Steuerwissenschaftliche Schriften 84

Timo Lemm

Besteuerung von künstlicher Intelligenz und deren Implikationen auf die Besteuerung der Digitalwirtschaft

Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Leistungserbringung gegen das Recht zur Nutzung von Nutzerdaten

Nomos

C.H.BECK

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.
Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg
Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 84

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Timo Lemm

Besteuerung von künstlicher Intelligenz und deren Implikationen auf die Besteuerung der Digitalwirtschaft

Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Leistungserbringung gegen das Recht zur Nutzung von Nutzerdaten

Nomos

C.H.BECK

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die Veröffentlichung wurde finanziell unterstützt durch den Freundeskreis der Düsseldorfer Juristischen Fakultät e.V.
(https://www.jura.hhu.de/fakultaet-und-dekanat/freundeskreis)

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

Zugl.: Düsseldorf, Univ., Diss., 2023

1. Auflage 2023

© Timo Lemm

Publiziert von
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden
www.nomos.de

Gesamtherstellung:
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

ISBN (Print): 978-3-7560-1240-4
ISBN (ePDF): 978-3-7489-1803-5

DOI: https://doi.org/10.5771/9783748918035

Onlineversion
Nomos eLibrary

Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Für
meine Eltern,
meine Schwester,
meine große Liebe und unseren Sohn

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vorwort

Dieses Buch entstand am Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht der juristischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf und wurde von der juristischen Fakultät im Juni 2023 als Dissertationsschrift angenommen. Die steuerpolitischen Entwicklungen, insbesondere im Bereich des OECD BEPS-Projekts, sowie der Literaturstand befindet sich auf dem Stand der Einreichung im Dezember 2022. Die Forschungen waren Teil der Manchot Forschungsgruppe „Entscheidungsfindung mit Hilfe von Methoden der Künstlichen Intelligenz an der Heinrich-Heine-Universität.

Besonders möchte ich meinem verehrten akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Matthias Valta, danken, der mich mit vielen Anregungen unterstützt und in ständiger Diskussionsbereitschaft nicht nur in Bezug auf das Dissertationsthema, sondern auch darüber hinaus in meinem steuerrechtlichen Werdegang gefördert hat.

Ebenfalls besonderer Dank gilt meinem Zweitgutachter, Herrn Prof. Dr. Jochen Lüdicke, wessen Anregungen und Hinweise, insbesondere auch in Bezug auf sich in der Praxis stellende Probleme von unschätzbarem Wert waren.

Für Anregungen und Kritik danke ich zudem Herrn Prof. Dr. Ullrich Prinz, dem Team des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht sowie meinem (steuerrechtlichen) Freundeskreis.

Bei dieser Gelegenheit möchte ich zudem meinen Eltern, meiner Schwester und meiner Familie Danke sagen, die mich bei meinem akademischen Werdegang unterstützt und stets gefördert haben.

Schließlich gebührt unermesslicher Dank einer besonderen Person in meinem Leben. Nicht nur stand Sie mir immer wieder für fachliche Diskussionen auf gemeinsamen Spaziergängen zur Verfügung und hat mich in meinen Ideen und Lösungsansätzen bestärkt. Vielmehr hat Sie mir den Rücken freigehalten, mich in schwierigen Phasen motiviert, war geduldig und hat mir in der Endphase auch noch einen wunderbaren Sohn geschenkt.

Düsseldorf im Juli 2023 Timo Lemm

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Inhaltsverzeichnis

1. Kapitel Einleitung und Begriffsbestimmung 17

A. Einleitung 17

B. Begriffsbestimmung 23

I. Digitalwirtschaft 23

II. Künstliche Intelligenz 26

1. Entwicklung und Definition des Begriffs im Bereich der Informatik 27

2. Übersicht über die verschiedenen Forschungsgebiete im Rahmen der künstlichen Intelligenz 29

a. Maschinelles Lernen 30

b. Neuronale Netze 31

c. Zusammenfassung 31

3. Definition durch juristische Auslegung 32

a. Intelligenz – intelligence 34

b. Künstlich – artificial 36

c. Abgeleitete Definition 37

III. Wertschöpfung 39

1. Allgemeiner Wertschöpfungsbegriff 39

2. Spezieller Wertschöpfungsbeitrag der künstlichen Intelligenz in der Digitalwirtschaft 40

a. Wertschöpfungsbeitrag künstlicher Intelligenz in der „klassischen Wirtschaft“ 41

b. Wertschöpfungsbeitrag künstlicher Intelligenz in der Digitalwirtschaft 45

C. Problemstellung 48

2. Kapitel Künstliche Intelligenz im (Steuer)Recht 53

A. Einordnung der künstlichen Intelligenz in das bestehende Recht 54

I. Aufgabe des Rechts 54

II. Maßgebliche allgemeine Einordnungskriterien 55

III. Zivilrechtliche Einordnung 56

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

IV. Steuerrechtliche Einordnung 58
1. Einfluss künstlicher Intelligenz auf den besteuerungswürdigen Lebenssachverhalt 60
a. Steuerrechtliche Einordnung im Bereich der indirekten Steuern 62
b. Steuerrechtliche Einordnung im Bereich der direkten Steuern 64
2. Ergebnis der steuerrechtlichen Einordnung 65

B. Bestehendes Besteuerungskonzept 66
I. Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs im Bereich der indirekten Steuern 68
II. Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs im Bereich der direkten Steuern 69
1. Betriebsstättenprinzip 71
a. Voraussetzung des nationalen Betriebsstättenbegriffs 72
b. Voraussetzungen des internationalen Betriebsstättenbegriffs 75
c. Zusammenfassung 78
2. Gewinnabgrenzungsregelungen 79

C. Steuerrechtliche Behandlung der künstlichen Intelligenz 80
I. Berücksichtigung der künstlichen Intelligenz in der handelsrechtlichen Gewinnermittlung 85
1. Behandlung bei Qualifizierung als Anlagevermögen 86
2. Behandlung bei Qualifizierung als Umlaufvermögen 91
II. Berücksichtigung der künstlichen Intelligenz in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung 91
III. Zusammenfassung 92

D. Rückbezug auf das Untersuchungsmodell 93

3. Kapitel Lösungsvorschläge auf dem Gebiet der direkten Steuern 95

A. Überlegungen der EU 95
I. Verbindlichkeit der Lösungsansätze und notwendige nationale Umsetzungsmaßnahmen 97
1. Gesetzgebungskompetenz der Europäischen Union 98
2. Nationale Umsetzung unionsrechtlicher Richtlinien im Bereich der Steuern 103
3. Rechtsverbindlichkeit des Unionsrechtsaktes 104

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

II. Richtlinienentwurf zur Digital Services Tax 105
1. Historische Fortentwicklung 105
2. Ausgestaltung der Digital Services Tax 107
3. Rechtliche Einordnung 110
a. Rechtsetzungsbefugnis 110
aa. Möglichkeit zum präventiven Erlass einer Richtlinie 115
bb. Gefahr des Eintritts von Handelshemmnissen 118
cc. Einordnung als indirekte Steuer 124
b. Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz 128
c. Vereinbarkeit mit Datenschutzrecht 134
4. Bewertung des Richtlinienentwurf zur Digital Services Tax 136
III. Richtlinienentwurf zur digitalen signifikanten Präsenz 137
1. Ausgestaltung des neuen Betriebsstättenbegriffs 138
2. Rechtliche Einordnung 140
a. Völkerrechtliche Rechtfertigung des Steuerzugriffs 140
b. Anknüpfung an Nutzerzahl und Probleme der Bestimmung der Ansässigkeit 142
c. Rechtsform der erfassten Unternehmen 143
d. Vereinbarkeit einer „EU-Steuer“ mit Art. 311 AEUV. 144
e. Innerstaatlicher Konflikt in Bezug auf die Gewerbesteuer 146
3. Bewertung des Richtlinienentwurfs zur digitalen signifikanten Präsenz 146
IV. Conclusio zu den EU-Richtlinien-Vorschlägen 147

B. Überlegungen der OECD 149
I. Verbindlichkeit der Lösungsansätze und notwendige nationale Umsetzungsmaßnahmen 150
II. Historische Entwicklung 152
1. Lösungsvorschläge im Public Consultation Document 2019 157
a. „user participation“-Ansatz 158
b. „marketing intangibles“-Ansatz 159
c. „significant economic presence“-Ansatz 161

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Lösungsvorschlag des Pillar I Blueprint / Progress Reports 163
a. Amount A des Pillar I Blueprint 163
aa. Begründung des Nexus 165
bb. Eröffnung des Anwendungsbereichs 167
cc. Nexus 169
dd. Berechnung des Amount A unter dem Pillar I Blueprint 170
ee. Berechnung des Amount A unter dem Progress Report 2022 172
b. Amount B des Pillar I Blueprint 173
III. Rechtliche Einordnung 175
1. „user participation"-Ansatz 176
2. „marketing intangibles"-Ansatz 178
3. „significant economic presence"-Ansatz 181
4. Pillar I Blueprint / Progress Report 187
a. Pillar I Blueprint 188
b. Progress Report 2022 191
IV. Conclusio zu den OECD-Lösungsvorschlägen 194

C. Gesamtbewertung der existierenden Lösungsvorschläge 196

4. Kapitel Eigener Lösungsvorschlag auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung 199

A. Hintergrund der Überlegungen zum eigenen Lösungsvorschlag 199

B. Untersuchungsmodell 203

C. Steuerbarkeit der Leistung 210
I. Unternehmereigenschaft der Unternehmen 210
II. Qualifizierung der Leistungsart 214
1. Überlassung der Plattform als Lieferung 214
2. Überlassung der Plattform als sonstige Leistung 216
III. Zwischenergebnis 219
IV. App-Nutzung gegen Entgelt 219
1. Gegenleistung des Nutzers 221
a. Definition von Daten 223
aa. Allgemeine Definition des Datums 224
bb. Spezielle Eingrenzung der personenbezogenen Daten 229

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Übertragung von dinglichen Rechten als Leistung 231
aa. Besitzrecht an Daten 236
bb. Zuordnung des Besitzrechtes 238
c. Einräumung eines Nutzungsrechtes als Leistung 240
d. Umsatzsteuerliche Einordnung des gefundenen Ergebnisses 247
2. Entgeltcharakter 248
3. Zusammenhang mit der Leistung 250
V. App-Nutzung als Unternehmerleistung 255
VI. App-Nutzung im Inland 256
1. Inlandsbegriff 258
2. Ort der sonstigen Leistung bei Nutzern als Nichtunternehmer 259
a. Allgemeine Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 1 UStG 259
b. Spezielle Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 4 UStG 260
c. Spezielle Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 5 UStG 263
aa. Voraussetzungen für die Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 5 UStG 264
bb. Vermutungsregelungen für die Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 5 UStG 269
cc. Praktische Umsetzbarkeit des vorgefundenen Ergebnisses 278
d. Zwischenergebnis 280
3. Ort der sonstigen Leistung bei Nutzer als Unternehmer 281
a. Unternehmereigenschaft durch Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer 282
b. Ortsbestimmung bei verwendeter Umsatzsteuer-Identifikationsnummer 284
4. Einheitlichkeit der Ortsbestimmung 286
5. Umsatzgrenze 287

D. Feststellung der Steuerpflicht der erbrachten Leistung 289

E. Bemessungsgrundlage 290
I. Existierender Marktwert für Nutzerdaten 296
II. Berechnung des Marktwertes von Nutzerdaten 300
1. Bestimmung der zu bewertenden Leistung 302
2. Bewertung der Nutzerdaten mit dem gemeinen Wert 308
a. Bewertung nach dem Vergleichswertverfahren 309

