

2. Kapitel Künstliche Intelligenz im (Steuer)Recht

Aufbauend auf den vorstehenden Erkenntnissen, lässt sich feststellen, dass die künstliche Intelligenz nicht nur als Auslöser für die Digitalisierung der Weltwirtschaft fungiert, sondern vielmehr wesentlicher Teil hoch digitalisierter Geschäftsmodelle ist. So trägt gerade auch in dem für die steuerlichen Reformansätze maßgebenden Untersuchungsmodell der Einsatz einer künstlichen Intelligenz maßgebend zu der erzielten Wertschöpfung bei. Die künstliche Intelligenz, als jeder von einem befähigten Menschen erschaffene Algorithmus, der durch logische Prozesse (Lernen, Verstehen, Schlussfolgern) in der Lage ist Aufgaben zu erledigen, bildet die Grundlage für die Sammlung, Auswertung und anschließende Verwertung der Nutzerdaten und führt als solche dazu, dass Netzwerk- und Skaleneffekte mit nur marginalen laufenden Kosten erreicht werden können.

Vor diesem Hintergrund gilt es sich zunächst mit den Fragen zur Einordnung und Behandlung der künstlichen Intelligenz im Bereich des Steuerrechts zu beschäftigen, um eine Basis für die anschließenden Reformüberlegung zu bilden. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ist die künstliche Intelligenz daher zuerst einer allgemeinen Einordnung unter die bestehenden Normen des Zivil- und Steuerrechts zu unterwerfen.

Nach dieser Einordnung gilt es sich dem bestehenden Besteuerungssystem zuzuwenden, um die Grundpfeiler für die spätere Überlegung einer Reform des Besteuerungskonzeptes zu einer „fairen und gerechten“ Besteuerung des Untersuchungsmodells am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung zu legen. Hierauf aufbauend können dann die konkreten steuerrechtlichen Folgen des Einsatzes von künstlicher Intelligenz im Rahmen unternehmerischer Tätigkeiten aufgezeigt werden, um im Rahmen weiterer Reformüberlegungen sämtliche Implikationen berücksichtigen zu können.

Die nachfolgenden Ausführungen gelten jedoch nicht ausschließlich für den Einsatz der künstlichen Intelligenz im maßgeblichen, der weiteren Untersuchung zugrundeliegenden, Geschäftsmodell, sondern sind von allgemeiner Natur und erlangen daher generelle Bedeutung.

A. Einordnung der künstlichen Intelligenz in das bestehende Recht

I. Aufgabe des Rechts

Um zu klären, inwieweit sich die Rechtswissenschaft überhaupt mit einer genauen Einordnung der künstlichen Intelligenz beschäftigen und aus welchen Sichtweisen der Begriff der künstlichen Intelligenz betrachtet werden muss, ist zunächst die Aufgabe des Rechts für die Gesellschaft und damit einhergehend dann auch für die künstliche Intelligenz, als ein Teil der modernen Gesellschaft, herauszustellen.

Ebenso wie es für die künstliche Intelligenz heute noch keine einheitliche und genaue Definition gibt, kann auch keine abschließende Definition des Begriffs „Recht“ gefunden werden.¹¹² Die ersten Definitionsversuche des Begriffs lassen sich auf *Aristoteles* zurückführen. So versucht dieser in seinen grundlegenden Ausführungen das Recht als „die Ordnung der staatlichen Gemeinschaft“¹¹³ und Gerechtigkeit als „die Entscheidung darüber, was rechtmäßig ist“¹¹⁴ zu definieren. Ein ähnliches Verständnis wurde auch von *Ulpian* vertreten.¹¹⁵ *Thomas von Aquin* hat die von *Aristoteles* aufgestellten Überlegungen weiterverfolgt und in sein Zeitalter transferiert.¹¹⁶

Erst *Thomas Hobbes* entfernte sich von dieser Definition und vertrat die Sichtweise, dass dem Recht die Aufgabe zukommt, den Menschen in seiner Gewalt zu bändigen, damit ein gemeinsames Zusammenleben aller Menschen gewährleistet werden kann.¹¹⁷ Der Fokus des Rechts liegt daher nicht so sehr im Bereich der Ordnung des Zusammenlebens, sondern vielmehr in der Gewährung von Frieden zwischen den Menschen. Ein wieder anderer Ansatz wurde hingegen von *Immanuel Kant* vertreten. Dieser sieht die Aufgabe des Rechts in der Gewährleistung der Möglichkeit eines jeden Individuums zur Freiheitsverwirklichung.¹¹⁸

Aus den vorgenannten Ausführungen lässt sich, trotz der anfänglich aufgestellten Hypothese, eine genaue Definition sei nicht gegeben, der heutigen Rechtsordnung dennoch die Aufgabe zuordnen, das gesellschaftliche

112 Vgl. *Röhl/Röhl*, Allgemeine Rechtslehre, S. 17f.; *Rüthers/Fischer/Birk*, Rechtstheorie, § 2 Rn. 51.

113 *Aristoteles*, Politik, Buch I, Kapitel 2, 1253a.

114 *Aristoteles*, Politik, Buch I, Kapitel 2, 1253a.

115 vgl. *Honsell/Mayer-Maly*, Rechtswissenschaft, S. 2ff.

116 *Krüper/Gierhake*, Grundlagen des Rechts, § 1 Rn. 8ff.

117 *Hobbes* Leviathan, Kapitel 17, S. 85ff.

118 *Kant*, Metaphysik Einleitung in die Rechtslehre, § B Was ist Recht?.

und politische Zusammenleben zu ordnen und den Frieden zu wahren.¹¹⁹ Insofern lässt sich diese Aufgabe als eine Kombination, der von *Aristoteles* und *Hobbes* aufgestellten Grundüberlegungen zur Rechtsphilosophie einordnen. Werden diese Ansätze erfüllt, so kann auch der von *Kant* ange-dachte Ansatz der Freiheitsgewährung als Nebeneffekt verwirklicht werden. Neben dieser Grundaufgabe der gesamten Rechtsordnung kommt insbesondere im Bereich der Steuern dem Recht auch eine Lenkungs-funktion zu.¹²⁰

Setzt man nun die entwickelte Definition des Begriffes der künstlichen Intelligenz in einen Zusammenhang mit der allgemeinen Aufgabe des Rechts, so lässt sich feststellen, dass eine Einordnung der künstlichen Intelligenz in das bestehende Rechtssystem notwendig ist, um Klarheit über deren Einordnung zu erhalten und die sich aus dem Einsatz von künstlicher Intelligenz ergebenden Implikationen auf das gesellschaftliche und politische Zusammenleben beurteilen zu können. Gerade durch den Umstand bedingt, dass auf künstliche Intelligenz gestützte Lösungsansätze einen immer größeren Teil in unserem heutigen Leben einnehmen und maßgeblichen Einzug in wirtschaftliche sowie private Aktivitäten erhalten haben sowie der technologische Fortschritt mit zunehmender Geschwindigkeit hin zu einem autonomen Einsatz von Produkten des Bereiches der künstlichen Intelligenz strebt, bedarf es auch vor dem Hintergrund der notwendigen Konkretisierung des dem Steuerzugriff zugrundeliegenden abstrakten Leistungsfähigkeitsprinzips,¹²¹ einer eindeutigen Einordnung, um für die zukünftigen Entwicklungen gewappnet zu sein.

II. Maßgebliche allgemeine Einordnungskriterien

Ausschlaggebend für die allgemeine zivilrechtliche Einordnung ist im Grundsatz die Unterscheidung dahingehend, ob die künstliche Intelligenz als Rechtssubjekt oder Rechtsobjekt zu klassifizieren ist. Da die beiden Begrifflichkeiten in einem Alternativverhältnis zueinanderstehen,¹²² kann eine genau Einordnung in diesem Punkt erfolgen. Die weiteren zivilrechtli-

119 Vgl. *Honsell/Mayer-Maly*, Rechtswissenschaft, S. 1.

120 *Hey* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 21; *Krüger*, JuS 2012, 873 (875).

121 *Hey* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 49; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 161f.

122 *Brox/Walker*, BGB AT, § 35 Rn. 6.

chen Folgen, insbesondere die Frage nach der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit, welche nur Rechtssubjekten zusteht,¹²³ leiten sich sämtlich aus dieser grundlegenden Entscheidung ab. Auch wenn das Steuerrecht grundsätzlich über eine eigenständige Teleologie verfügt,¹²⁴ bildet die zivilrechtliche Einordnung die Grundlage für die der Besteuerung unterliegenden wirtschaftlichen Vorgänge.¹²⁵ Kongruent zum Zivilrecht erfolgt daher auch im Steuerrecht eine Unterscheidung zwischen Steuersubjekt und Steuerobjekt. Wo die zivilrechtliche Unterscheidung sich maßgeblich auf die Frage nach dem Rechtsverhältnis zur Umwelt richtet, erfolgt steuerrechtlich die Abgrenzung zwischen dem Steuersubjekt als Zurechnungsobjekt der Steuererhebung¹²⁶ und dem Steuerobjekt als maßgebliche Ausgangsgröße der Steuer.¹²⁷

III. Zivilrechtliche Einordnung

Zivilrechtlich ist ein Rechtssubjekt jede natürliche oder juristische Person, die die Fähigkeit besitzt, Träger von Rechten und Pflichten zu sein (sog. Rechtsfähigkeit).¹²⁸ Dagegen versteht man unter einem Rechtsobjekt, als Gegenbegriff zum Rechtssubjekt,¹²⁹ Gegenstände die beherrschbar sind und einem Rechtssubjekt zugeordnet werden können.¹³⁰ Die Herrschaftsmacht des Rechtssubjekts über das Rechtsobjekt drückt sich daher durch das Bestehen eines dem Rechtssubjekt zuordenbaren Rechts an dem Rechtsobjekt aus. Unter die rechtliche Herrschaftsmacht der Rechtssubjekte fallen sowohl Sachen als auch Immaterialgüter sowie Rechte.¹³¹

Subsumiert man die künstliche Intelligenz entsprechend als *jeder von einem befähigten Menschen erschaffene Algorithmus, der durch logische Prozesse (Lernen, Verstehen, Schlussfolgern) in der Lage ist Probleme zu lösen* nun unter die Definitionen des Rechtssubjekts oder -objekts, so lässt sich feststellen, dass bereits die Definition der künstlichen Intelligenz selbst, durch das Tatbestandsmerkmal der Schaffung des Algorithmus durch einen

123 Brox/Walker, BGB AT, § 33 Rn. 1; Köhler, BGB AT, § 20 Rn. 1.

124 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rn. 34.

125 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 1.32, Rn. 5.70ff..

126 Vgl. Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht § 3 Rn. 50f.; Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht § 6 Rn. 30f., 42.

127 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 6 Rn. 36.

128 Brox/Walker, BGB AT, § 33 Rn. 2; Saenger in: Erman BGB, vor § 1 Rn. 1.

129 Brox/Walker, BGB AT, § 35 Rn. 5; Köhler, BGB AT, § 22 Rn. 1.

130 Stadler, BGB AT, § 11 Rn. 1.

131 Brox/Walker, BGB AT, § 35 Rn. 2.

Menschen, die Einordnung vornimmt. Denn gerade aus dem im Zusammenhang mit der wörtlichen Auslegung gefundenen Bezug der Künstlichkeit zur Fähigkeit des Menschen die Programmierung kunstgerecht vorzunehmen, wird deutlich, dass hierdurch eine natürliche Herrschaftsmacht des Menschen über die künstliche Intelligenz begründet wird, sodass diese unzweifelhaft als Rechtsobjekt angesehen werden muss. Der jeweilige zur Schaffung des Algorithmus befähigte Mensch begründet dementsprechend im Zeitpunkt der Schaffung eine eigenständige Rechtsposition über die künstliche Intelligenz. Zudem würde das bestehende Rechtsgefüge ad absurdum geführt werden, sollte es Programmen möglich sein Träger von sämtlichen durch das BGB vorgegebenen Rechten und Pflichten zu sein. Denn in diesem Fall würde es insbesondere in Bezug auf die Durchsetzung der sich ergebenden Pflichten, mangels physischer Präsenz, bereits an der Möglichkeit einer solchen mangeln.

Kann die künstliche Intelligenz jedoch weitestgehend autonom agieren¹³² und ist das Ergebnis oder das Verhalten nicht mehr (vollständig) vorhersehbar oder vorbestimmbar, stellt sich vermehrt die Frage nach der Zurechnung der Ergebnisse oder die Haftung für das Verhalten.¹³³ Bereits im Jahr 2017 hat das EU-Parlament in diesem Zusammenhang die Frage nach einer „E-Person“ und deren Rechtsfähigkeit aufgeworfen.¹³⁴ Eine solche ist jedoch aus dem oben bereits dargestellten Gründen abzulehnen.

In Betracht käme allerdings die Möglichkeit der künstlichen Intelligenz eine Teilrechtsfähigkeit zuzugestehen, um gerade im Hinblick auf die rasante technologische Entwicklung der vermehrten Eigenständigkeit der Algorithmen in Entscheidungs- und Erschaffungsprozessen Rechnung tragen zu können. Insofern müsste zur Lösung bestimmter zivilrechtlicher Probleme eine funktionalen Sichtweise angenommen werden.¹³⁵ Man kann in diesem Kontext mit *Borges* gut von einer „partiellen Gleichstellung“ sprechen.¹³⁶ Im Ergebnis erfolgt in diesem Kontext aber jeweils nur eine Zurechnung des durch die künstliche Intelligenz veranlassten Sachverhalts zu deren Ersteller oder Verwender, sei es über die Möglichkeiten der Zu-

132 Vgl. zu den unterschiedlichen Ausprägungen der Autonomie des Algorithmus *Bomhard/Gajeczek*, RD 2021, 472; *Reichwald/Pfisterer*, CR 2016, 208 (210f.).

133 Vgl. hierzu *Borges*, NJW 2018, 977 (978 ff.) mwN.

134 EU-Parlament v. 16.02.2017, Entschließung mit Empfehlungen an die Kommission zu zivilrechtlichen Regelungen im Bereich Robotik (2015/2103 [INL], P8-TA(2017)0051, Ziffer 59 Buchst. f.

135 *Schirmer*, JZ 2019, 711 (716); *Stadler*, BGB AT, § 14 Rn. 3a.

136 *Borges*, NJW 2018, 977 (979).

rechnung der Handlungen oder der Erweiterung von Haftungspflichten.¹³⁷ Es bleibt jedoch, auch dann wenn man der künstlichen Intelligenz eine Teilrechtsfähigkeit zubilligen wollen würde,¹³⁸ trotz der teilweise komplizierten Bestimmung des geeigneten Rechteinhabers¹³⁹ dabei, dass der die künstliche Intelligenz betreibende Algorithmus als geistige Schöpfung des dahinterstehenden Menschen ein Immaterialgut darstellt,¹⁴⁰ und als solches als Rechtsobjekt zu klassifizieren ist. Eine Einordnung der künstlichen Intelligenz selbst als Rechtssubjekt scheidet insofern aus.

