

4. Kapitel Eigener Lösungsvorschlag auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung

Ausgehend von den vorgezeigten Problemen und der Grundüberlegung der EU dahingehend, eine Interimslösung im Rahmen der indirekten Steuern zu suchen, stellt sich die Frage, ob die Lösung der fehlenden Besteuerung der digitalen Wirtschaft nicht generell, also auch langfristig, im Bereich der indirekten Steuern gefunden werden kann. Eine solche Lösung erscheint, unter Einbeziehung der im Rahmen des zweiten Kapitels herausgearbeiteten Rechtfertigungsgründen für einen indirekten Steuerzugriff nach dem Bestimmungslandprinzip,⁸⁰⁶ nur denklogisch, wenn man berücksichtigt, dass die OECD die Gewinne aus digitalisierten Geschäftsmodellen an den Ort des Verbrauches verlagern möchte.⁸⁰⁷

A. Hintergrund der Überlegungen zum eigenen Lösungsvorschlag

So wurde bereits im Rahmen der rechtlichen Bewertung des Richtlinienentwurfs zur Digital Services Tax aufgezeigt, dass der Europäische Gesetzgeber mit Art. 113 AEUV über eine entsprechende Rechtsetzungskompetenz verfügt, die dazu geeignet ist ein überwiegend zwingendes Regelungssystem zu gestalten, in welchem den Mitgliedsstaaten zwar Ausgestaltungsmöglichkeiten verbleiben, ungeachtet dessen jedoch eine überwiegende Einheitlichkeit hergestellt werden könnte.⁸⁰⁸ Zwar wurde aufgezeigt, dass der Europäische Gesetzgeber grundsätzlich im Rahmen seiner begrenzten Einzelermächtigung auch zur Einführung neuer Steuerarten berechtigt sein könnte,⁸⁰⁹ allerdings geht mit dieser Handlungsoption auch eine erhöhte Begründungspflicht sowie die Möglichkeit der Verwerfung der Regelungen durch die Judikative aus inhaltlichen Gründen einher.

Inhaltlich lässt sich eine Abkehr von der Suche nach einer einheitlichen Lösung im Bereich der direkten Besteuerung, auch politisch, wie folgt

806 Vgl. Kapitel 2.B.I.

807 Vgl. Kapitel 3.B.2.

808 Vgl. Kapitel 3 A.I und Kapitel 3 A.II.3.a.

809 Vgl. Kapitel 3 A.II.3.a.

begründen. Eingangs kann zunächst statuiert werden, dass sich die Frage nach der fairen (Mindest)Besteuerung großer digitaler Konzerne, welche ein Auslöser für die Reformüberlegungen im Jahr 2015 gewesen ist, durch die US-Steuerreform zum Jahr 2017 im Grundsatz aufgelöst hat.⁸¹⁰ Dieser Befund wird vor dem Hintergrund der Reformüberlegungen auf Ebene der OECD zu Pillar II⁸¹¹ weiter verstärkt. Zudem wird innerhalb des hergebrachten Systems der fiskalische Bedarf des jeweiligen Marktstaates in der Regel über eine indirekte Steuer gedeckt.⁸¹² Betrachtet man das im Rahmen des ersten Kapitels als untersuchungswürdig aufgestellte Geschäftsmodell⁸¹³ noch einmal genauer, so ist festzustellen, dass der Nutzer selbst nicht in das jeweilige Unternehmen eingebunden ist, entsprechend auch nicht zur Wertschöpfung des Unternehmens beitragen kann.⁸¹⁴ Vielmehr überträgt der Nutzer seine Daten im eigenen Interesse, um im Gegenzug die Dienstleistung des Unternehmens in Anspruch nehmen zu können.⁸¹⁵ Hieraus folgt zugleich, dass im Staat des Nutzer das Unternehmen lediglich eine Leistung anbietet, darüber hinaus jedoch keine weiteren Aktivitäten entfaltet, sodass der Sitzstaat des Nutzers als klassischer Marktstaat angesehen werden kann. Diese Sichtweise spiegelt sich insbesondere auch im Pillar I Blueprint und Progress Report wider, welcher über die Zuordnung der Umsätze nach einem Indikatorverfahren zu den jeweiligen Marktstaaten eine Besteuerung im jeweiligen Bestimmungsland der Leistung herbeizuführen versucht.⁸¹⁶ Dieser Idee liegt dementsprechend ein im Sinne der indirekten Besteuerung klassisches und bekanntes Bild des Leistungsaustausches zwischen den an der Leistung beteiligten Parteien zu Grunde. Allerdings wird diese Idee nun sowohl im Rahmen der Lösungsansätze der Europäischen Union als auch der OECD verwendet, um eine Verschiebung des Orts der Besteuerung im Rahmen der direkten Besteuerung hin zum Ort des

810 Dölker, BB 2019, 476 (480).

811 Vgl. OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint.

812 Kokott, IStR 2019, 123 (134); Schön, IStR 2019, 647 (648).

813 Vgl. Kapitel 1 C.

814 Schön, IStR 2019, 647 (649); de Wilde, Intertax 2018, 466 (470).

815 Hofmann/Riedel Intertax 2019, 172 (173); Kokott, IStR 2019, 123 (131); Roderburg, Ubg 2018, 249 (255); Schön, Bulletin for International Taxation 2018, 278 (288); de Wilde Intertax 2018, 466 (470).

816 OECD(2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13ff., Title 3 Article 4: Revenue sourcing rules; Thörmer, BB 2021, 599 (601); de Wilde, Intertax 2018, 466 (473).

tatsächlichen Verbrauchs zu erreichen.⁸¹⁷ Diese Verschiebung geht einher mit einem grundsätzlichen Paradigmenwechsel in der Belastungsrechtfertigung des Steuerzugriffs,⁸¹⁸ als dass im bestehenden System der Steuerzugriff im Bereich der direkten Steuern primär am Ort der Produktion oder des Unternehmenssitzes erfolgt,⁸¹⁹ wohingegen die indirekten Besteuerung vornehmlich am Ort des tatsächlichen Verbrauches erfolgen soll.

Würde der im Rahmen der Lösungsansätze verfolgte Grundgedanke daher systematisch kongruent aufgegriffen und ein Lösungsansatz im Bereich der indirekten Besteuerung entwickelt werden, könnte die Lösung in das bestehende Steuersystem eingepasst und der befürchtete Paradigmenwechsel vermieden werden. Gleichzeitig würde die entstehende Steuerbelastung bei grenzüberschreitenden Eingangsleistungen dem bestehenden System des grenzüberschreitenden Steuerausgleichs indirekter Steuern (Zoll- und Mehrwertsteuern) unterliegen, sodass auch die drohende Überlagerung der Verteilungssystematik indirekten Steuern⁸²⁰ vermieden werden könnte.

Zudem könnte ein entsprechendes Vorgehen auch politisch gegenüber den Sitz- und Gründungsstaaten großer Digitalunternehmen gerechtfertigt werden. Denn wo insbesondere auch dem Lösungsvorschlag der Europäischen Union zur Digital Services Tax das Argument einer einem Zoll ähnlichen „Spezialsteuer“ entgegengehalten worden ist,⁸²¹ könnte dieses Argument durch eine erweiterte Auslegung der Umsatzsteuer entkräftet werden. Denn die Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer ist nicht nur innerhalb der Europäischen Union verankert, sondern grundsätzlich in verschiedenen Ausprägungen auch global vorzufinden. Mithin könnte als Reaktion der Sitz- und Gründungsstaaten großer Digitalunternehmen dann zwar auch eine entsprechende Auslegung des dortigen Verbrauchsteuerrechts erfolgen. Weitere Reaktionen, insbesondere wirtschaftsrechtlichen Sanktionen, wären aber wohl nicht zu erwarten.

Entsprechend erscheint es grundsätzlich sowohl inhaltlich als auch politisch gerechtfertigt die Lösung zur „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft auf Ebene der indirekten Besteuerung zu suchen. Ein

817 *Bendlinger*, SWI 2018, 268 (278); *Hennrichs*, TLE-040-2018, S. 1; *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (258).

818 *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2777); *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BIT 2020, 14 (15); *Waldhoff*, DStJG 42, S. 84.

819 *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (74).

820 *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (14).

821 Vgl. *Fuest/Meier/Neumeier/Stöhlker*, Die Besteuerung der Digitalwirtschaft – Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer, S. 38, 42.

in diesem Sachzusammenhang entwickelter Lösungsvorschlag könnte in Bezug auf die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union einheitlich über die durch Art. 113 AEUV übertragenen Gesetzgebungskompetenz umgesetzt werden.

Hierzu bietet es sich an, den Lösungsansatz im Rahmen der durch Art. 113 AEUV *expressis verbis* übertragenen Möglichkeit zur Harmonisierung der Umsatzsteuern zu entwickeln. Denn zum einen erfolgt eine unionale Harmonisierung der Umsatzsteuer bereits seit dem Jahr 1967 über die Mehrwertsteuersystemrichtlinie.⁸²² Im Rahmen dieser wird entsprechend der Ziele der Europäischen Union versucht, eine Vereinheitlichung des europäischen Umsatzsteuerrechts in der Form zu erzielen, dass Wettbewerbsneutralität hergestellt wird und ein einheitlicher europäischer Binnenmarkt verwirklicht werden kann.⁸²³

Eine Vollharmonisierung ist jedoch zum heutigen Zeitpunkt noch nicht eingetreten, da die Staaten insbesondere in Bezug auf den Steuersatz eigenständige Regelungen treffen können.⁸²⁴ Ungeachtet dessen, würde eine Implementierung von Regeln zur Besteuerung der Digitalwirtschaft im Rahmen der Umsatzsteuer dazu führen, dass über die Richtlinienvorgabe, die sich insbesondere auch auf die unionsweit einheitliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage richtet,⁸²⁵ der Grundstein für eine einheitliche Rechtsanwendung gesichert und durch unionsweit unmittelbar geltende Regelungen in der MwStVO⁸²⁶ ausgekleidet werden könnte. Gleichzeitig würden sich die Fragen in Bezug auf die Rechtsetzungskompetenz der Europäischen Union und konsequenterweise auch diejenigen in Bezug auf das Steuererfindungsrecht des nationalen Gesetzgebers erübrigen, da die Umsatzsteuer sowohl im Rahmen des Kompetenztitels des Art. 113 AEUV als auch in der Verfassung gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG verankert ist. Zusätzlich würde eine Lösung im Bereich der Umsatzbesteuerung dazu führen, dass die Eigenmittelfinanzierung der Europäischen Union erhöht

822 Vgl. Richtlinie 67/227/EWG vom 11.04.1967, mehrfach ergänzt und inzwischen vollständig neu gefasst durch die Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2016 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie [MwStSyst-RL]).

823 Vgl. zur Entwicklung der MwStSystRL Klenk in: *Sölch/Ringleb*, UStG, Wesen der Umsatzsteuer Rn. 3 – 6; Weymüller in: *Weymüller*, UStG, vor § 1 Rn. 19 – 22.

824 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, Vorbem. Rn. 59.

825 Klenk in: *Sölch/Ringleb*, UStG, Wesen der Umsatzsteuer Rn. 6; *Stadie* in: *Stadie*, UStG, Vorbem. Rn. 59.

826 *Robisch* in: *Bunjes*, UStG, vor § 1 Rn. 6; *Kemper*, UR 2017, 1 (3).

würde, als dass bereits seit dem Eigenmittelbeschluss 1970⁸²⁷ der Europäischen Union ein direkter Anteil an dem unionsweiten Umsatzsteueraufkommen zusteht.⁸²⁸

Zum anderen knüpft die Umsatzbesteuerung auch an die auf der jeweiligen Handelsstufe erzielten Wertschöpfung an, woraus sich der im allgemeinen Sprachgebrauch sowie auf Ebene des Unionsrecht verwendete Begriff der Mehrwertsteuer ergibt.⁸²⁹ Gerade diese Wertschöpfung auf Ebene des Unternehmens, welche durch die algorithmusbetriebene automatisierte Verarbeitung der von Seiten des Nutzers zur Verfügung gestellten Daten im Marktstaat erzielt wird, gilt es im Untersuchungsmodell zu erfassen. Insoweit erscheint eine Umsatzbesteuerung der Nutzerdaten auf der Handelsstufe des Unternehmens im Grundsatz angezeigt.

Im Folgenden wird daher untersucht, ob eine Lösung im Bereich der Umsatzsteuer möglich erscheint. Aufgrund der zum Großteil vorgenommene Harmonisierung des nationalen Umsatzsteuerrechts über die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)⁸³⁰ kann das deutsche Umsatzsteuerrecht für die nachfolgende Untersuchung des Lösungsansatzes als Grundlage verwendet werden, wobei jeweils die abweichenden oder ergänzenden Regelungen aufgrund bestehender Rechtsprechung des EuGHs oder aus der MwStSystRL selbst in die erweiterte Auslegung und Interpretation der bestehenden Regelungen und der zu entwickelnden Ansätze einzubeziehen sind.

B. Untersuchungsmodell

Zwar wurde bereits im Rahmen des einleitenden Kapitels das zu einem Auseinanderfallen von Wertschöpfung und Ort der Besteuerung führende Geschäftsmodell, als (überwiegend) algorithmusbetriebenen und auf Nutzerdaten basierenden, charakterisiert, welches im Rahmen der nachfolgenden Entwicklung eines eigenen Lösungsansatzes den wesentlichen Mittelpunkt darstellen soll. Da die Lösungsansätze der EU und OECD jedoch jeweils auf die gesamte Digital- bzw. digitalisierte Wirtschaft abzielen, kann

827 Rat der EU v. 21.04.1970 – L 94/19; G. v. 04.12.1970, BGBl. II 1970, 1261.

828 *Robisch* in: *Bunjes*, UStG, vor § 1 Rn. 4; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, Einführung Rn. 553.

829 *Krober-Riel*, Die betriebliche Wertschöpfung, S. 19.

830 Rat der Europäischen Union v. 28.11.2006 – Richtlinie 2006/112/EG, Abl. EU Nr. L 347, 1, zuletzt geänderte mit Richtlinie vom 07.12.2020, Abl. EU Nr. L 419/1.

sich nicht automatisch nur auf das als reformbedürftig gekennzeichnete Geschäftsmodell beschränkt werden. Vielmehr muss zunächst festgestellt werden, inwieweit die erbrachten Leistungen von Unternehmen der Digitalwirtschaft bereits einer Form der Umsatzbesteuerung unterliegen, sodass festgelegt werden kann, inwieweit ein Reformbedarf innerhalb der Umsatzbesteuerung besteht. In diesem Zusammenhang können die Geschäftsmodelle der Digitalwirtschaft in Anlehnung an die Klassifizierung von Seiten der OECD in drei Kategorien aufgeteilt werden.

Unter die erste Kategorie fallen sämtliche Geschäftsmodelle, die darauf abzielen, dem Nutzer einer Internetplattform oder App personalisierte Werbung anzuzeigen und mit dieser Werbungsvermittlung Einnahmen zu erzielen. Dieses funktioniert rudimentär betrachtet durch Zurverfügungstellung einer Internetplattform beziehungsweise App, auf welcher der Nutzer mit anderen Nutzern interagieren kann und eigene Inhalte der Plattform/App zur Verfügung stellt. Aufgrund der durch den Nutzer zur Verfügung gestellten Inhalte, sowie unter Benutzung der auf dem jeweiligen Endgerät gespeicherten Nutzerdaten, etwa dem Suchverhalten des Nutzers, werden gegenüber dem Nutzer auf der Plattform oder innerhalb der App Werbeanzeigen geschaltet. Prominenteste Beispiele hierfür sind insbesondere Instagram und Facebook⁸³¹, sowie weitere Social-Media-Plattformen. Die Breite der ersten Kategorie ist jedoch nicht nur auf die vorgenannten Anwendungen beschränkt, sondern erfasst daneben auch sämtliche Suchmaschinen, da diese ebenfalls mit Hilfe von Nutzerdaten dem jeweiligen Nutzer personalisierte Werbung anzeigen. Wie bereits dargestellt, handelt es sich bei dieser ersten Kategorie von Geschäftsmodellen um das als reformbedürftig gekennzeichnete Untersuchungsmodell. Umsatzsteuerrechtlich ist festzustellen, dass die eine Hälfte des Geschäftsmodells, nämlich die Beziehung zwischen dem Unternehmer und dem Werbetreibenden, bereits nach den bestehenden Regelungen der Umsatzbesteuerung unterliegt,⁸³² während die andere Hälfte, nämlich die Beziehung zwischen dem Unternehmen und dem Nutzer, bisher noch nicht umsatzsteuerlich erfasst wird. Insoweit drängt sich die Frage auf, aus welchen Gründen dieser Vorgang

831 So beschreibt Facebook sein Geschäftsmodell im Rahmen der eigenen Nutzungsbedingungen (abrufbar unter: <https://de-de.facebook.com/terms>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022) als kostenloses Produkt an die Kunden, welches durch Bezahlung von Dritten finanziert wird, die innerhalb der Produkte Werbung schalten dürfen, welche wiederum von Facebook personalisiert wird.

832 Hierzu auch *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel* in: F/K/M/P/T, Digitale Transformation, S. 339 Rn. 14/3

bisher nicht erfasst wird und inwieweit hier ein geeigneter Anknüpfungspunkt für die Entwicklung des Lösungsvorschlages besteht.

Die zweite Kategorie digitaler Geschäftsmodelle lässt sich schlagwortartig als Digitalisierung der existierenden Wirtschaft umreißen. Gemeint ist hiermit, dass existierende Geschäftsmodelle sich die Möglichkeiten der durch die Digitalisierung erfolgten Globalisierung des Marktes zu Nutze machen und ihre bisher territorial beschränkte Tätigkeit nun global ausweiten. Als Paradebeispiel hierfür seien zunächst beispielhaft Amazon oder Netflix genannt. Beiden Unternehmen ist gemein, dass die eigentlichen Tätigkeiten, anders als im Rahmen der ersten Kategorie, nicht erst durch das Internet erschaffen worden sind, sondern bereits vorher in der „analogen Wirtschaft“ existiert haben. Denn im Kern betrachtet, handelt es sich bei der Tätigkeit von Amazon um nichts anderes als einen Versandhandel, der vor Vereinfachung durch das Internet per Versandhandelskatalog abgewickelt worden ist. Zwar war der Vorgang der Bestellung komplizierter und die Lieferung dauerte erheblich länger, das Geschäftsmodell ist jedoch das Gleiche. Der Kunde sucht sich seine Ware aus, bestellt diese beim Versandhändler und dieser liefert die Ware an den Kunden. Entsprechendes gilt auch für das Geschäftsmodell von Netflix. Das Geschäftsmodell einer Videothek existierte bereits vor Einführung des Internets. Man sucht sich einen speziellen Film aus, leiht sich diesen aus, schaut ihn an und gibt den Film danach wieder zurück. Nichts anderes ist das Streaming eines Filmes auf Netflix, mit dem einzigen Unterschied, dass die Verfügbarkeit des Angebotes nicht mehr begrenzt ist. Da die jeweiligen Leistungen im Rahmen dieses Geschäftsmodells jedoch gegen ein Entgelt erbracht werden unterliegen die Geschäftsmodelle, auch im Verhältnis zwischen dem Unternehmen und dem Nutzer, bereits der Umsatzbesteuerung. Insofern im Rahmen dieses Geschäftsmodells durch algorithmusbetriebene Auswertung des Kauf- bzw. Schauverhaltens eine über die eigentliche Leistungsgestellung hinausgehende Leistung erbracht wird, so ist diese als Nebenleistung zur erbrachten Hauptleistung anzusehen und dementsprechend über das gezahlte Entgelt mit abgegolten.

Allerdings gibt es, insbesondere im Bereich des Musikstreamings, Ausnahmen von diesem Grundsatz, als dass dortige Angebote anstelle einer Bezahlung von Seiten des Nutzers durch die unumgängliche Schaltung von Werbung finanziert werden. Insoweit läge dann zumindest in dem Fall, wo der Nutzer das Angebot gegen die Inkaufnahme eingeschränkter Funktionen und die Verpflichtung zur Konsumtion der geschalteten Wer-

bung in Anspruch nimmt, zwischen dem Unternehmen und Nutzer kein der Umsatzbesteuerung unterliegender Vorgang vor. Im Endeffekt erfolgt in diesen Fällen die Vergütung jedoch von Seiten des Werbetreibenden, als dass anders als im Rahmen der ersten Kategorie der Wert der Nutzerdaten gerade nicht für die Werbeschaltung maßgeblich ist, sondern die Werbung vielmehr allgemein, ähnlich zum Bereich des Privatfernsehens, an die „zahlungsunwilligen“ Nutzer ausgestrahlt wird. Der wirtschaftliche Vorgang der Bezahlung für die Inanspruchnahme des Dienstes wird als solcher daher auf die Ebene der Beziehung zwischen dem Unternehmen und dem Werbetreibenden verlagert, sodass im Endeffekt auch in diesen Fällen die Leistungserbringung der Umsatzsteuer unterworfen wird. Neben der Finanzierung des Angebots durch die Werbeleister finanziert sich das Geschäftsmodell zudem über diejenigen Nutzer, welche die kostenpflichtigen Inhalte in Anspruch nehmen.⁸³³ Zugleich ist zu statuieren, dass diese Form der Leistungserbringung in den letzten Jahren stark rückläufig ist, sodass im Regelfall bereits eine Vergütung für die Leistung durch den Nutzer selbst erfolgt. Im Endergebnis lässt sich daher festhalten, dass im Rahmen der zweiten Kategorie kein tatsächlicher umsatzsteuerlicher Reformbedarf besteht.

In die dritte Kategorie sind zuletzt solche Geschäftsmodelle einzuordnen, die eine Zwitterstellung zwischen der Analog- und Digitalwirtschaft einnehmen. Unter diese Kategorie fallen Tätigkeiten, wo neben der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung physischer Dienstleistungen noch weitere digitale Dienstleistungen erbracht werden. Diese digitalen Dienstleistungen setzen sich überwiegend aus Zusatzdiensten zum eigentlichen Produkt zusammen. Als Beispiel hierfür seien landwirtschaftliche Maschinen zu nennen, die während der Landarbeit Daten sammeln und durch eine Auswertung dieser, sich entweder im laufenden Prozess oder aber für folgende Prozesse selbst optimieren und sich auf die gefundenen Ergebnisse einstellen. Aber auch im Bereich der Automobilindustrie oder bei Haushaltsgeräten lassen sich solche Kombinationen aus analogem Gegenstand in Kombination mit digitalen Zusatzleistungen finden. Oftmals wird im Zusammenhang mit Geschäftsmodellen dieser Kategorie von „Smart-Tech“ gesprochen.

Zunächst ist festzuhalten, dass im Verhältnis zwischen dem Unternehmen und dem Nutzer in Bezug auf den Anschaffungsvorgang des physi-

833 Grambeck, DStR 2016, 2026 (2027).

schen Gegenstandes ein der Umsatzbesteuerung unterliegender Vorgang stattgefunden hat. Insoweit stellt sich die Frage, ob die nachträgliche digitale Zusatzleistung, sprich die Anpassung und Optimierung des physischen Gegenstandes, als eigenständige Leistung oder aber als Teil der bereits vergüteten Gesamtleistung angesehen werden muss. Naheliegender wäre die Auffassung, dass die nachträgliche Anpassung und Optimierung aufgrund der gelieferten Nutzerdaten als Teil der Gesamtleistung anzusehen ist und das Unternehmen quasi als Teil des Kaufpreises auch eine Serviceleistung über die unbestimmte Nutzungsdauer des Gegenstandes zugesichert hat. Problematisch wird diese Annahme jedoch dann, wenn die ursprüngliche Ausgangsleistung bereits optimal war und nachträglich keine Anpassung oder Optimierung des physischen Gegenstands aufgrund der von Seiten des Nutzers gelieferten Daten mehr erfolgt. Denn in diesem Fall würde das Unternehmen keine spätere Serviceleistung erbringen und man müsste überlegen, ob ein Teil des Kaufpreises zurück zu zahlen wäre. Im Ergebnis würde diese Sichtweise jedoch zu kurz greifen, als dass ungeachtet des bereits für die eingesetzten Zwecke optimal eingestellten physischen Gegenstandes nichtsdestotrotz die Serviceleistung, nämlich die Auswertung und Überprüfung der Daten, unabhängig von der tatsächlichen Anpassung bzw. Optimierung des physischen Gegenstandes durch das Unternehmen erbracht wird. Insofern kann insgesamt davon ausgegangen werden, dass die spätere Serviceleistung bereits im Rahmen des ursprünglichen Kaufpreises des Gegenstandes inkludiert gewesen ist und dementsprechend die Gesamtleistung des Unternehmens an den Nutzer hierüber der Umsatzbesteuerung unterlegen hat. Ein umsatzsteuerrechtlicher Reformbedarf ergibt sich daher auch in Bezug auf die dritte Kategorie digitaler Geschäftsmodelle nicht.⁸³⁴

Aus dieser Betrachtung folgt, dass das bereits im ersten Kapitel gefundene Ergebnis, nämlich das Auseinanderfallen zwischen Ort der Wertschöpfung und Ort der tatsächlichen Besteuerung lediglich in Bezug auf das unter die erste Kategorie zu subsumierende Untersuchungsmodell eintritt und hierdurch ein tatsächlicher Reformbedarf in Bezug auf dieses Untersuchungsmodell besteht, auch unter umsatzsteuerrechtlichen Aspekten potenziell vorhanden ist. Die Bedeutung von Daten als maßgeblicher Ausgangspunkt für und deren Funktion auf die Wertschöpfung des Unternehmens wird indes gerade von den Lösungsvorschlägen der OECD

834 Vgl. *Englisch*, DB 2017, M4 (M5).

zu Pillar I, als maßgebliche Reformbestrebung im Bereich der direkten Besteuerung, nicht erfasst.⁸³⁵ Mithin verbleibt die Betrachtung der „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft, im Gegensatz zu den Reformvorschlägen der EU und OECD, auf das tatsächlich als reformbedürftig gekennzeichnete Geschäftsmodell beschränkt. Innerhalb dieses Geschäftsmodells ist jedoch, wie bereits dargestellt, zwischen den jeweiligen Seiten der Leistungserbringung zu differenzieren. Denn lediglich in Bezug auf das Verhältnis zwischen dem Unternehmen und dem Nutzer erfolgt keine Umsatzbesteuerung.

Das Untersuchungsmodell ist daher für die nachfolgende Beurteilung auf die Beziehung zwischen dem Unternehmen und den Nutzer zu reduzieren und lässt sich ausgehend von dem als untersuchungswürdig herausgearbeiteten Geschäftsmodell mit folgender Grafik abbilden:

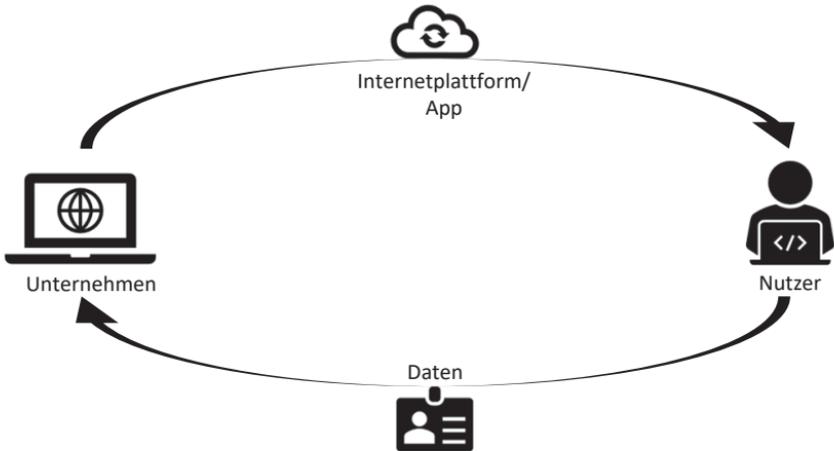


Abbildung 2: Untersuchungsmodell

Zur Vereinfachung wird im Rahmen der folgenden Untersuchung der Begriff der Plattform einheitlich für sämtliche unter das Untersuchungsmodell fallenden Internetplattformen und Apps verwendet. Denn unabhängig vom Aufruf entweder über einen Webbrowser oder eine für ein mobiles Endgerät entwickelte Software ist sowohl das Geschäftsmodell als auch die Funktionsweise einheitlich. Ausschlaggebend ist, dass von Seiten des Unter-

835 Petkova/Greil, IStR 2021, 685 (691).

nehmens eine Leistung in Form der Zurverfügungstellung der Plattform erbracht wird, die zunächst – dem Anschein nach – ohne eine tatsächliche Gegenleistung von Seiten des Nutzers auskommt. Jedoch werden während der Nutzung verschiedene Daten des Nutzers akkumuliert, gespeichert und ausgewertet, um zum einen die Plattform den Präferenzen des Nutzers anzupassen⁸³⁶ und zugleich, um dem Nutzer im Rahmen der Plattform speziell zugeschnittene Werbung anzuzeigen und hierdurch das Geschäftsmodell finanziell zu betreiben.⁸³⁷ Entsprechend wird deutlich, dass das Angebot der zunächst unentgeltlichen Zurverfügungstellung der Plattform nicht ohne die zeitgleiche Übertragung der Daten von Seiten des Nutzers und der damit verbundenen Einräumung des Nutzungsrechtes zur Weiterverwendung im Rahmen der Werbeschaltung erfolgen würde. Es geht bei diesem Datennutzungsrecht nicht, wie teilweise angenommen wird,⁸³⁸ um das Nutzungsrecht an den Daten, die zur Verwendung der Plattform zwingend erforderlich sind (z.B. Angaben über E-Mailadresse, zur Identifikation oder Standortdaten zur Lokalisierung im Rahmen von Navigationsdienstleistungen) und dementsprechend in zutreffender Weise umsatzsteuerlich als Leistungsbeistellung qualifiziert werden,⁸³⁹ sondern um das Nutzungs-

836 Vgl. hierzu die Beschreibung des eigenen Dienstes im Rahmen der Nutzungsbedingungen von Facebook (abrufbar unter: abrufbar unter: <https://de-de.facebook.com/terms>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022): „Wir stellen dir ein personalisiertes Erlebnis bereit: Dein Erlebnis auf Facebook unterscheidet sich von dem aller anderen: Angefangen bei den Beiträgen, Stories, Veranstaltungen, Werbeanzeigen und sonstigen Inhalten, die du im News Feed oder auf unserer Video-Plattform siehst, bis hin zu den von dir abonnierten Seiten und sonstigen möglicherweise von dir genutzten Funktionen, wie Topaktuell, Marketplace und Suche. Um dein Erlebnis zu personalisieren, verwenden wir die uns zur Verfügung stehenden Daten – beispielsweise über von dir hergestellte Verbindungen, Optionen und Einstellungen, die du wählst, und was du auf unseren Produkten sowie außerhalb dieser tust.“

837 Vgl. hierzu die Beschreibung des eigenen Dienstes im Rahmen der Nutzungsbedingungen von Facebook (abrufbar unter: abrufbar unter: <https://de-de.facebook.com/terms>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022): „2. Wie unsere Dienste finanziert werden: [...] Wir verwenden deine personenbezogenen Daten,[...], um dir Werbeanzeigen zu zeigen, die relevanter für dich sind.“

838 Vgl. Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel in: F/K/M/P/T, Digitale Transformation, S. 344 Rn. 14/18; Grambeck, DStR 2016, 2026 (2029).

839 Grambeck, DStR 2016, 2026 (2029); Melan/Pfeiffer, DStR 2017, 1072; a.A. in Bezug auf das Einräumen eines Nutzungsrechtes an Smart-Home-Daten gegenüber dem Vermieter: Denk, UR 2018, 426 (429). Diese Überlegungen können jedoch nicht auf das vorliegende Untersuchungsmodell übertragen werden, da zwischen dem Nutzer und Plattformbetreiber ein anderes Leistungsverhältnis vorliegt als zwischen einem Vermieter und Mieter.

recht an diejenigen zusätzlichen Daten, die von dem hinter der Plattform stehenden Algorithmus darüber hinaus während der Nutzung der Plattform erhoben und anschließend weiterverwendet werden.

Nimmt man dementsprechend an, dass die jeweiligen Leistungen in einem Synallagma zueinanderstehen, so lässt sich der hypothetische Schluss ziehen, dass der Nutzer mit seinen Daten für die Benutzung der Plattform bezahlt. Aus umsatzsteuerlicher Sicht müsste von einem tauschähnlichen Umsatz im Sinne des § 3 Abs. 12 S. 2 UStG gesprochen werden. Folgernd ließe sich sodann, unter dem Grundsatz der Umsatzbesteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip, ein Besteuerungsrecht des Marktstaates, als dem Staat, indem der Nutzer die Leistung bezieht, begründen. Ein solches Besteuerungsrecht wäre sodann deckungsgleich mit den Bestrebungen der EU und OECD zur Besteuerung im Marktstaat, gleichzeitig hingegen auch systematisch zutreffend im Bereich der indirekten Besteuerung verortet. Zudem ließe sich ein entsprechender Steuerzugriff politisch als „faire und gerechte“ Besteuerung der Digitalwirtschaft begreifen, ohne zugleich eine Grundsatzdebatte über den Verteilungsmechanismus der direkten Steuer auszulösen. Insoweit gilt es nachfolgend die Frage zu beantworten, ob das Untersuchungsmodell einer tatsächlichen Umsatzbesteuerung im Marktstaat unterliegen würde und ob über eine solche Umsatzbesteuerung ein tatsächliches Steueraufkommen für die Marktstaaten generiert und sichergestellt werden könnte.

Das Untersuchungsmodell unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG dann einer Umsatzbesteuerung, wenn von Seiten des Unternehmens, als Unternehmer, eine Leistung gegen Entgelt im Inland erbracht wird, keine Steuerbefreiung für die erbrachte Leistung eingreift und die erhaltene Gegenleistung auch rechtssicher bemessen sowie der hieraus entstandene Steueranspruch effektiv und gleichmäßig durchgesetzt werden kann.

C. Steuerbarkeit der Leistung

I. Unternehmereigenschaft der Unternehmen

Grundvoraussetzung für eine mögliche Umsatzbesteuerung ist, dass das die Plattform betreibende Unternehmen als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes angesehen werden kann. Denn sollte es den hinter den Plattformen stehenden Unternehmen bereits an dieser Eigenschaft mangeln, so würde sich eine weitere Untersuchung erledigen.

Wann eine Person als Unternehmer angesehen wird, bestimmt sich nach § 2 UStG. Gemäß § 2 Abs.1 UStG ist jede Person Unternehmer, welche eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird dabei gemäß § 2 Abs.1 S. 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, ohne zwingende Gewinnerzielungsabsicht, definiert. Eine nachhaltige Tätigkeit liegt entsprechend dem BFH dann vor, wenn mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse tatsächlich vorgenommen werden.⁸⁴⁰

Betrachtet man nun die hinter den Plattformen stehenden Unternehmen, so muss zunächst das Geschäftsmodell betrachtet werden. Wie bereits im Untersuchungsziel benannt, besteht dieses darin, dass die Plattformen den Nutzern zur Benutzung überlassen werden. Die Überlassung der Plattform zur Nutzung durch die jeweiligen Nutzer ist zum einen bereits auf eine Vielzahl von Nutzer ausgerichtet und zum anderen auch auf Dauer, das heißt auf mehrmalige Wiederholung, angelegt. Dementsprechend wird dieselbe Gelegenheit, nämlich die Existenz der Plattform, dauerhaft genutzt. Eine Änderung des Geschäftsmodells tritt zudem, selbst im Fall von Updates am Interface oder durch die Einführung neuer Funktionen innerhalb der Plattform nicht ein. Die Tätigkeit der Unternehmen ist folglich nachhaltig im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

Vor dem Hintergrund, dass das Untersuchungsziel davon ausgeht, dass die Nutzung der Plattform nicht gegen ein in Geld zu bezifferndes Entgelt, sondern gegen die Überlassung von Daten erbracht wird, gilt es dem weiteren Tatbestandsmerkmal der Erzielung von Einnahmen ein besonderes Augenmerk zu widmen. Als Einnahmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gilt jedoch nicht nur Geld, sondern vielmehr ist alles das als Einnahme anzusehen, was steuerbares Entgelt im Sinne des § 10 Abs.1 UStG sein kann.⁸⁴¹ Dieses ergibt sich insbesondere auch vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Auslegung des Art. 9 Abs.1 MwStSystRL, wonach ein Unternehmer eine wirtschaftliche Tätigkeit entfalten, sprich die Tätigkeit auf den Erhalt von Gegenleistungen ausgerichtet sein, muss.⁸⁴² Zwar ist noch zu prüfen, ob in der Überlassung der Daten durch den Nutzer an das jeweilige Unternehmen eine eigenständige Leistung zu sehen ist. Jedoch ist dieses, die der Untersuchung zugrundeliegende Hypothese. Dieses bedeutet

840 BFH v. 13.02.1969 – V R 92/68, BStBl. II 1969, 282.

841 Korn in: *Bunjes* UStG, § 2 Rn. 84.

842 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 2 Rn. 194.

gleichzeitig, dass, wenn sich die Hypothese bestätigt, auch die Leistungen der Unternehmen auf den Erhalt einer Gegenleistung gerichtet sind und somit das Tatbestandsmerkmal der Erzielung von Einnahmen ebenfalls zu bejahen ist.

Aber selbst wenn sich die Hypothese, dass der Nutzer durch die Datenübermittlung und Überlassung an das Unternehmen eine eigenständige Leistung erbringt, nicht bestätigen würde und man folglich argumentieren könnte, dass die Überlassung der Plattform sich gerade nicht auf den Erhalt einer wirtschaftlichen Gegenleistung bezieht, fehlt es dem Unternehmen nicht an der erforderlichen Unternehmereigenschaft. Denn gemäß § 2 Abs. 1 S. 2 UStG umfasst ein Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Hieraus folgt, dass zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft ebenfalls eine Gesamtbetrachtung anzustellen ist. In diese Gesamtbetrachtung sind daher auch die weiteren Tätigkeiten des die Plattform betreibenden Unternehmens mit einzubeziehen. So erbringen die hinter den Plattformen stehenden Unternehmen neben der Überlassung der Plattform zumindest eine weitere Leistung, die in der Regel gegen ein in Geld zu bezifferndes Entgelt erbracht wird und somit unstreitig Einnahmen generiert. Dieses ist bei den meisten Plattformen die „Vermietung“ von Werbeflächen an Dritte. Die Schaltung der Werbung erfolgt redundant, sodass eine nachhaltige Tätigkeit durch das Unternehmen gegeben ist. Daneben erbringen die Unternehmen eine „Serviceleistung“, indem sie den Werbetreibenden durch die gesammelten Daten eine auf den Nutzer zugeschnittene Werbung ermöglichen. Dieser Zusatzservice wird mit im entsprechenden Entgelt für die Vermietung der Werbeflächen abgedeckt. Ohne das hier zu untersuchende Geschäftsmodell könnte die Werbeschaltung daher nicht so zielgenau erfolgen. Hieraus folgt, dass beide Leistungen eng miteinander verknüpft sind und als einheitlicher Unternehmensgegenstand angesehen werden müssen. Aber auch in den Fällen der digitalisierten Wirtschaft, wo unabhängig von der Schaltung von Werbung den Nutzern zusätzlich zu der Überlassung von materiellen Gegenständen eine „Nutzungsplattform“ eröffnet wird, erzielen die Unternehmen bereits durch die entgeltliche Übertragung des materiellen Gegenstandes Einnahmen und begründen dementsprechend bereits hierdurch die Unternehmereigenschaft.

Mithin besteht eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen sämtlicher Unternehmen bereits getrennt von der im vorliegend Untersuchungsmodell zu bearbeitenden Frage der Gegenleistungseigenschaft der Nutzerleistung.

Als letzte Voraussetzung muss zudem eine Negativabgrenzung zu den in § 2 Abs. 2 UStG aufgezählten Tätigkeiten durchgeführt werden, wo trotz einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit keine Selbstständigkeit vorhanden ist und dementsprechend in der Person des Handelnden die Unternehmereigenschaft nicht begründet werden kann. Voraussetzung für eine selbstständige Tätigkeit ist dementsprechend, dass die hinter den Plattformen stehenden Unternehmen weder weisungsgebunden (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG), noch in ein anderes Unternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingebunden sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Während § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG die Unselbstständigkeit von natürlichen Personen regelt, betrifft § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG juristische Personen, welche jedoch von Natur aus selbstständig sind und in diesem Zusammenhang mithin besser von einer Abhängigkeit gesprochen werden sollte.⁸⁴³ Nichtsdestotrotz wird in beiden Konstellationen die Unternehmereigenschaft abgelehnt. Eine Weisungsgebundenheit nimmt man bei natürlichen Personen dann nicht an, wenn die Person auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelt.⁸⁴⁴ Bei juristischen Personen stellt man hingegen zur Bestimmung der Abhängigkeit auf die vertraglichen Ausgestaltungen im Konzern ab. Bei den zu untersuchenden Geschäftsmodellen wird das die Plattform betreibenden Unternehmen in der Regel eine juristische Person sein. Selbst wenn das die Plattform betreibende Unternehmen in einem Organschaftsverhältnis im Sinne § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu einem weiteren Konzernunternehmen stehen würde, hat dieses jedoch keine Auswirkung auf die Selbstständigkeit insgesamt. Denn Zweck des § 2 Abs. 2 Nr. 2 und des Art. 11 Abs. 1 MwSt-SystRL ist es lediglich, dass mehrere Steuerpflichtige wie einer behandelt werden können.⁸⁴⁵ Rechtsfolge hiervon ist, dass lediglich der Organträger als Steuerschuldner, sowohl für seine eigenen Umsätze, aber auch für die der jeweiligen Organgesellschaften angesehen wird.⁸⁴⁶ Im Ergebnis wird somit lediglich die Steuerpflicht von der Organgesellschaft auf den Organträger verschoben. Die Leistung des Unternehmens selbst würde weiterhin steuerpflichtig bleiben. Im Ergebnis kann daher festgehalten werden, dass unabhängig von der Frage des Vorliegens eines Organschaftsverhältnisses die dem Untersuchungsmodell zugrundeliegende Tätigkeit einem Unternehmen, welches unabhängig ist, zugerechnet werden kann und dement-

843 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 2 Rn. 130.

844 *Korn* in: *Bunjes*, UStG, § 2 Rn. 148.

845 *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 2 Rn. 280; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 2 Rn. 788.

846 *Korn* in: *Bunjes*, UStG, § 2 Rn. 167.

sprechend auch bei einer Negativabgrenzung die Unternehmereigenschaft positiv bejaht wird.

Mithin ist das die Plattform betreibende Unternehmen als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG anzusehen, sodass die Grundvoraussetzung für eine mögliche Umsatzbesteuerung gegeben ist.

II. Qualifizierung der Leistungsart

Kerngehalt der Umsatzbesteuerung ist die Anknüpfung an einen Leistungsaustausch. Entsprechend normiert der Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, dass die Umsätze aus der Erbringung von Lieferungen und sonstigen Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen. Sowohl die Begrifflichkeit der Lieferung als auch die der sonstigen Leistung lassen sich unter den allgemeinen Oberbegriff der Leistung fassen.⁸⁴⁷ Die Unterscheidung zwischen einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung hat im Ausgangspunkt daher für die Steuerbarkeit an sich keine Auswirkung. Jedoch ist auf Ebene der Bestimmung des Ortes der Leistung beziehungsweise im Hinblick auf etwaige Steuerbefreiungen eine solche Unterscheidung geboten⁸⁴⁸ und somit bereits vorab sinnvoll. § 3 Abs. 9 UStG bestimmt, dass jede Leistung des Unternehmers, welche keine Lieferung im Sinne § 3 Abs. 1 UStG ist, als sonstige Leistung zu qualifizieren ist.⁸⁴⁹ Die Abgrenzung zwischen den beiden Unterarten erfolgt somit durch ein gesetzlich angeordnetes Ausschlussverfahren. Ausweislich der gesetzlichen Definition in § 3 Abs. 1 UStG zielt eine Lieferung darauf ab, jemand anderem die Verfügungsmacht über einen Gegenstand zu verschaffen. Vorliegend soll die Überlassung einer Plattform zur Nutzung durch den Nutzer betrachtet werden.

1. Überlassung der Plattform als Lieferung

Eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG wird dann angenommen, wenn der Leistung ein Gegenstand zugrunde liegt. Die Plattform als sol-

847 Schwarz, UR 2017, 782 (783); Stadie in: Stadie, UStG, § 1 Rn. 6; Peltner in: Weymüller, UStG, § 1 Rn. 40; Janzen in: Lippross/Seibel, UStG, § 1 Rn. 6.

848 Meissner in: Kurz/Meissner/Peter/Rittig, Umsatzsteuer, S. 7.

849 Ebenso im Rahmen der europäischen Vorgaben Art. 6 Abs. 1 S. 1 6. RL/ Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL, wonach Dienstleistung (=sonstige Leistung) jeder Umsatz ist, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

che müsste daher als Gegenstand im umsatzsteuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren sein. Was ein Gegenstand im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG ist, wird im Rahmen des nationalen Umsatzsteuerrechts nicht definiert. Entsprechend lässt sich nur durch Auslegung ermitteln, was als Gegenstand im Umsatzsteuerrecht gilt. Zwar können die zivilrechtlichen Grundsätze, als allgemeine Regelungen des Wirtschaftsverkehrs, zunächst als Basis angesehen werden, jedoch müssen auch die Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts bei dieser Auslegung mitberücksichtigt werden, insbesondere sind die unionsrechtlichen Vorgaben zu berücksichtigen.⁸⁵⁰ Auf Ebene der Europäischen Union wird, entsprechend der Ermächtigungsgrundlagen des Art. 113 AEUV, das Umsatzsteuerrecht durch die MwStSystRL ausgeformt. In dieser stellt Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL klar, dass Gegenstände nur körperliche Gegenstände sein können. Eine Definition des körperlichen Gegenstandes findet sich hingegen in der MwStSystRL nicht, sodass hierfür auf das nationale Zivilrecht abzustellen ist. Der Begriff des körperlichen Gegenstandes wird in § 90 BGB aufgegriffen, ohne hier jedoch ebenfalls einer genauen Definition zu unterliegen. Als Grundvoraussetzung für einen körperlichen Gegenstand gilt in der einschlägigen Literatur allgemein, dass dieser der sinnlichen Wahrnehmung zugänglich ist und einer gewissen räumlichen Abgrenzung unterliegt und hierdurch beherrschbar ist.⁸⁵¹

Die hier zu betrachtenden Plattformen sind zwar visuell wahrnehmbar, als dass sie durch elektronische Übermittlung durch den jeweiligen Nutzer verwendet werden können, unterliegen aber als Software keiner genauen räumlichen Abgrenzung und sind daher nicht beherrschbar. Dementsprechend wird die Software als solche zivilrechtlich nicht als Sache, sondern als immaterielles Gut, betrachtet.⁸⁵² Insoweit kann diese daher auch nicht als körperlicher Gegenstand im Sinne des Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL angesehen werden. Zwar ermöglicht Art. 15 MwStSystRL die Einbeziehung bestimmter nicht körperlicher Sachen (Elektrizität, Gas, Wärme) und spezifischer Rechte (im Zusammenhang mit Grundstücken), eine darüberhin-
ausgehende Erweiterung ist jedoch nicht inkludiert. Entsprechend dieser unter Einbeziehung zivilrechtlicher und unionsrechtlicher Grundsätze vorgenommenen Auslegung ist eine Einordnung der Plattform als Gegenstand im umsatzsteuerlichen Sinne nicht möglich. Dem folgend kann in der

850 *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 100.

851 *Stresemann* in: *MüKo BGB*, § 90 Rn. 8; *Stieper* in: *Staudinger*, BGB, Vorbem. zu § 90 Rn. 1, § 90 Rn. 1.

852 *Mössner* in: *BeckOK BGB*, § 90 Rn. 81; *Stresemann* in: *MüKo BGB*, § 90 Rn. 25.

Überlassung der Plattform zur Nutzung keine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG gesehen werden.

2. Überlassung der Plattform als sonstige Leistung

Dementsprechend könnte die Überlassung der Plattform zur Nutzung durch den Nutzer umsatzsteuerlich lediglich als sonstigen Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG qualifiziert werden. Ausweislich der Gesetzesbegründung zur Einführung des Umsatzsteuergesetzes,⁸⁵³ lehnt sich das Umsatzsteuerrecht in Bezug auf die Begriffsdefinition der Leistung an die zivilrechtliche Ansicht des § 241 BGB an, wonach als Leistung jede Tätigkeit zu erfassen ist, welche als Gegenstand eines Schuldverhältnisses einem anderen einen wirtschaftlichen Nutzen bringen kann.⁸⁵⁴ Es geht somit im Kern nicht um das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft, sondern um das hieraus resultierende Erfüllungsgeschäft.⁸⁵⁵ Ob das dieses begründende Verpflichtungsgeschäft rechtlich wirksam ist, kann dabei genauso dahinstehen, wie die Frage nach der Erlaubtheit des Erfüllungsgeschäfts beziehungsweise dessen Vereinbarung mit den guten Sitten.⁸⁵⁶ Dieses ist auch insoweit kongruent zur europäischen Sichtweise, als dass der EuGH von einer Wertneutralität der Umsatzsteuer ausgeht.⁸⁵⁷ Die zivilrechtliche Sichtweise hat insoweit nur indizielle Wirkung in Bezug auf die allgemeinen Grundsätze zur Leistungsbeziehung, sodass eine vollkommene Übernahme der Definition in das Umsatzsteuerrecht nicht möglich ist.⁸⁵⁸

In die Auslegung des Leistungsbegriffs ist zusätzlich die verbrauchssteuerliche Sichtweise und die unionsrechtliche Vorgabe aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie mit einzubeziehen. Gemäß Art. 9 Abs. 1 S. 3 MwStSystRL gilt eine Tätigkeit insbesondere dann als wirtschaftlich, wenn körperliche oder nicht körperliche Gegenstände zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen genutzt werden. Das Merkmal der nachhaltigen Erzielung von Einkünften kann dabei zunächst im Rahmen der Einordnung der Überlassung von Plattformen als Leistung unbeachtet bleiben. Vereinfacht kann eine Leistung dementsprechend unionsrechtlich im Kern als Verwendung

853 RegE v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 35.

854 *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 87.

855 BFH v. 16.12.1965 – V 242/63 U, BFHE 84, 499; BFH v. 28.02.1980 – V R 90/75, BStBl. II 1980, 535.

856 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 409; *Stadie* in: *Stadie*, UStG § 1 Rn. 13.

857 Vgl. EuGH v. 05.07.1988 – C-289/86, *Happy Family*, ECLI:EU:C:1988:360.

858 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 427; *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 9.

von Gegenständen qualifiziert werden. Bereits aus der Definition im Rahmen der MwStSystRL ergibt sich, dass der Gegenstandsbegriff in diesem Zusammenhang weit auszulegen ist. Insoweit kann, im Gegensatz zum engen Gegenstandsbegriff der Lieferung, auch die hinter der Plattform stehende Software als Gegenstand im Sinne des Art. 9 Abs. 1 S. 3 MwStSystRL klassifiziert werden. Die Software wird zumindest durch die Anwendungsgeräte visualisiert, dem jeweiligen Nutzer überlassen und kann somit verwendet werden. Die durch das Unionsrecht geforderte Verwendung eines Gegenstandes ist daher zu bejahen.

Zieht man zu dieser unionsrechtlichen Vorgabe die Natur der Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer hinzu, ergibt sich, dass der wirtschaftliche Nutzen und somit der verwendete Gegenstand zudem verbrauchsfähig sein muss. Verbrauch ist in diesem Zusammenhang nicht im Sinne der wörtlichen Bedeutung als Verzehr des Wertes zu verstehen, sondern vielmehr im Sinne einer Gebrauchs- oder Verbrauchsnutzung.⁸⁵⁹ Aus dieser Sichtweise ergibt sich dann auch, dass eine Leistung beziehungsweise ein Gegenstand dann verbrauchsfähig ist, wenn dem Leistungsempfänger ein individueller Vorteil verschafft wird.⁸⁶⁰ Dieser Vorteil darf sich dabei nicht lediglich in der Entgeltentrichtung oder der Rückgängigmachung einer Leistung erschöpfen.⁸⁶¹ Vielmehr ist dem Vorteil ein Aufwandselement hinzuzurechnen, welches sich im Rahmen der Preisbildung widerspiegelt.⁸⁶²

Die in die Betrachtung einzubeziehenden Plattformen müssten daher geeignet sein, dem jeweiligen Nutzer einen individuellen Vorteil zu gewähren. Als Vorteil ist in diesem Zusammenhang jeder Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen anzusehen.⁸⁶³ Im allgemeinen Geschäftsverkehr muss daher unter regelmäßigen Umständen für die jeweilige Erbringung der Leistung etwas aufgewendet werden, was sich betragsmäßig beziffern lässt. Die hinter den Angeboten stehende Software wurde vor Etablierung am Markt durch die jeweiligen anbietenden Unternehmen entwickelt. Dementsprechend sind bei den Unternehmen zumindest einmal Entwicklungskosten, insbesondere in Form des Arbeitslohnes und darüber hinaus auch für die Unterhaltung der jeweiligen Büroräume, (Netz-)Infrastruktur und

859 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 10.

860 *Robisch* in: *Bunjes*, UStG, § 1 Rn. 9.

861 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 355; *Peltner* in: *Weymüller*, UStG, § 1 Rn. 44.

862 *Englisch* in: *Tipke/Lang*, § 17 Rn. 87.

863 EuGH v. 18.12.1997 – C-384/95, *Landboden-Agrardienste v. Finanzamt Calau*, ECLI:EU:C:1997:627.

sonstigen administrativen Aufgaben entstanden. Daneben entstehen den Unternehmen für das Betreiben der Websites, das Anbieten der Apps und den Unterhalt von Servern fortlaufende Kosten. Dementsprechend beinhalten die Plattformen jeweils einen zuwendungsfähigen Vorteil für die Nutzer.

Ausweislich des Gesetzeswortlautes des § 3 Abs. 9 S. 2 UStG kann eine Leistung, also die Zuwendung des Vorteils, auch in einem Unterlassen oder dem Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Während unter dem Begriff des Unterlassen „der bewusste Verzicht auf eine Tätigkeit“⁸⁶⁴ gefasst wird, wird Dulden als „das Gestatten einer fremden Tätigkeit im eigenen Rechtskreis“⁸⁶⁵ verstanden. Hierunter fällt insbesondere auch die Einräumung eines Nutzungsrechtes.⁸⁶⁶ Durch das Angebot der Plattform im Internet, steht diese damit grundsätzlich jedem Menschen mit einem entsprechenden Abnahmeggerät zur Verfügung. Die jeweiligen hinter der Software stehenden Unternehmen erklären sich hierdurch konkludent damit einverstanden, dass die Nutzer (mit oder ohne vorherige persönliche Anmeldung) die Software nutzen und räumen diesen entsprechend ihre Nutzungsrechte ein. Folglich liegt in dem zur Verfügung stellen der Plattform beziehungsweise App eine Duldung, welche dazu geeignet ist, eine sonstige Leistung zu begründen.

Diese könnte jedoch dann nicht dem umsatzsteuerlichen Begriff der sonstigen Leistung unterfallen, wenn die Duldung nicht für einen bestimmten Personenkreis, sondern für die Allgemeinheit oder eine unbestimmte Personengruppe erfolgt.⁸⁶⁷ Denn nur wenn der Leistungsempfänger auch tatsächlich individualisierbar ist, kann eine Leistungserbringung an ihn erfolgen.⁸⁶⁸ Zwar könnte man annehmen, dass aufgrund der Anonymität im Internet und der allgemeinen Zugriffsmöglichkeit es hier an diesem Merkmal fehlt und somit keine steuerbare Dienstleistung gegeben ist. Dieses trägt vorliegend allerdings nicht, denn Leistungen an die Allgemeinheit sind nur dann anzunehmen, wenn es vollständig an individuell identifizierbaren Leistungsempfängern fehlt.⁸⁶⁹ Da aber die jeweiligen Nutzer zumindest über die jeweiligen Endgeräte ermittelbar sind, kann im Ergebnis keine Leistung an die Allgemeinheit vorliegen. Auch widerspräche eine solche

864 *Martin* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3 Rn. 525; *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3 Rn. 3844.

865 *Brandl* in: *Bunjes*, UStG, § 3 Rn. 235; *Martin* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3 Rn. 526.

866 *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 24.

867 *Oelmaier* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 1 Rn. 6.

868 Vgl. EuGH v. 29.02.1996 – C-215/94, *Mohr*, ECLI:EU:C:1996:72

869 BFH v. 18.12.2008 – V R 38/06, *BStBl. II* 2009, 749.

Annahme dem Grundgedanken der Systeme, die auf Nutzerpartizipation bauen und ohne individuelle Leistungsempfänger nicht bestehen würden. Die Duldung der Nutzung und damit die Zuwendung von Kostenfaktoren der Entwicklung, des Unterhalts und der Wartung werden mithin dem jeweiligen Nutzer durch Zurverfügungstellung der Nutzungsmöglichkeit der Plattformen individuell zugewendet.⁸⁷⁰

Zusammenfassend lässt sich somit feststellen, dass die jeweiligen Unternehmen dem individuellen Nutzer durch das Dulden, in Form der Zurverfügungstellung von Plattformen, einen Kostenfaktor zuwenden und somit eine Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts erbringen.

III. Zwischenergebnis

Es lässt sich dementsprechend festhalten, dass die Grundvoraussetzungen für Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, nämlich die Erbringung einer Leistung durch einen Unternehmer in Bezug auf das Untersuchungsmodell hinsichtlich der Überlassung der Plattform zur Nutzung durch den jeweiligen Nutzer als erfüllt angesehen werden können. Die tatsächliche Steuerbarkeit dieser Leistung hängt dementsprechend von dem kumulativen Vorliegen der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ab. Da die Bestimmung der einzelnen Tatbestandsmerkmale, der Erbringung der Leistung gegen Entgelt und dem Ort der Leistung schwierig sein kann, hat der Gesetzgeber im Gesetz für diese Tatbestandsmerkmale eigenständige Definitionen aufgenommen.⁸⁷¹ So finden sich in den §§ 3 ff. UStG dezidierte Regelungen, wo sich der Ort der jeweiligen Leistung befinden und ob die Leistung als gegen Entgelt erbracht anzusehen ist. Das Entgelt wird zudem in Zusammenhang mit § 10 UStG auch der Höhe nach durch gesetzliche Vorschriften definiert.

IV. App-Nutzung gegen Entgelt

Die Erbringung einer Leistung durch einen Unternehmer ist alleinig noch nicht ausreichend, um einen steuerbaren Vorgang auszulösen. In einem zweiten Schritt ist daher zu überprüfen, ob die Leistung auch im Leis-

870 Melan/Wecke, DStR 2015, 2267 (2268).

871 Kurz in: Kurz/Meissner/Peter/Rittig, Umsatzsteuer, S. 6.

tungsaustausch, also gegen Entgelt erbracht wird. Ein Leistungsaustausch ist anzunehmen, wenn zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, welches einen unmittelbaren Zusammenhang begründet.⁸⁷² Als Rechtsverhältnis eignen sich sowohl schuldrechtliche als auch gesetzliche Rechtsverhältnisse.⁸⁷³ Das Entgelt muss dabei nicht ausschließlich in Geld bestehen. Vielmehr kann auch eine Lieferung oder sonstige Leistung als Entgelt erbracht werden.⁸⁷⁴ Insofern spricht man dann bei zwei sich gegenüberstehenden Lieferungen von einem Tausch, § 3 Abs. 12 S. 1 UStG, oder, sofern mindestens eine der Leistungen eine sonstige Leistung ist, gemäß § 3 Abs. 12 S. 2 UStG von einem tauschähnlichen Umsatz. Wie bereits vorab festgestellt, stellt die Überlassung der Software und die damit verbundene Duldung der Nutzung durch den Nutzer eine sonstige Leistung dar, sodass in der zu untersuchenden Leistungsbeziehung ausschließlich ein tauschähnlicher Vorgang vorliegen könnte. Kerngedanke des tauschähnlichen Umsatzes ist es, dass sich zwei entgeltliche Leistungen gegenüberstehen,⁸⁷⁵ sodass sich die Frage ergibt, ob das Unternehmen seine Leistung entgeltlich erbringt. Die Entgeltlichkeit wird indiziert, wenn der von Seiten des Leistungsempfängers erbrachten Gegenleistung ein in Geld zu beziffernder Wert beigemessen werden kann.⁸⁷⁶ Ohne Bedeutung für die Fragen nach der Entgeltlichkeit der erbrachten Leistung ist die Frage, ob der Leistungsempfänger ebenfalls als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG zu qualifizieren ist.⁸⁷⁷

Allerdings müssen nichtsdestotrotz der Leistungserbringer und der Leistungsempfänger, je nach Blickwinkel der Betrachtung des gegenseitigen Leistungsaustausches genau bestimmt sein, damit die spätere Feststellung der steuerbaren Leistung zutreffend erfolgen kann. Zur Bestimmung von Leistungsempfänger und Leistungserbringer kann grundsätzlich auf die dem Leistungsaustausch zugrundeliegende zivilrechtliche Rechtsbeziehung

872 EuGH v. 03.03.1994 – C-16/93, *Tolsma*, ECLI:EU:C:1994:80; *Oelmaier* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 1 Rn. 36.

873 BFH v. 06.05.2004 – V R 40/02, BStBl. II 2004, 854.

874 EuGH v. 23.11.1988 – C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, ECLI:EU:C:1988:508; *Robisch* in: *Bunjes*, UStG, § 1 Rn. 9; *Englisch* UR 2017, 875 (876); *Theler*, UVR 2017, 236 (237).

875 BFH v. 16.04.2008 – XI R 56/06, BStBl. II 2008, 909.

876 BFH v. 16.04.2008 – XI R 56/06, BStBl. II 2008, 909.

877 *Dietsch*, MwStR 2017, 868 (871); *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (866); *Pinkernell* Ubg 2018, 139 (144); *Theler*, UVR 2017, 236 (237).

abgestellt werden.⁸⁷⁸ Unabhängig von der genauen zivilrechtlichen Einordnung der Beziehung zwischen dem Nutzer und dem anbietenden Unternehmen (als gegenseitiger Vertrag mit wechselseitigen Leistungspflichten oder als lediglich einseitige Einräumung von Nutzungsrechten) kann der Nutzer bereits zivilrechtlich unstreitig als der Leistungsempfänger der Software angesehen werden, während das Unternehmen durch Zurverfügungstellung der Software und Duldung der Nutzung als Leistungserbringer agiert.

Damit ein den Entgelttatbestand erfüllender Leistungsaustausch gegeben ist, müsste sich aus dem zwischen Leistungsempfänger und -erbringer bestehenden Rechtsverhältnis ferner ein unmittelbarer Zusammenhang ergeben. Voraussetzung hierfür ist der durch eine innere Verknüpfung bedingte Austausch von Leistung und Gegenleistung.⁸⁷⁹ Diese Verknüpfung wird dadurch erzielt, dass die Leistung sich auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und gleichzeitig diese gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst.⁸⁸⁰

1. Gegenleistung des Nutzers

Zunächst ist daher zu bestimmen, ob der jeweilige Nutzer der Plattform selbst eine Leistung erbringt, welche dazu geeignet wäre mit der durch das Unternehmen erbrachten Leistung in einem unmittelbaren Zusammenhang zu stehen. Als klassischer Fall einer Gegenleistung wird, auch wenn die Bezeichnung als solche mangels Leistungsqualität nicht zutreffend ist, grundsätzlich die Zahlung eines bestimmten bezifferbaren Geldbetrages angesehen.⁸⁸¹ An einer solchen fehlt es allerdings regelmäßig bei den zu untersuchenden Geschäftsmodellen. So wird die Nutzungsmöglichkeit der Plattformen in der überwiegenden Anzahl der Fälle, insbesondere die durch die Vorschläge im Bereich der direkten Steuern explizit ins Auge genommenen großen US-amerikanischen Unternehmen wie Google, Amazon und Facebook, im Grundmodell ohne eine in Geld zu beziffernde

878 BFH v. 30.03.2011 – XI R 12/08, BStBl. II 2011, 819; BFH v. 24.08.2006 – V R 16/05, BStBl. II 2007, 340; BFH v. 30.03.2006 – V R 9/03, BStBl. II 2006, 933; EuGH v. 20.06.2013 – C-653/11, *Newey*, ECLI:EU:C:2013:409.

879 BFH v. 28.02.1980 – V R 90/75, BStBl. II 1980, 535-538; EuGH v. 03.03.1994 – C-16/93, *Tolsma*, ECLI:EU:C:1994:80.

880 BFH v. 07.05.1981 – V R 47/76, BStBl. II 1981, 495; BFH v. 20.04.1988 – X R 3/82, BStBl. II 1988, 792.

881 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 804.

Gegenleistung angeboten. Auf den ersten Blick erscheint es so, als ob die Leistungen nicht in einem Leistungsaustausch erbracht werden, sondern den Nutzern unter Verzicht auf ein Entgelt angeboten werden.

Wie zuvor jedoch bereits herausgearbeitet worden ist, muss das Entgelt des Nutzers nicht in einer Geldleistung bestehen, sondern kann vielmehr auch in einer eigenständigen Leistung, dementsprechend in einer Gegenleistung als Tausch oder tauschähnlicher Umsatz bestehen.⁸⁸²

Betrachtet man in diesem Zusammenhang noch einmal das Untersuchungsmodell und die jeweiligen Funktionen der Plattformen und die tatsächlichen Mechanismen zur monetären Einnahmeerzielung, so lässt sich feststellen, dass die während der Nutzung gesammelten Nutzerdaten eine wichtige Rolle spielen. Denn während der Nutzung der zu untersuchenden Plattformen geben die Nutzer persönliche Daten, insbesondere über ihre persönlichen Verhältnisse, über ihr Nutzungsverhalten, aber auch über ihr Kaufverhalten und ihre Interessen gegenüber dem Betreiber bekannt. Oftmals greifen die Plattformen zusätzlich auf die auf dem Endgerät gespeicherten Informationen über das bisherige Suchverhalten, sog. Cookies, zu. Aus diesem Grund werden Nutzerdaten auch als das Öl oder der Rohstoff des 21. Jahrhunderts bezeichnet.⁸⁸³ Der Nutzer der Social-Media-Plattform zahlt im Ergebnis mit seinen persönlichen Daten.⁸⁸⁴ Dieses Verständnis liegt auch der unionsrechtlichen Richtlinie über bestimmte vertragsrechtliche Aspekte der Bereitstellung digitaler Inhalte und digitaler Dienstleistungen und der darauf folgenden Anpassung des nationalen Zivilrechts zugrunde.⁸⁸⁵ Im Rahmen der Novellierung des Zivilrechts wurde in § 327 Abs. 3 BGB geregelt, dass die Gegenleistung für einen Vertrag auch in der Bereitstellung oder der Verpflichtung zur Bereitstellung personenbezogener

882 *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, SWK 2017, 532 (533).; *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (866); *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 806; *Theiler*, UVR 2017, 236 (237).

883 Vgl. *Grützmaker*, CR 2016, 485; Angela Merkel: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/cebitt/angela-merkel-fordert-mehr-modernisierte-digitale-technologien-14120493.html>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022; <https://der-deutsche-innovationspreis.de/daten-sind-das-oel-des-21-jahrhunderts/>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2021.

884 *Bräutigam*, MMR 2012, 635 (638) m.w.N.; *Müller-Riemenschneider* in: *Bräutigam/Rücker*, E-Commerce, 7.Teil Rn. 3; *Ross* in: *Hoeren/Sieber/Holzner*, Mutlimedia-Recht, Teil 12 Rn. 25ff.

885 EU-Richtlinie (EU) 2019/770 v. 20.05.2019 (EU) 2019/770 über bestimmte vertragsrechtliche Aspekte der Bereitstellung digitaler Inhalte und digitaler Dienstleistungen, L 163/1; G. v. 25.06.2021 zur Umsetzung der Richtlinie über bestimmte vertragsrechtliche Aspekte der Bereitstellung digitaler Inhalte und digitaler Dienstleistungen, BGBl. I 2021, 2123.

Daten gesehen werden kann. Die Bereitstellung personenbezogener Daten ist in diesem Kontext weit zu verstehen und bereits bei der Ermöglichung eines Datenzugriffs auf die personenbezogenen Daten anzunehmen.⁸⁸⁶

Ausgehend von dieser Genese kommen grundsätzlich, je nach zivilrechtlicher Qualifikation der Nutzerdaten, zwei verschiedene Leistungsarten des Nutzers in Betracht, welche als solche in einem Exklusivitätsverhältnis zueinanderstehen.

Zum einen könnten die Daten selbst als Leistungsgegenstand an das Unternehmen übertragen werden. Eine solche Übertragung steht jedoch unter der Prämisse, dass diese auch zivilrechtlich möglich ist,⁸⁸⁷ spricht an den Daten Eigentum und oder Besitz begründet werden kann. Notwendig hierzu wäre, dass die Daten als solche dem Sachbegriff des § 90 BGB entsprechen würden. Hieraus ergibt sich sogleich das Exklusivitätsverhältnis zwischen den Leistungsarten, als dass ohne Vorliegen der Sacheigenschaft, die Daten dem Immaterialgüterrecht zuzuordnen wären, welches durch das Bestehen von Schutzrechten sowie der Einräumung von Nutzungs- und Verwertungsrechten geprägt ist.⁸⁸⁸

Mithin könnte zum anderen die Leistung des Nutzers in einer Duldungsleistung gesehen werden, über welche dieser dem Unternehmen ein entsprechendes Nutzungs- und Verwertungsrecht an seinen Daten einräumen würde. Die jeweiligen zivilrechtlichen Regelungen zur Ausgestaltung dieses Rechtsverhältnisses finden sich in Spezialgesetzen, können jedoch auch auf die allgemeinen Regelungen des BGB zurückgeführt werden.

a. Definition von Daten

Bevor jedoch untersucht werden kann, inwieweit Daten selbst als Leistungsgegenstand fungieren oder aber die potenzielle Gegenleistung des Nutzers eine Duldungsleistung ist, muss zunächst geklärt werden, was unter dem Begriff Daten und näher der in Rede stehenden personenbezogenen Daten zu verstehen ist. Hierfür ist es unerlässlich den Datenbegriff zu

886 *Fries* in: BeckOGK BGB, § 327 Rn. 23; *Wendland* in: BeckOK BGB, § 327 Rn. 67; *Metzger* in: MüKo BGB, § 327 Rn. 16.

887 Vgl. zur Übertragung von Eigentumsrechten *Heinzen* in: *Staudinger*, BGB, § 929 Rn. 1ff.; *Wellenhofer*, Sachenrecht, § 7 Rn. 1ff.

888 Vgl. *Haun/Reck* in: BeckOK UWG, Einführung, Rn. 351ff.; *Loewenheim* in: *Schriker/Loewenheim*, Einleitung zum UrhG, Rn. 25ff.

definieren. Problematisch ist allerdings, dass im Rahmen der nationalen Rechtsordnung zwar eine Definition der personenbezogenen Daten im Bereich des Datenschutzrechts besteht, eine allgemein gültige Definition des Begriffs Daten hingegen nicht gegeben ist.⁸⁸⁹

aa. Allgemeine Definition des Datums

Der Begriff der Daten oder des Datums wird zwar an verschiedenen Stellen verwendet,⁸⁹⁰ erfährt allerdings keine genaue Bezeichnung. Lediglich im Rahmen des Strafrechtes wird der Begriff der Daten in § 202a Abs. 2 StGB genauer eingegrenzt. Hiernach sind Daten nur solche, die elektronisch, magnetisch oder sonst nicht unmittelbar wahrnehmbar gespeichert sind oder übermittelt werden. Eine eigenständige normative Definition des Begriffs des Datums wird aber auch hier nicht gegeben. Aus der Eingrenzung des Datenbegriffs in § 202a Abs. 2 StGB ergibt sich jedoch für die weitere Herausarbeitung einer allgemein gültigen Definition ein wesentlicher Aspekt. Denn geschützt werden ausschließlich solche Daten, die nicht analog, sprich ohne technische Hilfsmittel wahrnehmbar, gespeichert werden. Die Definition der Daten an sich kann daher keinen Bezug zu deren Digitalität beinhalten, da ansonsten die Einschränkung des Tatbestandes obsolet wäre. Dementsprechend muss der Datenbegriff zunächst allgemein, unter Einbeziehung sowohl analog als auch digital manifestierter Daten definiert werden. Ungeachtet dessen sind für die weitere Arbeit allerdings lediglich solche Daten von Relevanz, die ähnlich dem Schutzbereich des § 202a StGB digital sind, also elektronisch, magnetisch oder sonst nicht unmittelbar wahrnehmbar gespeichert sind oder übermittelt werden. Denn nur solche Daten können als Gegenstand der potenziellen Gegenleistung von dem jeweiligen Nutzer erbracht werden und im Rahmen der elektronischen Übermittlung an das die Plattform betreibende Unternehmen übermittelt werden.

Wie bereits im Rahmen der vorgenommenen Definition zum Begriff der künstlichen Intelligenz bietet es sich an, die Definition zunächst aus dem Wort selbst abzuleiten. Anschließend kann durch einen Vergleich mit Datendefinitionen im Rahmen der Informationstechnik eine Eingrenzung vorgenommen werden.

889 *Markendorf*, Recht an Daten in der deutschen Rechtsordnung, ZD 2018, 409 (410).

890 Vgl. z.B. § 202a StGB, Art. 1 DS-GVO; § 96 TKG.

Daten sind als Plural des Begriffs Datum „durch Beobachtung, Messung und statistische Erhebung“⁸⁹¹ festgestellte Tatsachen beziehungsweise „elektronisch gespeicherte Zeichen, Angaben, Informationen“⁸⁹². Während sich die erste Hälfte der Wortbeschreibung mit der Entstehung des Datums als solchem beschäftigt, behandelt die zweite Hälfte den Zustand und den Inhalt des Datums. Da Daten als solche beobachtet, gemessen oder statistisch erhoben werden können, muss der diesen zugrundeliegende Sachverhalt zunächst real existieren. Es handelt sich dementsprechend bei einem Datum um die Widerspiegelung einer existenten realen Tatsache. Diese ist jedoch nicht ausschließlich auf die Wiedergabe von Fakten beschränkt. Denn auch Meinungen und Gedanken können statistisch erhoben beziehungsweise beobachtet werden und somit zum Gegenstand eines Datums werden.⁸⁹³ Als Inhalt hat ein Datum sodann ein Zeichen, eine Angabe oder eine Information. Während Zeichen als Grundelement die kleinste Einheit eines Datums bilden, stellen Angaben bereits eine Zusammensetzung von verschiedenen Zeichen dar. Eine Information hingegen setzt sich wiederum aus zumindest einer Angabe und einem Zeichen zusammen.