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Bewertung nach dem Ertragswertverfahren 313
c. Bewertung nach dem Sachwertverfahren 314
3. Bewertung der Nutzerdaten nach IFRS 315
a. Mehrgewinnmethode 316
b. Residualwertmethode 317
c. Methode der unmittelbaren Cashflow-Prognose und der Lizenzpreisanalogie 318
d. Rückschluss auf Marktwert der quartalsweisen Erträge 318
4. Umsatzsteuerliche Gesamtbetrachtung 319
III. Ergebnis: Ermittlung der Bemessungsgrundlage 326

F. Steuererhebung und Steuerschuldnerschaft 327
I. Steuerschuldnerschaft 328
1. Ansässigkeit des Plattformbetreibers im Ausland 329
2. Wechsel der Steuerschuldnerschaft auf den Unternehmer-Nutzer als Leistungsempfänger 332
3. Zwischenergebnis 340
II. Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer 340
1. Entstehungszeitpunkt bei Steuerschuldnerschaft des Leistungserbringers 341
2. Entstehungszeitpunkt bei Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers 345
a. Ansässigkeit des Leistungserbringers im Gemeinschaftsgebiet 345
b. Keine Ansässigkeit des Leistungserbringers im Gemeinschaftsgebiet 351
c. Zusammenfassung: Steuerentstehung bei Steuerschuldnerschaft durch den Leistungsempfänger 352
III. Steuerfestsetzung im (M)OSS-Verfahren 353
1. Nicht-EU-Regelungen 354
2. EU-Regelungen 356
3. Gemeinsame Verfahrensvorschriften des (M)OSS-Verfahrens 357
IV. Zusammenfassung 359

G. Datenschutzrechtliche Aspekte in Bezug auf die Ortsbestimmung 360
I. Sachlicher Anwendungsbereich der DS-GVO 362

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

II. Räumlicher Anwendungsbereich der DS-GVO 364
III. Verantwortlicher für den Schutz der Daten nach der DS-GVO 366
IV. Zulässigkeit der Datenverarbeitung nach Art. 6 DS-GVO 367
1. Zulässigkeit durch Einwilligung, Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. a) DS-GVGO 367
2. Zulässigkeit durch rechtliche Verpflichtung oder zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben, Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) und e) DS-GVGO 368
V. Grundsätze der Datenverarbeitung nach Art. 5 DS-GVO 372
1. Grundsatz der Zweckbindung, Art. 5 Abs. 1 lit. a) DS-GVO 373
2. Grundsatz der Datenminimierung, Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO 373
3. Grundsatz der Datensparsamkeit, Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO 375
4. Grundsatz der Datenrichtigkeit, Art. 5 Abs. 1 lit. d) DS-GVO 376
5. Grundsatz der Speicherbegrenzung, Art. 5 Abs. 1 lit. e) DS-GVO 377
VI. Ergebnis 381

H. Zwischenfazit 381

I. Vorsteuerabzug durch erhaltene Eingangsleistung 384
I. Steuerbarkeit und Steuerpflicht der von Seiten des Nutzers erbrachten Duldungsleistung 385
1. Unternehmereigenschaft des Nutzers 385
2. Steuerbarkeit und -pflicht der von Seiten des Nutzers erbrachten Duldungsleistung 390
II. Vermeidung des Vorsteuerabzuges durch Anwendung der Kleinunternehmerregelung 391
III. Vermeidung des Vorsteuerabzugs durch Steuerbefreiung 397
1. Rechtfertigung einer Steuerbefreiung aus steuersystematischen Gründen 399
2. Rechtfertigung der Steuerbefreiung aus Vereinfachungsgründen 400
3. Anwendung auf das Untersuchungsmodell 400
a. Betrachtung der Leistungsbeziehungen 401

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Keine Steuerbefreiung für Leistung des Plattformbetreibers 402
c. Steuerbefreiung für Leistung des Plattformnutzers 403
4. Rechtfertigung aus Vollzugsgründen 405
5. Vorschlag einer gesetzlichen Normierung 406
6. Auswirkung auf den Vorsteuerabzug 408
IV. Zwischenergebnis 409
J. Ergebnis 410

5. Kapitel Fazit 411
A. Zusammenfassung der Forschungsergebnisse 411
B. Vorschläge über durchzuführende Gesetzesänderungen 414
C. Rechtliche Gesamtbetrachtung des Lösungsvorschlages 420
D. Schlussbemerkung 424

Annex 1: Schätzung des Steuermehraufkommens anhand eines Beispielsfalls 427
A. Schätzung anhand des Quartalsbericht I/2021 428
B. Schätzung anhand des Quartalsbericht III/2022 429
C. Vergleich mit dem Steueraufkommen unter Pillar I 429

Annex 2: Abbildungen 431

Literaturverzeichnis 435

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Kapitel Einleitung und Begriffsbestimmung

A. Einleitung

Noch vor fünfundzwanzig Jahren war eine Kommunikation mit Gegenständen etwas, was man lediglich in Science-Fiction-Filmen oder –Serien antreffen konnte. Große Internetunternehmen, wie Google, Facebook, Amazon und Co., die heute zu den umsatzstärksten und einflussreichsten Unternehmen in der globalen Marktwirtschaft zählen,[1] waren, wenn überhaupt, vor zwanzig Jahren gerade mal gegründet. Von einem Umgang mit Alexa, Siri oder ähnlichen Sprachassistenten zum Anschalten von Lampen, der Regelung der Heizungsanlage oder zum Abspielen von Musik konnte nur geträumt werden. Selbst das heute alltägliche Suchen auf Google steckte noch in den Kinderschuhen. Beides kann jedoch aus dem heutigen Alltag nicht mehr hinweggedacht werden und ist fester Bestandteil des täglichen Lebens geworden.

Zurückführen lassen sich diese Entwicklungen auf die durch John McCarthy im Jahr 1955 gestarteten Forschung im Bereich der künstlichen Intelligenz[2], mittels welcher verschiedene Techniken und Methoden zum Einsatz algorithmusbasierter Computerprogramme entwickelt wurden. Diese können heute als maßgebliche Treiber der sogenannten Digitalisierung angesehen werden. Neben dem Einsatz von künstlicher Intelligenz hat auch der rein technische Fortschritt im Bereich der Informationstechnik zu einer in den letzten Jahren exponentiell ansteigenden digitalen Entwicklung des privaten und beruflichen Alltags geführt. So hat die Digitalisierung des privaten Lebens mit der Erschließung des Internets auch zur privaten Nutzung begonnen und setzte sich über die Entwicklung von Notebooks, Tablets und Smartphones bis zum jetzigen Zeitpunkt fort. Bereits heute ist es durch den Einsatz von künstlicher Intelligenz möglich rein künstliche

1 Vgl. PWC, Global Top 100 companies by market capitalisation 2020, abrufbar unter: https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/global-top-100-companies-2020.pdf, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

2 *McCarthy/Minsky/Rochester/Shannon*, A proposal for the Dartmouth Summer Research Project on Artificial Intelligence v. 31.08.1955.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Personen respektive Personengruppe zu erstellen, welche maßgeblichen Einfluss auf den privaten Entertainmentsektor ausüben sollen.[3]

Aber nicht nur im privaten Alltag hat der Einsatz von künstlicher Intelligenz und die Digitalisierung Einzug gehalten. Vielmehr nutzt auch der unternehmerische Sektor die sich aus der Digitalisierung und der Forschung im Bereich der künstlichen Intelligenz ergebenden Entwicklungen in verstärktem Maße, sodass oftmals von der Industrie 4.0 gesprochen wird.[4] Begann der Einzug der Digitalisierung im alltäglichen Geschäftsleben zunächst mit der schlichten Kommunikation per E-Mail, werden nun ganze Produktionsanlagen autonom von einem Computer gesteuert. Wie auch die durch die Corona-Pandemie bedingten Entwicklungen und Umstellungen des alltäglichen Arbeitslebens gezeigt haben, ist eine physische Präsenz an einem bestimmten Ort, zur Erbringung vieler Leistungen nicht mehr notwendig. Vielmehr ermöglichen diverse Plattformen eine Kommunikation und Zusammenarbeit der an der Leistungserbringung beteiligten Personen unabhängig von deren tatsächlichen Aufenthaltsort. Das Merkmal einer physischen Anwesenheit wird fortlaufend durch die Möglichkeit einer digitalen Erreichbarkeit eingeschränkt und verdrängt. So gibt es bereits heute viele Geschäftsmodelle, die vollständig ohne eine physische Präsenz innerhalb des Leistungsgebietes ihre Leistung an den Kunden erbringen. Das Ende der Entwicklung ist bei Weitem noch nicht erreicht. Vielmehr zeichnet sich bereits heute ab, dass die Zukunft sowohl des privaten als auch beruflichen Alltages sich immer stärker im digitalen Bereich, dem sogenannten Metaverse, abspielen wird.[5]

Der Verzicht auf eine physische Präsenz am Leistungsort geht oftmals auch mit der Steigerung der Automatisierung und Unterstützung der Leistungserbringung durch selbständige Computerprogramme einher. Ob es

3 So wurde am 22. März 2021 eine rein per künstlichen Intelligenz erstellte Girl-Band namens „*ETERN!TY*" vorgestellt (https://www.instagram.com/eternity_aiia/?hl=de, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022), welche nicht nur als Musikgruppe Erfolg haben soll, sondern deren Mitglieder darüber hinaus auch als virtuelle Models und Influencerinnen tätig werden sollen, vgl. https://www.otaji.de/news/korea/eternity-neue-virtuelle-k-pop-girlgroup-debuetiert, zuletzt abgerufen am 13.12.2022; https://www.musikexpress.de/k-pop-welt-feiert-debuet-der-virtuellen-band-eternty-1837269/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

4 *Ditz/Bärsch/Kluge*, IStR 2019, 299 (302); *v. Lück*, ISR 2018, 158; *Schwarz/Stein*, DB 2017, 1525.

5 Vgl. zum Metaverse *Dietsch*, MwStR 2022, 378; als aktuelles Beispiel das Metaversum von Facebook https://about.meta.com/metaverse/?utm_source=about.facebook.com&utm_medium=redirect, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sich bei den eingesetzten Computerprogrammen um Arten des Data-Mining, des maschinellen Lernens oder auch um Blockchain-Konstrukte handelt, ist dabei grundsätzlich nebensächlich, denn im allgemeinen Sprachgebrauch und dem Verständnis der Allgemeinheit lassen sich die vorgenannten Ausprägungen grob unter dem Begriff der „künstlichen Intelligenz" zusammenfassen.

Obwohl die technischen Entwicklungen und die hierdurch bedingte Digitalisierung der tradierten Wirtschaft immer schnell vorangeschritten ist und auch weiterhin in einem rasanten Tempo voranschreitet, hat sich im Steuerrecht eine Art Stillstand eingeschlichen. Die letzte große nationale Steuerrechtsreform wurde im Jahr 2008 verabschiedet.[6] Ziel dieser war es, den Unternehmensstandort Deutschland attraktiver zu gestalten und Rechtsformneutralität in der Unternehmensbesteuerung herbeizuführen sowie das deutsche Steuersubstrat zu sichern.[7] Bezüge auf die Digitalisierung, auch dem damaligen technischen Entwicklungsstand geschuldet, wurden noch nicht aufgenommen. Nun, fünfzehn Jahre später, hat sich die öffentliche Wahrnehmung zunehmend auf das Fehlen entsprechender Regelungen oder Reformen in Bezug auf die Besteuerung, insbesondere auf digitalem Wege erbrachter Dienstleistungen, hin versteift.[8] Das deutsche Steuerrecht konnte oder wollte bisher nicht mit der rasanten Entwicklung der Digitalisierung mithalten. Allerdings werden von den großen multinational agierenden Internetunternehmen Milliardengewinne erzielt, welche mangels entsprechender steuerrechtlicher Regelungen entweder gar nicht oder zumindest nicht in dem Umfang von der nationalen Besteuerung erfasst werden, wie die Öffentlichkeit sich dieses wünschen würde.