IV. Steuerrechtliche Einordnung

Ausgehend von der grundsätzlichen zivilrechtlichen Einordnung der künstlichen Intelligenz als Rechtsobjekt, stellt sich die Frage, ob im Bereich des Steuerrechts eine ähnlich klare Einordnung erfolgen kann. Der zivilrechtlichen Einordnung als Rechtsobjekt kommt grundsätzlich eine indizielle Wirkung auch für das Steuerrecht zu. Die steuerrechtliche Unterscheidung zwischen Steuersubjekt und Steuerobjekt stellt jedoch nicht nur auf das konkrete Rechtsverhältnis der künstlichen Intelligenz zur Umwelt und auf die durch den Einsatz künstlicher Intelligenz ergebenden Folgen ab, sondern richtet sich vielmehr auch nach dem durch den Einsatz der künstlichen Intelligenz (un)mittelbar beeinflussten Lebenssachverhalt.

Vergleichbar mit der zivilrechtlichen Definition des Rechtssubjektes wird im Rahmen des Steuerrechts dasjenige Rechtssubjekt, welchem ein Steuerobjekt und die hiermit verbundene Steuerschuld zugerechnet werden kann als Steuersubjekt angesehen.¹⁴¹ Besonderheiten des Steuerrechts zeigen sich in der Steuersubjektfähigkeit von Personengesellschaften. Während im Zivilrecht sämtliche Personengesellschaften über eine Teilrechtsfähigkeit verfügen¹⁴² und durch das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsge-

137 *Schaub*, JZ 2017, 342 (343ff.); *Schirmer*, JZ 2016, 660 (663ff.).

138 Ablehnend *Spickhoff* in: MüKo BGB, § 1 Rn. 14; allgemein gegen eine Teilrechtsfähigkeit *Behme* in: BeckOGK BGB, § 1 Rn. 4.

139 *Bomhard/Gajeczek*, RD 2021, 472 (480).

140 *Brox/Walker*, BGB AT, § 35 Rn. 3; *Köhler*, BGB AT, § 22 Rn. 3.

141 *Kirchhof*, Grundriß des Steuer- und Abgabenrechts, Rn. 108f.; *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 6 Rn. 30.

142 BGH v. 18.05.1998 – II ZR 380/96, NJW 1998, 2904; BGH v. 29.01.2001 – II ZR 311/00, NJW 2001, 1056; *Schäfer* in MüKo BGB, § 705 Rn. 306ff.; *Saenger* in: *Schulze* BGB, § 705 Rn. 4.

setz¹⁴³ die rechtsfähige Außengesellschaft *de lege lata* ab dem 01.01.2024 Rechte erwerben, Verbindlichkeiten eingehen und über eigenes Vermögen verfügen kann und damit vollrechtsfähig wird, erfolgt im Steuerrecht eine divergierende Betrachtung. Denn grundsätzlich werden Personengesellschaften im Bereich der Objektsteuern sowie Verkehrs- und Verbrauchsteuern als Steuersubjekt angesehen, nicht jedoch im Bereich der Ertragssteuern.¹⁴⁴ Im Rahmen der Ertragssteuern werden die Personengesellschaften zwar als Subjekt der Einkünftequalifikation sowie der Gewinnerzielung und -ermittlung angesehen, die Einkünfte selbst, werden jedoch den Gesellschaftern zugerechnet.¹⁴⁵ Diese sogenannte beschränkte oder partielle Steuerrechtssubjektivität¹⁴⁶ spiegelt entsprechend die zivilrechtliche Teilrechtsfähigkeit wieder. Kongruent zur Reform des Zivilrechts besteht durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts¹⁴⁷ seit dem Veranlagungszeitraum 2022 für Personengesellschaften die steuerrechtliche Möglichkeit als eigenständiges Steuersubjekt durch Option nach § 1a KStG behandelt zu werden.

Das Steuerobjekt stellt hingegen dasjenige Steuergut¹⁴⁸ dar, welches durch den Gesetzgeber aufgrund rechtlicher Normierung der Besteuerung unterworfen wird.¹⁴⁹ So unterliegen im Bereich der direkten Besteuerung (etwa dem EStG oder KStG) die jeweiligen Steuersubjekte (natürliche oder juristische Personen) der Besteuerung. Gleichwohl stellen nicht diese selbst, sondern vielmehr das durch das Steuersubjekt Erwirtschaftete das maßgebliche Steuergut dar.¹⁵⁰ Insoweit verbleibt es auch im Steuerrecht bei einer gewissen Trennung zwischen Steuersubjekt und Steuerobjekt. Die Begrifflichkeiten als solche stehen sich jedoch deutlich näher als im Zivilrecht und bedingen sich gegenseitig.¹⁵¹

143 G. v. 10.08.2021, BGBl. I 2021, 3436.

144 *Stadie* Allgemeines Steuerrecht, Rn. 156; *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 35; *Montag* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 12 Rn. 13.

145 BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 617; BFH v. 29.03.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420.

146 *Bode* in: *Brandis/Heuermann*, EStG, § 15 Rn. 236; *Stapperfend/Klein/Haep/Intemann/Paul/Rätke/Witt/Tiede/Schneider/Gluth/Buge* in: *H/H/R*, EStG, § 15 Rn. 90

147 G. v. 25.06.2021, BGBl. I 2021, 2050.

148 zum Begriff des Steuergutes: *Burmester*, *StuW* 1993, 221.

149 *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 6 Rn. 36.

150 *Burmester*, *StuW* 1993, 221 (222); *Kirchhof*, *Grundriß des Steuer- und Abgabenrechts*, Rn. 135f.

151 *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 6 Rn. 42.

Die Grenzziehung für die Einordnung der künstlichen Intelligenz als Steuersubjekt oder Steuerobjekt kann daher nicht ganz so trennscharf wie im Zivilrecht erfolgen. Die Begründung und Erhebung des Steuerzugriffs auf die durch die künstliche Intelligenz oder den Einsatz dieser erzielten Wertschöpfung ist daher nur über eine Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Ausprägungen der Begrifflichkeiten des Steuersubjekts und -objekts jeweils im Kontext des konkreten Lebenssachverhalts möglich.

1. Einfluss künstlicher Intelligenz auf den besteuertwürdigen Lebenssachverhalt

Zur genauen Einordnung der künstlichen Intelligenz als Steuersubjekt oder Steuerobjekt bedarf es daher einer genaueren Untersuchung der Implikationen dieser auf den der Besteuerung zu unterwerfenden Lebenssachverhalt.

Die verschiedenen Bereiche der künstlichen Intelligenz, sei es maschinelles Lernen oder neuronale Netze,¹⁵² werden bereits heute in Unternehmensprozesse einbezogen, sodass der Großteil der steuerrechtlich zu beurteilenden Sachverhalte direkt oder indirekt auch einen Bezug zu einer Art der künstlichen Intelligenz aufweist. Insofern nimmt die künstliche Intelligenz über die Leistung des Unternehmens zunehmend Einfluss auch auf das gesellschaftliche Zusammenleben. Probleme in der steuerlichen Beurteilung können sich immer dann stellen, wenn durch den Algorithmus autonom ein besteuertwürdiger Lebenssachverhalt ausgelöst wird. Denn in diesen Fällen stellt sich die Frage, ob die künstliche Intelligenz als Steuersubjekt zu beurteilen und dieser der Lebenssachverhalt eigenständig zuzurechnen ist. Liegt eine autonome Handlung des Algorithmus vor, so erfolgt ein direkter Einfluss auf die Gesellschaft und das (Steuer)Recht kann sich einer entsprechenden Einordnung und Bewertung nicht mehr entziehen. Um eine zutreffende Einordnung zu ermöglichen, ist ähnlich zu der Frage der allgemeinen Aufgabe des Rechts, auf den Zweck der Steuererhebung und den sich aus dem Zweck ergebenden Leitprinzip einzugehen.

Der allgemeine Steuerzugriff rechtfertigt sich im Grundsatz über das Globaläquivalenzprinzip, wonach die Steuerzahllast als Ausgleich für die Inanspruchnahme der staatlichen Rahmenbedingungen für das eigene

152 zum Überblick vgl. Kapitel 1 B.II.2.

Wirtschaftsleben auferlegt wird.¹⁵³ Steuern sollen zudem nach dem Grundmodell des Grundgesetzes der Staatsfinanzierung dienen.¹⁵⁴ Ausgestaltet wird dieser Staatsfinanzierungsanspruch durch eine Vielzahl verschiedener Steuern, die grob in zwei Kategorien, direkte als auch indirekte Steuern, aufgeteilt werden können. Unabhängig von der Kategorisierung der jeweiligen Steuerart liegt jeder Steuer das Grundprinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts zugrunde.¹⁵⁵

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist als steuerrechtliche Ausprägung des Gleichheitsgrundsatzes zu verstehen und besagt, dass jeder Steuerpflichtige nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der Staatsaufgaben heranzuziehen ist.¹⁵⁶ Während die indirekten Steuern, insbesondere die Verbrauchssteuern, auf einen Waren- oder Leistungsaustausch abstellen und daher lediglich auf eine typisierte Leistungsfähigkeit über die tatsächliche Vermögensverwendung abstellen können,¹⁵⁷ knüpfen die direkten (Ertrags)Steuern an die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts an. Da das jeweilige Steuersubjekt sich gleichzeitig mit indirekten und direkten Steuern konfrontiert sieht, gilt es das Steuersystem insgesamt so auszugestalten, dass eine leistungsfähigkeitsgerechte Gesamtbesteuerung erfolgt.¹⁵⁸ Die Doppelbelastung mit direkter und indirekter Steuer unter Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips gilt es jedoch alleinig und ausschließlich durch eine entsprechende Grundabsicherung im Bereich der direkten Steuern sicherzustellen.¹⁵⁹

Aus dem Grundprinzip der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt zugleich aber auch die wesentliche Eingrenzung des Bereiches der möglichen Steuersubjekte. So kann die Besteuerung nur dann erfolgen, wenn das Steuersubjekt selbständig wirtschaftlich leistungsfähig ist,

153 *Van Lück*, Steuerrecht und Digital Economy, S. 202 f.; *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 24.

154 *Seiler* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG Kommentar, Art. 105 Rn. 4; *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 1 Rn. 6; *Weber-Gellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 10.

155 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab des Steueraufkommens, S. 166; *Hey* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 40 ff; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 169.

156 BVerfG v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287; BVerfG v. 10.02.1987 – 1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82, BVerfGE 74, 182; BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573.

157 *Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 25; *Reiß*, DSTJG 32, S. 13; *Hey* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 43.

158 *Hey* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 48.

159 *Reiß*, DSTJG 32, S. 13.

spricht eigenständige Erträge durch Einsatz der eigenen Arbeitskraft oder durch den Einsatz von eigenen Wirtschaftsgütern erzielt.¹⁶⁰ Bezieht man nun zunächst die zuvor dargestellte zivilrechtliche Grundkategorisierung der künstlichen Intelligenz und des dahinterstehenden Algorithmus als Rechtsobjekt in die steuerrechtliche Betrachtung mit ein, kann festgehalten werden, dass die künstliche Intelligenz mangels Möglichkeit zur Ausübung eines Herrschaftsrechtes über eigene Wirtschaftsgüter keine Erträge durch Einsatz dieser erzielen kann.

Eine eigenständige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit könnte daher allerhöchsten durch den Einsatz, der insoweit in dem Algorithmus beruhenden eigenen Arbeitskraft der künstlichen Intelligenz begründet werden, sofern man unterstellen würde, dass der Algorithmus eine eigene Form der Arbeitskraft darstellt. Da sich die Frage nach der Eigenschaft als Steuersubjekt jeweils vor dem Hintergrund der entsprechenden Steuerart und dem unter diesem zu beurteilenden Lebenssachverhalt bestimmt ist zunächst zu untersuchen, inwieweit im Bereich der indirekten Besteuerung die künstliche Intelligenz eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit widerspiegelt beziehungsweise im Bereich der direkten Steuern diese die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit selbst verkörpern kann.¹⁶¹

a. Steuerrechtliche Einordnung im Bereich der indirekten Steuern

Fraglich ist im Bereich der indirekten Steuern daher, wie die autonome Beteiligung eines Algorithmus am Waren- oder Dienstleistungsaustausch auf einer oder beiden Seiten zu qualifizieren ist. So werden bereits heute in unserer immer stärker digitalisierten Welt vielfach Probleme durch Einschaltung einer Maschine gelöst und durch Automatisierungsverfahren werden Leistungen ohne menschliche Kontrolle erbracht. Maßgeblich für den steuerlich zu beurteilendem Sachverhalt ist schlicht, dass der vereinbarte Leistungsaustausch tatsächlich durchgeführt wird. Dieses zeigt aber auch, dass gerade im Hinblick auf einen Waren- oder Dienstleistungsaustausch grundsätzlich unbeachtlich ist, ob der Algorithmus autonom agiert und der jeweilige andere Part des Leistungsaustausches im Sinne des Turing-Testes sich nicht sicher ist, ob er mit einem Menschen interagiert. Denn hierauf wird es im Zweifeln nicht ankommen. Daher liegt der Schluss

160 Seer in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 6 Rn. 30.

161 Seer in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 6 Rn. 31.

nahe, dass eine im Leistungsaustausch autonome Entscheidung treffende künstliche Intelligenz grundsätzlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des zu beurteilenden Sachverhalts widerspiegeln kann, sodass zumindest für den Bereich der indirekten Steuern partiell der künstlichen Intelligenz die Eigenschaft als Steuersubjekt zugesprochen werden könnte.

Mit der Einstufung als Steuersubjekt geht jedoch gleichzeitig auch die Steuerschuldnerschaft einher, sofern das jeweilige Besteuerungsobjekt im Bereich der indirekten Besteuerung auch der künstlichen Intelligenz zugerechnet werden kann.¹⁶² Bezieht man nun erneut die zivilrechtliche Einordnung als Rechtsobjekt mit ein, so ergibt sich das Problem, dass die künstliche Intelligenz selbst nicht über die monetären Mittel, zur Erfüllung der aus der Steuerschuldnerschaft resultierenden Verpflichtungen, verfügen kann. Insoweit würden auch die zivilrechtlichen Ansätze zur Zuweisung einer teilweisen Rechtsfähigkeit der künstlichen Intelligenz nicht zur Problemlösung beitragen, als dass in diesem Bereich neben den haftungsrechtlichen Fragestellungen, lediglich die Probleme zur Zurechnung von, durch die künstliche Intelligenz abgegebenen, Willenserklärungen betrachtet werden.¹⁶³ Diese Gedanken der Zurechnung der abgegebenen Willenserklärung lassen sich hingegen für das vorliegende Problem fruchtbar machen. Denn selbst wenn die künstliche Intelligenz autonome Entscheidungen trifft und aufgrund dieser ein eigenständiger Waren- oder Dienstleistungsaustausch erfolgt, so lässt sich dennoch feststellen, dass die künstliche Intelligenz aus wirtschaftlicher Sicht nicht eigenständig, sondern im Leistungsaustausch als Vertreter des Unternehmens beziehungsweise der Person, welche/s hinter dem Algorithmus steht, agiert. Insoweit wird auch keine eigenständige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der künstlichen Intelligenz durch deren autonome Interaktion widerspiegelt. Vielmehr verschafft die künstliche Intelligenz dem vertretenen Unternehmen/der vertretenen Person eine Steigerung an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, welche im Rahmen der indirekten Besteuerung abgegriffen werden kann. Insgesamt wird die künstliche Intelligenz mithin nicht selbst zum Steuersubjekt im Bereich der indirekten Steuern, sondern agiert lediglich stellvertretend für das Unternehmen beziehungsweise die Person, welche hinter dem Algorithmus stehen.