Zur Verdeutlichung sei eine Geschwindigkeitsangabe von 50 km/h zu nennen. Während die 50 als eigenes Zeichen zu betrachten ist, ist die Bezeichnung km/h bereits eine Angabe. Denn diese enthält wiederum die Zeichen „km“ für die Entfernung und „h“ für die Zeitform. Durch die Kombination dieser beiden Zeichen zur Angabe km/h und Verbindung mit dem Zeichen 50 ergibt sich dann die Information über die Geschwindigkeit als 50 km/h. Sowohl die einzelnen Bestandteile als auch der Endbestand als Information stellen ein Datum dar.

Aus dem Beispiel ergibt sich aber auch, dass der Datenbegriff zumindest der Wortgenese entsprechend nicht in sich exklusiv ist, sondern ein Datum wiederum aus mehreren Daten besteht. Zwar könnte man auch annehmen, dass insbesondere Zeichen sich von Daten dahingehend unterscheiden, dass deren Funktion sich ausschließlich darauf beschränkt durch Zusammensetzung einen Erklärungsgehalt in Form der wahrnehmbaren Tatsache zu setzen und sich erst hieraus ein Datum bilden kann.⁸⁹⁴ Insbesondere

891 Dudenredaktion (Hrsg.) Duden – Duden Fremdwörterbuch: „Daten“; Dudenredaktion (Hrsg.) Duden – Wörterbuch der deutschen Sprachen: „Daten“.

892 Dudenredaktion (Hrsg.) Duden – Duden Fremdwörterbuch: „Daten“; Dudenredaktion (Hrsg.) Duden – Wörterbuch der deutschen Sprachen: „Daten“.

893 Determann, ZD 2018, 503 (504).

894 Jöns, Daten als Handelsware, S. 39.

erfolgt eine solche Abgrenzung im Rahmen der Informatik, wo Zeichen ausschließlich als Form der Codierung angesehen werden.⁸⁹⁵ Dieses hat jedoch eher technische Relevanz und begründet sich aus der Form der Codierung. Ein Mehrgehalt für die juristische Definition des Datums ergibt sich hieraus hingegen nicht.

Im Rahmen der Informatik wird sodann auch weiter zwischen einem Datum und einer Information differenziert. Daten werden dadurch von Informationen abgegrenzt, dass Ihnen keine eigenständige Interpretation innewohnt, sondern diese vielmehr immer gleichbleibend sind. So wird in der Informatik davon ausgegangen, dass eine Information durch das Datum repräsentiert wird und dieses Datum so ausgestaltet werden muss, dass das Datum bei einer Abstraktion durch einen Dritten wieder den gleichen Informationsgehalt hat.⁸⁹⁶ Weitergehend wird in der Betriebswirtschaftslehre zwischen Daten und Informationen unterschieden. Hier werden Daten eher mit Ziffern gleichgesetzt und als unterste Stufe angesehen.⁸⁹⁷ Erst wenn die Daten aufbereitet und miteinander verknüpft werden, gilt das so gefundene Ergebnis als Information.⁸⁹⁸

Dieser Ansatz der Unterscheidbarkeit zwischen Datum und Information wird insbesondere auch im Rahmen von juristischen Definitionsversuchen oftmals aufgegriffen.⁸⁹⁹ Als maßgebliches Unterscheidungskriterium dient hier der menschliche Rezipient, welcher durch seine Interpretation dem Datum einen Bedeutungsinhalt hinzufügt und dadurch eine Information bei sich selbst kreiert.⁹⁰⁰ Problematisch ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass sowohl im allgemeinen Sprachgebrauch, als auch im Rahmen der Rechtssetzung selbst, die Begriffe Daten und Informationen jeweils synonym verwendet werden. So verwendet insbesondere auch das Datenschutzrecht in § 46 Bundesdatenschutzgesetz den Begriff der Information im Rahmen der Definition personenbezogener Daten. Eine wie oftmals vorgeschlagene Unterscheidung zwischen dem Begriff der Information und dem des Datums würde insoweit zu weiterer Rechtsunsicherheit führen und ist bereits aus diesem Grund abzulehnen.

895 *Bohn/Dürst* in: *Rechenberg/Pomberger*, Informatikhandbuch, S. 149.

896 *Gumm/Sommer*, Einführung in die Informatik, S.4.

897 *Kuhlen*, Informationsethik, S. 159; *Schmidt-Volkmar*, Betriebswirtschaftliche Analyse auf operationalen Daten, S. 8.

898 *Pombriant*, CRi 2013, 97 (98).

899 *Pombriant*, CRi 2013, 97; *Specht*, CR 2016, 288 (290).

900 *Specht*, CR 2016, 288 (290).

Betrachtete man neben dem Bereich der Informatik und der Betriebswirtschaft den allgemeinen Bereich der Informationstechnik, so lässt sich feststellen, dass es im Rahmen des internationalen Informationsstandards „ISO/IEC“ eine eigenständige Definition des Datenbegriffs gibt. Daten sind hiernach

“reinterpretable representation of information in a formalized manner suitable for communication, interpretation or processing“⁹⁰¹.

Daten sind insofern nichts anderes als widergespiegelte Informationen, denen die Möglichkeit innewohnt, verbunden, interpretiert oder weiterverarbeitet zu werden. Dabei darf der englische Begriff der „Information“ nicht schlicht mit Information, entsprechend dem vorherigen Verständnis der Informatik, übersetzt werden, denn der Begriff der „Information“ kann auch als Angabe übersetzt werden. Im Rahmen des internationalen Informationsstandards werden „Information“ als

„knowledge concerning objects, such as facts, events, things, processes, or ideas, including concepts, that within a certain context has a particular meaning“⁹⁰²

definiert. Vom Inhalt her spiegelt sich hier wider, dass der Begriff der Information im Rahmen der Informationstechnik sich eher an den der Wortauslegung von Daten anlehnt, als dass es um die Widerspiegelung von gefundenen Tatsachen, hier bezeichnet als Information, geht, welchen selbst eine gewisse Bedeutung zuzumessen ist, die dazu genutzt werden können, weitere Erkenntnisse zu erzielen. Die zutreffendere Übersetzung, um eine Abgrenzung zu der in der Informatik vorherrschenden Auffassung, eine Information entstehe erst durch die Kombination von Daten mit dem Erfahrungswissen des Empfängers, meistens im menschlichen Gehirn, wäre daher eher die der Angabe. Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass auch im Rahmen der Informationstechnik der Begriff der Information als ein Unterfall eines Datums angesehen wird.

Aber nicht nur im Rahmen der internationalen Informationstechnik findet sich eine Definition des Datums. Vielmehr bietet auch die deutsche Informationstechnik eine eigenständige Definition an. Daten sind hier

901 ISO/IEC 2382:2015, Eintrag 2121272, abrufbar unter: <https://www.iso.org/obp/ui/-iso:std:iso-iec:2382:ed-1:v2:en>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

902 ISO/IEC 2382:2015, Eintrag 2121271, abrufbar unter: <https://www.iso.org/obp/ui/-iso:std:iso-iec:2382:ed-1:v2:en>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

*„Gebilde aus Zeichen oder kontinuierlichen Funktionen, die aufgrund bekannter oder unterstellter Abmachungen Informationen darstellen, vorrangig zum Zwecke der Verarbeitung oder als deren Ergebnis.“*⁹⁰³

Abermals wird der Datenbegriff unter zu Hilfenahme des Informationsbegriffs definiert. Als entscheidender Unterschied ist hier jedoch festzustellen, dass ein Datum auch als das Ergebnis einer Verarbeitung und somit als Ergebnis einer Interpretation verstanden werden kann. Dieses steht jedoch im Gegensatz zu den vorherigen Ausführungen. Denn sowohl nach der semantischen Auslegung, welche durch die Definition des internationalen Informationsstandards gestützt wird, als auch nach der informatorischen Sichtweise sind Daten jeweils kontextfrei. Die jeweilige Bedeutung im konkreten Kontext kann einem Datum nur durch die mit diesem im Zusammenhang stehende Umstände vermittelt werden.⁹⁰⁴ Greift man das zur Verdeutlichung des Datenbegriffs gebildete Beispiel der Geschwindigkeitsangabe, als Datum von 50 km/h, erneut auf, so ergibt sich aus dem Datum lediglich eine Geschwindigkeit. Erst wenn man diese mit den der Erfassung im Zusammenhang stehenden weiteren Daten, z.B. Aufzeichnungsort, Aufzeichnungsgegenstand in Verbindung setzt und somit ein Bündel von Daten zur Verfügung hat, kann man hieraus ein Ergebnis erstellen, welches interpretierbar ist und einen Kontext aufweist. Die nationale informatorische Definition ist daher missverständlich und nicht für die Gewinnung einer zutreffenden juristischen Definition heranzuziehen.

Insofern ergibt sich, dass die semantische Analyse in Verbindung mit der Definition im internationalen Informationsstandard hinreichend genau den Begriff des Datums definiert. Als Daten sind daher alle auf einen realen Lebenssachverhalt zurückführbare analog oder digital gespeicherte Werte zu erfassen, die zwar nicht allein, aber in Kombination mit weiteren Daten interpretierbar sind.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass im Rahmen der juristischen Interpretation und Definition eine Aufteilung zwischen Zeichen, Datum und Information wenig hilfreich und zudem auch nicht zielführend ist. Abzustellen ist lediglich darauf, dass das Datum an sich ohne weitere Angabe kontextfrei ist und als solches verarbeitet werden kann.⁹⁰⁵ Die vorgefundene weite, an die Wortbedeutung angelehnte, einheitliche Definition bietet die Vorteile

903 DIN 44300 Teil 2 Nr. 2.1.13.

904 Jöns, Daten als Handelsware, S. 40.

905 Im Ergebnis zustimmend Jöns, Daten als Handelsware, S. 41.

einer umfangreichen Erfassung unterschiedlicher Lebenssachverhalte und erhöht somit die Rechtsklarheit, nicht nur im Bereich des hier zu untersuchenden Leistungsaustausch, sondern auch darüber hinausgehend im Rahmen der gesamten Rechtsordnung.⁹⁰⁶ Dieses ist insbesondere vor dem Hintergrund der synonymen Verwendung der Begriffe des Datums und der Information im Rahmen der Rechtsetzung auch notwendig.

bb. Spezielle Eingrenzung der personenbezogenen Daten

Zurückkommend auf das Untersuchungsziel ist weiter zu überprüfen, ob diese weite Definition des Datenbegriffes bereits ausreichend ist, um den Leistungsgegenstand exakt zu bestimmen. Zwar ist die exakte Bestimmung des Leistungsgegenstandes für die im ersten Schritt vorzunehmende Einordnung der Leistung, entweder als Übertragung von dinglichen Rechten oder aber als Einräumung von Nutzungsrechten, noch nicht von großer Relevanz, da hier lediglich zu klären ist, welche zivilrechtlichen Möglichkeiten existieren. Im zweiten Schritt muss die Leistung, damit diese bewertet werden und die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuererhebung ermittelt werden kann, jedoch genau bestimmt werden.

Zur genauen Bestimmung des Leistungsgegenstandes muss entsprechend überprüft werden, was für Daten während der Nutzung der jeweiligen Plattform durch den Nutzer erzeugt werden und welche anschließend an das Unternehmen übermittelt werden. Während der Nutzung der Plattform werden zum einen Daten über die Standorte der Nutzer, deren Endgeräte und die weitere Nutzung des Endgerätes, insbesondere den Browserverlauf und die nebenher besuchten Websites durch die jeweilige Plattform erhoben und gesammelt. Daneben werden aber auch das Alter, die ethnische Herkunft und weitere direkt mit der Persönlichkeit des Nutzers im Zusammenhang stehende Daten erhoben.⁹⁰⁷

Es lässt sich feststellen, dass daher überwiegend sogenannte personenbezogene Daten durch die jeweiligen Unternehmen gesammelt werden. Nach

906 *Determann*, ZD 2018, 503 (504).

907 Zu den Kriterien der Datensammlung und deren Auswertung durch Facebook als Beispielunternehmen anschaulich die Stellungnahme vor dem US-Senat vom 08.06.2018, abrufbar unter: <https://www.commerce.senate.gov/services/files/9d8e069d-2670-4530-bcdc-d3a63a8831c4> und die Aussage zur Datensammlung auf der eigenen Website, abrufbar unter: https://www.facebook.com/ads/about/?entry_product=ad_preferences.

bis zum 31.12.2018 geltenden nationalem Recht verstand man unter dem Begriff der personenbezogenen Daten entsprechend § 3 Abs. 1 Bundesdatenschutzgesetz „Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse einer bestimmten oder bestimmbarer natürlicher Person (Betroffener)“. Die vorstehende Definition wurde durch Verabschiedung der Datenschutz-Grundverordnung⁹⁰⁸ ersetzt. Nunmehr gelten als personenbezogene Daten „Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person (betroffene Person) beziehen; [...]“ (§ 46 Nr. 1 Hs. 1 Bundesdatenschutzgesetz). Betrachtet man die weiteren Begriffsbestimmungen in § 46 Nr. 11 bis 14 Bundesdatenschutzgesetz, stellt man fest, dass auch die Datenschutz-Grundverordnung den Begriff der Information und des Datums als einheitlichen Begriff ansieht und diesen synonym verwendet. Denn hier werden spezielle Fälle der geschützten Daten, insbesondere genetische, biometrische aber auch solche zur sexuellen Orientierung aufgezählt und als Information betitelt. Dieses stützt daher erneut das vorgefundene Ergebnis, wonach eine Unterscheidung wenig hilfreich ist, im geltenden Recht nicht vorgenommen wird und nur zu einer Verkomplizierung der Rechtsstruktur führen würde. Vergleicht man nun die nationale Definition vor Einführung der Datenschutzgrundverordnung mit derer innerhalb der Datenschutzgrundverordnung, so lässt sich feststellen, dass grundsätzlich keine großen Unterschiede bestehen. Es wird weiterhin eine weite Definition vertreten, die einen Dualismus zwischen Bestimmt/Identifiziert und bestimmbar/identifizierbar aufweist.⁹⁰⁹

Hilfreich ist jedoch, dass durch die Datenschutzgrundverordnung in die Begriffsbestimmung mit aufgenommen worden ist, wann eine Person als identifizierbar angesehen wird. Eine solche ist gemäß § 46 Nr. 1 Hs. 2 Bundesdatenschutzgesetz dann gegeben, wenn die Person „[...] direkt oder indirekt, insbesondere mittels Zuordnung zu einer Kennung wie einem Namen, zu einer Kennnummer, zu Standortdaten, zu einer Online-Kennung oder zu einem oder mehreren besonderen Merkmalen, die Ausdruck der physischen, physiologischen, genetischen, psychischen, wirtschaftlichen, kulturellen oder sozialen Identität dieser Person sind, identifiziert werden kann.“

908 EU-Verordnung v. 27.04.2016 – 2016/679 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung).

909 Ernst in: Paal/Pauly, DS-GVO, Art. 4 Rn. 3.

Als personenbezogene Daten sind insoweit jegliche Werte zu erfassen, die einen direkten Bezug zur Persönlichkeit aufweisen, wie zum Beispiel das Alter oder die ethnische Herkunft.⁹¹⁰ Von diesen zu unterscheiden sind schlichte Sachdaten, also solche Daten, welche sich lediglich auf eine Sache beziehen und diese beschreiben.⁹¹¹ Im Rahmen des zu untersuchenden Modells können als Sachdaten insbesondere solche über die Art des Endgerätes aber auch die Standort- beziehungsweise Geodaten qualifiziert werden.⁹¹² Aber auch diese Daten weisen im vorliegenden Fall einen Personenbezug auf, da hier eine Verknüpfung zwischen dem Datum als solche und der Person des Nutzer gegeben ist.⁹¹³ Dieses gilt auch dann, wenn die Daten zunächst anonym übermittelt werden, aber der Empfänger aufgrund seines Wissens, insbesondere durch Zuordnung per IP-Adresse (welche ebenfalls als personenbezogenes Datum anzusehen ist)⁹¹⁴, in der Lage ist, den Personenbezug herzustellen.⁹¹⁵ Entsprechend stellen sämtliche durch die Unternehmen gesammelten Daten, allein schon wegen der Möglichkeit der Zuordnung zu dem jeweiligen Nutzer über die IP-Adresse personenbezogene Daten dar.

b. Übertragung von dinglichen Rechten als Leistung

Nachdem nun festgestellt worden ist, was unter dem Begriff der Daten und näher der personenbezogenen Daten zu verstehen ist, kann nun überprüft werden, ob die Daten selbst Leistungsgegenstand sein können. Es könnte als solches zunächst eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG angenommen werden, sofern der Nutzer einem anderen die Verfügungsmacht über die durch ihn generierten Daten vermittelt. Diese setzt voraus, dass ein dingliches Recht an den Daten besteht, welches übertragen werden kann. Neben der Verschaffung der Verfügungsmacht setzt eine Lieferung jedoch ebenfalls voraus, dass es sich bei dem Gegenstand, an welchem die Verfügungsmacht verschafft werden soll, um einen körperlichen Gegenstand

910 *Ernst* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 14.

911 *Schild* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 4 DS-GVO Rn. 22.

912 *Ernst* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 15; *Schild* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 4 DS-GVO Rn. 22.

913 *Schulz* in: *Gola/Heckmann*, Datenschutzgesetz, § 46 Rn. 16.

914 *Ernst* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 18.

915 *Schulz* in: *Gola/Heckmann*, Datenschutzgesetz, § 46 Rn. 17; *Schild* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 4 DS-GVO Rn. 19.

handelt.⁹¹⁶ Daten sind jedoch keine körperlichen Gegenstände, da es entsprechend der vorstehenden Definition an der körperlichen Abgrenzbarkeit fehlt.⁹¹⁷ Eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG scheidet daher bereits aus diesem Grund aus, selbst wenn, wie noch zu untersuchen ist, ein dingliches Recht an Daten und somit die Verschaffung der Verfügungsmacht als solche, möglich sein sollte. Die Gegenleistung des Nutzers als Entgelt für die kostenlose Zurverfügungstellung der Plattform kann entsprechend nur eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG sein, als dass sowohl im unionsrechtlichen Mehrwertsteuerrecht als auch im nationalen Umsatzsteuerrecht der Leistungsbegriff negativ zu dem der Lieferung abgegrenzt und durch eine beispielhafte Aufzählung ausgestaltet wird.⁹¹⁸ Insbesondere kann als Leistungsgegenstand daher auch die Übertragung eines Rechts fungieren.⁹¹⁹ Sofern also ein dingliches Recht an den Daten bestehen sollte, könnte dieses als eigenständiger Leistungsgegenstand der Gegenleistung an das Unternehmen übertragen worden sein.

Als dingliche Rechte an Daten kommen zum einen Eigentum- und zum anderen Besitzrechte in Betracht. Eigentum und Besitz können jedoch ausschließlich an Sachen, also körperlichen Gegenständen im Sinne des § 90 BGB begründet werden.⁹²⁰ Daten sind jedoch keine körperlichen Gegenstände, da es entsprechend der vorstehenden Definition an der körperlichen Abgrenzbarkeit fehlt.⁹²¹ Denn eine körperliche Abgrenzbarkeit von Daten könnte allerhöchsten dann gegeben sein, wenn diese auf einem entsprechenden Datenträger gesichert werden. Ferner sind Daten nur dann tatsächlich wahrnehmbar, wenn Sie über ein physisches Wiedergabegerät ausgelesen werden. Solange die Daten noch auf solchen haptischen Datenträgern gespeichert wurden, konnte sich zumindest in der Theorie vorgestellt werden, dass die Daten innerhalb des Datenträgers vorhanden sind, sodass eine gewisse physische Wahrnehmbarkeit und Abgrenzbarkeit bestanden hat. Mittlerweile werden die Daten, insbesondere auch im zu untersuchenden Geschäftsmodell, in der sogenannten Cloud gespeichert, sprich auf einem online verfügbaren Speicherplatz, der von verschiedenen Servern zur Verfügung gestellt wird. Je nach Ausgestaltung der Serverstruk-

916 Vgl. Kapitel 4 C.II.1.

917 *Stresemann* in: MüKo BGB, § 90 Rn. 25; *J. Schmidt* in: *Erman*, BGB, § 90 Rn. 3.

918 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, § 3 Rn. 3742; *Martin* in: *Sölch/Ringleb*, § 3 Rn. 521.

919 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, § 3 Rn. 3767.

920 *Baur/Stürner*, Sachenrecht^I, § 3 Rn. 2; *Lüke*, Sachenrecht, § 1 Rn. 14.

921 *Stresemann* in: MüKo BGB, § 90 Rn. 25; *J. Schmidt* in: *Erman*, BGB, § 90 Rn. 3; *Heinzen* in: *Staudinger*, BGB § 929 Rn. 4b.

tur kann bereits eine genaue Lokalisierung des Speicherortes der Daten auf den Servern nicht mehr mit hinreichender Sicherheit bestimmt werden, sodass in diesen Fällen das Merkmal einer körperlichen Abgrenzbarkeit weiter abnehmen würden. Zudem gilt zu beachten, dass gerade im Fall der Speicherung auf einem Server, oftmals der Eigentümer des Servers in keiner tatsächlichen Beziehung zu den auf den Servern gespeicherten Daten steht.⁹²² Ungeachtet dessen würde auch lediglich das jeweilige Speichermedium als Sache im Sinne des § 90 BGB angesehen werden, sodass zwar an diesem Eigentum und Besitz begründet werden kann. Die auf dem Speichermedium gespeicherte Daten würden hingegen weiterhin als Immaterialgüter, ohne die Möglichkeit zur Begründung von Eigentum und Besitz an diesen, angesehen werden.⁹²³

Darüber hinaus ist sowohl dem Eigentum als auch dem Besitz immanent, dass durch einen nach außen erkennbaren Akt eine genaue Bestimmung des jeweiligen Rechteinhabers möglich ist, sogenanntes Publizitätsprinzip des Sachenrechts.⁹²⁴ Im Fall von Daten ist ein solcher Akt, gerade auch aufgrund der fehlenden tatsächlichen Wahrnehmbarkeit ohne physisches Wiedergabegerät allerdings nicht möglich, sodass auch das Publizitätsprinzip in Bezug auf Daten grundsätzlich als nicht erfüllt angesehen werden kann.⁹²⁵

In contrario zu den Grundsätzen des Sachenrechts wird, gerade auch vor dem Hintergrund der steigenden Wichtigkeit von Daten als Handelsgut, oftmals dafür plädiert, ein eigentumsähnliches Recht an Daten zu schaffen. In diesem Kontext wird oftmals von „Dateneigentum“⁹²⁶ gesprochen.

Auch wenn es im Grundsatz entgegen dem Wortlaut nicht um die Anwendung des § 903 BGB auf Daten als solche geht, finden sich auch Überlegungen dahingehend, dass in unmittelbarer Anwendung des § 903 BGB ein tatsächliches sachenrechtliches Eigentum an Daten angenommen werden soll.⁹²⁷ Begründet wird dieses insbesondere damit, dass durch eine eindeutige Bestimmbarkeit des originären Rechteinhabers klare Bestimmbarkeiten bei Vertragsgestaltungen ermöglicht und zudem auch ein gesicherter Markt im Bereich des Datenhandels geschaffen werden könnte.⁹²⁸ Diesem steht

922 Hoeren, MMR 2013, 486 (487).

923 Stieper in: Staudinger, BGB, § 90 Rn. 12; Welp, IuR 1988, 433 (449).

924 Wellenhofer, Sachenrecht, § 3 Rn. 5.

925 Kühling/Sackmann, ZD 2020, 24 (25).

926 Fezer, MMR 2017, 3ff.; Schulz, PinG 2018, 72.

927 Zech, CR 2015, 137 (144ff.).

928 Zech, CR 2015, 137 (145).

jedoch der eindeutige Gesetzeswortlaut und der dem Sachenrecht inne liegende *numerus clausus* entgegen. Denn das Sachenrecht und dementsprechend das Eigentum als stärkste Form des Rechts an einer Sache folgt strengen Regeln. So ist eine dem Schuldrecht entnommene, privatautonome Gestaltung oder Kreierung von Rechten im Sachenrecht nicht möglich.⁹²⁹ Eigentum kann daher nur an den in § 903 BGB explizit genannten Gütern, dementsprechend an Sachen begründet werden. Daten sind jedoch, wie sich auch aus der vorstehenden Definition ergibt, mangels körperlicher Abgrenzbarkeit, keine Sachen im Sinne des § 90 BGB,⁹³⁰ sodass auch kein unmittelbares Eigentumsrecht an diesen möglich ist. Darüber hinaus ist die unmittelbare Anwendbarkeit des § 903 BGB auf Daten auch nicht notwendig, um die Ziele der Ermöglichung klarer Vertragsgestaltungen und Sicherstellung eines Marktes zum Datenhandel zu gewährleisten.

Konzentriert man sich sodann auf die weiteren im Zusammenhang mit dem Begriff des „Dateneigentums“ stehenden Auffassungen, so ist diesen gemein, dass versucht wird Ausschluss- und Nutzungsrechte an Daten zugunsten einzelner Personen zu etablieren und hierdurch die Funktion des Eigentums zu übertragen.⁹³¹ Ziel der Diskussion ist es, die Datenverarbeitung durch Dritte zu verhindern beziehungsweise von der Zustimmung des jeweils Berechtigten abhängig zu machen.⁹³² Dieses Ziel jedoch im Wege der Begründung eines Eigentum ähnlichen Rechts zu verfolgen, erscheint nicht praktikabel. Denn gerade vor dem Hintergrund, dass Daten im Gegensatz zu körperlichen Gegenständen keinerlei Rivalität aufweisen, also durch beliebig viele Personen verwendet werden können, ohne dass eine Beeinträchtigung in der Nutzung vorliegt,⁹³³ erscheint die Begründung eines absoluten Ausschließlichkeitsrechts systematisch nicht sinnvoll. Würde man ein solches Recht annehmen, so würde gerade diese Nicht-Rivalität des Datums jedoch ins Gegenteil verkehrt werden. Kennzeichnend für eigentumsfähige Sachen ist zudem, dass diese exklusiv sind, sprich die spezielle Sache nur einmal existiert. Daten hingegen können zwar, sofern diese nicht offenbart worden sind und nur einer einzigen Person oder einem beschränkten Personenkreis zugänglich sind, ebenfalls exklu-

929 *Lüke*, Sachenrecht, § 1 Rn. 28.

930 *Kornmeier/Baranowski*, BB 2019, 1219 (1220); *Stresemann* in: MüKo BGB, § 90 Rn. 25.

931 *Hoeren*, MMR 2013, 486 (489f.); *Kühling/Sackmann*, ZD 2020, 24 (25).

932 *Kühling/Sackmann*, ZD 2020, 24 (26).

933 *Kornmeier/Baranowski*, BB 1219 (1220); *Zech*, CR 2015, 137 (139).

siv sein. Sofern diese jedoch offenbart werden, also der Öffentlichkeit in irgendeiner geeigneten Form zugänglich gemacht werden, besteht aufgrund der einfachen Vervielfältigungsmöglichkeit keine Exklusivität mehr.⁹³⁴ Daneben wird in Bezug auf Daten oft auch von einer Nicht-Abnutzbarkeit gesprochen.⁹³⁵ Diesem kann jedoch nur beschränkt zugestimmt werden. Richtig ist insoweit, dass Daten im Grundsatz durch ihre Vervielfältigung keinem Verschleiß unterliegen. Jedoch kann sich eine Abnutzung durch Alterung der Daten einstellen. Denn sofern Daten nur für einen bestimmten Zweck erstellt werden und dieser Zweck erfüllt worden ist verlieren die Daten ihren Sinngehalt. Daneben können Daten auch durch fortlaufende Aktualisierung der Abnutzung unterliegen, sodass ein erstelltes Datum in dem Punkt, wo dieses durch ein aktualisiertes Datum überlagert wird, als abgenutzt anzusehen ist. Jedoch beeinflusst dieser Abnutzungseffekt nicht die Existenz des Datums, sondern lediglich dessen Wert. Im Ergebnis lässt sich feststellen, dass Daten gerade die für das Eigentum essenziellen Eigenschaften der Rivalität, Exklusivität und Abnutzbarkeit nicht aufweisen und dementsprechend auch einer entsprechenden Anwendung des Eigentumsrechts auf Daten nicht zuzustimmen ist.

Gegen ein Eigentumsrecht an Daten spricht zudem, insbesondere auch vor dem Hintergrund der hier im zu untersuchenden Geschäftsmodell relevanten personenbezogenen Daten, das Datenschutzrecht der jeweiligen Ersteller der Daten. Denn im Bereich der personenbezogenen Daten besteht nach Art. 17 DS-GVO ein Recht auf Löschung der Daten sowie nach Art. 21 DS-GVO ein Recht auf Widerspruch gegen die Verarbeitung der personenbezogenen Daten. Würde man dementsprechend ein Eigentumsrecht annehmen, könnte die jeweils betroffene Person, jederzeit das Eigentumsrecht eines anderen in seinem Kern vollständig entwerten.⁹³⁶ Eine solche Möglichkeit ist ebenfalls nicht mit den Grundsätzen des Eigentumsrechts zu vereinbaren.

Es lässt sich mithin zusammenfassend festhalten, dass ein eigentumsähnliches Recht an elektronischen Daten nicht mit den bestehenden Grundsätzen des Zivilrechts und insbesondere dem Sachenrecht in Einklang zu bringen ist.

934 Zech, CR 2015, 137 (139).

935 Zech, CR 2015, 137 (139).

936 Kornmeier/Baranowski, BB 2019, 1219 (1220).

aa. Besitzrecht an Daten

Neben dem Eigentum kennt das Sachenrecht jedoch auch das Rechtsinstitut des Besitzes. Anders als beim Eigentum geht es bei diesem nicht um die Begründung von Herrschaftsrechten, sondern lediglich um die Begründung der tatsächlichen Herrschaft.⁹³⁷ Der Besitz regelt lediglich, wer die tatsächliche Herrschaftsmacht über die Sache ausübt, ohne darauf abzustellen, ob ein Recht an der Sache selbst besteht.⁹³⁸ Dabei wird eine Person auch dann noch als Besitzer angesehen, wenn sie zwar die tatsächliche Sachherrschaft nicht mehr innehat, jedoch weiterhin ein berechtigtes Interesse hat, sich gegen unbefugten Zugriff zu wehren.⁹³⁹ Insoweit spricht man im Sachenrecht von mittelbarem Besitz. Eine solche Form des gestuften Rechts sieht das Eigentumsrecht gerade nicht vor, ist allerdings im Rahmen der möglichen Ausgestaltung von Rechten an Daten essentiell. Denn gerade durch die Möglichkeiten zur Löschung von übermittelten personenbezogenen Daten bleibt ein Interesse des jeweiligen Datenerstellers vorhanden, sich gegen den Zugriff Dritter zu erwehren und damit auch dem unmittelbar Besitzenden sein Recht zur Verwendung der Daten wieder zu entziehen. Die Konstellation der Überlassung der Daten zur Nutzung durch einen Dritten ist entsprechend vergleichbar mit der Einräumung des unmittelbaren Besitzes eines Dritten bei Aufrechterhaltung des mittelbaren Besitzes. Zudem ist das Besitzrecht auch mit der nicht-rivalisierenden Eigenschaft der Daten vereinbar. Denn im Rahmen des Besitzrechts existiert die Möglichkeit des Mitbesitzes nach § 866 BGB. Hiernach können mehrere Personen eine Sache gemeinschaftlich besitzen und dieses sowohl unmittelbar als auch mittelbar.⁹⁴⁰ Dieses bedeutet aber auch, dass sich bei entsprechender Anwendung auf die nicht-rivalisierenden Daten kein Konflikt ergeben würde.

Eine Begründung eines Besitzrechts an Daten würde zudem auch nicht gegen die Natur des Besitzrechtes als solches verstoßen. Aus Art. 191 Abs. 1 EGBGB ergibt sich, dass vor Einführung des Bürgerlichen Gesetzbuches Besitzschutzansprüche in Bezug auf Grunddienstbarkeiten, also Rechte, gegeben waren und diese auch in der heutigen Rechtsordnung fortgelten sollen. Geschützt ist in diesem Zusammenhang jedoch nicht der Besitz an dem Recht selbst. Es werden schlicht die Besitzschutzregeln auf die Person

937 Hoeren, MMR 2019, 5 (6).

938 Lüke, Sachenrecht, § 2 Rn. 46; Wellenhofer, Sachenrecht, § 1 Rn. 11.

939 Baur/Stürner, Sachenrecht, § 7 Rn. 4.

940 Lorenz in: Erman, BGB, § 866 Rn. 4; Schäfer in: MüKo BGB, § 854 Rn. 9.

angewendet, die ein durch Recht vermitteltes Verhältnis zur Sache hat, ohne jedoch über eine tatsächliche Sachherrschaft zu verfügen.⁹⁴¹ Geht man nun davon aus, dass die in Rede stehenden Daten durch den jeweiligen Nutzer, also einer natürlichen Person bei der Nutzung geschaffen werden beziehungsweise im Rahmen der persönlichkeitsbezogenen Daten in dem Nutzer selbst entstanden sind, so stehen diese Daten in einem rechtlichen Verhältnis zum Erzeuger. Die persönlichkeitsbezogenen Daten unterliegen zumindest dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht,⁹⁴² welches insoweit in einem Kollisionsverhältnis zu den Grundrechten anderer privater Dritter steht und hierüber mittelbare Wirkung auch auf deren Aktivitäten entfaltet. Das entstehende Kollisionsverhältnis wird zudem überwiegend zugunsten des allgemeinen Persönlichkeitsrechts aufgelöst,⁹⁴³ sodass der Schutz der Nutzerdaten im Ergebnis bereits grundrechtlich gegenüber Dritten gewährleistet ist. Darüber hinaus unterliegen die durch das Nutzungsverhalten generierten Daten auch der Datenschutzgrundverordnung und werden hierdurch vor unberechtigten Eingriffen Dritter geschützt.⁹⁴⁴ Dem Nutzer als Erzeuger der Daten wird entsprechend durch bereits bestehende Rechte ein Verhältnis zu seinen eigenen Daten vermittelt, wenngleich er selbst aufgrund der elektronischen Speicherung niemals eine tatsächliche Sachherrschaft über die Daten erlangen kann. Genau dieser Fall wurde aber vor Einführung des BGB von den allgemein anerkannten Regelungen des Zivilrechts geschützt. Es ist zur Erlangung des Besitzschutzes entsprechend nicht notwendig ein neues Rechtsgebilde zu entwerfen. Vielmehr reicht eine Rückbesinnung auf die ursprünglichen römischen Rechtsregelungen, welche unserer heutigen Rechtslage zugrunde liegen, aus, um einen sachenrechtlichen Schutz von Daten zu ermöglichen.

941 *Schäfer* in: MüKo BGB, § 854 Rn. 9; *Gutzeit* in: *Staudinger*, BGB, § 854 Rn. 7, 45ff.

942 Zum Grundrechtsschutz persönlicher Daten grundlegend BVerfG v. 15.12.1983 - 1 BvR 209/83, 1 BvR 269/83, 1 BvR 362/83, 1 BvR 420/83, 1 BvR 440/83, 1 BvR 484/83, BVerfGE 65, 1-71; BVerfG v. 09.03.1988 - 1 BvL 49/86, BVerfGE 78, 77-88; BVerfG v. 14.09.1989 - 2 BvR 1062/87, BVerfGE 80, 367-383 und zur Gewährleistung der Vertraulichkeit und Integrität informationstechnischer Systeme BVerfG v. 27.02.2008 - 1 BvR 370/07, 1 BvR 595/07, BVerfGE 120, 274-350.

943 *Lang* in: *Epping/Hillgruber*, GG, Art. 2 Rn. 53ff.; *Jarass* in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 2 Rn. 64; *Di Fabio* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 2 Rn. 230.

944 vgl. *Schantz* in: BeckOK Datenschutzrecht, Art. 1 DS-GVO Rn. Iff.; *Spindler/Dalby* in: *Spindler/Schuster*, Recht der elektronischen Medien, Art. 1 DS-GVO Rn. 1. Vgl. in Bezug auf die geltenden Grundsätze bei der Datenverarbeitung in Bezug auf das Untersuchungsmodell Kapitel 4 G.

Darüber hinaus steht auch ein Besitzschutzrecht der Daten nicht, wie etwa das Eigentum, im Konflikt mit den Regelungen der DS-GVO. Denn während der Widerruf nach Art. 21 DS-GVO oder der Anspruch auf Löschung nach Art. 17 DS-GVO dem Eigentum seinen Inhalt entziehen würde, wird im Rahmen des Besitzes hierdurch lediglich das Recht zum Besitz aufgehoben, sodass der Besitz ab diesem Zeitpunkt dann als unbeberechtigter Besitz an den Daten anzusehen wäre, wodurch die petitorischen Besitzschutzrechte ausgelöst werden. Dieses ist insoweit kongruent zu den Regelungen im Datenschutzrecht.

Zusammenfassen lässt sich also feststellen, dass die Regelungen des Besitzrechtes auf den Bereich der Daten Anwendung finden können und dieses weder gegen den sachenrechtlichen *numerus clausus* verstößt noch die Regelungsinhalte konterkariert werden.

bb. Zuordnung des Besitzrechtes

Festzustellen ist sodann allerdings, wem die Daten im Rahmen des Besitzschutzes zuzurechnen sind. Denn nur wenn ein ursprünglicher „Besitzer der Daten“ bestimmbar ist, kann eine Zuordnung erfolgen. Als Folge hiervon kann der Besitzer dann auch Dritten zivilrechtlich wirksam die Besitzstellung, sei es in Form einer Übertragung des Besitzes, entsprechend verbunden mit der vollständigen Aufgabe des Besitzes, oder der Einräumung eines Nutzungsrechtes, in Form des gestuften Besitzes, ohne dass die Dritten möglichen possessorischen Ansprüchen ausgesetzt sind, vermitteln.

Als Anknüpfungspunkte für die erstmalige Zurechnung der Daten lassen sich im Wesentlichen zwei Kriterien in Betracht ziehen. Zum einen kann auf den sogenannten Skripturakt, also auf den Erstellungsakt der Daten und somit den Ersteller, und zum anderen auf den Verfügungsberechtigten über das Speichermedium abgestellt werden.⁹⁴⁵

Insbesondere *Eckert* stellt im Rahmen einer Aufarbeitung der vorliegenden Fragestellung im Rahmen des schweizerischen Rechts auf den Verfügungsberechtigten über das jeweiligen Speichermedium ab.⁹⁴⁶ Danach ist Besitzer der Daten, „wer die technische Herrschaft über die Daten innehat“⁹⁴⁷. Die technische Herrschaft kann sich dabei zum einen lediglich

945 *Hoeren*, MMR 2019, 5 (7); *Michl*, NJW 2019, 2729 (2730).

946 *Eckert*, SJZ 2016, 265ff.

947 *Eckert*, SJZ 2016, 265 (266).

durch den Besitz des Speichermediums ergeben. Sind die Daten jedoch verschlüsselt, so besteht eine Herrschaft über das Speichermedium nur, wenn auch das Passwort beziehungsweise der digitale Schlüssel im Besitz der selbigen Person ist.⁹⁴⁸ Ähnlich erfolgt die Zuordnung des Besitzes bei Datenbanken, bei welchen nach *Eckert* die tatsächliche Herrschaft durch die Zugriffsrechte vermittelt werden.⁹⁴⁹

Dieser Ansatz hat seinen Reiz darin, dass auf ein beherrschbares Medium abgestellt werden kann. Dieses gilt auch dann, wenn die Daten in der Cloud gespeichert werden, da selbst in diesem Fall eines nicht körperlichen Speichermediums ein Verfügungsberechtigter ohne weiteres durch die Herrschaft über den digitalen Schlüssel ermittelt werden kann.

Hiergegen spricht jedoch, dass gerade im Bereich der Daten oftmals eine Trennung zwischen dem physischen Speichermedium und den Daten möglich ist, ohne dass der Besitzer diesen Vorgang gewollt in Gang setzt oder überhaupt davon Kenntnis erlangt. So können Daten gerade im Zeitalter der voranschreitenden Digitalisierung möglicherweise unbewusst von ihrem Speichermedium getrennt werden, jedoch weiterhin existent sein. Die Besitzerstellung kann daher unbewusst verloren gehen. Zudem gilt es zu beachten, dass gerade im Fall einer Speicherung auf einem externen Server, der Besitzer der Serverfarm oftmals personendivers zu derjenigen Person ist, die die Daten auf dem Server abgespeichert hat.⁹⁵⁰

Eine weitere Schwäche dieser Zuordnungsmöglichkeit offenbart sich, wenn man diese auf die weiterhin zu untersuchenden Geschäftsmodelle der im Grundsatz kostenlosen Plattformen anwendet. Denn würde man auf den Verfügungsberechtigten abstellen, so würden die im Rahmen der Nutzung gesammelten Daten direkt den jeweiligen Unternehmen zugerechnet werden, da diese die Verfügungsmacht über die Server haben, auf denen die Daten gespeichert werden. Eine „Besitzstellung“ des Nutzers könnte sich mangels Verfügungsmacht über das Speichermedium nicht ergeben. Im Ergebnis würde dem Nutzer daher jeglicher Schutz über seine eigenen Daten entzogen. Datenschutzvereinbarungen und Datenschutzgesetze würden daher in diesem Kontext obsolet werden. Dieses widerspricht jedoch dem Sinn und Zweck der gewollten Zuordnung, zur Sicherstellung eines erhöhten Schutzniveaus der Daten in Bezug auf die Weiterverwendung und Monetisierung derer. Im Ergebnis führt der durch *Eckert* entwickelt

948 *Eckert*, SJZ 2016, 265 (266).

949 *Eckert*, SJZ 2016, 265 (266).

950 *Hoeren*, MMR 2013, 486 (487).

Vorschlag gerade im Bereich der Datenwirtschaft zu einem nicht mit der sonstigen Rechtsordnung vereinbaren Zuordnungsergebnis und würde zu mehr Rechtsunsicherheit führen.

Zustimmungswürdiger und im Ergebnis auch besser mit nationalem Recht vereinbar ist daher der Ansatz von *Hoeren* weiterentwickelte Ansatz von *Welp*, welcher auf den Skripturakt abstellt.⁹⁵¹ Primärziel der Einführung eines erweiterten Datenschutzrechtes im Rahmen der Besitzschutzrechte sollte, wie auch im Rahmen der Einführung des Straftatbestandes des § 303a StGB, zunächst der Schutz der Verwendbarkeit der Daten vor Beeinträchtigungen und Beseitigung sein.⁹⁵² Vor diesem Hintergrund erscheint es schlüssig, das „Besitzrecht“ demjenigen zuzuordnen, der die tatsächliche Handlung zur Datenerstellung tätigt.⁹⁵³ Denn die Person, welche die Daten erstellt oder aus welcher die Daten, im Fall persönlichkeitsbezogener Daten, heraus entstehen ist zunächst insbesondere vor Eingriffen in Form der Beeinträchtigung oder Entziehung schutzwürdig. Sofern die entstehenden Daten, wie im Bereich der zu untersuchenden Geschäftsmodelle, im Rahmen des Entstehungsmoments auf einen anderen Berechtigten mit übertragen werden, spricht im Sinne des Ansatzes von *Eckert* das Verfügungsrecht automatisch auf einen Dritten übergeht, so ist dieses doch eine bewusste Entscheidung des Skribenten. In einer logischen Sekunde der Entstehung erklärt sich dieser bereits vorab damit einverstanden, dem Dritten einen Eingriff in sein Besitzrecht zu gestatten.

c. Einräumung eines Nutzungsrechtes als Leistung

Neben der Übertragung von Rechten kommt als Leistung auch die Einräumung eines Nutzungsrechtes an den durch den Nutzer während der Benutzung der Plattform gesammelten Daten in Betracht. Mangels eigenständiger immaterialgüterrechtlicher Regelungen in Bezug auf Daten, kann aufgrund der Nähe zur Schaffung eines geschützten Werkes im Rahmen des Urheberrechts auf die dort einschlägigen Normen zum Nutzungsrecht, namentlich §§ 31ff. Urheberrechtsgesetz, abgestellt werden. § 31 Abs. 1 Urheberrechtsgesetz legaldefiniert den Begriff des Nutzungsrechtes als die Einräumung zur Nutzung des Werkes auf einer oder allen möglichen Nutzungsarten. Überträgt man diesen Ansatz auf ein Nutzungsrecht an Daten, so ist schlicht

951 *Welp*, IuR 1988, 443 (447ff.); *Hoeren* MMR 2013, 486 (487); *Hoeren*, MMR 2019, 5ff.

952 BT-Drs. 10/5058, S. 34.

953 *Hoeren*, MMR 2013, 486 (487); *Hoeren*, MMR 2019, 5 (7).

der Begriff des Werkes durch den der Daten zu ersetzen. Die Daten als zunächst geschützte Rechtsgüter des eigenen Rechtskreises können durch die Einräumung des Nutzungsrechtes dementsprechend zur Nutzung an einen Dritten überlassen werden, wobei die Daten jedoch im Besitz des jeweiligen Nutzers verbleiben.

Zwar besteht kein eigentumsähnliches Ausschließlichkeitsrecht an den Daten,⁹⁵⁴ sodass argumentiert werden könnte, dass eine Gleichsetzung zwischen dem Urheberrecht und dem Datenschutzrecht nicht erfolgen könne und zudem dem Datenschutzrecht auch die dem Urheberrecht gesetzlich eingeräumt Verwertungsbefugnis fehle.⁹⁵⁵ Beide Kriterien sind jedoch für die Einräumung eines schuldrechtlichen Nutzungsrechtes, als Leistungsgegenstand, nicht notwendig.⁹⁵⁶ Gerade im Fall von nicht rivalisierenden und nicht verbrauchbaren Verwertungsgegenständen, wie z.B. Computerprogrammen oder anderen Multimedia-Produkten, kann die Einräumung von Nutzungsrechten aber auch zu einer dinglichen Wirkung führen.⁹⁵⁷ Nichts anderes gilt daher auch für die Einräumung des Nutzungsrechtes an den persönlichen Daten des Nutzers, welche während der Benutzung der Plattform entstehen. An dem hier entstehende „Datenwerk“ könnte dem die Plattform betreibenden Unternehmen automatisch ein, unter Einräumung sämtlicher Nutzungsmöglichkeiten, Nutzungsrecht zugestanden werden, sofern eine zivilrechtlich wirksame Vereinbarung hierüber vorab getroffen worden ist. Voraussetzung für die Einräumung des Nutzungsrechtes und somit auch für das Vorliegen einer Duldungsleistung ist daher, dass ein entsprechender Nutzungsvertrag zwischen dem Nutzer der Plattform und dem Betreiber dieser abgeschlossen wird.

Ausgehend von der zivilrechtlichen Sichtweise ist zunächst zu prüfen, ob zwischen dem Nutzer und dem jeweiligen Unternehmen eine Leistungsbeziehung in Form eines Schuldverhältnisses (§ 241 BGB) vereinbart wird. Auch wenn durch die Novellierung des Zivilrechts in den §§ 327 ff. BGB

954 Kornmeier/Baranowski, BB 2019, 1219 (1222).

955 Pinkernell, Ubg 2018, 139 (144).

956 So weist auch das Urheberrecht verschiedene Formen der Einräumung von Nutzungsrechten auf, welche in ihrem Gehalt jeweils unterschiedlich stark ausgestaltet sind und nicht in jedem Fall auch eine Verwertungsmöglichkeit oder ein Ausschließlichkeitsrecht begründet, vgl. Ohly in: Schricker/Loewenheim, § 29 UrhG Rn. 23; Wandtke in: Wandtke/Bullinger, Urheberrecht, § 31 UrhG Rn. 30ff.

957 Dreier in: Dreier/Schulze, UrhG, § 69c Rn. 30ff.; Schulze in: Dreier/Schulze, UrhG, Vorbemerkung zu §§ 31-44 Rn. 176 ff.; Wiebe in: Spindler/Schuster, § 69c UrhG Rn. 36ff.

eine Art besonderer allgemeine Teil für Verträge im Gegenseitigkeitsverhältnis mit personenbezogenen Daten geschaffen wurde, richtet sich die Bestimmung eines Vertragsschlusses weiterhin nach den allgemeinen Regelungen.⁹⁵⁸ Hierzu ist nach der Grundkonzeption des Bürgerlichen Gesetzbuches ein Vertrag notwendig.⁹⁵⁹ Ein solcher kommt grundsätzlich durch zwei übereinstimmende, in Bezug aufeinander abgegebene Willenserklärungen, namentlich Angebot und Annahme, zustande.⁹⁶⁰ Notwendig im Rahmen des Angebots, jedoch auch für den Vertragsschluss allgemein, ist, dass die wichtigsten Vertragsbestandteile (*essentialia negotii*) hinreichend bestimmt oder bestimmbar sind.⁹⁶¹ Als *essentialia negotii* gelten allgemein die Vertragsparteien, der Vertragsgegenstand und die Vergütung.⁹⁶²

Betrachtet man zunächst die möglichen Vertragsparteien im zu untersuchenden Geschäftsmodell, so stellen sich diese in der Ausgangslage zunächst als klar definiert dar. Auf der einen Seite des Vertrages befindet sich der Nutzer der Plattform wohingegen sich das die Plattform betreibende Unternehmen auf der anderen Seite befindet. Die Vertragsparteien sind daher zunächst scheinbar klar definiert. Betrachtet man die Geschäftsmodelle jedoch genauer, so ergibt sich, dass die angebotenen Plattformen teilweise erst nach einer vorherigen Registrierung (insbesondere Social-Media-Plattformen oder Karrierenetze) und teilweise ohne eine solche (insbesondere Suchmaschinen) genutzt werden können. Unproblematisch sind im Zusammenhang mit der Bestimmung der Vertragsparteien diejenigen Angebote, welche erst nach einer Registrierung und im Folgenden nur durch Anmeldung mit dem Nutzerkonto genutzt werden können. Denn im Rahmen der Registrierung offenbart der jeweilige Nutzer in der Regel seine Identität und gibt sich sowohl durch die Registrierung als auch durch die spätere Nutzung unter Anmeldung seines Nutzerkontos als Vertragspartner zu erkennen.⁹⁶³

Fehlt es im Rahmen der Nutzung von Internetdiensten jedoch gerade an einer solchen Registrierung oder Anmeldung könnte es auch an der Bestimmung des jeweiligen Vertragspartners mangeln. Zudem kann

958 *Wendland* in: BeckOK BGB, § 327 Rn. 64; *Jakl*, MMR 2019, 711 (713); *Metzger* in: MüKO BGB, § 327 Rn. 17.

959 *Olzen* in: *Staudinger*, § 241 Rn. 69; *Westermann* in: *Erman*, BGB, § 241 Rn. 2.

960 *Armbrüster* in: *Erman*, BGB, vor § 145 Rn. 1, II; *Dörner* in: *Schulze*, vor §§ 145-157 Rn. 1.

961 *Bork* in: *Staudinger*, vor §§ 145-156 Rn. 37; *Möslein* in: BeckOGK BGB, § 145 Rn. 108.

962 *Busche* in: MüKo BGB, § 145 Rn. 6.

963 *Redeker*, IT-Recht, Rn. 1277.

sich dieses Problem bei näherer Betrachtung aber auch im Rahmen der Nutzung mit Registrierung oder Anmeldung stellen. Hier ergibt sich die Möglichkeit einer Pseudonymisierung und Anonymisierung des Nutzers im Rahmen der Registrierung und Anmeldung, aber auch bei sonstiger Nutzung der Dienste. Denn insbesondere § 13 Abs. 6 Telemediengesetz verpflichtet die entsprechenden Dienstleister im Anwendungsbereich des Gesetzes dazu, dass eine Nutzung der Dienste auch anonymisiert oder pseudonymisiert durchgeführt werden kann, soweit dieses technisch möglich und den Dienstleistern auch zumutbar ist. Daneben bestehen gerade bei der Benutzung des Internets verschiedene Möglichkeiten seine Identität, z.B. durch die Nutzung von Proxy-Servern,⁹⁶⁴ zu verbergen. Hierdurch könnte dann im Rahmen des notwendigen Vertrages zur Einräumung des Nutzungsrechtes eine der beiden Vertragsparteien sprich die des Nutzers nicht hinreichend bestimmt sein.

Das Problem der potenziellen mangelhaften Bestimmbarkeit des Nutzers kann jedoch dann unbeachtlich sein, wenn eine solche aufgrund der Abwicklung des Vertragsschlusses nicht notwendig ist und durch objektive Auslegung die Vertragsparteien zumindest ermittelbar sind. Das notwendige Angebot, also die Willenserklärung zum Abschluss des Vertrages über die Nutzungsrechte, wird vorab von dem jeweiligen Internetunternehmen an die Nutzer gestellt, entweder im Rahmen der Registrierung oder aber bei Angeboten ohne notwendige Registrierung durch die Notwendigkeit zur Akzeptanz der Datenschutz-/Nutzungsvereinbarungen. Denn insbesondere im Rahmen von Suchmaschinen, als Beispiel für Plattformen, wo keine Anmeldung durch den Nutzer erfolgen muss, muss der jeweilige Nutzer, bevor er die Suchmaschine benutzt den Datenschutz- und Nutzungsbestimmungen des Unternehmens zustimmen. Die Unternehmen erklären sich entsprechend vorab damit einverstanden, den jeweiligen Vertragsschluss mit jeder Person durchführen zu wollen, welche sich entweder mit dem Nutzerkonto registriert/anmeldet oder aber ohne Nutzerkonto den Datenschutz- und Nutzungsbedingungen der Website zustimmt. Zwingende Voraussetzung für einen Zugang zum Internet und damit auch zur Benutzung der jeweiligen Plattformen ist die Verwendung einer dem End-

964 Vgl. zur Funktion eines Proxy-Servers *Ditthardt*, Squid Administrationshandbuch zum Proxyserver, S. 11ff; *Luber/Donner*, Was ist ein Proxy Server?, <https://www.ip-insider.de/was-ist-ein-proxy-server-a-665349/>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

gerät zugewiesenen IP-Adresse als Empfangsadresse der Datenlieferung.⁹⁶⁵ Insoweit wird den Internetdienstleistern eine genaue Empfangsadresse geliefert, an welche diese ihr Angebot auf Abschluss des Vertrages über die Einräumung der Nutzungsrechte richten können. Darüber hinaus dürfte es den Unternehmen zunächst auch nicht auf den genauen Vertragspartner ankommen. Vielmehr unterbreiten die Internetunternehmen jedem Nutzer, der bereit ist seine Daten zu übermitteln um die Plattform zu nutzen ein Angebot zum Abschluss des Vertrages. Ein solches Vorgehen ist zivilrechtlich unter dem Begriff der „*offerta ad incertas personas*“ anerkannt und auch im elektronischen Geschäftsverkehr nicht zu beanstanden.⁹⁶⁶ Der Nutzer nimmt das Angebot zum Abschluss des Vertrages über die Einräumung des Nutzungsrechtes an seinen Daten durch Akzeptieren der Datenschutz-/Nutzungsvereinbarungen oder Registrierung an und schließt somit wirksam den Vertrag ab. Insbesondere durch die Verknüpfung der Daten mit der IP-Adresse des Nutzers kann sodann durch Auslegung nach §§ 133, 157 BGB der Vertragspartner des Unternehmens eindeutig bestimmt werden. IP-Adressen sind im Grundsatz nur singulär und daher eindeutig zuordenbar, sodass bereits hierüber eine gewissen Zuordnung und Personenbezogenheit hergestellt werden kann.⁹⁶⁷ Entsprechend ist es zur Bestimmung der Vertragspartner daher auch nicht von Relevanz, ob der Nutzer sich in Fällen der Registrierung und Anmeldung zur Nutzung mit seinem tatsächlichen Namen oder unter einem Pseudonym anmeldet. Denn das die Plattform bereitstellende Unternehmen interessiert die Identität des Nutzers zunächst nicht. Der Vertragsschluss soll mit dem jeweiligen Nutzer unabhängig von dessen genauer Bezeichnung zustande kommen. Insoweit kann das aus den zivilrechtlichen Regelungen zur Stellvertretung bekannte Instrument des „Geschäfts für den, den es angeht“⁹⁶⁸ auch hier angewendet werden. Denn auch bei diesem wird ein Vertragsschluss zwischen den tatsächlich agierenden Parteien angenommen, wenn die Partei, welcher die genaue Identität der anderen Partei nicht bekannt ist, kein Gewicht auf die

965 Vgl. *Badach/Hoffmann*, Technik der IP-Netze, S. 64; *Schreiner*, Computernetzwerke, S. 43ff., 65ff.; *Warren*, Netzwerkinfrastruktur mit Windows Server 2016 implementieren, S. 254, *Zisler*, Computer-Netzwerke, S. 82ff.

966 *Busche* in: MüKo BGB, § 145 Rn. 15; *Dörner* in: *Schulze*, BGB, § 145 Rn. 3.

967 Vgl. zur Diskussion um die Qualifikation der IP-Adresse als personenbezogenes Datum im Rahmen des Datenschutzrechtes *Meyerdierks*, MMR 2013, 705; *Nink/Pohle* MMR 2015, 563 m.w.N.

968 Vgl. zur Darstellung *Herrler* in: *Staudinger/Schilken* BGB, Vorbem. §§ 164ff. Rn. 51ff.

Identität als solches legt.⁹⁶⁹ Im Ergebnis sind die Vertragsparteien im Wege der Auslegung daher hinreichend bestimmbar.

Diese müssten sich sodann über einen hinreichend bestimmten Vertragsgegenstand geeinigt haben. Als solcher ist im Rahmen des vorliegend zu untersuchenden Vertrags über das Nutzungsrecht an Daten das Selbige zu benennen. Wie vorstehend herausgearbeitet worden ist, besteht lediglich ein besitzähnliches Recht an den Daten des Nutzers. Aufgrund der Nicht-Rivalität und der Nicht-Exklusivität der Daten kann dem Unternehmen jedoch ein Nutzungsrecht an den übermittelten Daten eingeräumt werden, wodurch diese befähigt werden, die Daten des jeweiligen Nutzers für weitere Zwecke zu verwenden. Ein zivilrechtlicher Vertrag kann allerdings nur dann wirksam zustande kommen, wenn beide Vertragsparteien sich innerhalb ihrer jeweiligen Willenserklärungen über den Inhalt der Erklärungen, zumindest potenziell, bewusst sind und eine Erklärung dieses Inhaltes zudem abgeben wollen.⁹⁷⁰ Problematisch ist hier erneut die Vertragsseite des Nutzers. Denn der jeweilige Nutzer muss sich darüber bewusst sein, dass er durch die Nutzung der Plattform seine Daten an den Betreiber übermittelt und diesem gleichzeitig auch ein vollumfängliches Verwendungs- und Verwertungsrecht an seinen Daten einräumt. Zwar gibt es einige Stimmen, welche annehmen, dass dem Nutzer die Übermittlung der Daten und deren anschließende Nutzung für Unternehmenszwecke nicht bekannt oder bewusst ist und diese daher keine entsprechende Willenserklärung zur Einräumung des Nutzungsrechtes seiner Daten im Rahmen der Registrierung beziehungsweise Nutzung der Plattform abgibt.⁹⁷¹ Diesem ist jedoch im Ergebnis nicht zuzustimmen. Denn bereits aus den allgemeinen Geschäftsbedingungen der jeweiligen Plattformen ergibt sich, dass die Daten weiterverwendet werden können. Dieses wird insbesondere auch durch Datenschutzbehörden angenommen und entsprechend überwacht. So ergibt sich aus einem Audit der irischen Datenschutzbehörde, dass diese durch die Zustimmung zu den allgemeinen Geschäftsbedingungen im Rahmen der Anmeldung bei Facebook einen „Deal“, also einen Vertrag annimmt.⁹⁷² Aber auch nationale Gerichte sehen in der Datenüber-

969 BGH v. 21.12.1954 – I ZR 13/54, NJW 1955, 587 (590).

970 Arnold in: *Erman*, BGB, Vorbem. § 116 Rn. 2ff.

971 Redeker, IT-Recht Rn. 1280.

972 *Data Protection Commissioner of Ireland v. 21.02.2011*, Report of Audit, abrufbar unter: <https://www.pdpjournals.com/docs/87980.pdf>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

mittlung gegen die kostenlose Nutzung der Plattform einen entsprechenden Vertrag.⁹⁷³ Darüber hinaus dürfte in der heutigen für die Datenweitergabe sensibilisierten Welt jedem Benutzer der entsprechenden Angebote bewusst sein, dass seine Daten in gewisser Weise erhoben, gesammelt und mit einander verknüpft werden, um hieraus auf den Benutzer zugeschnittene Angebote zu generieren. Durch die mediale Diskussion zur Umsetzung der Datenschutz-Grundverordnung im Jahr 2019 ist das Verständnis der Nutzer noch einmal geschärft und sensibilisiert worden. Spätestens jedoch seit der Novellierung des Zivilrechts und der Einführung der §§ 327 ff. BGB zum 01.01.2022⁹⁷⁴ dürfte allgemein bewusst sein, dass im Rahmen der Inanspruchnahme digitaler Inhalte stets ein Vertrag geschlossen wird. Mithin ist ein Grundverständnis bei jedem Nutzer entsprechend präsent. Die Annahme eines fehlenden Erklärungsbewusstseins ist daher nicht mehr gegeben, sodass zumindest von einer konkludenten Zustimmung durch die Nutzung der Plattform auszugehen ist.⁹⁷⁵ Dementsprechend liegt die Willenserklärung zur Einräumung des Nutzungsrechtes an den erzeugten Daten zunächst in der Registrierung beziehungsweise Akzeptanz der Datenschutz-/Nutzungsvereinbarungen.

Dem jeweiligen betreibenden Unternehmen der Plattform wird demnach ein Nutzungsrecht, entsprechend der aus § 31 Urheberrechtsgesetz abgeleiteten Definition des Nutzungsrechtsbegriffs, an den Nutzerdaten im Gegenzug für die eigenständig erbrachte Duldungsleistung, der Einräumung des Nutzungsrechtes an der Plattform, eingeräumt.⁹⁷⁶ Die Vergütung ist in der wechselseitigen Möglichkeit zur Nutzung der jeweiligen Plattform zu sehen und klar bestimmt. Im Ergebnis liegt mithin die Leistung der Nutzer in der Einräumung eines Nutzungsrechtes an den durch ihn im Rahmen der Benutzung der Plattform entstandenen Daten.

973 Vgl. OLG München v. 15.02.2018 – 29 U 2799/17, MMR 2019, 54; LG Berlin v. 19.11.2013 – 15 O 402/12, MMR 2014, 563 (564).

974 G. v. 25.06.2021 zur Umsetzung der Richtlinie über bestimmte vertragsrechtliche Aspekte der Bereitstellung digitaler Inhalte und digitaler Dienstleistungen, BGBl. I 2021, 2123.

975 Vgl. *Denk* UR 2018, 426 (429); *Ehrke-Rabel*, DStJG 42, S. 401; *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2267.

976 So bereits *Bräutigam* MMR 2012, 635 (640); ein solches an das Urheberrecht angelehntes Nutzungsrecht fordernd *Wandtke*, MMR 2017, 6 (12)

d. Umsatzsteuerliche Einordnung des gefundenen Ergebnisses

Umsatzsteuerrechtlich kann Gegenstand einer Leistung jeder Gegenstand sein, der dem Nutzer einen individuellen Vorteil, in Form eines ersparten Kostenfaktors, gewährt. Die während der Nutzung entstehenden Daten stellen wie vorstehend analysiert immaterielle Gegenstände dar, welche zwar, genauso wie materielle Gegenstände, in den weiten Anwendungsbereich des Leistungsbegriffs⁹⁷⁷ einbezogen sind, zivilrechtlich jedoch nicht auf das die Plattform betreibende Unternehmen übertragen werden können. Da sich das Umsatzsteuerrecht für die Bestimmung der Leistung an zivilrechtlichen Grundsätzen orientiert, kann eine Übertragung der Daten selbst nicht als umsatzsteuerliche (Gegen-)Leistung behandelt werden.

Eine sonstige Leistung kann gemäß § 3 Abs. 9 S. 2 UStG allerdings auch in der Duldung einer Handlung oder eines Zustandes gesehen werden. Eine Duldung stellt die Gestattung von fremden Tätigkeiten im eigenen Rechtskreis dar.⁹⁷⁸ Als Duldung kommt vorliegend die Einräumung eines Nutzungsrechtes an den Daten als Dienstleistung im Sinne des Art. 25 lit. b) MwStSystRL in Betracht, welche gerade kein, wie durch Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL für Lieferung von Gegenständen vorgeschrieben, eigentumsähnliches ausschließliches Verfügungsrecht fordert.⁹⁷⁹ Wie vorstehend festgestellt, räumen die jeweiligen Nutzer, aus einer zivilrechtlichen Sichtweise, den Unternehmen an den während der Nutzung der Plattformen entstehenden Daten, welche im jeweiligen Besitzrecht des Nutzers stehen, ein Nutzungsrecht ein. Durch die Einräumung des Nutzungsrechtes gestatten die Nutzer den Unternehmen einen entsprechenden Eingriff in den persönlichen Rechtskreis, namentlich in Bezug auf das eigene Besitzrecht an Daten und deren Schutz vor Eingriffen und Verarbeitung durch Dritte nach dem Datenschutzgesetz. Folglich stellt die Einräumung des Nutzungsrechtes unstreitig eine Duldungsleistung im Sinne des § 3 Abs. 9 S. 2 UStG respektive des Art. 25 lit. b) MwStSystRL dar. Diese Duldungsleistung kann dazu geeignet sein, den tauschähnlichen Umsatz im Sinne des § 3 Abs. 12 S. 2 UStG zu begründen, wenn die weiteren Voraussetzungen, namentlich der mit der Einräumung des Nutzungsrechtes verbundene Entgeltcharak-

977 EuGH v. 12.01.2006 – C-354/03, C-355/03, C-484/03, *Optigen*, ECLI:EU:C:2006:16, Rn. 37; EuGH v. 06.07.2006 – C-439/04, C-440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, ECLI:EU:C:2006:446, Rn. 40.

978 *Brandl* in: *Bunjes*, UStG, § 3 Rn. 235.

979 *Englisch*, UR 2017, 875 (878).

ter und der Zusammenhang mit der Leistung des Unternehmens erfüllt werden. Denn nur wenn die Duldung auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten als Leistung qualifiziert werden kann, kann ein im Gegenseitigkeitsverhältnis stehender Leistungsaustausch angenommen werden.⁹⁸⁰

2. Entgeltcharakter

Die Einräumung des Nutzungsrechtes müsste zudem auch Entgeltcharakter haben, damit dieses als steuerbare Leistung klassifiziert werden kann. Ein solcher ist dann gegeben, wenn die Einräumung des Nutzungsrechtes an den Daten einem anderen einen wirtschaftlichen Nutzen in Form eines verbrauchbaren Vorteils bringt.⁹⁸¹ Notwendig ist in diesem Zusammenhang, dass der zugewendete Vorteil in Geld ausdrückbar ist und tatsächlich verbraucht werden kann, wobei der Verbrauch wiederum auch als Gebrauch zu verstehen ist.⁹⁸² Der dem Plattformbetreiber durch die Einräumung des Duldungsrechtes an den erstellten Nutzerdaten zugewendeter Wert des Nutzungsrechtes lässt sich in Geld ausdrücken, da es einen tatsächlichen Markt, mit eigenständigen Preisen für verschiedene Kategorien von Nutzerdaten, gibt.⁹⁸³

Die in dem Nutzungsrecht enthaltenen Daten des Nutzers müssten zudem auch einen wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen haben. Ein solcher liegt immer dann vor, wenn der zugewendete Vorteil als Kostenfaktor bei einem anderen Wirtschaftsteilnehmer zu berücksichtigen wäre.⁹⁸⁴ Mit der Zurverfügungstellung der Plattform erzielen die Unternehmen keine Einnahmen. Vielmehr entstehen ihnen durch die Bereitstellung von Server und etwaige Entwicklungskosten Aufwendungen, die durch anderweitige Einnahmen kompensiert werden müssen. Diese Einnahmen erzielen die Unternehmen, indem sie ihre Plattform für Dritte öffnen und diesen die Möglichkeit geben, Werbung auf der Plattform zu schalten. Das Geschäftsmodell der Unternehmen besteht jedoch nicht in der reinen Möglichkeit der Werbungsschaltung, sondern wird für den Dritten erst dadurch inter-

980 *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (867).

981 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 10.

982 Vgl. EuGH v. 26.09.2013 – C-283/12, *Serebryannay vek*, ECLI:EU:C:2013:599

983 Vgl. *Dietsch*, MwStR 2017, 868 (871); *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2267 (2269); *Melan/Wecke*, DStR. 2015, 2811 (2812).

984 EuGH v. 18.12.1997 – C-384/95, *Landboden-Agrardienste*, ECLI:EU:C:1997:627; BFH v. 24.08.2006 – V R 19/05, BStBl. II 2007, 187.

essant, dass die Unternehmen die Möglichkeit bieten, nutzerspezifische Werbung zu schalten. Hierzu werden die gesammelten Daten ausgewertet, sodass ein entsprechendes Interessenprofil des Nutzers erstellt wird. Aufgrund dieser Interessenprofile kann das Unternehmen sodann dem Dritten genau die Nutzer zur Schaltung von Werbung zugänglich machen, die hierfür besonders empfänglich sind. Ohne die zum Gebrauch überlassenen Daten, wäre dieses Geschäftsmodell allerdings nicht möglich, sodass die Nutzerdaten als wesentliche Voraussetzung für die Wirtschaftlichkeit der Plattform anzusehen sind.⁹⁸⁵ Würden die Nutzerdaten dementsprechend nicht durch die Duldung von Seiten des Nutzers direkt an das die Plattform betreibende Unternehmen überlassen, müsste dieses die Daten sodann auf dem freien Markt erwerben, wodurch dem Unternehmen entsprechende Kosten entstehen würden. Aufgrund der Duldung von Seiten des Nutzers erspart sich das Unternehmen somit gerade diese Erwerbskosten, sodass hierdurch der wirtschaftliche Nutzen der Daten widergespiegelt wird.⁹⁸⁶ Sofern gegen den wirtschaftlichen Wert der Daten angeführt wird, dass ein solcher mangels bewusster und wirtschaftlich motivierter Verwendung der Rechtsposition des Nutzers nicht existieren könne,⁹⁸⁷ ist zu konstatieren, dass es für die Frage nach dem Entgeltcharakter gerade nicht auf die Motivation zum wirtschaftlichen Handeln auf Seiten des Nutzers ankommt.⁹⁸⁸ Denn die Beantwortung des subjektiv zu bestimmenden wirtschaftlichen Handlungswillens des Nutzers mag zwar für die Frage nach der Unternehmereigenschaft des Nutzers⁹⁸⁹ von Relevanz sein, hat jedoch weder Auswirkung auf die Möglichkeit der Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes⁹⁹⁰ noch auf die Beurteilung, ob die Einräumung des Duldungsrechtes bei einem anderen einen Kostenfaktor bilden könnte. Darüber hinaus kann vor dem Hintergrund der durchgeführten Untersuchung in Bezug auf den Leis-

985 *Dietsch*, MwStR 2017, 868 (870); *Wandtke*, MMR 2017, 6 (7); ähnlich auch *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, SKW 2017, 349 (353), welche die Nutzerdaten als „faktische Voraussetzung für die Existenz“ der angebotenen Dienstleistung ansehen, wenn auch gerade mit diesem Ergebnis der Gegenleistungscharakter abgelehnt wird. Korrigiert wird dieses Ergebnis am Ende jedoch zutreffend, da eine Gegenleistung dann angenommen wird, wenn das Nutzungsrecht überwiegend dazu überlassen wird, um vom Leistungserbringer eine andere Leistung als die Werbeschaltung in Anspruch zu nehmen.

986 Vgl. *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2811 (2812).

987 *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (868).

988 *Englisch*, UR 2017, 875 (877).

989 Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 4 I.1.1.

990 so auch *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (866); *Theler*, UVR 2017, 236 (237).

tungswillen des Nutzers⁹⁹¹ unter Beachtung der Entwicklungen im unionalen Datenschutzrecht der DS-GVO sowie der Weiterentwicklung des nationalen Zivilrechts auch nicht mehr davon ausgegangen werden, dass der Nutzer selbst nicht bewusst seine Daten an das die Plattform betreibende Unternehmen überlässt.⁹⁹² Mithin ist der Einräumung des Nutzungsrechtes auch ein Entgeltcharakter zuzurechnen.

Mit der Rechtsprechung des EuGHs ist jedoch zu fordern, dass der Wert der sonstigen Leistung auch in Geld ausgedrückt werden kann.⁹⁹³ Gerade aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass die Nutzungsrechte an den Daten auch weiterveräußert werden können und diesen grundsätzlich ein in Geld zu bestimmender Wert beizumessen ist.⁹⁹⁴ Zwar hat der EuGH in der Rechtsache *Baštová*⁹⁹⁵ entschieden, dass der Geldeswert im Fall gegenseitiger Dienstleistungen nicht schwierig zu beziffern sein darf.⁹⁹⁶ Allerdings kann lediglich aus dem Umstand heraus, dass eine Bestimmung des Geldwertes mit technischen Schwierigkeiten behaftet ist, ungeachtet derer der Wert der Gegenleistung hingegen beziffert werden kann, der Entgelt- und somit der Gegenleistungscharakter nicht versagt werden.⁹⁹⁷ Der Einräumung des Duldungsrechtes an den Nutzerdaten durch den Nutzer als Gegenleistung kann daher ein Entgeltcharakter beigemessen werden.