Daher überrascht es nicht, dass sich nun wieder eine Bewegung im Steuerrecht ankündigt, welche versucht die Probleme, die durch die Digitalisierung entstanden sind, zu beheben und das Steuerrecht ins Zeitalter der Digitalisierung zu überführen. Dabei sind sowohl nationale Bestrebungen, etwa in den USA, Indien oder auch in Italien und Ungarn, zu entdecken. Aber auch auf internationaler Ebene, etwa durch die Richtlinienvorschläge der EU zur Besteuerung der Digitalen Wirtschaft (Vorschläge zur Einfüh-

6 Vgl. G. v. 14.08.2007, BStBl. I 2007, 1912.
7 Vgl. BT-Drs. 220/07, S. 1ff.
8 Vgl. OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report, S. 3; *Kofler/Mayr/Schlager,* BB 2017, 1751; *Eilers/Oppel,* IStR 2018, 361; *Zöller,* BB 2018, 2903.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rung einer signifikanten digitalen Präsenz[9] und der sog. Digital Services Tax[10]) und von Seiten der Organisation für Economic Co-operation and Development (OECD) im Rahmen des Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projektes ist man sich der Problematik bewusst. Ausgangspunkt für die Reformüberlegungen auf Ebene der OECD war der BEPS-Report aus dem Jahr 2015, in welchem insbesondere in Aktionspunkt 1 die Probleme der Besteuerung der Digitalwirtschaft angesprochen wurden.[11] Die ursprünglichen Reformvorschläge der OECD wurden zu einem Zwei-Säulen-Modell fortentwickelt, welches eine Neuordnung bestimmter Besteuerungsrechte (Pillar I) bei gleichzeitiger Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung (Pillar II) beinhaltet.[12]

Gemein ist den Überlegungen, dass die Reformvorschläge sämtlich auf eine Besteuerung bestimmter durch die Digitalisierung ausgelöster Effekt abzielen. Diese betreffen zum einen die Änderungen der Art der Leistungserbringung innerhalb der Digitalwirtschaft, nämlich die Möglichkeit des Auseinanderfallens zwischen dem Ort des Tätigwerdens und dem Ort an welchem die Leistung tatsächlich erbracht wird. Zum anderen wird die Digitalisierung als Grundvoraussetzung einer ganz neuen Art der wirtschaftlichen Aktivität angesehen. So dient die Digitalisierung als Voraussetzung für eine von Menschen losgelöste Informationsverarbeitung von Datenmassen, die durch maschinelles Lernen besondere Skalen- und Dateneffekte erzielen und als maßgebender Treiber bestimmter Geschäftsmodelle angesehen werden können.

Auch wenn sich der aktuelle politische Diskurs grundsätzlich auf ein mögliches Konzept zur Besteuerung der sich aus dem technischen Fortschritt entwickelten oder aufgrund dessen geänderten Geschäftsmodellen geeinigt hat und an einem globalen Konsens zur Vereinheitlichung des Besteuerungskonzepts, zumindest in diesem Punkt, arbeitet, sind die, die Entwicklung und Änderung auslösenden, Grundlagen noch nicht hinreichend erforscht. So stützen sich die Geschäftsmodelle der Digitalwirtschaft überwiegend auf eine Form von künstlicher Intelligenz, jedoch finden sich in den Reformvorschlägen keine Hinweise oder Reaktionen hierauf. Vielmehr wird ausschließlich an das jeweilige Geschäftsmodell selbst angeknüpft.

9 EU-Kommission v. 21.3.2018, COM(2018) 147 final.
10 EU-Kommission v. 21.3.2018, COM(2018) 148 final.
11 OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report.
12 Vgl. zur zeitlichen Darstellung der Reformüberlegungen https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Um jedoch die Geschäftsmodelle der Digitalwirtschaft zu verstehen und darauf aufbauend die Fragen nach der wirtschaftlichen Aktivität und der Wertschöpfung, insbesondere im Rahmen von hoch technologisierten Geschäftsmodellen, beantworten zu können, gilt es zunächst Grundfragen zu beantworten.

Was ist die Digitalwirtschaft eigentlich genau? Und wie wirkt sich diese auf die bestehende Globalwirtschaft aus? Was versteht man, insbesondere aus einer steuerrechtlichen Sichtweise, überhaupt unter dem in diesem Zusammenhang stets mitverwendeten Begriff der künstlichen Intelligenz? Wie lässt sich feststellen, ob die künstliche Intelligenz selbst eine Wertschöpfung im Rahmen der erbrachten Leistungen bedingt? Und wie lässt sich ein solcher Wertschöpfungsbeitrag bemessen und für eine Besteuerung heranziehen? Kann der Wertschöpfungsbeitrag der künstlichen Intelligenz selbst zugeordnet werden? Wird die künstliche Intelligenz selbst zum Steuersubjekt oder ist die Wertschöpfung dem für die Programmierung der künstlichen Intelligenz verantwortlichen Unternehmen zuzurechnen? Und wo wird diese Wertschöpfung erzielt? Dort, wo das Unternehmen, welches die künstliche Intelligenz entwickelt hat und zur Nutzung bereitstellt, sitzt, oder etwa dort, wo die Nutzung selbst erfolgt?

Diese und viele weitere Fragen müssen grundsätzlich geklärt werden, bevor man den Fragestellungen nachgehen kann, inwiefern die bestehenden Besteuerungsgrundsätze angepasst werden müssen, beziehungsweise obsolet geworden sind. Auch die Frage, ob neue Wege der Besteuerung erschlossen werden können oder müssen, kann ohne eine genaue Einordnung der Digitalwirtschaft in den weltwirtschaftlichen Kontext und der die Digitalwirtschaft bedingenden und fördernden künstlichen Intelligenz nicht zutreffend beantwortet werden. Dieses gilt gleichermaßen für Reformvorschläge im Bereich der direkten als auch indirekten Besteuerung.

Ausgehend von der Vielzahl noch ungeklärter Fragen wird sich die vorliegende Arbeit zuerst mit dem Bereich der Digitalwirtschaft und künstlichen Intelligenz beschäftigen. So gilt es sich für die Bearbeitung der weiteren Fragestellungen zunächst zu vergegenwärtigen, was genau unter dem Begriff der Digitalwirtschaft zu verstehen ist und wie innerhalb dieser der Einsatz von künstlicher Intelligenz erfolgt. Damit dieses möglich ist, gilt es eine, zumindest aus steuerrechtlicher Sicht, zutreffende Definition des Begriffs der künstlichen Intelligenz aufzustellen und darzustellen, welche tatsächlichen Einsatzmöglichkeiten für die künstliche Intelligenz im Rahmen der Digitalwirtschaft bestehen. Hierauf aufbauend kann eine Einordnung der gefundenen Definition in das Steuerrecht erfolgen, um eine

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

anschließende Untersuchung der sich ergebenden steuerrechtlichen Folgen zu ermöglichen. Dabei gilt es in Vorbereitung auf die sich anschließenden Betrachtungen des Reformbedarfs bezüglich der Geschäftsmodelle in der Digitalwirtschaft auch auf die Frage der durch den Einsatz von künstlicher Intelligenz erzielten Wertschöpfung und deren Lokalisierung einzugehen.

Nachdem die grundlegenden Begriffe und die steuerlichen Fragen in Bezug auf die Digitalwirtschaft und die künstliche Intelligenz als solche dargestellt wurden, wird sich anschließend der Frage des Reformbedarfs und der speziellen Reformmöglichkeiten in Bezug auf die, auf dem Einsatz von künstlicher Intelligenz fußenden, Geschäftsmodellen der Digitalwirtschaft gewidmet. Insoweit bieten die bereits von Seiten der Europäischen Union und der OECD auf dem Gebiet der direkten Besteuerung vorgeschlagenen Reformmöglichkeiten eine Ausgangslage für die durchzuführende Betrachtung. Es wird aufzuzeigen sein, inwieweit die Reformvorschläge tatsächlich zu dem anvisierten Ziel der „fairen" oder „gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft[13] beitragen können.

Dabei dient die Bewertung der existierenden Reformvorschläge als Überleitung zum Schwerpunkt der Arbeit. Dieser beschäftigt sich mit der Frage, ob die im Ziel der Reformvorschläge stehenden Geschäftsmodelle der Digitalwirtschaft nicht bereits unter die existierenden Regeln der indirekten Besteuerung, namentlich der Umsatzbesteuerung auf nationaler und der Mehrwertbesteuerung auf unionaler Ebene, zu fassen sind. Ist dieses der Fall, so könnte eine „faire und gerechte" Besteuerung ohne oder nur mit Hilfe einer minimalinvasiven Änderung des existierenden Steuerrechts erfolgen, welches insbesondere auch mit einem geringeren internationalen Abstimmungsbedarf und einem geringeren administrativen Aufwand verbunden wäre. Ein solcher Reformvorschlag im Bereich der indirekten Besteuerung könnte zudem auf weitere Staaten gespiegelt werden, sodass mit einem minimalinvasiven Eingriff in die globale Steuerrechtsordnung das gleiche Ziel erreicht werden könnte, wie durch die Bestrebungen zur Erfassung der Besonderheiten der digitalen Wirtschaft im Bereich der direkten Besteuerung. Die konkrete Untersuchung wird sich mit der Frage beschäftigen, ob die an sich kostenlose Zurverfügungstellung einer Dienstleistung auf elektronischem Weg gegen die Möglichkeit zur Nutzung der personenbezogenen Daten des Dienstleistungsempfängers zur Erbringung

13 EU-Kommission v. 21.09.2017, COM(2017) 547 final; OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, S. 8.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einer weiteren eigenständigen, in diesem Fall aber monetären Leistung, des Dienstleistungserbringers einen umsatzsteuerbaren und -steuerpflichtigen Vorgang darstellt.

Abschließend wird der entwickelte Lösungsvorschlag zur „fairen und gerechten" Besteuerung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung bewertet und es werden die sich im Rahmen der Ausarbeitung entwickelten Reformvorschläge auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung sowohl für eine Umsetzung auf unionsrechtlicher als auch auf nationaler Ebene zusammenfassend dargestellt.

B. Begriffsbestimmung

Um die im aktuellen politischen Diskurs zur Reform des (internationalen) Steuerrechts angedachten Lösungsansätze einordnen zu können, bietet es sich zunächst an, einen Blick auf die sogenannte Digitalwirtschaft zu werfen und herauszuarbeiten, inwieweit sich diese von der dem bisherigen Steuerrecht zugrundeliegenden Globalwirtschaft unterscheidet. In diesem Zusammenhang gilt es auch einen Blick auf den Ursprung, die künstlichen Intelligenz selbst, zu werfen. Anschließend wird herausgearbeitet werden, wie diese die Wertschöpfung innerhalb der Digitalwirtschaft beeinflusst. Aufsetzend auf dieser Grundlage kann dann im weiteren Gang der Arbeit untersucht werden, inwieweit Anpassungen des (inter)nationalen Steuerrechts notwendig sind.

