule 1 gewährleisten zu können.

6 Literaturverzeichnis

- ANDERWALD, ANNA (2021), Vom Ansässigkeitsstaat zum Marktstaat – der Vorschlag der OECD zum Paradigmenwechsel der internationalen Unternehmensbesteuerung, in: Linde Verlag 2021, Nr. 5, S. 248.
- BENDLINGER, STEFAN (2017), STEHT DAS BETRIEBSSTÄTTEN- KONZEPT VOR DEM AUS?, in: WT Fachjournal 2017, Nr. 3.
- BENDLINGER, STEFAN (2019), BEPS 2.0. - BESTEUERUNG DIGITALISierter GESCHÄFTE - EINE (UN)ENDLICHE GESCHICHTE, in: WT Fachjournal 2019, Nr. 2.
- BENDLINGER, STEFAN (2021), Das internationale Steuerrecht wird neu geschrieben – Eckdaten des Zwei-Säulen-Konzepts der OECD, in: Linde Verlag 2021, Nr. 11, S. 554–563.
- BMF ÖSTERREICH (2019), Digitalsteuergesetz 2020, 2019.
- BOEHLE, MARCO/SCHOLTHOLT, TOBIAS (2019), Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen: Eine kritische Diskussion zur aktuellen Arbeit des BEPS-Projekts der OECD, in: Internationales Steuerrecht 2019, Nr. 23, S. 919–924.
- BOEHME-NEBLER, VOLKER (2001), Ertragsteuern im Electronic Commerce, in: Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht 2001.
- BUNDESRAT (2007), Empfehlungen der Ausschüsse, in: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH 2007, Nr. 544/1/07.
- BUBMANN, FELIX/REUSCH, KAI/MAJEWSKI, INA (2020), BEPS 2.0 - Die Neudefinition des internationalen Steuerrechts, Düsseldorf 2020, S. 584–589.
- BZST (2023), International Compliance Assurance Programme (ICAP), Abrufdatum: 17. November 2023. https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Aussenpruefungen/ICAP/icap_node.html.
- DESAI, MIHIR A./FOLEY, C. FRITZ/HINES, JAMES (2006), The demand for tax haven operations, in: Journal of Public Economics 2006, Nr. 3, S. 513–531.
- DÜREN (2021), Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, 166. EL Juni. A., 2021.
- EAAG (2020), Fair Taxation in a Mobile World, München 2020.
- EILERS, STEPHAN/OPPEL, FLORIAN (2018), Eilers/Oppel: Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, in: Internationales Steuerrecht 2018, Nr. 10, S. 361–370.
- EUROPÄISCHE KOMMISSION (2017), MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT - Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, Brüssel 2017.
- EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018a), Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Abrufdatum: 20. September 2023. https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_de.

- EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018b), Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, Brüssel 2018.
- EUROPÄISCHE KOMMISSION (2018c), Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, Brüssel 2018.
- EUROPÄISCHER RAT (2017), Tagung des Europäischen Rates - Schlussfolgerungen, 2017.
- FAULHABER, LILIAN V. (2019), *Taxing Tech: The Future of Digital Taxation*, Rochester, NY 2019.
- FEHLING, DANIEL (2014), Die steuerlichen Herausforderungen bei der Digitalen Wirtschaft - Der OECD-Bericht zu Maßnahme 1 des BEPS-Aktionsplans, in: *NWB* 2014, S. 638–643.
- FINDEIS, BIRGIT/EICKMANN, MARCO (2008), Internet-Server als ertragsteuerliche Betriebsstätte nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - USA, in: *NWB Datenbank* 2008, S. 139–145.
- FLOOD, ALISON (2017), Amazon „pays 11 times less corporation tax than traditional booksellers“, in: *The Guardian* 2017.
- GERTSCH (2020), AO § 12, 15. A., München 2020.
- GRABL, BENJAMIN/KOCH, REINLAND (2019), Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern, in: *Internationales Steuerrecht : iStR ; Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung* 2019, Nr. 22, S. 873–888.
- HEGGMAIR, MAIK/RIEDL, ANDREAS/WUTSCHKE, -CHRISTOPHER (2015), Betriebsstätten von Unternehmen der Digital Economy – Eine kritische Analyse der zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale für eine Betriebsstätte in der Digital Economy, in: *Internationales Steuerrecht* 2015, Nr. 3, S. 92–97.
- HEINSEN, OLIVER (2021), AO § 12, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Juli. A., Bonn 2021.
- HENTZE, TOBIAS (2015), Der Beitrag multinationaler Unternehmen zum deutschen Steueraufkommen, in: *IW-Trends* 2015, Nr. 2, S. 43–59.
- HERWARTZ, CHRISTOPH (2021), Steuerregeln: Amazon muss doch nicht zahlen – EU verliert vor Gericht, Abrufdatum: 11. September 2023. <https://www.handelsblatt.com/politik/international/steuerregeln-amazon-muss-doch-nicht-zahlen-eu-verliert-vor-gericht-/27184006.html>.
- HIDIEN, JÜRGEN W./VERSIN, VOLKER (2019), Digitales Geschäftsmodell als steuerlicher Wettbewerbsfaktor, in: *GmbH-Rundschau* 2019, Nr. 14, S. 759–770.
- HINTZEN, CHRISTOPH/MEYERING, STEPHAN (2017), Der Begriff der digitalen Wirtschaft und des-