3. Zusammenhang mit der Leistung

Die Gegenleistung des Nutzers, hier also die Weitergabe seiner Daten und die Duldung der Nutzungsrechte durch das Unternehmen, müsste zudem im Zusammenhang mit der Leistung des Unternehmers stehen, sprich durch diese ausgelöst werden. Nicht mehr notwendig ist hierfür, dass eine finale innere Verknüpfung zwischen der Leistung und Gegenleistung gege-

991 Vgl. Kapitel 4 C.IV.1.c.

992 so allerdings *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (868). Hierbei gilt zu berücksichtigen, dass die unionsrechtlichen Vorgaben zum Datenschutzrecht der DS-GVO erst ab dem 25.05.2018 Anwendung finden und hierdurch die jeweiligen Nutzer nach Veröffentlichung des Artikels in einem erhöhten Maß auf die Weiterverwendung der übermittelten Daten aufmerksam gemacht worden sind; einen Leistungswillen des Unternehmens annehmend *Dietsch*, MwStR 2017, 868 (870).

993 EuGH v. 19.12.2012 – C-549/11, *Orfey Balgaria*, ECLI:EU:C:2012:832.

994 Vgl. hierzu auch *Wendtke*, MMR 2017, 6 (7, 9)

995 EuGH v. 10.11.2016 – C-432/15, *Baštová*, ECLI:EU:C:2016:855.

996 EuGH v. 10.11.2016 – C-432/15, *Baštová*, ECLI:EU:C:2016:855, Rn. 35

997 EuGH v. 14.07.1998 – C-172/96, *First National Bank of Chicago*, ECLI:EU:C:1998:354; EuGH v. 10.01.2019 – C-410/17, *A Oy*, ECLI:EU:C:2019:12.

ben ist, also die Leistung gerade ausschließlich auf den Erhalt der Gegenleistung abzielt.⁹⁹⁸ Ausreichend ist vielmehr, dass gegenseitige Leistungen im Rahmen eines Rechtsverhältnisses ausgetauscht werden und hierüber ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den jeweiligen Dienstleistungen besteht.⁹⁹⁹ Das Rechtsverhältnis als solches braucht vom Grundsatz her keine Gegenleistungsvereinbarung in *expressis verbis* enthalten, vielmehr muss es lediglich die Grundlage für den Leistungsaustausch bilden.¹⁰⁰⁰ Ausreichend ist, wenn für die Art der erbachten Leistung üblicherweise eine Vergütung gezahlt wird, welche sich sodann aus dem durch die Leistung bewirkten Rechtsverhältnis ergibt.¹⁰⁰¹ Dabei gilt es, auf den objektiven Charakter der jeweiligen Leistungsbeziehung zwischen den Parteien abzustellen.¹⁰⁰² Erfolgt die Leistungserbringung jedoch gerade nicht auf Wunsch des Leistungsempfängers beziehungsweise kann vom Leistungserbringer nicht erwartet werden, dass der Leistungsempfänger eine Gegenleistung zahlt, so steht eine tatsächlich erfolgte Vergütung dann nicht in einem Zusammenhang mit der Leistungserbringung.¹⁰⁰³

Zwischen dem die Plattform betreibenden Unternehmen und dem Nutzer müsste daher ein Rechtsverhältnis existieren, aus dessen sich das die Plattform betreibende Unternehmen die Einräumung des Nutzungsrechtes an den Daten und die Genehmigung zur Weiterverwendung der Nutzerdaten erwarten konnte. Insoweit kann im Regelfall immer dann von einem Gegenseitigkeitsverhältnis ausgegangen werden, wenn sich zwei Leistungen in einem zivilrechtlichen Synallagma gegenüberstehen,¹⁰⁰⁴ sodass insbesondere im Fall eines gegenseitigen schuldrechtlichen Vertrages mit beider-

998 Nieskens in: *Rau/Dürwächter*, UStG, § 1 Rn. 821; *Oelmaier in Sölch/Ringleb*, UStG, § 1 Rn. 38.

999 EuGH v. 05.02.1981 – C-154/80, *Coöperatieve Ardappelenbewaarplaats*, ECLI:EU:C:1981:38; EuGH v. 03.03.1994 – C-16/93, *Tolsma*, ECLI:EU:C:1994:80; EuGH v. 10.11.2016 – C-432/15, *Baštová*, ECLI:EU:C:2016:855.

1000 Nieskens in: *Rau/Dürwächter*, UStG, § 1 Rn. 824.

1001 BFH v. 07.05.1981 – V R 47/76, BStBl. II 1981, 495; BFH v. 10.07.1997 – V B 152/96, BFH/NV 1998, 357-359; BFH v. 30.09.2008 – XI B 74/08, BFH/NV 2008, 2066-2069.

1002 EuGH v. 06.07.2006 – C-439/04, C-440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, ECLI:EU:C:2006:446, Rn. 41; EuGH v. 20.06.2013 – C-653/11, *Newey*, ECLI:EU:C:2013:409, Rn. 41; EuGH v. 11.07.2018 – C-154/17, *E LATS*, ECLI:EU:C:2018:560 Rn. 35.

1003 EuGH v. 03.03.1994 – C-16/93, *Tolsma*, ECLI:EU:C:1994:80.

1004 *Dietsch*, MwStR 2017, 868 (871); *Meyer* in: *O/S/L*, UStG, § 1 Rn. 115; *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 75.

seitigen Gegenleistungspflichten im Sinne des § 241 BGB von einem den Unmittelbarkeitszusammenhang begründenden Gegenseitigkeitsverhältnis auszugehen ist.¹⁰⁰⁵

Da zwischen dem jeweiligen Plattformbetreiber und dem Nutzer, wie bereits dargestellt,¹⁰⁰⁶ mit der Zustimmung des Nutzers zu den allgemeinen Geschäftsbedingungen bei Erstellung eines Nutzerkontos und nachfolgender Anmeldung bei der jeweiligen Plattform das von den Unternehmen ausgesprochene Angebot zum Abschluss eines zivilrechtlichen Tauschvertrages (§§ 480, 433 ff. BGB) angenommen wird,¹⁰⁰⁷ ist das zivilrechtliche Synallagma im Untersuchungsmodell stets gegeben. Daneben liegt aber auch dann ein den Leistungsaustausch begründendes Rechtsverhältnis mit einem identifizierbaren Leistungsempfänger in Form des Nutzers vor, wenn im Rahmen des Geschäftsmodells eine Registrierung nicht nötig ist (z.B. bei Suchmaschinen) oder aber der Nutzer pseudonymisiert oder anonymisiert in das Rechtsverhältnis eintritt. Zwar kann in diesen Fällen angeführt werden, dass die Identifizierung des Leistungsempfängers für den Leistungsaustausch dann aufgrund der Möglichkeit zur Anonymisierung und Pseudonymisierung nicht möglich ist beziehungsweise gar nicht notwendig ist und daher das Gegenseitigkeitsverhältnis bereits am Tatbestandsmerkmal des identifizierbaren Leistungserbringers scheitern würde.¹⁰⁰⁸ Dieses Argument wird zudem mit der in § 13 Abs. 6 S.1 Telemediengesetz vorgeschriebenen, unter dem Vorbehalt der Zumutbarkeit und Möglichkeit zur technischen Realisierung stehenden, Verpflichtung zur Schaffung von Möglichkeiten zur Anonymisierung und Pseudonymisierung gestützt.¹⁰⁰⁹ Jedoch wird hierbei übersehen, dass das Telemediengesetz gemäß § 1 Abs. 2 gerade für den Bereich der Besteuerung nicht gilt, sodass der Leistungsempfänger auch in den Fällen der grundsätzlichen Anwendbarkeit von Anonymisierungs- und Pseudonymisierungsverfahren für Zwecke der Besteuerung identifizierbar wäre. Daneben kann eine ausreichende Identifizierung auch in Fällen der nicht notwendigen Registrierung oder aber auch Anonymisierung beziehungsweise Pseudonymisierung aus anderen Gründen, über die jeweilige IP-Adresse des Nutzers erfolgen. Bei dieser handelt es sich um ein eindeutiges Kriterium, was dem jeweiligen Endgerät zugeordnet wird,

1005 EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, *Hedqvist*, ECLI:EU:C:2015:718.

1006 Vgl. Kapitel 4 C.IV.1.c.

1007 *Mössner* in: BeckOGK BGB, § 90 Rn. 86; *Markendorf*, ZD 2018, 409 (410).

1008 *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (869).

1009 *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (868).

sodass hierüber eine ausreichende Identifizierbarkeit gegeben ist. Zudem kann angeführt werden, dass die Leistung des Plattformbetreibers generell auf den Erhalt von Nutzerdaten zur Weiterverwendung angelegt ist und somit die Erwartung des Unternehmens bei Leistungserbringung sich schlicht auf den Erhalt von Nutzerdaten richtet, gleich von welchem Nutzer diese generiert werden, sodass im Ergebnis die strengeren Anforderungen an das zivilrechtlich bestehende Synallagma zur Begründung des Unmittelbarkeitszusammenhangs nicht um jeden Preis erfüllt sein müssen.¹⁰¹⁰

Insoweit liegt aus einer zivilrechtlichen Sichtweise in Rahmen des Untersuchungsmodells stets ein Synallagma vor, welches entsprechend den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens erbrachten Leistung und den hierfür im Gegenzug überlassenen Nutzungsrechten an den Nutzerdaten mittelt. Da das die Plattform betreibende Unternehmen dementsprechend für die Erbringung seiner Leistung eine Gegenleistung erwarten kann, liegt in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGHs vorliegend auch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und der hierfür im Gegenzug erbrachten Leistung des Nutzers, als Entgelt, vor.

Sofern angeführt wird, dass ein Unmittelbarkeitszusammenhang dann nicht besteht, wenn der Plattformbetreiber seine Leistung, ohne Differenzierung nach der Menge oder Qualität der im Gegenzug erhaltenen Daten, sämtlichen Nutzern in gleichem Umfang anbietet,¹⁰¹¹ kann dieses Argument nicht vor dem Hintergrund der bestehenden Rechtsprechung gerechtfertigt werden. Denn die Frage nach der Menge oder Qualität der Daten spiegelt lediglich die Höhe des Entgeltes wider und wirkt sich daher auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage aus, wurde allerdings gerade nicht als Kriterium des Unmittelbarkeitszusammenhangs statuiert.¹⁰¹² Insoweit bestimmt die Rechtsprechung des EuGHs lediglich, dass im Rahmen des Leistungsaustausches die vom Leistungserbringer empfangene Vergütung, hier die Nutzungsrechte an den Nutzerdaten, den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachten Dienstleistung bilden.¹⁰¹³ Ob das Entgelt hingegen dem

1010 EuGH v. 20.06.2013 – C-653/11, *Newey*, ECLI:EU:C:2013:409; *Englisch*, UR 2017, 875 (878); *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (867); *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2267 (2268).

1011 *Grambeck*, DStR 2016, 2026 (2030); Mehrwertsteuer-Ausschuss v. 30.11.2018, UR 2019, 575 (576); *Erdrügger* in: *Wäger*, UStG, § 1 Rn. 95.

1012 BFH v. 22.06.1989 – V R 37/84, BStBl. II 1989, 913; *Meyer* in: O/S/L, UStG, § 1 Rn. 114.

1013 EuGH v. 10.11.2016 – C-432/15, *Baštová*, ECLI:EU:C:2016:855.

objektiven Wert der erbrachten Leistung entspricht ist in der Regel nicht von Relevanz.¹⁰¹⁴ Als Ausnahme hiervon gilt zu beachten, dass die Vergütung für die Leistung dann in eine schlichte, keinen Unmittelbarkeitszusammenhang auslösende, Gebühr umschlägt, wenn dem Entgelt weitaus höhere Bruttobetriebskosten gegenüber stehen, sodass nicht mehr von einer wirtschaftlichen Tätigkeit gesprochen werden kann.¹⁰¹⁵ Zu fordern ist daher, dass eine gewissen Ausgeglichenheit zwischen den jeweiligen Umsätzen vorhanden ist.¹⁰¹⁶ Vergegenwärtigt man sich jedoch, dass die laufenden Betriebskosten selbst unter Einbeziehung der Entwicklungskosten der jeweiligen Plattformbetreiber in Bezug auf den einzelnen Nutzer nur verschwindend gering sind,¹⁰¹⁷ so kann jedenfalls statuiert werden, dass der Wert des Nutzungsrechtes wohl diesen geringen Kosten entsprechen wird und dementsprechend nicht von einer schlichten Gebühr ausgegangen werden kann. Maßgebend ist ausschließlich, dass der Leistungserbringer, die Leistung gerade erkennbar in Erwartung des Erhalts der Gegenleistung erbringt, ohne dass die Höhe der Gegenleistung tatsächlich im Voraus festgelegt sein muss.¹⁰¹⁸ Insbesondere kann sich die Realisierung der erhaltenen Gegenleistung auch erst nach Erbringung der eigenen Leistung einstellen.¹⁰¹⁹ Verdeutlicht man sich erneut den von Seiten des Nutzers als Leistungsempfänger zu erbringenden Leistungsgegenstand so lässt sich das gegen die Annahme des Unmittelbarkeitszusammenhangs angeführte Argument weiter entkräften. Denn Leistungsgegenstand sind insoweit nicht die Daten selbst, sondern das von Seiten des Nutzers dem Plattformbetreiber eingeräumte unbefristete Nutzungsrecht an seinen Daten.¹⁰²⁰ Dieses ist jedoch gerade klar und eindeutig umrissen und das plattformbetreibende Unternehmen legt sogar als Leistungserbringer die Art und den Umfang

1014 EuGH v. 08.03.1988 – C-102/86, *Apple and Pear Development Council*, ECLI:EU:C:1988:120; EuGH v. 20.01.2005 – C-412/03, *Hotel Scandic Gasabäck*, ECLI:EU:C:2005:47; EuGH v. 12.05.2016 – C-520/14, *Gemeente Borsele*, ECLI:EU:C:2016:334; *Peltner* in: *Weymüller*, UStG, § 1 Rn. 71.

1015 EuGH v. 29.10.2009 – C-246/08, ECLI:EU:C:2009:671.

1016 *Pinkernell*, Ubg 2018, 139 (144).

1017 Vgl. *Dietsch*, MwStR 2017, 868 (872); *Englisch*, DB 2017, M4 (M5).

1018 BFH v. 26.10.2000 – V R 10/00, BFHE 193, 165; BFH v. 07.05.1981 – V R 47/76, BStBl. II 1981, 495; *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2267 (2268).

1019 EuGH v. 26.09.2013 – C-283/12, *Serebryannay vek*, ECLI:EU:C:2013:599 m.w.N.; *Englisch*, UR 2017, 875 (883).

1020 *Denk* UR 2018, 426 (429); *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1073); *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (160).

der zu erhebenden Daten aus dem Nutzungsrecht selbst fest.¹⁰²¹ Mithin ist die im Zusammenhang mit der Leistung stehenden Gegenleistung des Nutzers von vornherein klar und eindeutig bestimmt. Die Ungewissheit über die spätere Monetarisierungsmöglichkeit des erhaltenen Nutzungsrechtes ist für die Beurteilung des Unmittelbarkeitszusammenhangs entsprechend nicht von Relevanz, als dass der Unmittelbarkeitszusammenhang gerade nur dann ausgeschlossen wird, wenn die Ungewissheit sich nur auf den Erhalt der Gegenleistung im Allgemeinen bezieht,¹⁰²² welche hingegen im Rahmen des Untersuchungsmodell mangels Zufälligkeitsmoment in Bezug auf den Erhalt des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten nicht besteht.¹⁰²³

Dementsprechend ist insgesamt zu festzustellen, dass zwischen der von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens und dem von Seiten des Nutzers, als Leistungsempfängers, im Gegenzug überlassenen Nutzungsrechtes an seinen Nutzerdaten ein Unmittelbarkeitsverhältnis besteht.

V. App-Nutzung als Unternehmerleistung

Daneben müsste die Bereitstellung der App und die damit verbundene Duldung der Rechtenutzung auch im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit liegen. Ob eine Leistung durch das Unternehmen erbracht wird, richtet sich maßgeblich nach der jeweiligen Unternehmenseinheit.¹⁰²⁴ Dabei zählen zu den Geschäften der Unternehmenseinheit nach § 2 Abs. 1 S. 2 UStG sämtliche Tätigkeiten eines Unternehmers unabhängig davon, ob zwischen den verschiedenen Tätigkeiten ein sachlicher Bezug besteht.¹⁰²⁵ Einzelnen auf die jeweilige Tätigkeit runtergebrochen bilden diejenigen Leistungen des Unternehmers, welche gerade dem Zweck der einzelnen Tätigkeit dienen, die sogenannten Grundgeschäfte.¹⁰²⁶ So zählen zu den im Rahmen eines Unternehmens ausgeführten Umsätzen insbesondere die Umsätze, die die

1021 *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, SWK 2017, 532 (536); *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1073).

1022 EuGH v. 27.09.2001 – C-16/00, *Cibo Participations*, ECLI:EU:C:2001:495; EuGH v. 10.11.2016 – C-432/15, *Bařtová*, ECLI:EU:C:2016:855.

1023 *Ehrke-Rabel*, DStJG 42, S. 403; *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1075); *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (160).

1024 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 952; *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 95.

1025 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 2 Rn. 188.

1026 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 954; *Peltner* in: *Weymüller*, UStG, § 1 Rn. 63.

Unternehmereigenschaft als solche begründen.¹⁰²⁷ Das zu untersuchende Geschäftsmodell hat – in der vereinfachten Form – nur eine einzige Tätigkeit, nämlich die Überlassung der Plattform an den jeweiligen Nutzer. Wie bereits dargestellt, begründet diese Tätigkeit für sich gesehen bereits die Unternehmereigenschaft, da das jeweilige Unternehmen erstmalig durch die Überlassung der Plattform an den Nutzer in den Markt eintritt und hierdurch ihre eigenständige Unternehmereigenschaft begründet.

Verdeutlicht wird die Zugehörigkeit des Umsatzes zum Unternehmen weiterhin dadurch, dass sämtliche Handlungen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit liegen, welche durch einen Gegenstand erbracht werden, der zuvor dem Unternehmen zugeordnet worden ist.¹⁰²⁸ Entsprechend der unionsrechtlich weiten Auslegung des Gegenstandsbegriffes wird die entwickelte Software der Plattform als Gegenstand erfasst. Diese Software wurde jeweils im Unternehmen selbst oder im Konzernverbund entwickelt und kann daher dem Unternehmen als Gegenstand unzweifelhaft zugeordnet werden. Da die Einräumung des Nutzungsrechtes an dieser Software durch die Benutzung der Plattform erfolgt, wird der Umsatz durch den Unternehmensgegenstand und somit im Rahmen des Unternehmens erbracht.

Im Ergebnis sind daher keine Gründe ersichtlich, die gegen eine Zuordnung der Leistung als Grundgeschäft des Unternehmens sprechen.

VI. App-Nutzung im Inland

Entsprechend der vorstehenden Ausführungen ist eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG durch die Überlassung der Plattform gegen Entgelt, durch Einräumung der Nutzungsrechte an den jeweiligen bei Benutzung der Plattform entstehenden Daten der Nutzer, gegeben. Diese ist jedoch nur dann nach den Vorgaben des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar, wenn sie auch im Inland erbracht worden ist. Einzig durch den Inlandsbezug der Leistung wird über den damit fingierten inländischen Verbrauch der Nexus für die inländische Besteuerung begründet.¹⁰²⁹ Dieses zeigt erneut den Gegensatz zum Besteuerungszugriff im Rahmen der direkten Steuern und damit gleichzeitig einen weiteren Vorteil des Lösungsansatzes im Rahmen der Umsatzsteuer auf, als dass die Besteuerung unabhängig davon

1027 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 98.

1028 *Robisch* in: *Bunjes*, UStG, § 1 Rn. 20.

1029 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 114.

erfolgt, ob der Unternehmer deutscher oder im Kontext der harmonisierten unionalen Mehrwertsteuer europäischer Staatsbürger ist beziehungsweise seinen Sitz, die Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte im (unionalen) Inland hat.¹⁰³⁰

Dementsprechend könnte eine inländische Besteuerung von weltweit agierenden Unternehmen erfolgen, sofern der Ort der durch die Unternehmen erbrachten Leistungen, in Form der Einräumung des Nutzungsrechtes an der Plattform, im Inland liegen würde. Die Ansässigkeit des die Plattform betreibenden Unternehmens wäre entsprechend für die inländische Besteuerung unerheblich. Hiermit könnte einer Steuervermeidung durch entsprechende Konstituierung des Sitzes in Niedrigsteuerländern und Vermeidung von inländischen Betriebsstätten entgegnet werden, da die Ansässigkeit für die Steuerbarkeit an sich keine Rolle mehr spielen würde, sondern es einzig und allein auf den Ort der Leistung ankommen würde.

Der Ort einer sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a UStG in Übereinstimmung mit den Bestimmungen der Art. 43ff. MwStSystRL. Zur Bestimmung des Leistungsortes ist es nach den entsprechenden Regelungen jedoch notwendig, zwischen verschiedenen Kategorien von Leistungsempfängern, konkret in Bezug auf das Untersuchungsmodell zwischen verschiedenen Kategorien von Nutzern, zu unterscheiden. Denn für die Bestimmung des Leistungsortes, sowohl nach nationalen als auch nach unionalen Regelungen, ist es notwendig, zwischen Leistungsempfängern beziehungsweise Nutzern als Unternehmer und Leistungsempfängern beziehungsweise Nutzern als Nichtunternehmer zu unterscheiden, da eine solche Unterscheidung maßgeblich zur Anwendung und Abgrenzung der gesetzlichen Normen beiträgt. So finden sich diverse Grund- und Spezialregelungen für Nicht-Unternehmer und Unternehmer innerhalb des § 3a UStG beziehungsweise den Art. 43 ff. MwStSystRL. Insoweit haben die jeweiligen Regelungen des § 3a UStG einen persönlichen Anwendungsbereich, welcher sich nach dem Leistungsempfänger, und einen sachlichen Anwendungsbereich, welcher sich nach der Art der Leistung bestimmt.

In Bezug auf den persönlichen Anwendungsbereich gibt es mit § 3a Abs. 1 UStG, national augenscheinlich als Grundnorm konzipiert, und Art. 45 MwStSystRL eine Art Auffangtatbestand für Nichtunternehmer.¹⁰³¹ Eine entsprechende Regelung für Unternehmer findet sich sodann in § 3a Abs. 2 UStG und Art. 44 MwStSystRL. Spezialregelungen zu diesen Grundnormen

1030 Peltner in: Weymüller, UStG, § 1 Rn. 59.

1031 Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a Rn. 11; Stadie in: Stadie, UStG, § 3a Rn. 3.

finden sich in den folgenden Absätzen des § 3a UStG und in den Spezialnormen der §§ 3b und 3e UStG, welche ebenfalls Differenzierungen zwischen der Art des Leistungsempfängers vornehmen.

Aufbauend auf der gesetzgeberischen Entscheidung, den Ort der sonstigen Leistung nach dem Typus des Empfängers zu differenzieren, wird sich auch in der folgenden Abhandlung der Bestimmung des Ortes an dem Typus des Leistungsempfängers, also des Nutzers, als Nichtunternehmer oder Unternehmer orientiert. Ob der Nutzer durch die Nutzung der Plattform und der Erbringung der Gegenleistung in Form der Einräumung des Nutzungsrechtes an seinen entstandenen Daten selbst zu einem Unternehmer im Sinne des § 2 UStG wird, kann für die Grunduntersuchung zunächst dahinstehen. Auf diese Frage und der sich daraus ergebenden Folge für die Bestimmung des Ortes wird im Rahmen der Abschlussbetrachtung eingegangen. Sofern die folgende Untersuchung allerdings bereits zu dem Ergebnis kommt, dass der Ort der Leistung unabhängig von dem Typus des Nutzers, als Unternehmer oder Nicht-Unternehmer, im Inland liegt, wird die Frage der Unternehmereigenschaft des Nutzers für die inländische Steuerbarkeit der Leistung obsolet.

1. Inlandsbegriff

Bevor jedoch der Ort der sonstigen Leistung bestimmt wird, ist zunächst festzustellen, was als Inland im Sinne des Umsatzsteuergesetzes beziehungsweise der Mehrwertsteuersystemrichtlinie anzusehen ist. Hierzu bestimmt § 1 Abs. 2 S. 1 UStG, dass das Inland das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland umfasst. Ausnahmen hiervon sind die Gebiete Büsingen und die Insel Helgoland sowie bestimmte zollrechtliche Freizonen. Diese sind jedoch von untergeordneter Bedeutung, sodass für die weitere Betrachtung das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland als Inland angesehen wird. Eine entsprechende Regelung findet sich auch in den Art. 5 - 8 MwStSyst-RL wieder, nach welcher zum Inland grundsätzlich sämtliche Hoheitsgebiete der Mitgliedsstaaten, mit der Ausnahme von Überseeinseln einzelner ehemaliger Kolonialmächte, gelten.

Zusammenfassend lässt sich das Inland durch die jeweiligen Staatsgrenzen zum Ausland und unional betrachtet zum sogenannten Drittland, also zu einem Gebiet, auf welches die Mehrwertsteuersystemrichtlinie keine Anwendung findet, abgrenzen. Damit ein steuerbarer Umsatz gegeben ist, muss sich der Ort der Leistung dementsprechend innerhalb der jeweiligen Hoheitsgebiete der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union befinden.

2. Ort der sonstigen Leistung bei Nutzern als Nichtunternehmer

Zunächst soll im Folgenden der Ort der sonstigen Leistung bestimmt werden, wenn es sich bei dem Leistungsempfänger, also dem Nutzer, nicht um einen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG handelt.

a. Allgemeine Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 1 UStG

Der Ort einer sonstigen Leistung an einen Nichtunternehmer bestimmt sich dem Grundtatbestand des § 3a Abs. 1 UStG nach dem Ort, von welchem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Verbunden mit dieser Anordnung ist eine Durchbrechung des Bestimmungslandprinzips, als dass nicht der Ort des mutmaßlichen Verbrauches beim Leistungsempfänger, sondern der Betriebsort des Unternehmens als Leistungsort determiniert wird.¹⁰³² Diese Anordnung ist jedoch unionsrechtlich geboten, da ansonsten eine Besteuerungslücke von Dienstleistungen im grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Gebiet drohen würde und dementsprechend eine effektive unionsweit einheitliche Mehrwertsteuererhebung nicht erfolgen könnte.¹⁰³³

Angewendet auf das konkret zu untersuchenden Geschäftsmodell würde dieses bedeuten, dass der Leistungsort dem Grundsatz nach im Sitzstaat des jeweiligen die Plattform betreibenden Unternehmens liegen würde. Abweichend davon könnte der Ort auch einer Betriebsstätte zugerechnet werden, sofern die maßgebliche Leistung, also die Einräumung der Nutzungsrechte an der Plattform für die jeweiligen Nutzer, dort stattfindet. Hierzu käme es sowohl auf die jeweiligen internen Strukturen des die Plattform betreibenden Unternehmens als auch auf die konkrete Vertragsausgestaltung (namentlich in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen zur Nutzung der Plattform) an. Den Unternehmen wäre jedoch daran gelegen, die Leistung durch eine im Ausland beziehungsweise Drittland gelegene Betriebsstätte zu erbringen, damit ein inländischer oder innerhalb der Europäischen Union belegender Leistungsort vermieden würde, sodass der erzielte Umsatz im Ergebnis nicht steuerbar wäre.

Da es sich bei § 3a Abs. 1 UStG jedoch entgegen der gesetzlichen Stellung lediglich um einen Auffangtatbestand handelt ist zunächst zu überprüfen,

1032 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3a Rn. 13.

1033 Vgl. Beispiel mit weiteren Erläuterungen *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 8.

ob nicht eine der vorrangigen Normen zur Bestimmung des Ortes Anwendung findet.¹⁰³⁴

b. Spezielle Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 4 UStG

In Betracht kommt vorliegend insbesondere die Ausnahmeregelung des § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 UStG national und unional des Art. 59 lit. a MwSt-SystRL, sofern die Nutzungsüberlassung der hinter der Plattform stehenden Software als die Einräumung eines ähnlichen Rechts anzusehen ist. Denn als allgemeine Voraussetzung stellt § 3a Abs. 4 S. 1 UStG klar, dass der Empfänger der Leistung weder ein Unternehmer ist, für wessen Unternehmen die Leistung bezogen wird noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit erteilter Umsatz-Steueridentifikationsnummer und der Leistungsempfänger zusätzlich seinen (Wohn-)Sitz nicht in einem Drittlandsgebiet hat. Da vorliegend eine Überlassung der Plattform an eine inländische Person beziehungsweise unionsrechtlich an eine Person mit (Wohn-)Sitz im Unionsgebiet untersucht wird, ist die Ansässigkeitsvoraussetzung unstreitig gegeben.

Unter den persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift fallen zunächst sämtliche natürliche Personen welche als Nicht-Unternehmer zu klassifizieren sind, sprich alle Nutzer der Plattformen, welche von sich aus nicht die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG erfüllen.¹⁰³⁵ Daneben könnten grundsätzlich noch solche juristischen Personen unter den persönlichen Anwendungsbereich fallen, welchen, vereinfacht gesagt, keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist.¹⁰³⁶ Als solche kommen insbesondere juristische Personen des öffentlichen Rechts, welche die Unternehmereigenschaft des § 2b UStG nicht erfüllen und einfache Beteiligungsgesellschaften in Betracht.¹⁰³⁷ Auch solche juristischen Personen können durch einen eigenständigen Auftritt auf entsprechenden Plattformen, insbesondere in sozialen Netzwerken, als Nutzer in den Leistungsaustausch eintreten und Daten erzeugen und übermitteln.

Der sachliche Anwendungsbereich des § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 UStG erstreckt sich auf die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung der explizit aufgezählten Rechte sowie ähnlicher Rechte.

1034 Korn in: *Bunjes*, UStG, § 3a Rn. 6f.

1035 Vgl. Kapitel 4 I.1.1.

1036 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3a Rn. 470.

1037 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3a Rn. 238.

Der zu untersuchende Leistungsgegenstand, nämlich die Einräumung des Nutzungsrechtes an der Plattform, müsste daher zunächst als ein solcher des § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 UStG zu qualifizieren sein. Explizit als mögliche Leistungsgegenstände werden Patent-, Urheber- und Warenzeichenrecht genannt. Zu untersuchen ist entsprechend zunächst, ob ein entsprechendes Recht an den jeweiligen Plattformen bestehen kann. Computerprogramme als solche werden partiell durch die Vorschriften der §§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 69a – 69g UrhG geschützt und unterfallen dementsprechend im Grundsatz dem sachlichen Anwendungsbereich.¹⁰³⁸ Schutzzfähig nach § 69a Abs. 1 UrhG ist jede Art von Programmierung, gleich ihrer jeweiligen Ausgestaltung, solange es sich nicht lediglich um die Sammlung von Daten handelt.¹⁰³⁹ Als Abgrenzungsmerkmal dient dabei der Umstand, dass durch das Programm gewisse Steuer- oder Befehlsanweisungen an den Computer gegeben werden müssen.¹⁰⁴⁰ Dementsprechend fällt die hinter der Plattform stehende Software grundsätzlich unter den Schutz des Urheberrechtes, da die Programmierung darauf ausgerichtet ist, durch entsprechende Befehle an den Computer dem Nutzer die Plattform personalisiert anzuzeigen und weitere Möglichkeiten eröffnet. Daneben sammelt die Software als solche die Daten des Nutzers, wertet diese eigenständig aus und verknüpft diese wiederum mit bereits existierenden Daten. Anschließend führt die Software eine eigenständige Optimierung der Plattform individuell für den jeweiligen Nutzer aus. Es handelt sich daher nicht ausschließlich um eine reine Datensammlung in Form einer Datenbank. Die Programmierung als solche unterliegt somit im Grundsatz dem Schutz des Urheberrechtes, sodass hier der sachliche Anwendungsbereich bereits durch diesen Umstand angenommen werden könnte. Jedoch würden dann übersehen, dass dem jeweiligen Nutzer der Plattform nicht die Programmierung als solche, entsprechend der Programmcode zur Nutzung überlassen wird, sondern diesem vielmehr lediglich ein Recht zur Nutzung der sich im Ausführungsmodus befindlichen Programmierung eingeräumt wird. Dieser Ausführungsmodus als solcher, in Form einer schlichten „HTML-Programmierung“, wird jedoch nicht von den einschlägigen Vorschriften des Urheberrechtes geschützt.¹⁰⁴¹ Jedoch wird nur diese Ausführungssoftware, welche

1038 Korn in: *Bunjes*, UStG, § 3a Rn. 87.

1039 Dreier in: *Dreier/Schulze*, UrhG, § 69a Rn. 12.

1040 Dreier in: *Dreier/Schulze*, UrhG, § 69a Rn. 12.

1041 *Czychowski/Siesmayer* in: *Kilian/Heussen*, Computerrechts-Handbuch, 1. Abschnitt 20.4 Urheberrecht, Rn. 16.

als solche mit einer Standardsoftware vergleichbar ist, für welche der sachliche Anwendungsbereich der Norm ebenfalls ausgeschlossen wird,¹⁰⁴² an den jeweiligen Nutzer überlassen, die eigentlich durch das Urheberrecht geschützte Software hingegen nicht. Eine solche Überlassung ist vorliegend weder Leistungsgegenstand des zu untersuchenden Geschäftsmodells noch erscheint eine Überlassung der geschützten Software nach der allgemeinen Lebenserfahrung als plausibel.¹⁰⁴³

Der Leistungsgegenstand im zu untersuchenden Modell ist lediglich das schlichte Benutzungsrecht der Plattform. Daher unterliegt der Leistungsgegenstand nur dann dem sachlichen Anwendungsbereich des § 3a Abs. 4 S. 2 Nr.1 UStG, wenn das schlichte Nutzungsrecht an der Ausführungssoftware als sonstige Recht im Sinne der Vorschrift qualifiziert werden kann. Hierzu ist eine Vergleichsbetrachtung mit den explizit aufgezählten Rechten notwendig. Gemeinsam ist diesen, dass der Inhaber der Rechte die alleinige Befugnis hat, die Rechte zu nutzen und zu verwerten sowie eine Ausschlussbefugnis gegenüber Dritten hat.¹⁰⁴⁴ Im Grundsatz können die Unternehmen über das Recht zur Nutzung und Verwertung ihrer jeweiligen Plattform frei entscheiden. Denn es bleibt diesen unbenommen die Benutzung der jeweiligen Website von einer vorherigen Registration abhängig zu machen und Nutzer, sofern diese sich nicht an die allgemeinen Nutzungsbedingungen halten, von der Nutzung wieder auszuschließen. Dieses würde im Grundsatz für eine Vergleichbarkeit streiten. Jedoch ist zu beachten, dass aufgrund der Anonymisierung im Internet und der im Grundsatz bestehenden allgemeinen Zugriffsmöglichkeit eine entsprechende Absicherung gegen den unberechtigten Zugriff von Dritten gerade nicht gegeben ist. Daneben wird insbesondere durch den Umstand, dass keine beschränkte Verfügbarkeit des Nutzungsrechtes, welches aber ja gerade im Rahmen der explizit genannten Rechte gegeben ist, vorliegt. Vielmehr kann das Nutzungsrecht durch beliebig viele Personen gleichzeitig ausgeübt werden. Im Ergebnis kann daher keine Vergleichbarkeit des Nutzungsrechtes mit den besonders geschützten explizit aufgezählten Rechten des § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 UStG hergestellt werden.

Dieses wird noch verdeutlicht, wenn man eine Verbindung zu der zweiten Tatbestandsvoraussetzung des sachlichen Anwendungsbereiches, nämlich der Art der Zurverfügungstellung des jeweiligen Rechtes zieht.

1042 BFH v. 13.03.1997 – V R 13/96, BStBl. II 1997, 372.

1043 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 91.

1044 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3a Rn. 494.

Mögliche Handlungsformen der aufgezählten sonstigen Leistungen sind die Einräumung, die Übertragung und Wahrnehmung der Rechte. Unter dem Begriff der Übertragung wird die Verschaffung des Vollrechts an dem jeweiligen unkörperlichen Gegenstand verstanden.¹⁰⁴⁵ Die Einräumung, welche sich, als Sonderfall im Bereich des Verlagsrechtes, auf die Übertragung von bestimmten Nutzungsrechten bezieht, verleiht dem Leistungsempfänger eine eingeschränkte Inhaberstellung.¹⁰⁴⁶ Abgeschwächter in der Rechtstellung ist weiterhin die dritte Leistungsform, nämlich die Wahrnehmung. Hiermit wird dem Leistungsempfänger lediglich die Möglichkeit vermittelt, das Recht als solches für den Rechtsinhaber in dessen Interesse zu benutzen.¹⁰⁴⁷ Da dem Nutzer hier keine Inhaberstellung eingeräumt werden soll, kommt einzig die Wahrnehmung als Leistungsform in Betracht. Da der Nutzer während der Nutzung der Plattform jedoch nicht für den jeweiligen Rechtsinhaber, also das Unternehmen, tätig wird und dieses auch gerade nicht durch das Unternehmen gewollt ist, scheidet diese Übertragungsform ebenfalls aus.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass Voraussetzung für ein ähnliches Recht auch die entsprechende Übertragbarkeit dessen im Sinne der Vorschrift sein muss. Eine solche ist jedoch in Bezug auf das konkrete Geschäftsmodell nicht möglich. Aber selbst wenn man das Nutzungsrecht als ein zu den explizit genannten Rechten ähnliches Recht qualifizieren würde, wäre, wie dargestellt, keine der in § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 UStG genannten Übertragungsformen einschlägig. Dementsprechend ist der sachliche Anwendungsbereich der Norm nicht eröffnet, sodass sich die Ortsbestimmung nicht nach der Spezialnorm des § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 UStG richten kann.

c. Spezielle Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 5 UStG

Der Ort der durch das Unternehmen erbrachten Leistung könnte sich jedoch nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG bestimmen, sofern die Einräumung des Nutzungsrechtes an der Plattform unter die Voraussetzungen der in § 3a Abs. 5 UStG fällt. In Betracht kommt in diesem Zusammenhang insbesondere eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstigen Leistung nach § 3a

1045 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 93.

1046 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 93.

1047 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 93.

Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG. Dabei beruht § 3a Abs. 5 UStG in der heutigen Fassung auf der Änderung des Art. 58 MwStSystRL vom 12.02.2008.¹⁰⁴⁸

aa. Voraussetzungen für die Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 5 UStG

Zunächst findet die Vorschrift jedoch nur dann Anwendung, wenn die Leistung gemäß § 3a Abs. 5 S. 1 UStG weder für das Unternehmen eines Unternehmers (Nr. 1) noch für nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit erteilter Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (Nr. 2) noch eine Person oder Personengesellschaft, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist und die Leistung nicht ausschließlich für ihre Personal oder den persönlichen Bedarf des Gesellschafters bezieht (Nr. 3), bezogen wird. Insoweit fungiert die Aufzählung der verschiedenen Leistungsempfänger als Gegenstück zu dem bereits durch § 3a Abs. 2 UStG allgemein angeordneten Empfängerortprinzip.¹⁰⁴⁹ Für das zu untersuchende Geschäftsmodell ist vorliegend jedoch ausschließlich das Ausschlusskriterium des § 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG von Relevanz, als durch dieses der hier zu untersuchende Leistungsempfänger als Nichtunternehmer von dem persönlichen Anwendungsbereich her in die Ortsbestimmung einbezogen wird.

Sofern daher auch die Art der Leistung von dem sachlichen Anwendungsbereich, welcher sich durch § 3a Abs. 5 S. 2 UStG bestimmt, erfasst ist, bestimmt sich der Ort, abweichend zu der Grundregelung des § 3a Abs. 1 UStG nach dem Empfängersitz, mithin dem Ort, von welchem aus der Nutzer die jeweilige Plattform benutzt.

Durch § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG sind insbesondere auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen erfasst. Eine Legaldefinition findet sich weder im Rahmen des nationalen Rechts noch in der unionalen Ausgangsvorschrift des Art. 58 MwStSystRL. Im Rahmen des Art. 58 MwStSystRL wird zur Bestimmung auf die Anlage II zur MwStSystRL verwie-

1048 Änderung der EU-Richtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006 durch die EU-Richtlinie 2008/8/EG v. 12.02.2008 wurde mit Wirkung zum 01.01.2015 durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung von weiteren steuerlichen Vorschriften v. 25.07.2014 in nationales Recht umgesetzt. In diesem Zusammenhang wurde die bis dahin bestehende Ortsbestimmung für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 4 Nr. 13 und Abs. 5 UStG vereinheitlicht in § 3a Abs. 5 UStG geregelt.

1049 Wäger in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3a Rn. 330.

sen, welche jedoch lediglich verschiedene Leistungsformen exemplarisch aufzählt, ohne jedoch eine genauere Definition zu liefern. Durch die Europäische Kommission wurden jedoch mit Artikel 7 Abs. 1 der Mehrwertsteuereinführungsverordnung (MwStVO)¹⁰⁵⁰ allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen einer elektronisch erbrachten Dienstleistung definiert, welche entsprechend der Ausführungen im Arbeitspapiers Nr. 843 des Mehrwertsteuerausschusses¹⁰⁵¹ auch im Rahmen des Art. 58 MwStSystRL anzuwenden sind. Danach müssen kumulativ vier Voraussetzungen, nämlich die Erbringung der Leistung über das Internet oder ein elektronisches Netz, die wesentliche Automatisierung der Leistung sowie deren Erbringung ohne nennenswerte menschliche Beteiligung und die Unmöglichkeit der Erbringung ohne Informationstechnologie, gegeben sein, damit eine Leistung im Sinne des Art 58 Abs.1 lit.c MwStSystRL und damit im Sinne des § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG vorliegt.¹⁰⁵²

Unstreitig kann dabei die erste Voraussetzung, der Erbringung der Leistung über das Internet, bei dem zu untersuchenden Geschäftsmodell als erfüllt angesehen werden. Denn als über das Internet erbrachte Leistung gelten solche Leistungen, die zum einen nicht greifbar sind und zum anderen ohne eine körperliche Bewegung übermittelt werden.¹⁰⁵³ Wichtig ist dabei insbesondere das zweite Abgrenzungsmerkmal, als dass im Rahmen des gesamten Leistungsprozesses keine physische Handlung gegeben sein darf.¹⁰⁵⁴ Im Untersuchungsmodell wird die Leistung des Unternehmens, nämlich die Einräumung des Nutzungsrechtes, vollständig digital ohne physische Handlung auf Seiten des Unternehmens erbracht, sodass keine Zweifel an der elektronischen Erbringung bestehen.

Die nächsten zwei Merkmale, nämlich die wesentliche Automatisierung und die Erbringung ohne nennenswerte menschliche Beteiligung, stehen in einem Wechselseitigkeitsverhältnis, als dass sie sich gegenseitig bedingen.¹⁰⁵⁵ Zwar wurden beide Begriffe durch den Unionsrechtsgeber ent-

1050 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

1051 *Europäische Kommission* v. 12.02.2015 – Working Paper No. 843, taxud.c.1(2015)694775.

1052 *Europäische Kommission* v. 12.02.2015 – Working Paper No. 843, taxud.c.1(2015)694775, S. 3.

1053 *Kemper*, UStB 2018, 20 (22).

1054 *Luther/Sailer*, UR 2016, 81 (83).

1055 *Luther/Sailer*, UR 2016, 81 (83).

wickelt und auch in die nationale Rechtsprechung übernommen, eine genaue Definition beziehungsweise Maßgeblichkeitsgrenzen der Kriterien wurden nicht entwickelt. Es kann daher nur durch eine Negativabgrenzung unter Beachtung der durch den Mehrwertsteuerausschuss vorgeschlagenen Leitlinien¹⁰⁵⁶ versucht werden, sich den Begriffsmerkmalen zu nähern.

Im Gegensatz zu dem Kriterium der minimalen menschlichen Beteiligung ist dabei das Kriterium der wesentlichen Automatisierung grundsätzlich geklärt und führt zu keinen vertieften Problemen. Eine wesentliche Automatisierung der ausgeführten Leistung kann dann angenommen werden, wenn die Hauptmerkmale der Leistung durch einen Computer und entsprechende Programme erbracht werden.¹⁰⁵⁷

Zunächst statuiert der Mehrwertsteuerausschuss, dass eine nur minimale menschliche Beteiligung dann nicht mehr gegeben, wenn eine aktive physische Handlung im Rahmen der individuellen Leistungserbringung gegeben ist.¹⁰⁵⁸ Dieses ist auch insoweit schlüssig, als dass dann die von dem Programm erbrachte Leistung nicht mehr alleinig besteht, sondern lediglich als Unterstützung der menschlichen Handlung betrachtet werden kann. Eingrenzender formuliert der Ausschuss zudem, dass eine mehr als nur minimale menschliche Beteiligung dann besteht, wenn dem Leistungsempfänger bereits die Möglichkeit eingeräumt wird, ein individuell auf ihn zugeschnittenes Feedback zu bekommen, ohne dass diese Leistung tatsächlich in Anspruch genommen werden muss.¹⁰⁵⁹ Hieraus wird deutlich, dass die Wesentlichkeitsschwelle demnach bereits dann als überschritten anzunehmen ist, wenn die dauerhafte Möglichkeit einer aktiven physischen Handlung vorgehalten wird. Unschädlich ist hingegen, wenn die Leistung grundsätzlich vollständig automatisiert erfolgt, jedoch in Ausnahmefällen zur Problemlösung durch das Programm eine Verbindung zu einem Menschen hergestellt wird.¹⁰⁶⁰ Hierdurch zeigt sich im Abgrenzungsfall deutlich,

1056 Vgl. *Europäische Kommission v. 28.09.2015* – Working Paper No. 882, taxud.c.1 (2015)4459580; *Europäische Kommission v. 09.02.2016* – Working Paper No. 896, taxud.c.1(2016)922288; *Europäische Kommission v. 28.02.2017* – Working Paper No. 919, taxud.c.1(2017)1270284.

1057 *Europäische Kommission v. 12.02.2015* – Working Paper No. 843, taxud.c.1(2015)694775, S. 4f.

1058 *Europäische Kommission v. 09.02.2016* – Working Paper No. 896, taxud.c.1(2016)922288, S. 6.

1059 *Europäischen Kommission v. 28.02.2017* – Working Paper No. 919, taxud.c.1(2017)1270284, S. 13.

1060 *Europäische Kommission v. 28.02.2017* – Working Paper No. 919, taxud.c.1(2017)1270284, S. 13.

dass für Support und Problemlösungsleistungen innerhalb des Programmes auf menschliche Beteiligung in Einzelfällen zurückgegriffen werden kann. Die menschliche Beteiligung am Leistungsprozess darf jedoch nicht derartig weit gehen, dass eine solche grundsätzlich jederzeit möglich ist und insoweit die maschinelle Leistung ersetzen kann. Darüber hinaus führen sowohl die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der ursprünglichen Inbetriebnahme des Programms als auch die Tätigkeiten zur Wartung und Optimierung des Programms nicht dazu, dass die Wesentlichkeitsschwelle der minimalen menschlichen Beteiligung als überschritten angesehen werden kann.¹⁰⁶¹ Dieses ist insoweit auch nur schlüssig, als dass sich es bei diesen Tätigkeiten gerade nicht um solche handelt, die in tatsächlichen Bezug zu der erbrachten sonstigen Leistung stehen, sondern Grundvoraussetzung dafür sind, dass diese Leistung überhaupt erbracht werden kann. Würde man dementsprechend die Wesentlichkeitsschwelle bereits an diesem Punkt als überschritten ansehen, so würde es im Ergebnis keine elektronisch erbrachten Dienstleistungen geben und die Definition würde den Tatbestand konterkarieren. Mithin ist die durch eine menschliche Tätigkeit erbrachte Leistung im Rahmen der Programmierung und Implementierung der jeweiligen Plattform genauso unbeachtlich, wie deren Wartung und Modernisierung.

Zusammenfassend kann daher festgestellt werden, dass die Wesentlichkeitsgrenze dementsprechend an dem Punkt als überschritten angesehen werden muss, wo der menschlichen Beteiligung nicht nur Nebenleistungscharakter (in Form von Entwicklung des Programms und Troubleshooting) zukommen kann, sondern im Zeitpunkt der möglichen Inanspruchnahme die Hauptleistung ersetzen würde. Dieses beurteilt sich aus der Sicht des jeweiligen Leistungsempfängers.¹⁰⁶²

Überträgt man diesen Grundsatz nun auf das zu untersuchende Geschäftsmodell, ist festzustellen, dass die Plattformen vollständig automatisiert betrieben werden und es grundsätzlich keine Möglichkeit einer Kontaktaufnahme zu einer menschlichen Person gibt. Selbst die Problemlösung erfolgt teilweise vollständig oder zumindest vorgeschaltet automatisiert anhand sogenannter „Chat-Bots“. Maßgeblich für die Beurteilung, ob eine nur minimale menschliche Beteiligung gegeben ist, ist nur der mit der ei-

1061 BFH v. 01.06.2016 – XI R 29/14, BStBl. II 2016, 905; UStAE 3a.12 Abs. 1 S. 3; *Europäische Kommission* v. 12.02.2015 – Working Paper No. 843, taxud.c.1(2015)694775, S. 5.

1062 *Grambeck*, NWB 2016, 3931 (3935).

gentlichen Leistungsausführung verbundene menschliche Aufwand. Dieser ist auf Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens quasi nicht existent, da nach der Implementierung der Website, die Zurverfügungstellung dieser automatisiert durch das elektronische System erfolgt. Ebenfalls unbeachtlich ist zudem, ob bei dem jeweiligen Nutzer der Plattform während der Benutzung der Software ein menschlicher Aufwand entsteht. Hier ist ausschließlich auf den Aufwand beim betreibenden Unternehmen abzustellen.¹⁰⁶³ Für den jeweiligen Nutzer ist eine menschliche Beteiligung am jeweiligen Leistungsprozess nicht erkennbar und es besteht auch keine Möglichkeit einer entsprechenden Kontaktaufnahme. Im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung kann daher nur der Schluss gezogen werden, dass es sich bei den zu untersuchenden Modellen gerade um solche Leistungen mit einer nur minimalen menschlichen Beteiligung handelt.

Abschließend müsste auch die letzte Voraussetzung, nämlich die Unmöglichkeit der Erbringung ohne Informationstechnologie erfüllt sein, damit die durch die Unternehmen erbrachte Leistung als eine auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistung qualifiziert werden kann. In diesem Zusammenhang wird das Merkmal der Informationstechnologie jedoch teilweise restriktiv als auf digitale elektronische Netze beschränkt ausgelegt.¹⁰⁶⁴ Eine solche Einschränkung erscheint jedoch nicht mit der ursprünglichen Zielsetzung des europäischen Gesetzgebers vereinbar, als dass dieser eine bewusst abstrakte Regelung treffen wollte, um möglichst flexibel auf die sich im Rahmen der Digitalisierung ergebenden Entwicklungen reagieren zu können.¹⁰⁶⁵ Zudem dient das Merkmal lediglich dazu, eine Abgrenzung in den Fällen zu ermöglichen, wo vergleichbare Leistungen je nach Ausführungsart an unterschiedlichen Orten besteuert würden.¹⁰⁶⁶ Demnach erscheint auch vor diesem Hintergrund die restriktive Handhabung nicht geboten. Innerhalb des zu untersuchenden Geschäftsmodells können diese differierenden Meinungen jedoch unbeachtet bleiben, da die angebotenen Leistungen ausschließlich über digitale elektronische Netze verfügbar sind und auch eine Erbringung der Leistungen nicht über eine Informationstechnologie, bereits aus dem Grund der Angewiesenheit der Leistung auf eben diese Technologie, nicht möglich ist.

1063 BFH v. 01.06.2016 – XI R 29/14, BStBl. II 2016, 905.

1064 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 119.

1065 *Luther/Sailer*, UR 2016, 81 (84).

1066 *Luther/Sailer*, UR 2016, 81 (84).

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass alle vier Voraussetzungen einer auf elektronischem Wege erbrachten Dienstleistung im Sinne des Art. 7 Abs. 1 MwStVO gegeben sind und das hier zu untersuchende Geschäftsmodell quasi als Grundtypus der Leistungsbeschreibung angesehen werden kann. Die erbrachte Leistung unterliegt daher als solche dem Anwendungsbereich des § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG.

bb. Vermutungsregelungen für die Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 5 UStG

Nachdem nun festgestellt worden ist, dass sich der Ort der durch das Unternehmen an den jeweiligen Nutzer als Nicht-Unternehmer erbrachten Leistung nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG und somit nach dem Ort bestimmt, an welchem der Nutzer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, stellt sich nun die Anschlussfrage danach, wie ein solcher Ort bei den betroffenen Leistungen bestimmt werden kann. Denn aufgrund der Zugangsmöglichkeit über das Internet, kann die Leistung grundsätzlich von jedem Ort auf der Welt abgerufen werden. Der Nutzer als solcher ist zudem nicht verpflichtet, dem jeweiligen Unternehmen seinen Wohnsitz mitzuteilen und wird dieses, zumindest explizit, in den meisten Fällen auch gar nicht wollen. Allerdings muss sich der Ort der sonstigen Leistung rechtssicher bestimmen lassen, um eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung der erbrachten Leistung sicherzustellen. Daneben soll durch die Regelung des § 3a Abs. 5 UStG ja gerade eine Besteuerung der Leistung am jeweiligen Verbrauchsort sichergestellt werden.¹⁰⁶⁷ Da der Nutzer die Leistungen jedoch nicht ausschließlich von seinem Wohnsitz in Anspruch nimmt, sondern insbesondere über mobile Empfangsgeräte von verschiedenen Orten, welche sowohl inländisch, im Gemeinschaftsgebiet, aber auch im Drittlandsgebiet belegen sein können, in Anspruch nimmt, würde eine starre Regelung nach dem Wohnsitz nicht zu dem gewünschten Ziel der fairen Besteuerung führen.

Diesem Problem ist der europäische Gesetzgeber dahingehend begegnet, als dass dieser im Rahmen der MwStVO¹⁰⁶⁸ verschiedene Regelungen zur Bestimmung des Leistungsortes bei auf elektronischem Weg erbrachten

1067 Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017, L348/7, Erwägungsgrund 6; Korn in: *Bunjes*, UStG, § 3a Rn. 115; *Heinrichshofen* in: *Wäger*, UStG, § 3a Rn. 267.

1068 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates v. 15.11.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsa-

Dienstleistungen eingeführt hat, welche in sämtlichen Mitgliedsstaaten unmittelbar verbindliche Wirkung entfalten.¹⁰⁶⁹ So bestimmt zunächst Art. 24 lit. b MwStVO, dass eine natürliche Person im Rahmen der Ortsbestimmung des Art. 58 MwStSystRL dort als ansässig gilt, wo sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, es sei denn, dass die Dienstleistung am Wohnsitz der natürlichen Person in Anspruch genommen wird. Diese allgemeine Regelung wird sodann insbesondere für die vorliegend zu untersuchende auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistung durch Art. 24b MwStVO weiter konkretisiert. Hiernach ergeben sich vier verschiedene Möglichkeiten der Ortsermittlung, welche abhängig davon sind, über welches Endgerät beziehungsweise welche Art der Verbindung der Leistungsempfänger die Dienstleistung in Anspruch nimmt.

Wird die elektronische Dienstleistung über einen Festnetzanschluss bezogen, so gilt der Ort des Festnetzanschlusses nach Art. 24b lit. a) MwStVO als Wohnsitz oder zumindest als gewöhnlicher Aufenthaltsort des Leistungsempfängers, sodass dieser Ort sodann als maßgeblicher Ort der Leistung angesehen wird. Als Bezug über einen Festnetzanschluss gilt dabei jedweder Bezug der Dienstleistung über eine physisch verlegte Leitung, welche zur Datenübertragung ein vor Ort installiertes Gerät benötigt und hierüber eine gewisse Beständigkeit begründet.¹⁰⁷⁰ Dieses gilt zum einen bei einem Bezug der Leistung über eine LAN-Leitung, aber auch bei Bezug über einen mit einer LAN-Leitung betriebenen WLAN-Router. Durch die physische Leitung kann eine ortsgenaue Bestimmung des Leistungsempfängers und somit auch des tatsächlichen Verbrauchs der entsprechenden Leistung vorgenommen werden. Dieses ist für die zu untersuchende Leistung auch nur folgerichtig, da der jeweilige Nutzer der Plattform sich physisch an dem jeweiligen Ort des Festnetzanschlusses aufhalten muss, um über diesen die Leistung in Anspruch zu nehmen und somit auch die angebotene Leistung an dem Ort konsumiert. Diese Ortsbestimmung folgt mithin zielgenau dem Verbrauchsortprinzip.

Abzugrenzen zum physisch starren Bezug der Leistung über einen Festnetzanschluss ist der Bezug der Dienstleistung über ein mobiles Netz.

me Mehrwertsteuersystem; aktualisiert durch Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1912/2018 v. 04.12.2018.

1069 *Kemper*, UR 2015, 649 (653).

1070 Vgl. EU-Kommission v. 03.04.2014, Erläuterungen zu den Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften bezüglich des Ortes von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen, die 2015 in Kraft treten, S. 16, Rn. 1.6 „Glossar“.

Nach Art. 24b lit. b) MwStVO wird vermutet, dass der Leistungsempfänger in dem Land seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, welches durch den Ländercode der verwendeten SIM-Karte dem Leistungserbringer übermittelt wird. Diese Vermutungsregelung gilt zum einen für den Bezug der Leistung über ein mobiles Datennetz, kann jedoch auch dann von Relevanz werden, wenn die Leistung über ein WLAN-Netz bezogen wird. Hierzu ist auf die Betriebsart des WLAN-Routers abzustellen. Denn während bei einem Betrieb des WLAN-Routers über eine LAN-Leitung ein physischer Anknüpfungspunkt vorhanden ist und die Ortsbestimmung sich folgerichtig nach Art. 24b lit. a) MwStVO richtet, ist dieser dann nicht gegeben, wenn es sich um einen sogenannten mobilen WLAN-Router handelt, welcher zum Bezug der Leistung wiederum auf ein mobiles Netz zurückgreift. In diesem Fall ist der Leistungsort dann so zu bestimmen, wie er sich bestimmen würde, wenn die Leistung auf dem Empfangsgerät direkt über das mobile Netz bezogen worden wäre.

Art 24b lit. b) MwStVO stellt für die Bestimmung des Leistungsortes nach der deutschen Sprachfassung auf den Ländercode der SIM-Karte ab. Betrachtet man die englische Sprachfassung so wird deutlich, dass damit der Mobile Country Code (MCC) der SIM-Karte gemeint ist.¹⁰⁷¹ Dieser Ländercode als Teil der International Mobile Subscriber Identity (IMSI) wird bei Erstellung der jeweiligen SIM-Karte einmalig zugeteilt und erlaubt eine eindeutige Zuordnung zu einem bestimmten Teilnehmer.¹⁰⁷² Mit Hilfe des Mobile Country Code kann somit eine eindeutige Bestimmung des Ursprungslandes der International Mobile Subscriber Identity erfolgen.¹⁰⁷³ Die Ortsbestimmung nach Art. 24b lit. b) MwStVO führt dementsprechend dazu, dass der Ort der sonstigen Leistung immer im jeweiligen Ausstellungsland der International Mobile Subscriber Identity vermutet wird.

Fraglich wird diese Anknüpfung des Leistungsortes an den Mobile Country Code jedoch dadurch, dass die International Mobile Subscriber Identity und damit auch der entsprechende Mobile Country Code selbst dann unveränderlich sind, wenn sich der Besitzer der SIM-Karte nicht

1071 Zusätzlich zu dem Vergleich der Sprachfassungen kann zur Bestimmung des maßgeblich gemeinten Ländercodes auch auf die in Art. 24f MwStVO nicht abschließend aufgezählten Beweismittel abgestellt werden. Hier wird mit lit. d) der Ländercode ebenfalls als der Mobile Country Code der International Mobile Subscriber Identity legal definiert. Entsprechend ist von einer einheitlichen Verwendung des Begriffs im Regelungskomplex auszugehen.

1072 Sauter, Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, S. 19.

1073 Sauter, Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, S. 20.

mehr in dem ursprünglichen Land der Ausstellung der SIM-Karte, sondern sich in einem anderen Land, unabhängig davon ob Gemeinschaftsgebiet oder Drittland, aufhält. Problematisch ist diese Regelung dahingehend, dass somit eine Verfälschung des tatsächlichen Verbrauchsortes immer dann eintritt, wenn eine nicht dem Land des tatsächlichen Aufenthaltsortes entsprechende SIM-Karte beziehungsweise International Mobile Subscriber Identity verwendet wird. Denn insoweit müsste der Leistungserbringer im Sinne des Art. 24b lit. b) MwStVO davon ausgehen, dass die Leistung als in dem Land der übermittelten Länderkennung als erbracht anzusehen ist. Dieses entspricht jedoch nicht dem gewünschten Ziel der Besteuerung der erbrachten sonstigen Leistung am tatsächlichen Verbrauchsort und erscheint gerade vor dem Hintergrund der Freizügigkeit im Gemeinschaftsgebiet und der omnipräsenten Nutzung des Geschäftsmodells, insbesondere auch bei einer reisebedingten Abwesenheit vom Wohnsitz, reformbedürftig.

Zwar handelt es sich bei der Regelung des Art. 24b lit. b) MwStVO lediglich um eine Vermutungsregelung und die Durchführungsverordnung räumt in Art. 24d MwStVO selbst die Möglichkeit des Gegenbeweises ein. Hierzu bedarf es allerdings drei sich nicht widersprechender Beweismittel im Sinne des Art. 24f MwStVO. Für die vorliegende Fallkonstellation führt diese Möglichkeit des Gegenbeweises jedoch nicht weiter. Zwar ermöglicht Art. 24f lit. b) MwStVO die Ortsbestimmung per IP-Adresse oder anderweitiger Geolokalisierung, sodass hier der jeweilige Verbrauchsort zumindest vom Grundsatz her einigermaßen zielgenau bestimmt werden könnte. Art. 24f lit. d) MwStVO stellt jedoch wiederum auf den sich nicht dem jeweiligen Einwahlort anpassende Mobile Country Code ab. Im Ergebnis wird ein Gegenbeweis daher in der Praxis schwer zu erbringen sein. Zudem wird dem jeweiligen Leistungserbringer durch das Erfordernis der drei verschiedenen, sich nicht widersprechenden Beweismittel ein hoher administrativer Aufwand aufgebürdet, als dass die entsprechenden Daten zunächst durch das die Leistung erbringende Unternehmen erhoben werden und anschließend, insbesondere unter Beachtung der Datenschutzrechte, ausgewertet und verarbeitet werden müssen. Diese Tätigkeit könnte auch durch entsprechende, eventuell auch selbstlernende, Computerprogramme ausgeübt werden, nichtsdestotrotz bleibt der Gegenbeweis nur mit erhöhtem Arbeitsaufwand möglich. Aus diesem Grund werden die betroffenen Unternehmen in der Praxis davon absehen, einen entsprechenden Gegenbeweis zu führen und eine Versteuerung nach der Vermutungsregelung durchzuführen.

Der Vermutungsregelung ist im Hinblick auf ihre praktische Umsetzung zuzugestehen, dass diese durch die Vereinfachung und allgemeine Anwendbarkeit besticht. Jedoch führt dieses insbesondere auch vor dem Hintergrund der innerhalb der europäischen Union möglichen kostenfreien Nutzung unionsausländischer SIM-Karten zu einer potenziell ungerechten Steueraufkommensverteilung. Es könnte der Fall einer Verschiebung des Ortes der Dienstleistung in ein Land eintreten, dass bis auf die Erteilung der International Mobile Subscriber Identity keinen Bezug zu der durch das leistende Unternehmen erbrachten Leistung hat. Denn sowohl auf Seiten des leistenden Unternehmens als auch auf Seiten des sich im unionalen Ausland befindlichen Leistungsempfängers würde keine Benutzung der digitalen Infrastruktur des durch die Länderkennung bezeichneten Landes erfolgen.

Um eine zutreffende Bestimmung des tatsächlichen Verbrauchsortes der digitalen Leistung zu ermöglichen, müsste daher nicht auf eine statische Länderkennung, sondern möglichst auf eine variable Länderkennung abgestellt werden, ohne jedoch den Bezug zu dem jeweiligen Endgerät außer Betracht zu lassen. Vorzugswürdig erscheint es zur Bestimmung des Leistungsortes daher auf die Mobile Station Roaming Number abzustellen. Bei der Mobile Station Roaming Number handelt es sich um eine international eindeutige Nummer, welche temporär für die anfallende Kommunikation der jeweiligen International Mobile Subscriber Identity zugeordnet wird.¹⁰⁷⁴ Sie besteht aus drei Teilen, dem Visitor Country Code, dem Visitor National Destination Code und der Subscriber Number (welche wiederum aus dem Visitor Mobile Switching Center und der Visitor Subscriber Number) besteht.¹⁰⁷⁵ Von Interesse ist jedoch nur der erste Teil, der Visitor Country Code, als dass mit diesem der Ländercode des aktuellen Aufenthaltsortes des Nutzers übermittelt wird.¹⁰⁷⁶ Die Mobile Station Roaming Number wird immer dann erstellt, wenn zu dem jeweiligen Endgerät eine Verbindung aufgebaut werden soll.¹⁰⁷⁷ Sie ist damit essenzieller Bestandteil einer jeden Datenverbindung und wird automatisch durch den jeweiligen Zugangspunkt erstellt. In Bezug auf die jeweilige Verbindung ist die Mobile Station Roaming Number exklusiv zur International Mobile Subscriber

1074 Eberspächer/Vögel/Bettstetter, GSM, S. 40; Sauter, Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, S. 57.

1075 Conrads, Telekommunikation: Grundlagen, Verfahren, Netze, S. 361.

1076 Conrads, Telekommunikation: Grundlagen, Verfahren, Netze, S. 361.

1077 Sauter, Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, S. 57.

Identity und entsteht unabhängig davon, ob der Nutzer sich im In- oder Ausland befindet.¹⁰⁷⁸ Mithin besteht durch die stringente Zuordnung der Mobile Station Roaming Number zur International Mobile Subscriber Identity und die zusätzlich vorgenommene Speicherung innerhalb des Billing Records¹⁰⁷⁹ eine feste, dem jeweiligen Nutzer zuordenbare und nachprüfbare Ortsbestimmungsmöglichkeit, welche jedoch aufgrund der Variabilität des Visitor Country Codes die notwendige Flexibilität zur Reaktion auf Ortveränderungen des Nutzers aufweist. Im Ergebnis wäre daher eine Anknüpfung an diese Länderkennung vorzuzugswürdig gegenüber derer der International Mobile Subscriber Identity und würde zudem den Zweck der gewählten Ortsbestimmung, nämlich die Besteuerung der sonstigen Leistung am tatsächlichen Ver- beziehungsweise Gebrauchsort sicherstellen.¹⁰⁸⁰

Da jedoch der Wortlaut des Art. 24b lit. b) MwStVO insoweit eindeutig ist, als dass nur der Ländercode der SIM-Karte im Rahmen der Vermutungsregelung verwendet werden kann, stellt sich die weitergehende Frage danach, ob es zur Umsetzung des vorliegend gefundenen Ergebnisses einer Änderung der unionalen Durchführungsverordnung bedarf oder eine abweichende nationale oder auch unionale Anwendung möglich ist.

Die Durchführungsverordnung (EU) Nr.1042/2013 vom 07. Oktober 2013 ist als solche durch ein ordnungsgemäßes Verfahren im europäischen Rat zustande gekommen und entfaltet gemäß Art. 288 Abs. 2 AEUV allgemeine Geltung und ist uneingeschränkt verbindlich und unmittelbar in jedem Mitgliedstaat anzuwenden. Insoweit kommt der Verordnung entsprechend Art. 1 AEUV Vorrang vor jedweder nationalen Regelung zu. Dieses gilt insbesondere auch für eigenständige nationale Auslegungsregelungen, die als solche grundsätzlich unzulässig sind und soweit sie der europäischen Regelung entgegenstehen unwirksam sind.¹⁰⁸¹ Demzufolge scheidet eine abweichende nationale Regelung zur Bestimmung des Ortes der digital erbrachten Dienstleistung aus.

Es verbleibt jedoch die Möglichkeit einer entsprechenden Auslegung der Verordnung nach allgemein zulässigen Kriterien, insbesondere vor dem

1078 Sauter, Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, S. 57.

1079 Vgl. Sauter, Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, S. 57.

1080 Vgl. Erwägungsgrund Nr. 7 der Durchführungsverordnung (EU) Nr.1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, L 284/1 bezüglich des Ortes Der Dienstleistung.

1081 Ruffert in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 288 Rn. 21; Schaumburg in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 3.7.

Hintergrund einer teleologischen Interpretation.¹⁰⁸² Diese Auslegung kann auch nationalstaatlich erfolgen, wobei eine solche zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsanwendung der gerichtlichen Kontrolle durch den EuGH unterliegt.¹⁰⁸³ Die unionsrechtliche Auslegung weist dabei einige Besonderheiten auf, welche sodann auch im Rahmen der nationalstaatlichen Auslegung zu beachten sind. So kommt der Wortauslegung aufgrund der Vielzahl von Sprachfassungen nur eine geringe Bedeutung zu.¹⁰⁸⁴ Die wichtigste und überwiegend im Rahmen der unionsrechtlichen Auslegung verwendete Auslegungsart ist die der teleologischen Auslegung, welche im Rahmen des Unionsrecht als Auslegung nach der nützlichen Wirkung („*effet utile*“) der Norm ausgeprägt wird.¹⁰⁸⁵ Mit Hilfe dieser Auslegungsmethode soll vermieden werden, dass die entsprechenden unionalen Vorschriften in ihrem praktischen Anwendungsfeld leerlaufen und somit eine Ineffektivität der Normen entstehen würde.¹⁰⁸⁶ Hierzu bedarf es eine Auslegung der Norm dahingehend, dass deren praktische Wirksamkeit, sprich der Eintritt der dem Zweck der konkreten Norm entsprechende Folge, sichergestellt wird.¹⁰⁸⁷

Im Rahmen der Auslegung nach dem „*effet utile*“ sind insbesondere die mit dem gesetzten Sekundärrecht verbundenen Erwägungsgründe von herausgehobener Bedeutung, als dass durch diese der Sinn und Zweck der Vorschrift verdeutlicht wird.¹⁰⁸⁸ Die Ortsregelung des Art. 24b MwStVO wurde durch die Durchführungsverordnung (EU) 1042/2013 vom 07.10.2013¹⁰⁸⁹ neu gegliedert. Entsprechend dem Erwägungsgrund Nummer 7 soll die Besteuerung vorrangig am Ort des tatsächlichen Verbrauchs erfolgen. Hierzu soll, insbesondere um einen Zuständigkeitskonflikt zwischen den Mitgliedsstaaten zu vermeiden, der Ort des tatsächlichen Verbrauches

1082 Mayer in: G/H/N, EUV, Art. 19 Rn. 53.

1083 Mayer in: G/H/N, EUV, Art. 19 Rn. 51.

1084 Kubicki in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 19 Rn. 26; Mayer in: G/H/N, EUV, Art. 19 Rn. 53.

1085 Kubicki in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 19 Rn. 26; Wegener in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 19 Rn. 32.

1086 Tomasic, *Effet utile*, S. 26 f.

1087 Tillmanns, *Divergenz und Konvergenz von Umsatzsteuer und Einkommensteuer*, S. 39 ff.; Tomasic, *Effet utile*, S. 18 ff, 130 ff.

1088 Wegener in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 19 Rn. 32.

1089 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, L 284/I.

durch eine Vermutungsregelung bestimmt werden.¹⁰⁹⁰ Wenn aber wie vorstehend gezeigt wurde, die eingeführte Regelung gerade keine effektive Vermutungsregelung zur Besteuerung der erbrachten sonstigen Leistung am Ort des tatsächlichen Verbrauches statuiert, verfehlt die Regelung damit gerade ihre praktische Wirkung, wenn auf den Mobile Country Code der International Mobile Subscriber Identity abgestellt werden würde. Zwar wird der Mobile Country Code sowohl im Art. 24b MwStVO als auch in Art. 24f MwStVO explizit bezeichnet, jedoch ist die Rechtsauslegung wie bereits aufgezeigt nicht an den Wortlaut der Verordnung gebunden.¹⁰⁹¹ Maßgebend ist vielmehr auf die gewünschte Wirkung der Anknüpfung an diesen Ländercode abzustellen. Dieser soll es ermöglichen, eine eindeutige und leicht feststellbare sowie überprüfbare Länderzuordnung des jeweiligen Teilnehmers im Rahmen der elektronischen Kommunikation sicherzustellen, sodass die Besteuerung unter Beachtung des sich schnell entwickelnden technischen Fortschritts weiterhin zutreffend am Ort des tatsächlichen Verbrauchs erfolgen kann.¹⁰⁹² Hierbei wird davon ausgegangen, dass der jeweilige Leistungsempfänger über eine dem Land seines gewöhnlichen Aufenthalts oder Wohnsitzes entsprechende International Mobile Subscriber Identity verfügt. Ohne es in den Erwägungsgründen explizit zu bezeichnen, vermutet der europäische Gesetzgeber damit einhergehend, dass ein Ver- beziehungsweise Gebrauch der elektronischen Dienstleistung, automatisch in dem Staat des Wohnsitzes beziehungsweise gewöhnlichen Aufenthaltes eintreten muss. Dies widerspricht jedoch der eigenen Feststellung, als dass die Vermutungsregelungen gerade für die Fälle aufgestellt werden sollen, wo ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort aufgrund der Fluktuation der erbrachten Leistung praktisch nur schwer feststellbar ist. Der hinter dieser Regelungssystematik liegende Zweck der Gleichstellung des Ortes zwischen an einen Unternehmer oder Nicht-Unternehmer erbrachten elektronischen Dienstleistung mit der Besteuerung nach dem Empfängerortprinzip,¹⁰⁹³ wird damit im Ergebnis jedoch nicht dem gewünschten Ziel der Besteuerung am Verbrauchsort

1090 Erwägungsgrund Nr. 7 und 8 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, L 284/1.

1091 Wegener in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 19 Rn. 32; Mayer in: *G/H/N*, EUV, Art. 19 Rn. 53.

1092 Kemper, UR 2015, 649 (655).

1093 Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel in: *F/K/M/P/T*, Digitale Transformation, S.338 Rn. 14/2; Wäger in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3a Rn. 325ff.

gerecht. Die Umsatzbesteuerung ist jedoch sowohl national als auch unional der Art nach eine Besteuerung des tatsächlichen Verbrauchs beim Endverbraucher.¹⁰⁹⁴ Dem Grundprinzip des Umsatzsteuerrechts folgend sollte dementsprechend auch im Rahmen der vorliegend zu betrachtenden auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistung eine Besteuerung am tatsächlichen Verbrauchsort erfolgen. Gleichmaßen wurde dieses Ziel auch in den Erwägungsgründen der Durchführungsverordnung ausgedrückt.¹⁰⁹⁵ Zudem wurde gerade auch die Möglichkeit zur Widerlegung der durch Art. 24b MwStVO aufgestellten Vermutungsregelungen in Art. 24d MwStVO mit dem Ziel eingeführt, eine vom durch die SIM-Karte identifizierten Staat abweichende Lokalisierung nach dem tatsächlichen Ort des Verbrauchs zu ermöglichen.¹⁰⁹⁶ Der tatsächliche Verbrauchsort kann wie bereits dargestellt nicht eindeutig und sicher durch den Mobile Country Code, allerdings durch den Visitor Country Code bestimmt werden. Beide Codes sind in ihrer Zuordnung zu einem speziellen Land eindeutig und entstehen automatisch im Rahmen der mobilen Kommunikation. Sie sind mithin in ihrer Wirkungsweise uneingeschränkt miteinander vergleichbar, wohingegen nur durch den Visitor Country Code das tatsächliche Aufenthaltsland des Leistungsempfängers und damit einhergehend der Ort des tatsächlichen Verbrauchs bestimmt werden kann. Entsprechend dem „effet utile“ ist die eingeführte Regelung somit dahingehend auszulegen, dass entgegen dem Wortlaut zur Bestimmung des Ortes einer elektronischen Dienstleistung nach der Vermutungsregelung des Art. 24b lit. b) MwStVO der Visitor Country Code zu verwenden ist.