Da die künstliche Intelligenz mithin im Bereich der indirekten Besteuerung nicht zum Steuersubjekt wird, ist eine Anpassung dieses Bereichs des

162 Seer in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 6 Rn. 19.

163 Schirmer, *JZ* 2019, 711 (716).

Steuerrechts im Hinblick auf den vermehrten Einsatz von künstlicher Intelligenz im allgemeinen Wirtschaftsleben daher so lange nicht notwendig, wie eine Zurechnung des Steuerobjekts zum Unternehmen oder zur Person möglich ist. Ein Reformbedarf ergibt sich insoweit, Stand heute, nicht.

b. Steuerrechtliche Einordnung im Bereich der direkten Steuern

Auf den ersten Blick problematischer erscheint dagegen die Einbeziehung der künstlichen Intelligenz in den Bereich der direkten Steuern, als dass in diesem Zusammenhang zu fragen ist, ob die künstliche Intelligenz eigenständig eine Form der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verkörpern kann.¹⁶⁴ Insoweit geht es nicht um die Frage der Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aufgrund eines äußeren Vorgangs, sondern vielmehr um die Frage der Entstehung einer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aus der künstlichen Intelligenz selbst.

Zur Verdeutlichung des Problems lässt sich folgendes Beispiel anbringen. Wurden bisher im Rahmen des Produktionsvorgangs von Waren menschliche Arbeitskräfte benötigt, die zumindest die zur Fertigung benötigten Maschinen bedient haben, so kann durch den Einsatz von künstlicher Intelligenz auf diese menschlichen Arbeitskräfte verzichtet werden. Der Einsatz der Arbeitskraft verkörperte die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des jeweiligen in der Produktion eingesetzten Menschen und wurde entsprechend durch einen Arbeitslohn vergütet. An diese Vergütung knüpft sodann die direkte Besteuerung an. Wird die menschliche Arbeitskraft nun jedoch durch eine Form der künstlichen Intelligenz ersetzt, so wird grundsätzlich die gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erbracht, jedoch wird diese nicht mehr entsprechend vergütet, sodass auch der Anknüpfungspunkt für die direkte Besteuerung zunächst entfällt.

Es stellt sich daher die Frage, ob die künstliche Intelligenz, wenn sie die aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten gleiche Tätigkeit ausübt, entsprechend gleich behandelt werden muss und somit als Steuersubjekt im Bereich der direkten Steuern anzusehen wäre. Diese Vermutung wäre gerade auch unter dem Aspekt der Sicherung des Steueraufkommens nur stringent, als dass durch den Wegfall der menschlichen Arbeitskraft und deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eine Minderung des Steuereinkommens eintreten würde.

164 Seer in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 6 Rn. 31.

Eine solche Betrachtung ist allerdings zu eng. Zwar bedingt der Einsatz der künstlichen Intelligenz als Ersatz für die menschliche Arbeitskraft ein eigenständiges wirtschaftlich messbares Leistungsergebnis, welches auch durch die künstliche Intelligenz selbst verkörpert wird und somit als Anknüpfungspunkt einer direkten Besteuerung geeignet wäre. Allerdings spiegelt sich diese wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die ersparten Aufwendungen für die menschliche Arbeitskraft auf Ebene des Unternehmens oder der Person, welche/s den Algorithmus zur Erledigung der Aufgabe einsetzt wider. Insoweit bedarf es zur Abbildung der Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bereits nicht der Konstruktion der Zurechnung einer Handlung der künstlichen Intelligenz, wie im Bereich der indirekten Besteuerung, als dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sich direkt bei dem die künstliche Intelligenz einsetzenden Steuersubjekt selbst niederschlägt. Entsprechend verkörpert nicht die künstliche Intelligenz selbst die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, sondern das hinter dem Einsatz des Algorithmus stehende Unternehmen beziehungsweise die dahinterstehende Person. Die künstliche Intelligenz wird mithin auch im Bereich der direkten Besteuerung nicht zum Steuersubjekt.

Eine solche Einordnung würde auch den hinter dem Zweck der Staatsfinanzierung stehenden Zweck der Steuern konterkarieren. So dienen die zu Zwecken der Staatsfinanzierung erhobenen Steuern dazu, dass der Staat seine Funktion der Förderung der Lebensverhältnisse im Staatsgebiet sicherstellen kann. Hierzu gehört die Unterhaltung der Infrastruktur und öffentlichen Einrichtungen, als auch die Sicherung des allgemeinen Wohlstandes. Durch die künstliche Intelligenz selbst, egal wie menschenähnlich diese ist oder wird, erfolgt aber gerade keine Benutzung öffentlicher Einrichtungen. Auch trifft den Staat keine Verantwortung den Wohlstand von solchen Algorithmen oder den mit ihnen ausgestatteten Maschinen zu sichern. Dementsprechend wäre es auch aus diesem Grund verfehlt darüber nachzudenken, ob die künstliche Intelligenz als Steuersubjekt im Bereich der direkten Besteuerung angesehen werden muss.

2. Ergebnis der steuerrechtlichen Einordnung

Zusammenfassend lässt sich daher feststellen, dass selbst wenn man der künstlichen Intelligenz eine eigene Form an Arbeitskraft zugestehen und damit auch eine eigene Form der Leistungsfähigkeit annehmen würde, die künstliche Intelligenz dennoch sowohl im Bereich der indirekten als auch der direkten Steuern nicht als Steuersubjekt zu betrachten ist.

Zwar ist die künstliche Intelligenz selbst nicht Steuersubjekt, allerdings ergeben sich aus dem Einsatz der künstlichen Intelligenz im Bereich der direkten Steuern für die Ermittlung des Steuerobjekts, nämlich dem Einkommen des die künstliche Intelligenz einsetzenden Steuersubjekts verschiedene Fragestellungen, die weiter zu beleuchten sein werden. So stellt sich insbesondere die bereits im Rahmen der Darstellung des Untersuchungsmodells aufgeworfene Frage, wo die durch den Einsatz von künstlicher Intelligenz erzielte Wertschöpfung zu allokalieren ist und wie diese bei multinational agierenden Unternehmen zu verteilen ist. Diese Fragen sind Kern der Reformüberlegungen auf Ebene der EU/OECD, welche in Kapitel 3 weiter beleuchtet werden. Bevor sich jedoch der Frage der Reformüberlegungen zugewendet werden kann, gilt es sich zunächst vorgelagert mit der Frage zu beschäftigen, unter welchen Voraussetzungen ein Staat überhaupt einen Anspruch auf die durch den Algorithmus erzielte Wertschöpfung erheben kann. Voraussetzung hierfür ist, dass dem Staat ein entsprechendes Besteuerungsrecht zusteht (sogleich in Kapitel 2 Teil B). Steht einem Staat ein solches Besteuerungsrecht dem Grunde nach zu, gilt es sich neben den Fragen der durch die künstliche Intelligenz erzielten Wertschöpfung und deren Allokation auch den steuerlichen Folgen der durch den Einsatz künstlicher Intelligenz im Unternehmen entstehenden Aufwendungen zu widmen (anschließenden in Kapitel 2 Teil C).

B. Bestehendes Besteuerungskonzept

Die einzelstaatlichen Besteuerungsrechte stehen gerade auch bei multinational agierenden Unternehmen, in Ermangelung eines Weltsteuerrechts, in einem stetigen Konkurrenzverhältnis zueinander. Zwischen den jeweiligen Staaten drohte in den letzten Jahren ein Steuerwettbewerb hin zu immer geringeren Steuerbelastungen von Unternehmen.¹⁶⁵ Die Unternehmen, und gerade diejenigen der Digitalwirtschaft, die ihre Leistung grundsätzlich global erbringen können, sehen sich daher zunehmender Besteuerungsinteressen der Marktstaaten, in denen die Unternehmen ihre Leistung anbieten, ausgesetzt.

Damit die Staaten jedoch ein tatsächliches Besteuerungsrecht ausüben und durchsetzen können, bedürfen diese, gerade auch im internationa-

165 Kirchhof in: FS Lehner, S. 11; Schön, IStR 2022, 181 (182).

len Kontext, einer völkerrechtlichen Rechtfertigung. Grundsätzlich sind die jeweiligen Einzelstaaten im Rahmen ihrer territorialen Souveränität berechtigt staatliche Funktionen, so auch den Steuerzugriff, auszuüben.¹⁶⁶ Gleichzeitig werden andere Staaten durch das Prinzip der territorialen Souveränität von der Ausübung staatlicher Funktionen auf fremdem Staatsgebiet ausgeschlossen. Mithin kann ein Staat seine eigenen Befugnisse zur Besteuerung eines Sachverhaltes nach Völkergewohnheitsrecht nur insoweit ausüben, wie ein Anknüpfungspunkt zur Legitimation besteht.¹⁶⁷ Dieser Anknüpfungspunkt wird in der Regel durch das Territorialitätsprinzip und dem damit im Zusammenhang stehenden Wirkungsprinzip hergestellt.¹⁶⁸ Nach dem Territorialitätsprinzip können staatliche Funktionen in Bezug auf einen Sachverhalt ausgeübt werden, wenn sich dieser ganz oder teilweise auf dem eigenen Hoheitsgebiet vollzieht, respektive Sachen oder Rechte betroffen sind, die auf dem Hoheitsgebiet belegen sind.¹⁶⁹ Das Wirkungsprinzip erweitert das Territorialitätsprinzip seit dem *Lotus-Fall*¹⁷⁰ dahingehend, dass dem Staat auch eine Regelungsbefugnis für Sachverhalte zugestanden wird, die sich lediglich auf das Staatsgebiet als solches auswirken. Diese völkergewohnheitsrechtlich anerkannte weite Ausprägung des Territorialitätsprinzips erfährt indes in seiner heutigen Anwendung Einschränkungstendenzen, wonach die territoriale Zulässigkeit von Regelungen dahingehend begrenzt wird, dass eine Ausländererstreckung nur noch dann zulässig ist, wenn diese eine direkte, vorhersehbare und spürbare Inlandsauswirkung hat.¹⁷¹

Für den Steuerzugriff folgt aus diesen völkerrechtlichen Grundüberlegungen, dass eine Besteuerung völkerrechtlich unter Beachtung der territorialen Souveränität der Einzelstaaten und nach Maßgabe des Territorialitätsprinzips zur Legitimation des Steuerzugriffs insoweit nur dann erfolgen kann, wenn ein maßgebender Inlandsbezug, der sog. „genuine link“¹⁷² des

166 Vgl. zum Begriff der territorialen Souveränität *Herdegen* Völkerrecht, § 23; *Vitzthum/Proelß* Völkerrecht, 5. Abschnitt Rn. 2ff.

167 *Herdegen*, Völkerrecht, § 26 Rn. 1; BVerfG v. 30.01.2008 – 2 BvR 793/07, BVerfGE 13, 246.

168 *Lehner* in: *Vogel/Lehner* DBA, Grundlagen Rn. 11; *Herdegen*, Völkerrecht, § 26 Rn. 4.

169 *Herdegen*, Völkerrecht, § 26 Rn. 4; *Lehner* in: FS Wassermeyer, S. 241.

170 StIGH v. 07.09.1927 – The Case of the S.S. Lotus [France v. Turkey], PCIJ Reports Ser. A, No. 10

171 *v. Arnould* Völkerrecht, § 4 Rn. 348; *Herdegen*, Völkerrecht, § 26 Rn. 5.

172 Vgl. statt vieler *Lehner* in: *Vogel/Lehner*, DBA, Grundlagen Rn. 11.

Sachverhaltes vorhanden ist.¹⁷³ Besteht ein territorialer Anknüpfungspunkt (formelle Territorialität) können auch ausländische Sachverhaltselemente der inländischen Besteuerung unterworfen werden, da aus dem völkerrechtlichen Souveränitätsprinzip keine materielle Territorialität folgt.¹⁷⁴ Die hieraus resultierende Folge ist, dass bei Vorliegen der formellen Territorialität ein völkerrechtlicher Überschneidungsbereich in der Besteuerung von Einkünften existieren kann, da insoweit kein völkerrechtliches Verbot einer Doppelbesteuerung besteht.¹⁷⁵

Rechtspolitisch lässt sich der Steuerzugriff auf im Inland verwirklichte Sachverhalte zudem über die Inanspruchnahme der staatlichen Gesamtleistung begründen.¹⁷⁶ Unter Berücksichtigung der völkerrechtlichen Courtoisie ist die Konkretisierung und Ausgestaltung des Besteuerungsanspruchs sowie insbesondere die Aufteilung der Besteuerungsrechte nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und dem Maß der Leistungsfähigkeit auszugestalten.¹⁷⁷ Um diese rechtspolitischen Ziele rechtsverbindlich festzuhalten, regelt das internationale Steuerrecht die sich aus dem Völkerrecht abgeleiteten Kollisionsregeln jeweils in bi- oder multilateralen Verträgen,¹⁷⁸ den Doppelbesteuerungsabkommen.

I. Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs im Bereich der indirekten Steuern

Die indirekten Steuern und insbesondere die Umsatzsteuer rechtfertigt sich ausschließlich über das enge Territorialitätsprinzip, welches steuerspezifiziert auch als Ursprungsland- oder Bestimmungslandprinzip betitelt wird.¹⁷⁹ Im Rahmen der indirekten Steuern hat sich mittlerweile das Bestimmungslandprinzip zur Rechtfertigung des Steuerzugriffs durchge-

173 v.Arnould Völkerrecht, § 4 Rn. 348; Kokott, IStR 2019, 123 (126); Lampert in: Mössner u.a. Internationales Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 2.3; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, S. 60 Rn. 142; Rudolf in: FS Bärmann, S. 777.

174 Lehner in: FS Wassermeyer, S. 241 (244); Seer in: Tipke/Lang Steuerrecht, § 1 Rn. 84.

175 Lehner in: FS Wassermeyer, S. 241 (245)

176 Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 75, 196.

177 Lampert in: Mössner u.a. Internationales Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 2.3 & 2.5; Seer in: Tipke/Lang Steuerrecht, § 1 Rn. 84; Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 75.

178 v.Arnould, Völkerrecht, § 4 Rn. 349.