I. Digitalwirtschaft

Wenn man sich dem Begriff der Digitalwirtschaft erstmals zuwendet, kommt man leicht zu dem Schluss, dass es sich bei der Digitalwirtschaft um einen genau abgrenzbaren Teil des internationalen Wirtschaftsverkehrs handelt. Betracht man jedoch den Ursprung des Begriffs und das damit verbundene Verständnis, so muss man zu dem Ergebnis gelangen, dass der Begriff der Digitalwirtschaft facettenreich ist und letztendlich sämtliche Bereiche des internationalen Wirtschaftsverkehr beeinflusst. So hat die OECD im Jahr 2015 den Begriff der Digitalwirtschaft als das Resultat eines durch Informations- und Kommunikationstechnologie bedingten

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Umwandlungsprozess der bisherigen Weltwirtschaft beschrieben.[14] Der Begriff der Digitalwirtschaft leitet sich entsprechend maßgeblich von dem Begriff der Digitalisierung ab. Unter dieser wird der technische Prozess zur Umwandlung von analogen in digitale Signale zur Ermöglichung des Einsatzes informationsverarbeitender Systeme verstanden.[15] Durch den verstärkten Einsatz solcher informationsverarbeitenden Systeme in sämtlichen Bereichen des täglichen Wirtschaftslebens ist es bereits jetzt nicht mehr möglich, den Bereich der Digitalwirtschaft von dem der normalen Wirtschaft abzugrenzen.[16] Eine allgemeingültige Definition des Begriffs der Digitalwirtschaft ist dementsprechend nur schwer möglich, allerdings sollte gerade vor dem Hintergrund der politischen Diskussion zumindest eine Eingrenzung vorgenommen werden.[17] Als maßgeblicher Aspekte der Digitalwirtschaft lässt sich zum einen die Mobilität sowohl der eingesetzten immateriellen Werte als auch der Nutzer digitaler Geschäftsmodelle sowie der Geschäftsfunktionen selbst feststellen.[18] Zum anderen charakterisieren sich die Geschäftsmodelle der Digitalwirtschaft auch durch ihre starke Datenabhängigkeit sowie die sich aufgrund der Nutzeraktivitäten innerhalb des Geschäftsmodells ergebenden Netzwerkeffekte.[19] Diese drei Faktoren gilt es entsprechend zu berücksichtigen, wenn von einem Geschäftsmodell der Digitalwirtschaft gesprochen wird, wobei die jeweilige Ausprägung der einzelnen Aspekte im Einzelfall unterschiedlich stark sein kann und auch das kumulative Vorliegen sämtlicher Aspekte nicht zwingend notwendig ist. Da aber gerade auch die herkömmlichen Geschäftsmodelle im Zuge der Digitalisierung vermehrt auf den Einsatz immaterieller Vermögensgegenstände setzen und hierdurch bedingt eine Erweiterung des Leistungskreises herbeiführen, können die Kriterien zwar als Anhaltspunkte herhalten, führen

14 OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report, S. 11.

15 *Lenzen,* Künstliche Intelligenz, S. 15.

16 OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report, S. 11, 54; *de Wilde*, Intertax 2018, 466 (475); *Zöller,* BB 2018, 2903 (2904).

17 *Eilers/Oppel,* IStR 2018, 361, 363; *Meyering/Hintzen,* BFuP 2017, 451 (452).

18 OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report, 64ff.; *van Lück*, Steuerrecht und Digital Eonomy, S. 17 ff.; *Meyering/Hintzen,* BFuP 2017, 451 (460 f.).

19 OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report, 64ff.; *van Lück*, Steuerrecht und Digital Economy, S. 19 ff.; *Wünnemann,* IStR, 2019, 134 (135).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

jedoch nicht zu der Möglichkeit einer pauschalen Abgrenzung.[20] In diesem Sinne erscheint es vorzugswürdig anstelle des Begriffs der Digitalwirtschaft den Begriff der digitalisierten Wirtschaft zu verwenden,[21] als dass hierdurch deutlich zum Ausdruck gebracht wird, dass die Digitalisierung nicht zu einem eigenständigen Wirtschaftszweig geführt hat, sondern vielmehr in sämtliche Bereiche wirtschaftlicher Tätigkeiten Einzug gehalten hat.

Allerdings sind ungeachtet dieser Aufweichung des Begriffs der Digitalwirtschaft auch neue Geschäftsmodelle zu identifizieren, die vollständig auf die herkömmlichen Ausprägungen verzichten und ausschließlich unter Einsatz immaterieller Wirtschaftsgüter und der Einbeziehung des Nutzers beziehungsweise der Nutzerdaten tätig werden und entsprechend zur Erzielung von Umsätzen nicht auf eine tatsächliche physische Anwesenheit am Leistungsort angewiesen sind. Diese Geschäftsmodelle sind aufgrund der Digitalisierung neu entstanden und enthalten typischerweise keine Indikatoren klassischer Geschäftsmodelle. Sie können entsprechend dem besonderen Wirtschaftszweig der „reinen Digitalwirtschaft" zugeschrieben werden.

Aber auch wenn das Begriffsverständnis der Digitalwirtschaft im vorstehenden Sinne denkbar weit gefasst ist, lassen sich aus den maßgeblichen Aspekten der Digitalwirtschaft verschiedenen Auswirkungen auf die bestehenden steuerrechtlichen Regelungen feststellen. Als solche hat die OECD im Rahmen des Interim Reports 2018[22] drei maßgebliche Implikationen der Digitalisierung auf die Einbeziehung von Geschäftsmodellen unter das global bestehende Besteuerungssystem herausgearbeitet. Zum einen zeichnen sich hoch digitalisierte Geschäftsmodelle durch den sog. „scale-without-mass-Effekt", also die Möglichkeit zur Erbringung der Leistungen ohne eine physische Präsenz am Leistungsort, aus.[23] Zum anderen beruhen die Geschäftsmodelle überwiegend auf immateriellen Vermögensgegenständen und setzen stark auf eine Beteiligung des Nutzers beziehungsweise eines Einsatzes von Nutzerdaten.[24] Wird im weiteren Verlauf daher von der Di-

20 *Farruggia-Weber,* DStR 2019, 638; *Marquardt,* IStR 2020, 292 (293); *Roderburg,* Ubg 2018, 249 (251).

21 *Marquardt,* IStR 2020, 292 (293).

22 OECD(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018.

23 OECD(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 51 f.

24 *Chand/Baéz Moreno* in: *Pistone/Weber*, Taxing the Digital Economy, S. 122; OECD(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 52 f.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gitalwirtschaft gesprochen, so sind diese drei Implikationen als kennzeichnende steuerrechtliche Maßstäbe für die Einordnung eines Geschäftsmodells unter die Oberkategorie der Digitalwirtschaft maßgebend.

II. Künstliche Intelligenz

Bevor sich im Folgenden mit den Fragen der Wertschöpfung digitaler Geschäftsmodelle befasst werden kann, lohnt sich zunächst ein Schritt zurück zum Anfang der Digitalisierung. Wie bereits einleitend ausgeführt, begründet sich die Digitalisierung auf den Forschungen zur künstlichen Intelligenz von John McCarthy.[25] Die Forschung zur künstlichen Intelligenz war der Katalysator für die Digitalisierung, diese ist wiederum die Grundvoraussetzung für den Einsatz von künstlicher Intelligenz sowohl im Bereich der tradierten als auch im Bereich der im Zuge der Digitalisierung neu entwickelten Geschäftsmodelle.[26] Gleichzeitig kann man den Einsatz von künstlicher Intelligenz in einem Zirkelschluss auch als ein maßgebliches Abgrenzungskriterium für die Zuordnung eines Geschäftsmodells in den Bereich der digitalisierten Wirtschaft oder aber auch der „reinen Digitalwirtschaft" begreifen. Die Begrifflichkeiten der künstlichen Intelligenz, Digitalisierung und digitalisierten Wirtschaft/Digitalwirtschaft bedingen sich mithin gegenseitig. Zur Herstellung eines umfassenden Verständnisses der den Reformüberlegungen unterliegenden digitalen Geschäftsmodellen ist es daher essenziell zunächst ein genaues Verständnis des Ursprungs, der „künstlichen Intelligenz" zu erhalten.

Obwohl der Begriff „künstliche Intelligenz" nunmehr im alltäglichen Gebrauch omnipräsent ist und sogar Ausfluss im Koalitionsvertrag der Bundesregierung zur 19. Legislaturperiode im Jahr 2018[27] gefunden hat, findet sich keine einheitliche rechtliche Definition des Begriffes der künstlichen Intelligenz. Im Bereich des Steuerrechts ist sogar festzustellen, dass eine sol-

25 *McCarthy/Minsky/Rochester/Shannon*, A proposal for the Dartmouth Summer Research Project on Artificial Intelligence v. 31.08.1955.

26 *Lenzen,* Künstliche Intelligenz, S. 15.

27 Vgl. Koalitionsvertrag v. 12.3.2018 zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode, S. 9, 12, 35, 41, 43, 47, abrufbar unter: https://www.bundesregierung.de/resource/blob/656734/847984/5b8bc23590d4cb2892b31c987ad672b7/2018-03-14-koalitionsvertrag-data.pdf, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

che bisher vollständig fehlt. So beziehen sich auch die Reformvorschläge[28] jeweils nur auf die sog. Digitalleistungen, ohne jedoch zunächst die Grundlage derer konkret zu beleuchten. Den Ausgangspunkt für die rechtliche Betrachtung und Herleitung einer eigenständigen für das (Steuer)Recht allgemeingültigen Definition des Begriffes der künstlichen Intelligenz stellt zunächst der Bereich der Informatik dar, aus welchem der Begriff und die sich ständig fortentwickelnden Formen der künstlichen Intelligenz resultieren.

I. Entwicklung und Definition des Begriffs im Bereich der Informatik

Im Bereich der Informatik stellt der Begriff der künstlichen Intelligenz, ausgehend von dessen historischer Entwicklung, eine einfache, wenn auch nicht ganz korrekte, Übersetzung des Begriffes „artificial intelligence" dar.[29] Dieser Begriff wurde erstmals von *John McCarthy* im Rahmen eines Forschungsprojekts des Dartmouth College im Jahr 1955 verwendet. Im Rahmen dieses Projektes sollte erforscht werden, ob es möglich ist, Maschinen so zu programmieren, dass sie Probleme lösen können und in der Lage sind, Sprache wiederzugeben.[30] Daneben sollten neuronale Netze, sowie verschiedene Selbstoptimierungsprozesse der Maschinen erforscht werden.[31] Die Forschung begründete sich dabei auf einen von *Alan Turing* – später auch als Turing-Test bekannten – im Jahr 1950 entwickelten Ansatz zur Erprobung, ob eine Maschine ähnlich einem Menschen denken kann.[32] Beim Turing-Test kommuniziert eine Person A ausschließlich mit Hilfe von Computern mit zwei weiteren Akteuren. Dabei ist ein Akteur ebenfalls ein Mensch, der andere allerdings ein Computer. Kann die Person A, nach Durchführung der Unterhaltung nicht mit Sicherheit sagen, welcher der Kommunikationspartner der Computer ist, so gilt der Turing-Test als bestanden und der Maschine, beziehungsweise dem Programm, wird ein

28 EU-Kommission v. 21.3.2018, COM(2018) 147 final; EU-Kommission v. 21.3.2018, COM(2018) 148 final; OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report.

29 *Cleve/Lämmel*, Künstliche Intelligenz, S. 11; *Schneeberger/Schmid/Wachsmuth in:* G/S/S, Handbuch der künstlichen Intelligenz, S. 2.

30 Vgl. *McCarthy/Minsky/Rochester/Shannon*, A proposal for the Dartmouth Summer Research Project on Artificial Intelligence v. 31.08.1955.

31 *McCarthy/Minsky/Rochester/Shannon*, A proposal for the Dartmouth Summer Research Project on Artificial Intelligence v. 31.08.1955.

32 *Turing*, Computing Machinery and Intelligence, S. 433-460.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

menschähnliches Denkvermögen zugestanden.[33] Jedoch lässt sich alleine von diesem Standpunkt aus noch keine für die weitere Bearbeitung verwertbare rechtssichere Definition herleiten.