Die abweichende Auslegung nach dem „effet utile“ lässt sich auch vor dem Hintergrund der weiteren Regelungen des Art. 24b MwStVO unter dem Gedanken der Einheitlichkeit der Ortsbestimmung rechtfertigen. So verdeutlicht sich die innerhalb des Wortlauts des Art. 24b lit. b) MwStVO bestehende Diskrepanz zum Ort der Leistung nach Art. 24b lit. a) MwSt-

1094 *Kemper*, UR 2015, 649 (651); *Englisch in: Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 10f., 410.

1095 Erwägungsgrund Nr. 7 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, L 284/1.

1096 Vgl. Rat der Europäischen Union v. 15.04.2013, 8458/13, S. 14 „Presidency Note“. Hiernach soll die Möglichkeit zur Widerlegung bei einem überwiegenden Aufenthalt in einem anderen Staat greifen, kurzfristige Aufenthalte z.B. zu Urlaubszwecken sollen hingegen nicht unter die Anwendungsregelung fallen, ohne dieses näher zu begründen. Hintergrund der Regelung war die Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten durch die Verwendung spezieller SIM-Karten und die damit einhergehenden Möglichkeit zur Steuervermeidung.

VO vor dem Hintergrund des folgenden hypothetischen Sachverhalts. Ein Nutzer bezieht die Leistung der Plattform über sein mobiles Endgerät, welches mit dem heimischen WLAN verbunden ist. Nun kommt es zu einem Ausfall des WLAN-Routers, sodass der Nutzer die weitere Leistung über das Mobilfunknetz des mobilen Endgeräts bezieht. Unterscheidet sich die Länderkennung der SIM-Karte nun vom dem Aufenthaltsland des Nutzers würde, ohne dass der Nutzer seinen tatsächlichen Aufenthaltsort verändert hat, der Leistungsort hin zum Staat der Länderkennung der SIM-Karte verlagert werden. Dieses Ergebnis ist weder mit einer Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip noch mit dem Grundsatz der Einheitlichkeit einer Rechtsordnung vereinbar und würde die Ortsbestimmung und damit zugleich die Steuerbarkeit der Leistung respektive die Ertragszuweisung vom Zufall und der Bezugsart der Leistung abhängig machen.

Im Ergebnis ist der Ort der erbrachten sonstigen Leistung damit innerhalb desjenigen Landes anzusehen, in welchem sich der Nutzer zur Zeit der Einwahl in das Mobilfunknetz zur Inanspruchnahme der erbrachten sonstigen Leistung aufhält. Die Anpassung bzw. Auslegung des Art. 24b lit. b) MwStVO nach dem „effet utile“ ist daher zwingend notwendig, damit die zutreffende Besteuerung am Ort des tatsächlichen Verbrauchs sichergestellt werden kann. Sofern der entsprechend mitgeteilte Visitor Country Code die deutsche Länderkennung oder die eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union aufweist, wäre die sonstige Leistung damit im (unionalen) Inland bezogen und entsprechend steuerbar. Hiervon wird im Untersuchungsmodell ausgegangen.

cc. Praktische Umsetzbarkeit des vorgefundenen Ergebnisses

Auch wenn das Abstellen auf den Visitor Country Code des jeweiligen mobilen Endgerätes eine in der Theorie zutreffende Bestimmung des Leistungsortes ermöglicht, die nicht gestaltungsanfällig und entsprechend rechtsicher ist, stellt sich die Frage, ob das vorgefundene Ergebnis praktisch umsetzbar ist. Dieses setzt voraus, dass das die Plattform betreibende Unternehmen technisch in der Lage ist, bei Erbringung der Leistung den Visitor Country Code des Leistungsempfängers zu ermitteln.

Der jeweilige Visitor Country Code des Endgerätes wird im Zeitpunkt der Einwahl in die jeweilige Mobile Roaming Station verteilt und innerhalb

des Visitor Location Register gespeichert.¹⁰⁹⁷ Auf dieses Visitor Location Register haben grundsätzlich nur die jeweiligen Netzbetreiber Zugriff, da der Zugriff und die Verwendung der Verkehrsdaten, sowie sämtliche im Rahmen des GSM-Netzwerkes zu Zwecken der Kommunikation verwendeten Daten,¹⁰⁹⁸ zunächst gemäß § 96 Abs. 1 TKG nur dem jeweiligen Dienstanbieter zur Abwicklung der Telekommunikationsdienstleistung gestattet ist. § 96 Abs. 1 S. 2 TKG räumt jedoch, unter der Voraussetzung einer entsprechenden gesetzlichen Ermächtigung, die Möglichkeit einer zusätzlichen Verwendung, mithin auch die Weitergabe des Visitor Country Codes zu Zwecken der Ortsbestimmung im Rahmen des umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches, ein. So kann das die Plattform betreibende Unternehmen zu Zwecken der Lokalisierung des Endgerätes über das sogenannte Cell-ID-Verfahren oder Cell-of-Origin-Verfahren eine Lokalisierung des Nutzers durchführen, unter anderem auch, um dem Nutzer ortsbezogene Informationen zur Verfügung zu stellen. Hierzu richtet das Unternehmen eine automatisierte Anfrage an den Netzbetreiber und bittet um Mitteilung der sich aus dem Visitor Location Register ergebenden Kennung der benutzten Mobile Roaming Station. Eine entsprechende vollautomatisierte Abfrage zwischen Unternehmen und Netzbetreiber existiert insoweit bereits in der Praxis. An diese Methode und Abfrage anknüpfend kann das Unternehmen daher auch die Anfrage nach dem jeweiligen Visitor Country Code stellen, da dieser sich ebenfalls aus dem Visitor Location Register ergibt beziehungsweise auch durch die entsprechende Mobile Roaming Station erzeugt wird. Folglich bedarf es für die Erhebung der für die Zuordnung der Leistung maßgeblichen Länderkennung keiner neuen Verfahren. Vielmehr können die bestehenden bereits durch die Unternehmen ausgeführten Abfragen schlicht erweitert werden.

Der aus dieser Abfragemöglichkeit generierte Visitor Country Code ist anschließend in eine nutzerspezifische Datenbank einzustellen, welche durch das die Plattform betreibende Unternehmen zu führen ist. Dabei gilt es zu überprüfen, ob der bei Zugriff auf die Plattform übermittelte Visitor Country Code für den Tag der Nutzung bereits gespeichert worden ist. Sollte dieses der Fall sein, so ist eine erneute Aufnahme nicht notwendig, da insoweit keine abweichende Bestimmung des Leistungsortes, genauer

1097 Vgl. *Eberspächer/Vögel/Bettstetter*, GSM, S. 42ff; *Sauter*, Grundkurs Mobile Kommunikation, S. 18f.

1098 Zur Übersicht der im Rahmen eines GSM-Netztes verfügbaren Daten *Eberspächer/Vögel/Bettstetter*, GSM, S. 52.

des Leistungsstaates, vorliegt. Ist hingegen eine Veränderung in dem Visitor Country Code festzustellen, hat der Nutzer folglich seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort innerhalb des Tages von einem Mitgliedsstaat in den anderen verlegt, so ist der neue Visitor Country Code zusätzlich zu dem bereits bestehenden Code für diesen Tag in der Datenbank zu speichern. Hierüber kann dann sichergestellt werden, dass die Steuerbarkeit der Leistung in jedem der beiden Staaten festgestellt und im Rahmen der Verteilung des Steueraufkommens auch entsprechend berücksichtigt wird.¹⁰⁹⁹ Die Abfrage des Visitor Country Codes und die Überprüfung und Speicherung kann vollautomatisiert durch einen dreischrittigen Algorithmus (Abfrage/Überprüfung/Speicherung) erfolgen und verursacht aus diesem Grund keinen tatsächlichen Verwaltungsaufwand auf Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens. Entsprechend kann die vorgeschlagene Lösung zur Ermittlung des tatsächlichen länderbezogenen Leistungsortes anhand einer simplen algorithmusbasierten Abfrage und Speicherung erfolgen und ist daher auch praktisch umsetzbar.¹¹⁰⁰

d. Zwischenergebnis

Der Ort der sonstigen Leistung bei einer Erbringung an einen Nicht-Unternehmer richtet sich entsprechend der vorstehenden Ausführungen nach § 3a Abs. 5 UStG in Verbindung mit Art. 24b MwStVO. Dabei gilt es Art. 24b lit. b) MwStVO im Wege der unionsrechtlich gebotenen Auslegung nach dem „effet utile“ abweichend vom Wortlaut anzuwenden, damit eine Besteuerung am tatsächlichen Leistungsort und eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet werden kann. Hält sich der Nutzer daher innerhalb der Europäischen Union auf, so liegt der Ort der erbrachten Leistung, unabhängig von der Art des Bezugs der Leistung, im unionalen Inland, sodass die durch die Plattform betreibende Unternehmen an einen Nicht-Unternehmer erbrachte Leistung steuerbar im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG respektive des Art. 2 Abs. 1 lit. c) MwStSystRL ist.

1099 Vgl. zur Aufteilung des Besteuerungsaufkommens nach einem Verteilungsschlüssel aufgrund der Auswertung der in der Datenbank gespeicherten Visitor Country Codes eines Nutzers Kapitel 4 F.III.

1100 Zu den datenschutzrechtlichen Aspekten der Ortsbestimmung und Speicherung in der Nutzerdatenbank Kapitel 4 G.

3. Ort der sonstigen Leistung bei Nutzer als Unternehmer

Erfolgt die Leistungserbringung an einen als Unternehmer zu qualifizierenden Nutzer der Plattform richtet sich die Ortsbestimmung, vorbehaltlich etwaiger Spezialregelungen, nach § 3a Abs. 2 UStG. Für die vorliegende Untersuchung ist zunächst die Unternehmereigenschaft des Nutzers im Sinne des § 2 UStG, ohne Betrachtung des vorliegenden der Untersuchung allgemein zu Grunde liegenden Leistungsaustauschens, maßgeblich.

Als Spezialregelung könnte ebenfalls die vorstehend untersuchte Regelung des § 3a Abs. 5 UStG in Betracht kommen. Der Unternehmer als Nutzer dürfte daher nicht als eine Person im Sinne des Negativkatalog des § 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 - 3 UStG zu qualifizieren sein. Insoweit handelt es sich jedoch um eine negierende Wiederholung des § 3a Abs. 2 UStG,¹¹⁰¹ sodass eine einheitliche Abgrenzung zwischen der Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 2 UStG und § 3a Abs. 5 UStG möglich ist. Die Nutzer als Unternehmer unterliegen entsprechend § 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 UStG dann der Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 2 UStG, wenn die Leistung für dessen Unternehmen bezogen wird. Neben der hier unterstellten Qualifizierung als Unternehmer, muss daher in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob die Leistung auch für das Unternehmen des unternehmerischen Nutzers bezogen worden ist. Denn nur wenn diese beiden Voraussetzungen kumulativ gegeben sind, erfolgt der Ausschluss vom Anwendungsbereich des § 3a Abs. 5 UStG. Sollte die Leistung jedoch nicht für das Unternehmen des Nutzers bezogen worden sein, sondern ausschließlich für dessen Privatbereich, so richtet sich die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung weiterhin nach den vorstehend dargestellten Regelungen für Nutzer als Nichtunternehmer.¹¹⁰² Dieses ist im zu untersuchenden Modell insbesondere dann der Fall, wenn ein Unternehmer seinen privaten Account benutzt beziehungsweise in privater Funktion die entsprechenden Plattformen aufsucht. Sofern der Unternehmer jedoch zusätzlich über einen unternehmerischen Account verfügt beziehungsweise die Plattformen für sein Unternehmen besucht, würde ein Bezug zur unternehmerischen Tätigkeit gegeben sein und die Leistung würde für das Unternehmen bezogen, sodass die folgenden Schritte zur Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung maßgeblich sein würden. Da diese Abgrenzung im Einzelfall jedoch zu erheblichen Problemen und zu Unsicherheit auf Seiten des Leistungserbringers, welcher

1101 Wäger in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3a Rn. 329.

1102 Vgl. Kapitel 4 C.VI.2.

für die Ortsbestimmung verantwortlich ist, führen kann, bedarf es einer rechtssicheren Regelung.

a. Unternehmereigenschaft durch Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Dieser Rechtsunsicherheit ist der europäische Gesetzgeber entsprechend begegnet, als dass er in Bezug auf die Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 5 UStG beziehungsweise Art. 58 MwStSystRL durch Art. 18 Abs. 2 MwStVO eine Vermutungsregelung eingeführt hat. Hiernach kann der leistende Unternehmer so lange davon ausgehen nicht für das Unternehmen eines Unternehmers zu leisten, wie dieser im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist und dem Leistungserbringer keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer übermittelt. Dieses gilt auch dann, wenn der Leistungserbringer von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers Kenntnis hat.¹¹⁰³ Das Merkmal der gegenteiligen Informationen ist dementsprechend eng im Sinne der tatsächlichen Kenntnis der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungsempfängers auszulegen. Umgekehrt gilt gemäß Art. 18 Abs. 1 MwStVO die Vermutungsregelung bei Mitteilung einer Umsatzsteueridentifikationsnummer in die entgegengesetzte Richtung, als dass sodann sämtliche Leistungen als für das Unternehmen des Leistungsempfängers bezogen gelten. Der Vorteil dieser Regelungssystematik liegt darin, dass zum einem dem Leistungserbringer eine entsprechende Rechtssicherheit gewährt, als dass dieser genau bestimmen kann, ob er die Leistung an einen Unternehmer oder Nicht-Unternehmer erbringt und dadurch den Ort der erbrachten Leistung zutreffend bestimmen kann. Zum anderen ermöglicht die Regelung dem Leistungsempfänger ein Mitbestimmungsrecht in Bezug auf seinen ihm möglicherweise zustehenden Vorsteuerabzug. Denn dieser ist gemäß § 15 UStG nur dann möglich, wenn er die Leistung für sein Unternehmen bezieht und der Leistungserbringer eine entsprechende Rechnung mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt hat. In der Regel wird eine solche jedoch im Rahmen der elektronisch erbrachten Dienstleistungen, gerade im zu untersuchenden Geschäftsmodell nicht erbracht. Dementsprechend wird der Vorsteuerabzug oftmals an dem Kriterium der vorliegenden Rechnung scheitern. Verwendet der Leistungsempfänger jedoch seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wird der Leistungsempfänger automatisch

1103 Wäger in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3a Rn. 336.

verpflichtet eine entsprechende Rechnung zu erstellen. Daneben gilt die Vermutungsregelung der Unternehmensbezogenheit der Leistung auch im Rahmen des Vorsteuerabzuges, sodass der Leistungsempfänger dahingehend geschützt ist, als dass die Grundvoraussetzungen des Vorsteuerabzuges bereits im Zeitpunkt der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Leistungserbringer als rechtssicher vorausgesetzt werden können.

Durch die dem Leistungsempfänger eingeräumten Optionsmöglichkeit, dass er selbst entscheiden kann, ob die Leistung für sein Unternehmen bezogen worden ist oder nicht, wird diesem auf der anderen Seite jedoch auch ein Vertrauensvorschuss von Seiten der Verwaltung eingeräumt. Denn die Überprüfung der Unternehmensbezogenheit erfolgt in diesem Fall nicht mehr anhand einer Gesamtabwägung von mehreren objektiven Kriterien, sondern wird schlicht von der im Machtbereich des Leistungsempfängers befindlichen Entscheidungsgewalt abhängig gemacht. Der so gewährte Vertrauensvorschuss kann jedoch nicht zu einer möglichen Ausnutzung des Umsatzsteuersystems führen, als dass ein Missbrauch aufgrund der Erhebungsform der Umsatzsteuer im sogenannten Reverse-Charge-Verfahren ausgeschlossen ist.¹¹⁰⁴ Insofern führt die unionsrechtliche Vermutungsregelung zu einer deutlichen Vereinfachung verbunden mit erhöhter Rechtssicherheit sowohl auf Seiten des Leistungserbringers, als auch auf Seiten des Leistungsempfängers, ohne negative Folgen im Rahmen der Steuererhebung herbeiführen zu können.

Der Bezug der Leistung für das Unternehmen eines Unternehmers ist mithin abhängig davon, ob der Leistungsempfänger dem Leistungserbringer seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitteilt oder nicht. Dieses gilt auch unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer im Inland, Gemeinschaftsgebiet oder Drittland ansässig ist. Denn die Ortsbestimmung einer an einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer erbrachten Leistung richtet sich nach den jeweiligen, durch die MwStSyst-RL vereinheitlichten, nationalstaatlichen Regelungen. Insofern kommt der Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem jeweiligen Leistungserbringer eine weitere Vereinfachungsfunktion zu, als dass dieser somit auf die Anwendbarkeit des Unionsrechts hingewiesen wird.

1104 Vgl. zur Steuererhebung bei unternehmerischer Widmung der Leistung Kapitel 4 F.I.2. und E.II.2.

b. Ortsbestimmung bei verwendeter Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Verwendet der Leistungsempfänger also seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem leistungserbringenden Unternehmen gilt die Leistung als für das Unternehmen bezogen, sodass eine Anwendung der Ortsbestimmungsregelung des § 3a Abs. 5 S. 1 UStG ausscheidet. Die Ortsbestimmung richtet sich mangels weitere Spezialvorschriften dann nach dem Grundtatbestand des § 3a Abs. 2 UStG, wobei die Tatbestandsvoraussetzungen insoweit bereits durch die übermittelte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als erfüllt anzusehen sind. Der Ort der Leistung bestimmt sich nach dem Ort des Empfängersitzes in schlüssiger Anwendung des Bestimmungslandprinzips.¹¹⁰⁵ Insoweit wird kongruent der Ort der Leistung dann nicht mehr dem Sitz des Stammunternehmens zugerechnet, wenn die Leistung für eine anderweitige Betriebsstätte bezogen wird.

Um eine weitere Vereinfachung für den jeweiligen Leistungserbringer zu ermöglichen, könnte für die Ortsbestimmung auf die jeweilige Länderkennzeichnung der übermittelten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer abgestellt werden. Dieses hätte den Vorteil, dass der Leistungsempfänger selbst keine weiteren Daten erheben müsste und durch das Länderkürzel der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auch eine entsprechend eindeutige Zuordnung zum jeweiligen Mitgliedsstaat sichergestellt werden könnte. Problematisch gestaltet sich in diesem Zusammenhang jedoch die Bestimmung des Bezugs der Leistung an einer Betriebsstätte des Leistungsempfängers, sofern diese in einem anderen Mitgliedsstaat als der Stammsitz des Unternehmens belegen ist. Denn im Grundsatz wird der Leistungsempfänger dem Leistungserbringer nur die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Stammunternehmens mitgeteilt haben und wird nicht bei jedem für die Betriebsstätte erfolgenden Zugriff auf die Plattform eine abweichende Verwendung mit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Betriebsstättenstaates anzeigen. Insofern würden die Umsätze, wenn für die Ortsbestimmung auf die Länderkennung der mitgeteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer abgestellt wird, im Grundsatz immer dem Land des Stammunternehmens zugerechnet werden, während eine Zurechnung zum Betriebsstättenstaat im Regelfall unterbliebe.

Diese potenziell ungerechte Verteilung könnte jedoch bereits durch unionsrechtliche Vorgaben behoben sein. Denn während Art. 58 MwStSystem-

1105 Korn in: *Bunjes*, UStG, § 3a Rn. 19.

RL und auch § 3a Abs. 5 UStG in Bezug auf ihren Anwendungsbereich gerade den nicht-unternehmerischen Bezug der Leistung voraussetzen, fehlt diese Voraussetzung im Rahmen des Anwendungsbereiches der Art. 24a ff. MwStVO. Demnach richtet sich die Ortsbestimmung einer elektronisch erbrachten Dienstleistung auch dann nach den dortigen Bestimmungen, wenn die Leistung an eine Person mit angezeigter Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erbracht wird.¹¹⁰⁶ Dementsprechend würde sich der Ort der an einen Unternehmer erbrachten Leistung, mit der hier vertretenen Ansicht, ebenfalls entweder über den Ort des Festnetzanschlusses oder nach dem Visitor Country Code der Mobile Station Roaming Number richten. Eine differenzierende Betrachtung zwischen an Unternehmer und Nicht-Unternehmer erbrachten Leistung bedürfte es daher für die Ortsbestimmung nicht.

Fraglich ist jedoch, ob eine Erstreckung der Regelungen auf den unternehmerischen Bereich sinnvoll ist, oder hier eine Beschränkung des Anwendungsbereiches in Form einer unionsrechtskonformen Reduktion erfolgen muss. Diese könnte dann geboten sein, wenn bereits durch die erste Vermutungsregelung, die der Unternehmensbezogenheit einer Leistung durch Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, eine hinreichend genaue Lokalisierung des Verbrauchsortes ermöglicht wird, sodass es einer weiteren Vermutungsregelung nicht mehr bedarf. In diesem Zusammenhang ist auf das vorstehend angerissene Problem des Leistungsbezugs durch eine Betriebsstätte ohne Verwendung der Betriebsstätten-Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zurückzukommen. Hierbei ist zwischen zwei verschiedenen Konstellationen zu unterscheiden. Die erste ist die einer Betriebsstätte im Gemeinschaftsgebiet. Während sich in diesem Zusammenhang lediglich die Frage der innergemeinschaftlichen Verteilung des Umsatzaufkommens und der Höhe des Steuersatzes stellt, steht im Rahmen der zweiten Konstellation, einer Betriebsstätte im Drittland, die Steuerbarkeit des Umsatzes bereits grundsätzlich in Frage. Zwar steht durch den Vorsteuerabzug ein probates Mittel zum Ausgleich der Steuerbelastung bereit, jedoch kann eine tatsächliche Steuerlast auch in solchen Fällen entstehen, wo der Leistungsempfänger einen Vorsteuerabzug, zum Beispiel durch die Ausschlussstatbestände des § 15 Abs. 2 UStG, nicht in Anspruch nehmen kann. Während im Rahmen der ersten Konstellation, dann lediglich das Steueraufkommen innerhalb der Union nicht verbrauchsgerecht verteilt werden würde, was unter Umständen rechtfertigungswürdig wäre,

1106 Korn in: *Bunjes*, UStG, § 3a Rn. 27.

würde im Rahmen der zweiten Konstellation unzulässiger Weise ein Steuer-
mehraufkommen generiert, für welches sich keine Rechtfertigungsgründe
finden lassen.

Eine entsprechende unionsrechtskonforme Reduktion des Anwendungsbereiches der Art. 24a ff. MwStVO kann daher nicht vertretbar befürwortet werden, sodass auch im Rahmen der unternehmensbezogenen Leistung sich der Ort über die Auswertung der Mobile Station Roaming Number unter Berücksichtigung des Visitor Country Codes oder den Festnetzanschluss bestimmt. Hierdurch wird zum einen auch im unternehmerischen Bereich eine gerechte Steuerverteilung umgesetzt, zum anderen aber auch eine global vertretbare Regelung zur Steuerbarkeit geschaffen, welche auf den tatsächlichen Verbrauch abstellt und nur innerhalb des jeweiligen Hoheitsgebiets ver- beziehungsweise gebrauchte Leistungen tatsächlich dem Umsatzsteuerregime unterwirft.

4. Einheitlichkeit der Ortsbestimmung

Die Ortsbestimmung für die zu untersuchenden Geschäftsmodelle richtet sich mithin nicht nach der typischen Abgrenzung des Nutzers als Unternehmer oder Nicht-Unternehmer. Vielmehr wird der Leistungsort, unabhängig davon, ob dieser sich nach § 3a Abs. 2 oder Abs. 5 UStG bestimmt, entweder anhand des physischen Merkmals des Festnetzanschlusses oder dem nicht physischen Merkmal des Visitor Country Code der Mobile Station Roaming Number je nach Art der konkreten Verbindung determiniert. Hierbei wird zum einen auf den durch physische Merkmale vermittelten Bestimmungsort und zum anderen auf den tatsächlichen Verbrauchsort der Leistung Rücksicht genommen, sodass insgesamt eine faire und rechts-sicher Bestimmung des Leistungsortes ermöglicht wird. Zudem ist diese Regelung im Rahmen ihrer Anwendung insofern praktikabel, als dass die leistungserbringenden Unternehmen zur Bestimmung des Leistungsortes keine Unterscheidung zwischen dem Typus des Nutzers machen müssen und über einen einheitlichen Algorithmus den Leistungsort automatisiert erheben können. Der Unterscheidung zwischen dem Typus des Nutzers als Unternehmer oder Nicht-Unternehmer kommt im Rahmen der zu untersuchenden Geschäftsmodelle hiernach letztendlich nur eine Bedeutung im Rahmen der Steuererhebung und Steuerschuldnerschaft zu.¹¹⁰⁷

1107 Vgl. Kapitel 4 F.

Die zu untersuchende Leistung des Plattformbetreibers an den jeweiligen Nutzer ist, entsprechend der vorstehenden Ausführungen, immer dann im Inland steuerbar, wenn die Plattform entweder über einen inländischen Festnetzanschluss aufgesucht wird oder aber die Länderkennung des übermittelten Visitor Country Code der Mobile Station Roaming Number deutsch ist, der Nutzer sich dementsprechend im Inland aufhält. Wird die Plattform hingegen über einen Festnetzanschluss eines anderen Mitgliedsstaates der Europäischen Union aufgesucht oder weist der Visitor Country Code eine andere mitgliedsstaatliche Länderkennung auf, so wird die erbrachte Leistung entsprechend in diesem Mitgliedsstaat steuerbar und steuerpflichtig.

5. Umsatzgrenze

Wird der Ort der erbrachten Leistung nach § 3a Abs. 5 UStG bestimmt, muss sich neben der Frage der zutreffenden Bestimmung des Leistungsortes auch der Frage zugewendet werden, ob die Regelung aufgrund einer zu beachtenden Mindestumsatzschwelle überhaupt angewendet werden kann. Denn § 3a Abs. 5 S. 3 UStG beziehungsweise Art. 59c Abs. 1 MwStSystRL stellen die Anwendbarkeit der Regelung für Leistungserbringer mit zumindest einem minimalen physischen Anknüpfungspunkt im Unionsgebiet unter den Vorbehalt, dass die erzielten Umsätze des vorangegangenen oder laufenden Kalenderjahres mindestens 10.000 € betragen haben. Diese Umsatzgrenze ist gemäß Art. 59c Abs. 2 MwStSystRL als Schwellenwert ausgestaltet worden, sodass ab der Überschreitung der Grenze im laufenden Jahr, die Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 5 UStG zur Anwendung kommt. Abzustellen bei der Ermittlung dieser innergemeinschaftlichen Außenumsätze ist gemäß Art. 59c Abs. 1 lit. c) MwStSystRL auf die Netto-Umsätze. Problematisch ist jedoch, dass für die Ermittlung des Netto-Umsatzes nicht auf den Steuersatz des jeweiligen Sitzstaates abgestellt werden kann, sondern der maßgebliche Steuersatz des Empfängerlandes berücksichtigt werden muss.¹¹⁰⁸ Da zudem nicht nur auf den Umsatz in einem anderen Mitgliedsstaat, sondern auf den gesamten innergemeinschaftlichen Außenumsatz, abgestellt wird ergibt sich ein Konglomerat an verschiedenen Steuersätzen, die jeweils zu berücksichtigen sind. Die entsprechenden Leistungserbringer sehen sich daher grundsätzlich mit bürokratischen Problemen bei der Er-

1108 Vgl. Grambeck in: BeckOK UStG, § 3a Rn. 243.1.

mittlung des Schwellenwertes konfrontiert. Diese greifen jedoch bei den zu untersuchenden Geschäftsmodellen nicht. Denn im Rahmen des hier zu untersuchenden tauschähnlichen Umsatzes bestimmt sich der Wert der eigenen Leistung gemäß § 10 Abs. 2 S. 2, 3 UStG nach dem Wert des anderen Umsatzes abzüglich der Umsatzsteuer. Entsprechend ist im Rahmen der Umsatzgrenze der jeweilige Nettowert der erhaltenen Leistung, also des Nutzungsrechtes an den Daten zu beurteilen. Zur Bestimmung dessen ist der Wert anzusetzen, den der Empfänger selbst der zu beziehenden Leistung, also dem Nutzungsrecht netto beimisst.¹¹⁰⁹ Konkret auf das zu untersuchende Unternehmen bezogen heißt dies, dass die Summe der innergemeinschaftliche Außenumsätze sich auf Seiten des Leistungserbringers bereits ohne Umsatzsteuer bestimmt, da dieser seine Ausgangsumsätze aufgrund des Charakters als tauschähnlicher Umsatz netto bestimmt. Ein Konflikt aufgrund der verschiedenen Steuersätze innerhalb der europäischen Union tritt dementsprechend nicht ein.

Erhöhter Verwaltungsaufwand ergibt sich durch das vorliegende Untersuchungsmodell somit nicht. Jedoch kann es durch die Einbeziehung der erbrachten Leistungen in die Berechnung des Schwellenwertes dazu kommen, dass Unternehmen die durch andere als die hier zu untersuchenden Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 5 S. 2 UStG bisher nicht die Grenze überschritten haben, diese bei Berücksichtigung der untersuchten Leistungen überschreiten und dementsprechend die sich hieraus ergebenden Folgen zu berücksichtigen haben.

Folge des Unterschreitens des Schwellenwertes ist, dass die Ortsbestimmung sind im Rahmen der nicht für ein Unternehmen bezogenen Leistung nicht nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG bestimmt. Vielmehr werden sämtliche Umsätze unterhalb von 10.000 € nach der allgemeine Auffangbestimmung des § 3a Abs. 1 UStG im Sitzland des Leistungserbringers besteuert. Dem Unternehmer steht es allerdings gemäß § 3a Abs. 5 S. 4 UStG, mit einer Bindungswirkung von zwei Jahren nach § 3a Abs. 5 S. 5 UStG, frei zu einer Besteuerung nach § 3a Abs. 5 UStG auch bei Unterschreiten des Schwellenwertes zu optieren. Neben der Bestimmung des Ortes hat die Überschreitung des Schwellenwertes zudem Auswirkung auf die Art der Steuererhebung. Denn bestimmt sich der Ort nach § 3a Abs. 5 UStG findet auf die jeweiligen Umsätze das sogenannte (M)OSS-Verfahren ((Mini)-One-Stop-

1109 BFH v. 25.04.2018 – XI R 21/16, BStBl. II 2018, 505.

Shop-Verfahren) des § 18h UStG Anwendung, bei einer Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 1 UStG hingegen nicht.¹¹¹⁰

In die Berechnung der innergemeinschaftlichen Außenumsätze fallen zudem nur solche auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen, welche nicht für das Unternehmen eines Unternehmers erbracht werden. Folglich ist in diesem Zusammenhang erneut zwischen den Umsätzen mit und ohne übermittelter Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu unterscheiden. Während die im Grundsatz einheitliche Ortsbestimmung, unabhängig von der Kategorie des Leistungsempfängers, somit bei der nicht unternehmensbezogenen Leistungserbringung von dem weiteren Merkmal des Überschreitens der Umsatzgrenze abhängt, verbleibt es bei der Ortsbestimmung im Rahmen von unternehmensbezogenen Leistungen bei dem vorgenannten Kriterium.

Ob der entsprechende Schwellenwert überschritten ist, muss für jeden durch den Leistungserbringer erbrachten Umsatz gesondert beurteilt werden. In diese Beurteilung spielt insbesondere auch der Wert des durch den einzelnen Nutzer eingeräumten Nutzungsrechtes an dessen Daten eine Rolle.¹¹¹¹ Für die weitere Beurteilung wird zunächst unterstellt, dass das zu untersuchende Geschäftsmodell den Schwellenwert im jeweiligen Leistungsstaat überschreitet und somit die Ortsbestimmung der erbrachten Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich sich weiterhin nach § 3a Abs. 5 UStG richtet. In der Praxis wird die Überschreitung des Umsatzschwellenwertes stark von der Größe des die Plattform betreibenden Unternehmens und dem zu ermittelnden Wert der Bemessungsgrundlage der erbrachten Umsätze abhängen.

D. Feststellung der Steuerpflicht der erbrachten Leistung

Resümierend lässt sich an dieser Stelle festhalten, dass durch das die Plattform betreibende Unternehmen eine sonstige Leistung in Form der Einräumung eines Nutzungsrechtes an den jeweiligen Nutzer erbracht wird. Dieser erbringt seine notwendige Gegenleistung ebenfalls als sonstige Leistung, indem er dem Unternehmen ein Nutzungsrecht an seinen während der Nutzung entstehenden Daten einräumt. Der Bezug der sonstigen Leistung

1110 Vgl. zu den Besonderheiten der Steuererhebung im (M)OSS-Verfahren und den verfahrensrechtlichen Folgen Kapitel 4 F.III.

1111 Vgl. für die Bewertung der Nutzerdaten Kapitel 4 E.

liegt immer dann im Inland, wenn der Nutzer sich in diesem aufhält. Das Unternehmen, welches die Steuerbarkeit des jeweiligen Umsatzes zu überprüfen hat, bestimmt den Ort in unionsrechtskonformer Auslegung des Art. 24b lit. b) MwStVO. Die durch das Unternehmen erbrachte Leistung ist somit vom Grundsatz her steuerbar im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Eine Steuerbefreiung nach den § 4 ff. UStG ist zudem nicht einschlägig. Diese würde zudem auch das Untersuchungsziel, nämlich die möglichst faire und gerechte Besteuerung der digitalen Geschäftsmodell, konterkarieren, sodass auch aus rechtspolitischen Gründen von der Einführung einer solchen abzuraten ist. Die Besteuerung der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung richtet sich nach dem allgemeinen Regelsteuersatz der Mitgliedsstaaten und beträgt für Deutschland gemäß § 12 Nr. 1 UStG 19 %.¹¹¹²

E. Bemessungsgrundlage

Nachdem nun feststeht, dass die im Rahmen des Untersuchungsmodells erbrachte sonstige Leistung des Unternehmers als tauschähnlicher Umsatz i.S.d. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG sowohl steuerbar als auch steuerpflichtig ist, gilt es nun in einem nächsten Schritt die Bemessungsgrundlage für die tatsächliche Steuererhebung zu bestimmen. National richtet sich die Bestimmung der Bemessungsgrundlage grundsätzlich nach § 10 UStG. So regelt § 10 Abs. 1 S. 1 UStG die Bemessungsgrundlage für eine sonstige Leistung, welche sich nach dem jeweiligen Entgelt bemisst. Entgelt ist gemäß § 10 Abs. 1 S. 2 UStG alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Leistende vom Leistungsempfänger erhält. Konkretisiert wird der Entgeltbegriff im Rahmen des tauschähnlichen Umsatzes durch § 10 Abs. 2 S. 2 UStG, wonach der Wert des jeweiligen Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz gilt. Die geschuldete Umsatzsteuer darf jedoch nicht mit in das Entgelt einbezogen werden (§ 10 Abs. 2 S. 3 UStG). Auf europäischer Ebene bilden die Art. 72 ff. MwStSystRL das Grundgerüst für die Bestimmung der Bemes-

1112 Vgl. unionsrechtliche Vorgabe in Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen. Bei den hier zu untersuchenden Geschäftsmodellen ergibt sich insoweit auch keine Möglichkeit einer Ungleichbehandlung zu physisch erbrachten Leistungen, wie diese etwa im Bereich der Lieferung von E-Books möglich wäre (vgl. hierzu EuGH v. 05.03.2015 – C-479/13, *Kommission v. Frankreich*, ECLI:EU:C:2015:141 und EuGH v. 07.03.2017 – C-390/15, *RPO*, ECLI:EU:C:2017:174), da die zu untersuchenden Leistungen gerade nicht in physischer Form möglich sind.

sungsgrundlage. Eine eigenständige Regelung für tauschähnliche Umsätze findet sich in dieser nicht, jedoch ist auch hier die Ausgangsgrundlage die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach dem Wert der Gegenleistung.

Während die gesetzliche Bestimmung zunächst klar erscheint, ergeben sich in der praktischen Anwendung jedoch einige Herausforderungen. Grundsätzlich kongruent zur Bestimmung des „Normalwertes“ nach Art. 72 MwStSystRL, als typisiertes Entgelt, wurde nach deutschem Verständnis der gemeine Wert, also der Wert, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei der Erbringung der Leistung erzielt worden wäre (§ 9 Abs. 2 BewG), der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage berücksichtigt.¹¹¹³ Entsprechend ging auch der BFH lange Zeit davon aus, dass der Wert der Gegenleistung nach objektiven Maßstäben zu bestimmen sei und etwaige zwischen den Vertragsparteien geschlossenen Abreden unerheblich seien.¹¹¹⁴ Der EuGH hingegen bestimmt den Gegenwert seit dem erstmaligen Urteil in der Sache „Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats“¹¹¹⁵ nach dem subjektiven Wert, also aus der Sicht des jeweiligen Leistenden.¹¹¹⁶ Der BFH sieht seine eigene Rechtsprechung durch den EUGH als „überholt“¹¹¹⁷ an und verwendet für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage zumindest seit dem Jahr 2002 ebenfalls den subjektiven Wert.¹¹¹⁸ Das Entgelt soll im Rahmen von tauschähnlichen Umsätze somit nach dem Wert bestimmen werden, den der Empfänger der Leistung, die er beziehen will, beimitst und aus diesem Grund auch selbst aufwenden will.¹¹¹⁹ Hierzu ist auf die Ausgaben (einschließlich der Nebenleistungen) des Gegenleistungsempfängers abzustellen.¹¹²⁰

1113 Vgl. *Schuhmann* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 10 Rn. 370; *Theiler* in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, § 10 Rn. 193; *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2267 (2269).

1114 BFH v. 12.11.1987 – V B 52/86, BStBl. II 1988, 156; BFH v. 24.11.1988 – V R 30/83, BStBl. II 1989, 210.

1115 EuGH v. 05.02.1981 – C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, ECLI:EU:1981:38.

1116 EuGH v. 23.11.1988 – C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*; EuGH v. 02.06.1994 – C-33/93, *Empire Stores*, ECLI:EU:C:1994:225; EuGH v. 03.07.2011, C-380/99, *Bertelsmann*, ECLI:EU:C:2001:372; zur Darstellung der Urteile *Lippross*, UR 2017, 821 (823).

1117 BFH v. 16.04.2008 – XI R 56/06, BStBl. II 2008, 909.

1118 BFH v. 01.08.2002 – V R 21/01, BStBl. II 2003, 438; BFH v. 16.04.2008 – XI R 56/06, BStBl. II 2008, 909; BFH v. 25.04.2018 – XI R 21/16, BStBl. II 2018, 505.

1119 BFH v. 25.04.2018 – XI R 21/16, BStBl. II 2018, 505.

1120 BFH v. 25.04.2018 – XI R 21/16, BStBl. II 2018, 505.

Würde man diese Wertermittlung auf das zu untersuchende Geschäftsmodell anwenden, wären der Wert der Nutzerdaten mit den Ausgaben des Unternehmens zu bemessen, die diesem für den Erhalt der Daten anfallen. Erfasst würden die Entwicklungs- und Personalkosten im Zusammenhang mit dem Betrieb der jeweiligen Plattform. Da gerade im laufenden Betrieb, dem Unternehmen jedoch nur Ausgabe für Weiterentwicklung entstehen und auch der Betrieb der Plattform nicht unbedingt betreuendes Personal benötigt, dürften die Entwicklungs- und Personalkosten im Endeffekt gegen null tendieren. Daneben wären noch die laufenden Verwaltungskosten, insbesondere Aufwendungen für den Unterhalt von Servern zum Betrieb der Plattform/App sowie für Marketingkosten zu berücksichtigen. Die zu berücksichtigenden Aufwendungen des Unternehmens müssten sodann auf die jeweiligen Nutzer verteilt werden, wodurch die Kosten je geringer werden, desto mehr Nutzer die jeweilige Plattform nutzen. Entsprechend würde der Wert des Nutzungsrechtes von der Größe der jeweiligen Plattform sowie deren technologischer Entwicklung abhängen. Je höher der technologische Entwicklungsstand der Plattform wäre, desto geringer werden die tatsächlichen Kosten zum Betrieb dieser, sodass der Wert der Nutzerdaten und entsprechend der Wert des Umsatzes, abnehmen würde. Wie jedoch bereits im Eingangskapitel aufgezeigt wurde,¹¹²¹ sind Nutzungsrechte an den Daten für den Betrieb der Plattform elementar und werden umso wichtiger, desto technologisch eigenständiger die Plattform ist. Insoweit ermöglichen erst die eingehenden Nutzerdaten, dass der Algorithmus entsprechende Netzwerk- und Skaleneffekte herstellen und seine Leistung in der angebotenen Form erbringen kann. Somit stellen zumindest die in der Vergangenheit durch die Plattform erhaltenen Nutzerdaten Eingangsleistungen für die im konkreten Leistungszeitpunkt durch den Algorithmus erbrachte Leistung dar, die mit in die Bemessungsgrundlage einzupreisen wären. Dementsprechend erscheint die Bestimmung der Bemessungsgrundlage mit dem subjektiven Wert nicht mit dem tatsächlichen wirtschaftlichen Geschehen vereinbar zu sein.

Zudem erscheint auch die Begründung des BFH in sich nicht schlüssig. Denn vergleicht man die zur Bestimmung des Entgeltes nach subjektiven Kriterien maßgebliche Definition des BFH „... der Wert, den der Empfänger der Leistung beimisst, die er beziehen will, [...] den er zu diesem Zweck

1121 Kapitel I B.

aufzuwenden bereit ist.¹¹²² mit der Definition des gemeinen Wertes im Sinne des § 9 Abs. 2 S. 1 BewG als den Betrag, den ein potenzieller Käufer einem Wirtschaftsgut aufgrund seiner Beschaffenheit unter Beachtung der Verwertungsmöglichkeiten als angemessenen Wert beilegt,¹¹²³ lassen sich inhaltlich keine Unterschiede in den jeweiligen Definitionen feststellen. Während es sich bei dem gemeinen Wert jedoch um einen objektiven Wert handelt,¹¹²⁴ soll die inhaltsgleiche Definition nach Auffassung des BFH im Rahmen des Umsatzsteuerrechtes zu einer subjektiven Bemessung führen. Eine Möglichkeit zur Begründung dieser Divergenz wäre, dass der BFH im Rahmen der Bestimmung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage von einem Preis ausgeht, also dem Betrag, der zwischen den Vertragsparteien tatsächlich ausgehandelt worden ist.¹¹²⁵ Aber auch ein solcher Ansatz geht fehl. Denn zwei sich in einem freien Markt gegenüberstehende Handelspartner richten sich bei der Bestimmung des Wertes der gegenseitig zu erbringenden Leistungen nicht an den eigenen Kosten, sondern an dem zu erzielenden Marktpreis aus. Dieses verdeutlicht auch folgendes Beispiel:

Beispiel 1:

Der Weinhändler W bietet dem Frisör F eine Flasche Wein (Einkaufspreis 10 €; Netto-Verkaufspreis 20 €) im Gegenzug gegen einen Haarschnitt an (entstehende Aufwendungen 1 €; tatsächlicher Netto-Preis 20 €).

Aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise stehen sich hier zwei objektiv gleichwertige Leistungen gegenüber und W und F würden auch jeweils den Preis entsprechend festlegen. Die umsatzsteuerliche Bemessung mit dem objektiven Wert würde beide Leistungen gleich behandeln und jeweils 20 € als Bemessungsgrundlage ermitteln. Erfolgt jedoch eine Bewertung der Leistungen nach dem subjektiven Ansatz stehen die Bemessungsgrundlagen in einem Missverhältnis zueinander, als dass F seine Leistung lediglich mit den eigenen Aufwendungen, entsprechend dem 1 € zu bemessen hätte, W hingegen als Bemessungsgrundlage 10 € ansetzen müsste. Ein entsprechendes Handeln würden die beiden Parteien zu diesen Werten jedoch nicht eingehen. Der Ansatz mit der subjektiven Theorie führt daher zu nicht dem Wirtschaftsleben entsprechenden Festsetzungen.

1122 BFH v. 25.04.2018 – XI R 21/16, BStBl. II 2018, 505.

1123 RFH v. 14.12.1927 – VI A 802/27, RFHE 22, 309; BFH v. 01.04.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569; BFH v. 10.11.2004 – II R 69/01, BStBl. II 2005, 259.

1124 Grootens in: *Lippross/Seibel*, § 9 BewG, Rn. 8; *Halaczinsky* in: *Rössler/Troll*, BewG, § 9 Rn. 8.

1125 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 29.

Fraglich ist daher, ob zur Bestimmung des Wertes der Gegenleistung verallgemeinernd auf die subjektive Wertermittlung abgestellt werden kann. Betrachtet man die Urteile des EuGHs genauer, so lässt sich zunächst feststellen, dass in den zugrundeliegenden Sachverhalten die bezogenen Dienstleistungen jeweils keinen Marktwert hatten, auf welchen für die Bewertung zurückgegriffen werden konnte.¹¹²⁶ Dieses ergab sich in den Fällen bereits dadurch, dass es für die dargebrachten Dienstleistungen keinen eigenständigen Markt, im Sinne eines gewöhnlichen Geschäftsverkehrs, als dem freien Handeln unter Beachtung der marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage,¹¹²⁷ gab. Liegt ein solcher gewöhnlicher Geschäftsverkehr nicht vor, so kann auch ein in diesem erzielbarer Preis nicht ermittelt werden, sodass es gerade an der Grundvoraussetzung für eine objektive Wertermittlung mit dem gemeinen Wert fehlt.¹¹²⁸ In Ermangelung einer solchen Möglichkeit erscheint der Rückgriff auf die getätigten Aufwendungen des Leistungsempfängers zur Bestimmung des Entgeltes auch gerechtfertigt. Kann jedoch ein Marktwert für die erbrachte Leistung festgestellt werden, würde der eigentliche Belastungsgrund der Mehrwertsteuer konterkariert, wenn nicht auf die durch einen freien Marktteilnehmer zum Erhalt der Leistung nötigen Aufwendungen, sondern auf die zur Erbringung der Leistung dem Leistungserbringer entstandenen Aufwendungen abgestellt werden würde.¹¹²⁹ Insbesondere ist die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach dem subjektiven Wert, wie im *Beispiel 1* aufgezeigt, auch dann problematisch, wenn die erbrachte Leistung überwiegend auf einem eigenständigen Tätigwerden des Unternehmers beruht. Während eine Dienstleistung im Rahmen einer Erbringung gegen Entgelt der Umsatzsteuer unterliegen würde, wäre dann faktisch keine oder nur eine marginale Umsatzbesteuerung durchzuführen, wenn das Entgelt durch die Erbringung einer gleichwertigen Leistung ersetzt werden würde.¹¹³⁰ Im Ergebnis würde die Bestimmung der Bemessungsgrundlage von der zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger abgeschlossenen Vereinbarung abhängig sein. Vereinbaren diese ihre jeweilige Leistungserbringung gegen ein in Geld zu zahlendes Entgelt so gilt dieser den objektiven Wert widerspiegelnde Betrag als Bemessungsgrundlage für den

1126 *Lippross*, UR 2017 821, (824); *Spilker*, UStB 2019, 212.

1127 BFH v. 28. II. 1980 – III R 86/78, BStBl. II 1981, 353.

1128 Vgl. *Grootens* in: *Lippross/Seibel*, § 9 BewG Rn. 8; *Immes* in: *Wilms/Jochum*, BewG, § 9 Rn. 5.

1129 *Spilker*, UStB 2019, 212 (213).

1130 *Lippross*, UR 2017, 821, (825); *Spilker*, UStB 2019, 212 (213).

Umsatz. Dieses gilt auch dann, wenn die beiden Parteien nachträglich eine Aufrechnung der sich gegenüberstehenden Forderungen erklären würden, wodurch faktisch die gleiche Abwicklung wie bei einem tauschähnlichen Vorgang begründet werden würde. Die umsatzsteuerlichen Folgen wären jedoch unterschiedlich. Dieses ist weder mit den Regeln des Mehrwertsteuersystems vereinbar, noch kann eine solche Bestimmung gleichheitsrechtlich gerechtfertigt werden. Im Ergebnis läge die Bemessungsgrundlage daher vollständig im Gestaltungsspielraum des Steuerpflichtigen. Die verallgemeinernde Annahme des BFH, der Wert der Gegenleistung sei im Rahmen von tauschähnlichen Umsätzen zwingend mit dem subjektiven Wert zu bemessen, kann daher keinen Bestand haben und ist insbesondere aus den vorgenannten Gründen nicht tragfähig.

Das zur Bemessung des Umsatzes im Rahmen eines Tausches oder tauschähnlichen Umsatzes bei Existenz eines Marktwertes auf diesen abzustellen ist, hat der EuGH nunmehr in der Rechtsache „A Oy“¹¹³¹ entschieden. Dieses gilt auch dann, wenn der Wert bei Ausführung der Dienstleistung noch nicht feststeht.¹¹³² Ein nachfolgendes BFH-Urteil ist noch nicht erfolgt, jedoch dürfte dieser seine Rechtsprechung als erneut durch den EuGH „überholt“ ansehen müssen, sodass ein Rückfall zur alten Rechtsprechung anzunehmen wäre. Eine solche würde auch wieder mit dem Gesetzeswortlaut und dem Zweck des Mehrwertsteuerrechts vereinbar sein. Der Grundsatz der Bemessung nach dem objektiven Wert wird jedoch dann nicht anzunehmen sein, wenn der Gegenleistung kein monetärer Gegenwert zugewiesen werden kann, es für die erbrachte Leistung entsprechend kein gewöhnliches Marktgeschehen gibt, aus welchem sich ein objektiver Marktwert, ggf. im Wege einer sachgerechten Schätzung, ermitteln lässt. In diesen Fällen kann die Bemessungsgrundlage der erbrachten Leistung sich nur durch die von dem Leistungsempfänger zum Erhalt der Leistung getätigten Aufwendungen und somit nach dem subjektiven Wert bestimmen.

Die Beurteilung, ob die Bemessungsgrundlage sich nach dem objektiven oder subjektiven Wert der Gegenleistung bestimmt ist daher davon abhängig, ob für die erbrachte Gegenleistung, die Einräumung des Nutzungsrechtes an den während der Nutzung der Plattform entstandenen Daten, ein im allgemeinen Marktgeschehen ermittelbarer Marktpreis vorhanden ist.

1131 EuGH v. 10.01.2019 – C-410/17, *A Oy*, ECLI:EU:C:2019:12.

1132 EuGH v. 10.01.2019 – C-410/17, *A Oy*, ECLI:EU:C:2019:12.

I. Existierender Marktwert für Nutzerdaten

Zu überprüfen ist, ob ein Marktwert für die Nutzerdaten, genauer für die Einräumung des Nutzungsrechtes, an den während der Nutzung entstehenden Daten existiert. Ausgangsgrundlage hierfür ist zunächst, dass ein Markt, sprich ein gewöhnlicher Geschäftsverkehr für diese Nutzungsrechte, existiert. Denn nur wenn ein Markt für die Nutzungsrechte existiert, besteht auch ein Marktpreis, als der auf dem Wettbewerbsmarkt vorherrschende Preis.¹¹³³ Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr gilt steuerrechtlich jeder Handel, der sich nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und in welchem jeder Vertragspartner freiwillig und in Wahrung seiner Interessen handelt.¹¹³⁴ Wirtschaftswissenschaftlich wird ein Markt als die Ansammlung von Käufern und Verkäufern definiert, die durch eine (tatsächliche oder potenzielle) Interaktion Einfluss auf den Preis eines Produktes ausüben.¹¹³⁵ Maßgebliches Merkmal ist dabei der freie Zugang zu sowie der kostenfreie Austritt aus dem Markt.¹¹³⁶ Notwendige Voraussetzung ist also ein marktfähiges Produkt. Marktfähige Produkte sind dabei als jegliche Handelsgüter zu qualifizieren, über die ein gegenseitiger Vertrag abgeschlossen werden kann, wodurch jede Partei gleichzeitig Gläubiger und Schuldner wird.¹¹³⁷ Während das klassische wirtschaftswissenschaftliche Marktmodell, ausgehend von der vorstehenden Definition, den gegenseitigen Vertrag als Kaufvertrag iSd § 433 ff. BGB einordnet, müssen aufgrund der Weiterentwicklungen des Wirtschaftslebens sämtliche gegenseitigen Verträge einbezogen werden. Denn neben dem Markt für handhabbare Gegenstände, als Sachen in § 90 BGB definiert, gibt es auch Märkte für Dienstleistungen und immaterielle Wirtschaftsgüter. Eine zu enge Begrenzung des Begriffs des marktfähigen Produktes würde der sich fortentwickelnden Wirtschaft nicht gerecht werden und einem Ausschluss neuer Wirtschaftsformen gleichkommen. Auszeichnend für ein marktfähiges Produkt ist vielmehr, dass dieses von einer oder mehreren Personen in rivalisierender Art und Weise angeboten wird und sich für dieses Produkt eine Nachfrage ergibt. Diese Nachfrage kennzeichnet sich wiederum dadurch, dass mehrere Personen rivalisierend um das angebotene Produkt

1133 *Pindyck/Rubinfeld*, Mikroökonomie, S. 30.

1134 BFH v. 28.11.1980 – III R 86/78, BStBl. II 1981, 353; BFH v. 07.12.1979 – III R 45/77, BStBl. II 1980, 234; BFH v. 14.02.1969 – III 88/65, BStBl. II 1969, 395.

1135 *Pindyck/Rubinfeld*, Mikroökonomie, S. 29.

1136 *Wied-Nebbling*, Markt- und Preistheorie, S. 5.

1137 *Stadler* in: *Jauernig*, BGB, § 311 Rn. 12.

in Konkurrenz stehen. Ausgehend von der Qualität und Quantität des angebotenen Produktes und der Nachfrage bestimmt sich sodann die wirtschaftliche Verwertbarkeit des Produktes. Fehlt es dem Produkt an dem Merkmal der Nachfrage oder der beidseitigen Rivalität (sprich bietet nur eine Person das Produkt an und wird dieses auch nur von einer Person nachgefragt) fehlt es dem Produkt an seiner Marktgängigkeit.

Bezugnehmend auf das zu untersuchende Geschäftsmodell ist daher zu überprüfen, ob die Nutzungsrechte an den personenbezogenen Daten des Nutzers als Produkt wirtschaftlich verwertet werden können und insoweit marktfähig sind. Anlehnend an § 31 Abs. 1 S. 1 UrhG kann über das an den Daten zustehende Recht verfügt werden und dieses einem anderen als Nutzungsrecht überlassen werden. Der Anspruch auf die Einräumung des Nutzungsrechtes, als Verpflichtungsgeschäft, ergibt sich aus einem den allgemeinen Regeln des Zivilrechts folgenden Verpflichtungsgeschäft iSd § 241 BGB.¹¹³⁸ Dieses Verpflichtungsgeschäft, welches einen schuldrechtlichen Vertrag eigener Art darstellt,¹¹³⁹ wird in der Regel als gegenseitiger Vertrag ausgestaltet, mit welchem dem „Käufer“ neben der Einräumung des Anspruchs auf die Einräumung des Nutzungsrechtes auch die Verpflichtung zur Zahlung eines „Kaufpreises“ auferlegt wird. Das einmal übertragene Nutzungsrecht kann gemäß § 34 Abs. 1 UrhG, in Teilen, auch weiter übertragen werden, sofern die Zustimmung des Urhebers des Rechtes, vorliegend also des Nutzers, als Datenersteller, gegeben ist. Eine solche Zustimmung kann bereits mit Erteilung des Nutzungsrechtes erteilt werden und ist nicht formgebunden.¹¹⁴⁰ In der Regel werden entsprechende Zustimmungen zulässigerweise bereits in den allgemeinen Geschäftsbedingungen zur Nutzung der Plattform erteilt.¹¹⁴¹

Die im Rahmen des gegenseitigen Vertrages übertragenen Nutzungsrechte an den Nutzerdaten müssten auch wirtschaftlich verwertet werden können, insbesondere muss sowohl auf Angebots-, als auch auf Nachfrageseite eine Rivalität vorhanden sein. Durch die Nutzungsrechte an den Daten werden dem Nutzungsberechtigten verschiedene Informationen über den Ersteller der Daten zur eigenständigen weiteren Nutzung zur Verfügung gestellt. Der inhaltliche Umfang der übermittelten Daten kann sich dabei in

1138 Schulze in: Dreier/Schulze, UrhG, § 31 Rn. 15.

1139 Schulze in: Dreier/Schulze, UrhG, § 31 Rn. 15

1140 Soppe in: BeckOK UrhG, § 34 Rn. 8.

1141 Vgl. Nutzungsbedingungen von Facebook <https://de-de.facebook.com/legal/terms>; zuletzt abgerufen am 13.12.2022 unter Punkt 3.3.

der Übermittlung des Namens und ggf. einer E-Mailadresse des Erstellers erstrecken, sich jedoch auch umfangreicher ausgestalten und Aufschlüsse über die demografischen Daten, persönliche Präferenzen und Interessen des Datenerstellers geben. Gerade letztgenannte Daten können eingesetzt werden, um als Grundlage für gezielte personalisierte Werbung zu dienen. Verfügt ein Anbieter über die Nutzungsrechte an den Daten, kann er diese einem Werbetreibenden einer bestimmten Produktkategorie anbieten, damit dieser gezielt Werbung schalten kann. Entweder tritt der Nutzungsrechte als Zwischenhändler auf, sammelt also entsprechende Daten und bietet diese einem Werbetreibenden zum Kauf an. Oder der Nutzungsrechte fungiert als Vermittler, gibt das Nutzungsrecht an den Daten also nicht weiter, sondern bietet dem Werbetreibenden die Möglichkeit einer datenbasierten personalisierten Werbungsschaltung an. Der Werbetreibende selbst erhält entsprechend nur eine Information über die Anzahl der geschalteten Werbeanzeigen (ggf. versehen mit einer Klassifizierung)¹¹⁴², jedoch nicht die mit den Nutzungsrechten verbundenen Daten. In beiden Fällen stellen jedoch die Nutzungsrechte an den Nutzerdaten die Grundlage für die weitere wirtschaftliche Tätigkeit dar.

Denkbar wäre zwar auch eine direkte Interaktion zwischen dem Nutzer und dem Werbetreibenden. Eine solche erfolgt in der Regel jedoch nicht, da sowohl der Werbetreibende einseitig nicht weiß, welcher Nutzer entsprechend für seine Produkte empfänglich ist und die Nutzerdaten, wenn der Nutzer selbst Interesse an den Produkten des Werbetreibenden bekundet, dann nicht mehr von Interesse sind, da die Interessenbekundung eine weitere Werbung obsolet werden lässt. Zur Verknüpfung des Werbeschaltenden und des Werbeempfängers, dem Datenersteller/Nutzer, sind dementsprechend Intermediäre (sog. Datenbroker) notwendig, die in einem ersten Schritt die Nutzungsrechte an den Nutzerdaten erwerben und in einem weiteren Schritt dann gezielt an Werbetreibende herantreten können und die Nutzerdaten im Rahmen der erhaltenen Nutzungsrechte weitergeben und veräußern können oder wiederum auch selbst für die Schaltung der Werbung als Intermediär auftreten können. Entsprechend ist es zumindest für den Intermediär möglich, die Nutzungsrechte an den erzeugten Daten des Nutzers wirtschaftlich zu verwerten. Dieses ist sowohl

1142 Vgl. hierzu die Datenrichtlinie von Facebook im Zusammenhang mit der Datenüberlassung an Werbetreibende (abrufbar unter: <https://www.facebook.com/about/privacy/update>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022).

durch die direkte Veräußerung an die Werbetreibenden als aber auch an einen weiteren Intermediär möglich.

Ausgehend von der Grundhypothese, dass das zu untersuchende Geschäftsmodell nicht nur von einem, sondern mehreren Unternehmen betrieben wird,¹¹⁴³ besteht auf Anbieterseite eine Rivalität, da aufgrund einer Nutzung der jeweiligen Plattform die Nutzungsrechte für entstandene Nutzerdaten zwar in der Quantität und Qualität zwischen den Unternehmen abweichen können, im Ergebnis aber in Bezug auf den Inhalt der durch den jeweiligen Nutzer bereitgestellten Daten deckungsgleich sind. Insoweit stehen die Datenbroker als Anbieter der Nutzungsrechte an den Daten zu Zwecken der Schaltung der Werbung in einer Konkurrenz zueinander. Eine Rivalität besteht daneben auch auf Nachfrageseite, als dass die Werbetreibenden je nach Art der Werbeschaltung, insbesondere auch in Abhängigkeit von dem zu bewerbenden Produkt, ihre Nachfrage auf bestimmte Dateninhalte der Nutzungsrechte richten und je nach Umfang und Spezialität der Nutzungsrechte zueinander in Konkurrenz treten. Die Voraussetzungen der Marktgängigkeit und der Existenz eines Marktes für Nutzungsrechte an den Nutzerdaten sind daher auf theoretischer Ebene geben.

Dass ein solcher Markt tatsächlich existiert, wird durch die erzielten und in den jeweiligen Quartalsberichten der maßgeblichen Unternehmen benannten Erträge aus der Schaltung der Werbung über Nutzerdaten deutlich.¹¹⁴⁴ Insoweit bilden die Nutzungsrechte an den Daten und deren Marktgängigkeit die Ausgangslage und Basis für die erzielten Gewinne der als Datenbroker agierenden Unternehmen im zu untersuchenden Geschäftsmodell. Im Rahmen von innovativen Geschäftsmodellen wird zudem eine eigenständige wirtschaftliche Nutzbarmachung von Nutzerdaten durch den Nutzer selbst als Datenbroker erprobt.¹¹⁴⁵

Aber selbst ohne eine eigenständige Rolle als Datenbroker kann der Nutzer selbst als am Markt agierend angesehen werden. Denn dieser begründet bereits auf der Ursprungsstufe der Nutzungsrechte, nämlich durch das Angebot des Nutzers zur Einräumung des Nutzungsrechtes an

1143 Praktische Beispiele sind z.B. Facebook Inc. (Facebook und Instagram); Alphabet Inc. (Google und Youtube); Pinterest Inc. (Pinterest); ByteDance (TikTok).

1144 Vgl. hierzu beispielsweise Quartalsbericht von Facebook, welcher unter der Bezeichnung als ARPU (average revenue per user) den Gewinn des Unternehmens berechnet und in die Kategorie „Ad Revenue“ und „other Revenue“ gliedert.

1145 So ermöglicht das Start-Up „BitsAbout.Me“ (<https://bitsabout.me/de/>; zuletzt abgerufen am 13.12.2022) die Monetarisierung und Bündelung der eigenen Nutzerdaten.

den Daten gegenüber dem die Plattform betreibenden Unternehmen, die Marktgängigkeit der Nutzungsrechte. Im Rahmen der Übertragung des Nutzungsrechtes steht der jeweilige Nutzer seinerseits in Konkurrenz mit den anderen Nutzern der Plattform. Über seinen persönlichen Einfluss auf die Qualität und Quantität seines Nutzungsrechtes kann er eigenständig auf den Wert des Nutzungsrechtes Einfluss nehmen und sich mit den Daten an die verschiedenen Unternehmen wenden. Die Nachfrage seitens dieser Unternehmen nach den Daten steuert sich zum einen über den eigenständigen Algorithmus zur Sammlung der Daten und zum anderen über das angebotene „kostenlose“ Produkt der Plattform. Denn je mehr Vorteile diese dem Nutzer bietet, desto mehr „wertige“ Nutzungsrechte ist dieser wiederum bereit an das Unternehmen zu übertragen. Insoweit wird die Qualität und Quantität der eingeräumten Nutzungsrechte bereits auf dieser Stufe in ein Marktgeschehen eingebunden, welches durch die unterschiedlichen Plattformen auf der Nachfrageseite und der Bereitschaft des Nutzers zur Einräumung der Nutzungsrechte auf der Angebotsseite beidseitig rivalisierend bestimmt wird.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die Nutzungsrechte an den während der Nutzung entstehenden Daten ein marktfähiges Produkt darstellen. Dieses gilt sowohl auf der ersten Stufe, der Begründung des Nutzungsrechtes während der Nutzung und zeitgleichen Übertragung auf den Datenbroker, als auch auf der zweiten Stufe, der Verwertung des Nutzungsrechtes durch den Datenbroker selbst. Für die Nutzungsrechte besteht ein funktionierender Markt, sodass dem jeweiligen Nutzungsrecht ein Marktpreis beizulegen ist. Dieser Marktwert bestimmt sich nach der Qualität und Quantität der angebotenen Daten und der Nachfrage durch den Datenbroker beziehungsweise den Werbetreibenden auf den späteren Stufen.

II. Berechnung des Marktwertes von Nutzerdaten

Zwar kann mit Sicherheit gesagt werden, dass ein Marktpreis für die Nutzungsrechte an den Daten besteht, da die dem Untersuchungsmodell zugrundeliegenden Unternehmen höchst profitabel agieren und Umsätze aus Werbungschaltung im hohen Millionen- beziehungsweise niedrigen

Milliardenbereich erzielen¹¹⁴⁶ und darüber hinaus auch ein großer Markt des Datenhandels besteht, auf welchem unterschiedliche Nutzerdaten zu verschiedenen Preisen gehandelt werden.¹¹⁴⁷ Was die jeweiligen Nutzungsrechte an den Nutzerdaten im Rahmen des Erwerbs des Nutzungsrechtes wert sind, ist hingegen nicht öffentlich einsehbar. Insoweit muss der Marktwert der Nutzungsrechte an den Nutzerdaten für Zwecke der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage durch objektivierte Maßstäbe bestimmt werden, wobei eine allgemein gültige Methode zur Ermittlung des Wertes von Nutzerdaten zur Zeit noch nicht existiert.¹¹⁴⁸ Hierzu kann auf die zu Zwecke der Bewertung von Wirtschaftsgütern mit dem gemeinen Wert entwickelten Methoden zurückgegriffen werden, da diese stets darauf ausgerichtet sein müssen, nach objektivierten Methoden den Wert zu ermitteln, der im Rahmen einer Veräußerung zu erzielen wäre und darüber den Zuwachs an Leistungsfähigkeit zutreffend abbilden.¹¹⁴⁹

Der Marktpreis wird im Rahmen des Steuerrechtes durch den sogenannten gemeinen Wert bestimmt.¹¹⁵⁰ Entsprechend der allgemeinen Definition des § 9 Abs. 2 S. 1 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Als Wirtschaftsgut gilt dabei jedes Gut, welches Gegenstand des Geschäftsverkehrs sein kann, sodass auch immaterielle Wirtschaftsgüter, wie das hier zu beurteilende Nutzungsrecht an den Daten als Wirtschaftsgut qualifiziert werden kann.¹¹⁵¹ Eine Bewertung mit dem gemeinen Wert kommt jedoch nur dann in Betracht, wenn der Verfügungsberechtigte das Gut auch tatsächlich für den Geschäftsverkehr vorgesehen hat und dieses entweder schon im Geschäftsverkehr ist oder aber jederzeit in diesen gelangen kann.¹¹⁵² Das zu bewertende Nutzungsrecht an den Nutzerdaten wird, wie bereits festgestellt, mit dem Willen des Erstellers bereits bei Nutzung der Plattform in den allgemeinen Geschäftsverkehr gegeben, sodass die Grundvorausset-

1146 Vgl. Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 14.

1147 Vgl. mit einer überblickartigen Darstellung *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2267 (2269); *OECD(2013)*, Exploring the Economics of Personal Data: A Survey of Methodologies for Measuring Monetary Value, S. 26.

1148 *OECD(2013)*, Exploring the Economics of Personal Data: A Survey of Methodologies for Measuring Monetary Value, S. 18; *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158(161).

1149 BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 Rn. 104.

1150 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 2.

1151 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 26.

1152 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 27.

zung für die Bewertung mit dem gemeinen Wert im Sinne des § 9 BewG erfüllt ist.

Die Bewertung eines Wirtschaftsgutes mit dem gemeinen Wert hat rein objektiv zu erfolgen. Subjektiv wertbildende Faktoren sind für die Bewertung des Wirtschaftsgutes mit dem gemeinen Wert daher nicht einzubeziehen.¹¹⁵³ Als Bewertungsmethoden zur Ermittlung des gemeinen Wertes kommen die Vergleichswert-, Ertrags- oder Sachwertmethode in Betracht, wobei der Vergleichswertmethode insbesondere bei existierenden Preisen auf einem aktiven Markt die vorrangige Ermittlungsmethode darstellt.¹¹⁵⁴

Neben der steuerrechtlichen Bestimmung und den in diesem Zusammenhang entwickelten Maßstäben zur Ermittlung des gemeinen Wertes respektive dem Marktpreis wurden auch im Rahmen der Rechnungslegung nach IFRS Methoden zur Ermittlung eines Marktpreises herausgebildet. In diesem Rahmen wird der Marktpreis als Zeitwert (fair-value) bestimmt und wird als maßgeblicher Wert bei der Zugangsbewertung im Rahmen eines Tausches berücksichtigt.¹¹⁵⁵ Das Fair Value eines immateriellen Vermögensgegenstandes wird durch denjenigen Preis bestimmt, der zwischen Marktteilnehmern aufgrund der Marktbedingungen zum Bewertungsstichtag im Rahmen eines Verkaufes zu erzielen wäre.¹¹⁵⁶ Als übliche Bewertungsmethoden werden ein marktbasierter, einkommensbasierter oder kostenbasierter Ansatz angeführt.¹¹⁵⁷ Eine Hierarchie zwischen den Bewertungsmethoden wird durch den Rechnungslegungsstandard nicht selbst vorgeschrieben. Die Methode bestimmt sich vielmehr nach den Umständen des zu bewertenden Wirtschaftsgutes und dem für dieses am besten geeigneten Verfahren.¹¹⁵⁸

1. Bestimmung der zu bewertenden Leistung

Bevor sich allerdings der Frage der maßgeblichen Bewertungsmethode und damit einhergehend der tatsächlichen Wertermittlung des Nutzungsrechtes an den Daten gewidmet werden kann, gilt es zunächst den genauen Ge-

1153 Grootens in: *Lippross/Seibel*, BewG, § 9 Rn. 18 f.; *Halaczinsky* in: *Rössler/Troll*, BewG, § 9 Rn. 14.

1154 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 4.

1155 *Theile* in: *Heuser/Theile*, IFRS, Rn. 14.60 ff.

1156 Zur Definition des Zeitwertes nach IFRS 13.9 *Lübbing/Kühnel* in: Beck'sches IFRS Handbuch, § 2 Rn. 238ff., § 2 Rn. 37; *Wöltje*, IFRS, S. 28.

1157 IFRS 13.62; *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 37.

1158 *Lübbing/Kühnel* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 2 Rn. 258.

gegenstand der zu bewertenden Leistung einzugrenzen. Denn nur wenn der Gegenstand der Bewertung klar definiert ist, kann eine konkrete Wertermittlung für diesen Gegenstand durchgeführt werden.

Die der Bewertung zugrundeliegende Leistung ist die zeitliche Einräumung des Nutzungsrechtes an den durch den jeweiligen Nutzer im Rahmen der Nutzung der Plattform erstellten Daten. Vergleichbar mit einer Lizenzierung oder Einräumung der Nutzungsbefugnis eines Urheberrechtes lassen sich grundsätzlich zwei verschiedene Ansätze zur Vergütung dieses Duldungsrechtes feststellen. Entweder der jeweilige Nutzer bekommt eine über die zu erwartende Nutzungsdauer ermittelte Einmalvergütung oder aber er erhält laufende Erträge aus der Duldung. Betrachtet man das Geschäftsmodell so lässt sich klar feststellen, dass im vorliegenden Fall die zweite Alternative einschlägig ist. Denn als Gegenleistung für seine Duldung bekommt er seinerseits die Möglichkeit zur fortlaufenden Nutzung der Plattform. Die gegenseitigen Nutzungsmöglichkeiten enden daher erst dann, wenn die vertragliche Bindung zwischen dem Nutzer und der Unternehmen beendet werden,¹¹⁵⁹ indem die Nutzungsmöglichkeit einseitig aufgekündigt wird. Es bestehen daher fortwährend Leistungspflichten auf beiden Seiten, die erst über den Zeitraum des Vertragsverhältnis vollständig quantifizierbar sind, sodass ein typisches zivilrechtliches Dauerschuldverhältnis, vergleichbar mit einem Mietverhältnis, gegeben ist.¹¹⁶⁰ Aus dem Umstand der Quantifizierbarkeit der erbrachten Leistungen erst nach Beendigung des Dauerschuldverhältnisses könnte der Schluss gezogen werden, dass die Bewertung ebenfalls erst nach Beendigung des Nutzungsverhältnisses erfolgen könne und insoweit die Ausgangslage für den Bewertungsgegenstand bildet.