179 Englisch, DStJG 32, S. 167.

setzt,¹⁸⁰ da die Besteuerung am Ort des tatsächlichen Verbrauchs erfolgen soll und nur dann eine Besteuerung erfolgt, wenn dieser Ort tatsächlich auf dem jeweiligen Staatsgebiet belegen ist.¹⁸¹ Es kommt mithin nur auf die Verortung des Steuerobjektes an, welche hilfsweise über die personelle Anknüpfung der Ansässigkeit des Leistungserbringers oder -empfängers erfolgt.¹⁸²

So wird der völkerrechtlichen Courtoisie im Bereich der indirekten Steuern dadurch Rechnung getragen, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten bestimmte Steuerbefreiungen oder Steuervergütungsverfahren Anwendung finden, damit eine Kollisionsfreiheit hergestellt und der Besteuerungsanspruch ausschließlich auf das eigene Staatsgebiet beschränkt bleibt.¹⁸³

II. Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs im Bereich der direkten Steuern

Im Bereich der direkten Steuern erfährt der nationale Besteuerungszugriff insbesondere durch die in § 1 EStG und §§ 1, 2 KStG niedergelegten Grundsätze zur unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht seine Rechtfertigung.¹⁸⁴ Die hierin niedergelegten Kriterien stellen den notwendigen „genuine link“ zum Hoheitsgebiet dar und legitimieren den Steuerzugriff nach dem Territorialitätsprinzip.¹⁸⁵ Nicht nur erfährt die nationale Ansässigkeitssteuer hierüber ihre Rechtfertigung, sondern vielmehr auch eine auf ausländische Unternehmer abzielende Quellensteuer für sämtliche Einkünfte, die durch im Inland ausgeübte Aktivitäten erzielt werden.¹⁸⁶ Dabei begründet sich insbesondere der Besteuerungszugriff der beschränkten Steuer-

180 *Englisch*, DStJG 32, S. 167; *OECD(2005)*, The Application of Consumption Taxes to the International Trade in Services and Intangibles – Progress Report an Draft Principles, S. 6 Tz. 19.

181 Vgl. insbesondere in Bezug auf die Umsatzsteuer die Anforderung des Inlandsbezuges im Normtext des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und die Vorschriften über die Ortsbestimmung nach dem Ort der tatsächlichen Leistungserbringung in den § 3ff. UStG; auf unionaler Rechtsetzungsebene in Art. 2 lit. a und c, 31ff. MwStSystRL.

182 *Englisch*, DStJG 32, S. 167.

183 *Englisch*, DStJG 32, S. 167; *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 1 Rn. 86.

184 *Lampert* in: *Gosch* KStG, § 1 Rn. 7; *Lehner/Waldhoff* in: *KSM*, § 1 Rn. A9; *Seer* in: *Tipke/Lang* Steuerrecht, § 1 Rn. 88.

185 *Lehner* in: *FS Wassermeyer*, S. 241 (245).

186 *Lehner* in: *FS Wassermeyer*, S. 241 (247f.); *Valta*, Das internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 196ff.

pflicht auch nutzungsorientiert, indem stark rechtspolitisch indiziert, auf die Nutzung staatlicher Infrastruktur zur Begründung des Besteuerungsanspruchs abgestellt wird.¹⁸⁷

Im Rahmen des internationalen direkten Steuerrechts richtet sich die Rechtfertigungsmöglichkeit des Besteuerungszugriffs unter Beachtung der vorstehenden Ausführungen im Konkreten nach der jeweiligen Einkunftsart.¹⁸⁸ Bezogen auf die den Reformüberlegungen zugrundeliegenden Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit erfolgt die Rechtfertigung und die Verteilung des Steueraufkommens, international einheitlich, über das Betriebsstättenprinzip.¹⁸⁹ Durch die feste Verortung der betrieblichen Aktivität auf dem jeweiligen Staatsgebiet wird der geforderte „genuine link“ der formellen Völkerrechtsterritorialität hergestellt. Dieses zur Zeit der Industrialisierung entwickelte Prinzip¹⁹⁰ orientiert sich naturgemäß noch an den traditionellen Geschäftsmodellen und stellt entsprechend auf eine relevante physische Präsenz, im Sinne einer Belegenheit im Hoheitsgebiet des entsprechenden Staats, ab. Insoweit ist dieses Prinzip nur schwer mit modernen Geschäftsmodellen der Digitalwirtschaft, welche, wie aufgezeigt worden ist, auch ohne eine physische Präsenz maßgeblich in Marktstaaten eindringen können, in Einklang zu bringen.¹⁹¹ So käme die Begründung einer physischen Präsenz im Marktstaat nur dann in Betracht, wenn Unter-

187 *Gosch* in: *Kirchhof/Seer* EStG, § 1 Rn. 1a; *Lampert* in: *Mössner* u.a. Internationales Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 2.3; v. *Schanz*, Finanzarchiv 1982, 1 (8 f.); *Vogel*, Der Staat, 1986, S. 481, 516; *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 196ff.; vgl. zur Ausgestaltung des Nutzenprinzips im internationalen Steuerrecht *van Lück*, Steuerrecht und Digital Economy, S. 218 ff; *Singh*, Exploring the Nexus Doctrine in International Tax Law, S. 35 ff. und zum Verhältnis des Nutzenprinzips zur Wertschöpfung von Unternehmen *Schön*, EATLP 19, S. 158 ff.

188 *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 48.

189 *Lampert* in: *Mössner* u.a., Internationales Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 2.100; *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 382 ff.

190 Vgl. zur Entwicklung des Betriebsstättenbegriffs auf nationaler Ebene *Musil* in: H/H/Sp AO, § 12 Rn. 1ff; *Valta/Lemm* in: K/S/M, EStG, § 49 Rn. D60ff. und auf internationaler Ebene *OECD(2015)*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report, S. 24ff.; *OECD(2018)* Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 167f.

191 *Pross/Radmanesh*, Der Aktionsplan der OECD/G20 zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Rn. 2; *Olbert/Spengel*, ZWE Discussion Paper No.19-010, S. 11; EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 146 final, S. 5; EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, S. 2.

nehmen der reinen Digitalwirtschaft dort eine Zweigniederlassung begründen oder einen Server unterhalten.¹⁹² Beide Möglichkeiten liegen jedoch in der Dispositionsfreiheit des Unternehmens, sodass diese entsprechend auch über den Umstand der Begründung eines steuerlichen Nexus im Marktstaat eigenständig disponieren können und im Rahmen einer internationalen Steuerpolitik ein möglichst günstiges Ergebnis durch entsprechende Verlagerung erzielen können. Entsprechend erklärt sich auch der im Rahmen der noch zu untersuchenden Lösungsvorschläge beinhaltete Gedanke der Erweiterung der Betriebsstättenatbestände um einen speziell auf die Digitalwirtschaft zugeschnittenen Tatbestand. Bevor sich jedoch eingehend diesem neu einzuführenden Tatbestand zugewendet werden kann, gilt es zunächst, das bisher bestehende Betriebsstättenprinzip mitsamt seinen Implikationen auf das internationale Steuerrecht darzustellen, um die wesentlichen Aspekte für die nachfolgende Untersuchung gewinnen zu können.

1. Betriebsstättenprinzip

Wie soeben angesprochen setzen sowohl die nationalen als auch internationalen Regelungen einen steuerlichen Anknüpfungspunkt zur Begründung der Steuerpflicht, den sogenannten Nexus, voraus. Dieser wird im Rahmen der bestehenden Regelungen für Unternehmensgewinne international einheitlich durch eine physische Präsenz im jeweiligen Staat, der Betriebsstätte, vermittelt.¹⁹³ So schreibt der für die Begründung einer inländischen Steuerpflicht von Gewinnen eines nicht im Inland ansässigen Unternehmens maßgebende § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG vor, dass dieses eine Betriebsstätte im Inland unterhalten muss, um unter das deutsche (beschränkte) Besteuerungsrecht zu fallen. Auch auf internationaler Ebene findet sich im Rahmen der Verteilung der Besteuerungsrechte von Unternehmensgewinnen die Auswirkung des Betriebsstättenprinzips in den Regelungen des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA wieder.¹⁹⁴ So bestimmt Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-

192 *Rehfeld* in: G/K/G/K, OECD-MA, Art. 5 Rn. 97ff.; *Kirchhof*, BB 2020, 2775; *Pinkernell*, Ubg 2012, 332 (337); *Kahle/Ziegler*, DStZ 2009, 834 (840f.); *Görl/Gradl* in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 5 Rn. 54; zu den Voraussetzungen einer Serverbetriebsstätte *Becker/van der Ham/Mühlhausen*, IStR 2019, 524 (529f.).

193 Vgl. *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 382.

194 *Van der Ham* in: G/K/G/K, OECD-MA, Art. 7 Rn. 10ff.; *Ditz/Pinkernell*, ISR 2019, 377 (379); *Gosch*, ISR 2018, 404 (405f.); *Andresen* in: *W/A/D*, Betriebsstätten Handbuch, Kapitel 5 Rn. 5.

MA, dass das Besteuerungsrecht für gewerbliche Einkünfte grundsätzlich nur dem Ansässigkeitsstaat zusteht, es sei denn, das Unternehmen unterhält im Tätigkeitsstaat eine physische Präsenz in Form der Betriebsstätte.¹⁹⁵

Neben der Begründung des Besteuerungsrechtes, als maßgeblicher Nexus, nimmt die Betriebsstätte auch im Rahmen der Verteilung des Steueraufkommens zwischen den jeweiligen Staaten eine prominente Stellung ein, als dass sie national gemäß § 1 Abs. 5 S. 1, Abs. 6 AStG i.V.m. den Grundsätzen der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) und international gemäß Art. 7 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 OECD-MA maßgebliches Zurechnungsobjekt der unternehmerischen Gewinne zum jeweiligen Tätigkeitsstaat ist.¹⁹⁶ Zudem wird über den Fremdvergleichsgrundsatz bzw. auf internationaler Ebene dem arm's-length-principle und der Fiktion der Betriebsstätte als unabhängiges Unternehmen gleichzeitig auch die Quellenbesteuerung im jeweiligen Tätigkeitsstaat begrenzt.¹⁹⁷

a. Voraussetzung des nationalen Betriebsstättenbegriffs

Der nationale Betriebsstättenbegriff wird in § 12 S. 1 AO als jede feste Geschäftseinrichtung, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient, definiert. Als Geschäftseinrichtung wird dabei jeder körperliche Gegenstand beziehungsweise eine Zusammenfassung körperlicher Gegenstände definiert, welche/r geeignet ist/sind, eine Grundlage der Unternehmenstätigkeit zu sein.¹⁹⁸

Damit diese Geschäftseinrichtung auch als fest angesehen werden kann, müssen drei verschiedene Kriterien erfüllt sein. Die ersten beiden richten sich zunächst nach der Beschaffenheit der Geschäftseinrichtung als solches, als dass sowohl eine örtliche als auch zeitliche Verfestigung der Betriebsstätte vorliegen muss. Örtlich bedeutet in diesem Kontext, dass eine gewisse

195 Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA(2017): „Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.“

196 *Girlich/Müller*, ISR 2015, 169 (170); *van der Ham* in: G/K/G/K, OECD-MA, Art. 7 Rn. 41.

197 *Musil* in: H/H/Sp, AO, § 12 Rn. 6b; *Singh*, Exploring the Nexus Doctrine in International Tax Law, S. 59, 102 ff.

198 *Drüen* in: *Tipke/Kruse* AO § 12 Rn. 4; *Musil* in: H/H/Sp AO § 12 Rn. 8 m.w.N. zur Rspr.

Verbindung mit der Erdoberfläche gegeben sein muss, welche aber bereits dann ausreichend vorhanden ist, wenn eine Lokalisierung der Betriebsstätte ermöglicht wird, diese also ortsbezogen ist.¹⁹⁹ Das zeitliche Kriterium als solches kann hingegen nicht so einfach gefasst werden, da festzustellen ist, ob die Geschäftseinrichtung mit einer gewissen Nachhaltigkeit betrieben wird.²⁰⁰ Als solche ist eine wiederholte Nutzung der Geschäftseinrichtung in regelmäßigen Abständen über einen längeren Zeitraum anzusehen. Gesetzlich typisiert findet sich in § 12 S. 2 Nr. 8 AO für Bau- und Montagebetriebsstätten eine Mindestdauer von sechs Monaten. Zwar wird hierdurch ein Anhaltspunkt gegeben, aus den exemplarisch aufgezählten Mustern kann hingegen nicht auf eine generelle Regelung geschlossen werden.²⁰¹ Vielmehr muss unter Berücksichtigung der Funktion der Betriebsstätte als Anknüpfungspunkt für die beschränkte Steuerpflicht sowohl dieses Merkmal als auch das der örtlichen Festigkeit jeweils unter dem Zweck der Steuererhebung bei beschränkt Steuerpflichtigen als „Gegenleistung für die Benutzung der inländischen Infrastruktur“ ausgelegt werden. Dementsprechend ist einzelfallbezogen die jeweilige Intensität der Nutzung der inländischen Geschäftseinrichtung zu überprüfen.²⁰² Als drittes Kriterium muss zudem eine eigene Verfügungsmacht des Unternehmens über die inländische Betriebsstätte vorliegen, welche diesem nicht ohne sein Mitwirken wieder entzogen werden kann.²⁰³

Neben dem Zweck der Rechtfertigung des nationalen Steuerzugriffs und Festlegung der Intensitätsschwelle zum Steuerzugriff²⁰⁴ dienen die vorgenannten Kriterien, insbesondere das Kriterium der örtlichen und zeitlichen Festigkeit, darüber hinaus auch dem Zweck der Sicherstellung eines effektiven Steuervollzugs. Denn der Steuerzugriff endet jeweils an den territoria-

199 Roth in: H/H/R EStG, § 49 Rn. 196; Kahle/Ziegler, DStZ 2009, 834 (836); BFH v. 09.10.1974 – I R 128/73, BStBl. II 1975, 203; BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12.

200 BFH v. 28.08.1986 – V R 20/79, BStBl. II 1987, 162; BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; BFH v. 17.09.2003 – I R 12/02, BStBl. II 2004, 396.

201 Valta/Lemm in: K/S/M, EStG, § 49 Rn. D152; Musil in: H/H/Sp, AO, § 12 Rn. 15; Kahle/Ziegler, DStZ 2009, 833 (837).

202 Van der Ham in: G/K/G/K, OECD-MA, Art. 7 Rn. 19; Musil in: H/H/Sp, AO, § 12 Rn. 15; Gersch in: Klein, AO, § 12 Rn. 7; Lampert in: Mössner u.a., Internationales Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 109.

203 Gosch in: Kirchhof/Seer, § 49 Rn. 13; BFH v. 17.03.1982 – I R 189/79, BStBl. II 1982, 624; BFH v. 08.03.1988 – VIII R 270/81; BFH v. 03.02.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462.