- sen Bezüge zum Electronic Commerce – Kritische Analyse der Implikationen für die internationale Steuerplanung, in: NWB 2017, Nr. Nr.4.
- JUNKERS, LARS (2018), Lösungen der OECD/G20 und Europäischen Kommission zur Besteuerung der Digital Economy – Eine kritische Auseinandersetzung, in: Internationale Steuer-Rundschau 2018, Nr. 10, S. 370–378.
- KEMPELMANN, GOETZ (2019), The Future of International Tax, in: Internationales Steuerrecht 2019, Nr. 16, S. 662–665.
- KESSLER, WOLFGANG/PETER, MARKUS (2000), Weiterentwicklung des Betriebsstättenprinzips, in: Deutscher Fachverlag GmbH 2000, S. 1545–1553.
- KOENIG, ULRICH (2021), AO § 12, 4. A., München 2021.
- KOFLER, GEORG/KOFLER, HERBERT (2009), Internationale Steuerarbitrage, in: BRÄHLER, GERNOT/LÖSEL, CHRISTIAN (Hrsg.), Deutsches und internationales Steuerrecht: Gegenwart und Zukunft, Wiesbaden 2009, S. 381–403.
- KOWALLIK, ANDREAS (2018), Herausforderungen aus der Besteuerung hybrider und digitaler Geschäftsmodelle, Düsseldorf 2018, S. 599–603.
- MARQUARDT, MICHAEL (2020), Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil II), in: Internationales Steuerrecht 2020, Nr. 9, S. 332–341.
- MÖLLER, RALF (2005), Der Begriff der Betriebsstätte im deutschen Steuerrecht, in: NWB 2005, Nr. 8, S. 350–356.
- OECD (2014), Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Ab-rufdatum: 02. September 2023. <https://www.oecd.org/tax/aktionsplan-zur-bekampfung-der-gewinnverkurzung-und-gewinnverlagerung-9789264209688-de.htm>.
- OECD (2015), Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Paris 2015.
- OECD (2018), Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018, Paris 2018.
- OECD (2019a), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, in: 2019, Nr. 13 Feb.–6 Mär. 2019.
- OECD (2019b), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, in: 2019.
- OECD (2019c), Secretariat Proposal for a „Unified Approach“ under Pillar One (9 October - 12 November 2019), in: OECD Publishing 2019, S. 18.
- OECD (2020a), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, in: 2020.

- OECD (2020b), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, Paris 2020.
- OECD (2021), Zwei-Säulen-Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, 2021.
- OECD (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Paris 2022.
- OECD (2023a), Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (11 July 2023), in: 2023.
- OECD (2023b), Public consultation document: Pillar One – Amount B (July 2023), in: 2023.
- O'REILLY, PIERCE/HANAPPI, TIBOR/DELPEUCH, SAMUEL/HUGGER, FELIX/WHYMAN, DAVID (2023), Update to the economic impact assessment of pillar one: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2023.
- RÜSCHER, DANIEL (2018), Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, in: Mehrwertsteuerrecht 2018, Nr. 10, S. 419–427.
- SCHNEEMELCHER, POLA/DITTRICH, PAUL-JASPER (2019), Ein Vorschlag zur Besteuerung der Digitalwirtschaft im europäischen Binnenmarkt, Berlin 2019.
- SCHWARZ, CHRISTIAN/STEIN, STEFAN (2017), Industrie 4.0: Quantifizierung von Wertschöpfungsbeiträgen in digitalen Netzwerken, Düsseldorf 2017, S. 1525–1530.
- STADLER, PHILIPP (2021), Nur mehr gierig: Amazon Europa macht 44 Mrd. Rekord-Umsatz, aber zahlt 0 Cent Steuern, Abrufdatum: 11. September 2023. <https://neuezeit.at/wie-umgeht-amazon-steuern/>.
- TØRSLØV, THOMAS/WIER, LUDVIG/ZUCMAN, GABRIEL (2022), Close to 40% of multinational profits are shifted to tax havens each year, Abrufdatum: 02. September 2023. <https://missing-profits.world>.
- WASSERMEYER, FRANZ (2021), Doppelbesteuerung: DBA, 154. EL Juli. A., München 2021.
- ZINOWSKY, TIM (2019), Abkehr von tradierten Verrechnungspreismethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung, in: Internationales Steuerrecht 2019, Nr. 20, S. 811–820.

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre hiermit an Eides statt, die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Quellen und Hilfsmittel erstellt zu haben. Textstellen, die wörtlich oder sinngemäß aus anderer Literatur übernommen wurden, sind als solche gekennzeichnet. Die Arbeit wurde weder in der vorliegenden noch in einer vergleichbaren Form einer anderen Prüfungsbehörde vorgelegt.

Neu-Ulm, 12.12.2023

Ort, Datum

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'K' followed by several cursive letters, written over a horizontal line.

Unterschrift