Im Rahmen des Umsatzsteuerrechtes finden sich hingegen, insbesondere im Hinblick auf den Entstehungszeitpunktes der Umsatzsteuer, Sonder Vorschriften für die Behandlung von zivilrechtlichen Dauerschuldverhältnissen. Da die durchzuführende Bewertung gerade die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage, welche insoweit die Ausgangslage für die Steuerschuld im Entstehungszeitpunkt bildet, ermitteln soll, gilt es diese Sonder Vorschriften zum Entstehungszeitpunkt bereits im Rahmen der Bewertung zu berücksichtigen. So entsteht die Umsatzsteuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a S. 2, 3 UStG bei Dauerschuldverhältnisse bereits mit Ablauf eines

1159 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rn. 270.

1160 So auch *Ehrke-Rabel*, DStJG 42, S. 406; *Gaier* in: *MüKo BGB*, § 312 Rn. 6.

jeden Voranmeldungszeitraums, wenn die zivilrechtlichen Dauerschuldverhältnisse unter umsatzsteuerlicher Betrachtungsweise in Teilleistungen aufgeteilt werden können.¹¹⁶¹ Demzufolge, muss vorliegend, sofern die umsatzsteuerlichen Voraussetzungen einer Teilleistung gegeben ist, auch nicht der Wert des gesamten Nutzungsverhältnisses ermittelt werden, sondern lediglich der Wert des Nutzungsverhältnisses im aktuellen Veranlagungszeitraum bestimmt werden.

Die Erbringung von Teilleistungen in einem Dauerschuldverhältnis setzt nach nationalem Verständnis voraus, dass die Leistungen wirtschaftlich teilbar sind und das Entgelt gesondert vereinbart wird.¹¹⁶² Hingegen hat der EuGH klargestellt, dass eine Teilleistung im Sinne des Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL lediglich voraussetzt, dass die maßgeblichen auf die Leistung erbrachten Zahlungen aufeinander folgend erbracht werden oder die Art der Leistung zu einer solchen Zahlungsart zumindest Anlass gibt.¹¹⁶³ Auf das Erbringen von wirtschaftlich teilbaren Leistungen kommt es hingegen für die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL nicht an.¹¹⁶⁴ Zwar könnte an eine unionsrechtliche Auslegung der nationalen Regelung gedacht werden. Eine solche kommt vorliegend allerdings nicht in Betracht, da der Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a S. 3 UStG bereits vor der Harmonisierung des europäischen Mehrwertsteuerrechts in das nationale Recht eingefügt worden ist, seitdem unverändert fortbesteht und insoweit auch eindeutig ist.¹¹⁶⁵ Andererseits könnte in die Begründung des EuGHs auch die inzidente Voraussetzung der wirtschaftlich teilbaren Leistung hineininterpretiert werden,¹¹⁶⁶ jedoch erscheint eine solche Interpretation der Entscheidung insbesondere im Hinblick auf den durch den BFH vorgelegten Fall wenig überzeugend. Demnach verbleibt es bei einem Konflikt zwischen deutschem Recht und unionaler Rechtsprechung, Dieser können zwar durch den Steuerpflichtigen mit einer Berufung auf die unmittelbare Anwendbarkeit von Art. 64 MwStSystRL negiert werden. Eine solche ist jedoch nicht notwendig, wenn das engere nationale Verständnis über die

1161 *Leipold* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13 Rn. 60; *Zugmaier*, DStR 2003, 1053.

1162 BFH v. 21.04.1993 – XI R 50/90, BStBl. II 1993, 696.

1163 EuGH v. 29.11.2018 – C-548/17, *baumgarten sports & more*, ECLI:EU:C:2018:970.

1164 BFH v. 26.06.2019 – V R 8/19 (V R 51/16), BFH/NV 2019, 1211.

1165 BFH v. 26.06.2019 – V R 8/19 (V R 51/16), BFH/NV 2019, 1211; zum Verbot der richtlinienkonformen Auslegung contra legem EuGH v. 04.07.2006 – C-212/04, *Adeneler* u.a., ECLI:EU:C:2006:443.

1166 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rn. 487f.

Erbringung von Teilleistungen im vorliegenden Fall bei der Einräumung des Nutzungsrechtes als erfüllt angesehen werden kann.

Eine Leistung ist nach nationalem Verständnis dann teilbar, wenn die jeweilige Teilleistung für den Leistungsempfänger auch dann noch einen Wert behält, wenn die geschuldete Gesamtleistung nicht vollständig erbracht wird.¹¹⁶⁷ Es gilt sich daher zu fragen, ob auch nur eine kurzfristige Einräumung des Nutzungsrechtes an den erstellten Daten für das die Plattform betreibende Unternehmen bereits einen Wert beinhaltet. Dabei ist ausschlaggebend, ob die erbrachte Gesamtleistung quantitativ aufgeteilt werden kann. Die Aufteilung selbst nimmt hingegen keinen Einfluss auf die Frage der Einheitlichkeit der Leistung oder der Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebenleistung.¹¹⁶⁸ Unstreitig kann das Unternehmen bereits in einer zeitlich nur kurzen Spanne aus der Duldung der Nutzungsrechte einen Wert schöpfen, indem bereits in dieser kurzen Spanne die Nutzungsrechte zur personalisierten Schaltung von Werbung verwendet werden. Die Duldungsleistung in Form des bereits während des Nutzungszeitraum zugewandten Datennutzungsrechts führt daher auch dann, wenn die Duldung nicht bis zum Ende der Vertragslaufzeit eingeräumt wird, zu verwertbaren Vorteilen, sodass eine teilbare Leistung gegeben ist. Insoweit ist auch das enge nationale Tatbestandsmerkmal der teilbaren Leistung erfüllt.

Wesentliches Kriterium für die Annahme einer Teilleistung ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) S. 3 UStG und ebenso nach Art. 64 MwStSystRL allerdings, dass ein entsprechendes Entgelt auch gesondert zwischen den Parteien vereinbart worden ist. Denn nur wenn auch ein entsprechendes Teilentgelt vereinbart worden ist, kann auch eine Teilleistung gegeben sein.¹¹⁶⁹ Zu untersuchen ist in diesem Zusammenhang erneut die zwischen dem Unternehmen und dem Nutzer bestehende zivilrechtliche Vereinbarung. Denn eine gesonderte Entgeltvereinbarung ist nur dann anzunehmen, wenn der Leistungserbringer vertraglich dazu berechtigt ist, Teilleistungen zu erbringen und hierfür im Gegenzug die Erbringung einer Gegenleistung fordern kann.¹¹⁷⁰ Explizite vertragliche Regelungen zwischen dem jeweiligen Nutzer und dem hinter der Plattform stehenden Unternehmer

1167 *Brandl* in: *Bunjes*, UStG, § 13 Rn. 16; *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rn. 510.

1168 *Brandl* in: *Bunjes*, UStG, § 13 Rn. 16; *Leipold* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13 Rn. 66.

1169 BFH v. 09.03.2006 – V B 77/05, BFH/NV 2006, 1530; BFH v. 30.04.2009 – V R 1/06, BStBl. II 2010, 138; EuGH v. 29.11.2018 – C-548/17, *baumgarten sports & more*, ECLI:EU:C:2018:970.

1170 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, § 13 Rn. 520f.

werden sich allerhöchstens in den jeweiligen allgemeinen Geschäfts- oder Nutzungsbedingungen befinden, sofern der Nutzer die Plattform nur durch eine entsprechende Registratur und Identifizierung mit einem Nutzerkonto benutzen kann. Ist ein solches nicht notwendig, so wird es entsprechend auch an allgemeinen Geschäfts- oder Nutzungsbedingungen mangeln. Wie allerdings bereits im Rahmen der untersuchten Gegenleistung festgestellt, liegt zwischen dem Nutzer und dem die Plattform betreibenden Unternehmen ein formloser Austauschvertrag vor, nach welchem der Nutzer die Plattform nur gegen den direkten Austausch der Nutzungsrechte an den während der Nutzung entstandenen personenbezogenen Daten benutzen kann. Hierdurch wird bereits deutlich, dass die Gegenleistung für die jeweilige Nutzung in den während dieser Zeit entstandenen Daten zu sehen ist und diese bereits vorab festgelegt worden ist. Mithin kann der jeweilige Leistungserbringer im Austauschverhältnis die Gegenleistung als Entgelt nicht nur in Teilleistungen fordern, sondern fordert diese automatisch während des jeweiligen Nutzungszeitraumes ein und erhält diese zugleich. Insofern ergeben sich keine Zweifel, als dass auch das erforderliche Merkmal der gesonderten Entgeltvereinbarung im vorliegenden Fall als erfüllt angesehen werden muss.

Es ist daher festzustellen, dass das zu bewertende Nutzungsrecht an den Daten in einzelnen Teilleistungen erbracht wird, sodass sich die Bewertung auch entsprechend auf die Ermittlung des Wertes einer jeden Teilleistung zu beziehen hat. Es stellt sich jedoch die Frage der sachgerechten Ermittlung der maßgebenden Zeitspanne. Diese richtet sich im Rahmen der Entstehung der Umsatzsteuer nach dem maßgeblichen Voranmeldungszeitraum. Als Voranmeldezeiträume kommen entsprechend § 18 Abs. 2 UStG das Kalendervierteljahr, der Kalendermonat oder bei einer Befreiung von der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen nach § 18 Abs. 2 S. 3 UStG, das Kalenderjahr (§ 18 Abs. 3 S. 1 UStG) in Betracht. Für die vorliegend zu untersuchende auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG finden sich mit § 18 Abs. 4c und 4e UStG Sonderregelungen über die Entstehung der Umsatzsteuer. Durch die enthaltenen Verweise auf § 16 Abs. 1a und 1b UStG ergibt sich, dass der maßgebliche Besteuerungszeitraum für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen grundsätzlich das Kalendervierteljahr sein soll. Insofern trifft der Gesetzgeber eine typisierende und ausschließlich für die auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen geltende Regelung zum Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer. Sämtliche in dem Kalendervierteljahr erbrachten Dienstleistungen werden damit systematisiert und unabhängig

vom tatsächlichen Leistungszeitpunkt als im Kalendervierteljahr entstanden angesehen.

Überträgt man diese gesetzliche Typisierung zum Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuerlast bei auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen auf die Frage der Bewertung des auf elektronischem Weg eingeräumten Nutzungsrechts an den erstellten Daten so lassen sich hieraus verschiedene Vorteile für die Bemessung herleiten. Die Bewertung des erhaltenen Nutzungsrechtes hat durch das die Plattform zur Verfügung stellende Unternehmen zu erfolgen. Muss dieses eine Bewertung des jeweiligen Nutzungsrechtes nur zu vier verschiedenen Stichtagen durchführen verringert sich der Verwaltungsaufwand sowohl auf der Seite des Unternehmens als auch auf Seite der zur Überprüfung der Bewertung berufenen Finanzverwaltung. Gleichzeitig wird aber auch eine noch zeitnahe Ermittlung des Wertes vorgenommen, sodass Einflüsse des tatsächlichen Marktgeschehens auf den Wert des Nutzungsrechtes sowie die stetige Veränderung des Inhalts des Nutzungsrechtes¹¹⁷¹ abgebildet werden können. Zudem ist das jeweilige Nutzungsrecht in seinem Wert unstreitig von dem durch den Nutzer erbrachten Input in Form von gestellten Daten, als Erfüllungshandlung unter dem Duldungsrecht,¹¹⁷² abhängig. Insofern wären ein Betrachtungszeitraum von unter einem Monat nicht geeignet, den sich aus der vermehrten Erstellung von Nutzerdaten und dem damit einhergehend erhöhten Wert des Nutzungsrechtes zutreffend abzubilden. Letztlich streitet für eine quartalsweise Bemessung des Nutzungsrechtes an den Daten zudem auch die Kongruenz zwischen der Ermittlung des Gegenwertes der durch das Unternehmen erbrachten Leistung und der damit verbundenen Deklaration des erbrachten Umsatzes in der Umsatzsteuererklärung.

Zusammenfassend stellt der zu bewertende Gegenstand das als Teilleistung überlassene zeitraumbezogene Nutzungsrecht an den während der Nutzung erstellten Daten dar. Es gilt hierbei den Wert des Nutzungsrechtes jeweils quartalsweise, entsprechend den Kalendervierteljahren, zu ermitteln.

1171 Vgl. *Melan/Wecke*, DStR. 2015, 2811 (2815).

1172 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rn. 396.

2. Bewertung der Nutzerdaten mit dem gemeinen Wert

Die Wertbestimmung mit dem gemeinen Wert nach § 9 BewG dient dazu, den Gegenwert eines Wirtschaftsgutes in einer Geldeinheit zu bemessen.¹¹⁷³ Durch die Bemessung in einer Geldeinheit eignet sich das Ergebnis der Bewertung dazu, einen für Zwecke der Bestimmung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage qualifizierten Betrag abzubilden, an welchem die Erhebung der Umsatzsteuer ausgerichtet werden kann. Durch die Prämisse der objektiven Wertermittlung ist auf einen fiktiven im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis abzustellen.¹¹⁷⁴ Es geht daher nicht darum, den Preis des Nutzungsrechtes als den Betrag der tatsächlich im Rahmen einer Übertragung ausgehandelt und gezahlt wurde, sondern den Wert des Nutzungsrechtes selbst zu ermitteln.¹¹⁷⁵ Die Bewertung mit dem gemeinen Wert soll entsprechend den Betrag bestimmen, den ein potenzieller Käufer aufgrund der konkreten Beschaffenheit und unter Berücksichtigung der Verwertungsmöglichkeiten des Wirtschaftsgutes, hier dem Nutzungsrecht an den Nutzerdaten, als angemessen erachten und als Wert der Ware benennen würde.¹¹⁷⁶ Hierzu gilt es, den Wert für die quartalsweise Möglichkeit zum Gebrauch des Nutzungsrechtes zu benennen.

Als Wertermittlungsmethoden sieht das Bewertungsrecht die Vergleichs-, Ertrags- oder Sachwertmethode vor, wobei die Vergleichswertmethode als primäre Wertermittlungsmethode angesehen wird.¹¹⁷⁷ Wurde für das zu bewertende Wirtschaftsgut daher im freien Wirtschaftsverkehr bereits ein Verkaufspreis erzielt, so kann der Wert des Wirtschaftsgutes aus diesem erzielten Preis abgeleitet werden. Liegen keine vergleichbaren Verkäufe vor, so ist der gemeine Wert anhand einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln.¹¹⁷⁸ Die Schätzung des Wertes ist so vorzunehmen, wie ein verständiger und unvoreingenommener Mensch sie vornehmen würde, wenn dieser mit der Sache betraut wird.¹¹⁷⁹ Zur Schätzung kann sich insbesondere an den

1173 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 1.

1174 *Grootens* in: *Lippross/Seibel*, § 9 BewG Rn. 8; *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 28.

1175 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 29.

1176 RG v. 16.06.1919 – I 61/19, RGZ 96, 124; RFH v. 14.12.1927 – VI A 802/27, RFHE 22, 309; BVerwG v. 20.01.2005 – 3 C 15/04, NVwZ-RR 2005, 446; BFH v. 01.04.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569.

1177 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 30.

1178 BFH v. 06.06.2001 – II R 7/98, BFH/NV 2002, 28.

1179 *Halaczinsky* in: *Rössler/Troll*, BewG, § 9 Rn. 23; *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 31.

durch die Finanzverwaltung entwickelten und niedergelegten Methoden orientiert werden.¹¹⁸⁰

Zu beachten gilt in der nachfolgenden Ermittlung, dass, auch wenn die Wertermittlung entsprechend der Regelungen des Bewertungsgesetzes erfolgt, die Bewertung selbst im Sonderregime der Umsatzsteuer vorgenommen wird. Hieraus folgt, dass eine leistungsbezogene Bewertung zu erfolgen hat, sprich die Bewertung den Geldwert der erbrachten Leistung bestimmen soll. Nicht hingegen soll eine Bewertung des hinter der Leistung stehenden immateriellen Wirtschaftsgutes erfolgen, welche für ertragssteuerliche Zwecke notwendig wäre und auf welche die Vorschriften des Bewertungsgesetzes eigentlich ausgerichtet sind. Im Rahmen der hiesigen Betrachtung werden daher nur die aus dem Bewertungsgesetz resultierenden und den verfassungsgemäßen Anspruch an eine gleichheitsgerechte Bewertung¹¹⁸¹ entsprechenden Methoden entlehnt, um eine objektivierte umsatzsteuerliche Bemessung der erbrachten Leistung durchzuführen.

a. Bewertung nach dem Vergleichswertverfahren

Ausgehend von der inzident durch § 9 Abs. 2 S. 1 BewG vorgegebenen Reihenfolge der Bewertungsverfahren¹¹⁸² gilt es zunächst zu überprüfen, ob der Wert der Nutzungsrechte an den Nutzerdaten mit Hilfe des Vergleichswertverfahrens bestimmt werden kann. Dieses bestimmt den gemeinen Wert des zu bewertenden Wirtschaftsgutes anhand von tatsächlich erzielten Verkaufspreisen vergleichbarer Wirtschaftsgüter, sofern diese im gewöhnlichen Wirtschaftsverkehr zustande gekommen sind.¹¹⁸³ Der gewöhnliche Geschäftsverkehr definiert sich kongruent zum wirtschaftswissenschaftlichen Markt als freier und zwangloser Handel zwischen Anbietendem und Nachfragenden.¹¹⁸⁴ Mithin sind, aufgrund der Existenz des freien Marktes für die Nutzungsrechte, tatsächliche erzielte Verkaufspreise grundsätzlich als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr entstanden anzusehen.

1180 BFH v. 20. 2. 1970 – III R 75/66, BStBl. II 1970, 484; BFH v. 20. 3. 1970 – III R 61/68, BStBl. II 1970, 636.

1181 BVerfG v. 07.11.2006 – I BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.

1182 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 30.

1183 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 39.

1184 *Grootens* in: *Lippross/Seibel*, § 9 BewG Rn. 14; *Jülicher* in: *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, § 12 Rn. 58.

Ausgangspunkt für die Bewertung im Vergleichswertverfahren ist, dass Verkaufspreis existieren, die kurz vor oder nach dem Bewertungsstichtag für dasselbe oder ein gleiches Wirtschaftsgut oder aber vergleichbare Wirtschaftsgüter gezahlt worden sind, wobei Verkaufspreise für vergleichbare Güter nur subsidiär zu berücksichtigen sind.

Als Bewertungsstichtag ist unter Beachtung der umsatzsteuerlichen Vorgabe der jeweilige Leistungszeitpunkt maßgeblich. Bezogen auf das Untersuchungsmodell wäre daher auf die Einräumung des Nutzungsrechtes an den während der Benutzung entstehenden Daten abzustellen. Da die Datenerstellung grundsätzlich mit Verlassen der Plattform endet, wird spätestens in diesem Zeitraum dem Unternehmen das Nutzungsrecht an den gesamten während der Nutzung erstellten Daten eingeräumt. Konkreter und detaillierter erfolgt die Einräumung des Nutzungsrechtes in einer logischen Sekunde nach Erstellung des jeweiligen Datums. Eine so kleinschrittige Betrachtungsweise würde jedoch bereits bei nur einer kurzen Nutzung zu einer Vielzahl von Leistungszeitpunkten und einer Vielzahl an notwendigen Bewertungen führen, welche je nach Zeitumfang der Nutzung und mehrmaligen Besuch der Plattform exponentiell wachsen würden. Eine solche kleinschrittige Betrachtung der Leistung entspricht jedoch weder der wirtschaftlichen Realität noch könnte eine solche mit angemessenem Verwaltungsaufwand, sowohl auf Seiten des leistenden Unternehmens als auch auf Seiten der Finanzverwaltung, überprüft werden. Ferner würde im Zweifel auch ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang künstlich auseinandergerissen. Die Nutzung der Plattform und die Einräumung der Nutzungsrechte an den erstellten Nutzerdaten gestaltet sich vielmehr wie ein typisches Dauerschuldverhältnis (z.B. Mietverhältnis) aus. Im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen wird zur Bestimmung des gemeinen Wertes des Nutzungsrechtes eine abschnittsgemäße (z.B. monatliche, quartals- oder jahresweise) Ermittlung vorgenommen. Dieses Vorgehen führt zu einer Widerspiegelung der wirtschaftlichen Realität auf Ebene der Erhebung der Umsatzsteuer. Das es sich bei den gegenüberstehenden Leistungen jeweils um Teilleistungen handelt, wurde bereits im Rahmen des Entstehungszeitpunktes der Umsatzsteuer thematisiert und bejaht. Entsprechend erscheint es nur sachgerecht, wenn die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung der Steuererhebung jeweils abschnittsweise, hier quartalsweise, durchgeführt wird.

Bezieht man den Bewertungsstichtag mit in die Ermittlung des gemeinen Wertes nach dem Vergleichswertverfahren ein, so ermittelt sich der Wert des Nutzungsrechtes nach einem vergleichbaren tatsächlich für den zurück-

liegenden Zeitraum gezahlten Preis zur Überlassung von Nutzerrechten, sofern diese entweder dem überlassenen Nutzungsrecht entsprechen (wie als ob der Nutzer von einem anderen Unternehmen für ein Nutzungsrecht über den identischen Datensatz in Geld entlohnt worden ist) oder mit diesem vergleichbar sind.

Der Umfang und Inhalt der eingeräumten und übertragenen Nutzungsrechte richten sich nach den jeweils durch das Unternehmen während der Nutzung gesammelten Daten. Diese hängen zum einen von dem durch das Unternehmen eingesetzten Algorithmus zur Sammlung der Daten und zum anderen von den durch den Nutzer erstellten Daten ab. Da bereits der jeweils programmierte Algorithmus entsprechend der Unternehmenszwecke unterschiedliche Daten sammelt und auch die Nutzer auf unterschiedlichen Plattformen je nach Nutzungsumfang und -intensität unterschiedliche Daten erstellen, differieren der tatsächliche Umfang und Inhalt der übertragenen Nutzungsrechte bereits so stark zwischen einander, dass selbst beim gleichen Ersteller niemals zwei dem Inhalt nach identische Nutzungsrechte vorliegen können. Vielmehr könnten diese lediglich miteinander vergleichbar sein. Ob jedoch eine Vergleichbarkeit zwischen den Nutzungsrechten besteht, kann stark bezweifelt werden. Wie bereits ausgeführt, setzt sich der Inhalt des Nutzungsrechtes aus den während der Nutzung entstandenen Daten in Abhängigkeit des programmierten Algorithmus und des Nutzerverhaltens zusammen. Entsprechend hängt der Inhalt des Nutzungsrechtes von einer Vielzahl an Variablen ab, die nur schwer zueinander in ein Verhältnis gesetzt werden können. Die Schwierigkeit wird umso mehr erhöht, je mehr Variablen Einfluss auf den Inhalt haben, entsprechend je mehr Daten durch den Algorithmus zu erfassen versucht werden und je mehr Interaktions- und Einflussmöglichkeiten der Nutzer selbst hat. Dementsprechend kann im Ergebnis auch keine rechtssichere Vergleichbarkeit zwischen zwei Nutzungsrechten herbeigeführt werden. Mithin ist festzustellen, dass unabhängig von der Frage, ob tatsächliche Entgeltzahlungen für die überlassenen Nutzungsrechte am Markt festgestellt werden können, eine Bewertung nach dem Vergleichsverfahren daran scheitern würde, dass das zugrundeliegende Nutzungsrecht nicht identisch oder vergleichbar mit dem gehandelten Nutzungsrecht wäre. Demnach kann zur Bestimmung des Wertes des Nutzungsrechtes nicht auf vergleichbare Zahlungen abgestellt werden.

Einzigste Ausnahme wäre, wenn das durch den Nutzer während der Nutzung erstellte Nutzungsrecht direkt an einen zweiten Abnehmer weiterver-

äußert werden würde, sodass ein tatsächlicher Preis für das identische Nutzungsrecht gegeben wäre. Hier gilt es jedoch zu beachten, dass die Weitergabe beziehungsweise Wertung des Nutzungsrechtes im Rahmen der zu untersuchenden Geschäftsmodelle nicht einzeln, sondern gebündelt erfolgt. Der Datenbroker, das die Plattform betreibende Unternehmen, räumt dem Werbeschaltenden nicht jeweils das einzelne Nutzungsrecht ein, sondern bietet die Möglichkeit zur Nutzung einer Vielzahl von kategorisch gebündelten Nutzungsrechten an. Für diese Möglichkeit zur Nutzung der Nutzungsrechte zahlt der Werbetreibende dann einen Gesamtbetrag an den Datenbroker. Aus dieser Zahlung kann hingegen nicht der genaue Wert des Einzelnen in dem Konglomerat enthaltenen Nutzungsrechtes hergeleitet werden. Vielmehr kann hieraus nur ein Durchschnittswert gebildet werden, welcher als Indikator fungieren kann. So ist es für den Datenbroker möglich, den durchschnittlichen Werbeumsatz pro aktiven Nutzer seiner Plattform zu bestimmen, indem die erzielten Werbeeinnahmen des Unternehmens durch die Anzahl der aktiven Nutzer aufgeteilt wird.¹¹⁸⁵ Hierbei können sich insbesondere in Bezug auf geographische Aspekte teilweise signifikante Unterschiede im zu erzielenden Werbeertrag feststellen lassen.¹¹⁸⁶ Bei diesen Werten handelt es sich jedoch nur um Durchschnittswerte, die keine genaue Bestimmung des jeweiligen Wertes unterschiedlicher Nutzungsrechte ermöglichen. Insbesondere aus der geolokalen Unterschiedlichkeit hinsichtlich der Durchschnittswerte ergibt sich, dass die Werthaltigkeit des jeweiligen Nutzungsrechtes sich aus verschiedenen inhaltlichen Faktoren zusammensetzt, welche nicht durch den Durchschnittswert zutreffend abgebildet werden können. Dieser kann ein Indikator für den tatsächlich im wirtschaftlichen Geschehen zu erzielenden Vergleichswert sein, erfüllt jedoch nicht das notwendige Kriterium der Widerspiegelung eines tatsächlichen Verkaufsvorgangs, sodass dieser Durchschnittswert nicht im Rahmen des Vergleichswertverfahrens als Grundlage verwendet werden kann.

Im Ergebnis kann eine sachgerechte Bewertung nach dem vorrangig anzuwendenden Vergleichswertverfahren, aufgrund der Individualität der jeweiligen Nutzungsrechte, nicht erfolgen. Die Bewertung hat entsprechend im Schätzungswege nach dem Ertragswert- oder Sachwertverfahren zu erfolgen. Allerdings zeigt das Vergleichswertverfahren für die spätere umsatz-

1185 Vgl. exemplarisch Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 33. Facebook ermittelt hierin den durchschnittlichen Werbeertrag eines Nutzers quartalsweise, indem der in dem Quartal erzielt Werbeertrag durch die durchschnittlich im Quartal aktive Nutzeranzahl ermittelt wird.

1186 Vgl. exemplarisch Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 33.

steuerliche Gesamtbetrachtung auf, dass aufgrund des überlassenen Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten, tatsächliche Einnahmen erzielt werden, die zwar nicht von sich aus vergleichbar sind, jedoch als Indikator anzusehen sind und als Ausgangsgröße für eine weitere Ermittlung durchaus in Betracht zu ziehen sind.

b. Bewertung nach dem Ertragswertverfahren

Wo die Vergleichswertmethode auf tatsächlich erzielte Verkaufspreise am Markt abstellt, stellt das Ertragswertverfahren eine Methode zur sachgerechten Schätzung des potenziell im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielenden Veräußerungspreises dar. Insbesondere bietet sich das Ertragswertverfahren für die Bewertung solcher Wirtschaftsgüter an, die zukünftige Erträge erzielen, als dass sie das Ertragspotential des Wirtschaftsgutes widerspiegelt.¹¹⁸⁷ Das zukünftige Ertragspotential wird durch eine Rückbetrachtung ermittelt, indem auf den durchschnittlichen Jahresertrag der letzten Jahre abgestellt und dieser unter Beachtung des zukünftigen Nutzungszeitraums kapitalisiert wird. Dieses Verfahren bietet sich auch für die Bestimmung des Wertes von immateriellen Wirtschaftsgütern, wie dem hier zu betrachtenden Nutzungsrecht an den Nutzerdaten, an.¹¹⁸⁸ Im Rahmen der Bewertung von Lizenzen und Urheberrechten ermittelt die Finanzverwaltung hierbei den gemeinen Wert im Schätzungswege durch eine Kapitalisierung der in einer wiederkehrenden Zahlung bestehenden Gegenleistung aus dem jeweiligen Recht.¹¹⁸⁹ Diese Wertermittlung soll vorbehaltlich einer geeigneteren Methode angewendet werden.¹¹⁹⁰

Da die Nutzungsrechte an den Nutzerdaten doch eine erhebliche Nähe zu den Urheberrechten aufweisen,¹¹⁹¹ gilt es das vorgefundene Ergebnis daraufhin zu überprüfen, ob eine Wertermittlung für die Nutzungsrechte an den Nutzerdaten entsprechend der von der Finanzverwaltung ausgegebenen Kapitalisierungsmethode, als eine Form des Ertragswertverfahrens, angewendet werden kann. Voraussetzung für diese Wertermittlung ist jedoch, dass eine wiederkehrende Zahlung, also ein tatsächlicher Geldfluss, an den Überträger der Lizenz oder des Urheberrechtes, subsumiert auf den

1187 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 51.

1188 BFH v. 20.02.1970 – III R 75/66, BStBl. II 1970, 484.

1189 R B 9.4 ErbStR.

1190 R B 9.4 S. 1 letzter Halbsatz ErbStR.

1191 Vgl. hierzu insbesondere Kapitel 5 C.II.1.b.

vorliegenden Fall des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten, geleistet wird. An diesem fehlt es im vorliegenden Fall des tauschähnlichen Umsatzes jedoch gerade, sodass die von Seiten der Finanzverwaltung vorgenommene Methode zur Bestimmung des gemeinen Wertes einer Lizenz oder eines Urheberrechtes bereits aus diesem Grund nicht auf die Bewertung des Nutzungsrechtes an den Daten übertragen werden kann.

Daneben ist zusätzlich festzustellen, dass sich aus der Zukunftsgerichtetheit des Bewertungsverfahrens, welches ausschließlich auf das zukünftige Ertragspotential des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten gerichtet ist, unter Berücksichtigung des Zwecks der Wertermittlung eine Inkompatibilität des Ertragswertverfahrens zur Bestimmung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage ergibt. Denn durch das Ertragswertverfahren sollen die in der Zukunft mit dem Nutzungsrecht möglichen erzielbaren Erträge bestimmt werden. Die Ermittlung des Marktpreises zur Bestimmung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage soll jedoch die erzielten Erträge für das abgeschlossene Quartal, als Steuererhebungszeitraum für die erbrachte Teilleistung, bestimmen. Insoweit kommt das Ertragswertverfahren an seine Grenze, als dass es für die durchzuführende Bewertung auf die Erträge der Vergangenheit abstellt, die es vorliegend aber zu bestimmen gilt. Der hierdurch bedingte Zirkelschluss kann nicht aufgelöst werden, ohne die fundamentalen Grundsätze des Verfahrens zu revidieren.

Aus diesem Grund scheidet eine Ermittlung des gemeinen Wertes des Nutzungsertrages nach dem Ertragswertverfahren, da dieses bereits aufgrund der Art der Ermittlung, unter Beachtung der zu berücksichtigenden Ausgangshypothese, kein sachgerechtes Verfahren zur Schätzung des Marktwertes darstellen kann. Für die abschließende umsatzsteuerliche Gesamtbetrachtung lässt sich jedoch die Möglichkeit zum zeitraumbezogenen Rückblick unter Anwendung von Kapitalisierungsfaktoren entlehnen, um eine sachgerechte Bewertung erreichen zu können.

c. Bewertung nach dem Sachwertverfahren

Neben dem Ertragswertverfahren hält das Bewertungsgesetz als weitere Methode zur sachgerechten Schätzung des gemeinen Wertes das Sachwertverfahren vor. Im Rahmen des Sachwertverfahrens wird jedoch ebenfalls, wie im Ertragswertverfahren, ausschließlich der Wert des Wirtschaftsgutes ermittelt, eine Abwandlung auf den aus dem Wirtschaftsgut zu erzielendem

Ertrag kann nicht erfolgen, da der Wert des Wirtschaftsgutes ausschließlich aus den zur Herstellung dessen aufgewendeten Herstellungskosten abgeleitet wird.¹¹⁹² Da sich jedoch bereits keine Herstellungskosten im klassischen Sinne für die Nutzungsrechte an den Nutzerdaten ermitteln lassen, kommt auch keine hypothetische Verteilung des hierüber ermittelten Sachwertes des Nutzungsrechtes auf die typisierte Nutzungsdauer als Methode zur Ermittlung der quartalsweisen Bemessungsgrundlage in Betracht. Eine Ermittlung nach dem Sachwertverfahren ist daher zur Bestimmung des Wertes der Nutzerdaten vollständig ungeeignet.

3. Bewertung der Nutzerdaten nach IFRS

Neben den einschlägigen steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften finden sich im Rahmen des internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) eigenständige Bewertungsregelungen zur Bestimmung des Marktwertes, in diesem Zusammenhang als „fair-value“ bezeichnet. Wie auch im Rahmen der steuerlichen Bewertung mit dem gemeinen Wert zielen die jeweiligen Methoden darauf ab, den hypothetischen Marktwert des Wirtschaftsgutes zum Bewertungszeitpunkt möglichst zutreffend zu schätzen.¹¹⁹³ Hierzu wird ebenfalls übereinstimmend mit den steuerrechtlichen Methoden zunächst auf ein Vergleichswertverfahren in Form des marktorientierten Verfahrens (market approach) abgestellt.¹¹⁹⁴ Da es wie bereits vorstehend festgestellt für die Nutzungsrechte an den Nutzerdaten als immaterielles Wirtschaftsgut keinen feststellbaren Marktpreis gibt, gilt es auch im Rahmen der Bewertung nach IFRS den hypothetischen Marktpreis durch Anwendung eines kosten- oder kapitalwertorientierten Bewertungsverfahrens im Wege einer Schätzung zu ermitteln, wobei der Schwerpunkt auf der Ermittlung nach kapitalwertorientierten Bewertungsverfahren liegt.¹¹⁹⁵ Insoweit begegnet die Bewertung nach dem IFRS dem vorstehenden Ergebnis, wonach im Rahmen der steuerlichen Bewertung nach dem Sachwertverfahren, als kostenorientierte Bewertungsmethode, keine sachgerechten Ergebnissen erzielt werden konnten. Im Rahmen der kapitalwertorientierten Methoden lassen sich vier verschiedene Ansätze erkennen, die sich für die Bewertung

1192 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 58 ff.

1193 IAS 36.6 i.V.m IFRS 13.B2.

1194 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: *Beck'sches IFRS-Handbuch*, § 27 Rn. 38; *Franken/Schulte/Theile* in: *Heuser/Theile*, IFRS, Rn. 8.50 ff.

1195 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: *Beck'sches IFRS-Handbuch*, § 27 Rn. 47.

des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten eignen. Aus diesen Bewertungsmethoden lassen sich Rückschlüsse für die quartalsweise Bewertung der aus dem Nutzungsrecht zu resultierenden Umsatzerlöse ziehen.

a. Mehrgewinnmethode

Die Mehrgewinnmethode ermittelt den Marktwert des Wirtschaftsgutes unter Beachtung des aus dem Wirtschaftsgut generierten Cashflow. Als Cashflow wird der „Überschuss der Erträge über die Aufwendungen innerhalb eines bestimmten Zeitraums“¹¹⁹⁶ definiert. Verglichen wird der Cashflow des Unternehmens mit dem fiktiven Cashflow eines fiktiven Vergleichsunternehmens ohne das zu bewertende Wirtschaftsgut. Lässt sich in dem Vergleich eine Differenz, sei es aufgrund zusätzlicher Einnahmen oder aber ersparter Aufwendungen feststellen, so gilt diese Differenz als aus dem zu bewertenden Wirtschaftsgut resultierend.¹¹⁹⁷

Betrachtet man das zu untersuchende Geschäftsmodell und fingiert, dass dem Unternehmen bei Erstellung der Nutzerdaten keine Nutzungsrechte eingeräumt werden, so lässt sich feststellen, dass eine personalisierte Werbeschaltung, mangels Nutzbarkeit der Nutzerdaten, nicht möglich ist. Zwar verbleibt weiterhin die Möglichkeit einer generellen Werbeschaltung, jedoch ist eine solche für den Werbetreibenden dann weniger wertvoll, als dass dieser für denselben Effekt eine größere Anzahl an Werbeschaltungen muss, sodass er für die gleiche Anzahl an Werbeanzeigen weniger zu zahlen bereit ist. Die Zahlungsbereitschaft für die Möglichkeit zur Schaltung von Werbung würde ohne die Nutzerdaten zudem dahingehend gemindert, als dass das die Plattform betreibende Unternehmen, entgegen einer Werbeschaltung z.B. in der Fernsehwerbung, wo das Publikum und damit die Beworbenen anhand des gezeigten Programms zumindest kategorisiert werden können, keine Aussagen über den beworbenen Nutzer machen kann. In der Gesamtbetrachtung würde eine Werbeschaltung auf der Plattform seine Wirkung fast gänzlich verlieren. Der Cashflow des Unternehmens wird entsprechend maßgeblich durch die Nutzungsrechte an den Daten beeinflusst, sodass der quartalsweise zu ermittelnde Cashflow des Unternehmens zumindest in gewissen Grenzen auf den Marktpreis der gesamten durch das Unternehmen verwendeten Nutzungsrechte an den

1196 Groh in: Creifelds²⁵ – Cashflow.

1197 Erb/Eyck/Jonas/Thomas in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 56.

Nutzerdaten zurückzuführen ist. Der Wert der Nutzungsrechte lässt sich, im Rahmen einer vorsichtigen Bewertung, inzident aus dem tatsächlichen erzielten Cashflow des Unternehmens ableiten.

b. Residualwertmethode

Ähnlich zur Mehrgewinnmethode stellt auch die Residualwertmethode eine Vergleichsbetrachtung an. Jedoch wird hier ein eigenständiges Unternehmen fingiert. Voraussetzung für die Anwendung ist, dass der zu bewertende immaterielle Vermögenswert als wesentlicher Werttreiber der Geschäftstätigkeit angesehen werden kann.¹¹⁹⁸ Wie bereits bei der Mehrgewinnmethode festgestellt, baut die Geschäftstätigkeit des Unternehmens maßgeblich auf den Nutzungsrechten an den Nutzerdaten auf, sodass die Voraussetzung für die Anwendbarkeit gegeben sind. Die Residualwertmethode fingiert, dass der zu bewertende Vermögensgegenstand das einzige Wirtschaftsgut des Unternehmens ist und die sonstigen Vermögensgegenstände zum Erzielen des Cashflows geleast werden müssen.¹¹⁹⁹ Diese fremdüblichen Leasingaufwendungen sind sodann von den geplanten Umsatzerlösen abzuziehen, um den Wert des zu bewertenden Vermögensgegenstandes zu ermitteln.

Auf das zu bewertende Nutzungsrecht an den Nutzerdaten runtergebrochen würde dieses bedeuten, dass zum einen die Aufwendungen zum Betreiben der Plattform (Server) als auch für die Weiterentwicklung und Forschung nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu bestimmen wären. Weitere notwendige im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Verwertung der Nutzungsrechte stehende Vermögenswerte sind nicht notwendig. Entsprechend würde der darüber hinausgehende Umsatzertrag ausschließlich dem Nutzungsrecht zugeschrieben. Zu beachten gilt allerdings, dass gerade aufgrund der Komplexität des jeweiligen Algorithmus und den damit im Zusammenhang stehenden Entwicklungsaufwendungen eine fremdvergleichskonforme Leasingrate nicht ermittelt werden kann. Wo die Bewertungsmethode sich für die sachgerechte Bewertung von Kundenstämmen eignen mag,¹²⁰⁰ erscheint sie zur sachgerechten Ermittlung des Marktpreises für das Nutzungsrecht an den Nutzerdaten nicht geeignet.

1198 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 55; *Theile/Behling* in: *Heuser/Theile*, IFRS, Rn. 36.165.

1199 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 55.

1200 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 55.

c. Methode der unmittelbaren Cashflow-Prognose und der Lizenzpreisanalogie

Neben der Mehrgewinn- und der Residualwertmethode stellt auch die unmittelbare Cashflow-Methode zur Bewertung auf einen aus dem immateriellen Wirtschaftsgut, dem Nutzungsrecht, resultierenden Cashflow ab. Notwendig hierzu wäre, dass das Nutzungsrecht an den Daten direkt durch den Datenersteller vermarktet werden würde und dieser tatsächlich feststellbare Zahlungszuflüsse erhalten würde.¹²⁰¹ Diese Methode verfolgt den durch die Finanzverwaltung im Rahmen des Ertragswertverfahren zur Bewertung von Lizenzen und Urheberrechten vergleichbar verfolgten Ansatz zur Bestimmung des Marktwertes. Hier wie dort fehlt es jedoch an dem tatsächlichen Zahlungsstrom hin zum Datenersteller.

Abweichend und nicht auf den Cashflow bezogen ermittelt die Methode der Lizenzpreisanalogie den Wert eines immateriellen Vermögensgegenstandes. Hiernach würde sich der Wert des Nutzungsrechtes durch die ersparten Aufwendungen (Lizenzgebühren) ergeben, die notwendige wären, um sich das Nutzungsrecht extern zu beschaffen.¹²⁰² Voraussetzung dafür ist naturgemäß, dass es vergleichbare und existierende Lizenzierung für die Nutzungsrechte an den Daten geben würde. Solche sind jedoch gerade nicht gegeben. Zu beachten ist jedoch, dass Lizenzzahlungen sich oftmals auf durch den Einsatz des lizenzierte Vermögensgegenstand zu erzielende Umsatzerlöse beziehen,¹²⁰³ sodass hierdurch ein maßgebliches Korrektiv für die noch zu erfolgende umsatzsteuerliche Gesamtbetrachtung gebildet werden kann.

d. Rückschluss auf Marktwert der quartalsweisen Erträge

Betrachtet man die vorgenannten Methoden zur Ermittlung des Marktwertes des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten, lässt sich feststellen, dass diese, anders als die steuerrechtlichen Bewertungsmethoden, vermehrt auf die Erträge aus dem Nutzungsrecht abstellen und diese nicht nur als vorgegeben ansehen, sondern inzident auch eine eigenständige Ermittlung dieser

1201 Erb/Eyck/Jonas/Thomas in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 51; Theile/Behling in: Heuser/Theile, IFRS, Rn. 36.162.

1202 Erb/Eyck/Jonas/Thomas in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 52; Theile/Behling in: Heuser/Theile, IFRS Rn. 36.163.

1203 Erb/Eyck/Jonas/Thomas in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 52.

laufenden Umsatzerlöse aus dem Nutzungsrecht vornehmen. So lassen sich aus den Methoden verschiedene wirtschaftliche Grundsätze entnehmen, die in der folgenden umsatzsteuerlichen Gesamtbetrachtung fruchtbar gemacht werden können. Insbesondere das Abstellen auf die, auf Ebene des Datenbrokers aus den Nutzungsrechten, erzielbaren Erlöse (Cashflow) zur Bestimmung eines Wertansatzes unter hypothetischen Vergleichsbetrachtungen ermöglicht eine vorsichtige und objektivierte Bewertungsmöglichkeit. Zudem verdeutlicht der Rückbezug der Lizenzpreisanalogie auf die durch das Nutzungsrecht erzielten Umsatzerlöse, dass eine direkte Korrelation zwischen dem Nutzungsrecht als maßgebender werttreibender Vermögensgegenstand des Unternehmens und den erzielten Werbeerlösen besteht. Dieses gilt freilich unter besonderer Beachtung der durch den Algorithmus erzielten gesonderten Wertschöpfung auf der höheren Handelsstufe.

4. Umsatzsteuerliche Gesamtbetrachtung

In der Gesamtbetrachtung ist festzustellen, dass die tradierten Bewertungsmethoden im Rahmen der steuerlichen Bewertung lediglich Ansatzpunkte enthalten, die für eine umsatzsteuerliche Bewertung des Marktwertes der Nutzerdaten fruchtbar gemacht werden können. Konkretere Anhaltspunkte lassen sich hingegen aus den im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Rechnungslegung entwickelten Bewertungsmethoden zur Ermittlung des Marktwertes immaterieller Wirtschaftsgüter herleiten. Es kann für die sachgerechte Bestimmung der Bemessungsgrundlage weder ausschließlich auf eine steuerrechtliche noch betriebswirtschaftlicher Ermittlungsmethode abgestellt werden. Vielmehr kann nur durch eine Kombination der jeweiligen Verfahren unter Beachtung der umsatzsteuerlichen Besonderheiten der zutreffende objektivierte Marktwert für die quartalsweise Überlassung des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten und hiermit die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bestimmt werden.

Es hat sich gezeigt, dass zwar inzidente Vergleichswerte aus marktüblichen Transaktionen bestimmt werden können, diese jedoch nicht dem jeweiligen Nutzungsrecht selbst zugeordnet werden können, sondern ausschließlich als Durchschnittswert für die kumulierte Einräumung von Nutzungsrechten zu werten sind. Wo diesem Wert im Rahmen des Vergleichswertverfahrens, mangels Widerspiegelung eines tatsächlichen Verkaufes, keine Bedeutung zugemessen werden konnte, kann sich dieser Betrag als Ausgangsgröße für die weitergehende eigenständige umsatzsteuerliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage sein.

Berücksichtigt man in einem zweiten Schritt die aus der Bewertung nach dem Ertragswertverfahren gezogenen Schlüsse, wonach der zukünftige Ertrag eines Nutzungsrechtes sich aus einer Kapitalisierung der bisherigen Erträge bestimmt und bezieht den Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld und damit einhergehend die Bemessung der Umsätze ein, erscheint die Bemessung nach dem pro Nutzer erzielten durchschnittlichen Werbeertrag denklogisch. Denn zum einen richtet sich die Bestimmung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage auf die im letzten Quartal erzielten Umsätze und ist demnach, anders als das Ertragswertverfahren, vergangenheitsbezogen. Aus diesem Grund folgt zwar, dass das Ertragswertverfahren grundsätzlich nicht für die Bestimmung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage herangezogen werden kann. Allerdings lässt sich für die weitere Ermittlung dennoch ein wesentlicher Gedanke gewinnen. Die Betrachtung des Ertragswertverfahrens hat gezeigt, dass es zur Bestimmung des gemeinen Wertes von immateriellen Wirtschaftsgütern, wie Lizenzen und Urheberrechtsgebühren, so auch dem hier zu untersuchenden Nutzungsrecht, gerade auf einen aus vergangenen Zeiträumen ermittelten Durchschnittsbeitrag ankommt. Wenn bereits ein durchschnittlich erzielter Betrag für die Bestimmung des Zukunftspotential des Nutzungsrechtes als maßgebliche Größe anerkannt werden kann, so scheint es nur schlüssig, für die rückwirkende Bestimmung der erbrachten Leistung ebenfalls auf einen Durchschnittsertrag abzustellen und im Wege der Vereinfachung daher auf die genaue Ermittlung des jeweiligen eigenständigen Beitrages zu verzichten. So können insbesondere auch im Rahmen des Ertragswertverfahrens durch einen Dritten quartierlich ermittelte Zeitwerte für die weitere Bewertung berücksichtigt werden, sofern diese Werte gewissen Ermittlungsgrundsätze befolgen und aufgrund von praktischen Informationsbeschaffungsschwierigkeiten eine eigenständige Bewertung kaum möglich ist.¹²⁰⁴ Überträgt man diesen Gedanken nun auf die zu bewertenden Nutzungsrechte an den Nutzerdaten, so erscheint es praktisch unmöglich das Nutzungsrecht eines jeden Nutzers speziell zu bewerten, sodass in Anlehnung an die Grundsätze aus dem Ertragswertverfahren auf eine vergangenheitsbezogene typisierende Ermittlung des Marktwertes nach Durchschnittssätzen abgestellt werden kann.¹²⁰⁵

Diese Betrachtung wird durch die im Rahmen der Bewertung nach internationalen Rechnungsstandards vorgefundenen Methoden zur kapi-

1204 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 54.

1205 So auch *Scheffler*, DStR 2018, 1783 (1786).

talwertorientierten Bewertung gestützt. So ist insbesondere im Rahmen der Mehrgewinnmethode auf den zu erwartenden Cashflow des Unternehmens, differenziert zwischen demjenigen bei Existenz oder Nichtexistenz des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten, abzustellen. Ohne die Nutzungsrechte an den Nutzerdaten könnten die Werbeerträge auf der zweiten Stufe bereits nicht oder zumindest nicht in dem tatsächlichen Umfang erzielt werden, da ohne ein entsprechendes Nutzungsrecht eine personalisierte Werbungsschaltung nicht möglich ist. Auch verdeutlicht der im Rahmen der Lizenzpreis analogie festgestellte Rückschluss der Umsatzerlöse auf die Bemessung der Lizenzzahlung, dass sich der Wert für die quartalsweise Überlassung des Nutzungsrechtes, quasi als fiktive Lizenzzahlung nach den Umsatzerlösen des Datenbrokers bestimmen muss, als dass diese, unter Berücksichtigung eines Abschlags für Wertsteigerung, mittelbar auf den überlassenen Nutzungsrechten beruhen.

Die Ausgangsgröße für die Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten bildet damit der durch den Datenbroker aus Werbeleistungen erzielte Umsatzerlös. Dieser ist für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf die jeweiligen Nutzer aufzuteilen. Hierzu bietet es sich an, den Umsatzerlös des jeweiligen Nutzers, entsprechend dem in der Praxis bereits existierenden System, durch eine Aufteilung des Gesamtwerbeumsatzes auf die durchschnittliche aktive Nutzerzahl im Quartal zu ermitteln.¹²⁰⁶ Abweichend zu den in der Praxis vorzufindenden Berechnungsmethoden¹²⁰⁷ ist der quartalsweise Durchschnittswert der aktiven Nutzer aus dem Durchschnitt der aktiven Nutzer eines jeden Monats des Quartals zu bilden. Als aktiver Nutzer ist dabei ein solcher anzusehen, der die Plattform an einem Tag der jeweiligen Monate des Quartals besucht hat. Durch diese Berechnung wird sichergestellt, dass die mit dem Wert des Nutzungsrechtes an den Daten zu bewertende Ausgangsleistung des Unternehmens (die Zurverfügungstellung der Plattform) durch den jeweiligen Nutzer im Besteuerungszeitraum zumindest an einem Tag auch tatsächlich in Anspruch genommen worden ist. Würde man als Berechnungszeitpunkte auf den ersten und letzten Tag des Quartals abstellen, könnten auch solche Nutzer erfasst werden, die im Steuererhebungszeitraum die Leistung tatsächlich nicht mehr in Anspruch genommen haben und dementsprechend auch nicht für die Werbeeinnahmen des Unternehmens ursächliche

1206 Vgl. Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 33.

1207 Vgl. Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 32.

Eingangsleistungen in Form der Zurverfügungstellung des Nutzungsrechtes erbracht haben. Zwar führt eine solch pauschalisierte Aufteilung des Werbeumsatzes im Ergebnis zu einer Gleichbehandlung sämtlicher Nutzer, unabhängig davon, wie stark diese die Plattform nutzen und wie viele Daten diese dem Unternehmen übermitteln und entsprechend auch wie stark diese am tatsächlichen Quartalsumsatz aus Werbeleistungen beteiligt gewesen sind. Da die Bewertung sich auf eine sachgerechte Schätzung des objektiven Marktwerts richtet, ist es allerdings, unter Berücksichtigung des mit der Ermittlung verbundenen Aufwandes und der Überprüfbarkeit der Ergebnisse, zulässig eine solche Verallgemeinerung anzustellen. Daneben werden die mit der Durchschnittsermittlung verbundenen Ungenauigkeiten in Bezug auf den einzelnen Nutzer durch die einheitliche Erhebung der Steuerschuld für sämtliche Nutzungszugriffe in Europa im Rahmen des One-Stop-Verfahrens und der hierdurch bedingten einheitlichen Erhebung und Verteilung des Steueraufkommens entsprechend der Nutzungszugriffe auf die einzelnen Staaten revidiert.¹²⁰⁸ Insgesamt wird der Wert des Nutzungsrechtes im ersten Schritt daher sachgerecht, rechtssicher und objektiv ermittelt.

Es gilt jedoch zu beachten, dass die durch das die Plattform betreibende Unternehmen als Datenbroker aus der Nutzung der durch den Nutzer eingeräumten Nutzungsrechten an den Nutzerdaten erzielten Werbeeinnahmen auf einer anderen Handelsstufe anzusiedeln sind als die erstmalige Einräumung des Nutzungsrechtes durch den Datenersteller. Der durch die Verlagerung auf eine andere Handelsstufe erzielbare Wertsprung ist als Abschlag im Rahmen der bewertungsrechtlichen Vergleichswertmethode zu berücksichtigen.¹²⁰⁹ Insbesondere gilt es im Rahmen eines Abschlages auch die Differenz zwischen privaten und unternehmerischen Veräußerungen zu berücksichtigen.¹²¹⁰

Einen solchen Wertsprung gilt es auch bei der Bemessung der hier vorliegenden umsatzsteuerlichen Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu beachten, als dass, wie bereits dargestellt, eine Fruchtbarmachung des Nutzungsrechtes an den erstellten Nutzerdaten erst durch die Einschaltung des Datenbrokers möglich wird. Dies führt jedoch nicht dazu, dass, wie teilweise angeführt, die Wertschöpfung an den Nutzungsrechten erst auf Ebene

1208 Vgl. zur Steuererhebung und der Verteilung des Steueraufkommens Kapitel 4 F.

1209 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 39.

1210 *Jülicher* in: *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, § 12 Rn. 67.

des Datenbrokers erfolgt,¹²¹¹ sodass der ermittelte Durchschnittsertrag aufgrund eines einhundertprozentigen Abschlages auf null zu verringern wäre. Denn ohne ein werthaltiges Nutzungsrecht könnte auch auf der Ebene des Datenbrokers kein Umsatz aus diesem erzielt werden. Und gerade auch die in der Wirtschaft existenten Modelle der Nutzung gegen Werbeschaltung oder gegen Zahlung eines Geldbetrages zeigen, dass das Angebot des Unternehmens gerade auf eine Gegenleistung abzielt, die in einem wirtschaftlichen Gleichgewicht zur erbrachten Leistung steht. Da die Erbringung der Leistung von Seiten des Unternehmens allerdings Kosten verursacht, müssen zwangsläufig auch die im Gegenzug erhaltenen Nutzungsrechte einen gewissen Wert haben.

In einem zweiten Schritt gilt es daher den auf der Stufe des Datenbrokers erzielbaren Wertsprung für die Nutzungsrechte zu bestimmen und diesen anschließend aus dem durchschnittlichen Werbeertrag je Nutzer auszuscheiden. Fraglich ist, wie sich der Wertsprung rechtssicher und sachgerecht ermitteln lässt. Maßgebliche für die Tätigkeit des Unternehmens ist das Betreiben und Fortentwickeln des Algorithmus, welcher zunächst die in den Nutzungsrechten enthaltenen Daten sammelt, beziehungsweise die Erstellung der Daten veranlasst und sodann nach Auswertung und Klassifizierung auf der nächsten Stufe für den Datenbroker wirtschaftlich nutzbar macht. Aus diesem Algorithmus schöpft sich der Wertsprung zwischen der Stufe des Datenerstellers und des Datenbrokers. Entsprechend gilt es die Wertsteigerung des Nutzungsrechtes aufgrund des verwendeten Algorithmus festzustellen. Notwendig für den Algorithmus sind zweifelsohne Aufwendungen für Forschung und Entwicklung aber auch Aufwendungen für den Unterhalt der Server und für Marketingzwecke.

Nähert man sich der Frage, wie der Wertsprung auf der zweiten Ebene beziffert werden kann, aus einer wirtschaftlichen Sichtweise ist festzustellen, dass ein Unternehmen den Wertsprung so bemisst, dass nach Abzug laufender Kosten ein positives Ergebnis verbleibt. Die Differenz zwischen den Aufwendungen des Unternehmens und dem Abgabepreis bildet entsprechend die Gewinnspanne der erbrachten Leistung und stellt konsequenter Weise in Bezug auf die verwendete Eingangsleistung den Wertsprung auf die nächsten Handelsstufe dar. So zeichnet sich der Wertsprung

1211 Vgl. zur Entstehung des Wertes von Daten erst aufgrund einer algorithmusbasierenden Vernetzung *Schwarz/Stein*, DB 2017, 1525 (1526); ähnlich *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, SLW 2017, 349 (352 ff.). Zudem stellen *Schwarz/Stein/Freudenberg*, BB 2018, 2267 (2268 ff.) den Wert der Daten in ein Abhängigkeitsverhältnis zu der Möglichkeit zur Weiterverwendung im jeweiligen Geschäftsmodell.

bei dem Handel mit Wirtschaftsgütern durch die Differenz zwischen dem Einkaufspreis und dem Abgabepreis ab. Werden jedoch Dienstleistungen erbracht, so gilt es die Aufwendungen des Unternehmens zur Erlangung der Dienstleistung als Eingangsumsätze zu bestimmen und hieraus die Differenz zum tatsächlich erzielten Ausgangsumsatz zu bemessen. Dieser Aufschlag stellt sodann den in der Dienstleistung enthaltenen Wertsprung durch Verlagerung auf die nächste Handelsstufe dar. Wird der Eingangsumsatz jedoch dadurch vergütet, dass das Unternehmen selbst eine eigenständige Leistung erbringen muss, so gelten, in Anlehnung an die zivil- und umsatzsteuerrechtlichen Grundsätze des Tauschgeschäftes, die eigenen Aufwendungen des Unternehmens zur Erlangung des Eingangsumsatzes als Ausgangsgröße, die in Relation zu den erzielten Ausgangsumsätzen gestellt werden muss. Denn schlicht nur auf die eigenen Aufwendungen abzustellen, um den Wertsprung zu ermitteln würde im Ergebnis zu kurz greifen, als dass das Unternehmen die Aufwendungen ja gerade auch aus dem Grund tätig, um die eigene Leistung erbringen zu können. Um jedoch den in der Gewinnspanne enthaltenen Wert der im Rahmen des tauschähnlichen Umsatzes erhaltenen Leistung bemessen zu können, gilt es daher die Aufwendungen des Unternehmens zur Erbringung der eigenen Leistung in ein Verhältnis zu den erzielten Umsätzen zu setzen. Zu beachten ist, dass die in die Berechnung einbezogenen Aufwendungen als auch Umsätze, um solche Beträge bereinigt werden müssen, die in keinem mittelbaren Zusammenhang mit dem zu beurteilenden tauschähnlichen Umsatz der Digitalleistungen stehen. Bezieht man diese Betrachtung auf das zu untersuchende Geschäftsmodell, so lässt sich feststellen, dass die übertragenen Nutzungsrechte als Eingangsleistung gleichzeitig die ausschließliche Grundlage für die durch den Datenbroker erbrachten Ausgangsleistungen darstellen. Entsprechend stehen in dem zu untersuchenden Geschäftsmodell im Grundsatz sämtliche Aufwendungen des Unternehmens in einem zumindest mittelbaren Zusammenhang mit dem Eingangsumsatz. Der Wertsprung durch Verlagerung des Handelsstufe bildet sich daher aus dem Quotienten des erzielten Umsatzes im Quartal zu den getätigten Aufwendungen. Es gilt allerdings zu berücksichtigen, dass in den Fällen, wo die Unternehmen neben dem Reingeschäft der Verwendung von Nutzungsrechten an Nutzerdaten noch weitere Tätigkeiten ausüben (z.B. die Verwaltung ihres Vermögens) der Quotient, um solche Umsätze und Aufwendungen zu bereinigen ist, die im Zusammenhang mit den anderen Tätigkeiten stehen. Kann eine direkte Zuordnung nicht vorgenommen werden (z.B. bei Personalkosten für

Buchhaltung) so gilt es die entstandenen Aufwendungen im Verhältnis der erzielten Quartalsumsätze aus den einzelnen Geschäftssparten aufzuteilen.

Aus dem so ermittelten bereinigten Gewinnquotienten ergibt sich dann auch im Fall eines Tausches/tauschähnlichen Umsatzes eine stringente und schlüssige Ermittlung des Wertsprunges durch Verlagerung der Leistungserbringung auf die höhere Handelsstufe. Wurde der Gewinnquotient aus der digitalen Dienstleistung ermittelt, gilt es diesen auf den im Rahmen der ersten Stufe berechneten durchschnittlichen Werbeertrag je Nutzer anzuwenden und die so ermittelte Wertsteigerung durch den Handelsstufensprung anschließend aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.

Der nach Abzug des Bereinigungsbetrages verbleibende Werbeertrag je Nutzer stellt sodann den objektiven Marktwert des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten dar. Dieser Wert kann rechtssicher und mit minimalen Verwaltungsaufwand ermittelt werden und ist objektiv sowohl für das leistende Unternehmen als auch für die prüfende Finanzverwaltung nachvollziehbar. Denn zum einen können die durch das die Plattform betreibende Unternehmen unter Einsatz der Nutzungsrechte erzielten Werbeumsätze und mit diesen im Zusammenhang stehende Aufwendungen einfach und zutreffend aus der jeweiligen Gewinnermittlung des Unternehmens entnommen werden. Zum anderen ist auch die Erfassung der durchschnittlichen Nutzeranzahl im jeweiligen Quartal technisch und mathematisch umsetzbar. Differierende Ansichten zwischen Unternehmen und Verwaltung könnten lediglich im Rahmen der Berücksichtigung von mittelbaren Aufwendungen entstehen, diese führen hingegen nicht zu einem unververtretbaren Maß an Rechtsunsicherheit.

Im Ergebnis lässt sich aufgrund der umsatzsteuerlich gebotenen Modifizierung der Vergleichswertmethode, unter Berücksichtigung des Ertragswertverfahrens und der wirtschaftswissenschaftlichen Grundsätze zur Bestimmung des Marktpreises sowie der Gewinnaufschläge anhand des vorstehenden Berechnungsschemas ein hypothetischer nach objektiven Kriterien ermittelter Marktpreis bestimmen. Dieser Marktpreis spiegelt den Wert des Nutzungsrechtes an den in einem Quartal durch den jeweiligen Nutzer erstellten beziehungsweise im Nutzungsrecht aus den Vormonaten enthaltenen Nutzerdaten wider. Dieses ist auch insoweit folgerichtig, als dass in dem jeweiligen Nutzungsrecht und dem darin enthaltenen Potenzial gerade nicht nur die Nutzerdaten aus dem aktuellen Voranmeldungszeitraum enthalten sind, sondern vielmehr auch diejenigen, die der Nutzer bisher schon

in sein Nutzungsrecht eingebracht hat.¹²¹² Dieses spiegelt sich auch gerade in der zu bewertenden Gegenleistung wider, wonach nicht der Wert der Nutzerdaten, sondern der Wert des Nutzungsrechtes an sich bewertet werden soll. Gleichzeitig bildet der zwar nach objektiven Maßstäben ermittelte Betrag einen subjektiven Wert ab, als dass nicht nach einer verallgemeinerten Schätzungsmethode ein rein objektiver Wert ermittelt wird, welcher insoweit nicht mit der Rechtsprechung des EuGHs in Einklang gebracht werden könnte.¹²¹³ Vielmehr lässt sich der Wert aufgrund der Einbeziehung der wirtschaftlichen Faktoren des jeweiligen Unternehmens als gemischt objektiv/subjektiv klassifizieren und kann daher als sachgerecht ermittelter Marktwert des spezifischen Nutzungsrechtes angesehen werden.

In Conclusio kann für Zwecke der umsatzsteuerlichen Bemessung ein objektiver Marktwert des Nutzungsrechtes ermittelt werden, sodass dieser in stringenter Anwendung der Rechtsprechung des EuGHs als Bemessungsgrundlage, für die hier zu bewertende Duldungsleistung des die Plattform betreibenden Unternehmens, anzusetzen ist. Diesem Ansatz stehen auch keine mit der Typisierung im Zusammenhang stehende verfassungsrechtliche Bedenken entgegen, da durch die rechnerische Ermittlung der Durchschnittswerte unter Einbeziehung nur aktiver Nutzer im Ergebnis der normale Nutzer abgebildet wird, sprich die Bemessungsgrundlage um die jeweiligen Extremposition bereinigt wird.¹²¹⁴

III. Ergebnis: Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage für die durch das Unternehmen erbrachte Duldungsleistung richtet sich nach dem anhand objektiver Ausgangsgrößen ermittelbaren Wert des durch den Nutzer, im Gegenzug für die Nutzungsmöglichkeit der Plattform, an das die Plattform betreibende Unternehmen überlassenen Nutzungsrechtes an seinen Nutzerdaten. Zur Ermittlung dieses objektiven Wertes ist auf einen unter Beachtung steuerlicher und wirtschaftswissenschaftlicher Wertermittlungsmethoden geschätzten Marktwert

1212 Vgl. *Dietsch*, MwStR 2017, 868 (870); *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2811 (2815); *Scheffler* DStR 2018, 1783 (1786).

1213 Vgl. *Englisch*, UR 2017, 875 (883) unter Verweis auf EuGH v. 05.02.1981 – C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, ECLI:EU:C:1981:38.

1214 Vgl. zur Verfassungsmäßigkeit von Typisierungen im Steuerrecht BVerfG v. 25.09.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153-181; BVerfG v. 10.04.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1-10; *Hey* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 147ff.

des Nutzungsrechtes abzustellen. Dieser Marktwert bestimmt sich anhand der durch das Unternehmen aus den Nutzungsrechten erzielten Werbeerträge in Abhängigkeit der im Steuererhebungszeitraum durchschnittlichen Nutzeranzahl und unter Berücksichtigung eines aufgrund des Wechsels der Handelsstufe existenten Wertsprungs. Dabei berücksichtigt die jeweils abschnittsgetreue Neuermittlung der Bemessungsgrundlage den Umstand, dass durch eine fortwährende Nutzung der Plattform und damit verbundenen Generierung zusätzlicher Nutzungsdaten, der Wert des Nutzungsrechtes sich stetig verändert. Die mathematische Ermittlung bestimmt sich mittels des nachfolgenden Ablaufschemas. Eine Beispielrechnung anhand des veröffentlichten Konzernabschlusses von Facebook Inc. findet sich im Annex 1 zu dieser Arbeit.

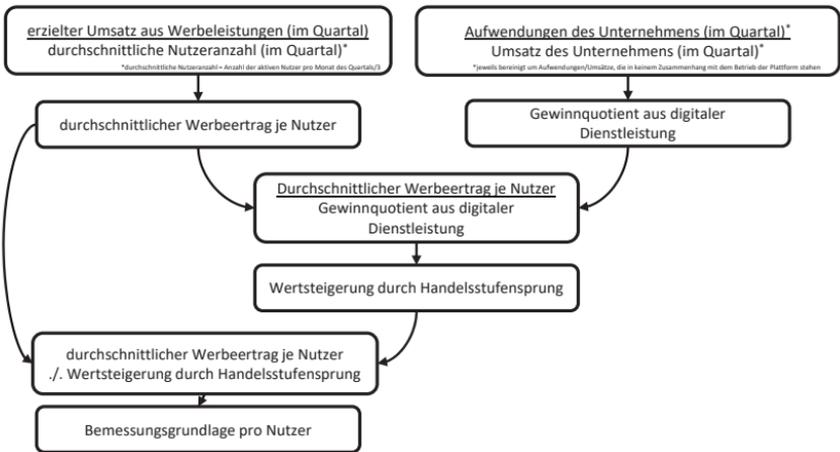


Abbildung 3: Ermittlung der Bemessungsgrundlage

F. Steuererhebung und Steuerschuldnerschaft

Die nach dem vorstehenden Ermittlungsverfahren quartalsweise bestimm- bare Bemessungsgrundlage für die, durch das die Plattform betreibende Unternehmen, erbrachte Duldungsleistung bildet die Grundlage für die Erhebung der Umsatzsteuerschuld des Unternehmens. Zur Gesamtbeurteilung des präsentierten Lösungsmodells gilt es daher in einem letzten Schritt die Fragen der Steuerschuldnerschaft, den Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld und deren Erhebung zu behandeln.

I. Steuerschuldnerschaft

Die Steuerschuldnerschaft für die hier zu untersuchende Duldungsleistung, als eine sonstige Leistung im Sinne der §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 9 UStG, richtet sich grundsätzlich nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Hiernach ist der Unternehmer für die auf seine Ausgangsumsätze anfallende Umsatzsteuer der Steuerschuldner. Im zu untersuchenden Geschäftsmodell wird damit der die Plattform betreibende Unternehmer zum grundsätzlichen Steuerschuldner. Als solcher wird er verpflichtet die in der erhaltenen Gegenleistung enthaltene und insoweit vereinnahmte Umsatzsteuer an das jeweils zuständige Finanzamt abzuführen.¹²¹⁵ Dieses gilt unabhängig von der Frage, ob das Unternehmen über einen Sitz, eine Geschäftsleitung oder Betriebsstätte im Inland verfügt. Denn § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG knüpft ausschließlich an die Unternehmereigenschaft des § 2 UStG an.¹²¹⁶ Dementsprechend kann eine Steuervermeidung oder -verkürzung nicht durch eine unternehmerische Gestaltung in Bezug auf die im jeweiligen Staat unterhaltenen Einrichtungen und damit einhergehend der Auswahl eines bestimmten Ansässigkeitsstaates eintreten, als dass sowohl die Unternehmereigenschaft des § 2 UStG als auch die Steuerschuldnerschaft selbst nicht ansässigkeitsbezogen sind. Die im Rahmen der direkten Besteuerung auftretenden Herausforderungen einer möglichen Steuergestaltung durch Auswahl des Sitzstaates oder Verlagerung von Funktionen in Staaten mit geringen Steuersätzen sind als solche im Rahmen der indirekten Umsatzbesteuerung nicht gegeben.

Die allgemeine Steuerschuldnerschaft nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG steht jedoch unter dem Vorbehalt der spezielleren und insoweit vorrangigen Bestimmungen zur Steuerschuldnerschaft nach den §§ 13b Abs. 5, 25b Abs. 2 UStG. Liegt eine spezielle Bestimmung der Steuerschuldnerschaft vor, entfällt im Ergebnis die Steuerschuldnerschaft des Leistungserbringers nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.¹²¹⁷

Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit des Wechsels der Steuerschuldnerschaft ist, dass der jeweilige Leistungsempfänger ebenfalls Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist, wobei der Umstand, ob der Leistungsbezug für den unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich

1215 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 13a Rn. 5.

1216 *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13a Rn. 10.

1217 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 13a Rn. 6.

keine Beachtung findet.¹²¹⁸ Folglich hängt der Wechsel der Steuerschuldnerschaft maßgeblich von der im Rahmen der Untersuchung zunächst ausgeklammerten Frage nach der Unternehmereigenschaft des Nutzers ab. Da jedoch im Rahmen der vorstehenden Ausführungen im Wege der Gesamtbetrachtung jeweils die Regelungen für einen Nutzer als Unternehmer und Nicht-Unternehmer dargestellt worden sind, kann auch an dieser Stelle zunächst auf eine genaue Einordnung verzichtet werden.¹²¹⁹ Ist der Nutzer mithin nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG anzusehen, so scheidet der Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 UStG bereits an dem Vorliegen des Grundtatbestandsmerkmals.

Ist der Nutzer hingegen als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG anzusehen, sei es, weil er durch die Einräumung des Duldungsrechtes im Untersuchungsmodell zum Unternehmer wird oder aufgrund einer sonstigen selbständig ausgeübten gewerblichen oder selbständigen Tätigkeit Unternehmer ist, verlagert § 13b Abs. 5 S. 1 UStG die Steuerschuldnerschaft für Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 bis 3 UStG auf den Leistungsempfänger.

1. Ansässigkeit des Plattformbetreibers im Ausland

Betrachtet man die in § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 bis 3 UStG abschließend aufgezählten Leistungen zum Wechsel der Steuerschuldnerschaft vor dem Hintergrund des zu untersuchenden Geschäftsmodell, lassen sich zwei verschiedene Möglichkeiten des Wechsels der Steuerschuldnerschaft benennen. So kommt der Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 1 UStG für Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebietes ansässigen Unternehmers und nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG für Leistungen eines im Drittland ansässigen Unternehmers in Betracht. Beiden Vorschriften immanent ist, dass der Leistungserbringer nicht im Inland ansässig sein darf.¹²²⁰ Wann ein Unternehmer über den fehlenden Inlandsbezug verfügt, wird durch § 13b Abs. 7 UStG, unter Einbeziehung unionsrechtlicher Vor-

1218 *Brandl* in: *Bunjes*, UStG, § 13b Rn. 24; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 615.

1219 Zur Frage, ob der Nutzer durch die Einräumung des Nutzungsrechtes an den Daten selbst zum Unternehmer im Sinne des § 2 UStG wird Kapitel 4 I.I.