204 Musil in: H/H/Sp, AO, § 12 Rn. 4.

len nationalen Grenzen, sodass eine tatsächliche Vollstreckung der im Inland entstehenden Steuerschuld nur möglich ist, wenn im Inland räumlich verortetes Vermögen vorhanden ist, in welches vollstreckt werden kann.²⁰⁵

Das weitere Merkmal der Betriebsstätte, nämlich das Dienen zu Unternehmenszwecken, ist als tatsächliches Tätigwerden am Belegenheitsort der Betriebsstätte zu verstehen.²⁰⁶ Auch hier wird erneut deutlich, dass der Hintergedanke zur Anknüpfung des Besteuerungsrechts auf die Nutzung der inländischen Infrastruktur ausgerichtet ist und nur dann, wenn eine ausreichende inländische Aktivität ausgeübt wird, mithin also eine mit einem Inländer vergleichbare Nutzung gegeben ist, ein Nexus begründet werden soll. Maßgebend zur Begründung der Betriebsstätte ist daher, dass die Unternehmenstätigkeit im Rahmen einer wertenden Betrachtung durch die Geschäftseinrichtung im Inland ausgeübt wird.²⁰⁷ Zu konstatieren ist jedoch, dass nach dem nationalen Verständnis ein Dienen auch dann vorliegen kann, wenn die Betriebsstätte nur Hilfstätigkeiten ausübt.²⁰⁸

Neben dem eigenständigen Begründen einer Betriebsstätte durch das Unternehmen im Marktstaat kann ein steuerlicher Nexus auch durch die wirtschaftlichen Aktivitäten einer anderen Person, dem Vertreter im Sinne des § 13 AO, begründet werden. Insoweit erhält der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO eine Erweiterung seiner Definition um einen personenbezogenen Tatbestand.²⁰⁹ Maßgebliches Kriterium, zur Begründung einer sog. Vertreterbetriebsstätte ist die nachhaltige Erbringung einer weisungsgebundenen Geschäftsbesorgung.²¹⁰ Als Geschäftsbesorgung ist jede wirtschaftliche Tätigkeit, sei sie rechtsgeschäftlicher oder auch tatsächlicher Art und Weise, zu qualifizieren.²¹¹ Eine solche Tätigkeit kann jedoch nur dann als

205 vgl. *Hendricks*, IStR 2009, 846 (847); *Söhn* in: H/H/Sp, AO, § 117 Rn. 3.

206 BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12 *Valta/Lemm* in: K/S/M, EStG § 49 Rn. DI66; *Gersch* in: *Klein*, AO, § 12 Rn. 7; *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 12 Rn. 18; *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 12 Rn. 19.

207 *Heinsen* in: *Gosch*, AO, § 12 Rn. 18.1; *Puls* in: W/A/D, Betriebsstätten-Handbuch, Kapitel 2 Rn. 89ff.

208 *Achsniich* in: BeckOK AO, § 12 Rn. 82; *Musil* in: H/H/Sp, AO § 12 Rn. 22; *Gersch* in: *Klein*, AO, § 12 Rn. 6; *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 12 Rn. 19; BFH v. 08.12.1971 – I R 3/69, BStBl. II 1972, 289

209 *Lampert* in: *Mössner* u.a., Internationales Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 156; *Wassermeyer/Kaeser* in: *Wassermeyer*, Art. 5 MA Rn. 193.

210 *Musil* in: H/H/Sp, AO, § 13 Rn. 6; *Lampert* in: *Mössner* u.a., Internationales Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 162; *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 12 Rn. 3f.

211 *Kister* in: BeckOK AO, § 13 Rn. 14; *Heinsen* in: *Gosch*, AO, § 13 Rn. 5; *Musil* in: H/H/Sp, AO, § 13 Rn. 7.

Vertretungshandeln eine Betriebsstätte begründen, wenn der Wille des Unternehmens maßgeblich für die Handlung gewesen ist,²¹² die Handlung daher den Unternehmenszweck fördert und im Interesse des jeweiligen Unternehmens erfolgt.²¹³

b. Voraussetzungen des internationalen Betriebsstättenbegriffs

International finden sich diverse Definitionen zum Betriebsstättenbegriff in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen. Als Vorlage für diese gilt allerdings das von der OECD entwickelte und im Jahr 2017 überarbeitet OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Vermögen. Nach eigenen Aussagen bildet dieses Musterabkommen die Basis für mehr als „3000 zwischenstaatliche Doppelbesteuerungsabkommen“²¹⁴ und kann daher als Ausgangspunkt für den internationalen Betriebsstättenbegriff verstanden werden.²¹⁵

Eine allgemeine Definition der Betriebsstätte findet sich, ähnlich zu derjenigen in § 12 AO, in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA wieder, wenngleich die abkommensrechtliche Bestimmung im Ergebnis enger gefasst ist als die nationale.²¹⁶ Hiernach ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.²¹⁷ Wesentliche Kriterien für die Annahme einer Betriebsstätte unter diesem Begriff sind eine gewisse Festigkeit der Betriebsstätte, in Form einer örtlichen Lokalisierung,²¹⁸ und die Ausübung einer tatsächlichen Unternehmenstätigkeit innerhalb dieser.²¹⁹ Zudem gilt es auch ein

212 BFH v. 12.04.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1978, 494; BFH v. 23.10.2018 – I R 54/16, BStBl. II 2019, 365; Koenig in: Koenig, AO, § 13 Rn. 6; Drüen in: Tipke/Kruse, AO, § 13 Rn. 5.

213 Heinsen in: Gosch, AO, § 13 Rn. 6.1; Koenig in: Koenig, AO, § 13 Rn. 4.

214 So die Einleitung zur OECD Model Tax Convention 2017 auf der deutschsprachigen Website der OECD: <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommenzurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

215 Vgl. zur Bedeutung des Musterabkommens in der Praxis Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 375 ff.

216 Rehfeld in: G/K/G/K, OECD-MA, Art. 5 Rn. 46; Drüen in: Tipke/Kruse, AO, § 12 Rn. 41; Görl in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rn. 2.

217 Vgl. Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA(2017): „[...] means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.“

218 OECD(2017), OECD Commentary, Art. 5 Rn. 21

219 OECD(2017), OECD Commentary, Art. 5 Rn. 6.

zeitliches Kriterium zu berücksichtigen, wonach die Tätigkeit am jeweiligen Ort nicht nur von vorübergehender Dauer sein darf, wobei auf die Umstände im Einzelfall abzustellen ist.²²⁰ Vergleicht man nun diese Kriterien mit denjenigen des nationalen Betriebsstättenbegriffs, so ist festzustellen, dass diese überwiegend deckungsgleich sind, sodass an dieser Stelle auf die vorherige Darstellung verwiesen werden kann.²²¹ Auf einen wesentlichen Unterschied sei jedoch hingewiesen. Wo zur Begründung einer Betriebsstätte für Bau- und Montageaktivitäten nach nationalem Verständnis ein Zeitraum von mehr als sechs Monaten ausreichend ist, wird international, entsprechend Art. 5 Abs. 2 lit. f, Abs. 3 OECD-MA 2017, ein Zeitraum von zwölf Monaten gefordert. Auch wenn diese Zeitspanne erneut keinen generellen Regelungsinhalt aufweist,²²² sondern ausschließlich in Bezug zu Bau- und Montagestätten steht, ergibt sich hieraus dennoch, dass auf internationaler Ebene zumindest in Bezug auf die Bau- und Montagebetriebsstätten ein eher längerfristiges Verständnis zugrunde gelegt werden soll. Insbesondere kann grundsätzlich bei einer Tätigkeit von weniger als sechs Monaten wohl noch nicht von einer nachhaltigen Tätigkeit gesprochen werden.²²³ Allerdings lassen sich auch verschiedene Auflösungsaspekte der Anforderung an die zeitliche Dimension feststellen, welche insbesondere durch das „Painter-Example“²²⁴ verdeutlicht werden. Dieses darf jedoch nicht dazu führen, dass insgesamt auch kurzfristige Tätigkeiten ohne eine hinreichende Betätigung im Marktstaat unter die Betriebsstättendefinition subsumiert werden können.²²⁵ Eine weitere wesentliche Abweichung zum nationalen Betriebsstättenverständnis enthält darüber hinaus Art. 5 Abs. 4 OECD-MA, worüber die im Negativkatalog explizit, allerdings nicht abschließend,²²⁶ aufgezählten Hilfstätigkeiten nicht zu der Begründung einer Betriebsstätte im Marktstaat geeignet sind. Hierunter fallen insbesondere Tätigkeiten, die sich mit der Lagerhaltung sowie Auslieferung von Gütern und Waren beschäftigten als auch mit diesen Aktivitäten in Zusammenhang stehende Tätigkeiten und sämtliche nur im Zusammenhang mit weiteren

220 OECD(2017), OECD Commentary, Art. 5 Rn. 28.

221 Vgl. Kapitel 2 B.II.1.a.

222 Wassermeyer/Kaesler in: Wassermeyer, DBA, Art. 5 MA Rn. 37a.

223 OECD(2017), OECD Commentary, Art. 5 Rn. 28; Wassermeyer/Kaesler in: Wassermeyer, DBA, Art. 5 MA Rn. 37a.

224 OECD(2017), OECD Commentary, Art. 5 Rn. 17, 24.

225 Esterer in: FS Wassermeyer, S. 139 Rn. 7; Görl in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rn. 35.

226 Wassermeyer/Kaesler in: Wassermeyer, DBA, Art. 5 MA Rn. 153

eigenständigen Tätigkeiten zum Wertschöpfungsprozess des Unternehmens beitragenden Tätigkeiten.

Neben diesen objektiven Kriterien findet sich in Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA mit dem im Rahmen der Überarbeitung des OECD-MA 2017 deutlich erweiterten Vertreterbetriebsstättentatbestand auch ein persönlicher Tatbestand zur Anknüpfung des Besteuerungsrechtes im Tätigkeitsstaat wieder.²²⁷ Zu beachten ist, dass im Gegensatz zur überwiegend einheitlichen Betriebsstättendefinition im nationalen und internationalen Recht im Rahmen der Vertreterbetriebsstätte teilweise gravierende Unterschiede zwischen den Definitionen bestehen.²²⁸ Durch den Wegfall der Anforderung an eine tatsächliche Abschlussvollmacht²²⁹ und der damit einhergehenden Öffnung des Vertreterbegriffs hin zu einer wirtschaftlichen Sichtweise haben sich die Begrifflichkeiten jedoch etwas angenähert, es verbleibt allerdings weiterhin bei einem engeren Anwendungsbereich der abkommensrechtlichen Begrifflichkeit.²³⁰

Nach der neuen Definition ist eine Person dann als Vertreter anzusehen, wenn diese gewöhnlich aufgrund einer Abschlussvollmacht, wie auch nach der bisherigen Regelung,²³¹ Verträge abschließt oder aber wesentlich, in Form einer Ursächlichkeit für den Wertschöpfungsprozess im Vertriebsprozess des Unternehmens,²³² an dem Abschluss von Verträgen mitwirkt. Die gewöhnliche Tätigkeit setzt voraus, dass die Tätigkeit nachhaltig, sprich auf Wiederholung angelegt, ausgeübt wird.²³³ Als weitere Tatbestandsvoraussetzungen ist zudem in Form einer Negativabgrenzung zu prüfen, ob der Vertreter weder Hilfs- oder Vorbereitungstätigkeiten ausübt noch als eigenständiger Unternehmer auftritt.²³⁴ Letzteres wird durch Art. 5 Abs. 6 OECD-MA genauer definiert. Als eigenständiger Unternehmer, und somit nicht die Betriebsstätte für ein Unternehmen vermittelnd, agiert danach eine Person, die weder Pflichten gegenüber dem Unternehmen zu erfüllen

227 Ditz/Pinkernell, ISR 2019, 377 (379).

228 Wassermeyer/Kaesler in: Wassermeyer, DBA, Art. 5 MA Rn. 191.

229 Vgl. zur alten Rechtslage Musil in: H/H/Sp, AO, § 13 Rn. 18ff.; Görl in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rn. 281 ff.; Wassermeyer/Kaesler in: Wassermeyer, DBA, Art. 5 MA Rn. 201ff.

230 Rehfeld in: G/K/G/K, OECD-MA, Art. 5 Rn. 52; Valta/Lemm in: K/S/M, EStG, § 49 Rn. D203.

231 Rehfeld in: G/K/G/K, OECD-MA, Art. 5 Rn. 223.

232 Rehfeld in: G/K/G/K, OECD-MA, Art. 5 Rn. 225; Puls in: W/A/D, Betriebsstätten Handbuch, Kapitel 2 Rn. 221.

233 OECD(2017), OECD Commentary, Art. 5 Rn. 98.

234 OECD(2017), OECD Commentary, Art. 5 Rn. 85.

hat noch Weisungen unterlegen ist.²³⁵ Relevant ist in diesem Zusammenhang das Innenverhältnis zwischen der handelnden Person und dem potenziell vertretenen Unternehmen.²³⁶ Dies wird auch durch den Umstand verdeutlicht, dass ausschließlich das Handeln für verbundene Unternehmen, legaldefiniert durch Art. 5 Abs. 8 OECD-MA und substantziell auf ein Kontrollverhältnis abstellend,²³⁷ gemäß Art. 5 Abs. 6 S. 2 OECD-MA nicht zu der Begründung einer eigenständigen Tätigkeit führen kann. Neben dieser Konzernklausel erfolgt die Überprüfung der Eigenständigkeit des Handelnden über eine Umsatzquotenprüfung, wobei ab einem Fremdsatz von weniger als 10 % von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit zum Unternehmen ausgegangen wird.²³⁸ Im Ergebnis wird das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte, sowohl in Bezug auf die Betrachtung der maßgeblichen Tätigkeiten als auch in Bezug auf die Frage nach der Eigenständigkeit der handelnden Person, über eine wirtschaftliche Betrachtungsweise beurteilt.²³⁹

c. Zusammenfassung

Zusammenfassend lassen sich drei wesentliche Merkmale des Betriebsstättenbegriffs (Örtliche Verfestigung, Zeitliche Verfestigung und tatsächliche eigenständige Tätigkeit im Marktstaat) entnehmen, welche in entsprechender Form auch bei den im Rahmen der politischen Lösungsvorschläge unterbreiteten Ergänzungen des Betriebsstättenbegriffs Berücksichtigung finden müssten, um ein kohärentes Besteuerungskonzept sicherzustellen. Hierbei gilt es noch festzuhalten, dass sowohl nach nationalem als auch internationalem Verständnis vollautomatisierte Geschäftseinrichtungen eine Betriebsstätte im jeweiligen Marktstaat begründen können,²⁴⁰ so dass auch algorithmusbasierte Tätigkeiten bei Vorhandensein der grundlegenden Tatbestandsmerkmale grundsätzlich in der Lage sein könnten, eine Betriebsstätte im Inland zu begründen. Da im Rahmen von rein digitalen Geschäftsmodellen, insbesondere auch im Untersuchungsmodell, naturge-

235 *OECD(2017)*, OECD Commentary, Art. 5 Rn. 104.