Eine bessere Definition wurde im Rahmen der Forschung des Dartmouth Colleges von *John McCarthy* vorgeschlagen. „Ziel der künstlichen Intelligenz ist es, Maschinen zu entwickeln, die sich verhalten, als verfügten sie über Intelligenz" („*It is the science and engineering of making intelligent machines, especially intelligent computer programs.*"[34]). Bei dieser Definition bleibt dann aber zu fragen, was denn überhaupt Intelligenz ist. In eine ähnliche Richtung geht auch die aktuelle durch *B.J. Copeland* vertretene Definition, welche künstliche Intelligenz als die Fähigkeit eines Computers oder computergesteuerten Roboters zur Erledigung von Aufgaben, die normalerweise von intelligenten Wesen erledigt werden, bezeichnet („*the ability of a digital computer or computer-controlled robot to perform tasks commonly associated with intelligent beings*" [35]). Auch in dieser Definition wird eine Korrelation zwischen der Erledigung von Aufgaben und der dem Menschen zuzuschreibenden Intelligenz als Vergleichsobjekt hergestellt. Gemein ist beiden Definitionen, dass zur Bestimmung der Intelligenz inzident auf die medizinische Hirnforschung abzustellen wäre. Problematisch ist insofern, dass auch in dieser nicht ausreichend sicher geklärt ist, was menschliches Denken und damit Intelligenz eigentlich ist. Zwar kann festgestellt werden, welche Bereiche des Gehirns welche Funktionen beziehungsweise Reaktionen im menschlichen Körper auslösen, aber über Wechselwirkungen oder Ersatzfunktionen kann keine zutreffende Aussage getroffen werden.[36] Auch die von *Gardner* aufgestellte Theorie der multiplen Intelligenzen[37] führt insoweit zu keinen weitergehenden Erkenntnissen, als dass diese lediglich bestimmte Eigenschaften des Menschen beschreibt. Die damals wegbereitende Definition und wie sich am Beispiel von *Copeland* zeigt auch weiterhin aktuelle Sichtweise von *John McCarthy* erweist sich daher für die praktische Arbeit als nicht trennscharf genug. Dies war indes auch der Forschungsgruppe um *John McCarthy* bewusst. Denn im wegbereitenden Forschungsantrag wurde auf eine Definition des Begriffs „intelligence" vollständig verzichtet.

33 Vgl. Zur ausführlichen Darstellung *Turing,* Computing Machinery and Intelligence, S. 433-460.
34 *McCarthy,* „What is artificial intelligence?", Questionnaire v. 12.11.2007.
35 *Copeland,* Encyclopedia Britannica[online], „Artificial Intelligence".
36 *Russel/Norvig*, Künstliche Intelligenz, S. 34.
37 *Gardner,* Frames of mind: the theory of multiple intelligences, 73ff.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Prägnanter und funktioneller ist dagegen die später von *Elaine Rich* entwickelte Definition: „*Artificial Intelligence is the study of how to make computers do things at which, at the moment, people are better.*“[38] Diese Definition reagiert flexibel auf die sich stetig anpassenden Entwicklungen in der Wissenschaft. Denn durch die zeitpunktbezogene Betrachtung lässt sich erklären, aus welchen Gründen bis Ende des zwanzigsten Jahrhunderts Schachcomputer noch als künstliche Intelligenz eingestuft wurden,[39] wohingegen diese heute wohl nicht mehr dazu zählen dürften.

Mit Hilfe dieser markanten und repräsentativ für eine Vielzahl verschiedener informatorischer Definitionen stehenden Definitionen des Begriffs der künstlichen Intelligenz lässt sich auch erklären, dass in der Informatik der Begriff der künstlichen Intelligenz als amorpher Oberbegriff für eine Vielzahl verschiedener Forschungsprojekte und unterschiedliche Fachbereiche angesehen wird. Dieses verdeutlicht auch, dass sich die Forschung im Bereich der künstlichen Intelligenz nicht (ausschließlich) auf die Erschließung menschlicher Intelligenz oder Vermenschlichung von Maschinen fokussiert, sondern Algorithmen entwickelt, um von Menschen nicht lösbare Probleme zu beheben.[40] Als Algorithmus ist in diesem Kontext jede durch einen Menschen erstellte computertechnische Codierung eines Regelsatzes zu verstehen, der aus eindeutig definierten Folgen von Operationen und formalen Handlungsanweisungen zu einem Ergebnis kommt.[41] Der Algorithmus ist insoweit als Grundlage für die Forschungsgebiete der Informatik im Bereich der künstlichen Intelligenz zu verstehen.

2. Übersicht über die verschiedenen Forschungsgebiete im Rahmen der künstlichen Intelligenz

Die technischen Ausprägungen der Forschungsgebiete der Informatik im Bereich künstlicher Intelligenz sind, wie bereits die unterschiedlichen Definitionsansätze aufgezeigt haben, weit gefächert. Vereinfacht dargestellt lassen sie sich allerdings in zwei wesentliche Bereiche, das maschinelle Lernen und die Entwicklung von neuronalen Netzen, unterteilen.

38 *Rich*, Computers and the Humanities, 1985, 117.
39 *Copeland,* Artificial Intelligence: A Philosophical Introduction, S. 23.
40 *Schneeberger/Schmid/Wachsmuth in:* G/S/S, Handbuch der künstlichen Intelligenz, S. 1.
41 *Ball*, Viren in allen Dimensionen, S. 72; *Klimke/Lautmann/Stäheli/Weische/Wienold*, Lexikon zur Soziologie, S. 17.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a. Maschinelles Lernen

Der erste große Forschungsbereich ist das maschinelle Lernen, welches grundsätzlich wiederum in zwei Unterbereiche, das supervised learning und das unsupervised learning, aufgeteilt werden kann. Als zentraler Aspekt des maschinellen Lernens ist dabei das automatische Erkennen von Zusammenhängen und die daraus folgenden Schlussfolgerungen anzusehen.[42] Denn wenig zeichnet die menschliche Überlegenheit über eine Maschine momentan mehr aus, als die Adaptionsfähigkeit des Menschen auf unterschiedliche Umstände.[43] So helfen gerade diese computergesteuerten Algorithmen dabei, die Suchfunktion von Google zu optimieren oder automatische Vorschläge bei Netflix zu erstellen.[44] Der wesentliche Unterschied zwischen den beiden Varianten des maschinellen Lernens liegt darin, dass im Rahmen des supervised learnings der Algorithmus Beispiele bekommt, aus welchen dieser dann Funktionen erstellt um diese auf weitere Tatbestände anzuwenden, wohingegen auf solche beim unsupervised learning verzichtet wird.[45] Hier liegt die Funktion des Algorithmus im Auffinden von interessanten Strukturen in einer großen Datenmenge und deren anschließender Visualisierung.[46]

Ein wichtiger Unterpunkt des maschinellen Lernens ist das sogenannte Data-Mining, mit welchem, durch Anwendung statistischer Methoden auf Massendaten (Big Data), versucht wird neue Querverbindungen und Trends zu ermitteln. Im Bereich des Data-Minings geht es dementsprechend nicht so sehr darum, spezifische Schlussfolgerungen zu unbekannten Problemen zu erstellen, sondern vielmehr darum, aus einem unüberschaubaren Umfang von Daten zueinander passende Daten herauszufiltern und diese miteinander in Zusammenhang zu setzen.[47] Auch dieser Aspekt fällt nach der Definition von *Rich* unstreitig unter den Begriff der künstlichen Intelligenz.

---

42 *Wrobel/Joachims/Morik in:* G/S/S Handbuch der künstlichen Intelligenz, S. 405.

43 *Ertel*, Grundkurs künstliche Intelligenz, S. 3.

44 Vgl. zur Optimierung von Google die eigene Beschreibung des Google-Algorithmus unter: https://www.google.com/intl/de/search/howsearchworks/algorithms/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022; zum Algorithmus von Netflix *Bell/Koren/Volinsky*, Chance 2010, 24 (25ff.).

45 *Buxmann/Schmidt*, Künstliche Intelligenz, S. 11; *Wierse/Riedel,* Smart Data Analytics, S. 53; *Wittpahl,* Künstliche Intelligenz, S. 26.

46 *Wrobel/Joachims/Morik in:* G/S/S, Handbuch der künstlichen Intelligenz, S. 405; *Paaß/Hecker,* Künstliche Intelligenz, S. 45.

47 *Wierse/Riedel,* Smart Data Analytics, S. 229.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Neuronale Netze

Am schwierigsten einzugrenzen ist der zweite wesentliche Bereich der Forschung zur künstlichen Intelligenz, die neuronalen Netze. Anfangs basierten neuronale Netze noch auf statistischen Modellen zur Vorhersage von komplexen Funktionen mittels Verknüpfung und Gewichtung verschiedener Basisfunktionen zueinander.[48] Mittlerweile zielen die Entwicklungen neuronaler Netze jedoch darauf ab eine der Gehirnstruktur ähnliche Verbindung von verschiedenen Informationen zu replizieren.[49] Ähnlich der menschlichen Neuronen, diejenigen biologischen Nervenzellen des Gehirns, welche jede Handlung des Menschen als solche steuern und Denkprozesse auslösen, sollen die algorithmusgestützten „Neuronen" verschiedene Ausgangspunkte miteinander verknüpfen, welche dann in der Lage sind, eigenständige Entscheidungen zu treffen. Ausgehend von dem Einsatz zur Bilderkennung über den Einsatz zur Lösung spezieller Probleme sind neuronale Netze in der Lage Sachverhalte selbständig zu erlernen und sich hierüber hinaus eigenständig fortzuentwickeln.[50] Der durch den Menschen vorgegebene Regelsatz in dem, dem neuronalen Netz zugrundeliegenden, Algorithmus wird daher durch sich selbst modifiziert und weiterentwickelt. Insoweit verändert sich der durch den Menschen vorgegebene Regelsatz und löst sich insoweit von der menschlichen Codierung. Aus dieser gewollten Möglichkeit zur eigenständigen Fortentwicklung ergibt sich das für die Praxis relevante Problem der teilweise existenten Schwierigkeit, das von der Maschine produzierte Ergebnis nachzuvollziehen. Dieses führt im Ergebnis dazu, dass eine rechtliche Einordnung von Produkten aus neuronalen Netzen mangels Klassifikationsmöglichkeit ebenfalls nicht eindeutig möglich erscheint. Gleichwohl lässt sich auch dieser Bereich der künstlichen Intelligenz unter die Definition von *Rich* subsumieren.

c. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der Ausgangspunkt einer jeden künstlichen Intelligenz jeweils auf eine menschliche Handlung und einen durch einen Menschen aufgesetzten Regelsatz, den Algorithmus, zurückzuführen ist. Je nach Form des Algorithmus und des Anwendungsbereiches

48 *Wierse/Riedel,* Smart Data Analytics, S. 83.
49 *Cleve/Lämmel*, Künstliche Intelligenz, S. 190; *Wittpahl,* Künstliche Intelligenz, S. 31.
50 *Wierse/Riedel,* Smart Data Analytics, S. 83.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

bleibt der Regelsatz unverändert bestehen (maschinelles Lernen) oder wird aufgrund der im Rahmen der Erstellung vorhandenen Intention durch sich selbst weiterentwickelt und löst sich insoweit vom vordefinierten Regelsatz (neuronale Netze).

Der im weiteren Verlauf der Arbeit verwendete Begriff des Algorithmus ist entsprechend als die durch einen Menschen geschaffene Grundlage der künstlichen Intelligenz zu verstehen, welche die erhaltenen Eingangsdaten aufgrund der vorgegebenen Strukturen miteinander verknüpft, damit hieraus zur Weiterverwendung bestimmte Ausgangsdaten entstehen können.[51] Inwieweit durch den Einsatz und die Verarbeitung der Daten eine Wertschöpfung entsteht, wie diese zu bemessen, zu verorten und letztendlich zu besteuern ist, gilt es im weiteren Verlauf der Arbeit zu überprüfen.

3. Definition durch juristische Auslegung

Bevor sich jedoch der Frage der, durch den Algorithmus bzw. die künstliche Intelligenz, erzielten Wertschöpfung zugewendet werden kann, gilt es die Herausarbeitung einer juristischen Definition für den Begriff der künstlichen Intelligenz abzuschließen. Aus der Betrachtung der unterschiedlichen Definitionen des Begriffs der künstlichen Intelligenz in der Informatik und deren Orientierung an den jeweiligen konkreten Forschungsbereichen lässt sich zunächst feststellen, dass in dem grundsätzlichen Heimatbereich der Begrifflichkeit eine eindeutige und einheitliche Definition nicht existiert, die für (steuer)juristische Überlegungen verwendet werden könnte. Vielmehr handelt es sich bei dem Begriff der künstlichen Intelligenz um einen amorphen Oberbegriff, der die facettenreichen Betätigungsfelder überspannt.