1220 Vgl. in Bezug auf das Abstellen auf die fehlende Ansässigkeit im Inland, zur gesetzlich angeordneten Ansässigkeit im Ausland: *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 13b Rn. 13; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 172 ff.

gaben, definiert. So ist ein Inlandsbezug dann nicht gegeben, wenn der Leistungserbringer im Inland weder über einen Sitz noch einer Geschäftsleitung oder Betriebsstätte verfügt. Die Begriffsbestimmungen des Sitzes, der gewöhnlichen Geschäftsleitung als auch der Betriebsstätte ergeben sich, mangels eigenständiger umsatzsteuerlicher Definition, grundsätzlich aus den allgemeinen Vorschriften der Abgabenordnung.¹²²¹ Jedoch gilt es die sich aus den unionsrechtlichen Vorgaben der MwStSystRL ergebenden Besonderheiten bei der Interpretation der Begriffe im Sinne des § 13b Abs. 7 UStG zu beachten.¹²²² So gilt es die Begriffe jeweils vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Veranlassung mit den Umsätzen zu betrachten. Für den Sitz des Leistungsempfängers ist daher auf den tatsächlichen wirtschaftlichen Sitz und nicht auf den satzungsmäßigen Sitz abzustellen.¹²²³ Ebenso vom Wirtschaftlichkeitsgedanken geleitet wird auch das Kriterium der nicht im Inland belegenden Betriebsstätte. § 13b Abs. 7 S. 3 UStG folgend, wird eine Betriebsstätte für die Bestimmung des Inlandsbezuges nur dann berücksichtigt, wenn diese durch den Unternehmer zur Erbringung des jeweiligen Umsatzes aktiv genutzt worden ist und notwendig mit der erbrachten Leistung verknüpft werden muss.¹²²⁴ Entsprechend ist für die Anwendbarkeit des Wechsels der Steuerschuldnerschaft maßgeblich darauf abzustellen, dass die erbrachte Leistung auf Seiten des Leistungserbringers keinen aktiven wirtschaftlichen Inlandsbezug aufweist.

Als aktive wirtschaftliche Beteiligung an dem erbrachten Umsatz ergibt sich aus der Negativdefinition des Art. 53 Abs. 2 MwStVO die Nutzung von technischer und personeller Ausstattung, die zur Ausführung des Umsatzes notwendig sind. Es gilt daher diejenigen technischen und personellen Funktionen zu ermitteln, die für die Erbringung des Umsatzes substantiell sind.¹²²⁵ Maßgebliche technische Funktion für die Leistungserbringung im zu untersuchenden Geschäftsmodell sind Serverkapazitäten auf denen der die Plattform betreibende Algorithmus abläuft und die maßgebliche Rechenleistung abgerufen werden kann. Tatsächliche personelle Funktionen werden für die Leistungserbringung hingegen nicht benötigt. Insbesondere stellen auch die erbrachten Entwicklungsleistungen der Plattform keine mit

1221 Vgl. *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 13b Rn. 51 f., 55.

1222 *Brandl* in: *Bunjes*, UStG, § 13b Rn. 127; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 174.

1223 EuGH v. 06.10.2011 – C-421/10, *Stoppelkamp*, ECLI:EU:C:2011:640.

1224 *Brandl* in: *Bunjes*, UStG, § 13b Rn. 129; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 120ff.

1225 *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 124.

der Erbringung der Leistung im aktiven Zusammenhang stehende Funktionen dar, sodass der Ort der maßgeblichen Entwicklung des Algorithmus für die Frage des wirtschaftlichen Inlandsbezuges unbeachtlich ist.

Ausschlaggebend für die Anwendbarkeit des § 13b Abs. 5 UStG ist daher, wo die jeweiligen Server stehen und ob dieses als Betriebsstätte des die Plattform betreibenden Unternehmens angesehen werden können. Zur Begründung einer Betriebsstätte ist gemäß Art. 11 MwStVO unter Bezugnahme auf die nationalen Grundsätze des § 12 AO notwendig, dass eine Geschäftseinrichtung über eine örtliche und zeitliche Festigkeit verfügt und insbesondere in der Verfügungsmacht des jeweiligen Unternehmens steht.¹²²⁶ So gilt es zunächst die Art der Server voneinander zu unterscheiden. Hält das Unternehmen tatsächliche (dedizierte)¹²²⁷ Server, als mit einer Software betriebener Computer,¹²²⁸ vor, so verfügen diese über eine gewisse örtliche und zeitliche Festigkeit, um grundsätzlich eine Betriebsstätte des jeweiligen Unternehmens begründen zu können.¹²²⁹ Maßgebliches Kriterium für die Frage der Begründung einer Betriebsstätte ist dabei die Tatbestandsvoraussetzung der Verfügungsmacht. Denn nur wenn das Unternehmen selbst über die Server verfügen kann, kann dieses eine Betriebsstätte am Standort der Server begründen. So wird eine Betriebsstätte dann unproblematisch begründet, wenn die genutzten Server im Eigentum des Unternehmens stehen oder aber das Unternehmen einen festen Server zur Durchführung der Rechenleistung gemietet hat. Hat das Unternehmen jedoch lediglich die Möglichkeit eine gewisse Rechenleistung auf einem fremden Server abzurufen, so fehlt es diesem an der maßgeblichen Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung.¹²³⁰ Die Frage der Begründung einer inländischen Betriebsstätte ist daher maßgeblich von der Serverstruktur des Unternehmens abhängig. Typischerweise steht die Serverstruktur des Unternehmens in Korrelation zur Größe des Unternehmens und der benötigten Serverleistung. Denn je größer das Unternehmen, sprich je mehr aktive Nutzer das Unternehmen hat, desto mehr Serverleistung wird benötigt, sodass der Unterhalt einer eigenen „Serverfarm“ wirtschaftlich sinnvoller

1226 *Musil* in: H/H/Sp, AO, § 12 Rn. 8 ff.; *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 12 Rn. 4 ff.

1227 Zum Begriff des dedizierten Servers vgl. *Tappe*, IStR 2011, 870 (871).

1228 Als klassischer Server bezeichnet von *Hutter/Schmidt* IStR 2000, 650; als untechnischer Begriff im allgemeinen Verständnis *Tappe*, IStR 2011, 870 (871).

1229 *Musil* in: H/H/Sp, AO, § 12 Rn. 43a.

1230 *Ehrmann/von Wallis* in: *Hoeren/Sieber/Holznapel*, Multimedia-Recht, Teil 27, Rn.132; *Andresen* in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstättenhandbuch, Rn. 11.22; *Tappe*, IStR 2011, 870 (873).

wird. Umgekehrt bedeutet dieses aber auch, dass kleinere Unternehmen, eher auf angemietete Rechenleistung fremder Server zurückgreifen werden.

Festzustellen ist daher, dass der wirtschaftliche Inlandsbezug in der Entscheidungssphäre des Unternehmens liegt, je nachdem wie die Serverstruktur des Unternehmens bestellt ist und von welchem Ort aus die für den Umsatz maßgebende Rechenleistung erbracht wird. In der Regel wird das Unternehmen jedoch in Deutschland keine eigenen Server unterhalten,¹²³¹ sodass für die weitere Betrachtung festgehalten werden kann, dass die Unternehmen nicht im Inland ansässig sind.

2. Wechsel der Steuerschuldnerschaft auf den Unternehmer-Nutzer als Leistungsempfänger

Der Wechsel der Steuerschuldnerschaft hin zum Leistungsempfänger, also dem Nutzer als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG, kann sich zum einen aus § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 1 UStG ergeben. Denn § 13b Abs. 1 UStG beinhaltet in seinem Anwendungsbereich steuerpflichtige sonstige Leistungen die durch einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer nach § 3a Abs. 2 UStG als im Inland erbracht anzusehen sind. Solche Leistungen liegen im zu untersuchenden Geschäftsmodell dann vor, wenn der Leistungserbringer im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, also über eine Betriebsstätte in Form eines in der eigenen Verfügungsmacht stehenden Servers, im Gemeinschaftsgebiet verfügt, und der Leistungsempfänger bei Bezug der Leistung seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat. Denn nur dann bestimmt sich der Ort der erbrachten sonstigen Leistung nicht mehr nach § 3a Abs. 5 UStG, sondern nach § 3a Abs. 2 UStG. Der Wechsel der Steuerschuldnerschaft hängt in diesem Fall maßgeblich von der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ab und kann zutreffend auf beiden Seiten des Leistungsaustausches erkannt und somit umgesetzt werden.

Zum anderen kann sich der Wechsel der Steuerschuldnerschaft auch aus § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG ergeben. Diese Vorschrift greift immer dann, wenn der Leistungserbringer über keine, an der Leistungserbringung

1231 So unterhält keines der großen digitalen Dienstleistungsunternehmen, die als Grundlage für das zu untersuchende Geschäftsmodell dienen eine Serverfarm in Deutschland. Google unterhält in Europa insgesamt 5 eigene Rechenzentren, Liste der Rechenzentren abrufbar unter <https://www.google.com/intl/de/about/datacenters/locations/>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022; Facebook unterhält ein europäisches Rechenzentrum.

wirtschaftlich beteiligten Betriebsstätte im übrigen Gemeinschaftsgebiet verfügt. In diesen Fällen ist die Frage der Ortsbestimmung der erbrachten sonstigen Leistung für die Beurteilung des Wechsels der Steuerpflicht auf den Leistungsempfänger unbeachtlich, als dass von der Regelung des § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG sämtliche sonstige Leistungen von einem im Ausland ansässigen Leistungserbringer an einen inländischen Unternehmer erfasst werden. Mithin kann sich die Ortsbestimmung der sonstigen Leistung nicht nur nach § 3a Abs. 2 UStG, sondern insbesondere auch nach § 3a Abs. 5 UStG richten. Dementsprechend erfolgt ein Steuerschuldnerwechsel auch in solchen Fällen, wo der Leistungsempfänger zwar Unternehmer ist, dem Leistungserbringer jedoch seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat. Denn der aufgestellten Vermutungsregelung entsprechend wird die Leistung dann nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bezogen und die Ortsbestimmung richtet sich konsequenterweise nach der Regelung des § 3a Abs. 5 UStG. Gleichwohl wird der unternehmerische Leistungsempfänger aufgrund der Ansässigkeit des Leistungserbringers im Drittland zum Steuerschuldner.

Diese Regelung führt im Untersuchungsmodell im Gegensatz zur ersten Alternative zu erheblichen praktischen Umsetzungsproblemen und birgt die Gefahr einer Doppelbesteuerung. Denn das leistende Unternehmen, also der Plattformbetreiber, kann entsprechend der Vermutungsregelung des Art. 18 Abs. 2 MwStVO so lange von der Leistung an den Nutzer als Nicht-Unternehmer ausgehen, wie dieser dem Plattformbetreiber gegenüber keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitteilt. In diesem Fall hat der Leistungserbringer keine Kenntnis von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers und muss konsequent davon ausgehen, dass ein Wechsel der Steuerschuldnerschaft ebenfalls nicht eingetreten ist, da die Leistung, im Rahmen der Fiktion, als an einen Nicht-Unternehmer erbracht angesehen wird und somit die Grundvoraussetzung des § 13b Abs. 5 S. 1 UStG nicht gegeben ist. Entsprechend verbleibt es aus Sicht des leistenden Unternehmens bei der originären Steuerschuldnerschaft nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Der Leistungserbringer wird dementsprechend den jeweiligen Umsatz erklären und versteuern. Auf Seiten des die Leistung beziehenden Nutzers mit erfüllter Unternehmereigenschaft sind jedoch sämtliche zum Wechsel der Steuerschuldnerschaft maßgebenden Informationen vorhanden, sodass dieser den entsprechenden Umsatz ebenfalls erklären und versteuern wird. Es liegt somit, durch die doppelte Erklärung und Besteuerung desselben Umsatzes, ein Fall der Doppelbesteuerung vor. Eine

solche verstößt insbesondere im Rahmen der europäischen Union gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip,¹²³² sodass die Vermeidung einer Doppelbesteuerung als Gebot innerhalb der Union anzusehen ist.¹²³³ Dieses Gebot ist im Bereich der indirekten europäisch harmonisierten Steuern als Verbot einer Doppelbesteuerung anzusehen.¹²³⁴ Fraglich ist, wie das Problem der drohenden Doppelbesteuerung im zu untersuchenden Geschäftsmodell, wenn der Leistungsempfänger zwar Unternehmer ist, sich allerdings nicht als solcher gegenüber dem Leistungserbringer zu erkennen gibt, gelöst werden kann.

Sinn und Zweck des Wechsels der Steuerschuldnerschaft ist eine erleichterte Abwicklung des grenzüberschreitenden Dienstleistungshandels unter Berücksichtigung des Bestimmungslandprinzips.¹²³⁵ Der Steuerausländer soll durch die Regelung vor einer Auseinandersetzung mit dem für ihn unbekanntem inländischen Recht geschützt werden.¹²³⁶ Wie aufgezeigt wird dieser Zweck im vorliegenden Fall allerdings nicht erreicht. Aus der Kumulation der Vermutungsregelung mit der grundsätzlichen Vereinfachungsnorm kommt es gerade im Bereich der elektronisch erbrachten Dienstleistungen zu dem gegenteiligen Effekt. Zum einen erfolgt möglicherweise eine administrative Mehrbelastung, zum anderen, was deutlich schwerer wiegt, führen die Regelungen zu einer faktischen, nicht zu rechtfertigenden, Doppelbesteuerung. Dieser muss entgegnet werden. Hierfür bieten sich zwei Gestaltungsmodelle an. Zum einen könnte die Norm des § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG in den Fällen der elektronisch erbrachten Dienstleistung teleologisch reduziert werden. Zum anderen könnte der europäische oder nationale Gesetzgeber im Rahmen des § 13b Abs. 2 Nr. 1 eine einschränkende Regelung in Bezug auf sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 5 UStG einfügen.

Mit Hilfe der teleologische Reduktion wird der Wortlaut der Norm dahingehend berichtigt, als dass dieser auf den eigentlichen Sinn und Zweck der Norm eingeschränkt wird.¹²³⁷ Dieses setzt zunächst voraus, dass das nach dem Wortlaut gefundene Ergebnis zu einem sinnwidrigen Ergebnis

1232 *Lehner* in: *Isensee*, Handbuch des Staatsrechts, § 251 Rn. 28.

1233 *Kokott* in: *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rn. 178.

1234 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, S. 778 ff.; *Kokott* in: *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rn. 205.

1235 *Stadie* in: *Rau/Dürwächter*, UStG, § 13b Rn. 3; *Englisch* in: *Tipke/Lang*, § 17 Rn. 72.

1236 *Englisch* in: *Tipke/Lang*, § 17 Rn. 72.

1237 *Reimer*, Juristische Methodenlehre, S. 275; *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S. 41 ff.

führt.¹²³⁸ Zu erforschen ist daher zunächst der Telos der Norm, welcher von sich aus zur Einschränkung der Norm führen muss.¹²³⁹ Die Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG befindet sich bereits seit Einführung des sogenannten Reverse-Charge-Verfahrens¹²⁴⁰ durch § 13b UStG zum 01.01.2002¹²⁴¹ zumindest ihrem Wortlaut nach unverändert im nationalen Umsatzsteuergesetz. Diese Regelung wurde ursprünglich zur Angleichung des nationalen Rechts an die bereits zu diesem Zeitpunkt bestehenden Vorgaben in der MwStSystRL eingeführt.¹²⁴² Durch den Wechsel der Steuerschuldnerschaft sollte insbesondere eine Vereinfachung für grenzüberschreitend tätige Unternehmen erreicht werden.¹²⁴³ Der Telos der Norm erstreckt sich dementsprechend darauf, eine vereinfachte Steuererhebung und die Sicherung des Steueraufkommens im Rahmen von grenzüberschreitend erbrachten Dienstleistungen herbeizuführen. Die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung soll durch den Wechsel der Steuerschuldnerschaft jedoch gerade nicht herbeigeführt werden.¹²⁴⁴ Diese tritt jedoch im vorliegend zu untersuchenden Geschäftsmodell ein. Denn bei der Erbringung der sonstigen Leistung an einen Unternehmer, unabhängig davon, ob ein expliziter Bezug der Leistung für das Unternehmen erfolgt, erfolgt ein faktischer Wechsel der Steuerschuldnerschaft, ohne dass jedoch der Leistungserbringer von diesem Wechsel tatsächlich Kenntnis erhalten muss. Die Unsicherheit über die Kenntnis des Wechsels der Steuerschuldnerschaft hängt im vorliegenden Fall ausschließlich von der Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Leistungsempfänger und der damit verbundenen eindeutigen Zuordnung des Leistungsbezuges zum unternehmerischen Bereich ab. Diese eindeutige Voraussetzung sieht § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG in Bezug auf den Wechsel der Steuerschuldnerschaft jedoch gerade nicht vor. Da die am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer jedoch lediglich als Gehilfen des Staates zur Steuererhebung eingesetzt werden, darf ihnen

1238 BFH v. 26.06.2007 – IV R 9/05, BStBl. II 2007, 893.

1239 *Looschelders/Roth*, Juristische Methodik im Prozeß der Rechtsanwendung, S. 241; *Reimer*, Juristische Methodenlehre, S. 276.

1240 Zur Kritik an dem Begriff vgl. *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 2.

1241 Eingeführt durch Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794, BStBl. I 2002, 4.

1242 *Langer* in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, § 13b Rn. 3ff.; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 1.

1243 Erwägungsgrund 3ff. der Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17.10.2000 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 3.

1244 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 8.

das sich hieraus ergebende Risiko der Doppelbesteuerung nicht auferlegt werden und würde zudem gegen die in Art. 44 MwStSystRL enthaltene Junktim-Klausel verstoßen.¹²⁴⁵ Folglich liegt in der bestehenden Regelungslage bereits ein Verstoß gegen unionsrechtliche Grundsätze vor, welcher sich aus dem Wortlaut selbst ergibt und zu dem im Ergebnis sinnwidrigen Ergebnis der Doppelbesteuerung führt.

Die teleologische Reduktion einer Norm kann allerdings nur dann vorgenommen werden, wenn in der Norm eine planwidrige Regelungslücke besteht, das Gesetz an dieser Stelle mithin ungewollt unvollständig ist.¹²⁴⁶ Zwar wurde die Stellung der hier teleologisch zu reduzierenden Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG innerhalb des § 13b UStG seit Einführung im nationalen Umsatzsteuerrecht im Jahr 2002 verändert, der Wortlaut verblieb jedoch der Gleiche. Durch die Einführung der Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie¹²⁴⁷ wurde sodann ab dem Jahr 2011 die hier zum Konflikt führende Regelung des Art. 18 MwStVO eingeführt, welche für das nationale Umsatzsteuerrecht bindend ist, ohne dass jedoch der Konflikt zwischen diesen beiden Normen durch den nationalen Gesetzgeber beachtet worden ist. Dementsprechend liegt die notwendige planwidrige Regelungslücke vor, welche auch gerade in ihrer konkreten Anwendung zu dem sinnwidrigen Ergebnis einer Besteuerung, sowohl auf Seiten des Leistungsempfängers als auch des Leistungserbringers, führt. Der Zweck der Norm sollte lediglich zu einer Vereinfachung der Steuererhebung und -vollstreckung und Entlastung des Leistungserbringers führen, als dass dieser sich nicht mit verschiedenen Steuerjurisdiktionen auseinandersetzen muss. Eine Doppelbesteuerung war jedoch nicht vom Telos der Norm umfasst und ist als solche im Rahmen des unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystems auch nicht rechtmäßig.¹²⁴⁸ Da zudem eine weitere eigenständige Vereinfachungsregelung für die Leistungserbringer von elektronischen Dienstleistungen unionsrechtlich und auch national im Rahmen der einheitlichen Steueranmeldung über das Mini-One-Stop-

1245 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 86 f.

1246 BVerfG v. 30.03.1999 – 1 BvR 1045/89, BVerfGE 88, 145 – 168; BVerwG v. 28.05.1997 – 6 C 1/96, BVerwGE 105, 20-28.

1247 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates v. 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

1248 *Kokott* in: *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rn. 178; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 8.

Shop-Verfahren gegeben ist,¹²⁴⁹ bedarf es an dieser Stelle grundsätzlich keiner weiteren Vereinfachungsregelung. Insoweit gebietet es der Zweck der Norm, dass diese insoweit einschränkend angewendet wird, als dass sonstige Leistungen an einen Unternehmer, für welche sich der Ort der Leistung, mangels Mitteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, nach § 3a Abs. 5 UStG bestimmt, aus dem Anwendungsbereich ausgeschieden werden. Denn nur durch diese teleologische Reduktion der Norm kann die Doppelbesteuerung vermieden und den im Rahmen der Steuererhebung als Gehilfen verpflichteten Unternehmern die notwendige Vereinfachung zur Erfüllung der Verhältnismäßigkeitsanforderungen geboten werden.

Die über die teleologische Reduktion ermöglichte einschränkende Anwendung der Norm wirkt jedoch im Grundsatz zunächst nur national. Aufgrund der trotz der Harmonisierung des europäischen Mehrwertsteuersystem bestehenden Diversität zwischen den einzelstaatlichen Regelungen, insbesondere vor dem Hintergrund der Autonomie der nationalen Gerichtsbarkeiten und Steuerordnungen,¹²⁵⁰ bedeutet dieses gerade nicht, dass eine solche Einschränkung entsprechend unionsweit vertreten wird. Insbesondere unter Einbeziehung des Arguments eines möglichen Verlustes von Steueraufkommen, aufgrund erswerter Vollstreckungsmöglichkeiten bei Steuerausländern, erscheint es nicht ausgeschlossen, dass eine vermehrte Anzahl von europäischen Jurisdiktionen die teleologische Reduktion nicht vornehmen und die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Bereich der Unternehmen untereinander selbst belassen werden.

Vor dem Hintergrund des Art. 44 MwStSystRL ist hingegen eine einheitliche Regelung, insbesondere im Hinblick auf die nicht nur hypothetische, sondern faktische Doppelbesteuerung, geboten. Damit eine unionseinheitliche Anwendung des vorgefundenen Ergebnisses umgesetzt werden könnte, bedürfte es jedoch einer Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Denn nur wenn die MwStSystRL entsprechend geändert wird, kann eine gesicherte unionseinheitliche Anwendung der Einschränkung ermöglicht werden, als dass die teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs lediglich durch die jeweiligen Mitgliedsstaaten autonom, eventuell angeleitet durch den EuGH, vorgenommen werden könnte. Nur durch eine Änderung des Sekundärrechts könnte jedoch auch eine Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen eintreten, als dass dieser sich in Fällen fehlender Umset-

1249 Vgl. zur Steueranmeldung über das Mini-One-Stop-Shop-Verfahren Kapitel 4 F.III.

1250 Kokott in: Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rn. 155 ff.

zung in nationales Recht, direkt auf das Unionsrecht und somit auf eine konkrete in der MwStSystRL angepasste Regelung berufen könnte.¹²⁵¹

Genauer müsste eine Änderung des Art. 196 MwStSystRL durchgeführt werden. Denn dieser bestimmt, dass der Leistungsempfänger dann die Steuer schuldet, wenn eine sonstige Leistung nach Art. 44 MwStSystRL von einem in einem anderen Land ansässigen Unternehmer erbracht wird. Entsprechend dem Gesetzeswortlaut ist hierbei irrelevant, ob der Leistungserbringer im Gemeinschaftsgebiet oder aber im Drittland ansässig ist. Aufgrund des Gleichlaufs des Art. 44 MwStSystRL mit dem Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach Art. 196 MwStSystRL und letzterem als maßgebliche Norm für den Wechsel der Steuerschuldnerschaft, gebietet es die Normsystematik, die Ausnahme für den Wechsel der Steuerschuldnerschaft in Art. 196 MwStSystRL zu verorten. Denn es ist nicht die Regelung zur Ortsbestimmung als solche, sondern vielmehr die pauschale Anordnung des Wechsels der Steuerschuldnerschaft, ohne die Beachtung der Besonderheiten elektronisch erbrachter Dienstleistungen unter dem Einfluss der Fiktion des Art. 18 Abs. 2 MwStVO, welche zu einem systemwidrigen Ergebnis führt.

Der Ausnahmetatbestand könnte systematisch zutreffend im Rahmen des Art. 196 MwStSystRL als folgender Satz 2 eingefügt werden, ohne gleichzeitig weitere unionsrechtliche Komplikationen herbeizuführen:

„Dieses gilt bei Dienstleistungen im Sinne des Art. 58 Abs. 1 lit. c) nur, wenn der Empfänger der Leistung dem Leistungserbringer seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat.“

Durch diese Regelung würde rechtsicher das zuvor gefundene Ergebnis der teleologischen Reduktion normtechnisch verankert und die Doppelbesteuerung vermieden. Der Wechsel der Steuerschuldnerschaft würde kohärent mit dem Wechsel der Ortsbestimmung ausgestaltet sein. Im Ergebnis liegt es in der Hand der Leistungsempfängers, ob er zum Steuerschuldner der Leistung wird. Durch eine normtechnisch verankerte Optionsmöglichkeit kann auf beiden Seiten des Leistungsaustausches eine rechtsichere Beurteilung der Steuerschuldnerschaft erfolgen. Optiert der Leistungsemp-

1251 Vgl. zu den Voraussetzungen und den Rechtsfolgen der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien *Ruffert* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 288 Rn. 48ff.; *Nettesheim* in: *G/H/N*, AEUV, Art. 288 Rn. 142ff.; *Schroeder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 288 Rn. 86ff.

fänger zum unternehmerischen Bezug der Leistung, ist es dann auch konsequent ihm die Verpflichtung der Steuerschuldnerschaft aufzuerlegen.

Gleichzeitig versetzt sich der Leistungsempfänger durch die ausgeübte Option auch in die Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges nach § 15 UStG. Hierin liegt zugleich ein zweiter Vorteil der Optionsregelung begründet, als dass der Unternehmer im Rahmen des bestehenden Regelungssystems ohne Mitteilung seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zwar zum Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 UStG werden würde, gleichsam das die Leistung erbringende Unternehmen in Unkenntnis der Unternehmereigenschaft aus seiner Sicht gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG lediglich zur Ausstellung einer Rechnung berechtigt, aber nicht verpflichtet, wäre und insoweit aufgrund der Vielzahl an Leistungsempfängern bereits aus verwaltungsökonomischen Gründen auf eine entsprechende Rechnungsausstellung verzichtet wird. Da die ausgestellte Rechnung hingegen Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG ist, würde dieser zunächst auf Ebene des Leistungsempfängers für die von ihm nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldete Umsatzsteuer scheitern. Zur Herstellung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit müsste der Nutzer sich folglich unter Mitteilung seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG gegenüber dem die Leistung erbringenden Unternehmen zu erkennen geben, wodurch als dann das gleiche Ergebnis, wie unter der dargestellten und vorgeschlagenen Optionsmöglichkeit, hergestellt werden könnte. Zu beachten wäre allerdings, dass aufgrund des nachträglichen Kenntnisergebnisses über die Unternehmereigenschaft die jeweiligen bereits eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen nachträglich korrigiert werden müssten und die Nutzer faktisch gezwungen wären, sich gegenüber den Leistungserbringern als Unternehmer auszuweisen. Gleichzeitig bestünde immer die Gefahr, dass der Nutzer nicht sämtliche unter das Untersuchungsmodell fallenden Interaktionen auch tatsächlich wahrnehmen könnte, womit eine stetige Ungewissheit über das Entstehen und gerade auch über die Höhe der jeweiligen Umsatzsteuerschuld begründet werden würde. Eine entsprechend hohe Rechtsunsicherheit wäre demnach ohne die Einführung der vorgeschlagenen Änderung hin zu einer Optionsmöglichkeit gegeben. Aber auch auf Seite des die Leistung erbringenden Unternehmens würde im Hinblick auf die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nach § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG durch die Einführung der Optionsmöglichkeit die bestehende Rechtsunsicherheit vermieden werden. Insgesamt ist der Vorschlag daher nicht nur unter den Aspekten der Vermeidung einer Doppelbesteuerung und rechtssicheren Bestimmbarkeit des

Steuerschuldners, sondern auch unter dem weiteren Aspekt des rechtssicheren Vorsteuerabzuges und unter dem Aspekt der Minimierung von mit der Steuerfestsetzung verbundenem Befolgungsaufwand zustimmungswürdig.

3. Zwischenergebnis

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Steuerschuldnerschaft mit der hier vertretenen Auffassung, unter Einführung des vorgeschlagenen Ausnahmetatbestands in Art. 196 MwStSystRL, im Grundsatz beim Leistungserbringer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt. Dieses gilt unabhängig davon, ob der Nutzer, durch den Leistungsaustausch im Untersuchungsmodells, als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG zu qualifizieren ist. Lediglich wenn der Leistungsempfänger offen als Unternehmer auftritt und die Leistung, durch Mitteilung seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, als für sein Unternehmen bezogen widmet, wechselt die Steuerschuldnerschaft und der Leistungsempfänger wird nach § 13b Abs. 5, Abs. 1, 2 Nr. 1 UStG zum Steuerschuldner. Der Leistungserbringer wird zugleich durch die ausgesprochene Option von seiner Verpflichtung zur Abführung der Steuerschuld nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG befreit, unterliegt jedoch der Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung über die erbrachten Leistungen nach § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 2 UStG, in welcher die Netto-Bemessungsgrundlage auszuweisen ist. Durch Einführung des vorgeschlagenen Ausnahmetatbestandes für elektronische Dienstleistungen auf europäischer Normenebene, wird die drohende Gefahr einer Doppelbesteuerung vermieden und die notwendige Rechtssicherheit und -klarheit geschaffen. Zudem beinhaltet die Regelung eine Verwaltungsvereinfachung, als dass gerade die Überprüfung des Nutzers hin auf seine Unternehmereigenschaft, gleichlaufend zur Bestimmung des Leistungsortes, auch für Zwecke der Bestimmung des Steuerschuldners, obsolet ist.

II. Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer

Im Rahmen der Bestimmung des Entstehungszeitpunktes der Umsatzsteuer, der von Seiten des Plattformbetreibers an den Nutzer erbrachten Duldungsleistung, gilt es die vorstehend festgestellte Differenzierung innerhalb der Steuerschuldnerschaft zu beachten. Liegt der Regelfall vor, verfügt der Nutzer also entweder bereits nicht über eine Unternehmereigenschaft

oder hat er dem Plattformbetreiber gegenüber keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt, so richtet sich der Entstehungszeitpunkt nach den allgemeinen Regelungen des § 13 UStG über die Entstehung der Umsatzsteuer bei Steuerschuldnerschaft durch den Leistungserbringer. Im Ausnahmefall, also nach Mitteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und dadurch bedingten Widmung der Leistung für das Unternehmen des Nutzers, finden sich die Regelungen zum Entstehungszeitpunkt kongruent im Rahmen des für den Wechsel der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger maßgeblichen § 13b UStG wieder.

1. Entstehungszeitpunkt bei Steuerschuldnerschaft des Leistungserbringers

Die im Regelfall durch den Leistungserbringer geschuldete Umsatzsteuer entsteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) UStG grundsätzlich in dem Voranmeldungszeitraum, in welchem die Leistung als solche erbracht worden ist.

Zu bestimmen ist daher zunächst, wann die entsprechende Leistung als erbracht anzusehen ist. Eine sonstige Leistung ist dann erbracht, wenn der leistende Unternehmer sämtliche zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung nötigen Handlungen ausgeführt hat.¹²⁵² Im Rahmen des Untersuchungsmodells wird von Seiten des Unternehmens an den jeweiligen Nutzer eine Duldungsleistung erbracht, mit welcher dem Nutzer als Leistungsempfänger die zeitliche Nutzung des Rechtes zur Nutzung der Plattform eingeräumt wird. Die Leistungsverpflichtung endet dementsprechend erst dann, wenn der Nutzungszeitraum endet und hierdurch die Leistungspflicht vollständig erfüllt worden ist.¹²⁵³ Es stellt sich daher, ähnlich wie bereits im Rahmen der Bestimmung des für die Bemessungsgrundlage zu bewertenden Leistungsumfangs in Bezug auf das Nutzungsrecht an den Daten,¹²⁵⁴ erneut die Frage, zu welchem Zeitpunkt das Nutzungsrecht als beendet und dementsprechend die Leistung als tatsächlich erbracht angesehen werden kann. Auch wenn die Einräumung des Nutzungsrechtes an der Plattform eng mit der Überlassung des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten verknüpft ist, kann das im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorgefundene Ergebnis nicht ohne weiteres auch auf die hier zu beurteilende Frage nach dem Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer übertragen werden.

1252 Brandl in: *Bunjes*, UStG, § 13 Rn. 13; *Leipold* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13 Rn. 44.

1253 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rn. 396; *Leipold* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13 Rn. 52.

1254 Vgl. Kapitel 4 E.II.1.

Denn anders als in Bezug auf die zeitlich unbefristete Überlassung des Nutzungsrechtes an den Daten lassen sich in Bezug auf den Endzeitraum des Nutzungsrechtes an der Plattform grundsätzlich verschiedene Auffassungen vertreten.

So könnte man zunächst davon ausgehen, dass der Nutzungszeitraum des eingeräumten Rechtes nach Abschluss der jeweiligen einzelnen Nutzung, also bei Schließen oder Verlassen der Plattform, als erbracht angesehen werden muss. Denn insoweit kann ein zeitlicher Punkt festgemacht werden, ab welchem temporär keine Nutzung der Plattform mehr stattfindet. Vergleichbar mit einer physisch erbrachten Dienstleistung könnte daher ein genauer Endzeitpunkt festgestellt werden. Sofern das Angebot erneut in Anspruch genommen würde, also ein erneuter Zugriff auf die Plattform erfolgen würde, wäre eine neue Duldungsleistung anzunehmen, welche wiederum mit Schließen oder Verlassen der Plattform als beendet anzusehen wäre.

Anders als in Bezug zu physischen Dienstleistungsmodellen, die grundsätzlich beim Verlassen des physischen Leistungsortes als vollständig erbracht angesehen werden können, ist im Bereich des Untersuchungsmodells jedoch kein Einstellen der Dienstleistungshandlung des die Plattform betreibenden Unternehmens zu verzeichnen. Nimmt man als Beispiel den Bereich von Social-Media-Plattformen, so werden diese auch nach Schließen oder Verlassen der Plattform weiterhin aktualisiert und auf die auch im geschlossenen Zustand der Plattform erhobenen Daten des Nutzers hin weiter optimiert. Mithin kann nicht davon ausgegangen werden, dass im Zeitpunkt des Schließens oder Verlassens der Plattform sämtliche zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung notwendigen Handlungen, in der Form einer Beendigung des Nutzungszeitraums, erbracht worden sind. Vielmehr geht die Leistungserbringung über diesen Zeitpunkt hinaus. Das Nutzungsrecht des jeweiligen Nutzers besteht so lange fort, bis entweder die Plattform nicht mehr elektronisch aufsuchbar ist oder aber das Nutzungsverhältnis, etwa durch Deaktivierung des Nutzerkontos, von einer der beiden Parteien beendet wird. Das Untersuchungsmodell ist insoweit mit den typischen in der Praxis bereits lange bekanntem Modell der Miete vergleichbar, wo die Leistungserbringung mit Verlassen der Mietsache ebenfalls noch nicht vervollständigt ist. In diesem Fall liegt zivilrechtlich ein sogenanntes Dauerschuldverhältnis, also ein Schuldverhältnis, welches auf eine dauerhafte und unbeschränkte Leistungsverpflichtung angelegt ist,

vor.¹²⁵⁵ Entsprechend findet, in Anlehnung an die Ausführungen in Bezug auf die Bewertung des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten,¹²⁵⁶ auch auf die von Seiten des Unternehmens erbrachte Duldungsleistung, der Einräumung des Nutzungsrechtes an der Plattform, die Regelung über den Entstehungszeitpunkt für Teilleistungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) S. 2, 3 UStG, Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL Anwendung.¹²⁵⁷ Kongruent zu den Ausführungen im Rahmen der Bewertung des Datennutzungsrechts ist auch bei der vorliegenden Beurteilung der unternehmensseitig erbrachten Leistung im Rahmen einer quantitativen Betrachtungsweise¹²⁵⁸ festzustellen, dass bereits in der nur einmaligen Nutzung der Plattform ein eigenständiger Wert zu sehen ist, welcher auch dann noch Bestand hat, wenn es zu keinen weiteren Leistungen mehr kommen sollte. Da zudem, wie bereits festgestellt worden ist,¹²⁵⁹ in der gleichzeitigen im Gegenverhältnis stehenden Überlassung des Nutzungsrechtes an den Daten ein gesondert vereinbartes Entgelt zu sehen ist, welches sukzessiv durch die jeweilige Erfüllungshandlung des Nutzers in das Duldungsrechts entrichtet wird,¹²⁶⁰ liegt eine Teilleistung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 UStG und dementsprechend auch im Sinne des in Bezug auf die Tatbestandsvoraussetzungen weiter ausgeformten Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL vor.

Die Umsatzsteuer entsteht folglich gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) S. 2 UStG mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraum, in welchem das die Plattform betreibende Unternehmen seine Leistung erbracht hat, sprich dem Nutzer die Plattform zur weiteren Nutzung angeboten hat. Als Voranmeldungszeitraum fungiert grundsätzlich gemäß § 18 Abs. 2 S. 1 UStG das Kalendervierteljahr, es sei denn die Vorjahressteuer betrug mehr als 7.500 €, sodass dann der Kalendermonat der entsprechende Voranmeldungszeitraum wird (§ 18 Abs. 2 S. 2 UStG). Abweichend zu der allgemeinen Regelung kann ein Unternehmen für seine nach § 3a Abs. 5 UStG erbrach-

1255 Vgl. Gaier in: MüKo BGB, § 312 Rn. 6.

1256 Vgl. Kapitel 4 E.II.1.

1257 Vgl. in Bezug auf die typisierte Anwendbarkeit des § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a), S. 2, 3 UStG auf zivilrechtliche Dauerschuldverhältnisse Stadie in: Stadie, UStG, § 13 Rn. 19; Leipold in: Sölch/Ringleb, UStG, § 13 Rn. 67, 70.

1258 Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 13 Rn. 395ff.; Leipold in: Sölch/Ringleb, UStG, § 13 Rn. 66.

1259 Vgl. Kapitel 4 E.II.1.

1260 Vgl. Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 13 Rn. 395ff..

ten Leistungen jedoch auf Antrag gemäß §§ 18i Abs. 3, 16 Abs. 1c UStG¹²⁶¹, für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, beziehungsweise §§ 18j Abs. 4, 16 Abs. 1d UStG¹²⁶², für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, allgemein den Voranmeldungszeitraum für diese Leistungen auf ein Kalendervierteljahr umstellen. Die allgemeine Schwellenregelung des § 3a Abs. 5 S. 3 UStG entfällt in diesem Zusammenhang.¹²⁶³ Aufgrund der Änderung von Art. 358a Nr. 1 MwStSystRL¹²⁶⁴ und der darauffolgenden Anpassung von § 18 Abs. 4c UStG¹²⁶⁵ greift die Festlegung des Kalendervierteljahres als Voranmeldungszeitraum für auf elektronischem Weg erbrachten Duldungsleistungen unabhängig davon, ob die Unternehmen noch andere Lieferungen oder Leistungen als solche nach § 3a Abs. 5 UStG erbringen. Vielmehr kann in jedem Fall für die Dienstleistungen im Sinne des § 3a Abs. 5 UStG eine gesonderte Voranmeldungserklärung eingereicht werden.

Insofern muss der Leistungserbringer den Wert der gesammelten Daten eines nicht unternehmerischen Nutzers quartalsweise ermitteln und die hieraus generierten Ausgangsumsätze in der jeweiligen Voranmeldung vierteljährlich erklären. Der Voranmeldungszeitraum stimmt daher mit der für das Kalendervierteljahr pauschalierten Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes als Bemessungsgrundlage für die durch das Unternehmen erbrachte Duldungsleistung überein. Sofern das Unternehmen jedoch keinen Antrag auf gesonderte Deklaration der Umsätze nach § 16 Abs. 1c S. 1 i.V.m. § 18i Abs. 1 UStG beziehungsweise § 16 Abs. 1d S. 1 i.V.m. § 18j Abs. 1 UStG¹²⁶⁶ gestellt hat, verbleibt es bei der allgemeinen Regelung. Ist das Unternehmen dazu verpflichtet, monatliche Voranmeldungen abzugeben, so kann es der Verpflichtung der Deklaration der maßgeblichen Umsätze zunächst nur durch eine Schätzung, unter Heranziehung der Bewertungsergebnisse des Vorquartals vornehmen und wäre nach Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes für das laufende Quartal verpflichtet, die eingereichten und kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Um-

1261 Bis zum 30.06.2021 nach §§ 18 Abs. 4c, 16 Abs. 1a S. 1 UStG i.d.F. des Gesetzes vom 25.07.2014 (BGBl. I 2014, 1266).

1262 Bis zum 30.06.2021 nach §§ 18 Abs. 4e, 16 Abs. 1b S. 1 UStG i.d.F. des Gesetzes vom 25.07.2014 (BGBl. I 2014, 1266).

1263 *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 18 Rn. 450, 481.

1264 Änderung durch EU-Richtlinie 2017/2455 v. 05.12.2017.

1265 Änderung durch Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.

1266 Für Zeiträume bis zum 30.06.2021 § 16 Abs. 1a S. 1 i.V.m. § 18 Abs. 4c UStG beziehungsweise § 16 Abs. 1b S. 1 i.V.m. § 18 Abs. 4e UStG.

satzsteuervoranmeldungen (§ 168 S.1 AO) zu berichtigen. Der ermittelte Wert des Nutzungsrechtes ist in diesem Fall aus Vereinfachungsgründen gleichmäßig auf die Monate zu verteilen.

2. Entstehungszeitpunkt bei Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Hat der Nutzer der Plattform als Leistungsempfänger durch Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer die Leistung als für sein Unternehmen bezogen gewidmet und schuldet daher abweichend vom Grundprinzip, der Steuerschuldnerschaft aus Seiten des Leistungserbringers, die Umsatzsteuer, so bestimmt sich der Entstehungszeitpunkt nach den Regelungen des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG in Abhängigkeit zur Ansässigkeit des Plattformbetreibers als Leistungserbringer. Für die Bestimmung der Ansässigkeit und dementsprechend auch für den Entstehungszeitpunkt sind erneut die Maßstäbe des § 13b Abs. 7 UStG ausschlaggebend. Insoweit ist der unternehmerische Nutzer als Leistungsempfänger und gewidmeter Steuerschuldner zusätzlich zur Mitteilung des Plattformbetreibers in Bezug auf die Höhe der Bemessungsgrundlage auch auf eine Mitteilung über die Ansässigkeit des Plattformbetreibers angewiesen beziehungsweise hat diese nach den Regelungen des § 13b Abs. 7 UStG selbst zu bestimmen.

a. Ansässigkeit des Leistungserbringers im Gemeinschaftsgebiet

Verfügt das die Plattform betreibende Unternehmen, als ausländischer Leistungserbringer, über eine Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet so richtet sich der Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld, für den Leistungsempfänger (Nutzer) als Steuerschuldner, nach § 13b Abs. 1 UStG. Maßgeblich ist gemäß § 13b Abs. 7 S. 3 UStG jedoch, dass der im Gemeinschaftsgebiet bestehende Anknüpfungspunkt auch aktiv an der Erbringung des jeweiligen Umsatzes beteiligt ist.¹²⁶⁷ Eine aktive Beteiligung liegt gemäß Art. 53 Abs. 2 MwStVO dann vor, wenn die technische und personelle Ausstattung des gemeinschaftsgebietlichen Anknüpfungspunktes vor oder während der Erbringung der Dienstleistung gerade für die Erbringung dieser notwendig

1267 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 184 f.; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 120.

gewesen ist. Negativ grenzt Art. 53 Abs. 3 MwStVO unterstützende verwaltungstechnische Leistungen, wie Buchhaltung und Rechnungstellung,¹²⁶⁸ als nicht zur Erbringung der Dienstleistung notwendige Handlungen ab, sodass lediglich über solche Aktivitäten innerhalb des Gemeinschaftsgebiets keine steuerliche Ansässigkeit im Sinne des § 13b Abs. 7 UStG begründet werden kann.

Bezugnehmend auf das zu untersuchende Modell muss somit zunächst festgestellt werden, unter welchen Bedingungen das die Plattform betreibende Unternehmen als Leistungserbringer innerhalb der Gemeinschaftsgebietes als ansässig zu deklarieren ist, bevor in einem zweiten Schritt der Grad der Beteiligung an der ausgeführten Leistung untersucht werden kann.

Als Anknüpfungspunkte der Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet stellt § 13b Abs. 7 S. 2 UStG maßgeblich auf den Sitz, die Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte ab. Eine eigenständige Definition dieser Begriffe findet sich im Rahmen des Umsatzsteuerrechtes nicht, sodass auf die allgemeinen Regelungen der Abgabenordnung abzustellen ist. Zu beachten ist hierbei jedoch, dass Auslegung der Begriffe im Kontext der unionsrechtlichen Bestimmungen der MwStSystRL zu erfolgen hat.

Der Sitz des Unternehmens richtet sich entsprechend § 11 AO nach dem im Gesellschaftsvertrag oder einer vergleichbaren Ordnung festgelegten oder durch Gesetz bestimmten Ort. Dahingegen wird die Geschäftsleitung als an dem Ort belegen angesehen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet (§ 10 AO). Dieser Mittelpunkt bestimmt sich einzelfallabhängig danach, wo der Wille über die, für die Führung des Unternehmers von einiger Wichtigkeit, maßgebenden Entscheidungen mit gewisser Regelmäßigkeit getroffen werden.¹²⁶⁹ Zusätzlich sind auch weitere Faktoren, so der statuarische Sitz, der Ort der zentrale Verwaltung aber auch der Ort der Zusammenkunft von Führungskräften oder der Ort der Buchführung zu berücksichtigen.¹²⁷⁰ Bezieht man in die Untersuchung nun das Ausgangsproblem der Reformüberlegungen mit ein, nämlich die ermöglichte Vermeidung nationaler Steuern im Staat des Leistungsbezuges durch zulässige Wahl des Sitzes und Gestaltung des Geschäftsleitungsortes in Ländern mit geringerer Steuerbelastung, so ist festzustellen, dass die

1268 *Monfort*, UR 2012, 341 (351).

1269 *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 10 Rn. 1.

1270 EuGH v. 28.06.2007 – C-73/06, *Planzer Luxembourg*, ECLI:EU:C:2007:397; EuGH v. 06.10.2011 – C-421/10, *Stoppelkamp*, ECLI:EU:C:2011:640.

leistenden Unternehmen im vorliegenden Geschäftsmodell grundsätzlich weder über einen Sitz noch einer Geschäftsleitung im Gemeinschaftsgebiet verfügen werden. Dieses gilt auch vor dem Hintergrund, dass zur Betreuung des Geschäftsmodells innerhalb von Europa eine Niederlassung im Unionsgebiet benötigt wird. Denn die Niederlassung in Europa, vornehmlich in Irland, nimmt keinen wesentlichen Einfluss auf die maßgeblichen Unternehmensentscheidungen, sodass hier gerade kein maßgeblicher Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens begründet werden kann. Dieses ergibt sich aus der umsatzsteuerlichen Gesamtbetrachtung des Konzerns als ein Unternehmen.

Der Begriff der Betriebsstätte wird durch § 12 AO bestimmt und beschreibt eine mit der Erdoberfläche auf einige Dauer verbundene feste Einrichtung des Unternehmens.¹²⁷¹ Dabei fungiert die Begriffsbestimmung des § 12 AO nur als Grundkonzeption, als dass diese jeweils im Rahmen des jeweiligen Steuergesetzes eigenständig ausgelegt werden muss.¹²⁷² Im Bereich der unionsrechtlich harmonisierten Umsatzsteuer wird im Rahmen der MwStVO der Begriff der festen Niederlassung verwendet, welcher jedoch begrifflich identisch mit demjenigen der Betriebsstätte ist.¹²⁷³ Maßgeblich für die Annahmen einer Betriebsstätte respektive einer festen Niederlassung ist, dass die Einrichtung so mit Personal- und Sachmitteln ausgestattet ist, dass aufgrund der Ausstattung eine eigenständige Erbringung der Dienstleistung ermöglicht wird.¹²⁷⁴ Insoweit könnte in Bezug auf das Untersuchungsmodell festgestellt werden, dass die laufenden Leistungen grundsätzlich unabhängig von einer personellen Ausstattung schlicht über die Rechenleistung auf einem Server erbracht werden und somit ein durch das Unternehmen unterhaltener Server als feste Niederlassung und somit als Betriebsstätte im Sinne des § 13b Abs. 7 S. 2 UStG anzusehen wäre.¹²⁷⁵ Zu beachten gilt allerdings, dass die (Server-)Betriebsstätte auch substantiell

1271 *Musil* in: H/H/Sp, AO, § 12 Rn. 8 ff.; *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 12 Rn. 4 ff.

1272 *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 12 Rn. 3.

1273 BFH v. 14.04.2010 – V B 157/08, BFH/NV 2010, 1315; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 121.

1274 EuGH v. 04.07.1985 – C-168/84, *Berkholz*, ECLI:EU:C:1985:299; EuGH v. 17.07.1997 – C-190/95, *ARO Lease*, ECLI:EU:C:1997:374; EuGH v. 28.06.2007 – C-73/06, *Planzer Luxembourg*, ECLI:EU:C:2007:397; *Monfort*, UR 2012, 341 (343, 351); *Hundt-Eßwein* in: O/S/L, UStG, § 13b Rn. 219; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 121.

1275 Zu den Voraussetzungen einer Serverbetriebsstätte *Becker/van der Ham/Mühlhausen*, IStR 2019, 524 (529f.).

an der Erbringung der jeweiligen Leistung beteiligt sein muss.¹²⁷⁶ Entsprechend muss im Rahmen einer tatsächlichen Einzelfallprüfung festgestellt werden, wo die maßgebliche Rechenleistung für die Leistungserbringung erfolgt und welchen Servern diese zuzuweisen ist. Rechtssicherheit kann der Leistungsempfänger durch die Anforderung einer Bescheinigung nach § 13b Abs. 7 S. 5 UStG gegenüber dem die Leistung erbringenden Plattformbetreiber als Leistungserbringer herstellen.

Verfügt der Leistungserbringer nach den vorstehend dargelegten Grundsätzen über eine Ansässigkeit im übrigen Gemeinschaftsgebiet, so entsteht die Steuer gemäß § 13b Abs. 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldezeitraumes, in welchem die Leistung ausgeführt worden ist. Entsprechend der Ausführungen im Rahmen der Bestimmung des Entstehungszeitpunktes bei der Steuerschuldnerschaft durch den Leistungserbringer, welche die erbrachten Leistungen als monatliche Teilleistungen einordnet,¹²⁷⁷ entsteht auch die Steuer bei Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den unternehmerischen Nutzer als Leistungsempfänger mit Ablauf eines jeden Monats. Da der Leistungsempfänger jedoch zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage des Umsatzes auf die Bewertung der Daten durch den Leistungserbringer angewiesen ist, müsste das die Plattform betreibende Unternehmen dem Nutzer, als Leistungsempfänger, monatliche Abrechnungen über die Nettowerte der generierten Umsätze übermitteln. Eine Sonderregelung zum Entstehungszeitpunkt, wie diese im Rahmen der Steuerschuldnerschaft des Leistungserbringers im Rahmen des § 13a UStG nach § 18 Abs. 4c bis 4e UStG besteht, findet sich im Rahmen des Wechsels der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 UStG nicht wieder. Folglich sind die Umsätze aus den auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen im Rahmen der normalen Voranmeldung des Nutzers bei Wechsel der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfängers anzugeben.

Jedoch ist zu überprüfen, ob eine solche Deklaration im Rahmen der gebotenen Vereinheitlichung und Erleichterung der Steuererhebung notwendig ist. Berücksichtigt man in diesem Zusammenhang die als sachgerecht erachtete Ermittlungsmethode der Bemessungsgrundlage des Umsatzes, welche lediglich durch das die Plattform betreibende Unternehmen als Leistungserbringer durchgeführt werden kann, so ergeben sich erhebliche Bedenken. Denn wenn der durchschnittliche Ertrag der Nutzungsrechte

1276 EuGH v. 06.10.2011 – C-421/10, *Stoppelkamp*, ECLI:EU:C:2011:640; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 124.

1277 Vgl. Kapitel 4 F.II.1.

jeweils zum Quartalsende durch das leistungserbringende Unternehmen ermittelt wird, ist eine Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die ersten beiden Monate eines Quartals gerade nicht vorgesehen. Vielmehr ist typisierend zu unterstellen, dass der erzielte Umsatz gleichmäßig über das Quartal verteilt wird. Aufgrund dieser quartalsweisen Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten kann folglich die Bemessungsgrundlage für die aufgrund des Wechsels der Steuerschuldnerschaft durch den Nutzer als Leistungsempfänger geschuldete Umsatzsteuer konsequenterweise auch erst nach Ablauf des Quartals zutreffend bestimmt werden. Zudem ist der Nutzer als Leistungsempfänger und Steuerschuldner gerade auch auf die Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes an seinen Nutzerdaten durch den Plattformbetreiber als Leistungserbringer angewiesen, als dass die Wertermittlung nur mit Hilfe der internen Daten des Leistungserbringers möglich ist, auf welche der Leistungsempfänger naturgemäß keinen Einfluss hat. Sollte der Leistungsempfänger jedoch nach § 18 Abs. 2 S. 2 UStG zur Abgabe von monatlichen Steuererklärungen verpflichtet sein, so müsste dieser die Umsätze im Wege einer Schätzung anhand des Durchschnitts des Vorquartals erklären und nach Mitteilung des konkreten Wertes des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten am Ende des Quartals korrigierte Voranmeldungen einreichen. Dieses führt sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung zu erhöhtem Verwaltungsaufwand.

Zur Behebung dieses Konflikts zwischen bestehender Pflicht zur Erklärung der Umsätze im Rahmen der Voranmeldungen und der Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes bestehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten.

Zum einen ließe sich vertreten, dass die Teilleistungen nicht jeweils am Ende eines Monats erbracht werden, sondern vielmehr der Wertermittlungszeitraum kongruent zum Abrechnungszeitraum und damit einhergehend übereinstimmend mit dem Leistungszeitraum der Teilleistung ist. Dieser Ansatz lässt sich gerade auch vor dem Hintergrund der Entscheidung des EuGHs in der Sache „baumgarten sports & more“¹²⁷⁸ entsprechend begründen, als dass dort ebenfalls die Bewirkung der Leistung ratierlich mit Ablauf des entsprechenden Zahlungszeitraums angesehen worden ist. Wird der Wert der Leistung an dem Nutzungsrecht nur quartalsweise ermittelt bzw. lässt dieser sich nur quartalsweise ermitteln, so

1278 EuGH v. 29.11.2018 – C-548/17, *baumgarten sports & more*, ECLI:EU:C:2018:970.

kann unter Bezugnahme auf die Ausführungen des EuGHs argumentiert werden, dass die Steuerpflicht für den jeweiligen Umsatz auch erst mit Ablauf des Zeitraums entstehen kann, indem die Abrechnung über den Wert des Nutzungsrechtes erfolgt. Insoweit würde die Entstehung der Steuerschuld in den Monat verlagert, in welchem der Leistungserbringer dem Leistungsempfänger gegenüber einer Abrechnung über den Wert seines Nutzungsrechtes ausstellt. Dieses dürfte sodann im Regelfall jeweils der Monat nach Ablauf des Quartals sein, als dass der Leistungserbringer den Wert auch zur Erfüllung seiner eigenen Deklarationspflichten innerhalb von zwanzig Tagen nach Ablauf des Quartals ermitteln muss.¹²⁷⁹

Als zweite Möglichkeit käme eine entsprechende Anwendung der Regelung aus § 18 Abs. 4c bis 4e UStG auch auf den Bereich des Wechsels der Steuerschuldnerschaft in Betracht. Zweck der Regelungen, die als solche auf den Vorgaben der Art. 358 ff. MwStSystRL beruhen, ist es dem nicht im Gemeinschaftsgebiet beziehungsweise nicht im Inland ansässigen Unternehmer die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten zu erleichtern, wenn die Leistungsempfänger des Unternehmers in mehreren Mitgliedsstaaten ansässig sind.¹²⁸⁰ Die Erleichterung über das sogenannte „(M)OSS-Verfahren“ soll dafür sorgen, dass sich der jeweilige Unternehmer nur mit dem System und den steuerlichen Pflichten eines Mitgliedsstaates beschäftigen muss, welche ihm im Zweifel bereits bekannt sind.¹²⁸¹ Vor diesem Hintergrund erscheint die Berufung auf eine entsprechende Anwendung auch für den Leistungsempfänger als Steuerschuldner für die auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen jedoch fernliegend. Denn im zu untersuchenden Fall ist der Leistungsempfänger als Unternehmer, mit Widmung der Leistung für sein Unternehmen aufgrund der an den Leistungserbringer übermittelten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, bereits mit dem Steuersystem des Mitgliedsstaates, in welchem er ansässig ist und die Umsätze aus dem Wechsel der Steuerschuldnerschaft zu deklarieren hat vertraut. Er braucht gerade nicht die Erleichterung der § 18 Abs. 4c bis 4e UStG, da er sich auch nicht mit verschiedenen Steuerjurisdiktionen innerhalb der Europäischen Union auseinandersetzen muss. Mithin scheidet die zweite Möglichkeit zum Rückgriff auf eine nur quartalsweise Deklarationspflicht aus.

1279 Vgl. zu den Deklarationspflichten Kapitel 4 F.II.1 und § 18 Abs. 4c bis 4e UStG.

1280 Richtlinie 2002/38/EG v. 07.05.2002, Abl. EG Nr. L 128, 41 Begründungserwägung 5.

1281 Treiber in: Sölch/Ringleb, UStG, § 18 Rn. 405.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass der Steuerschuldner die Umsätze, sofern er zur monatlichen Abgabe von Steuererklärungen nach § 18 Abs. 2 S. 2 UStG verpflichtet ist, zwar grundsätzlich monatlich zu erklären hätte, jedoch unter Berufung auf die festgestellten Grundsätze in der EuGH Rechtsache „*baumgarten sports & more*“¹²⁸² der Steueranspruch kongruent zum Abrechnungszeitpunkt jeweils nur quartalsweise mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, in dem der Leistungserbringer dem Leistungsempfänger die Abrechnung über den Wert des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten für das abgelaufenen Quartal mitteilt.

b. Keine Ansässigkeit des Leistungserbringers im Gemeinschaftsgebiet

Ist der Leistungserbringer nicht im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, sind die, die Rechenleistung für die Leistungserbringung zu Verfügung stellenden, Server nicht innerhalb des Gemeinschaftsgebiets belegen oder stehen diese nicht unter der Verfügungsmacht des Unternehmens, hat jedoch der Leistungsempfänger dem Unternehmen gegenüber seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt, so richtet sich der Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer auf die erbrachten Umsätze nach § 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Hiernach entsteht die Umsatzsteuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats.

Als grundsätzlicher Entstehungszeitpunkt wird daher auf den Zeitpunkt abgestellt, indem der Leistungserbringer die spezielle für Zwecke des § 13b UStG notwendige Rechnung ausstellt.¹²⁸³ Als solche Rechnung ist im zu untersuchenden Geschäftsmodell die durch das leistungserbringende Unternehmen durchgeführte Abrechnung über den Wert des Nutzungsrechtes an den Nutzungsdaten im abgelaufenen Quartal zu sehen. Da diese Abrechnung naturgemäß erst nach Ablauf des Quartals und damit auch erst nach Erbringung der Leistungen erstellt werden kann, können die unionsrechtlichen und grundrechtlichen Fragestellungen in Bezug auf die

1282 EuGH v. 29.11.2018 – C-548/17, *baumgarten sports & more*, ECLI:EU:C:2018:970.

1283 Heuermann in: *Sölch/Ringleb*, UStG, 13b Rn. 24; a.A. Stadie in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 724, welcher auf ein tatsächliches Anbieten der Rechnung von Seiten des Leistungserbringers gegenüber dem Leistungsempfänger abstellt. Zu den Anforderungen an die für Zwecke des § 13b UStG auszustellende Rechnung ebenfalls Stadie in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 724, § 14 Rn. 574 ff., § 14a Rn. 49; Heuermann in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 56.

Rechtmäßigkeit des durch die Norm typisierten Entstehungszeitpunkte dahinstehen.¹²⁸⁴ Aus diesem Grundsatz heraus würden sich daher im zu untersuchenden Geschäftsmodell unter Berücksichtigung des Zeitpunktes der Möglichkeit zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage keine weiteren Probleme ergeben. Vielmehr würde die Entstehung der Steuerschuld und damit die Verpflichtung zur Deklaration der Umsätze in der Voranmeldung kongruent zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage sein. Allerdings enthält § 13b Abs. 2 UStG eine Ausnahme von dem Grundsatz der Entstehung des Steueranspruches mit Ausstellung der Rechnung, als dass die Steuer spätestens mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, indem die Leistung erbracht worden ist. Insoweit stellt sich erneut das Problem des Auseinanderfallens der Leistungserbringung in monatlichen Teilleistungen und der Möglichkeit zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Wie bereits vorstehend im Rahmen des Wechsels der Steuerschuldnerschaft bei im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmen dargestellt, dürfte auch hier unter Beachtung der durch den EuGH aufgestellten Grundsätze eine Leistungserbringung erst mit tatsächlicher Abrechnung und damit einhergehend der Bestimmung des Wertes des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten gegeben sein.¹²⁸⁵ Insoweit würde die Ausstellung der Rechnung den Zeitpunkt der Leistungserbringung vorgehen, sodass sich der Zeitpunkt immer nach dem Datum der Rechnungserstellung richtet. Dieses ist gerade auch im zu untersuchenden Geschäftsmodell sachgerecht.

c. Zusammenfassung: Steuerentstehung bei Steuerschuldnerschaft durch den Leistungsempfänger

Zusammenfassend lässt sich daher feststellen, dass die Umsatzsteuer auf die erbrachte Leistung in den Fällen, wo der Leistungsempfänger die Leistung unter Mitteilung seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als für sein Unternehmen bezogen widmet, einheitlich in dem auf das jeweils abgelauene Kalendervierteljahr folgenden Monat entsteht. Hierbei richtet sich die Deklarationspflicht, unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung in Sachen „*baumgarten sports & more*“ jeweils nach dem Zeitpunkt, in dem das leistende Unternehmen gegenüber dem jeweiligen Leistungsempfänger den Wert des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten für das abgelau-

1284 Vgl. hierzu *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 725 ff.

1285 Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 4 F.II.2.a.

fene Quartal übermittelt. Dieses gilt unabhängig von der Frage, ob der Leistungsempfänger als Steuerschuldner gemäß § 18 Abs. 2 S. 2 UStG zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet ist.

III. Steuerfestsetzung im (M)OSS-Verfahren

Während die Steuerfestsetzung in den Ausnahmefällen, in denen die Steuerschuldnerschaft auf den unternehmerischen Nutzer, aufgrund der Mitteilung seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, als Leistungsempfänger übergeht, ohne weitere Besonderheiten durch Deklaration des jeweiligen Umsatzes in der Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahresanmeldung des Leistungsempfängers erfolgt, stehen für die Deklaration der Umsätze im Grundfall der Steuerschuldnerschaft nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG auf Seiten des die Leistung erbringenden Plattformbetreibers besondere Verfahren zur Verfügung. So kann auf die erbrachten Umsätze, entsprechend der bereits im Rahmen der Steuerentstehung thematisierten Normen, das sogenannte (Mini-)One-Stop-Shop-Verfahren „(M)OSS-Verfahren“ des § 18 Abs. 4c bis 4e i.V.m. §§ 18h-18k UStG Anwendung finden. Die nationalen Regelungen beruhen auf den unionsrechtlichen Vorgaben der Art. 358a ff. MwStSystRL respektive Art. 369a ff. MwStSystRL, sodass eine einheitliche Anwendung des (M)OSS-Verfahrens innerhalb der Europäischen Union gewährleistet ist.

Durch eine entsprechende Option des Unternehmers hin zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens kann der Unternehmer seine umsatzsteuerlichen Pflichten für das gesamte Unionsgebiet gegenüber einer einzigen kleinen Anlaufstelle erfüllen und muss nicht mit jedem Mitgliedsstaat einzeln in Kontakt treten.¹²⁸⁶ Optiert das Unternehmen nicht zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens, so gelten die grundsätzlichen Regelungen zur Abgabe von Voranmeldungen und Jahressteuererklärungen der einzelnen Mitgliedsstaaten, für Deutschland § 18 Abs. 1 bis 4 UStG, sodass der Unternehmer dann die unterschiedlichen Anforderungen an die Umsatzsteuervoranmeldungen der 27 Mitgliedsstaaten der Europäischen Union erfüllen muss. Insoweit stellt das (M)OSS-Verfahren eine auch unter Berücksichtigung der durchzuführenden Ermittlung der Bemessungsgrundlage erhebliche Erleichterung zur Erfüllung der sich aus dem Untersuchungsmodell ergebenden steuerlichen Pflichten dar.

1286 Treiber in *Sölch/Ringleb*, UStG, § 18 Rn. 405.

Grundvoraussetzung für die Anwendung des (M)OSS-Verfahrens ist, dass der Unternehmer einen Antrag auf Anwendung des Verfahrens für seine nach § 3a Abs. 5 UStG innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erbrachten Umsätze stellt. Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt, indem der Unternehmer sich gegenüber der zuständigen Stelle eines Mitgliedsstaates identifiziert, Art. 360, 369c MwStSystRL. Nimmt das Unternehmen sein Wahlrecht wahr, so unterscheiden sich die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen und zu erfüllenden Pflichten je nachdem ob die „Nicht-EU-Regelungen“ des § 18 Abs. 4c, 4d UStG oder die „EU-Regelungen“ des § 18 Abs. 4e i.V.m. § 18h UStG auf den Unternehmer Anwendung findet. Die Anwendbarkeit der konkreten Regelung richtet sich nach der Ansässigkeit des Leistungserbringers.

1. Nicht-EU-Regelungen

Unter die sog. Nicht-EU-Regelung der §§ 18i, 18 Abs. 4d UStG¹²⁸⁷ fallen solche Unternehmer, die nicht innerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässig sind. Der Begriff der Ansässigkeit erfährt innerhalb des § 18i UStG keiner eigenständigen Definition. Zur Auslegung des Begriffs könnte daher zwar grundsätzlich auf die Definition des § 13b Abs. 7 UStG zur Ansässigkeit von Unternehmern im Rahmen der Frage des Wechsels der Steuerschuldnerschaft abgestellt werden. Allerdings enthält Art. 358a Nr. 1 MwStSystRL auf unionsrechtlicher Ebene eine eigenständige Definition, wann ein Unternehmer nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, welche im Wege der richtlinienkonformen Auslegung des § 18i UStG entsprechend vorrangig zu berücksichtigen ist.¹²⁸⁸ Hiernach sind diejenigen Unternehmen nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig, die weder ihren Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung im Gemeinschaftsgebiet haben. Entsprechend ist zu überprüfen, ob der Unternehmer den Sitz der Geschäftsleitung oder aber eine Betriebsstätte im Gemeinschaftsgebiet unterhält,¹²⁸⁹ wobei sich das Gemeinschaftsgebiet nach der Definition des § 1 Abs. 2a UStG, Art. 5 MwStSystRL richtet und dementsprechend sämtliche Gebiete der Europäischen Union, mit Ausnahme der in Art. 6 MwStSystRL aufgezählten Zollgebiete (aus deutscher Sicht insbesondere die Insel Helgoland und das Gebiet von Büsingen, Art. 6 Abs. 2 lit. a, b MwStSyst-

1287 Für Leistungen bis zum 30.06.2021 § 18 Abs. 4c, 4d UStG.

1288 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 18 Rn. 334f.

1289 Vgl. *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 18 Rn. 334f.

RL) umfasst. Da sich die Ansässigkeit daher überwiegend nach einer im Gemeinschaftsgebiet belegenden Betriebsstätte richten wird, kommt es für die Frage der Ansässigkeit maßgeblich darauf an, wie die Infrastruktur des zur Erbringung der Leistung verwendeten Servers bestellt ist. Jedoch ist für die Frage der Ansässigkeit nicht nur auf das konkret zu untersuchende Geschäftsmodell abzustellen, vielmehr ist das Unternehmen in Gänze zu betrachten. Folglich führt zum Beispiel auch ein vorgehaltenes Warenlager, auch wenn dieses mit der konkret auf elektronischem Weg erbrachten Leistung in keinem Zusammenhang steht, dazu, dass das Unternehmen als im Gemeinschaftsgebiet ansässig anzusehen wäre.

Verfügt das Unternehmen über keine Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet, so kann es durch eine Identifizierung gegenüber der zuständigen Stelle der Steuerverwaltung eines Mitgliedsstaates zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens optieren. Im Rahmen der Identifizierung sind gemäß Art. 361 MwStSystRL der Name, die Postanschrift, sowie die elektronischen Anschriften einschließlich derer der betriebenen Websites mitzuteilen. Daneben muss das Unternehmen versichern, im Gemeinschaftsgebiet weder über einen Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch über eine Niederlassung zu verfügen. Sollte Deutschland als Identifizierungsstaat ausgewählt werden, so findet nach erfolgter Anzeige gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern als zuständige Stelle (§ 18i Abs. 1 S. 2 Hs. 2 UStG, § 1 Abs. 2a UStZustV) die nationale Vorschrift des § 18i UStG Anwendung. Diese setzt gemäß § 18i Abs. 1 S. 3 UStG¹²⁹⁰ grundsätzlich voraus, dass das Wahlrecht zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens vor erstmaliger Ausführung der Umsätze iSd § 3a Abs. 5 UStG zu erfolgen hat. Mithin könnte eine Option zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens dann nicht mehr erfolgen, wenn das Unternehmen bereits Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG ausgeführt hat. Diese gesetzliche Regelung wird jedoch durch die unmittelbar anwendbare unionsrechtliche Regelung des Art. 57d UAbs. 2 MwStVO negiert, wonach eine Antragstellung auch noch rückwirkend möglich ist, wenn die Identifizierung zur Teilnahme am (M)OSS-Verfahren bis zum zehnten Tag des Monats erfolgt, der auf den Monat der erstmaligen Leistungsausführung folgt. Aufgrund der unmittelbaren Geltung der MwStVO überlagert die Regelung insoweit die nationale Anweisung des § 18i Abs. 1 S. 3 UStG.¹²⁹¹ Insoweit kann eine Anzeige auch erst nach Feststellung der erstmaligen

1290 Für Leistungen bis zum 30.06.2021 § 18 Abs. 4c S. 3 UStG.

1291 Vgl. auch Abschn. 18i Abs. 1 S. 5 UStAE.

Erbringung einer sonstigen Leistung i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgen.

Nach erfolgter Identifizierung wird dem Unternehmen durch den Mitgliedsstaat der Identifizierung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt, welche dieses für die Erbringung der Umsätze im Gemeinschaftsgebiet verwenden kann. Im Wege der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, ist der Mitgliedsstaat der Identifizierung gemäß Art. 44 Abs. 2 EU-VO 904/2010¹²⁹² verpflichtet, die anderen Mitgliedsstaaten über die Identifizierung und Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu unterrichten, sodass gesichert ist, dass die anderen Mitgliedsstaaten Kenntnis von der Identifizierung und Wahl zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens erlangen. Durch diese Mitteilung wird sichergestellt, dass die anderen Mitgliedsstaaten das Unternehmen in Bezug auf die elektronisch erbrachten Dienstleistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG von den einzelstaatlichen Umsatzsteuerpflichten entbinden. Hat sich das Unternehmen für die Anwendung des (M)OSS-Verfahrens entschieden und sich in einem anderen Mitgliedsstaat als Deutschland registriert, regelt § 18 Abs. 4d UStG respektive § 18i Abs. 3 S. 4 UStG, dass dieses Unternehmen für seine auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG keine Umsatzsteuervoranmeldungen oder -jahreserklärungen i.S.d. § 18 Abs. 1 bis 4 UStG abgeben muss und insoweit von den umsatzsteuerlichen Pflichten entbunden wird. Erbringt das Unternehmen daneben jedoch andere steuerpflichtige Leistungen in Deutschland, so hat es für diese, ungeachtet der Nutzung der Sonderregelung des (M)OSS-Verfahrens, entsprechende Steuererklärungen einzureichen.¹²⁹³

2. EU-Regelungen

Im Gegensatz zu der Nicht-EU-Regelung ist ein Unternehmer, der über eine Ansässigkeit innerhalb des Gemeinschaftsgebiets verfügt, in der Wahl des Identifizierungsstaates nicht frei. Vielmehr werden durch Art. 57b MwStVO, § 18j Abs. 2 UStG ausdrückliche Regelungen in Bezug auf die möglichen Mitgliedsstaaten zur Identifizierung vorgegeben. So hat die Identifizierung dann, wenn das Unternehmen über einen wirtschaftlichen

1292 Verordnung (EU) Nr. 904/2010 v. 07.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, im Folgenden EU-VO 904/2010.

1293 Treiber in: Sölch/Ringleb, UStG, § 18i Rn. 106; Pflaum in: Wäger, UStG, § 18 Rn. 90.

Sitz innerhalb des Gemeinschaftsgebiets verfügt, zwingend im Sitzstaat zu erfolgen, Art. 57b UAbs. 1 MwStVO, § 18j Abs. 2 S. 1 UStG. Ist der wirtschaftliche Sitz jedoch nicht im Gemeinschaftsgebiet belegen, sondern hat das Unternehmen lediglich Niederlassungen innerhalb der Gemeinschaftsgebietes, kann die Identifizierung gemäß Art. 57b UAbs. 2 MwStVO, § 18j Abs. 2 S. 4 UStG wahlweise in einem der Niederlassungsstaaten erfolgen. Eine Identifizierung in einem anderen Mitgliedstaat ist jedoch nicht möglich. Nach erfolgreicher Identifizierung ist der Unternehmer bei Ausführung der unter die Regelung fallenden Umsätze gemäß Art. 369d Abs. 1 S. 2 MwStSystRL verpflichtet, seine bereits in dem Mitgliedsstaat der Identifizierung erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer bei der Erbringung der Leistungen zu verwenden. Ihm wird entsprechend keine neue eigenständige Identifikationsnummer für die Erbringung der unter das (M)OSS-Verfahren fallenden Umsätze erteilt.