236 *Wassermeyer/Kaesler* in: *Wassermeyer*, DBA, Art. 5 MA Rn. 225.

237 *Rehfeld* in: *G/K/G/K*, OECD-MA, Art. 5 Rn. 272.

238 *OECD(2017)*, OECD Commentary, Art. 5 Rn. 112.

239 *Kahle/Braun/Burger*, FR 2018, 717 (718).

240 *Musil* in: *H/H/Sp*, AO, § 12 Rn. 22; *OECD(2017)*, OECD Commentary, Art. 5 Rn. 41;

Drüen in: *Tipke/Kruse*, AO, § 12 Rn. 2; BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12.

mäß eine örtliche Verfestigung allerdings nicht gegeben ist, gilt es im Rahmen der Reformüberlegungen einen Ausgleich über die weiteren Kriterien herzustellen. In diesem Kontext könnten zusätzlich die sich aus dem Vertreterbetriebsstättenbegriff ergebenden Folgerungen, namentlich die zu fordernde Abhängigkeit im Innenverhältnis und Tätigkeit im Interesse des Unternehmens, als weitere Kriterien fruchtbar gemacht werden. Gleichzeitig gilt es jedoch auch den aus einer nutzungsorientierten Betrachtungsweise angeführten Rechtfertigungsgedanken des Steuerzugriffs im Hinterkopf zu behalten, der sich auf internationaler Ebene durch die Exklusion von Hilfstätigkeiten manifestiert und insoweit auch Beachtung im Rahmen der Entwicklung einer digitalen Betriebsstätte finden sollte.

2. Gewinnabgrenzungsregelungen

Wie eingangs des vorstehenden Abschnitts bereits festgestellt wurde, begründet das Betriebsstättenprinzip nicht nur den für den Steuerzugriff der einzelnen Staaten maßgeblichen Nexus, sondern erfährt eine weitere Berücksichtigung im Rahmen der Gewinnabgrenzungsregelungen zwischen den einzelnen Teilen eines Unternehmens. Die Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätten eines Unternehmens richtet sich auf nationaler Ebene zwar grundsätzlich nach den allgemeinen steuerlichen Prinzipien, insbesondere dem Veranlassungsprinzip,²⁴¹ wird aber in Bezug auf internationale Aspekte, namentlich der grenzüberschreitenden Einkünftekorrektur durch Implementierung des Authorized-OECD-Approach (AOA) im innerstaatlichen Recht²⁴² maßgeblich modifiziert.²⁴³ Auf internationaler Ebene richtet sich die Verteilung von Gewinnen und Zuweisung des Besteuerungsrechtes zwischen der Betriebsstätten eines international tätigen Unternehmens nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA. In diesem wurde der AOA bereits mit dem Update 2010 umgesetzt und besteht seither unverändert fort.²⁴⁴ Mithin bestehen keine Divergenzen zwischen den nationalen und internationalen

241 Gosch, ISR 2018, 404; Bärsch in: H/H/R, EStG, § 49 Rn. 242; Valta/Lemm in: K/S/M, EStG, § 49 Rn. D220; Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Kapitel 21 Rn. 20.

242 Umsetzung des Authorized-OECD-Approach durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.06.2013, BGBl. I 2013, 1809.

243 Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Kapitel 21 Rn. 22.

244 Ditz, IStR 2013, 261 (265); Valta/Lemm in: K/S/M, EStG, § 49 Rn. D225; Andresen in: W/A/D, Betriebsstätten Handbuch, Kapitel 5 Rn. 2.

Regelungen zur Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätten eines international tätigen Unternehmens.

Grundlegendes Prinzip des AOA ist die Fiktion der Betriebsstätte als selbständiges und unabhängiges Unternehmen, der sogenannte „functionally separate entity approach“.²⁴⁵ Hierauf aufbauend erfolgt die Gewinnverteilung. Maßgebend für die Gewinnverteilung ist die Identifikation der für die jeweiligen Tätigkeiten des Unternehmens beziehungsweise der Betriebsstätte maßgebenden Personalfunktionen.²⁴⁶ Ausgehend von deren Bestimmung und Verortung werden sodann Vermögenswerte, Chancen und Risiken sowie das Kapital den jeweiligen Betriebsstätten zugewiesen.²⁴⁷ Anschließend als letzter Schritt erfolgt dann eine Abrechnung der erbrachten Innentransaktionen über den Fremdvergleichsgrundsatz.²⁴⁸ Insoweit erfolgt die Abgrenzung des jeweiligen einer Betriebsstätte zuordenbaren Anteil am Gewinn so, als ob es sich bei dieser um ein eigenständiges Unternehmen handeln würde.

C. Steuerrechtliche Behandlung der künstlichen Intelligenz

Ausgehend von den vorstehenden Ausführungen zur Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs, den maßgebenden Anknüpfungsmerkmalen im Rahmen der direkten Steuern über den Betriebsstättenbegriff und der damit einhergehenden Allokation des Gewinns gilt es sich nun damit auseinanderzusetzen, wie die künstliche Intelligenz innerhalb der Gewinnermittlung tatsächlich zu behandeln ist. Hierzu gilt es entsprechend der vorstehenden Ergebnisse darauf abzustellen, dass die künstliche Intelligenz zivilrechtlich als Rechtsobjekt, in Form eines Immaterialgutes, einzuordnen ist und auch unter dem teleologisch eigenständigen steuerrechtlichen Verständnis,²⁴⁹ nicht als Steuersubjekt angesehen werden kann. Folglich ergibt sich, dass

245 Ditz/Bärsch/Quilitzsch, ISR 2013, 156 (157); Schniger, IStR 2012, 633; Andresen in: W/A/D, Betriebsstätten Handbuch, Kapitel 5 Rn. 10; Wellmann in: FS Wassermeyer, S. 238 Rn. 3.

246 Ditz/Bärsch/Quilitzsch, ISR 2013, 156 (158); Bärsch in: H/H/R, EStG, § 49 Rn. 242; Wassermeyer in: W/A/D, Betriebsstätten Handbuch, Kapitel 1 Rn.12.

247 Gosch, ISR 2018, 404 (407); Valta/Lemm in: K/S/M, § 49 Rn. D247, D250ff.; Wassermeyer in: W/A/D, Betriebsstätten Handbuch, Kapitel 1 Rn.12.

248 Gosch, ISR 2018, 404 (405); Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Kapitel 21 Rn. 21; Schnitger, IStR 2012, 633; Andresen in: W/A/D, Betriebsstätten Handbuch, Kapitel 5 Rn. 50ff; Wellmann in: FS Wassermeyer, S. 238 Rn. 10.

249 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rn. 34.

die durch den Einsatz von künstlicher Intelligenz, im Rahmen der jeweiligen unternehmerischen Tätigkeit, bedingten Aufwendungen, entsprechend nach den allgemeinen Regelungen der jeweiligen Steuerart zu erfassen sind. Dabei folgen die Regelungen im Bereich der direkten Steuern auf nationaler Ebene, namentlich der in Bezug auf den wirtschaftlichen Einsatz der künstlichen Intelligenz maßgebenden Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, grundsätzlich einem einheitlichen Tenor. So stellt das Gewerbesteuergesetz gemäß § 7 Abs. 1 S. 1 GewStG für die Ermittlung des Gewerbeertrages als maßgeblichem Steuerobjekt auf die Ermittlung des Gewinns nach den Vorschriften des Einkommens- und Körperschaftsteuergesetzes ab. Das Körperschaftsteuergesetz bezieht sich im Rahmen der Ermittlung des Einkommens, als Steuerobjekt, nach § 8 Abs. 1 S. 1 KStG auf die Gewinnermittlung nach dem Einkommensteuergesetz. Im Rahmen des Einkommensteuergesetzes wird der Gewinn aus einer unternehmerischen Tätigkeit nach dem Grundtypus über § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG, als einheitliches Regelungssystem,²⁵⁰ durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Zu diesen Zwecken werden die handelsrechtlichen Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung, insbesondere durch den ausdrücklichen Verweis des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, für maßgeblich erachtet. Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sind teilweise explizit, insbesondere in den §§ 238 ff. HGB, benannt, darüber hinaus jedoch entwicklungs offen und einer stetigen Anpassung unterworfen.²⁵¹ Neben diesen Grundsätzen enthält § 5 EStG sog. Steuervorbehalte, welche die handelsrechtlichen Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung teilweise durchbrechen und insoweit zu einem abweichenden steuerrechtlichen Ergebnis führen.²⁵²

Ausgangspunkt für die konkrete Einordnung der im Zusammenhang mit dem Einsatz von künstlicher Intelligenz entstehenden Aufwendungen unter die handelsrechtlichen Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung und der sich darauf beziehenden steuerrechtlichen Gewinnermittlung ist zunächst eine Qualifikation des hinter der künstlichen Intelligenz stehenden Algorithmus, als maßgeblicher Bezugspunkt, unter die handels- und steuerrechtlich anerkannten Begrifflichkeiten. Denn aus dieser Qualifikati-

250 *Krumm* in: *Blümich* EStG, § 5 Rn. 60; *Anzinger* in: *H/H/R* EStG, § 5 Rn. 90.

251 *Merkt* in: *Hopt* HGB, § 238 Rn. 12; *Drüen* in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen* Bilanzrecht, § 238 HGB Rn. 25

252 *Redding* in: *Kirchhof* EStG, § 5 Rn. 1; *Henrichs* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rn. 40f.

on leiten sich die zu berücksichtigenden Vorschriften und Grundsätze des Handels- und Steuerrechts ab.

Die Qualifikation richtet sich zunächst nach den maßgeblichen handelsrechtlichen Vorschriften über die Buchführung von Kaufleuten. Im Rahmen dieser hat ein Kaufmann gemäß § 238 Abs. 1 S. 1 HGB seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens darzulegen. Die Lage des Vermögens wird durch Aufstellung einer Bilanz nach § 242 Abs. 1 S. 1 HGB anhand einer Gegenüberstellung der Vermögensgegenstände und der Schulden dargestellt. Ausgangspunkt für sämtliche bilanziellen Folgen, insbesondere auch die Frage nach der Behandlung der Aufwendungen, ist daher der Begriff des Vermögensgegenstandes.²⁵³ Was ein Vermögensgegenstand ist, wird im Rahmen des Handelsrechts nicht eigenständig definiert. Als maßgebliche Abgrenzungskriterien können allerdings die in der steuerlichen Judikatur entwickelten Maßstäbe zur Bestimmung des Wirtschaftsgutbegriffs, als begriffliche „Zweckschöpfung des Steuerrechts“²⁵⁴, herangezogen werden, als dass die Begriffe überwiegend inhaltlich übereinstimmend sind und insbesondere der steuerliche Begriff des Wirtschaftsgutes inhaltlich nicht über den des Vermögensgegenstandes hinausgehen kann.²⁵⁵ Als Wirtschaftsgut wird im steuerrechtlichen Sinn jeder vermögenswerte Vorteil, tatsächliche Zustand oder auch die Möglichkeit eines Betriebs erfasst, welchem im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt werden kann und welcher alleine oder mit dem Betrieb selbst verkehrsfähig ist.²⁵⁶ Zu beachten ist jedoch, dass der handelsrechtliche Begriff des Vermögensgegenstandes im Jahr 2009 aufgrund der Modernisierung des Bilanzrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)²⁵⁷ durch den Gesetzgeber abweichend zum steuerrechtlichen Verständnis ausgeformt worden ist. Maßgeblich ist demnach, dass dem Vermögensgegenstand eine eigenständige Verwertbarkeit beizumessen ist,²⁵⁸ sodass eine Verwertbarkeit über den Betrieb als solchen nicht ausreichend ist. Ein Unterschied zwischen dem handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Verständnis ergibt sich hieraus lediglich in Bezug auf einen Geschäfts- oder Firmenwert, welcher zwar

253 *Hennrichs* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rn. 125.

254 BFH v. 07.08.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632.

255 BFH v. 07.08.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; BFH v. 26.02.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; *Ballwieser* in: *MüKo HGB* § 246 Rn. 19.

256 BFH v. 07.08.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325; BFH v. 12.03.2020 – IV R 9/17, BStBl. II 2021, 226, m.w.N.

257 G. v. 25.05.2009 – BGBl. I 2009, 1102.

258 BT-Drs. 16/10067, S. 50; *Merkt* in: *Hopt HGB*, § 246 Rn. 5.

als steuerrechtliches Wirtschaftsgut, nicht jedoch als handelsrechtlicher Vermögensgegenstand angesehen werden kann.²⁵⁹ Die Einzelverwertbarkeit wurde durch die Änderung des BilMoG somit zum zentralen handelsrechtlichen Merkmal des Vermögensgegenstandes erhoben,²⁶⁰ welches durch die Kriterien der selbständigen Bewertbarkeit, Greifbarkeit und Verkehrsfähigkeit und dem eigenständig beizulegenden wirtschaftlichen Wert ausgeformt wird.²⁶¹

Wendet man diese Kriterien auf den zu untersuchenden hinter der künstlichen Intelligenz stehenden Algorithmus an, so lässt sich dieser zweifelsfrei als Vermögensgegenstand qualifizieren. Denn zum einen kann dieser als eigenständiges Rechtsobjekt unabhängig vom jeweiligen Unternehmen gehandelt und übertragen werden, sodass eine eigenständige konkrete Verkehrsfähigkeit gegeben ist.²⁶² Zum anderen kann dem Algorithmus ein eigenständiger, im Rahmen einer potenziellen Veräußerung zu erzielender, Wert beigemessen werden, durch welchen der wirtschaftliche Vorteil des Algorithmus unabhängig vom jeweiligen Unternehmenswert ins Gewicht fällt und entsprechend greifbar wird.²⁶³

Die weitere handels- als auch steuerrechtliche Beurteilung eines Vermögensgegenstandes hängt wesentlich von der Art des jeweiligen Vermögensgegenstandes ab.²⁶⁴ So ergibt sich aus der Gliederung der Bilanz in § 266 Abs. 2 A. HGB bereits eine grundsätzliche Aufteilung der Vermögensgegenstände in drei verschiedene Gruppen, den körperlichen oder materiellen und den immateriellen Vermögensgegenständen sowie den Finanzanlagen.²⁶⁵ Der Algorithmus lässt sich in diesem Zusammenhang in die

259 *Hennrichs* in: BeckOGK HGB, § 246 Rn. 25; *Böcking/Gros/Wirth* in: *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn* HGB, § 246 Rn. 10; *Hennrichs* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rn. 126.

260 *Hennrichs*, DB 2008, 537 (539).

261 *Merkt* in: *Hopt* HGB; § 246 Rn. 3; *Tiedchen*, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, S. 29.

262 *Kahle/Kopp/Baltromejus* in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen* Bilanzrecht, § 246 Rn. 19; *Ballwieser* in: *MüKo* HGB, § 246 Rn. 14; kritisch zur Einordnung der KI als Vermögensgegenstand unter Beachtung des IAS 38 Standards bei internationaler Rechnungslegung *Ziskovsky*, Der Konzern 2019, 394 (395 f.).