Daher bietet es sich an, sich dem Begriff der künstlichen Intelligenz anhand juristischer Auslegungsmethoden zu nähern, um eine für die weitere Verwendung in der Rechtswissenschaft passendere Definition zu erhalten. Im Rahmen der juristischen Auslegung von Begriffen oder Normen sind die grammatikalische, systematische, historische und teleologische Auslegung als grundlegende Methoden anerkannt.[52] Als primäre Auslegungsmethode ist zunächst die grammatikalische Auslegung, also die Auslegung

51 *Abeck*, Kursbuch Informatik I, S. 111.

52 *v. Savigny*, System des heutigen römischen Rechts, Band I, S. 213 f.; *Reimer,* Juristische Methodenlehre, Rn. 269; *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S, 35.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nach dem Wortlaut des auslegungsbedürftigen Begriffs anzuwenden, bevor auf die weiteren Auslegungsmethoden abgestellt wird.[53] Dabei gilt es zu beachten, dass insbesondere die systematische und teleologische Auslegungsmethode zur Herleitung einer Definition des Begriffs der künstliche Intelligenz nur wenig hergeben, als dass innerhalb dieser Methode zum einen auf die Stellung der Begrifflichkeit innerhalb des Normzusammenhangs[54] und zum anderen auf denen Zweck[55] abgestellt wird. Da der vorliegende Definitionsansatz jedoch gerade diese Fragestellungen behandeln soll, verbleibt der Anwendungsbereich dieser Auslegungsmethoden marginal und kann nur zur Überprüfung des gefundenen Ergebnisses beitragen. Aufgrund des Ursprungs des zu definierenden Begriffs bietet es sich zusätzlich an, die endgültige Definition anhand der Einbeziehung einer, teilweise als fünfte Auslegungsmethode statuierten,[56] rechtsvergleichenden Auslegung zu überprüfen und insoweit die informatischen Definitionen als technische Leitlinien für die zu findende juristische Definition anzusehen. Denn gerade die Einbeziehung der informatischen Sichtweise, als Ursprungsmaterie der Begrifflichkeit, kann im vorliegenden Fall zu einer Plausibilisierung und zu einem besseren Verständnis der juristischen Definition beitragen.[57] Die Herleitung wird sich jedoch grundsätzlich auf den Wortlaut und die historische Entwicklung der Begrifflichkeit stützen. Dementsprechend gilt es zunächst den zusammengesetzten Begriff der künstlichen Intelligenz in die einzelnen Teilbegriffe der Intelligenz und Künstlichkeit zu unterteilen und diese jeweils nach ihrem Wortlaut hin zu untersuchen.

53 *Looschelders/Roth*, Juristische Methodik im Prozeß der Rechtsanwendung, S. 120; *Rüthers/Fischer/Birk,* Rechtstheorie, § 22 Rn. 743; *Wank,* Juristische Methodenlehre, § 3 Rn. 64.

54 *Looschelders/Roth*, Juristische Methodik im Prozeß der Rechtsanwendung, S. 149; *Rüthers/Fischer/Birk,* Rechtstheorie, § 22 Rn. 743; *Reimer,* Juristische Methodenlehre, Rn. 311.

55 *Looschelders/Roth*, Juristische Methodik im Prozeß der Rechtsanwendung, S 165; *Reimer,* Juristische Methodenlehre, Rn. 357; *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S. 41.

56 Vgl. *Häberle,* JZ 1989, 913 ff.

57 Vgl. *Reimer,* Juristische Methodenlehre, Rn. 388, 390; *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S. 43.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a. Intelligenz – intelligence

Korrespondierend zu der nicht geklärten Definition der künstlichen Intelligenz, ist auch der Begriff der Intelligenz nicht abschließend definiert. Im deutschen Sprachgebrauch wird unter Intelligenz im Allgemeinen die Fähigkeit verstanden, „abstrakt und vernünftig zu denken und daraus zweckvolles Handeln abzuleiten“[58]. Um etwas unter den Begriff „Intelligenz“ im Deutschen zu subsumieren, wird also erwartet, dass Entscheidungen anhand von „Denkprozessen“ getroffen werden, welche anschließend verwirklicht werden oder dieser Prozess dazu führt, dass ein entsprechendes Handeln dann nicht vorzunehmen ist. Der Begriff Intelligenz ist in seinem Wortverständnis daher sehr auf das menschliche Handeln bezogen beziehungsweise setzt eine Form von Interaktion voraus. Hieraus lässt sich erklären, aus welchem Grund in der allgemeinen Diskussion über künstliche Intelligenz davon ausgegangen wird, dass es um die Forschung nach einer menschenähnlichen Maschinenlogik geht. Insofern müsste davon ausgegangen werden, dass eine Interaktion, welche Ähnlichkeit zum Turing-Test hat, zwischen Menschen und Maschine als maßgeblicher Untersuchungsansatz zu sehen ist.

Bezieht man in die Betrachtung auch das englische Verständnis des Wortes intelligence, „*the ability to learn, understand, and make judgments or have opinions that are based on reason*“[59] beziehungsweise „*the power of learning, understanding and reasoning*“[60], als dasjenige Verständnis des historischen Ursprungs der Begrifflichkeit mit ein, wird schnell klar, dass das aus der schlichten Übersetzung abgeleitete deutsche Verständnis zu weitgehend ist. Denn unter dem Begriff der „intelligence“ werden in seinem original Sprachumfeld verschiedene Eigenschaften zusammengefasst, welche aber nicht in einer kumulativen Beziehung, sondern einem Alternativverhältnis zueinanderstehen. Als „intelligent“ gilt im englischen Sprachgebrauch daher schon die Fähigkeit zu lernen oder Entscheidungen anhand von logischen Schlüssen herbeizuführen. Insoweit ist die Begriffsbedeutung eher darauf gerichtet, einzelne menschliche Attribute zu charakterisieren, als dass es darauf ankommt, eine durch die Attribute veranlasste Reaktion mit der Umwelt herbeizuführen.

58 Dudenredaktion (Hrsg.), Duden – Deutsches Universalwörterbuch: „*Intelligenz*“; Dudenredaktion (Hrsg.), Duden – Wörterbuch der deutschen Sprache: „*Intelligenz*“.
59 *McIntosh,* Cambridge Advanced Learners's Dictionary: “*intelligence*”.
60 *Crowther,* Oxford Advanced Learner's Dictionary: “*intelligence*”.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Genau diese Aspekte werden von den einzelnen Teildisziplinen der Forschung zur künstlichen Intelligenz aufgenommen. Im Bereich des maschinellen Lernens und des Data-Minings ist es Aufgabe des Algorithmus zunächst anhand von Datensätzen Zusammenhänge zu erlernen und dann nach diesen Zusammenhängen in unbekannten Datensätzen zu suchen.[61] Neuronale Netze hingegen beschäftigen sich damit, diese Zusammenhänge aufgrund logischer Schlussfolgerungen selbst zu identifizieren.[62]

Im Ergebnis lässt sich daher festhalten, dass die deutsche Bedeutung des Wortes Intelligenz eine spezifischere auf den Menschen zugeschnittene Interpretation darstellt. Die englische Bedeutung ist hingegen sachlicher und weist keinen direkten Bezug zum Menschen selbst auf. Vielmehr werden, ähnlich der von *Gardner* aufgestellten Theorie der multiplen Intelligenzen,[63] lediglich die verschiedenen Ausprägungen der menschlichen Intelligenz bezeichnet. Diese Ausprägungen der Intelligenz lassen sich als Fähigkeiten sowohl eines intelligenten Menschen als auch eines intelligenten Algorithmus bezeichnen, mit welchen innerhalb gesetzter Voraussetzungen ein Ergebnis erreicht werden kann.[64]

Mithin wurde durch die rein wörtliche Übersetzung des englischen Begriffs „intelligence" hin zum deutschen „Intelligenz" die Bedeutung des ursprünglichen Begriffs unbewusst, um eine interaktive auf den Menschen selbst bezogene Komponente, erweitert. Eine solche Erweiterung geht für die durchzuführende rechtliche Einordnung des Begriffs allerdings fehl. Vielmehr ist es geboten, den Begriff möglichst neutral zu halten, um eine entsprechend trennscharfe Definition für die weitere juristische Auseinandersetzung zu finden.[65] Entsprechend der historischen Entwicklung des Begriffs und seinem ursprünglichen Wortsinn ist das deutsche Begriffsverständnis im Rahmen einer Definition des Oberbegriffs der „künstlichen Intelligenz" dahingehend einschränkend auszulegen, dass unter „Intelligenz" die Sammlung von Eigenschaften zur Erforschung eines Problems verstanden wird.

Zwar könnte die notwendige Einschränkung des Begriffs der Intelligenz mit *Herberger* auch über ein Verständnis der Intelligenz als Relationsbe-

61 Vgl *Bauckhage/Hübner/Hug/Paaß/Rüping in:* G/S/B, Handbuch der künstlichen Intelligenz, S. 430 f.; *Paaß/Hecker,* Künstliche Intelligenz, S. 45 ff.
62 Vgl. *Wierse/Riedel,* Smart Data Analytics, S. 83.
63 Vgl. *Gardner,* Frames of mind: the theory of multiple intelligences, S. 73ff.
64 *Herberger,* NJW 2018, 2825 (2826).
65 So im Ergebnis auch *Herberger*, NJW 2018, 2825 (2826).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

griff erreicht werden, wodurch die Intelligenz erst durch die Interaktion zwischen Mensch und Maschine begründet werden kann.[66] Eine solche Einschränkung mag zwar zur Zeit noch vertretbar sein, führt jedoch durch die fortwährende Weiterentwicklung der Algorithmen in der Zukunft zu weitergehenden Problemen, als dass vollautomatisierte Programme, welche ohne eine Interaktion mit einem Menschen eigenständige Leistungen erbringen, nicht unter den Begriff gefasst werden könnten. Gerade im heutigen Wirtschaftsleben zeigt sich jedoch, dass mit Hilfe entsprechend eingesetzter Algorithmen bereits eigenständige Leistungen erbracht werden, die gerade keine menschliche Interaktion mehr voraussetzen.[67] Mithin darf die Definition gerade keinen menschlichen Bezug aufweisen um neutral, fortwährend und universal einsetzbar zu sein. Im Ergebnis ist daher insbesondere unter Berücksichtigung der historischen Entwicklung an der den deutschen Wortlaut einschränkenden Sichtweise festzuhalten.

b. Künstlich – artificial

Im Gegensatz zum Begriff der Intelligenz kann relativ klar definiert werden, was künstlich ist. Künstlich wird im deutschen Sprachgebrauch als *„nicht natürlich, sondern mit chemischen und technischen Mitteln nachgebildet, nach einem natürlichen Vorbild angelegt, gefertigt, geschaffen"*[68] bezeichnet. Natürlich ist in diesem Zusammenhang allerdings nicht in einem engen Sinne, als ein sich in der Natur befindlicher Stoff, zu verstehen. Vielmehr unterfallen dem weit zu verstehenden Begriff auch natürliche Vorgänge, zum Beispiel Denk- oder Lösungsansätze.