Optiert der Unternehmer in einem der möglichen Identifizierungsstaaten zur Anwendung der Regelung, so entfallen in sämtlichen anderen Mitgliedsstaaten die umsatzsteuerlichen Pflichten in Bezug auf die unter die Sonderregelung fallenden, auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen an Nicht-Unternehmer. Die der Sonderregelung unterfallenden Leistungen aus den anderen Mitgliedsstaaten müssen sodann in der speziellen Umsatzsteuervoranmeldung gegenüber dem Mitgliedsstaat der Identifizierung geltend gemacht werden. Die Regelung gilt jedoch nicht für diejenigen auf elektronischem Weg an Nicht-Unternehmer erbrachten Leistungen, die das Unternehmen im Mitgliedsstaat der Ansässigkeit/Identifizierung erzielt hat. Diese sind vielmehr gemäß Art. 57c MwStVO in der normalen Umsatzsteuervoranmeldung des entsprechenden Mitgliedsstaates zu erklären und können daher nicht in das besondere Verfahren einbezogen werden.

3. Gemeinsame Verfahrensvorschriften des (M)OSS-Verfahrens

Unabhängig davon, ob es sich bei dem Unternehmen um ein innerhalb des Gemeinschaftsgebiet ansässiges Unternehmen oder nicht handelt, sind die Verfahrensvorschriften des (M)OSS-Verfahrens einheitlich zu handhaben. So hat das Unternehmen zunächst seine erzielten elektronischen Umsätze jeweils für ein Kalenderquartal zu erklären und die Voranmeldung bei der zuständigen Anlaufstelle (für Deutschland gemäß § 1 Abs. 2a UStZustV das Bundeszentralamt für Steuern) innerhalb eines Monats nach Ablauf

des Quartals einzureichen, § 18i Abs. 3 S. 1, Art. 364 MwStSystRL bzw. § 18j Abs. 4 S. 1 UStG, Art. 369f MwStSystRL.¹²⁹⁴ Im Rahmen der Voranmeldung ist gemäß Art. 365, 369g UAbs. 1 MwStSystRL die Gesamtbemessungsgrundlage nach den jeweiligen Mitgliedsstaaten, in denen die Leistungen erbracht wurden, aufzuschlüsseln und die abzuführende Umsatzsteuer entsprechend der korrespondierenden Steuersätze der jeweiligen Mitgliedsstaaten anzugeben. Zudem ist die Gesamtsteuerschuld des Unternehmens in Bezug auf das abgelaufene Quartal zu benennen.

Auf das Untersuchungsmodell bezogen bedeutet dieses, dass das Unternehmen zunächst die Bemessungsgrundlage für die erbrachte elektronische Dienstleistung entsprechend der aufgezeigten Methode zur Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes pro Nutzer im Quartal zu ermitteln hat. Anschließend gilt es diese Bemessungsgrundlage anhand der gespeicherten Daten in der Datum-Länder-Datenbank auf die Mitgliedsstaaten zu verteilen. Hierbei ist die Bemessungsgrundlage entsprechend der Gesamtnutzungstage im Verhältnis zu den tatsächlichen Nutzungstagen im jeweiligen Mitgliedsstaat aufzuteilen. Die Gesamtnutzungstage ermitteln sich dabei aus der Summe der in der Datenbank enthaltenen Einträge, sodass das Ergebnis auch zutreffend die Fälle einbezieht, in denen der Nutzer die Leistung an einem Tag in mehr als einem Mitgliedsstaat bezogen hat. Der so ermittelte Quotient ist dann auf die jeweilige Bemessungsgrundlage des jeweiligen Nutzers anzuwenden. Im letzten Schritt sind dann die auf die einzelnen Mitgliedsstaaten entfallenden Bemessungsgrundlagen zu summieren und entsprechend in der Voranmeldung zu deklarieren. Zusätzlich statuiert Art. 369g Abs. 2 MwStSystRL für Unternehmen mit Niederlassungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets eine über die allgemeine Deklarationspflicht hinausgehende Anzeigepflicht. Danach ist der Unternehmer verpflichtet, für jede Niederlassung, die unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten an der Erbringung von unter die Sonderregelung fallenden Leistungen beteiligt gewesen ist, eine gesonderte Aufschlüsselung über die durch diese Niederlassung erbrachten Leistungen nach Mitgliedsstaaten des tatsächlichen Verbrauchs durchzuführen.

Die aufgrund des vorstehend dargestellten Verteilungsschlüssels ermittelte tatsächliche Umsatzsteuerzahllast des Unternehmens für sämtliche im abgelaufenen Quartal innerhalb der Europäischen Union auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen ist gemäß Art. 367, 369i MwStSystRL mit

1294 Für Leistungen bis zum 30.06.2021 nach § 18 Abs. 4c S. 1 respektive § 18 Abs. 4e S. 1 UStG innerhalb von zwanzig Tage nach Ablauf des Quartals.

Abgabe der Voranmeldung beziehungsweise spätestens am 20. Tag nach Ablauf des Quartals gegenüber dem Mitgliedstaat der Identifizierung zu entrichten. Zu beachten ist, dass entgegen der sonst üblichen Praxis im Rahmen der Ermittlung und Zahlung der Umsatzsteuer gemäß Art. 60 MwStVO eine genaue Ermittlung zu erfolgen hat und eine Ab- oder Auf- runderung der Beträge unzulässig ist.

Eine Minderung der zu zahlenden Umsatzsteuerschuld durch anrechen- bare Vorsteuern für Eingangsleistungen des Unternehmens kann im Rah- men des (M)OSS-Verfahrens gemäß Art. 368, 369j MwStSystRL nicht erfol- gen. Das Unternehmen muss sich zur Erstattung der gezahlten Vorsteuern an die jeweiligen Mitgliedsstaaten, in denen die Vorsteuern angefallen sind, wenden und ein gesondertes Vorsteuervergütungsverfahren beantragen.¹²⁹⁵

Durch Abgabe der jeweiligen Voranmeldung gegenüber dem Mitglieds- staat der Identifizierung und der zeitgleichen beziehungsweise anschlie- ßenden Begleichung der Umsatzsteuerzahllast gegenüber diesem Mitglieds- staat, hat das Unternehmen seine Pflichten gegenüber sämtlichen Mit- gliedsstaaten erfüllt. Die Verteilung der Umsatzsteuer, entsprechend dem Ort der tatsächlichen Leistungserbringung, wird sodann von dem Staat der Identifizierung vorgenommen. Dieser ist zunächst gemäß Art. 45 Abs. 2 EU-VO 904/2010 verpflichtet, den anderen Mitgliedsstaaten, in welchen eine Leistungserbringung erfolgte, innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Monats, in dem die Steuererklärung eingereicht worden ist, die Anga- ben der eingereichten Steuererklärung zu übermitteln. Ebenfalls innerhalb dieser Frist hat der Mitgliedsstaat der Identifizierung den auf den jeweiligen Mitgliedsstaat entfallenden anteiligen Betrag der Umsatzsteuerschuld, ent- sprechend den in der eingereichten Erklärung ermittelten Beträgen, weiter- zuleiten, Art. 46 Abs. 1 EU-VO 904/2010. Für die Übernahme dieser Art von Serviceleistung, zu der der Mitgliedsstaat der Identifizierung verpflichtet war, konnte bis zum 01.01.2019 durch diesen ein gewisser Abschlag nach Art. 46 Abs. 3 EU-VO 904/2010 einbehalten werden.

IV. Zusammenfassung

Abschließend lässt sich mithin feststellen, dass die Umsatzsteuer im Grund- fall, durch das die Plattform zur Verfügung stellende Unternehmen geschul-

1295 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 18 Rn. 338; *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 18 Rn. 442.

det wird und jeweils mit Ablauf eines Kalendervierteljahres entsteht. Im Rahmen seiner Steuererklärungspflicht kann das Unternehmen dabei zur Anwendung des (M)OSS-Verfahren optieren und die Bemessungsgrundlage für sämtlich in der Europäischen Union erbrachten Leistungen jeweils mit Ablauf des Quartals gegenüber dem (gewählten) Mitgliedsstaat der Identifizierung erklären und gegenüber diesem die Gesamtsteuerschuld abführen. Dabei gilt es die Bemessungsgrundlage auf Mitgliedsstaaten entsprechend dem sich aus der Datum-Länder-Datenbank ergebenden Verteilungsschlüssel aufzuteilen und die Umsatzsteuerschuld nach dem jeweils geltenden Regelsteuersatz des einzelnen Mitgliedsstaates zu ermitteln. Eine Möglichkeit zur Anwendung der verminderten Steuersätze für die im Untersuchungsmodell erbrachte Leistung wird durch Art. 98 Abs. 2 S. 2 MwSt-SystRL explizit ausgeschlossen.

Liegt der Ausnahmefall des (fingierten) unternehmerischen Bezugs der Leistung aufgrund der durch den Leistungsempfänger übermittelten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vor, so schuldet dieser die entstehende Umsatzsteuer gemäß § 13b Abs. 1, 2 Nr. 1 UStG. Kongruent zur Entstehung im Grundfall, entsteht auch hier die Steuer jeweils vierteljährlich und ist durch den Leistungsempfänger dann entsprechend im Rahmen der durch ihn zu erstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zu deklarieren. Die unter Berücksichtigung des Regelsteuersatzes entstehende Umsatzsteuer auf die erhaltene Leistung ist sodann an das Finanzamt abzuführen, wobei dem Leistungsempfänger gleichzeitig die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG zustehen kann.

G. Datenschutzrechtliche Aspekte in Bezug auf die Ortsbestimmung

Im Grundsatz besteht folglich die Möglichkeit, die Ausgangsleistung des die Plattform betreibenden Unternehmens der unionsrechtlich harmonisierten Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. Dieses ist allerdings nur unter der Prämisse der Verwendung der Länderkennung des Visitor Country Codes, zunächst auf Ebene der Bestimmung des Leistungsortes und zusätzlich auf Ebene der Zurechnung der Bemessungsgrundlage und Zuweisung der entstandenen Steuern auf die einzelnen Mitgliedsstaaten möglich. Fraglich ist, ob diese Anknüpfung der Ortsbestimmung bei einem Leistungsbezug über ein mobiles Netz, entsprechend der Auslegung nach dem „*effet utile*“, über den Visitor Country Code der jeweiligen Mobile Station Roaming

Number und die spätere Auswertung der erhobenen Daten zur Bestimmung der tatsächlichen Umsatzsteuerschuld in den jeweiligen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union mit der unionsrechtlichen Datenschutzgrundverordnung (DS-GVO) zu vereinbaren ist. Zwar wird der sich aus dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung folgende Anspruch des Individuums auf den Schutz seiner persönlichen Daten im Bereich des Steuerrechts aufgrund der Gemeinschaftsbezogenheit der Datenerhebung eingeschränkt,¹²⁹⁶ dennoch unterliegen Datenerhebung und -verwendung den Mindestanforderungen des unionsrechtlichen Datenschutzrechtes. Zunächst gilt es daher zu überprüfen, ob der Visitor Country Code ein unter die Regelung der DS-GVO fallendes personenbezogenes Datum ist und inwieweit eine Erhebung und Nutzung dieses Datums unter den unionsrechtlichen Datenschutzregelungen für steuerliche Zwecke zulässig ist.

Ähnlich wie das Umsatzsteuerrecht, ist auch das Datenschutzrecht innerhalb der Europäischen Union harmonisiert. Als maßgebliche Rechtsverordnung gilt seit dem 25.05.2018 die Datenschutz-Grundverordnung¹²⁹⁷ der EU unmittelbar in jedem Staat. Durch das Inkrafttreten der DS-GVO kommt dem deutschen Datenschutzrecht nur noch eine ergänzende Funktion zu, welche sich auch entsprechend in den geänderten Bundes- und Landesdatenschutzgesetzen widerspiegelt.¹²⁹⁸ Von der DS-GVO abweichend oder konkretisierende Regelungen sind entsprechend der Vorgabe in Art. 1 Abs. 3 DS-GVO, nur bei einer entsprechenden Ermächtigung durch die DS-GVO selbst möglich.¹²⁹⁹ Insoweit stellt sich insbesondere die Frage, ob das spezielle Datenschutzrecht im Bereich der Telemedien nach dem fünften Abschnitt des Telemediengesetzes weiterhin neben den Regelungen der DS-GVO Anwendung findet. So enthält insbesondere § 15 TMG eigenständige Regelungen in Bezug auf die Erhebung und Verwendung von personenbezogenen Daten des Nutzers. Eine Möglichkeit der Co-Existenz würde bestehen, wenn der fünfte Abschnitt des TMG in Umsetzung der unionsrechtlichen ePrivacy-Richtlinie¹³⁰⁰ ergangen wäre und entsprechend der

1296 *Drüen*, *StuW* 2003, 205 (213 f.); *Seer*, *DStJG* 42, S. 249.

1297 Verordnung (EU) 2016/679 v. 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG mit Gültigkeit ab dem 25.05.2018, Art. 99 Abs. 2 DS-GVO.

1298 *Gola/Klug*, *NJW* 2018, 2608 (2608).

1299 *Schantz* in: *BeckOK DatenschutzR*, Art. 1 DS-GVO Rn.8.

1300 EU-Richtlinie 2002/58/EG v. 12.07.2002 über die Verarbeitung personenbezogener Daten und den Schutz der Privatsphäre in der elektronischen Kommunikation.

Kollisionsnorm des Art. 95 DS-GVO vorrangig zu beachten wäre.¹³⁰¹ Nach wohl herrschender Meinung kann das TMG jedoch nicht als Umsetzung der ePrivacy-Richtlinie angesehen werden kann,¹³⁰² sodass eine Anwendbarkeit des TMG nur dann möglich wäre, wenn dieses als Umsetzung einer in der DS-GVO enthaltenen Öffnungsklausel verstanden werden kann. Ob ein solches Verständnis für den Bereich der Telemedien, gerade auch vor dem Hintergrund des als Ergänzung und Konkretisierung zu verstehendem Entwurf der ePrivacyVO,¹³⁰³ greift erscheint eher unwahrscheinlich.¹³⁰⁴ Im Ergebnis kann die Frage, ob das TMG nach Inkrafttreten der DS-GVO weiterhin Anwendung findet für die hier vorzunehmende Untersuchung jedoch dahinstehen, als dass § 1 Abs. 2 TMG eine Anwendung der besonderen Regelung für den Bereich der Besteuerung ausschließt. Der Ausschluss ist allumfassend und bezieht sich daher sowohl auf das materielle Steuerrecht als auch das damit im Zusammenhang stehende Verfahrensrecht.¹³⁰⁵ Insofern entfalten die im fünften Abschnitt des TMG enthaltenen Vorschriften zum Datenschutz auch keine Wirkung auf die ausschließlich zu Zwecken der Besteuerung zu erhebenden Daten in Form der Länderkennung des Visitor Country Codes.

Die Frage, ob die Erhebung und Speicherung des Visitor Country Codes mit dem bestehenden Datenschutzrecht vereinbar ist, richtet sich daher ausschließlich nach den Vorgaben der DS-GVO.

I. Sachlicher Anwendungsbereich der DS-GVO

Der sachliche Anwendungsbereich der DS-GVO ist gemäß Art. 2 Abs. 1 DS-GVO dann eröffnet, wenn personenbezogene Daten in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden sollen und anschließend einer Verarbeitung zugeführt werden sollen. Als personenbezogene Daten

1301 *Jandt/Karg* in: *Jandt/Steidle*, Datenschutz im Internet, S. 122 Rn. 106 ff.; *Jandt*, ZD 2018, 405 (406).

1302 *Martini* in: BeckOK Informations- und Medienrecht, § 1 TMG Rn. 27; *Nink* in: *Spindler/Schuster*, Recht der elektronischen Medien, § 15 TMG Rn. 2 f.; *Jandt*, ZD 2018, 405 (407).

1303 EU-Kommission v. 10.01.2017, COM(2017) 10 final, Textziffer 1.2.

1304 Vgl. *Nink* in: *Spindler/Schuster*, Recht der elektronischen Medien, § 15 TMG Rn. 4.

1305 *Martini* in: BeckOK Informations- und Medienrecht, § 1 TMG Rn. 18; *Müller-Broich* in: *Müller-Broich*, TMG, § 1 Rn. 10; *Ricke* in: *Spindler/Schuster*, Recht der elektronischen Medien, § 1 TMG Rn. 16.

definiert Art. 4 Nr. 1 DS-GVO alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen, wobei eine Identifizierbarkeit immer dann gegeben ist, wenn das Datum ggf. unter Einsatz von Referenzdaten einer bestimmten Person zugeordnet werden kann.¹³⁰⁶ Der Visitor Country Code ist ein Teil der elektronischen Kommunikationsmetadaten, als dass er zu Zwecken der Übermittlung und des Austausches der elektronischen Kommunikationsinhalte benötigt wird.¹³⁰⁷ Insoweit lässt sich aus ihm die Geoinformation über das Aufenthaltsland des Nutzers entnehmen, welche als personenbezogenes Datum anzusehen ist.¹³⁰⁸ Für die Frage der tatsächlichen Zuordenbarkeit des Visitor Country Codes gilt es im zu untersuchenden Geschäftsmodell zwischen der Nutzung mit und ohne Anmeldung/Registrierung zu differenzieren. Ist die Nutzung der Plattform nur mit einer Anmeldung oder Registrierung möglich, so wird der übermittelte Visitor Country Code eindeutig und automatisch dem Nutzerkonto zugeordnet. Entsprechend liegt in diesem Fall unstreitig eine Identifizierbarkeit des Nutzers und dementsprechend ein personenbezogenes Datum vor. Anders könnte es in den Fällen sein, wo die Plattform auch ohne eine vorherige Anmeldung/Registrierung genutzt werden kann. Jedoch hat der EuGH im Zusammenhang mit der Frage, ob dynamische IP-Adressen als personenbezogene Daten angesehen werden können, festgestellt, dass eine Identifizierbarkeit auch dann gegeben ist, wenn durch eine Verknüpfung des Datums mit weiteren Zusatzinformationen, welche nicht ausschließlich in der Verfügungsmacht des Datenverarbeiters liegen, sondern lediglich durch diesen mit vernünftigen Aufwand beschaffbar sein müssen, eine Zuordenbar- und Bestimmbarkeit durchgeführt werden kann.¹³⁰⁹ Gerade durch die rasch voranschreitende digitale Entwicklung wird der zur Bestimmung der natürlichen Person notwendige Aufwand weiter vermindert, sodass der benötigte Aufwand zur Identifizierung der Person ständig abnimmt.¹³¹⁰ Insgesamt kann daher einheitlich und unab-

1306 *Ernst* in: *Paal/Pauly* DS-GVO, Art. 4 Rn. 8; *Schild* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 4 DS-GVO Rn. 14.

1307 *Selzer* in: *Jandt/Steidle*, Datenschutz im Internet, S. 148 Rn. 87.

1308 *Ernst* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 15.

1309 BGH v. 16.05.2017 – VI ZR 135/13, NJW 2017, 2416; EuGH v. 19.10.2016 – C-582/14, *Breyer*, ECLI:EU:C:2016:779; *Karg* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 61.

1310 *Klabunde* in: *Ehrmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 17; *Spindler/Dalby* in: *Spindler/Schuster*, Recht der elektronischen Medien, Art. 4 DS-GVO Rn. 9.

hängig von der Art der Nutzung der Plattform von einem personenbezogenen Datum ausgegangen werden.

Dieses müsste zudem einer Verarbeitung, durch einen mit oder ohne Hilfe eines automatisierten Verfahrens ausgeführten Vorgang (Art. 4 Nr. 2 DS-GVO) unterlegen haben. Der Anwendungsbereich des Art. 4 Nr. 2 DS-GVO ist denkbar weit gefasst und der Vorgang der Verarbeitung ist dann automatisiert, wenn er mithilfe einer computerbasierten Datenverarbeitungsanlage erfolgt.¹³¹¹ So werden insbesondere die Erhebung, definiert als die Beschaffung der Daten,¹³¹² als auch das Speichern der Daten, die durch eine Zielrichtung zur späteren Verwendung gekennzeichnet ist,¹³¹³ sowie das Auslesen und Verwenden der Daten exemplarisch als Verarbeitungsvorgänge durch Art. 4 Nr. 2 DS-GVO aufgezählt. Entsprechend stellt die automatisierte Abfrage des Visitor Country Codes in Verbindung mit dessen Speicherung und späteren Verwendung zur Ortsbestimmung der erbrachten Leistung eine Verarbeitung des personenbezogenen Datums dar. Der sachliche Anwendungsbereich der DS-GVO ist somit eröffnet.

II. Räumlicher Anwendungsbereich der DS-GVO

Neben der Eröffnung des sachlichen Anwendungsbereichs müsste zusätzlich auch der räumliche Anwendungsbereich eröffnet sein. Denn nur dann, wenn der räumliche Anwendungsbereich eröffnet ist, können die Regelungen der DS-GVO in Bezug auf den Schutz der personenbezogenen Daten Anwendung entfalten.¹³¹⁴ Der räumliche Anwendungsbereich bestimmt sich durch das Sitzland- und Marktortprinzip.¹³¹⁵ Ausgehend vom primären Anknüpfungspunkt des Art. 3 Abs. 1 DS-GVO ist der räumliche Anwendungsbereich dann eröffnet, wenn der Datenverarbeiter über eine Niederlassung innerhalb des Unionsgebietes verfügt und die Verarbeitung im Rahmen der Tätigkeit der Niederlassung erfolgt. Der Niederlassungsbegriff ist im

1311 *Spindler/Dalby* in: *Spindler/Schuster*, Recht der elektronischen Medien, Art. 4 DS-GVO Rn. 10; *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 47.

1312 *Ernst* in: *Paal/Pauly* DS-GVO, Art. 4 Rn. 23; *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 15.

1313 *Selzer* in: *Jandt/Steidle*, Datenschutz im Internet, S. 130 Rn. 17; *Ernst* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 25; *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 61.

1314 *Hanloser* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 3 DS-GVO, Rn. 5.

1315 *Ernst* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 3 Rn. 1; *Spindler/Dalby* in: *Spindler/Schuster*, Recht der elektronischen Medien, Art. 3 DS-GVO Rn. 1.

Rahmen der DS-GVO selbst nicht definiert. Aus den Erwägungsgründen ergibt sich jedoch, dass eine Niederlassung die effektive und tatsächliche Ausübung einer Tätigkeit durch eine feste Einrichtung voraussetzt.¹³¹⁶ Wo die Kriterien stark an die Anforderungen an eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO beziehungsweise Art. 5 OECD-MA erinnern, ist der Niederlassungsbegriff im Rahmen der DS-GVO flexibler und orientiert sich insbesondere auch an dem Charakter der ausgeübten Tätigkeit des Datenverarbeiters.¹³¹⁷ Je nach unternehmerischer Struktur und der ausgeübten Tätigkeit, gerade im Bereich der im Wege des Internets erbrachten Leistungen, ist es jedoch nicht zwingend notwendig, dass die Unternehmen über eine, auch noch so geringe, Niederlassung im Gebiet der Europäischen Union verfügen. Damit sich die gerade auf die Verarbeitung von personenbezogenen Daten ausgerichteten Dienstleister nicht durch unternehmerische Planungen dem europäischen Datenschutzbestimmungen entziehen können und dem Nutzer entsprechend der Schutz der DS-GVO entzogen würde erweitert Art. 3 Abs. 2 DS-GVO den räumlichen Anwendungsbereich um ein Marktortprinzip.¹³¹⁸ Hierdurch löst die DS-GVO die sich aus der voranschreitenden Entwicklung der digitalisierten Wirtschaft möglicherweise ergebenden Problematiken.¹³¹⁹

So erstreckt sich der räumliche Anwendungsbereich auch auf solche Datenverarbeiter, die unter Verarbeitung von personenbezogenen Daten den betroffenen Personen gegenüber Dienstleistungen anbieten (Art. 3 Abs. 2 lit. a) DS-GVO). Als Dienstleistung ist in Übereinstimmung mit Art. 56 AEUV grundsätzlich jede Leistung unter Teilnahme am Wirtschaftsleben zu erfassen, die nicht unter eine der anderen Grundfreiheiten subsumiert werden kann.¹³²⁰ Für die Erbringung von Dienstleistungen ist es unbeachtlich, ob diese entgeltlich oder unentgeltlich erbracht werden, sodass das Datenschutzrecht selbst dann greifen würde, wenn entgegen der hier vertretenen Auffassung das Nutzungsrecht an den Daten kein Entgeltsurrogat für die durch das Unternehmen als Datenverarbeiter dargebrachten Dienst-

1316 Erwägungsgrund 22 der Verordnung (EU) 2016/679 v. 27.04.2016.

1317 EuGH v. 01.10.2015 – C-230/14, *Weltimmo*, ECLI:EU:C:2015:639.

1318 Erwägungsgrund 23 der Verordnung (EU) 2016/679 v. 27.04.2016.

1319 *Ernst* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 3 Rn. 10; *Spindler/Dalby* in: *Spindler/Schuster*, Recht der elektronischen Medien, Art. 3 DS-GVO Rn. 9.

1320 *Kluth* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 57 Rn. 8 ff.; *Randelzhofer/Forsthoff* in: *G/H/N*, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 34.

leistungen darstellen würde.¹³²¹ Entsprechend ist es im Ergebnis ohne Relevanz, ob der die Plattform betreibende Unternehmer, als Datenverarbeiter, über eine eigenständige Niederlassung innerhalb der Europäischen Union verfügt oder nicht. Denn zumindest unterliegt das betriebene Geschäftsmodell dem räumlichen Tatbestand des Art. 3 Abs. 2 lit. a) DS-GVO.

III. Verantwortlicher für den Schutz der Daten nach der DS-GVO

Die Erhebung, Speicherung und anschließende Auswertung des Visitor Country Codes, als personenbezogenes Datum, unterliegt mithin sowohl dem sachlichen als auch räumlichen Anwendungsbereich der DS-GVO. Es stellt sich daher die Frage, ob der Visitor Country Code zu Zwecken der Ermittlung des Leistungsortes und zur späteren Ermittlung der Steuer-schuld/-verteilung im Rahmen der Umsatzbesteuerung erhoben werden darf. Die hierzu einschlägigen Regelungen finden sich in Art. 5 und 6 DS-GVO, welche sich an den für die Datenverarbeitung unter dem Sammelbegriff des „Verantwortlichen“ richten.¹³²² Dieser ist gemäß Art. 4 Nr. 7 DS-GVO jede natürliche oder juristische Person, die über die Mittel und Zwecke der Datenverarbeitung entscheidet. Insoweit ist insbesondere derjenige als Verantwortlicher anzusehen, der über die wesentlichen Aspekte der Verarbeitungsmittel entscheidet.¹³²³ Da die Verarbeitungsmittel, also die technische Umsetzung der Erhebung des Visitor Country Codes, sowie dessen Auswertung und die Speicherung in der Daten-Länder-Datenbank in der Entscheidungsbefugnis des die Plattform betreibenden Unternehmens liegen, ist dieses auch als Verantwortlicher im Sinne der DS-GVO anzusehen. Davon unabhängig kann jedoch auch die jeweilige Finanzbehörde bei Überprüfung und damit eigenständiger Verarbeitung der Daten zu Zwecken des Steuervollzugs als für den Datenschutz Verantwortlicher bestimmt werden. In beiden Fällen sind jedoch dieselben, nachfolgend zu untersuchenden, Grundsätze der Art. 5 und 6 DS-GVO maßgebend.

1321 Pabst in: S/J/T/K, DS-GVO, Art. 3 Rn. 33; Hornung in: Simits/Hornung/Spiecker DS-GVO, Art. 3 Rn. 49.

1322 Schwartmann/Mühlenbeck in: S/J/T/K, DS-GVO, Art. 4 Rn. 129; Raschauer in: Sydow/Marsch, DS-GVO, Art. 4 Rn. 120.

1323 Petri in: Simits/Hornung/Spiecker, DS-GVO, Art. 4 Rn. 7 Rn. 20.

IV. Zulässigkeit der Datenverarbeitung nach Art. 6 DS-GVO

Die DS-GVO bestimmt ein grundsätzliches Verbot der Verarbeitung personenbezogener Daten, welches in den sechs durch Art. 6 DS-GVO genannten Fällen durchbrochen wird. Art. 6 DS-GVO, als die zentrale Norm der DS-GVO, die allerdings ausschließlich die Zulässigkeit der Erhebung von personenbezogenen Daten regelt, trifft jedoch keine Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung.¹³²⁴ Die Kriterien für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Verarbeitung werden durch die in Art. 5 DS-GVO dargestellten Grundsätze abgebildet.¹³²⁵

Betrachtet man die in Art. 6 DS-GVO aufgezählten sechs Zulässigkeitsgründe für die Verarbeitung personenbezogener Daten, so könnten drei der aufgezählten Gründe die Zulässigkeit der Erhebung des Visitor Country Codes rechtfertigen. So kommt zum einen eine Einwilligung (Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. a) DS-GVO) der betroffenen Person in Betracht. Zum anderen könnte die Erhebung durch das Unternehmen als Datenverarbeiter in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung (Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) DS-GVO) oder öffentlicher Aufgaben (Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. e) DS-GVO) erfolgen.

1. Zulässigkeit durch Einwilligung, Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. a) DS-GVO

Naheliegender könnte man entsprechend des im Rahmen der Überprüfung der Art der Gegenleistung zur Übertragbarkeit der Daten gefundenen Ergebnisses eine Einwilligung in die Erhebung des Visitor Country Codes durch den jeweiligen Nutzer annehmen. Hierzu wäre nach Art. 4 Nr. 11 DS-GVO notwendig, dass der Nutzer über die Erhebung des Visitor Country Codes informiert wäre und in diese Erhebung durch eine schlüssige Willenserklärung einwilligt.¹³²⁶ Nicht ausreichend ist die schlichte Möglichkeit eines sogenannten „Opt-Outs“, also der unterstellten Einwilligung, die

1324 Frenzeln in: Paal/Pauly, DS-GVO, Art. 6 Rn. 1; Reimer in: Sydow/Marsch, DS-GVO, Art. 6 Rn. 1.

1325 Heberlein in: Ehmann/Selmayr, DS-GVO, Art. 6 Rn. 1; Jaspers/Schwartzmann/Hermann in: S/J/T/K, DS-GVO, Art. 5 Rn. 6 ff.

1326 Heberlein in: Ehmann/Selmayr, DS-GVO, Art. 6 Rn. 10 ff.; Ingold in: Sydow/Marsch, DS-GVO, Art. 4 Rn. 170.

ein aktives Widersprechen des Betroffenen erfordern würde.¹³²⁷ Während die Einwilligung zur Erhebung der während der Nutzung entstehenden Daten und der anschließenden Einräumung der als Nutzungsrecht zu qualifizierenden Verarbeitung durch den Nutzer unzweifelhaft angenommen werden kann, kann die Frage nach der Einwilligung in der Erhebung des Visitor Country Codes nicht so einfach beantwortet werden. Denn es handelt sich bei diesem gerade um ein Datum, welches nicht während des Nutzungsprozesses an sich durch den Nutzer hergestellt wird, sondern vielmehr automatisiert auf den geolokalen Aufenthaltsort des Nutzers hindeutet. Auf die Erstellung dieses Datums hat der Nutzer selbst nur insofern einen bedingten Einfluss, als er die Erstellung nur vermeiden kann, wenn er auf die Nutzung des Mobiltelefons zur Einwahl in das mobile Netz und korrespondierend auf die Nutzung der Plattform verzichtet. Zwar könnte argumentiert werden, dass der Nutzer während der Nutzung der Plattform im Zweifel genauere geolokale Daten erstellen wird, allerdings kann hierdurch nicht der Schluss gezogen werden, dass der Nutzer auch in die Erhebung anderer als die während des Nutzungsprozess auf der Plattform entstandenen Daten einwilligt. Gerade auch aufgrund der allgemeinen Unbekanntheit des technischen Ablaufs der Einwahl in Mobilfunknetze kann auch nicht von einem Mitbewusstsein des Nutzers ausgegangen werden. Im Ergebnis ist eine Einwilligung der jeweils von der Erhebung des Visitor Country Codes betroffenen Person somit zu verneinen sein.

2. Zulässigkeit durch rechtliche Verpflichtung oder zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben, Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) und e) DS-GVGO

Es verbleiben allerdings die gesetzlichen Möglichkeiten zur Erhebung der Daten. So ermöglicht Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) DS-GVO die Verarbeitung personenbezogener Daten, wenn dem Datenverarbeiter hierzu eine Verpflichtung kraft objektiven Rechts auferlegt wird. Als zur Erhebung verpflichtete Personen kommen sowohl öffentliche als auch nicht-öffentliche Verantwortliche in Betracht, wobei Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) DS-GVO aus der Abgrenzung zu Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. e) DS-GVO eher auf nicht-öffentliche Verantwortliche anzuwenden ist.¹³²⁸ Als Rechtsgrundlagen

¹³²⁷ *Albers/Veit* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 6 DS-GVO Rn. 24; *Schwartzmann/Klein* in: *S/J/T/K*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 38.

¹³²⁸ *Roßnageln* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 54; *Schwartzmann/Jacquemain* in: *S/J/T/K*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 70.

kommen entsprechend Art. 6 Abs. 3 DS-GVO sowohl unionsrechtliche als auch nationale Regelungen in Betracht. Zur Rechtfertigung können sämtliche materiellen Rechtsnormen herangezogen werden, die eine unmittelbare Außenwirkung entfalten, sodass insbesondere auch die unionsrechtliche MwStVO eine taugliche Rechtsfertigungsnorm darstellen kann.¹³²⁹ Maßgeblich ist allerdings, dass der Zweck der Verarbeitung sich zumindest aus dem Kontext der zu erfüllenden Rechtsverpflichtung ergibt.¹³³⁰ Zu beachten ist auch, dass das Ziel der gesetzlich auferlegten Verarbeitungspflicht im öffentlichen Interesse stehen muss und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu entsprechen hat (Art. 6 Abs. 3 UAbs. 2 S. 3 DS-GVO). Die an die Erlaubnisnorm zu stellenden Verhältnismäßigkeitsanforderungen richten sich nach den Grundsätzen für die Rechtfertigung des Grundrechtseingriffs, wobei insbesondere auch die Umstände der Datenerhebung und die damit im Zusammenhang stehenden Verfahrensschritte zu beachten sind.¹³³¹ Betrachtet man vor diesem Hintergrund die sich, entsprechend der vorstehenden Ausführungen, aus der MwStVO ergebende Verpflichtung zur Erhebung des Visitor Country Codes, stellt sich die Frage, ob diese Verarbeitung verhältnismäßig ist, um das sich aus dem unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystem ergebende gesetzgeberische Ziel der Umsatzbesteuerung am Verbrauchsort zu erreichen. Insoweit stellt sich die Frage, inwieweit die gesetzliche Begründung zur Verarbeitung der Daten zum verfolgten Zweck der Umsatzbesteuerung nach dem Leistungsprinzip als angemessen erachtet werden kann.¹³³² So steht die Verarbeitung des personenbezogenen Datums des Visitor Country Code in einem Spannungsverhältnis zur Feststellung des Ortes der sonstigen Leistung und der damit verbundenen Frage nach der Steuerbarkeit der Leistung innerhalb der europäischen Union.

Der Zugriff auf die personenbezogenen Daten erfolgt zum Zweck der Gleichheit und Rechtmäßigkeit der Besteuerung, welche sich insbesondere auch dadurch begründen, dass sich der Besteuerungsanspruch, insbesondere im Bereich der Umsatzbesteuerung, aus der Teilnahme am allgemeinen Leben und Wirtschaftsverkehr sowie der Inanspruchnahme der staatlichen

1329 Frenzel in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 35; Reimer in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 64.

1330 Heberlein in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 15; Frenzel in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 41.

1331 Schwartmann/Jacquemain in: *S/J/T/K*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 75; Roßnagel in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 57.

1332 Frenzel in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 45.

Infrastruktur begründet.¹³³³ Wäre die Verarbeitung der Daten nicht möglich, so könnte der Ort der Leistung gerade im Bereich des Bezugs durch einen nichtunternehmerischen Leistungsempfänger nicht zutreffend ermittelt werden. Würde auf eine Verarbeitung des Datums verzichtet, könnte eine Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 5 UStG nicht vorgenommen werden, sodass es bei der Grundbestimmung nach § 3a Abs. 1 UStG verbleiben würde. Der Ort würde sich entsprechend nach dem Unternehmenssitz des Leistungserbringers richten und insoweit der Gestaltung durch die jeweiligen Unternehmen zugänglich sein. Gerade im Bereich der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen würde es in diesen Fällen nicht mehr zu einer Besteuerung am Ort der tatsächlichen Leistungserbringung kommen.

Demgegenüber gilt es jedoch auch das sich aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht des Art. 2 Abs. 1 i.V.m. 1 Abs. 1 GG dem Recht auf Achtung der Privatsphäre aus Art. 7 GrC sowie dem speziellen Recht des Schutzes personenbezogener Daten aus Art. 8 GrC ergebende Recht des jeweiligen Nutzers auf den Schutz seiner Daten zu achten. Die Höhe des maßgeblichen Schutzniveaus bestimmt sich nach der Intensität des Eingriffs.¹³³⁴ Durch die Abfrage des Visitor Country Codes wird es dem jeweiligen Unternehmen und der Steuerbehörde ermöglicht, eine Geolokalisierung des Nutzers des mobilen Endgerätes durchzuführen. Der Eingriff stellt demnach einen Eingriff in das sich aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht ergebende Recht auf informationelle Selbstbestimmung dar, als dass der Nutzer aufgrund der gesetzlichen Anordnung eine gewisse Geolokalisierung zu dulden hat und damit nicht mehr selbst über die Verwendung seines personenbezogenen Datums entscheiden kann.¹³³⁵ Die Rechtfertigung dieses Eingriffs erfolgt durch eine Abwägung zwischen dem Schutz des Einzelnen und dem mit dem Datenzugriff verfolgten Allgemeininteresse.¹³³⁶ Sofern die verarbeiteten Daten einen Bezug zu der engeren Privatsphäre des Betroffenen aufweisen, gilt es die sich aus der sog. Sphärentheorie ergebenden Anforderungen im Rahmen der Abwägung mit zu beachten.¹³³⁷

1333 So bereits BVerfG v. 17. 7. 1984 – 2 BvE 11/83, 15/83, BVerfGE 67, 100, 143.

1334 Strack in: *v.Mangoldt/Klein/Strack*, GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 116.

1335 BVerfG v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, BVerfGE 118, 168; BVerfG v. 27.02.2008 – 1 BR 370/07, 1 BvR 595/07, BVerfGE 120, 274; BVerfG v. 07.12.2011 – 2 BvR 2500/09, 2 BvR 1857/10, BVerfGE 130, 1.

1336 *Di Fabio* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 180; *Strack* in: *v.Mangoldt/Klein/Strack*, GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 115.

1337 *Di Fabio* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 181.

Überprüft man nun zunächst die Intensität des Eingriffs so gilt es zu bestimmen, was durch die Erhebung des Visitor Country Codes über den Nutzer ausgesagt wird. Die durch die Verarbeitung des Visitor Country Codes gewonnene Geolokalisierung ermöglicht es ausschließlich, den Staat, in dem sich das mobile Endgerät befindet, zu bestimmen, gibt jedoch keinen Aufschluss darüber, in welchem Teil des Landes sich das Gerät befindet noch ist hierüber eine genaue Bestimmung des Standortes des mobilen Endgerätes möglich. Die verarbeiteten Daten sind zwar nicht anonymisiert, welches zu einer weiten Verarbeitungsmöglichkeit ohne vorausgesetzte unmittelbare Zweckbindung führen könnte.¹³³⁸ Allerdings ist der Aussagegehalt des verarbeiteten Datums nur sehr gering, als dass zwar ein staatsbezogenes Bewegungsprofil erstellt werden kann, dieses jedoch keinen Aufschluss über die Aktivitäten und den tatsächlichen Aufenthaltsort des Nutzers ermöglicht. Auch wenn die Daten daher zwar personenbezogen und auch zuordenbar sind, ist die Eingriffsintensität nur schwach ausgeprägt. Insbesondere durch den mangelnden Bezug zu einer der engeren geschützten Sphären des Grundrechtsberechtigten dürfen daher keine zu hohen Anforderungen an die Rechtmäßigkeit eines Eingriffs in die Daten angenommen werden.

Setzt man nun die sich gegenüberstehenden Rechtsgüter in ein Verhältnis zueinander, so ist festzustellen, dass eine rechtssichere und gleichheitsgerechte Besteuerung am Ort des Verbrauches ohne die Verarbeitung des Datums nicht erfolgen kann. Dahingegen wird lediglich in den äußeren Bereich des allgemeinen Persönlichkeitsrechts eingegriffen, ohne dass eine der stark geschützten engeren Privatsphäre des Nutzers betroffen ist. Insbesondere durch den nur allgemeinen Aussagegehalt der verarbeiteten Daten können keine tatsächlichen Rückschlüsse auf den Aufenthaltsort des betroffenen Nutzers gezogen werden. Insofern überwiegt eindeutig der Schutz einer rechtssicheren und gleichheitsgerechten Besteuerung als wesentliches Gut des Allgemeininteresses.

Im Ergebnis lässt sich daher feststellen, dass die MwStVO als objektives Recht der Europäischen Union unter Bezugnahme auf den Zweck der Besteuerung am Ort des tatsächlichen Leistungsbezuges zulässig und verhältnismäßig einen Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht beziehungsweise die Achtung der Privatsphäre und des Schutzes personenbezogener Daten anordnen kann. Der Verarbeitung der Daten aufgrund der, nach hier vertretener Auffassung, in der MwStVO geregelten rechtlichen Verpflich-

1338 Strack in: *v.Mangoldt/Klein/Strack*, GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 117.

tung zur Erhebung und Verarbeitung des Visitor Country Codes ist daher nach Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) DS-GVO zulässig.

V. Grundsätze der Datenverarbeitung nach Art. 5 DS-GVO

Auch wenn die Verarbeitung des Visitor Country Codes grundsätzlich zulässig ist, gilt es jedoch die sich aus Art. 5 DS-GVO ergebenden Anforderungen an die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten zu beachten. Denn nur wenn diese im Rahmen der Verarbeitung des Visitor Country Codes berücksichtigt werden können, ist deren Verarbeitung insgesamt rechtmäßig und kann zur Ermittlung des Leistungsortes berücksichtigt werden. Dabei statuiert Art. 5 DS-GVO Grundsätze, die als solche dazu bestimmt sind, eine konkrete Wirksamkeit zu erzeugen.¹³³⁹ Als solche sind diese als verbindliche Regelungen für die Frage des Datenschutzes im Rahmen der zulässigen Verarbeitung von personenbezogenen Daten anzusehen.¹³⁴⁰ Art. 5 DS-GVO statuiert als Rechtsgrundsätze die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung insbesondere unter Beachtung von Treu und Glauben und in transparenter Weise (lit. a), eine Zweckbindung der Datenverarbeitung (lit. b), die Datenminimierung (lit. c) und deren Speicherbegrenzung (lit. e) genauso wie die Richtigkeit der Daten (lit. d) und die Integrität und Vertraulichkeit des verarbeitenden Programms (lit. f). Nur wenn die Datenverarbeitung kumulativ sämtliche in Art. 5 DS-GVO niedergelegten Grundsätze berücksichtigt, ist sie insgesamt rechtmäßig.¹³⁴¹ Wo dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit der Verarbeitung unter Beachtung von Treu und Glauben eine Auffangfunktion zukommt, die zur Vermeidung von Schutzlücken im Rahmen des Datenschutzes dient,¹³⁴² gilt der Grundsatz der Zweckbindung als maßgebliches Kriterium für die Verarbeitung personenbezogener Daten.¹³⁴³

1339 EuGH v. 16.01.2019 – C-496/17, *Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2019:26.

1340 Frenzel in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art 5 Rn. 1; Wolff in: Schantz/Wolff, *Das neue Datenschutzrecht*, Rn. 382.

1341 Heberlein in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 5.

1342 Frenzel in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 16; *Rofßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 33.

1343 Frenzel in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 23; Schantz in: *BeckOK DatenschutzR*, Art. 5 DS-GVO Rn. 12.

1. Grundsatz der Zweckbindung, Art. 5 Abs. 1 lit. a) DS-GVO

Die Zweckbindung der Daten setzt voraus, dass der Zweck, zu dem die Daten erhoben und verarbeitet werden dürfen, zunächst vor Erhebung festgelegt, eindeutig bestimmbar und legitim ist.¹³⁴⁴ Eine Legitimität des Zweckes ergibt sich insbesondere dann, wenn dieser auf einer gesetzlichen Vorgabe beruht.¹³⁴⁵ Hieraus ergeben sich im vorliegenden Untersuchungsmodell keine weitergehenden Schwierigkeiten. Denn der Zweck der Datenverarbeitung wird bereits durch die Gebotsnorm des § 3a Abs. 5 UStG in Verbindung mit Art. 24b MwStVO vorgegeben. Die Daten sollen ausschließlich dazu dienen, den Ort der Besteuerung zu bestimmen. Die Legitimität dieses Zweckes rechtfertigt sich erneut vor dem Grundsatz der Umsatzbesteuerung am Leistungsort. Entsprechend ist die Erhebung des Visitor Country Codes zur Bestimmung des Leistungsortes und zur späteren Ermittlung der Verteilung der Umsatzsteuerlast innerhalb der Europäischen Union zulässig.

2. Grundsatz der Datenminimierung, Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO

Der Grundsatz der Zweckbindung wird durch den in Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO verankerten Grundsatz der Datenminimierung ergänzt. Wo erster auf die grundsätzliche Bindung der Datenverarbeitung an den Zweck anknüpft, gilt es im Rahmen des Grundsatzes der Datenminimierung zu überprüfen, ob die verarbeiteten Daten in Bezug auf den verfolgten Zweck in adäquater, erheblicher und erforderlicher Weise erhoben worden sind.¹³⁴⁶ Die Datenverarbeitung wird damit innerhalb des verfolgten Zweckes auf ein, unter Beachtung des Grundrechtsschutzes der betroffenen Person, gebotenes Mindestmaß reduziert.¹³⁴⁷ Insoweit gibt Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO die zu beachtenden Stufen der Verhältnismäßigkeitsprüfung vor,¹³⁴⁸ wobei für die Beurteilung auf allgemeine Bewertungsmaßstäbe der Rechtsordnung und nicht auf den Bewertungsmaßstab des Datenverarbeiters abzustellen

1344 *Jaspers/Schwartzmann/Hermann* in: *S/J/T/K*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 43.

1345 *Frenzel* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 28.

1346 *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 32; *Jaspers/Schwartzmann/Hermann* in: *S/J/T/K*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 52.

1347 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 22; *Rofnagel* in: *Simits/Horning/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 116.

1348 *Schantz* in: *BeckOK DatenschutzR*, Art. 5 DS-GVO Rn. 24.

ist.¹³⁴⁹ So wird die Datenerhebung durch die ersten beiden Kriterien der Inadäquanz und der Erheblichkeit dahingehend eingeschränkt, dass Daten nur dem Zweck entsprechend und auch nur in dem Maß erhoben werden dürfen, wie diese zur Erreichung des Zwecks etwas beitragen können.¹³⁵⁰ Auf der dritten Stufe, der Frage der Entbehrlichkeit der Daten ist schließlich zu überprüfen, ob der durch die Verarbeitung der Daten verfolgte Zweck nicht ohne diese oder nur verspätet beziehungsweise nur mit unverhältnismäßigem Aufwand erreicht werden könnte.¹³⁵¹

Bezogen auf das zu untersuchenden Geschäftsmodell werden die durch den Grundsatz der Datenminimierung aufgestellten Verhältnismäßigkeitsgrundsätze unter Beachtung des verfolgten Zwecks der sach- und gleichheitsgerechten Besteuerung am Leistungsort durchgehend eingehalten. Denn die Verarbeitung der Daten, in Form der Erhebung des Visitor Country Codes ist die, wie im Rahmen der Bestimmung des Leistungsortes festgestellt, einzig sachgerechte Möglichkeit zur Erreichung des Zweckes. Zwar könnte es als ausreichend erachtet werden, wenn der Visitor Country Code nur beim erstmaligen täglichen Aufruf der Plattform erhoben und anschließend verarbeitet wird, sodass die Erhebung bei jedem Aufruf aufgrund einer Entbehrlichkeit gegen den Grundsatz der Datenminimierung verstoßen könnte. Allerdings ist zu beachten, dass sodann ein Wechsel des Leistungsortes in einen anderen Staat an diesem Tag nicht registriert werden könnte. Damit einhergehend wäre eine Minderung der gleichheitsgerechten Verteilung des Steueraufkommens innerhalb der Europäischen Union verbunden, als dass sodann gerade in Bezug auf grenznah wohnende Nutzer eine sachgerechte Verteilung des Steueraufkommens zwischen den beteiligten Staaten nicht erfolgen würde. Eine Aufteilung des Steueraufkommens in diesen Fällen wäre dann nicht möglich und letztendlich dem Zufall überlassen. Insoweit würde der Zweck der sach- und gleichheitsgerechten Besteuerung nicht erreicht werden, sodass im Ergebnis die für den Steuerzugriff notwendige Datenerhebung durch das Unternehmen, in der vorgeschlagenen Art und Weise mit dem Grundsatz der Datenminimierung vereinbar ist.

1349 Frenzel in: Paal/Pauly, DS-GVO, Art. 5 Rn. 35; Roßnagel in: Simits/Hornung/Spiecker, DS-GVO, Art. 5 Rn. 119.

1350 Schantz in: BeckOK DatenschutzR, Art. 5 DS-GVO Rn. 24 f.; Reimer in: Sydow/Marsch, DS-GVO, Art. 5 Rn. 21 f.

1351 Frenzel in: Paal/Pauly, DS-GVO, Art. 5 Rn. 37; Roßnagel in: Simits/Hornung/Spiecker, DS-GVO, Art. 5 Rn. 121.

3. Grundsatz der Datensparsamkeit, Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO

Ausfluss aus dem Grundsatz der Datenminimierung ist zusätzlich der Grundsatz der Datensparsamkeit, wonach der Zweck der Datenerhebung so ausgewählt werden muss, dass der Umfang an verarbeiteten personenbezogenen Daten möglichst gering bleibt.¹³⁵² Damit einher geht die Forderung, soweit wie möglich auf anonymisierte oder pseudonymisierte Daten zurückzugreifen.¹³⁵³

Für das zu untersuchende Geschäftsmodell könnte daher zu fordern sein, dass lediglich der Visitor Country Code und das Datum des Aufrufes in einer dezentralisierten Datenbank gespeichert werden und ein Bezug zu dem Nutzerkonto nicht hergestellt wird. Denn in diesem Fall würden die Daten bereits bei Erhebung und damit bei erstmaliger Verarbeitung ohne Personenbezug erhoben werden. Jedoch könnte in diesem Fall eine sach- und gleichheitsgerechte Verteilung des Steueraufkommens unter den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union nicht erfolgen. Denn insoweit würde bei jedem Aufruf der Plattform ein Datum in die Datenbank eingestellt werden. Die Verteilung des Steueraufkommens wäre daher insoweit von dem Nutzerverhalten abhängig, als dass bei einer gleichen zeitlichen Nutzung, aber einem unterschiedlichen Nutzungsverhalten – der eine Nutzer verlässt die Plattform während des Nutzungszeitraums nicht, der andere hingegen besucht die Plattform jeweils nur kurzzeitig und verlässt die Plattform dann wieder, wiederholt diesen Vorgang jedoch mehrmals – eine unterschiedliche Anzahl an Daten in der Datenbank vorhanden wären. Da die Steuerverteilung jedoch entsprechend der tatsächlichen Nutzeranzahl erfolgen soll, ist es vor diesem Zweck gerechtfertigt, die Daten zunächst personenbezogen zu erheben, um pro Nutzer, Nutzungsland und Tag nur einen Eintrag in der dann anonymisierten Datenbank zu erstellen. Dabei ist der Eingriff gerade auch vor der nur kurzen Zeitspanne des existenten Personenbezuges gerechtfertigt, um eine sach- und gleichheitsgerechte Besteuerung zu sichern.

1352 *Rofßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 123.

1353 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 22; *Jaspers/Schwartmann/Hermann* in: *S/J/T/K*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 55.

4. Grundsatz der Datenrichtigkeit, Art. 5 Abs. 1 lit. d) DS-GVO

Nicht nur für die Verarbeitung der Daten, sondern auch für die Bestimmung des Leistungsortes ist der sich aus Art. 5 Abs. 1 lit. d) DS-GVO ergebende Grundsatz der Richtigkeit der verarbeiteten Daten von immenser Bedeutung. Denn dieser beinhaltet in seiner Ausgestaltung drei Grundpflichten, die sämtlich darauf abzielen, einen nicht richtigen Datenbestand zu vermeiden.¹³⁵⁴ So statuiert Art. 5 Abs. 1 lit. d) DS-GVO, dass unrichtige Daten bereits nicht erhoben werden dürfen, unrichtig gewordene Daten aktualisiert werden müssen und unrichtig gespeicherte Daten berichtigt oder gelöscht werden müssen. Anknüpfungspunkt für die Richtigkeit der verarbeiteten Daten ist der Zweck der Datenverarbeitung selbst.¹³⁵⁵ Die verarbeiteten Daten müssen dementsprechend den relevanten Lebenssachverhalt, zu welchem Zweck sie erhoben worden sind, darstellen.¹³⁵⁶ Bezogen auf das Untersuchungsmodell und den verfolgten Zweck der Datenerhebung ergibt sich daher, dass das jeweilige Unternehmen zunächst immer den konkreten Visitor Country Code des jeweiligen Nutzers abrufen muss, als dass nur hierdurch der für den verfolgten Zweck der Datenerhebung relevante Lebenssachverhalt, nämlich die Bestimmung des konkreten Leistungsorts, abgebildet wird. Daneben folgt aus dem Aktualisierungsgebot aber auch, dass eine Überprüfung des Visitor Country Codes bei jedem Aufruf der Plattform notwendig ist, als dass nur so der relevante Lebenssachverhalt zutreffend abgebildet werden kann. Denn verändert der Nutzer seinen Aufenthaltsort und verlegt diesen in einen anderen Staat, so verändert sich auch der maßgebliche Visitor Country Code. Die zu Zwecken der Leistungsortbestimmung erhobenen Daten vor der Aufenthaltsortveränderung sind dann ab diesem Zeitpunkt nicht mehr richtig im Sinne des Art. 5 Abs. 1 lit. d) DS-GVO, sodass die Aktualisierungspflicht ausgelöst wird.¹³⁵⁷ Aus dieser Aktualisierungspflicht ergibt sich gerade die Notwendigkeit der aktiven Überprüfung der verarbeiteten Daten.¹³⁵⁸ Im Ergebnis unterstützt der Grundsatz der Richtigkeit der verarbeiteten Daten aus Art. 5 Abs. 1 lit. d) DS-GVO somit den Zweck der Besteuerung am tatsächlichen Leis-

1354 Reimer in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 37ff.

1355 Heberlein in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 24.

1356 *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 139; Reimer in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 37.

1357 Vgl. *Schantz* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 5 DS-GVO Rn. 29; *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 141.

1358 *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 143.

tungsort, sodass diesem nicht nur aus datenschutzrechtlichen, sondern auch aus Gründen der Rechtmäßigkeit der Besteuerung ein hoher Wert beizumessen ist. Da gerade die Rechtmäßigkeit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch den Unternehmer über das Steuerstrafrecht zudem auch strafbewehrt ist, ergeben sich bei der Befolgung des Grundsatzes in der Praxis grundsätzlich keine Probleme.

5. Grundsatz der Speicherbegrenzung, Art. 5 Abs. 1 lit. e) DS-GVO

Wo die vorstehenden Grundsätze des Art. 5 DS-GVO sich unproblematisch mit den im Untersuchungsmodell zu verarbeitenden Daten vereinbaren lassen, entsteht jedoch in Bezug auf den in Art. 5 Abs. 1 lit. e) DS-GVO enthaltenen Grundsatz der Speicherbegrenzung unter Beachtung der steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ein Spannungsverhältnis. Denn nach dem maßgeblichen Erwägungsgrund 39 der DS-GVO ist die Speicherdauer auf das „unbedingt erforderliche Mindestmaß“¹³⁵⁹ zu begrenzen. Der Grundsatz der Speicherbegrenzung konkretisiert hiermit den Grundsatz der Zweckbindung in zeitlicher Hinsicht.¹³⁶⁰ Unter diesem Aspekt wäre eine Speicherung der Daten nur bis zu dem Zeitpunkt notwendig, indem der Ort der erbrachten Leistung ermittelt wird. Denn ab diesem Moment ist der mit der Datenerhebung verfolgte Zweck, der Bestimmung des Ortes der erbrachten Leistung entsprechend dem tatsächlichen Leistungsort, erreicht. Hierzu im Gegensatz stehen die sich aus § 147 AO ergebenden Aufbewahrungsfristen. Denn die verarbeiteten Daten enthalten eine Teilaussage, in Form der Ortsangabe der erbrachten Leistung, zu einem steuerlich relevanten Vorgang und können somit dem grundsätzlich subsidiären Auffangtatbestand des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO unterliegen.¹³⁶¹ Um eine Ausuferung des Tatbestandes zu vermeiden, ist darüber hinaus jedoch zu fordern, dass die Daten einen Bezug zu dokumentationspflichtigen Vorgängen aufweisen.¹³⁶²

Nach § 22 Abs. 1 S. 1 UStG ist der Unternehmer verpflichtet, Aufzeichnungen zur Feststellung der Steuer und der Grundlage für ihre Berechnung zu führen. Die Aufzeichnungen müssen dabei so beschaffen sein, dass ein

1359 Erwägungsgrund 39 der Verordnung (EU) 2016/679 v. 27.04.2016.

1360 *Jaspers/Schwartmann/Hermann* in: *S/J/T/K*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 67; *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 42.

1361 *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 147 Rn. 23.

1362 *Trzaskalik* in: *H/H/Sp*, AO, § 147 Rn. 25; *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 147 Rn. 23.

sachverständiger Dritter sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze des Unternehmens verschaffen kann und der Steuerverwaltung eine Kontrollmöglichkeit einräumt.¹³⁶³ Neben den grundsätzlichen allgemeinen Aufzeichnungspflichten der nationalen Abgabenordnung in Verbindung mit dem Umsatzsteuergesetz, existieren auf unionsrechtlicher Ebene zusätzliche spezielle Aufzeichnungspflichten für den Fall der Anwendung des (M)OSS-Verfahrens zur Deklaration und Entrichtung der sich ergebenden Umsatzsteuerschuld. Die maßgeblichen Aufzeichnungspflichten ergeben sich dabei direkt aus den unionsrechtlichen Vorgaben der MwStSystRL. Unabhängig von der Ansässigkeit des Unternehmers als Datenverarbeiter innerhalb der Europäischen Union hat er gemäß Art. 369 Abs. 1, 369k Abs. 1 MwStSystRL Aufzeichnungen über die erbrachten elektronischen Dienstleistungen zu führen, aus denen sich insbesondere auch die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Verteilung der Steuerschuld auf die jeweiligen Mitgliedsstaaten ergeben. Hierzu notwendig ist eine Aufbewahrung der jeweiligen Datum-Länder-Datenbank, die insbesondere auch eine Einzelaufstellung der Daten eines jeden Nutzers notwendig macht. Durch die vorgeschriebene unionsrechtliche Harmonisierung sind diese Aufzeichnungen daher gemäß Art. 369 Abs. 3, 369k Abs. 3 MwStSystRL zwingend durch das jeweilige Unternehmen für einen Zeitraum von zehn Jahren ab dem 31. Dezember des jeweiligen Steuerjahres aufzubewahren, um der durch Art. 369 Abs. 3, 369k Abs. 2 MwStSystRL angeordneten Vorlagepflicht entsprechen zu können.

Mithin weist die Ortsangabe einen maßgeblichen Bezug zu einer steuerpflichtigen Dokumentationspflicht auf, sodass die verarbeiteten Daten grundsätzlich der nach § 147 Abs. 3 AO angeordneten Aufbewahrungspflicht von sechs Jahren unterliegen würden, welche jedoch durch die unionsrechtliche vorgeschriebene Aufbewahrungspflicht nach Art. 369 Abs. 2 S. 2, 369k Abs. 2 S. 2 MwStSystRL auf zehn Jahre verlängert wird.

Eine Auflösung des sich aus den gegenüberstehenden Interessen, der Speicherbegrenzung auf der einen und der Aufzeichnungspflicht und hierdurch ermöglichte Überprüfbarkeit auf der anderen Seite, ergebenden Spannungsverhältnisses hält die DS-GVO selbst vor. Denn aus dem Grundsatz der Speicherbegrenzung folgt nicht automatisch, dass die Daten bei Zweckerreichung vollständig vernichtet werden müssen. Vielmehr ist unter

1363 *Heidner* in: *Bunjes*, UStG, § 22 Rn. 4; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 22 Rn. 1.

Berücksichtigung der Ratio der Norm lediglich die Bestimmbarkeit des Personenbezuges der Daten aufzuheben.¹³⁶⁴ Dieses kann alternierend durch eine Löschung der verarbeiteten Daten oder aber auch deren Anonymisierung beziehungsweise Pseudonymisierung erfolgen.¹³⁶⁵ Es gilt jedoch zu beachten, dass eine Pseudonymisierung im Grundsatz nicht ausreichend ist, um den Personenbezug der Daten zu beseitigen, da der Personenbezug durch Einsatz technischer Mittel grundsätzlich wieder hergestellt werden kann.¹³⁶⁶ Notwendig und anhand objektiver Kriterien zu beurteilen ist daher, ob die erfolgte Trennung des Personenbezuges endgültig ist, sprich nicht durch eine spätere Kombination wieder hergestellt werden kann, sodass die Daten anonymisiert werden.¹³⁶⁷ Dieses setzt gerade im Bereich der sich fortentwickelnden Technologie voraus, dass der Bereich der pseudonymisierten bzw. anonymisierten Daten durch den Verantwortlichen, also hier dem die Plattform betreibenden Unternehmen, strikt getrennt und gesondert abgesichert sein muss.¹³⁶⁸ Mit dem Grundsatz der Speicherbegrenzung ist es daher vereinbar, wenn das jeweilige Unternehmen eine eigenständige Datenbank führt, in welcher ausschließlich der Tag des Zugriffs und die Länderkennung pro Nutzer gespeichert werden. Denn durch die Aufnahme lediglich dieser zwei Merkmale zwar getrennt nach Nutzern, aber ohne eine tatsächliche Verknüpfung mit der Person des Nutzers selbst ist unter Berücksichtigung der Vielzahl der Plattformnutzer eine Rückverfolgung zu dem einzelnen Nutzer und damit ein Rückbezug auf den konkreten Nutzer nach Aufhebung des Personenbezuges nicht mehr möglich. Für steuerliche Zwecke ist es, wie im Rahmen der Beurteilung der Steuererhebung aufgezeigt worden ist, ausreichend, wenn die Länderkennung und das Einwahldatum pro Nutzer gespeichert werden. Ein tatsächlicher Personenbezug in Form der Zuordnung der jeweiligen Daten zum wirklichen Nutzer ist hingegen nicht erforderlich. Insoweit reichen anonymisierte Daten über die jeweiligen Nutzungsorte eines Nutzers aus. Kongruent erfordert auch die Aufbewahrungspflicht des § 147 AO respektive der Art. 369, 369k MwStSystRL keine weitergehende Verknüpfung der

1364 *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 155.

1365 *Jaspers/Schwartzmann/Hermann* in: *S/J/T/K*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 69; *Reimer* in: *Sydow*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 43.

1366 *Klabunde* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 32; *Wilmer* in: *Jandt/Steidle*, S. 153.

1367 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 25; *Frenzel* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 44.

1368 *Schneider*, Datenschutz, S. 67.

für die Erhebung der Umsatzsteuer maßgebenden Daten mit der Person des Nutzers. Entsprechend gilt es unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Speicherbegrenzung zu fordern, dass die Anonymisierung der Daten, also die Aufhebung des Personenbezuges innerhalb der jeweiligen nutzerbezogenen Datum-Länder-Datenbank, im Rahmen des Verarbeitungsprozesses so früh wie möglich erfolgt.¹³⁶⁹ Da für die Bestimmung des Ortes der erbrachten Leistung und die am Ende des Quartals durchzuführende Ermittlung der Steuerschuld und Verteilung dieser auf die einzelnen Staaten lediglich die Gesamtsumme aller Länderkennungen und die jeweiligen Summen der spezifischen Länderkennungen benötigt werden, ist der Bezug der Länderkennung zum jeweiligen Datum nur zur Vermeidung einer Doppelerfassung am jeweiligen Tag notwendig. Entsprechend ist unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Speicherbegrenzung zu fordern, dass die jeweilige Verknüpfung von Datum und Länderkennung mit Ablauf eines jeden Tages aufgelöst wird. Hierdurch wird bereits innerhalb des Quartals abgesichert, dass ein länderbezogenes Bewegungsprofil des Nutzers erstellt werden kann. Insoweit erfolgt bereits ein Teilschutz des Nutzers während des jeweiligen Quartals. Als zweiter Schritt ist sodann am Ende eines jeden Quartals auch die Zuordnung der Summe der jeweiligen Länderkennungen zum konkreten Nutzer aufzuheben, indem der maßgebliche Personenbezug aus dem Datensatz gelöscht wird. Insoweit liegt am Ende des jeweiligen Quartals ein anonymisierter Datensatz vor, der lediglich die Länderkennungen enthält. Aus diesem kann jedoch weder ein Bezug zu einer konkreten Person hergestellt werden, noch kann festgestellt werden, an welchem Tag im Quartal sich dieser Nutzer in welchem Land aufgehalten hat. Die jeweiligen Unternehmen haben allerdings dafür zu Sorge zu tragen, dass der so entstandene Datensatz in einer gesonderten Datenbank gespeichert wird und gesondert gegen eine Rückverarbeitung abgesichert ist. Dieses kann zum Beispiel dadurch erfolgen, dass zwei getrennte Datenbanken geführt werden. In der ersten Datenbank werden fortlaufend die Länderkennungen des konkreten Nutzers gesammelt, aufgezeichnet und am Ende des jeweiligen Tages anonymisiert. Am Ende eines jeden Quartals erfolgt dann eine automatisierte Übertragung der Daten in die zweite Datenbank, wobei der Automatismus die Daten aus der ersten Datenbank nach dem Zufallsprinzip in die zweite Datenbank überträgt. Insoweit wäre eine Rückverfolgung ausgeschlossen und dem Grundsatz der Speicherbegrenzung

1369 Heberlein in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 25; *Rofsnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 156.

im Spannungsverhältnis zu den steuerlichen Aufzeichnungspflichten des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO i.V.m. § 22 Abs. 1 S. 1 UStG und der Art. 369, 369k MwStSystRL genüge getan.

VI. Ergebnis

Im Ergebnis lässt sich daher feststellen, dass die Erhebung des Visitor Country Codes zur Bestimmung des Leistungsortes und die anschließende Speicherung in einer anonymisierten Datenbank, in welcher die Länderkennungen pro Nutzer des jeweiligen Quartals gelistet sind zur Verteilung des Steueraufkommens im Rahmen der abzugebenden Steuererklärung nach dem (M)OSS-Verfahren und der anschließenden Aufbewahrung der Daten zur Überprüfung durch die Steuerbehörden mit den datenschutzrechtlichen Grundsätzen der DS-GVO vereinbar sind. So wird die Verarbeitung durch die in der MwStVO verankerten Rechtspflicht zur Ermittlung des Leistungsortes nach Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) DS-GVO ermöglicht und bewegt sich durch den nur kurzfristig gegebenen Personenbezug im Rahmen der durch Art. 5 DS-GVO aufgestellten Grundsätze zur rechtmäßigen Verarbeitung personenbezogener Daten. Insbesondere der Grundsatz der Datenrichtigkeit führt zu einer Symbiose mit dem verbundenen Zweck der Besteuerung am tatsächlichen Leistungsort. Dem vorgeschlagenen Lösungsmodell stehen daher keine datenschutzrechtlichen Bedenken entgegen.

H. Zwischenfazit

Zusammenfassend gilt es in Bezug auf die zu Beginn der Entwicklung des eigenen Lösungsansatzes aufgestellte Hypothese, wonach zwischen dem Unternehmen und dem Nutzer ein tauschähnlicher Umsatz im Sinne des § 3 Abs. 12 S. 2 UStG vorliegt, zu statuieren, dass diese Ausgangsüberlegung im Rahmen der vorstehenden Untersuchung bestätigt werden konnte. Über die Möglichkeit der Bestimmung des Leistungsortes überwiegend nach dem Visitor Country Code oder aber dem ortsfesten Zugriff kann rechtssicher ein Leistungsort im Inland bestimmt werden, welcher sodann als steuerbarer und steuerpflichtiger Vorgang der Umsatzbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegt. Die im Gegenzug für die eingeräumte Nutzungsmöglichkeit an der Plattform durch den Nutzer eingeräumten Rechte

an dessen Nutzerdaten lassen sich mit der entwickelten Berechnungsmethode systematisch zutreffend und hinreichend rechtssicher bestimmen, sodass ein tatsächliches Umsatzsteueraufkommen ermittelt werden kann. Die entstandene Umsatzsteuer wird im Regelfall durch das die Plattform betreibende Unternehmen als Leistungserbringer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldet. Durch die Möglichkeit des Steuervollzuges im (M)OSS-Verfahren lässt sich der so entstehende und geschuldete Steueranspruch unionsweit einheitlich in einem Mitgliedsstaat mit Wirkung für sämtlich im Rahmen des Gemeinschaftsgebiet erbrachten Leistungen erfassen, sodass der Verwaltungsaufwand sowohl auf Seiten der Unternehmen als auch auf Seiten der Verwaltung möglichst geringgehalten werden kann. Die tatsächliche Verteilung des Steueraufkommens innerhalb der Europäischen Union wird sodann durch den Staat der Registrierung vorgenommen, sodass den jeweiligen Mitgliedsstaaten entsprechend der innerhalb ihres territorialen Hoheitsgebiets in Anspruch genommenen Leistungen aus dem Geschäftsmodell ein tatsächliches Steueraufkommen nach dem Bestimmungslandprinzip zugewiesen wird. Gleichzeitig partizipiert auch der Haushalt der Europäischen Union aufgrund des bestehenden Eigenmittelbeschlusses an dem Steueraufkommen. Hierüber wird das politisch verfolgte Ziel der „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft im Marktstaat unter Beteiligung des unionalen Haushaltes sachgerecht und im Einklang mit den bestehenden Besteuerungsgrundsätzen umgesetzt. Darüber hinaus wird auch in den Ausnahmefällen, wo die Steuerschuldnerschaft, aufgrund einer Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von Seiten des Nutzers gegenüber dem Plattformbetreiber, wechselt und der Nutzer als Leistungsempfänger gemäß § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 1, 2 Nr. 1 UStG die entstandene Steuer zu deklarieren und abzuführen hat, über die vorgeschlagenen Modifizierungen eine einheitliche und mit geringem Verwaltungsaufwand zu befolgende Steuererhebung sichergestellt. Die Besteuerung der untersuchten Leistungserbringung von Seiten des Plattformbetreibers an den Nutzer der Plattform lässt sich zusammenfassend mit folgendem Schaubild darstellen:

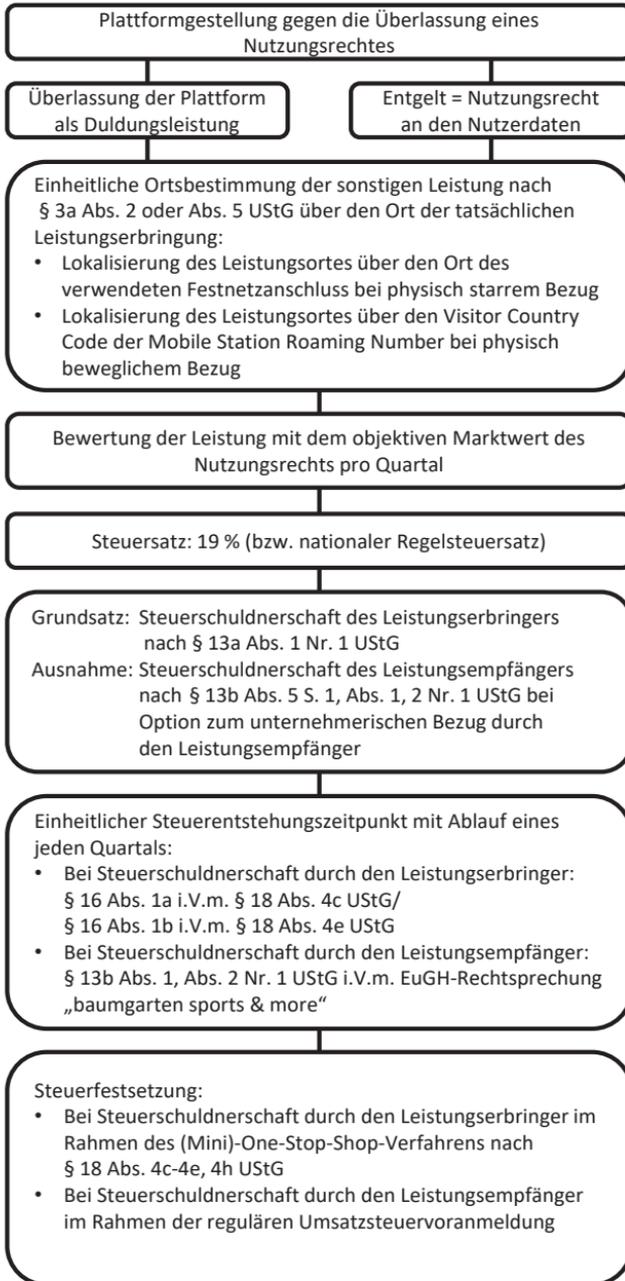


Abbildung 4: Übersicht Umsatzsteuerprüfung

I. Vorsteuerabzug durch erhaltene Eingangsleistung

Zwar wurde vorstehend aufgezeigt, dass im Rahmen des zu untersuchenden Geschäftsmodells durch den die Plattform betreibenden Unternehmer umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht werden, die zu einer tatsächlichen Besteuerung innerhalb der europäischen Union führen und dementsprechend auch der Zweck der Ausgangsüberlegung, nämlich dass die Besteuerung multinational agierender Unternehmen der Digitalwirtschaft über einen global umsetzbaren Ansatz der indirekten Besteuerung auf Ebene der Umsatzbesteuerung erreicht werden kann. Dieser grundsätzlich eröffneten Möglichkeit könnte allerdings auf letzter Stufe noch ein wesentlicher Aspekt entgegenstehen. Da es sich bei dem Untersuchungsmodell, wie bereits aufgezeigt,¹³⁷⁰ um einen tauschähnlichen Umsatz handelt, erbringt der Unternehmer nicht nur eine steuerpflichtige Leistung, sondern erhält im Gegenzug auch eine eigenständige Leistung, welche als Grundlage für einen potenziellen Vorsteuerabzug durch den Plattformbetreiber herangezogen werden könnte. Zwar wurde ebenfalls aufgezeigt, dass der Plattformbetreiber, sofern er zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens optieren würde, im Rahmen dessen keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann, jedoch könnte ungeachtet dessen die Vorsteuer aus den Eingangsleistungen über ein Rückvergütungsverfahren in den jeweiligen Mitgliedsstaaten der Leistungserbringung bezogen werden.¹³⁷¹ Aus dem Zusammenspiel von Vorsteuerabzug/-rückvergütung und tatsächlich zu zahlender Umsatzsteuer aus den erbrachten Leistungen könnte im Endeffekt ein Ausgleich eintreten, sodass eine effektive Generierung eines höheren Steueraufkommens innerhalb der europäischen Union nicht erreicht würde, gleichzeitig jedoch ein hoher Verwaltungsaufwand, sowohl auf Seiten der Finanzverwaltungen der Mitgliedsstaaten, als auch auf Seiten der jeweiligen Unternehmen der Digitalwirtschaft eintreten würde.