263 BFH v. 18.01.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549; BFH v. 07.08.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; BFH v. 14.04.2011 – IV R 46/09.

264 *Krumm* in: *Blümich* EStG, § 5 Rn. 330.

265 *Faaß/Kursatz* in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen* Bilanzrecht, § 247 Rn. 54; *Morck/Drüen* in: *Koller/Kindler/Roth/Drüen* HGB, § 246 Rn. 2; *Redding* in: *Kirchhof* EStG, § 5 Rn. 80.

zweite Gruppe, den immateriellen Vermögensgegenständen einordnen. Ein Vermögensgegenstand ist dann als ein immaterieller Vermögensgegenstand zu qualifizieren, wenn dieser keine körperliche oder physische Substanz aufweist und weder einen Finanz- noch einen Geldwert ausdrückt.²⁶⁶ Der konkret zu betrachtende Algorithmus, als maßgebliche Verkörperung der künstlichen Intelligenz, verfügt selbst weder über eine körperliche noch eine physische Substanz, als dass es sich hierbei lediglich um eine durch den Erschaffer entwickelte Codierung zur Lösung eines Problems handelt. Notwendig zur Speicherung und auch zur Ausführung des Algorithmus ist jedoch eine physische Komponente in Form eines Servers. Zwar ist der Algorithmus der künstlichen Intelligenz auf dieses physische Medium angewiesen, jedoch kann nach allgemeiner Verkehrsauffassung eine genaue Trennung zwischen dem Algorithmus und physischem Medium erfolgen, sodass die jeweiligen Komponenten eigenständig greifbar in Form der eigenständigen Werthaltigkeit²⁶⁷ sind und entsprechend nicht als einheitlicher Vermögensgegenstand angesehen werden.²⁶⁸ Der Algorithmus, als die Verkörperung des geistigen Gehalts der durch den Erschaffer vorgenommenen Entwicklung, stellt daher stets ein immaterielles Wirtschaftsgut dar.²⁶⁹ Dieses würde auch dann gelten, wenn keine Trennung angenommen werden könnte. Denn insoweit ist die Bedeutung der materiellen Komponente von verschwindend geringer Bedeutung, da der maßgebliche Wert durch den Algorithmus bestimmt wird. Die notwendige materielle Komponente kann demnach vernachlässigt werden. Im Ergebnis ist in Bezug auf den Algorithmus der künstlichen Intelligenz daher von einem immateriellen Wirtschaftsgut auszugehen.²⁷⁰

266 *Justenhoven/Usinger* in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 248 HGB Rn. 36; *Böcking/Gros* in: *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn* HGB, § 248 Rn. 8; *Ballwieser* in: MüKo HGB, § 247 Rn. 18.

267 BFH v. 07.08.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; *Tiedchen* in: *H/H/R* EStG, § 5 Rn. 561.

268 *Wolffgang* in: *K/S/M* EStG, § 5 Rn. C72; *Hennrichs* in: MüKo Bilanzrecht, § 246 Rn. 63.

269 *Hanke*, WPg 2020, 506 (507); *Wolffgang* in: *K/S/M* EStG, § 5 Rn. CI76; *Kirsch* in: *Kirsch* Rechnungslegung, § 248 HGB RN. 32.1.

270 *Dicken* in: BeckOGK HGB, § 248 Rn. 66; *Justenhoven/Usinger* in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 248 HGB, Rn. 36; *Vogel/Burger* in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen* Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 24.

I. Berücksichtigung der künstlichen Intelligenz in der handelsrechtlichen Gewinnermittlung

Ausgehend von der Einordnung des die künstliche Intelligenz betreibenden Algorithmus als immateriellen Vermögensgegenstand ergeben sich die weiteren Implikationen auf die handelsrechtliche Gewinnermittlung nach den Vorschriften der §§ 246 ff. HGB. So statuiert § 246 Abs. 1 S. 1, 2 HGB zunächst, dass sämtliche Vermögensgegenstände in der Bilanz desjenigen auszuweisen sind, welchem der Vermögensgegenstand wirtschaftlich zuzurechnen ist. Die Zurechnung des Vermögensgegenstandes erfolgt entsprechend zu demjenigen, welcher die tatsächliche Verfügungsgewalt über den Gegenstand ausübt und mithin andere Personen auf Dauer von einer Einwirkung auf den Vermögensgegenstand ausschließen kann.²⁷¹ Dieses kann, muss aber nicht, der Eigentümer des Vermögensgegenstandes sein. In die jeweils durchzuführende Einzelbetrachtung sind ferner die weiteren Kriterien der Tragung von Gefahr und Nutzen beziehungsweise die Verteilung von Chancen und Risiken einzubeziehen.²⁷² Konkret bedeutet dieses, dass der Algorithmus demjenigen zuzuordnen ist, der den Algorithmus im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit einsetzt und über die Einsatzmöglichkeiten verfügt.

§ 247 Abs. 1 HGB sieht sodann eine Unterscheidung der Vermögensgegenstände in solche des Anlage- und des Umlagevermögens vor. Die Einordnung hat folgend insbesondere Auswirkung auf die Beurteilung der mit dem Vermögensgegenstand im Zusammenhang stehenden Aufwendungen bei der handelsrechtlichen Gewinnermittlung. Der Begriff des Anlagevermögens ist in § 247 Abs. 2 HGB positiv definiert und grenzt insoweit den Begriff des Umlaufvermögens negativ ab.²⁷³ Ein Vermögensgegenstand des Anlagevermögens liegt nach § 247 Abs. 2 HGB vor, wenn dieser dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb, in der Form einer Einbeziehung in betriebliche Abläufe,²⁷⁴ zu dienen. Der Kaufmann muss daher beabsichtigen, den Gegenstand einer wiederholten betrieblichen Nutzung zuzuführen, wobei sich der Zweck der Nutzung maßgeblich nach der sich

271 *Morck/Drüen* in: *Koller/Kindler/Roth/Drüen* HGB, § 246 Rn. 3; *Ballwieser* in: *MüKo HGB*, § 246 Rn. 35.

272 BR-Drs. 344/08, S. 102; *Kahle/Kopp/Baltromejus* in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen* Bilanzrecht, § 246 HGB Rn. 35

273 *Hennrichs* in: *BeckOK HGB*, § 247 Rn. 41; *Ballwieser* in: *MüKo HGB*, § 247 Rn. 37.

274 *Schubert/Huber* in: *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, § 247 HGB Rn. 253.

objektiv niederschlagenden Eigenart des jeweiligen Vermögensgegenstandes richtet.²⁷⁵ Wird die künstliche Intelligenz in den Unternehmensprozess einbezogen, erbringt sie also eigenständige Beiträge zur Förderung des Unternehmenszwecks, so ist der hinter der künstlichen Intelligenz stehende Algorithmus als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zu qualifizieren. Lediglich in den Fällen, wo der Algorithmus durch das Unternehmen zu Zwecken der (Weiter)Veräußerung entwickelt oder erworben wird und damit kein eigenständiger Einsatz der künstlichen Intelligenz im Unternehmen erfolgt, ist der Algorithmus als Umlaufvermögen zu qualifizieren.

1. Behandlung bei Qualifizierung als Anlagevermögen

Ist der Algorithmus als Anlagevermögen zu qualifizieren, so sind die zu dessen Anschaffung oder Herstellung getätigten Aufwendungen nach dem Grundsatz des § 247 Abs. 2 HGB und dem sich aus § 246 Abs. 1 S. 1 HGB ergebenden Vollständigkeitsgebot in der Bilanz des jeweiligen Unternehmens zu aktivieren. Aus der Aktivierungsverpflichtung der Aufwendungen resultiert sodann keine tatsächliche Auswirkung auf den handelsrechtlichen Gewinn. Das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 S. 1 HGB gilt *expressis verbis* hingegen nur solange keine abweichenden gesetzlichen Bestimmungen bestehen. Gerade in Bezug auf immaterielle Vermögensgegenstände enthält § 248 Abs. 2 S. 1 HGB hingegen eine solche abweichende gesetzliche Bestimmung, als dass dieser ein Wahlrecht zur Aktivierung von selbst geschaffenen immaterielle Vermögensgegenständen enthält. Aus dem Umkehrschluss folgt hingegen auch, dass entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände zwingend, und zwar mit deren Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB), zu aktivieren sind.²⁷⁶

Die Abgrenzung zwischen der selbständigen Schaffung des immateriellen Vermögensgegenstandes und dessen entgeltlichen Erwerbs erfolgt zunächst über das Kriterium des Erwerbs durch einen Leistungsaustausch am Markt.²⁷⁷ Dieser setzt voraus, dass der immaterielle Vermögensgegen-

275 *Regierer* in: BeckOK HGB, § 247 Rn. 10; *Merkt* in: *Hopt*, HGB, § 247 Rn. 5; *Morck/Drüen* in: *Koller/Kindler/Roth/Drüen*, HGB, § 247 Rn. 4.

276 *Böcking/Gros* in: *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, HGB, § 248 Rn. 20; *Vogel/Burger* in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 28.

277 *Vogel/Burger* in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 28; *Hennrichs* in: *MüKo Bilanzrecht*, § 248 Rn. 44.

stand selbst, als auch sein Wert, Gegenstand eines Austauschverhältnisses werden und dieses Austauschverhältnis entgeltlich erfolgt.²⁷⁸ Teilweise werden aufgrund dieser Abgrenzung in analoger Auslegung auch unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände unter die Anwendung des Aktivierungswahlrechts gestellt.²⁷⁹ Eine solche Analogie findet allerdings keine Grundlage im Gesetzeswortlaut und widerspricht zudem auch dem Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 S. 1 HGB.²⁸⁰ Zutreffender lässt sich die Einordnung als selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand mithin nach der Herrschafts- und Risikosphäre über die Entwicklung dessen beurteilen.²⁸¹ Konkret bedeutet dieses, dass wenn die Entwicklung des Algorithmus auf Weisung des jeweiligen Unternehmens erfolgt und dieses das Risiko einer Fehlentwicklung trägt, der Algorithmus der künstlichen Intelligenz einen selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand desjenigen Unternehmens darstellt. Dieses gilt sodann unabhängig von der Frage, ob die Entwicklung durch eigene Ressourcen oder aber unter Einbeziehung Dritter erfolgt.²⁸²

Wird die Aktivierung des selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes gewählt, so sind die entstehenden Aufwendungen, kongruent zur speziellen Regelung des § 255 Abs. 2a HGB, ab dem Zeitpunkt zu aktivieren, indem mit hinreichender Wahrscheinlichkeit das Entstehen des immateriellen Vermögensgegenstandes anzunehmen ist.²⁸³ So muss das Unternehmen im Zeitpunkt der Aktivierung ex ante bestimmen, ob sich der Algorithmus bereits in der Entwicklungsphase befindet und daher mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass das immaterielle Wirtschaftsgut auch tatsächlich zur Entstehung gelangt.²⁸⁴ In die Betrachtung einbezogen werden können insbesondere die Faktoren der technischen Realisierbarkeit sowie die Verfügbarkeit der entsprechenden technischen und finanziellen Ressourcen als auch die Fertigstellungsabsicht sowie die

278 Döllerer, BB 1969, 501 (505).

279 Justenhoven/Usinger in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 248 Rn. 17; Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, § 248 Rn. 21; Ballwieser in: MüKo HGB, § 248 Rn. 46.

280 Hömberg/König/Gallasch in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 42; Hennrichs in: MüKo Bilanzrecht, § 248 Rn. 59.

281 Hömberg/König/Gallasch in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 46; Krumm in: Blümich, EStG, § 5 Rn. 534; Vogel/Burger in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 33.

282 Hennrichs in: MüKo Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 49.

283 Dicken in: BeckOK HGB, § 248 Rn. 154f.; Ballwieser in: MüKo HGB, § 248 Rn. 16.

284 BT-Drs. 16/10067, S. 60.

verlässliche Bewertbarkeit des Algorithmus.²⁸⁵ Neben der Frage der Entstehung des Wirtschaftsgutes ist für die Aktivierung jedoch zusätzlich von Bedeutung, dass der immaterielle Vermögensgegenstand in der Entwicklungsphase schon eigenständig verwertbar ist, als dass diesem ansonsten die Grundvoraussetzung der Eigenschaft als Vermögensgegenstand fehlt.²⁸⁶

Liegen die Voraussetzungen für die Aktivierung des selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes vor, erfolgt die Bewertung im Grundsatz nach den allgemeinen Regelungen des § 255 Abs. 2 HGB mit den Herstellungskosten. Die allgemeinen Regelungen werden durch § 255 Abs. 2a HGB, der insoweit keine eigenständige Bewertungsvorschrift ist,²⁸⁷ konkretisiert.²⁸⁸ So dürfen gemäß § 255 Abs. 2a S. 1 HGB als Herstellungskosten diejenigen Aufwendungen im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB berücksichtigt werden, welche bei der Entwicklung des immateriellen Vermögensgegenstandes angefallen sind. Typischerweise wird es sich hierbei um Aufwendungen für das zur Erstellung des Algorithmus eingesetzte Personal, für den Wertverzehr des zur Erstellung eingesetzten Anlagevermögens sowie dem etwaigen Bezug von Dienstleistungen Dritter handeln. Durch die wiederholende Konkretisierung des § 255 Abs. 2 S. 4 HGB im Rahmen des § 255 Abs. 2a S. 1 HGB wird verdeutlicht, dass die Herstellungskosten, die in der Entwicklungsphase, nicht jedoch der Forschungsphase entstanden sind aktiviert werden können, welches eine genaue Abgrenzung zwischen den Phasen unabdingbar macht.²⁸⁹ Denn kann eine Abgrenzung nicht erfolgen, so sind die Aufwendungen im Zweifel gemäß § 255 Abs. 2a S. 4 HGB nicht aktivierungsfähig und führen zu sofort abzugsfähigem Aufwand. Hintergrund der Regelung ist, dass innerhalb der Forschungsphase die Vermögensgegenstandseigenschaft noch nicht mit hinreichender Sicherheit bestimmt werden kann, wohingegen diese grundsätzlich ab dem Wechsel in die Entwicklungsphase anzunehmen ist.²⁹⁰ Die Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase ist nach den eigenständigen Definitionen des § 255 Abs. 2a S. 2 und 3 HGB vorzunehmen. Danach endet die

285 Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, § 248 Rn. 11; Ballwieser in: MüKo HGB, § 248 Rn. 18

286 Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, § 248 Rn. 9

287 Kahle/Haas/Schulz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 255 HGB Rn. 212; Schubert/Hutzler in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 255 HGB Rn. 451.

288 Poll in: BeckOK HGB, § 255 Rn. 54; Krumm in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, § 255 HGB Rn. 90.

289 BT-Drs. 16/10067, S. 60.

290 BT-Drs. 16/10067, S. 60.

Forschungsphase grundsätzlich dann, wenn die aus der Suche gefundenen Ergebnisse tatsächlich umgesetzt werden.