Vergleicht man dieses Verständnis der deutschen Übersetzung mit der korrespondierenden englischen Bedeutung von artificial, „made by people, often as a copy of something natural"[69] so fällt auf, dass die jeweiligen Bedeutungen, im Gegensatz zum Bereich der Intelligenz, überwiegend deckungsgleich sind. So wird in beiden Begriffsbestimmungen auf die Nachbildung von etwas „Natürlichem" durch den Menschen als „Erschaffer"

66 *Herberger,* NJW 2018, 2825 (2826).
67 Vgl. beispielsweise zum Stand der Entwicklung *Wittpahl,* Künstliche Intelligenz, S. 29.
68 Dudenredaktion (Hrsg.), Duden – Deutsches Universalwörterbuch: *„künstlich"*; Dudenredaktion (Hrsg.), Duden – Wörterbuch der deutschen Sprache: *„künstlich"*.
69 *McIntosh,* Cambridge Advanced Learners's Dictionary: *"artificial"; Crowther,* Oxford Advanced Learner's Dictionary: *"artificial"*.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

abgestellt. Obwohl die Wortbedeutungen sowohl des englischen Originalbegriffs als auch der deutschen Übersetzung überwiegend deckungsgleich sind, bietet es sich für die semantisch historische Auslegung des Begriffs erneut an, auf die englische Originalfassung abzustellen. Denn betrachtet man in diesem Zusammenhang auch die ursprüngliche Herleitung des Begriffs „artificial", welcher auf das lateinische „ars" zurückgeht,[70] so lässt sich für die Suche nach einer Definition des Begriffs der künstlichen Intelligenz ein wesentlicher Aspekt festhalten. Im Rahmen der lateinischen Wortbedeutung musste ein Gebilde um als künstlich zu gelten, von jemanden hergestellt werden, welcher über die nötige Kunstfertigkeit verfügte, der sogenannten „artifex".[71]

Überträgt man diesen Punkt nun auf den zu definierenden Gesamtbegriff der künstlichen Intelligenz, so kann man der ursprünglichen Wortbedeutung entnehmen, dass es nicht nur auf das durch den Algorithmus erstellte Ergebnis ankommen kann, sondern vielmehr auch der den Algorithmus, durch entsprechende Programmierung, erschaffende Mensch berücksichtigt werden muss. Insoweit wird die neutrale Auslegung des Begriffs der „Intelligenz" über den zweiten Teil des „künstlichen" teilweise revidiert, jedoch nicht in Bezug auf die erbrachten Leistungen, sondern lediglich in Bezug auf die Schaffung des Algorithmus.

c. Abgeleitete Definition

Verwendet man nun die durch die semantische und historische Auslegung des Begriffs „künstliche Intelligenz" beziehungsweise des englischen Originalbegriffs „artifical intelligence" gewonnenen Erkenntnisse, so kann sich einer zutreffend juristischen Definition genähert werden. Zum einen muss der Aspekt der Problemlösung durch Verstehen, Lernen und logisches Schlussfolgern einbezogen werden. Zum anderen muss sich aber auch herausstellen, dass nicht nur das Programm selbst als Nachbildung eines tatsächlich existierenden Prozesses vorhanden sein muss, sondern auch der hinter der Programmierung stehende Mensch über das entsprechende Wissen zur Implementierung dieses Programms verfügen muss.

70 *Hoad,* The Concise Oxford Dictionary of English Etymology: *"art"*; *Onions,* The Oxford Dictionary of English Etymology: *"art"*; *Klein,* A Comprehensive Etymological Dictionary of the English Language: "*art*".

71 Vgl. *Herdegen,* NJW 2018, 2825 (2827).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zwar kann aufgrund des weiten Spektrums an Möglichkeiten keine mit absoluter Perfektion gebildete Definition erfolgen, denn die gewonnenen Erkenntnisse aus der Auslegung des Begriffs enthalten selbst noch diverse unbestimmte Bereiche. Klar ist jedoch, dass der weitgefasste Begriff der künstlichen Intelligenz über seine semantische Bedeutung weit hinausgeht und in verschiedenen Formen die heutige Forschung im Bereich der Informatik beherrscht und darüber hinaus auch die heutige Weltwirtschaft ausschlaggebend beeinflusst. Je nachdem aus welchem Blickwinkel man sich dem Begriff der künstlichen Intelligenz nähert, ergibt sich ein anderer Blickwinkel auf den Sinn und Nutzen von künstlicher Intelligenz und mithin auch eine abweichende Gewichtung der für eine Definition wichtigen Aspekte. Aus juristischer und insbesondere aus steuerrechtlicher Sicht ist zunächst der Möglichkeit einer Einordnung der rechtlichen Qualität ein hoher Stellenwert beizumessen, um darauf aufbauend herausfinden zu können, inwieweit die bestehenden Regelungen anwendbar sind oder modifiziert werden müssen.

Wie im Rahmen der semantischen Auslegung unter Berücksichtigung der Historie des Begriffs herausgestellt worden ist, umfasst die künstliche Intelligenz nicht nur die Nachahmung der menschlichen Intelligenz, sondern ist vielmehr darauf gerichtet den Menschen bei der Lösung von komplexen Problemen zu helfen. Voraussetzung hierfür ist und bleibt aber, dass die Programmierung durch einen befähigten Menschen erschaffen worden ist, auch wenn dieser die Programmierung dann nicht selbst einsetzen muss. Diese Erkenntnisse lassen sich nutzen, um sich der Definition des Begriffes aus juristischer Sicht angemessen zu nähern, um einen für die weitere Bearbeitung der sich ergebenden Fragestellung zutreffenden Ausgangspunkt zu begründen. Dabei sind die aus der semantisch historischen Auslegung der jeweiligen Wortteile gewonnenen Erkenntnisse unter dem Telos des Begriffs der „künstlichen Intelligenz“ und den sich aus der rechtsvergleichenden Betrachtung mit den diversen informatischen Definitionen als technischer Rahmen einzubeziehen. Die Definition muss daher die Aspekte der Erledigung von Aufgaben, die Schaffung des Algorithmus durch einen befähigten Menschen und die Verarbeitung durch logische Prozesse beinhalten. Kumuliert lassen sich diese Voraussetzungen wie folgt in eine juristischen und insbesondere steuerrechtlichen Zwecken dienende Definition zusammenfassen:

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

> *„Künstliche Intelligenz ist jeder von einem befähigten Menschen erschaffene Algorithmus, der durch logische Prozesse (Lernen, Verstehen, Schlussfolgern) in der Lage ist Aufgaben zu erledigen.“*

Diese Definition bildet die Grundlage für die nachfolgenden Untersuchungen der weiteren Begriffsbestimmungen und der Frage nach der Besteuerung der künstlichen Intelligenz und der daraus abgeleiteten Frage der fairen und gerechten Besteuerung der Digitalwirtschaft.

III. Wertschöpfung

Nachdem nun geklärt ist, welche Bereiche der globalen Weltwirtschaft durch die Digitalisierung beeinflusst werden und ein Grundverständnis für den Begriff der Digitalwirtschaft sowie der diese bedingende Einsatz von künstlicher Intelligenz in den jeweiligen Geschäftsmodellen gebildet wurde, kann sich der Frage nach der konkreten durch den Einsatz von künstlicher Intelligenz erzielten Wertschöpfung zugewandt werden. Denn die Frage nach der durch den Einsatz von künstlicher Intelligenz erzielten Wertschöpfung innerhalb des Unternehmens und die anschließende Verortung beziehungsweise Zurechnung dieser stellt im bestehenden Besteuerungssystem die maßgebliche Bezugsgröße für die Aufteilung des Besteuerungssubstrates dar.[72] Insoweit gilt es zunächst festzustellen inwieweit sich die Wertschöpfungsketten durch den Einsatz von künstlicher Intelligenz im Allgemeinen und besonders im Rahmen der reinen Digitalwirtschaft verändert haben und hierdurch bedingt eine Anpassung der bisherigen Regelungen notwendig wird.

1. Allgemeiner Wertschöpfungsbegriff

Bevor jedoch die Frage nach der durch die künstliche Intelligenz innerhalb der „klassischen Wirtschaft“ und „reinen Digitalwirtschaft“ erzielten Wertschöpfung genauer betrachtet werden kann, ist zunächst allgemein auf die grundsätzliche Ausprägung des Begriffs Wertschöpfung einzugehen. Als Wertschöpfung kann verallgemeinernd die Differenz zwischen dem durch eine Wirtschaftseinheit geschaffenen Wert abzüglich der für die Schaffung

72 *Brüggen/Hahn,* BB 2020, 1047 (1048); *Roderburg,* Ubg 2018, 249 (252).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

aufgewendeten Werte angesehen werden.[73] Die Wertschöpfung ist demnach keine messbare Größe, sondern schlichtes Ergebnis einer Berechnung.[74] Das Ergebnis dieser Berechnung verkörpert den objektivierten Erfolg eines Unternehmens unabhängig von dessen Struktur.[75] Das Streben nach einer Wertschöpfung gilt dementsprechend auch als Ausgangspunkt einer jeglichen ökonomischen Aktivität.[76] Hieraus abgeleitet lässt sich der Wertschöpfungsbeitrag als jede wirtschaftliche Tätigkeit verstehen, die den Wert eines Gegenstandes erhöht, indem der Marktpreis angehoben oder aber die Ausgaben verringert werden, sodass ein höheres Einkommen erzielt wird.[77] Insoweit verkörpert der Wertschöpfungsbeitrag die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des jeweiligen Unternehmens und bildet dementsprechend eine sachgerechte Ausgangsgröße für die Anknüpfung der direkten Besteuerung nach der Reinvermögenszuwachstheorie.[78]

2. Spezieller Wertschöpfungsbeitrag der künstlichen Intelligenz in der Digitalwirtschaft

Fragt man nun nach dem spezifischen, dem Algorithmus der künstlichen Intelligenz innewohnenden Wertschöpfungsbeitrag, so kann diese Frage nicht allgemein beantwortet werden. Zwar kann verallgemeinernd festgehalten werden, dass der Algorithmus der künstlichen Intelligenz wohl Ausgangspunkt für die Wertschöpfung in digitalisierten beziehungsweise rein digitalen Geschäftsmodellen ist.[79] Es gilt sich jedoch erneut vor Augen zu halten, dass der Begriff der künstlichen Intelligenz lediglich, wie bereits dargestellt,[80] einen amorphen Oberbegriff für verschiedene Ausprägungen des Einsatzes von Algorithmen zur Problemlösung, mit jeweils eigenständigen Charakteristika, darstellt. Je nach Art spiegelt sich deren

73 *Haller*, Wertschöpfungsrechnung, S. 31; *Kroeber-Riel*, Die betriebliche Wertschöpfung, S. 16.
74 *Kroeber-Riel*, Die betriebliche Wertschöpfung, S. 16, 56; *Lingnau/Breham*, FS Becker, S. 34.
75 *Haller*, Wertschöpfungsrechnung, S. 31.
76 *Haller*, Wertschöpfungsrechnung, S. 30; *Lingnau/Breham*, FS Becker, S. 32.
77 *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt*, Corporate income tax challenges arising from digitalised business models, 2019, S. 7f.; *Haller* Wertschöpfungsrechnung, S. 31; *Kroeber-Riel*, Die betriebliche Wertschöpfung, S. 16; *Schön*, IStR 2019, 647 (648).
78 *Hey* in: *Tipke/Lang* Steuerrecht, § 7 Rn. 30; *Tipke* Die Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 502f.
79 *Bräutigam/Kellermann/Spengel*, IStR 2020, 281 (283).
80 Vgl. Kapitel 1 B.II.2.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Einsatz in unterschiedlichen Ausprägungen im Rahmen der Ermittlung der Unternehmenswertschöpfung wider. Eine allgemeine Konzeption zur Ermittlung des Wertschöpfungsbeitrags der künstlichen Intelligenz scheint aus diesem Grund daher nicht zielführend. Da der Einsatz künstlicher Intelligenz allerdings ein maßgeblicher Faktor der Digitalisierung ist, sollte zumindest deren Einfluss auf die verschiedenen Wertschöpfungsketten hin untersucht werden. Hierzu bietet es sich an, entsprechend der vorstehend herausgearbeiteten Unterscheidung zwischen der digitalisierten „klassischen Wirtschaft" und der „reinen Digitalwirtschaft" zu differenzieren, als dass die jeweiligen den Wertschöpfungsbeitrag auslösenden Faktoren zwar inhaltlich unterschiedlich, innerhalb dieser Aufteilung jedoch einer einheitlichen typisierenden Betrachtung zugänglich sind.