Grundvoraussetzung sowohl für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, als auch für die mitgliedstaatlichen Rückvergütungsverfahren ist, dass die, auf Seite des die Plattform betreibende Unternehmen, erhaltenen Eingangsleistungen, konkret die Duldung der Nutzung der Nutzerdaten durch den Nutzer selbst, als steuerpflichtiger Umsatz zu behandeln wäre, welcher sodann zu einer Umsatzsteuerschuld führen würde. Da in

1370 Vgl. Kapitel 4 C.IV.

1371 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 18 Rn. 338; *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 18 Rn. 442.

diesem Fall eine „Business to Business Beziehung“ bestehen würde und damit einhergehend im Endeffekt kein Endverbrauch aus steuerlicher Sicht eintreten könnte, dürfte systematisch auch keine Umsatzsteuerbelastung eintreten. Maßgeblich ist insoweit wie die von Seiten des Nutzers erbrachte Duldungsleistung umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen ist. Aus Vereinfachungsgründen wird nachfolgende lediglich auf den Vorsteuerabzug eingegangen, als dass dessen Voraussetzungen auch für die jeweiligen mitgliedstaatlichen Rückvergütungsansprüche gelten.

I. Steuerbarkeit und Steuerpflicht der von Seiten des Nutzers erbrachten Duldungsleistung

Auslösendes Moment für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG ist, dass an den Plattformbetreiber von Seiten des Nutzers eine umsatzsteuerbare und -steuerpflichtige Leistung erbracht wird. Dementsprechend gilt es festzustellen, inwieweit der Nutzer als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG angesehen werden kann und ob dieser sodann eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung an den Plattformbetreiber erbringt.

1. Unternehmereigenschaft des Nutzers

Wie bereits auf Seite des die Plattform betreibenden Unternehmens thematisiert, ist Grundvoraussetzung für die Steuerbarkeit und Steuerpflicht einer jeden Leistung, dass der Leistungserbringer als Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG qualifiziert werden kann. Es gilt daher nachfolgend zu untersuchen, ob der Nutzer durch die Einräumung des Nutzungsrechtes an seinen während der Nutzung der Plattform generierten Daten eine unter die Definition der gewerblichen oder selbständigen Tätigkeit des § 2 Abs. 1 S. 3 UStG fallende nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen erbringt. Nur wenn die beiden Faktoren der Nachhaltigkeit und Einnahmenerzielungsabsicht kumulativ gegeben sind, kann im Ergebnis eine gewerbliche oder selbständige Tätigkeit angenommen werden.¹³⁷² Durch die Vorgabe des Art. 9 MwStSystRL ist der Anwendungsbereich hinsichtlich der erfassten Tätigkeiten denkbar weit, als dass der dort verwendete Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit sämtliche Tätigkeiten erfasst, durch welche

1372 Müller in: BeckOK UStG, § 2 Rn. 120.

nachhaltig Einnahmen erzielt werden.¹³⁷³ In diesem Zusammenhang ist der Begriff der Tätigkeit allerdings nicht im Sinne einer aktiven Handlung auszulegen, sondern kann sich vielmehr auch auf ein schlichtes Dulden oder Unterlassen richten.¹³⁷⁴ Die Entscheidung ist jeweils einzelfallabhängig nach dem Gesamtbild der Tätigkeit anhand einer objektiven Betrachtungsweise vorzunehmen.¹³⁷⁵

Bezogen auf das Untersuchungsmodell ist festzustellen, dass der Nutzer den Inhalt des Nutzungsrechtes bei Nutzung der Plattform fortwährend erweitert und bis zum Zeitpunkt des Widerrufs die Verwendung des Nutzungsrechtes durch den Plattformbetreiber duldet. Mithin geht der Nutzer mehreren gleichartigen Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheiten und andauernden Verhältnissen nach, sodass seine Tätigkeit unstrittig als nachhaltig zu qualifizieren ist.¹³⁷⁶

Maßgebliches Kriterium zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft des Nutzers ist daher die Frage, ob dieser auch die zweite Voraussetzung der Einnahmenerzielungsabsicht erfüllt. Auch wenn das Tatbestandsmerkmal allgemein als Einnahmenerzielungsabsicht beschrieben wird, ist die Voraussetzung nach objektiv Kriterien zu bestimmen, als dass der Wortlaut des Gesetzes gerade auf eine Tätigkeit „zur“ Erzielung von Einnahmen abstellt.¹³⁷⁷ Ob die Einnahmenerzielung daher gerade einen primärer Beweggrund der handelnden Person darstellt, ist unbeachtlich.¹³⁷⁸ Der Begriff der Einnahmen richtet sich nach dem Entgeltbegriff des § 10 Abs. 1 UStG,¹³⁷⁹ sodass insbesondere auch der Erhalt einer Gegenleistung im Rahmen eines Tausches oder tauschähnlichen Umsatzes als Einnahme zu erfassen ist.¹³⁸⁰ Zwar gilt es die Frage der Einnahmenerzielungsabsicht von der Entgeltlichkeit der Leistung im Rahmen der Tatbestandsvoraussetzung des § 1

1373 EuGH v. 09.07.2015 – C-331/14, *Trgovina Prizma*, ECLI:EU:C:2015:456; krit. Zur EuGH-Rechtsprechung *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 2 Rn. 57 ff.

1374 *Korn* in: *Bunjes*, UStG, § 2 Rn. 72; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 2 Rn. 198.

1375 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 2 Rn. 60; *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 2 Rn. 106.

1376 BFH v. 13.02.1969 – V R 92/68, BStBl. II 1969, 282.

1377 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 2 Rn. 200; *Heber* in: *Wäger*, UStG, § 2 Rn. 38; a.A. *Schwarz*, UR 2017, 782 (786) der in der Einnahmenerzielungsabsicht ein subjektives Tatbestandsmerkmal sieht und die Unternehmereigenschaft des Nutzers bereits hier kritisch betrachtet, da der Nutzer „in einer Art Affekt“ handeln würde.

1378 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 2 Rn. 200.

1379 *Korn* in: *Bunjes*, UStG, § 2 Rn. 84.

1380 *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (160).

Abs. 1 Nr. 1 UStG abzugrenzen,¹³⁸¹ allerdings ist an beiden Stellen eine lose Kausalität zwischen der Erbringung der Leistung und den im Gegenzug erhaltenen Einnahmen ausreichend, um die Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale anzunehmen.¹³⁸² Bezugnehmend auf das Untersuchungsmodell ist somit festzustellen, dass der Nutzer im Gegenzug zur Duldung der Nutzung seiner Daten, von dem Plattformbetreiber die Möglichkeit eingeräumt bekommt, die entsprechende Plattform zu nutzen. Insoweit erhält der Nutzer selbst eine den Entgeltbegriff des § 10 Abs. 1 UStG erfüllende Leistung, die in einem Kausalitätsverhältnis zur erbrachten Tätigkeit steht. Mithin wird die nachhaltige Tätigkeit auch zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt.

Fraglich ist jedoch, ob in der schlichten Nutzung einer Online-Dienstleistung zu privaten Zwecken tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit in Sinne der typologisierten Betrachtungsweise des Art. 9 MwStSystRL gesehen werden kann. Der Aspekt der Wirtschaftlichkeit dient dazu, Aktivitäten auf der privaten Ebene, ohne einen geschäftsmäßig organisierten Marktauftritt,¹³⁸³ aus dem Anwendungsbereich der Umsatzbesteuerung auszuschließen.¹³⁸⁴ Unter Einbeziehung der Leitsätze aus der Entscheidung *Gemeente Borsele*¹³⁸⁵ werden unter den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 9 MwStSystRL nur solche Aktivität des Nutzers zu erfassen, die als Leistung am allgemeinen Markt zu qualifizieren sind, ohne dass der Nutzer dabei selbst zum Endverbraucher wird.¹³⁸⁶ Insoweit kommt es für die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, maßgebend auf die Art der Verwendung des Nutzungsrechtes durch den Nutzer an.¹³⁸⁷ Da es sich bei dem Nutzungsrecht an den Daten aufgrund seiner Vergleichbarkeit zu einem Urheberrecht im Sinne des § 31 UrhG¹³⁸⁸ und unter Beachtung der Maßstäbe der DS-GVO¹³⁸⁹ dem Grunde nach um ein privates Abwehrrecht gegen unberechtigte Nutzung handelt, kann nicht allein aus der Natur des Rechts heraus auf eine ausschließlich wirt-

1381 Heber in: Wäger, UStG, § 2 Rn. 37.

1382 Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 200.

1383 Englisch in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 43.

1384 Schwarz, UR 2017, 782 (785).

1385 EuGH v. 12.05.2016 – C-520/14, *Gemeente Borsele*, ECLI:EU:C:2016:334.

1386 EuGH v. 12.05.2016 – C-520/14, *Gemeente Borsele*, ECLI:EU:C:2016:334.

1387 Melan/Pfeiffer, DStR 2017, 1072 (1075).

1388 Vgl. Kapitel 4 C.IV.c.

1389 Vgl. Kapitel 4 G.

schaffliche Nutzung dessen geschlossen werden.¹³⁹⁰ Maßgeblich für die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt ist daher die konkrete Nutzung im Einzelfall unter Berücksichtigung eines Vergleiches mit einem entsprechend typisierten wirtschaftlichen Nutzungsverhalten.¹³⁹¹ Sieht man die typische wirtschaftliche Nutzung von Nutzungsrechten an Nutzerdaten in der aktiven Handlung von Datenbrokern, so wird schnell deutlich, dass die alleinige Einräumung des Nutzungsrechtes an den eigenen privaten Daten nicht mit derjenigen Tätigkeit eines Unternehmers vergleichbar ist, welche darauf ausgerichtet ist durch Erhebung und Kumulation einer Vielzahl von Daten eine Wertsteigerung der Daten selbst zu bewirken und diesen Netzwerkeffekt wiederum gegenüber einem Dritten entgeltlich zu verwirklichen.¹³⁹² Vielmehr müsste als Vergleichsgruppe eher der private Nutzer gesehen werden, der aktive Schritte einleitet um seine Daten zu monetarisieren, sei es über entsprechende Websites oder durch die Teilnahme an vergüteten Umfragen.¹³⁹³ In diesen Fällen würden die Nutzer dann gezielt aufgrund der eigenen Kenntnis über den Wert des Nutzungsrechtes handeln, während die Nutzer im Rahmen des Untersuchungsmodells zwar bewusst, aber nicht zielgerichtet auf eine Monetarisierung hin, dem die Plattform betreibenden Unternehmen das Nutzungsrecht einräumen.¹³⁹⁴ Vielmehr steht grundsätzlich zu vermuten, dass der überwiegende Anteil der Nutzer ihren Daten zumindest bei Nutzung der Plattform keinen relevanten wirtschaftlichen Wert beimessen.¹³⁹⁵ Hier zeigt sich sodann, dass der Nutzer im Rahmen des vorliegenden Untersuchungsmodells jedoch keinerlei aktive Schritte unternimmt und dementsprechend auch nicht mit demjenigen Nutzer verglichen werden kann, der sich um die effektive Einnahmenrealisierung aus seinem eigenen Nutzungsrecht bemüht.¹³⁹⁶ Die Einräumung des Nutzungsrechtes an den erstellten Nutzerdaten unter Aufgabe des ihm privat zustehenden Abwehrrechtes gegen unbefugte Daten-

1390 *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1075).

1391 EuGH v. 26.09.1996 – C-230/94, *Enkler*, ECLI:EU:C:1996:352; EuGH v. 20.06.2013 – C-219/12, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, ECLI:EU:C:2013:413; EuGH v. 12.05.2016 – C-520/14, *Gemeinde Borsele*, ECLI:EU:C:2016:334.

1392 Vgl. *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1076); *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (161); *Schwarz*, UR 2017, 782 (786).

1393 *Denk*, UR 2018, 426 (431); *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1076); *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (161).

1394 *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, SWK 2017, 532 (537); *Schwarz*, UR 2017, 782 (786).

1395 *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel* in: F/K/M/P/T, *Digitale Transformation*, S. 347 f. Rn. 14/27; *Englisch*, UR 2017, 875 (877).

1396 *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1076).

nutzung ist demnach mit der schlichten Ausübung von Eigentumsrechten vergleichbar, welche jedoch nach ständiger Rechtsprechung des EuGHs selbst keine wirtschaftliche Tätigkeit begründen können.¹³⁹⁷ Als weiteres Indiz einer wirtschaftlichen Tätigkeit hat der EuGH zudem das Kriterium des Tragens eines wirtschaftlichen Risikos statuiert.¹³⁹⁸ Ein solches tragen die Nutzer im Rahmen des Untersuchungsmodells jedoch gerade nicht, da ihnen außer dem Faktor Zeit keine tatsächlichen Aufwendungen zur Leistungserbringung entstehen.¹³⁹⁹ Im Ergebnis kann daher durch die schlichte Nutzung der Plattform zu privaten Zwecken und der damit verbundenen Einräumung eines Nutzungsrechtes an den während der Nutzung erstellten Nutzerdaten wohl noch keine wirtschaftliche Tätigkeit des Nutzers im Sinne des Art. 9 MwStSystRL angenommen werden.¹⁴⁰⁰ Dieses Ergebnis lässt sich des Weiteren auch vor dem Hintergrund der Regelung der Art. 18, 19 MwStVO rechtfertigen, als dass dieser den Leistungsempfänger im Rahmen des dort statuierten Regel-Ausnahme-Verhältnisses grundsätzlich als Nicht-Unternehmer qualifiziert.¹⁴⁰¹

Zusammenfassend lässt sich daher feststellen, dass der Nutzer lediglich durch den Leistungsaustausch im Rahmen des Untersuchungsmodells nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG qualifiziert werden kann. Die Steuerbarkeit der von Seiten des Nutzers als Gegenleistung, für die Einräumung des Nutzungsrechtes an der Plattform, erbrachte Leistung, in Form der Einräumung des Nutzungsrechtes an den Daten, ist mithin grundsätzlich nicht gegeben. Bereits aus diesem Grund wird demnach ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG ausscheiden.

1397 EuGH v. 20.06.1996 – C-155/94, *Wellcome Trust*, ECLI:EU:C:1996:243; EuGH v. 15.09.2011 – C-180/10, C-181/10, *Slaby*, ECLI:EU:C:2011:589 Rn. 36.

1398 EuGH v. 27.01.2000 – C-23/98, *Heerma*, ECLI:EU:C:2000:46, Rn. 18; EuGH v. 18.10.2007 – C-355/06, *van der Steen*, ECLI:EU:C:2007:615, Rn. 23; EuGH v. 29.09.2015 – C-276/14, *Gmina Wrocław*, ECLI:EU:C:2015:635, Rn. 34; EuGH v. 12.10.2016 – C-340/15, *Nigl u.a.*, ECLI:EU:C:2016:764, Rn. 28.

1399 *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, SWK 2017, 349 (356).

1400 Vgl. *Denk*, UR 2018, 426 (431); *Dietsch*, MwStR 2017, 868 (874); *Englisch*, DB 2017, M4 (M5); *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (161); *Schwarz*, UR 2017, 782 (786); a.A. *Grambeck*, DStR 2016, 2026 (2031); *Scheffler*, DStR 2018, 1783 (1786) jedoch ohne nähere Begründung.

1401 Vgl. *Veltrop*, International VAT Monitor 2014, 264 (265).

2. Steuerbarkeit und -pflicht der von Seiten des Nutzers erbrachten Duldungsleistung

Qualifiziert man den Nutzer der Plattform entgegen der vorstehenden Sichtweise jedoch als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG oder verfügt der Nutzer bereits aufgrund einer weiteren selbständig und nachhaltig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit über die Unternehmereigenschaft des § 2 UStG, so ist fraglich, ob die von Seiten des Nutzers erbrachte Leistung auch steuerbar im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels einschlägiger Steuerbefreiung nach § 4 UStG auch steuerpflichtig ist. Zunächst gilt es zu statuieren, dass der Nutzer dem die Plattform betreibenden Unternehmen seine Daten willentlich überlässt,¹⁴⁰² der Leistungsempfänger hinreichend bestimmbar ist und die jeweilige Leistung in einem Unmittelbarkeitszusammenhang mit der im Gegenzug von Seiten des Plattformbetreibers erhaltenen Gegenleistung steht,¹⁴⁰³ sprich gegen Entgelt erbracht wird.¹⁴⁰⁴ Die inländische oder unionale Steuerbarkeit der von Seiten des Nutzers erbrachten Leistung ist dementsprechend davon abhängig, dass die Leistung auch im (unionalen) Inland erbracht wird.

Die sonstige Leistung wird entsprechend der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG grundsätzlich am Sitzort des Leistungsempfänger, hier also am jeweiligen Sitz des die Plattform betreibenden Unternehmens ausgeführt. Gerade in Bezug auf die großen international agierenden plattformbetreibenden Unternehmen kann diese Ortsbestimmung jedoch problematisch sein, als dass die Unternehmen im Rahmen ihres Konzernverbundes über die Mutter- und Tochterfirmen in verschiedenen Staaten ansässig sind und insoweit der Nutzer als Leistungserbringer den Ort im Zweifel nicht rechtssicher bestimmen kann. Im Zweifel wird sich der Ort nur unter Heranziehung der von Seiten der Plattformbetreiber erhaltenen Abrechnungsdokumente oder anderen vertraglichen Dokumenten bestimmen lassen,¹⁴⁰⁵ wobei hierdurch dem Plattformbetreiber ein steuerlicher Gestaltungsspielraum eröffnet wird. Im Ergebnis wird man jedoch unter Beachtung der von Seiten der Plattformbetreiber gestellten allgemeinen Geschäfts- bzw. Nutzungsbedingungen als den jeweiligen Leistungsempfänger, die im unio-

1402 Vgl. Kapitel 4 C.IV.1.c.; Schwarz, UR 2017, 782 (784).

1403 Vgl. Kapitel 4 C.IV.3.

1404 Zustimmung Schwarz, UR 2017, 782 (784).

1405 EuGH v. 20.06.2013 – C-653/11, Newey, ECLI:EU:C:2013:409, Rn. 43; Schäfer, StB 2019, 267 (268).

nalen Inland ansässige Tochterfirma ansehen müssen.¹⁴⁰⁶ Der Ort der erbrachten sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG würde demnach in der Regel in Irland und damit im unionalen Inland liegen. Da die von Seiten des Nutzers erbrachte Leistung, insbesondere mangels überwiegender Automatisierung der Leistungserbringung und der notwendigen menschlichen Beteiligung in Form der Einwilligung in die Einräumung des Nutzungsrechtes, nicht als eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung qualifiziert werden kann, kann auch keine abweichende Ortsermittlung, etwa nach Art. 24a ff. MwStVO, in Betracht. Folge hiervon ist, dass die jeweils durch den Nutzer erbrachten Leistungen, unter der Prämisse, dass dieser als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG respektive Art. 9 MwStSystRL zu qualifizieren ist, überwiegend in einem Staat steuerbar und mangels einschlägiger Steuerbefreiung auch steuerpflichtig sind, zu welchem der Nutzer selbst keine tatsächlichen Beziehungen unterhält und mit welchem Steuersystem der Nutzer im Zweifel auch nicht vertraut ist. Die Steuererhebung würde jedoch im sog. Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 1 UStG erfolgen, da die Leistung von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer (hier dem Nutzer) an einem im Inland (dem Staat der Leistungserbringung) ansässigen Unternehmer (hier das die Plattform betreibende Unternehmen) erbracht werden würde.

II. Vermeidung des Vorsteuerabzuges durch Anwendung der Kleinunternehmerregelung

Aus der bestehenden Unternehmereigenschaft des Nutzers ergibt sich für den Steuerzugriff der Europäischen Union auf die bisher nicht besteuerten Leistungen der Digitalwirtschaft daher grundsätzlich das Problem eines potenziellen bestehenden Vorsteuerabzuges und des damit verbundenen Negierungseffekt des Steuerermehraufkommens. Abhilfe könnte jedoch die auf unionsrechtlicher Ebene in Art. 281 MwStSystRL angelegte Kleinunternehmerregelung schaffen, welche auf nationaler Ebene durch den § 19 UStG ausge-

1406 Vgl. Nutzungsbedingungen von Facebook unter dem Punkt 4.5. wonach die Facebook Ireland Limited als Vertragspartner bezeichnet wird, abrufbar unter: <https://www.facebook.com/legal/terms?ref=pf>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022; Nutzungsbedingungen von Google unter „Ihr Nutzungsverhältnis mit Google“ wonach die Google Ireland Limited und deren verbundene Unternehmen als Vertragspartner bezeichnet wird, abrufbar unter: <https://policies.google.com/terms?hl=de#toc-relationship>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

staltet worden ist. Materiell-rechtlich stellt § 19 UStG eine umsatzabhängige generelle Steuerbefreiung dar, welche den allgemeinen und weit ausgestalteten Begriff des Unternehmers in § 2 UStG eingrenzt.¹⁴⁰⁷ Sofern die in § 19 Abs. 1 UStG definierten Umsatzgrenzen nicht überschritten werden, kann die tatsächlich gegebene Unternehmereigenschaft des Nutzers vernachlässigt werden, da der Unternehmer wie ein Nichtunternehmer behandelt wird.¹⁴⁰⁸ Dieses begründet sich dadurch, dass im Fall der bestehenden Kleinunternehmereigenschaft die Umsatzsteuer für die erbrachten Leistungen nicht erhoben wird (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG), der Kleinunternehmer im Gegenzug aber weder zur Erstattung der gezahlten Vorsteuer berechtigt ist, noch die Umsatzsteuer unter Angabe seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einer Rechnung offen ausweisen darf (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG). Ohne diesen Umsatzsteuerausweis und mangels tatsächlicher Erhebung der Steuerschuld entfallen korrespondierend dann auch die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG beziehungsweise die potenzielle Vorsteuervergütung durch das die Plattform betreibende Unternehmen. Insoweit würde sich das durch die Unternehmereigenschaft des Plattformnutzers ergebende Problem des potenziellen den Steueranspruch negierenden Vorsteueranspruches auflösen.

Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist bei Ansässigkeit des Nutzers in Deutschland an die Umsatzgrenzen des § 19 Abs. 1 S. 1 UStG geknüpft. Hiernach unterfällt ein Unternehmer dann der Kleinunternehmerregelung, wenn dieser im vorausgegangenen Kalenderjahr einen Gesamtumsatz i.S.d. § 19 Abs. 3 UStG von weniger als 22.000 €¹⁴⁰⁹ erzielt hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich weniger als 50.000 € erzielen wird. Betrachtet man vor dem Hintergrund dieser Umsatzgrenzen nun die durch den Nutzer erbrachten Leistungen, lässt sich unzweifelhaft feststellen, dass dieser die Umsatzgrenze nicht alleine durch die Einräumung des Nutzungsrechtes gegenüber dem die Plattform betreibenden Unternehmen überschreiten wird. Zwar lässt sich der konkrete Gegenwert der erhaltenen Leistung ohne eine vertiefte Untersuchung des jeweiligen Leistungsaustausches nicht beziffern, jedoch kann der Wert der Leistung unter dem marktwirtschaftlichen Ansatz der Gleichwertigkeit von Leistung

1407 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 19 Rn. 6; *Mrosek* in: *Wäger*, UStG, § 19 Rn. 1.

1408 *Korn* in: *Bunjes*, UStG, § 19 Rn. 1; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 19 Rn. 1.

1409 Bis zur Änderung des § 19 UStG zum 01.01.2020 aufgrund Art. 7 Nr. 2 Drittes Bürokratieentlastungsgesetz v. 28.11.2019, BGBl. I 2019, 1746 betrug die Umsatzgrenze des vorausgegangenen Kalenderjahres 17.500 €.

und Gegenleistung ungefähr ermittelt werden. Als grobe Vergleichsgröße für den objektiven Marktwert der erhaltenen Leistung kann zudem auch auf die in einem Geldbetrag ausgedrückte Zahlungsverpflichtung der Erlösmodelle von im Grundsatz werbefinanzierten Geschäftsmodellen abgestellt werden. Hier hat sich in den letzten Jahren eine ungefähre Zahlungsverpflichtung des Nutzers von ca. 10-15 € pro Monat herauskristallisiert, welche als solche den Marktwert des Nutzungsrechtes an der Plattform abbildet. Betrachtet man zudem den ohne Abschläge erzielten Werbeerlös aus dem Nutzungsrecht auf Seiten des Datenbrokers, so ergibt sich ein Umsatzerlös von 10-30 € pro Quartal und Nutzer,¹⁴¹⁰ welcher unter der Voraussetzung einer marktwirtschaftlichen Gleichwertigkeit der sich gegenüberstehenden Leistungen ebenfalls als Indikator herangezogen werden kann. Insgesamt würden sich daher in Bezug auf die Überlassung des Nutzungsrechtes an den Daten je Nutzer Jahresumsätze pro Plattform zwischen 50 und 180 € ergeben. Zur Überschreitung der in § 19 Abs.1 S.1 UStG definierten Umsatzgrenze wäre es daher erforderlich, dass der Nutzer innerhalb des jeweiligen Jahres mindestens 1.000 Internetplattformen durchgehend nutzt und aus dieser Nutzung entsprechende Umsätze erzielt. Ein solcher Umfang von unter das Geschäftsmodell fallenden Plattformen steht in der Praxis jedoch nicht zu befürchten. Die tatsächliche Nutzung wird sich schätzungsweise auf einem Umfang von bis zu 100 Plattformen im Jahr beschränken.¹⁴¹¹ Dieses würde zu erwartende Umsätze von 500 € bis ca. 2.000 € entsprechen. Selbst in Fällen höherer Nutzung oder steigender Bemessungsgrundlagen würde die Umsatzgrenze daher nicht allein durch die Duldungsleistungen des Nutzers gegenüber den jeweiligen Plattformbetreibern überschritten. Allerdings gilt zu beachten, dass § 19 Abs.1 S.1 UStG, auf den nach § 19 Abs.1 S.2, Abs.3 UStG ermittelten Gesamtumsatz des Unternehmers abstellt. In die Berechnung sind daher sämtliche durch den Nutzer der Plattform vereinnahmten Bruttoerträge einzubeziehen, die dieser in unternehmerischer Eigenschaft im Inland erzielt hat.¹⁴¹² Geht der Nutzer daher einer weiteren eigenständigen unternehmerischen Tätigkeit nach, so sind die hieraus erzielten Umsätze in die Gesamtberechnung mit

1410 Vgl. Quartalsbericht Facebook I/2021 v 28.04.2021.

1411 Neben den klassischen Plattformen wie Facebook, Instagram, Google, Tiktok etc. gilt es auch neuere Plattformen wie Clubhouse etc. aber auch sämtliche Informationsplattformen (elektronische Zeitungen, Vergleichsportale, etc.) zu berücksichtigen.

1412 *Schüler-Täsch* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 19 Rn. 26.

einzu beziehen, sodass die Umsätze aus der Duldungsleistung gerade in der Grenzregion zu einem Wegfall der Voraussetzungen der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung führen können. Da der unabhängig von dem zu untersuchenden Geschäftsmodell bereits unternehmerisch tätigen Plattformnutzer in der Regel jedoch über keine geeignete Mittel zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für seine im Rahmen des tauschähnlichen Umsatzes an die Plattformbetreiber erbrachten Leistungen verfügt, ergeben sich für die praktische Anwendung erhebliche Probleme. Ziel der Kleinunternehmerregelung ist hingegen, die sogenannten Mehrwertsteuer-Befolgungskosten des Kleinunternehmers möglichst zu verringern und eine Entlastung des proportional mit diesen Aufwendungen höher belasteten Kleinunternehmer zu erreichen.¹⁴¹³ Daneben soll die Anwendung der Kleinunternehmerregelung auch zur Verwaltungsvereinfachung dienen, als dass der mit der Steueraufsicht verbundene Verwaltungsaufwand zu dem zu erwartenden Steueraufkommen in ein angemessenes Verhältnis gesetzt werden soll.¹⁴¹⁴ Beide Ziele werden unter Berücksichtigung der potenziellen Vielzahl an einzubeziehenden Umsätzen und den damit verbundenen Schwierigkeiten in der Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage in Abhängigkeit von der Mitwirkung der jeweiligen Plattformbetreiber konkretisiert.

Die Kleinunternehmerregelung kann daher nicht als pauschale Lösung für das durch die bestehende Unternehmereigenschaft des Nutzers aufgeworfene Problem des möglicherweise entstehenden Vorsteuerabzuges fungieren. Dieses Ergebnis wird zudem dadurch unterstützt, dass auf unionsrechtlicher Ebene keine einheitlichen Vorgaben zur Kleinunternehmerregelung in der MwStSystRL angelegt sind. Zwar sieht Art. 281 MwStSystRL die Möglichkeit zur Einführung von vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung von Kleinunternehmern vor, die Umsetzung und Ausgestaltung der entsprechenden Regelungen obliegt jedoch den einzelnen Mitgliedsstaaten. Entsprechend ist die Ausgestaltung der Kleinunternehmerregelungen in den 26 weiteren Mitgliedsstaaten nicht zwingend kongruent zu den deutschen Regelungen.¹⁴¹⁵

1413 EU-Kommission v. 18.01.2018, COM(2018) 21 final, S. 1.

1414 EuGH v. 26.10.2010 – C-97/09, *Schmelz*, ECLI:EU:C:2010:632.

1415 So finden sich im spanischen und niederländischen keine Kleinunternehmerregelungen, in Frankreich und Irland variieren die Umsatzgrenzen je nach Art der ausgeübten Tätigkeit, ansonsten variieren die Umsatzgrenzen zwischen den Mitgliedsstaaten über den Bereich von 6.713 € bis 82.000 €.

Daneben gelten die Kleinunternehmerregelungen gemäß Art. 283 Abs. 1 lit. c) MwStSystRL grundsätzlich jeweils nur für die im jeweiligen Land der tatsächlichen Ansässigkeit erbrachten Leistungen. Erbringt ein Unternehmer Leistungen in einem anderen Mitgliedsstaat, so unterliegen die hieraus erzielten Umsätze der normalen Umsatzbesteuerung, die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung ist sodann ohne Ansässigkeit im Sinne einer dauernden Präsenz in diesem Mitgliedsstaat zunächst nicht möglich.¹⁴¹⁶ Berücksichtigt man in diesem Zusammenhang nun, dass der Ort der von Seiten des Plattformnutzers erbrachten Duldungsleistung überwiegend nicht im Staat seiner Ansässigkeit, sondern im divergierenden Sitzstaat des die Plattform betreibenden Unternehmens liegt, so wird die Ineffektivität der Kleinunternehmerregelung in Bezug auf das Untersuchungsmodell umso deutlicher. Zwar wurde am 18.01.2018 durch die Europäische Kommission ein Änderungsvorschlag der MwStSystRL¹⁴¹⁷ in Bezug auf die dort enthaltene Kleinunternehmerregelung zu Zwecken der Harmonisierung der Regelungen innerhalb der Europäischen Union unterbreitet, welcher durch Annahme des Rates der Europäischen Union 18.02.2020 umgesetzt worden ist,¹⁴¹⁸ jedoch mit dem maßgeblichen Bestimmungen erst mit Wirkung zum 01.01.2025 in Kraft tritt.¹⁴¹⁹ Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und unnötigen Befolgungsaufwand gilt dann gemäß Art. 284 Abs. 2 MwStSystRL, dass die Kleinunternehmerregelung des Staates der Leistungserbringung auch auf einen Leistungserbringer anzuwenden ist, der unter die Voraussetzungen einer im Ansässigkeitsstaat bestehenden Kleinunternehmerregelung fällt, sofern eine Identifizierung nur im Staat der Ansässigkeit erfolgt ist, zeitgleich der Ansässigkeitsstaat vorab auch über die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Staat der Leistungserbringung informiert worden ist (Art. 284 Abs. 3 MwStSystRL) und zudem auch nicht die im Staat der Leistungserbringung maßgebenden Schwellenwerte überschritten werden. Geht man in diesem Punkt weiterhin davon aus, dass der Leistungsort im Regelfall in Irland liegen wird, so ergibt sich ein

1416 BFH v. 12.12.2019 – V R 3/19, BFHE 268, 283; EuGH v. 25.03.2010 – C-79/09, *Kommission v. Niederlande*, ECLI:EU:C:2010:171.

1417 EU-Kommission v. 18.01.2018, COM(2018) 21 final zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Sonderregelung für Kleinunternehmer.

1418 Richtlinie (EU) 2020/285 des Rates v. 18.02.2020, L 62/13.

1419 Richtlinie (EU) 2020/285 des Rates v. 18.02.2020, L62/13, Art. 4.

dortiger Schwellenwert von 37.500 €,¹⁴²⁰ sodass zumindest in Bezug auf Nutzer mit Ansässigkeit in Deutschland eine einheitliche Anwendung der Kleinunternehmerregelung erfolgen könnte. Gleichzeitig bedeutet dieses jedoch auch, dass sich jedweder Nutzer tatsächlich registrieren und die Anzeige der Inanspruchnahme der unionalen Kleinunternehmerregelung durchführen sowie die sich aus den Art. 284a ff. MwStSystRL ergebenden Pflichten erfüllen müsste. Dieses ist im Ergebnis mit einem Mehr an tatsächlichem Verwaltungsaufwand verbunden.

Verzichtet der Nutzer hingegen auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Leistungsstaat, so würde seine Leistung im jeweiligen Ansässigkeitsstaat der die Plattform betreibenden Unternehmens steuerpflichtig werden. Da die Leistung allerdings an einem im Leistungsstaat ansässigen Unternehmer erbracht wird, greift in jedem Fall der Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 1 UStG, da vorliegend eine sonstige Leistung von einem im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer erbracht wird. Der Nutzer als solcher würde daher bei einem Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung von seinen steuerlichen Pflichten im Staat der Leistungserbringung befreit. Im Ergebnis wäre dem Nutzer mithin zur Vermeidung des entstehenden Verwaltungsaufwandes dazu zu raten, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im vom Ansässigkeitsstaat divergierenden Leistungsstaat zu verzichten.

Unterstellt man dem Nutzer ein solches Vorgehen, würde sich in Bezug auf die Frage nach dem Gesamtumfang der Steuerbelastung ergeben, dass das die Plattform betreibende Unternehmen weiterhin die tatsächliche Steuer auf die von ihm erbrachte Leistung an den Nutzer zu zahlen hätte und gleichzeitig über das Reverse-Charge-Verfahren die Umsatzsteuer mit korrespondierendem Vorsteuerabzug aus der von Seiten des Nutzers erbrachten Duldungsleistung erklären müsste. Da der Nutzer im Ansässigkeitsstaat jedoch, unabhängig von der Frage ob er im Leistungsstaat auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, in Abhängigkeit von dem dort nicht ausgeübten Wahlrecht zur Regelbesteuerung, grundsätzlich keinen Vorsteuerabzug gelten machen könnte, würde es bei einer tatsächlichen Steuerbelastung des Ausgangsumsatzes des Plattformbetreibers verbleiben. Sollte der Nutzer den Verwaltungsaufwand hingegen in Kauf nehmen, so könnte dieser die entstehenden Mehrsteuern durch seine eigene Vorsteuerabzugsmöglichkeit negieren.

1420 Vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. d) Value-Added Tax Consolidation Act 2010 in Verbindung mit Art. 2 "services threshold".

Im Ergebnis führt der Lösungsansatz der Anwendung der Kleinunternehmerregelung zur Negierung des dem die Plattform betreibenden Unternehmen zustehenden Vorsteuerabzuges unter Berücksichtigung des tatsächlichen Leistungsortes zu keinem zufriedenstellenden Ergebnis. Vielmehr bleibt festzuhalten, dass die Generierung einer Mehrsteuer innerhalb der europäischen Union ausschließlich davon abhängt, ob der Nutzer im Ansässigkeitsstaat auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, um einen eigenen Vorsteuerabzug geltend machen zu können. Zudem stellt sich das Problem, dass gerade im Grenzbereich der verschiedenen unionalen „Schwellenwerte“ ein Mehr an Aufwand entsteht, welcher sowohl auf Seiten des Plattformnutzer als auch auf Seiten der Steuerverwaltungen zu erheblichen Herausforderungen in Bezug auf die zutreffende Ermittlung des Gesamtumsatzes führt und ein erhöhtes Maß an Rechtsunsicherheit entstehen lässt. Insgesamt bietet die Kleinunternehmerregelung an sich daher kein hinreichendes Lösungspotenzial.

III. Vermeidung des Vorsteuerabzugs durch Steuerbefreiung

Wo die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu keiner hinreichend zufriedenstellenden Auflösung des Konflikts zwischen der, dem die Plattform betreibenden Unternehmen zustehenden, Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG respektive § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG aus der von Seiten des unternehmerischen Nutzers erbrachte Leistung und dem Ziel der Generierung eines steuerlichen Mehraufkommens aus dem Konsum der von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens erbrachten Leistung führt, könnte eine Lösung über die Einführung einer entsprechend ausgestalteten Steuerbefreiung erreicht werden. Denn würde die von Seiten des unternehmerischen Nutzers erbrachte Leistung steuerfrei sein, könnte konsequenterweise auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Gleichzeitig würde die Einführung einer Steuerbefreiung zudem das Problem des erhöhten Verwaltungsaufwandes zur Befolgung der steuerlichen Pflichten auf Seiten des Nutzers sowie die Ungewissheit in Bezug auf das Überschreiten des „Schwellenwertes“ der Kleinunternehmerregelung beheben können.

Die Möglichkeiten zur Einführung einer nationalstaatlichen Steuerbefreiung sind streng an die Vorgaben der Art. 132 ff. MwStSystRL gebunden. Die dort aufgezählten Steuerbefreiungen bilden einen abschließenden Ka-

talog,¹⁴²¹ sodass den einzelnen Staaten so gut wie keine Möglichkeiten zur Ausgestaltung der nationalen Steuerbefreiungsvorschriften verbleiben.¹⁴²² Allerdings gilt zu beachten, dass die vorhandenen unionsrechtlichen Steuerbefreiungen seit Einführung durch die 6. EG-Richtlinie¹⁴²³ im Grundsatz unverändert fortbestehen und ihrerseits auf die zum Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie in den damaligen Mitgliedsstaaten existierenden Steuerbefreiungen zurückgehen.¹⁴²⁴ Ein bestimmtes System der in der MwStSystRL enthaltenen Steuerbefreiungen ist daher abseits der zu Zwecken des Abbaus von Blockaden für den freien Warenhandel enthaltenen Steuerbefreiungen der Art. 138 ff. MwStSystRL nicht zu erkennen. Dementsprechend erscheint die MwStSystRL insoweit zumindest entwicklungs offen, sodass zumindest dem Grunde nach eine Erweiterung der Tatbestände, um eine auf die Leistung des Nutzers zugeschnittene Steuerbefreiung möglich erscheint.

Die Wirkungsweise einer Steuerbefreiung führt stets dazu, dass von der grundsätzlichen auferlegten Pflicht der Umsatzbesteuerung einer Leistung, die den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG bzw. Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL erfüllt, abgewichen und für die explizit benannten Fälle eine Abweichung zur Norm statuiert wird, welche aus gleichheitsrechtlichen Gründen einer Rechtfertigung bedarf.¹⁴²⁵ Eine solche Rechtfertigung kann auf nationaler Ebene im Bereich der Verbrauchssteuern nur dann begründet werden, wenn die Steuerbefreiung im Interesse des Verbrauchers erfolgt und nicht durch Interessen einzelner Unternehmensgruppen begründet wird.¹⁴²⁶ Da die Einführung der Steuerbefreiung aufgrund der unionsrechtlichen Harmonisierung der Umsatzsteuer und den insoweit verbindlichen Vorgaben der Art. 132 ff. MwStSystRL, welche lediglich die Ausgestaltung der Nachweisführung nach Art. 131 MwStSystRL in gewissem Umfang den jeweiligen Mitgliedsstaaten vorbehalten,¹⁴²⁷ nur auf Ebene der Europä-

1421 EuGH v. 11.07.1985 – C-107/84, *Kommission v. Deutschland*, ECLI:EU:C:1985:332; EuGH v. 12.11.1998 – C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, ECLI:EU:C:1998:536; EuGH v. 14.06.1997 – C-445/05, *Haderer*, ECLI:EU:C:2007:344.

1422 *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 197.

1423 Richtlinie (EU) 77/388/EWG des Rates v. 17.05.1977, L 145.

1424 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, vor §§ 4-9 Rn. 13; *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 197.

1425 *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 198.

1426 BVerfG v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BStBl. II 2000, 155, BVerfGE 101, 132-141.

1427 *Langer* in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, MwStSystRL, Art. 131-137, Rn. 8 f.

ischen Union verwirklicht werden kann, kommt es für die Frage der Rechtfertigung der Steuerbefreiung insofern nicht auf die durch das BVerfG entwickelten Rechtsgrundsätze, sondern vielmehr auf die durch den EuGH auf unionsrechtlicher Ebene entwickelten Maßstäbe zur Rechtfertigung einer Steuerbefreiung an.¹⁴²⁸ Hierzu stellt der EuGH maßgeblich auf den aus der Präambel der MwStSystRL als wesentlich entnommenen Neutralitätsgrundsatz ab, welcher eine auf den Bereich der indirekten harmonisierten Steuern bezogene besondere Ausprägung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz darstellt.¹⁴²⁹ Zunächst statuiert der Neutralitätsgrundsatz des EuGHs, dass Unternehmer im Rahmen einer Leistungskette grundsätzlich vollständig von der Belastung mit der Umsatzsteuer auszunehmen sind.¹⁴³⁰ Insofern rekurriert der EuGH die allgemeinen Maßstäbe der als indirekten Steuer ausgestalteten Umsatzsteuer, sodass eine Rechtfertigung der Steuerbefreiung aus allgemeinen steuersystematischen Grundsätzen hergeleitet werden könnten. Des Weiteren ist aus dem Neutralitätsgrundsatz zu entnehmen, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Leistungen erbringen, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht ungleich behandelt werden dürfen.¹⁴³¹ Eine Rechtfertigung könnte sich im vorliegenden Untersuchungsmodell daher auch aus diesem speziellen Gleichbehandlungsgrundsatz ergeben.

1. Rechtfertigung einer Steuerbefreiung aus steuersystematischen Gründen

Betrachtet man zuerst die Möglichkeit der Rechtfertigung der Steuerbefreiung aus steuersystematischen Gründen, so ist zunächst auf den maßgeblichen Belastungsgrund der Umsatzsteuer abzustellen. Maßgeblicher Belastungs- und Rechtfertigungsgrund der Umsatzbesteuerung ist, ebenso wie im Bereich der direkten Steuern, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers.¹⁴³² Insofern müsste die Steuerbefreiungen so ausgestaltet sein, dass nur die konkreten Dienstleistungen, nicht jedoch die

1428 Englisch in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn 198.

1429 EuGH v. 23.04.2009 – C-460/07, *Puffer*, ECLI:EU:C:2009:254; EuGH v. 25.04.2013 – C-480/10, *Kommission v. Schweden*, ECLI:EU:C:2013:263; EuGH v. 14.07.2017 – C-38/16, *Compas Contract Services*, ECLI:EU:C:2017:454.

1430 EuGH v. 06.07.1995 – C-62/93, *BP Soupergaz v. Griechischer Staat*, ECLI:EU:C:1995:223.

1431 EuGH v. 28.6.2007 – C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies*, ECLI:EU:C:2007:391.

1432 Englisch in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 11, 203.

gesamte Umsatzkette von der Belastung ausgenommen wird, sodass die Leistung an die tatsächlichen Endverbraucher im Endeffekt weiterhin mit der Umsatzsteuer belastet bleiben.¹⁴³³ In diesem Kontext gilt es allerdings auch dem zweiten wesentlichen aus dem Neutralitätsgrundsatz abgeleiteten Gedanken, der Gleichbehandlungsgrundsatz zwischen Wirtschaftsteilnehmer mit gleichartiger Leistungserbringung zu beachten. Hieraus folgt im Grundsatz, dass eine Steuerbefreiung nur dann gerechtfertigt werden kann, wenn die Steuerbefreiung so ausgestaltet ist, dass die Anwendbarkeit nicht von der Person des Leistungserbringers, sondern von der Art der erfassten Leistung abhängig ist.¹⁴³⁴

2. Rechtfertigung der Steuerbefreiung aus Vereinfachungsgründen

Neben den Rechtfertigungsmöglichkeiten der Steuerbefreiung aus dem Neutralitätsgrundsatz können auch Vereinfachungsgründe für die Einführung einer Steuerbefreiung streiten. Ist eine korrekte Besteuerung nur mit unverhältnismäßigem Aufwand sowohl auf Seiten des steuerpflichtigen Unternehmers als auch auf Seiten der Finanzverwaltung möglich, kann eine Steuerbefreiung grundsätzlich gerechtfertigt werden.¹⁴³⁵

3. Anwendung auf das Untersuchungsmodell

Auch wenn die vorstehend benannten Rechtfertigungsgründe sich in ihrer Herleitung stark unterscheiden, bedeutet dieses nicht, dass eine Rechtfertigung nur alternierend nach einem der jeweiligen Gründe erfolgen kann. Vielmehr ist zur Rechtfertigung der Steuerbefreiung eine Gesamtschau sämtlicher Gründe vorzunehmen, sodass diese sich unterstützen und ergänzen können. So kann gerade durch eine Kumulation der Rechtfertigung nach dem Neutralitätsgrundsatz und aus Vereinfachungsgründen das Bedürfnis zur Einführung einer Steuerbefreiung erhöht und dementsprechend stärker gerechtfertigt werden.

1433 Kraeusel in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, § 4 Rn.15; Langer in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, MwStSystRL, Art. 131-137 Rn. 15.

1434 Heidner in: *Bunjes*, UStG, § 4 Rn. 3; Englisch in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 199.

1435 Langer in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, MwStSystRL, Art. 131-137, Rn.12; Englisch in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 202.

a. Betrachtung der Leistungsbeziehungen

Zu fragen gilt es daher, ob die Einführung einer Steuerbefreiung für die Leistung des Plattformnutzers aus Gründen der Beachtung des Neutralitätsgrundsatzes und/oder Vereinfachungsgründen gerechtfertigt werden kann. Betrachtet man zunächst isoliert den Leistungsweg der Nutzungsrechte an den Daten so ist der jeweilige Plattformnutzer der Erzeuger dieses Nutzungsrechtes und gibt dieses an den Plattformbetreiber weiter, welcher das Nutzungsrecht in der nächsten Handelsstufe sodann an den Werbetreibenden weitergibt oder lediglich selbst nutzt, um hieraus eine eigene Leistung erbringen zu können. Im Ergebnis wäre der Werbetreibende vereinfacht gesehen daher ein potenzieller Endverbraucher der Leistung, auch wenn dieser das Nutzungsrecht zu eigenen Zwecken wiederum weitergeben könnte. Unter der Prämisse, dass der Nutzer als „Datenerzeuger und -lieferant“ die Unternehmereigenschaft des Art. 9 MwStSystRL erfüllt und auf der anderen Seite der Datenbroker und der Werbetreibende die Eingangsleistung „Datennutzungsrecht“ wiederum für ihre eigenen unternehmerische Zwecke nutzen folgt, dass aufgrund der bestehenden Vorsteuererstattungsansprüche innerhalb der Leistungskette keine tatsächliche Umsatzsteuerlast entstehen würde. Festzuhalten ist insoweit zudem, dass die Leistung aus dem „Datennutzungsrecht“ auch nicht in der von Seiten des Werbetreibenden in der gegenläufigen Leistungskette erbrachten Leistung aufgeht, als dass diese Leistung zwar aufgrund der gewonnenen Daten aus dem Nutzungsrecht erbracht werden kann, aber gerade nicht das Duldungsrecht als solches als Eingangsleistung verwendet wird, um die Werbeleistung zu erbringen. Dementsprechend wird die von Seiten des Nutzers erbrachte Duldungsleistung zwar verbraucht, eine tatsächliche Besteuerung dieses Endverbrauchs tritt jedoch nicht ein.

Bezieht man in die Betrachtung nun auch die Leistung auf der Eingangsseite des Plattformnutzers, also die steuerbare und steuerpflichtige Nutzungsüberlassung der Plattform durch das die Plattform betreibende Unternehmen mit ein, so ist der Nutzer unzweifelhaft als der jeweilige Endverbraucher der Plattform anzusehen, als dass eine Weitergabe der erhaltenen Leistung bereits aufgrund der Personenbezogenheit der erbrachten Duldungsleistung ausscheidet. Dadurch, dass der Nutzer aber unter der Annahme, dass er aufgrund der Notwendigkeit zur Einräumung des Nutzungsrechtes zum Bezug der Leistung zum Unternehmer i.S.d. Art. 9 MwStSystRL avanciert und die Leistung als Unternehmer bezieht könnte diesem ebenfalls ein Vorsteuerabzug zustehen, wenn der Leistungsbezug

als für sein Unternehmen erbracht angesehen werden würde. Da sich die unternehmerische Tätigkeit gerade aus der Einräumung des Datennutzungsrechtes begründet und die Tätigkeit nicht ohne den gleichzeitigen Bezug der Plattform ausgeübt werden könnte, müsste ein unternehmerischer Bezug in letzter Konsequenz auch angenommen werden. Im Endergebnis folgt daher aus der Betrachtung beider Leistungsketten, dass zwar ein tatsächlicher Endverbrauch eintritt, dieser aber als solcher aufgrund der existenten Vorsteuerabzugsmöglichkeiten selbst nicht versteuert werden würde. Schränkt man die Betrachtung zudem lediglich auf das Verhältnis zwischen dem Nutzer der Plattform und dem die Plattform betreibenden Unternehmen ein, so lässt sich feststellen, dass unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sich die gegenüberstehenden Duldungsleistungen im Wert entsprechen müssten und dementsprechend sich die entstehenden Ansprüche auf Zahlung der Umsatzsteuer und Rückerstattung der Vorsteuer auf beiden Seiten negieren. Bei einem Ungleichgewicht zwischen den Werten der erbrachten Leistungen würde im Ergebnis die eine Partei aufgrund des Leistungsaustausches steuerlich belastet, während die andere Partei aufgrund des Vorsteuerüberhangs eine Begünstigung erhalten würde.

Wie aufgezeigt steht das Untersuchungsmodell daher in einem Gegensatz zu dem der Umsatzbesteuerung immanenten Systems einer Besteuerung der Leistungskette nach der Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers. Denn unabhängig von den eigenen wirtschaftlichen Aktivitäten des Endverbrauchers gilt es, den privaten Endverbrauch, hier die Nutzung der Plattform tatsächlich mit einer Umsatzsteuerbelastung zu versehen.¹⁴³⁶ Dementsprechend kommt eine Umsatzsteuerbefreiung in Bezug auf den Leistungsaustausch nur für denjenigen Umsatz in Betracht, der nicht zu einem tatsächlichen Endverbrauch führt.

b. Keine Steuerbefreiung für Leistung des Plattformbetreibers

Insoweit ist unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen festzustellen, dass die von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens an den Nutzer als Endverbraucher erbrachte Duldungsleistung systematisch unter dem Aspekt der Besteuerung des Verbrauches,¹⁴³⁷ über den Gebrauch des Nutzungsrechtes an der Plattform, mit einer Steuerbelastung

1436 *Veltrup*, International VAT Monitor 2014, 264 (265).

1437 Vgl. *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (163), der eine Rechtfertigung über den Aspekt des Verbrauches annimmt, in Bezug auf die Verwendung von

versehen sein muss. Eine Steuerbefreiung auf die von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens erbrachte Duldungsleistung würde daher gegen die Grundsätze des indirekten Besteuerungssystems verstoßen und kann aus diesem Grund bereits nicht gerechtfertigt werden. Zudem würde durch die Implementierung einer solchen auch gerade nicht der gewünschte Vereinfachungseffekt auf Seiten des Plattformnutzers eintreten.

c. Steuerbefreiung für Leistung des Plattformnutzers

Wo der Nutzer einer Plattform in jedem Fall als tatsächlicher Endverbraucher der erhaltenen Duldungsleistung zu qualifizieren ist, kann diese Feststellung im Umkehrschluss nicht auch auf das die Plattform betreibende Unternehmen übertragen werden. Denn gerade in der Eigenschaft als potenzieller Datenbroker fungiert das Nutzungsrecht für das die Plattform betreibende Unternehmen lediglich als Eingangsleistung für die zu erbringende weitere Duldungsleistung an den Werbetreibenden oder einen weiteren Datenbroker. Ein tatsächlicher Endverbrauch tritt auf dieser Leistungsstufe somit noch nicht ein, sodass vorliegend ein möglicher Anknüpfungspunkt für eine Steuerbefreiung in Bezug auf die von Seiten des Nutzers an das die Plattform betreibende Unternehmen gegeben sein könnte. Aus systematischen Gründen müsste die Steuerbefreiung, zur Herstellung einer effektiven umsatzsteuerlichen Endbelastung der an den Nutzer erbrachten Leistung, als eine sog. unechte Steuerbefreiung, also einer Steuerbefreiung des Ausgangsumsatzes bei gleichzeitiger Versagung des potenzielle Vorsteuerabzuges, ausgestaltet werden. Eine solche würde zunächst dazu führen, dass die Leistung des Plattformnutzers an das die Plattform betreibende Unternehmen ohne Steuerbelastung erbracht wird, sodass auf Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmen auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könnte. Gleichzeitig könnte der unternehmerische Nutzer der Plattform aufgrund der Versagung des Vorsteuerabzuges nach § 15 Abs. 2 UStG auch keinen Vorsteuerabzug aus der an ihn von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens erbrachten Leistung ziehen. Insoweit verbleibt es lediglich bei der Entstehung einer Umsatzsteuerbelastung für die bereits dargestellte Leistung des Plattformbetreibers an den

Einkommen als inzidenter Parameter der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit jedoch keine Rechtfertigung des Steuerzugriffs annimmt. Ähnlich auch *Englisch*, UR 2017, 875 (878).

Plattformnutzer, welche unter Beachtung der vorgeschlagenen Gesetzesänderung,¹⁴³⁸ durch den Plattformbetreiber als grundsätzlichen Steuerschuldner abzuführen ist. Die Besteuerung des gegenseitigen Leistungsaustauschs im Untersuchungsmodell würde daher durch die Einführung einer entsprechend ausgestalteten unechten Steuerbefreiung im Einklang mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Endverbrauchs erfolgen.

Neben diesen steuersystematischen Gründen zur Rechtfertigung der Einführung einer Steuerbefreiung streiten auch Vereinfachungsgründe für die Einführung einer solchen Steuerbefreiung. Zum einen würden die sich einem Nutzer in Bezug auf die Bemessung seiner an den Plattformbetreiber erbrachten Leistung stellenden Herausforderungen behoben werden. Denn unterläge die Leistung einer Steuerpflicht, würde diese sich, bei Existenz eines Marktwertes, grundsätzlich nach dem Wert der erhaltenen Gegenleistung bemessen. Der Plattformnutzer müsste im Regelfall mithin ermitteln, welcher Wert der Plattformnutzung beizumessen wäre. Dieses könnte zunächst noch mit verhältnismäßig wenig Aufwand erfolgen, sofern auch ein mit Geld zu vergütendes Vergleichsangebot am Markt existieren würde. Ein solches wird im Rahmen des Untersuchungsmodells jedoch gerade nicht vorliegen, sodass eine eigenständige Ermittlung des Marktwertes beziehungsweise im Fall eines nicht existenten Marktwertes die Bemessung mit dem subjektiven Wert erfolgen müsste.¹⁴³⁹ Aus wirtschaftlichen Gründen und unter der Prämisse der Gleichwertigkeit der im Tauschverhältnis erbrachten Leistungen müsste der Marktwert der von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens erbrachten Duldungsleistung dem Wert der von Seiten des Plattformnutzer erbrachten Duldungsleistung, sprich dem Wert des Nutzungsrechtes an den Daten, entsprechen. Unter dieser Hypothese wäre der Plattformnutzer im Ergebnis, entsprechend der dargestellten Wertermittlungsmethode zur Bestimmung des Marktwertes der Nutzerdaten,¹⁴⁴⁰ darauf angewiesen den Wert der empfangenen Leistung anhand der Geschäftsdaten und unter Auswertung der Betriebsstruktur eines jeden Unternehmens zu ermitteln, von welchem er die Plattform tatsächlich nutzt. Da jedoch der Plattformnutzer gerade keinen Zugriff auf die internen Daten der jeweiligen Plattformbetreiber hat und in der Regel auch nicht über die entsprechenden technischen Mittel verfügen wird, um

1438 Vgl. Kapitel 4 F.I.3.

1439 Vgl. Kapitel 4 E.

1440 Vgl. Kapitel 4 E.III.

für jede besuchte Plattform gerade den konkreten Gegenwert zu ermitteln, würde dem Plattformnutzer ein Aufwand zugemutet der nicht gerechtfertigt werden könnte. Insbesondere steht in diesem Zusammenhang stark zu befürchten, dass eine Ermittlung lediglich aufgrund der dem Nutzer einer Plattform allgemein zugänglichen Informationen gar nicht oder zumindest nicht fristgerecht und zeitnah zur Leistungserbringung erfolgen kann. Ob der Nutzer daher tatsächlich in der Lage wäre eine ordnungsgemäße Steueranmeldung einzureichen und die von ihm erbrachten Umsätze ordnungsgemäß zu besteuern ist zweifelhaft. Zwar könnte man in diesem Zusammenhang anführen, dass die Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 1 UStG in der Regel bei dem die Plattform betreibenden Unternehmen als Leistungsempfänger angesiedelt ist und dieser über sämtliche Daten zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage verfügt. Insoweit könnte eine Ermittlung auf Seiten des Plattformnutzers, als Leistungserbringer, ausbleiben, sodass es sich lediglich um ein theoretisches Problem handeln würde. Diesem ist allerdings entgegenzuhalten, dass der Nutzer zumindest in Bezug auf die Ermittlung des „Schwellenwertes“ der Kleinunternehmerregelung, ungeachtet der Steuerschuldnerschaft, auf eine Bestimmung der Bemessungsgrundlage angewiesen ist und zudem auch nicht in jedem Fall der Leistungserbringer im unionalen Gemeinschaftsgebiet ansässig sein muss. In beiden Fällen wäre der Nutzer daher entweder auf eine Mitteilung über die Bemessungsgrundlage von Seiten des Leistungsempfängers angewiesen oder müsste selbst eine Ermittlung vornehmen, welche jedoch nur mit unverhältnismäßigem Aufwand und nicht rechtssicher erfolgen kann.

4. Rechtfertigung aus Vollzugsgründen

Beachtet man, dass die Steuererhebung durch den Gesetzgeber so ausgestaltet sein muss, dass die Gleichheit in der Belastung hinsichtlich des Erfolgs prinzipiell gewährleistet wird, insbesondere der Besteuerungsanspruch tatsächlich durchgesetzt werden kann,¹⁴⁴¹ lässt sich die Einführung einer Steuerbefreiung zusätzlich auch unter diesem Aspekt rechtfertigen. Denn kann der Gesetzgeber den gleichheitsgerechten Steuervollzug nicht gewährleisten, auch weil die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens verfehlt ausgestaltet ist, ist eine solche gesetzliche Normierung als verfas-

1441 BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239-285.

sungswidrig anzusehen.¹⁴⁴² Zur Vermeidung der Entstehung eines solchen als verfassungswidrig anzusehenden strukturellen Vollzugsdefizits ist der Gesetzgeber verpflichtet ein spezielles Normgerüst zu schaffen, in welchem die Steuererhebung gleichheitsgerecht erfolgen kann. Als mögliche Lösung zur Behebung des drohenden strukturellen Vollzugsdefizits und zur Herstellung einer gleichheitsgerechten (Nicht-)Erhebung der Steuer bietet sich die Einführung einer spezielle Steuerbefreiungen an. Da neben der Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage zudem auch die Feststellung der tatsächlichen Leistungsvorgänge aufgrund der Vielzahl an möglichen Plattformen und der nicht immer ausdrücklich deklarierten Nutzung der Daten für den jeweiligen Plattformnutzer nicht mit verhältnismäßigen Mitteln möglich ist und auch die nachgelagerte Überprüfung der Leistungsvorgänge auf Seiten der Finanzverwaltungen der jeweiligen Mitgliedsstaaten nicht mit verhältnismäßigem Aufwand zu bewerkstelligen ist, rechtfertigt sich die Einführung einer Steuerbefreiung nicht nur aus diesem Grund, sondern ist vielmehr gerade zur Vermeidung der drohenden Verfassungswidrigkeit geboten.

5. Vorschlag einer gesetzlichen Normierung

Im Ergebnis würde sich die Einführung einer Steuerbefreiung für die durch den Plattformbenutzer im Rahmen des gegenseitigen Leistungsaustauschs erbrachte Leistung unter Beachtung des Neutralitätsgrundsatzes und dem allgemeinen unionsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz sowohl aus steuersystematischen Gründen als auch aus Gründen der Vereinfachung der Steuererhebung rechtfertigen. Gerade aufgrund der aufgezeigten drohenden Möglichkeit der Entstehung eines strukturellen Vollzugsdefizits erscheint die Einführung einer entsprechenden Steuerbefreiung geboten.

Zur Einführung der Steuerbefreiung müsste eine Erweiterung der Art. 131 ff. MwStSystRL (Titel IX „Steuerbefreiungen“) vorgenommen werden. Da die Steuerbefreiung nicht dem Gemeinwohl dient, wäre eine Verortung der Steuerbefreiung in Kapitel 3 zu Titel IX „Steuerbefreiungen“ vorzunehmen. Bei der Einführung einer Steuerbefreiung muss zum einen darauf geachtet werden, dass diese sich nicht nach dem Erbringer oder Empfänger der Leistung richten darf, sondern ausschließlich auf die Art

1442 BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239-285; BVerfG v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94-141.

der erbrachten Leistung abstellen muss.¹⁴⁴³ Zum anderen muss beachtet werden, dass die Vorschrift auch unter Anwendung der aus der EuGH-Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen der engen Auslegung¹⁴⁴⁴ weiterhin ihre Wirkung entfaltet. Unter Beachtung dieser Maxime könnte die Steuerbefreiung in Erweiterung des Kataloges aufgezählter steuerbefreiter Tätigkeiten des Art. 135 Abs. 1 MwStSystRL unter Aufnahme des wie folgt formulierten Buchstaben m) aufgenommen werden:

„[...] m) die Einräumung eines Nutzungsrechtes an personenbezogenen Daten durch den Datenerzeuger“

Auch wenn die vorstehende formulierte Steuerbefreiung einen Bezug zu dem Leistungserbringer aufweist, stellt diese jedoch nicht in unzulässiger Weise auf die persönlichen Verhältnisse des Leistungsempfängers ab.¹⁴⁴⁵ Vielmehr dient die Aufnahme des Datenerzeugers als Leistungserbringer lediglich der abstrakten Beschreibung der Leistungsstufe und der notwendigen Einschränkung der Vorschrift unter Beachtung des Rechtfertigungsgrundes. Denn würde man den Zusatz nicht aufnehmen, so wäre grundsätzlich jede Einräumung des Nutzungsrechtes an den Daten, also insbesondere auch auf der Ebene eines Datenbrokers von der Steuerbefreiung umfasst. Eine solche kann jedoch nicht durch die vorstehend benannten Gründe zur Rechtfertigung der Steuerbefreiung abgedeckt werden, als dass insoweit keine Vereinbarkeit mit dem Neutralitätsprinzip erreicht werden kann und auch gerade auf Ebene des Datenbrokers die Probleme der Ermittlung und Überprüfung der Bemessungsgrundlage nicht existieren, als dass dieser eigenständig über sämtliche notwendigen Daten verfügt. Würden zudem auch die weiteren Umsatzebenen aus der Besteuerung ausgenommen, würde eine mögliche Besteuerung des Endverbrauchs des Nutzungsrechts an personenbezogenen Daten nicht erfolgen. Die Rechtfertigung einer so weitgehenden Steuerbefreiung wäre dann jedoch nur unter Berücksichtigung sozialer und dem Gemeinwohl dienender Gründe möglich, welche hingegen in Bezug auf das Geschäftsmodell nicht einschlägig

1443 *Heidner* in: *Bunjes*, UStG, § 4 Rn. 3; *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 199.

1444 Vgl. EuGH v. 20.11.2003 – C-8/01, *Taksatorringen*, ECLI:EU:C:2003:621; EuGH v. 03.03.2005 – C-472/03, *Arthur Andersen*, ECLI:EU:C:2005:135; EuGH v. 21.06.2007 – C-453/05, *Ludwig*, ECLI:EU:C:2007:369; EuGH v. 05.07.2012 – C-259/11, *DTZ Zadelhoff*, ECLI:EU:C:2012:423.

1445 Vgl. zur Unzulässigkeit eines solche Abstellens *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 199.

sind. Entsprechend ist die Einschränkung auf die durch steuersystematische Gründe gerechtfertigte erste Leistungsebene notwendig, welche hingegen nur durch den insoweit abstrakten personellen Bezug zum Datenerzeuger erreicht werden kann.

Zu beachten gilt, dass eine Änderung der MwStVO gemäß Art. 113 AEUV unter der Voraussetzung der Einstimmigkeit steht. Diese dürfte jedoch aufgrund der aktuellen politischen Diskussion und dem mit der Steuerbefreiung für jeden Mitgliedsstaat verbundenen Steuernehmeinnahmen im Grundsatz unproblematisch zu erzielen sein. Es steht auch nicht zu befürchten, dass die einer Steuerreform in Bezug auf die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft bisher eher restriktiv gegenüberstehenden Mitgliedsstaaten sich gegen die Einführung der Steuerbefreiung wenden würden, da insoweit kein Verlust des diesen nach geltenden Regelungen zustehenden (Ertrag-)Steueraufkommens zu erwarten ist. Der vorgestellte Reformvorschlag dürfte daher nicht an dem vorgeschriebenen Einstimmigkeitserfordernis scheitern.

6. Auswirkung auf den Vorsteuerabzug

Wird der vorstehende Vorschlag zur Einführung der entsprechenden Steuerbefreiung entsprechend umgesetzt, folgt hieraus, dass für die durch den Plattformnutzer an den Plattformbetreiber erbrachte Leistung keine Umsatzsteuer entsteht. Konsequenterweise steht dem Plattformbetreiber in diesen Fällen dann auch kein Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der Eingangsleistung zu, wohingegen die vom Plattformbetreiber an den Plattformnutzer erbrachte Leistung weiterhin der Umsatzbesteuerung unterliegt. Die Einführung der Steuerbefreiung führt dementsprechend dazu, dass insgesamt das Steueraufkommen erhöht wird, da sich ansonsten zwei dem Grunde nach gleichwertigen Leistungen gegenüberstehenden würden und durch die gegenseitigen Vorsteueransprüche sich die jeweiligen Umsatzsteuerzahllast ausgleichen würde.

Dass eine Steuerbefreiung tatsächlich auch dann zulässig ist, wenn diese im Endeffekt eine steuererhöhende Wirkung zukommt, zeigt sich insbesondere auch durch die bereits bestehende Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 19 UStG. So tritt der steuererhöhende Effekt dadurch ein, dass der aus dem steuerbefreiten Umsatz erbrachten Folgeumsatz auf der weiteren Handelsstufe nicht mehr von der Steuerbefreiung erfasst wird, wohingegen der im Rahmen des Grundumsatzes ermöglichte Vorsteuerabzug durch

die Steuerbefreiung de facto zu einem Kostenbestandteil geworden ist.¹⁴⁴⁶ Dieser Kostenbestandteil könnte im Rahmen des Untersuchungsmodells jedoch bereits inzident mit in die von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens erbrachte Leistung eingepreist werden, als dass der Steuer- aufwand sich gleichzeitig in dem Umfang der zur Verfügung gestellten Gegenleistung des Plattformbetreibers widerspiegeln kann.¹⁴⁴⁷ Aus einer systematische Betrachtung folgt, dass die von Seiten des die Plattform be- treibenden Unternehmens an den Nutzer erbrachte Leistung, unabhängig von der Unternehmereigenschaft des Nutzers, wie eine an einen Endver- braucher erbrachte Leistung behandelt wird und das Nutzungsrecht an den Daten als Gegenleistung, ähnlich zu den Aussagen in der Einleitung zum Untersuchungsmodell, als Währung der Digitalwirtschaft angesehen wird. Kongruent zu einer Bezahlung mit Geld verbleibt somit auch die „Bezahlung mit Daten“ steuerneutral.

IV. Zwischenergebnis

Resümierend lässt sich somit feststellen, dass dem die Plattform betreiben- den Unternehmen im Grundsatz bereits, mangels Steuerbarkeit der von Seiten des Nutzers erbrachten Eingangsleistung, kein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG zustehen kann. Hieraus folgt sogleich, dass der befürchtete Ausgleichseffekt der jeweiligen Steuerbelastungen aufgrund des vorliegenden tauschähnlichen Umsatzes in der Regel nicht eintritt und der Lösungsansatz innerhalb der indirekten Besteuerung zu einer tatsächlichen Mehrerhebung von Steuerbeträgen führt. Für den Ausnahmefall der unab- hängig vom Untersuchungsmodell bestehenden Unternehmereigenschaft des Nutzers müsste sowohl aus steuersystematischen als auch gleichheits- rechtlichen Gründen und zu Vereinfachungszwecken eine Steuerbefreiung eingeführt werden. Nach kongruenter Einführung einer solchen würde der Vorsteuerabzug beziehungsweise die Möglichkeit zur Anwendung des Rückvergütungsverfahrens in sämtlichen Fällen der Einräumung des Dul- dungsrechtes an der Plattformnutzung im Gegenzug zu der Einräumung des Duldungsrechtes an den Nutzerdaten ausgeschlossen sein, sodass es bei der steuerlichen Belastung des von Seiten des Plattformbetreibers erbrach- ten Leistung verbleiben würde.

1446 *Heidner* in: *Bunjes*, UStG, § 4 Rn. 12.

1447 *Englisch*, UR 2017, 875 (879).

J. Ergebnis

Wie die vorstehenden Untersuchungen gezeigt haben, lässt sich die eingangs dieses Kapitels aufgestellte Forschungsfrage nach einer möglichen „fairen und gerechten“ Besteuerung, unter Beachtung der im politischen Diskurs angeführten Rechtfertigungsargumente, im Rahmen der indirekten Besteuerung tatsächlich bereits unter der bestehenden Rechtslage umsetzen. So konnte aufgezeigt werden, dass in Bezug auf die sich im Untersuchungsmodell gegenüberstehenden Leistungsbeziehungen ein tauschähnlicher Umsatz anzunehmen ist, welcher unter Auslegung der MwStVO auch am jeweiligen Ort des tatsächlichen Verbrauchs zu besteuern ist. Für diese Besteuerung lässt sich ein objektiver Wert der als Gegenleistung bezogenen Duldungsleistung an dem Nutzungsrecht der Nutzerdaten feststellen, welcher als Bemessungsgrundlage einer Steuererhebung bei dem die Plattform betreibenden Unternehmen als Leistungserbringer berücksichtigt werden kann. Durch die zeitgleich fehlende Vorsteuerabzugsmöglichkeit aus der von Seiten des Nutzers als Gegenleistung erbrachten Duldung des Eingriffs in sein Nutzungsrecht an den personenbezogenen Daten des Nutzers tritt im Endeffekt durch die Verpflichtung zur Abführung der entstandenen Umsatzsteuer eine wirtschaftliche Endbelastung bei dem jeweiligen die Plattform betreibenden Unternehmen ein. Gerade dieses Ziel wird auch im Rahmen der Lösungsansätze der direkten Besteuerung verfolgt, jedoch um den Preis der Vermischung steuersystematischer Belastungsgründe und der Aufgabe des bestehenden internationalen Besteuerungskonzeptes. Wie aufgezeigt werden konnte, kann das unionsweit harmonisierte Mehrwertsteuerrecht daher den entsprechenden Rahmen für eine Lösung der im politischen Diskurs stehenden Frage nach der „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft bieten und würde bereits aufgrund des bestehenden Rechtsgefüges bei entsprechender Auslegung eine Besteuerung zulassen. Der herausgearbeitete Lösungsansatz ließe sich zudem auch entsprechend auf andere „Value Added Tax“-Systeme übertragen, sodass hierüber auch eine gleichheitsgerechte globale Besteuerung ermöglicht werden könnte. Im Endergebnis ist daher zu statuieren, dass die anvisierten Lösungen im Bereich der direkten Besteuerung zur „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft, gerade vor dem Hintergrund der angeführten Rechtfertigungsargumente, zugunsten einer Lösung im Bereich der indirekten Besteuerung aufgegeben werden sollten.