In Bezug auf den zu untersuchenden Algorithmus der künstlichen Intelligenz gestaltet sich die Unterscheidung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase grundsätzlich problematisch. Denn betrachtet man erneut die Definition der künstlichen Intelligenz, als Algorithmus zur Erledigung von Aufgaben durch Anwendung logischer Prozesse (Lernen, Verstehen, Schlussfolgern), unter dem Aspekt der Definition der Forschung in § 255 Abs. 2a S. 3 HGB, als eigenständige und planmäßige Suche nach wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen, kann festgestellt werden, dass diese teilweise deckungsgleich sind. Hieraus ließe sich vorschnell der Schluss ziehen, dass auch die Programmierung des Algorithmus selbst eher dem Bereich der Forschung zuzurechnen wäre, als dass überwiegend unsicher ist, inwieweit der erstellte Algorithmus das gewünschte Ergebnis tatsächlich ermöglicht und die Entwicklung des Algorithmus daher grundsätzlich auf die Suche nach der Möglichkeit des technischen Fortschritts gerichtet ist. Diese Sichtweise verkennt jedoch, dass der zu schaffende wirtschaftliche Wert des Algorithmus gerade darin liegt, eigenständige Forschungsergebnisse zu erzielen und die Programmierung und das Trainieren des Algorithmus essenzielle Bestandteile²⁹¹ für den späteren Einsatz der künstlichen Intelligenz zu unternehmerischen Zwecken darstellen. Es geht daher bereits ab dem Zeitpunkt der zweckgerichteten tatsächlichen Programmierung des Algorithmus nicht mehr um die Suche nach technischen oder wissenschaftlichen Erkenntnissen, sondern vielmehr um die Neuentwicklung eines entsprechenden Algorithmus, sodass in diesem Zeitpunkt der Wechsel von der Forschungs- hin zur Entwicklungsphase stattfindet. Der Forschungsphase ist entsprechend nur das noch nicht zweckgerichtete Suchen nach dem idealen Weg zur Programmierung des Algorithmus und die Abwägung der verschiedenen Alternativen zuzurechnen. Anhand dieser Kriterien ist eine genaue Abgrenzung der jeweiligen Phasen und damit einhergehend eine Trennung zwischen den aktivierungsfähigen und direkt abzugsfähigen Aufwendungen vorzunehmen.

Rechtsfolge der Ausübung des Aktivierungswahlrechts und der Bewertung des Algorithmus mit dessen Herstellungskosten ist, dass die Aufwendungen sich zunächst nicht auf die handelsrechtliche Gewinnermittlung

291 Vgl. *Ertel*, Grundkurs künstlicher Intelligenz, S. 183 ff., 256 ff.; *Paafß/Hecker*, Künstliche Intelligenz, S. 45ff.

auswirken. Vielmehr kommt eine Auswirkung nur durch die in § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB angelegte Möglichkeit der planmäßigen Abschreibung der Herstellungskosten über die Nutzungsdauer des Algorithmus in Betracht. Eine Abschreibung kommt jedoch nur dann in Betracht, wenn der Vermögensgegenstand einer tatsächlichen Abnutzung unterliegt, dessen Nutzbarkeit aus seiner Natur heraus begrenzt ist.²⁹² Die Begrenzung bezieht sich allerdings nicht nur auf die technische Nutzungsmöglichkeit, sondern vielmehr steht die wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit des Einsatzes des Vermögensgegenstandes im Mittelpunkt.²⁹³ Die sich hieraus ableitende Frage nach der zutreffenden Ermittlung der Nutzungsdauer steht daher im wesentlichen Mittelpunkt der handelsrechtlichen Abschreibung und ist vorsichtig zu schätzen.²⁹⁴ Zwar sind auch immaterielle Vermögensgegenstände ihrer Art nach abnutzbar,²⁹⁵ in Bezug auf den hier zu untersuchenden Algorithmus der künstlichen Intelligenz kann, insbesondere aufgrund der Möglichkeit und des Ziels des Algorithmus zur ständigen Selbstoptimierung, eine Abnutzbarkeit hingegen angezweifelt werden.²⁹⁶ Berücksichtigt man allerdings, dass gerade die Entwicklungen im Bereich der künstlichen Intelligenz einem ständigen Fortschritt unterliegen, so ergibt sich doch, dass ein nach heutigem Stand der Technik höchst wirtschaftlich agierender Algorithmus in Zukunft diese Anforderungen nicht mehr erfüllen wird und dementsprechend nicht mehr vorteilhaft ist. Insoweit tritt eine tatsächliche Abnutzung ein, welche aufgrund der Schwierigkeiten einer ex ante Betrachtung der zukünftigen technischen Entwicklung nur schwer zeitlich bemessen werden kann. Aufgrund der schnell fortschreitenden Entwicklung wird regelmäßig jedoch eine Nutzungsdauer zwischen drei bis fünf Jahren anzunehmen sein.²⁹⁷ Die Obergrenze bildet die durch § 253 Abs. 3 S. 3 HGB vorgegebene typisierte maximale Nutzungsdauer für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände von zehn Jahren.²⁹⁸

292 *Poll in:* BeckOK HGB, § 253 Rn. 45.

293 *Böcking/Gros/Wirth in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, HGB, § 253 Rn. 75; *Ballwieser in:* MüKo HGB, § 253 Rn. 18

294 *Morck/Drüen in: Koller/Kindler/Roth/Drüen*, HGB, § 253 Rn. 7; *Tiedchen in:* MüKo Bilanzrecht, § 253 HGB Rn. 91.

295 *Poll in:* BeckOK HGB, § 253 Rn. 45; *Thiele/Kahn/Moser/Wätjen in: Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, § 253 Rn. 357.

296 *Hanke*, WPg 2020, 506 (510).

297 *Vgl. Tiedchen in:* MüKo Bilanzrecht, § 253 HGB Rn. 91, Rn. 124.

298 *Merkt in: Hopt*, HGB, § 253 Rn. 17; *Tiedchen in:* BeckOGK HGB, § 253 Rn. 125.

2. Behandlung bei Qualifizierung als Umlaufvermögen

Wurde der Algorithmus lediglich zu Zwecken der (Weiter)Veräußerung erworben oder entwickelt, so ist dieser als Umlaufvermögen zu qualifizieren. Aus der Einordnung als Umlaufvermögen folgt, dass das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 HGB nicht zur Anwendung kommt und der Algorithmus als immaterielles Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens zwingend in der jeweiligen Bilanz zu aktivieren ist.²⁹⁹ Mangels Qualifikation als Anlagevermögen findet auch die spezielle Bewertungsvorschrift des § 255 Abs. 2a HGB keine Anwendung, sodass die Bewertung nach den allgemeinen Vorschriften des § 252 Abs. 1 und 2 HGB, erfolgt.³⁰⁰ Dabei gilt es das sich aus § 253 Abs. 4 HGB resultierende strenge Niederstwertprinzip zu beachten.³⁰¹ Insoweit sind zwar die gemäß § 255 Abs. 2 S. 2 HGB zwingend anzusetzenden Material- und Fertigungseinzelkosten sowie die Material- und Fertigungsgemeinkosten einzubeziehen. Die gemäß § 255 Abs. 2 S. 3 HGB optional aktivierungsfähigen Aufwendungen für die Gemeinkosten der allgemeinen Verwaltung und die Sozialgemeinkosten, sind insoweit nicht zu aktivieren und stellen als solche direkt abzugsfähigen Aufwand dar.³⁰²

II. Berücksichtigung der künstlichen Intelligenz in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung

Durch den allgemeinen Verweis des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG werden in Form einer Blankettverweisung sämtliche geschriebene und ungeschriebene handelsrechtlichen Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung für steuerrechtliche Zwecke inkorporiert.³⁰³ Entsprechend gilt die vorgestellte handelsrechtliche Beurteilung des Algorithmus als immaterielles Wirtschaftsgut ebenso wie dessen Einordnung als Anlage- oder Umlaufvermögen und die sich hieraus ergebenden Folgen der Aktivierungsfähigkeit und des Ab-

299 Reddig in: Kirchhof/Seer, EStG, § 5 Rn. 85; Morck/Drüen in: Koller/Kindler/Roth/Drüen HGB, § 249 Rn. 7

300 Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, § 248 Rn. 18.

301 Kirsch in: Kirsch, Rechnungslegung, § 247 HGB Rn. 68.

302 Vgl. zum Begriff und Inhalt der Kosten der allgemeinen Verwaltung und den Sozialgemeinkosten Krumm in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, § 255 HGB Rn. 78ff.

303 Mathiak in: K/S/M, EStG, § 5 Rn. A12.

zuges der Aufwendungen grundsätzlich auch im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung.³⁰⁴

Jedoch wird das Maßgeblichkeitsprinzip durch die Sonderregelung des § 5 Abs. 2 EStG in Bezug auf das Ansatzwahlrecht für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens durchbrochen. Denn während § 248 Abs. 2 HGB ein Wahlrecht enthält, statuiert § 5 Abs. 2 EStG ein striktes Ansatzverbot. Maßgebliches steuerrechtliches Kriterium für die Möglichkeit zur Aktivierung von immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist dementsprechend der Umstand, dass diese entgeltlich erworben worden sind. Insoweit grenzt sich die steuerrechtliche Formulierung von der des handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechts ab und erfasst dementsprechend auch unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter, welche handelsrechtlich zwingend zu aktivieren wären.³⁰⁵ Die Möglichkeit zur Aktivierung des Algorithmus besteht daher nur dann, wenn das Steuersubjekt diesen aufgrund eines abgeleiteten Erwerbs von einem Dritten erhält.³⁰⁶ Als solche sind grundsätzlich der Erwerb gegen Entgelt, durch (verdeckte) Einlage oder aufgrund eines einen Zahlungsvorgang widerspiegelnden Tauschvorgangs zu qualifizieren.³⁰⁷ Liegt kein Erwerb gegen Entgelt vor und unterliegt der Algorithmus mithin dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG, so bedingt dieses, dass die Aufwendungen, unabhängig von deren handelsrechtlichen Beurteilung als Aufwand zu berücksichtigen sind und sich insoweit vollumfänglich in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung auswirken. Dieses gilt sowohl für die eigenbetrieblichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen zur Entwicklung des Algorithmus als auch für im Rahmen der Entwicklung getätigte Aufwendungen zum Bezug von Dienstleistungen Dritter.³⁰⁸

III. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich daher feststellen, dass die im Zusammenhang mit der künstlichen Intelligenz stehenden Aufwendungen jeweils einen Ein-

304 Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, § 247 Rn. 19.

305 Hörnberg/König/Gallasch in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 42; Hennrichs in: MüKo Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 59.

306 Anzinger in: H/H/R, EStG, § 5 Rn. 1831; Reddig in: Kirchhof/Seer, EStG, § 5 Rn. 86;

307 Wolfgang in: K/S/M, EStG, § 5 Rn. C85, C95; Hennrichs in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 136f.

308 Reddig in: Kirchhof/Seer, EStG, § 5 Rn. 88.

fluss auf das Steuerobjekt im Bereich der direkten Steuern entfalten. Wird die künstliche Intelligenz durch das jeweilige Steuersubjekt aktiv eingesetzt und dient nicht nur als Handelsware, so folgt, dass sofern der Algorithmus durch das Steuersubjekt selbst entwickelt worden ist, sich sämtliche Aufwendungen direkt und in voller Höhe im Rahmen der Ermittlung des Steuerobjektes niederschlagen. Wurde der Algorithmus jedoch nicht durch das jeweilige Steuersubjekt entwickelt, sondern entgeltlich erworben, wirkt sich der Anschaffungsvorgang lediglich verteilt über die Nutzungsdauer in Form der Abschreibung für Abnutzung auf das Steuerobjekt aus. Die laufenden Aufwendungen für das Betreiben des Algorithmus führen hingegen auch in dieser Konstellation zu einer direkten Berücksichtigung bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens des Steuersubjekts. Stellt der Algorithmus dagegen eine Handelsware dar, so wirken sich die getätigten Aufwendungen lediglich als Gegenposition zum erzielten Veräußerungsertrag auf das Steuerobjekt aus. Insgesamt ergeben sich daher im zu untersuchenden Geschäftsmodell auf der Seite der steuermindernden Beträge keine Aspekte, die eine abweichende oder neu zu entwickelnde Regelungsstruktur benötigen.

D. Rückbezug auf das Untersuchungsmodell

Im Rahmen dieses Kapitels konnte festgestellt werden, dass die künstliche Intelligenz und der diese betreibende Algorithmus im Rahmen des bestehenden Steuerrechts stets einem Unternehmen zugeordnet wird und die künstliche Intelligenz selbst nicht zum Steuersubjekt wird. Dieses bedeutet sogleich, unter Rückbezug auf das im ersten Kapitel aufgestellt Untersuchungsmodell,³⁰⁹ dass die durch den Einsatz von künstlicher Intelligenz im Unternehmen erzielten Netzwerk- und Skaleneffekte und die hieraus generierte Wertschöpfung unabhängig davon, ob die Informationsverarbeitung von einem Menschen oder einer künstlichen Intelligenz durchgeführt wird, durch das die Daten erhebende und verwertende Unternehmen zu versteuern ist.

Wie aufgezeigt werden konnte lassen sich die zwangsläufig durch den Einsatz von künstlicher Intelligenz zu unternehmerischen Zwecken entstehenden Aufwendungen sowohl unter die bestehenden handelsrechtlichen

309 Vgl. Kapitel 1 C.

als auch steuerrechtlichen Gewinnermittlungsregelungen fassen und finden bereits unter den bestehenden Gewinnverteilungsregelungen zutreffend Berücksichtigung. Schwieriger wird es hingegen den durch die künstliche Intelligenz, im Rahmen des als gestaltungsanfällig gekennzeichneten Geschäftsmodelles, generierten Wertschöpfungsbeitrag zutreffend am Ort der Wertschöpfung zu besteuern.³¹⁰

Die anzustellenden Reformüberlegungen zur „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft verengen sich daher nicht nur auf das konkret herausgearbeitete Untersuchungsmodell, sondern vielmehr auch dahingehend, dass lediglich die Frage der Rechtfertigung des Steuerzugriffs am Ort der Wertschöpfung zu untersuchen ist.

Der auf die Wertschöpfung durch die jeweiligen Staaten mögliche Steuerzugriff wird völkerrechtlich über das Territorialitätsprinzip als „*genuine-link*“ gerechtfertigt, welches, wie aufgezeigt wurde, je nach Steuerart im Grundsatz eine unterschiedliche steuerrechtliche Ausprägung erfährt. So bezieht sich die Rechtfertigung im Bereich der indirekten Steuern auf den tatsächlichen Ort der erbrachten Leistung (Bestimmungslandprinzip), wohingegen im Bereich der direkten Steuern auf die territoriale Verortung des Unternehmens selbst abgestellt wird.

310 Vgl. Kapitel 1 B.III.2 und Kapitel 1 C.