a. Wertschöpfungsbeitrag künstlicher Intelligenz in der „klassischen Wirtschaft"

In diesem Abschnitt soll zunächst nur der Anwendungsbereich von künstlicher Intelligenz in der „klassischen" Wirtschaft und der hierdurch bewirkte Effekt auf die Wertschöpfungskette des Unternehmens beleuchtet werden. Diesbezüglich ist als Prämisse zu unterstellen, dass der Einsatz von künstlicher Intelligenz, in einem weit verstandenen Begriffsverständnis, bereits heute in jedem Bereich der „klassischen" Wirtschaft angekommen ist. So findet künstliche Intelligenz von den Bereichen des Vertriebs, über Logistik und Transport bis hin zur Fertigung von Produkten oder der Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Ausbildung respektive im Bereich der Nachrichten- oder Medienlandschaft Anwendung.[81] Dementsprechend gilt es zu untersuchen, wie der Einsatz der künstlichen Intelligenz sich auf die jeweiligen Wertschöpfungsketten in den einzelnen Bereichen der klassischen Wirtschaft auswirkt und ob diese eine eigenständige mit der Monetarisierung eines Produkts oder einer Dienstleistung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende wertschöpfende Tätigkeit entfaltet, als dass nicht pauschal festgehalten werden kann, dass der Einsatz von künstlicher Intelligenz im Unternehmensprozess zu einem Konflikt mit dem bestehenden Besteuerungssystem führt.[82] Hierzu gilt es die jeweiligen werttreiben-

81 OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report, S. 53 ff.

82 OECD(2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, S. 10.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den Komponenten eines Geschäftsmodells, Forschung und Entwicklung, Beschaffung und Produktion, Marketing und Vertrieb, Logistik und Kundenservice zu bestimmen,[83] welche in der Praxis zwar je nach Geschäftsmodell differieren, sich im Ergebnis allerdings einzelfallbezogen aus dem zu untersuchenden Geschäftsmodell selbst ergeben.[84] Ungeachtet dessen lässt sich der, durch den Einsatz künstlicher Intelligenz, erzielte Wertschöpfungsbeitrag in den vorbezeichneten Unternehmensbereichen an drei repräsentativen Beispielen einheitlich aufzeigen:

Als erstes soll der Einsatz von künstlicher Intelligenz zur Unterstützung und Optimierung der Unternehmensprozesse betrachtet werden, welcher sowohl im Bereich der Fertigung als auch im Bereich des Vertriebs, der Logistik und Lagerhaltung aber auch in der Entwicklung wiederzufinden ist. Stellvertretend lässt sich die durch den Einsatz der künstlichen Intelligenz erzielte Wertschöpfung an folgendem Beispiel verdeutlichen: Der Algorithmus wird dazu eingesetzt, aus einem unüberschaubaren Pool von Daten, die für den Fertigungsprozess maßgeblichen Fehlerdaten herauszufiltern und somit zur Optimierung der Fertigung beizutragen. Der durch den Einsatz der künstlichen Intelligenz feststellbare Wertschöpfungsbeitrag kann in diesem Fall aus dem Delta der Fertigungskosten vor und nach der Optimierung ermittelt werden. Diese Ermittlung der Wertschöpfung lässt sich auf die weiteren Wirtschaftssektoren, in welchen die künstliche Intelligenz zur Optimierung der Prozesse und der damit verbundenen Einsparung von Aufwendungen eingesetzt wird, übertragen. Der messbare KI-spezifische Wertschöpfungsbeitrag fällt insoweit jeweils an dem Ort an, dem die dazugehörige Funktion zugerechnet wird.[85]

Die zweite repräsentative Kategorie umfasst den Einsatz künstlicher Intelligenz zur Fertigung des Produktes oder Erbringung der Leistung. Beispielhaft sei hier an eine algorithmusbasierte vollautomatisierte Fertigungsanlage gedacht. Durch die Produktion der Güter erzielt das jeweilige Unternehmen mit Verkauf des produzierten Gutes ein bestimmtes Einkommen, welches insoweit den Wertschöpfungsbeitrag der eingesetzten künstlichen Intelligenz widerspiegelt. Zudem kann sich ein Wertschöpfungsbeitrag durch im Vergleich zur herkömmlichen Fertigung geringere Aufwendungen des Unternehmens ergeben. Die wirtschaftliche Tätigkeit der künstlichen

83 *Porter,* Wettbewerbsvorteile, S. 68 f.
84 *Dölker,* BB 2019, 476.
85 *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt,* Corporate income tax challenges arising from digitalised business models, 2019, S. 20.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Intelligenz wird in diesen Fällen an dem Ort ausgeübt, wo das Produkt gefertigt oder die Dienstleistung erbracht wird, sodass diesem Ort dann der KI-spezifische Wertschöpfungsbeitrag zuzurechnen ist.

Als drittes Beispiel ist der Einsatz künstlicher Intelligenz im Bereich des Kundenservice zu betrachten. Denn der Einsatz von künstlicher Intelligenz eignet sich nicht nur im Bereich der internen Prozessoptimierung oder der externen Leistungserbringung, vielmehr kann künstliche Intelligenz auch im Bereich des Kundenservice eingesetzt werden. So ermöglichen speziell programmierte Chat-Bots eine Interaktion mit dem jeweiligen Kunden und können effektiv im Bereich des Trouble-Shootings eingesetzt werden. Die eigenständige Leistung der künstlichen Intelligenz spiegelt sich in diesen Fällen jedoch weder direkt in ersparten Aufwendungen des Unternehmens noch in einer Steigerung von Einnahmen wider. Eine Wertschöpfung könnte lediglich über ersparte Aufwendungen in Bezug auf die ansonsten anfallenden Aufwendungen für menschliche Ressourcen angenommen werden. Insoweit bildet sich der KI-spezifische Wertschöpfungsbeitrag hier erneut über das Delta der Aufwendungen für den Kundenservice vor und mit dem Einsatz von künstlicher Intelligenz ab. Problematisch ist in diesem Fall jedoch eine genaue Verortung des Wertschöpfungsbeitrages. Denn der Kundenservice stellt als solcher in der Regel keine eigenständige wirtschaftliche Haupttätigkeit dar, als dass er keine eigenständigen Unternehmensgewinne erzielt.[86] Dementsprechend kommt ihm lediglich eine unterstützende Charakteristik zu, sodass keine für die Zuordnung des Wertschöpfungsbeitrags maßgebliche Personalfunktion begründet wird.[87] Die Zurechnung des Wertschöpfungsbeitrages des Kundenservice folgt im Rahmen des bisherigen Verteilungssystems demnach der mit der Leistung im Zusammenhang stehenden maßgebenden Personalfunktion (Produktion oder Vertrieb). Dieses muss gleichsam für die Leistungserbringung der künstlichen Intelligenz als Surrogat des menschlichen Kundenservice gelten. Der KI-spezifische Wertschöpfungsbeitrag wird demnach in diesem letzten Beispiel kohärent zur humanen Leistungserbringung an dem Ort erfasst, wo die maßgebliche Personalfunktion ausgeübt wird.

Ausgehend von der beispielhaften Betrachtung des Einsatzes von künstlicher Intelligenz in der „klassischen Wirtschaft" und der Ermittlung des

86 *Ditz in: Schönfeld/Ditz,* DBA, Art. 7 (2017) Rn. 23; OECD v. 22.07.2010, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Teil I Rn. 62.

87 Vgl. § 2 Abs. 5 S. 2 Nr. 1 BsGaV; *Leonhardt/Tcherveniachki in:* F/W/B, AStG, § 1 Rn. 2951; *Valta/Lemm in:* K/S/M, EStG, § 49 Rn. D252.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ortes der KI-spezifischen Wertschöpfung, je nach Einsatzbereich im Unternehmensprozess, kann nun beurteilt werden, ob der durch den Einsatz künstlicher Intelligenz generierte Wertschöpfungsbeitrag die tradierten Verteilungsnormen in der Form konterkariert, als dass der Ort der ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit vom Ort der Besteuerung differiert.[88] Dieses ist nach dem bestehenden Besteuerungssystem immer dann der Fall, wenn die wertschöpfende Tätigkeit an einem Ort ausgeübt wird, an dem das die künstliche Intelligenz einsetzende Unternehmen keinen physischen Nexus unterhält.[89] Betrachte man nun den Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit der künstlichen Intelligenz und die Zurechnung dieser Tätigkeit in den vorgestellten repräsentativen Beispielen, so lässt sich feststellen, dass der Einsatz der künstlichen Intelligenz im Rahmen der „klassischen" Wirtschaft, unabhängig von dem tatsächlichen Einsatzgebiet in der Wertschöpfungskette, zu keinem auseinanderfallen zwischen dem Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit und dem Ort der Besteuerung führt. Vielmehr erfolgt eine zum Wertschöpfungsbeitrag durch eine menschliche Aktivität kongruente Zurechnung der wirtschaftlichen Aktivität innerhalb des Unternehmens. Daher erscheint es an dieser Stelle verfehlt, neue Systeme der Allokation von KI-spezifischen Wertschöpfungsbeiträgen im Rahmen der „klassischen" Wirtschaft kreieren zu wollen. Vielmehr gebietet es gerade das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gleichheitsgebot an den bisherigen Regelungen festzuhalten und keine gesonderten Regelungen in diesem Bereich einzuführen. Solche würden nur dazu führen, dass Unternehmen, welche sich zur Arbeitserleichterung diverser KI-gestützter Lösungsmöglichkeiten bedienen, sich im Ergebnis einer ungerechtfertigten Steuermehrbelastung ausgesetzt sehen. Dieses führt nicht nur dazu, dass der Wirtschaftsstandort Deutschland in erheblichem Umfang leiden würde, sondern hindert infolgedessen auch die Entwicklungs- und Forschungsarbeiten im Bereich der künstlichen Intelligenz. Dieses kann und darf nicht gewollt sein. Zudem würde ein solches Vorgehen dann gerade konträr zu dem von der Bundesregierung bereits im Jahr 2018 gesetzten Ziel der Förderung künstlicher Intelligenz und des Wirtschafsstandortes Deutschland laufen.[90]

88 *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt,* DStR 2019, 887 (889).

89 *Brüggen/Hahn,* BB 2020, 1047 (1049).

90 Koalitionsvertrag v. 12.3.2018 zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode, S. 35, abrufbar unter: https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/847984/5b8bc23590d4cb2892b31c987ad672b7/2018-03-14-koalitionsvertrag-data.pdf?download=1, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Wertschöpfungsbeitrag künstlicher Intelligenz in der Digitalwirtschaft

Nachdem festgestellt worden ist, dass der Einsatz künstlicher Intelligenz innerhalb der Digitalisierung der „klassischen" Wirtschaft zwar zu einem eigenständigen Wertschöpfungsbeitrag führt, dieser jedoch auch nach den bestehenden Kriterien berücksichtigt und zutreffend am jeweiligen Ort des Einsatzes der künstlichen Intelligenz steuerlich erfasst wird, stellt sich nun die Frage, ob der Einsatz von künstlicher Intelligenz im Rahmen der „reinen" Digitalwirtschaft zu einem Auseinanderfallen zwischen dem Ort der wirtschaftlichen Aktivität und dem Ort der Besteuerung führt. So sind entsprechend der Begriffsbestimmung zur Digitalwirtschaft diejenigen Geschäftsmodelle einer besonderen Betrachtung zu unterwerfen, die durch den Einsatz immaterieller Vermögensgegenstände, unter Einbeziehung der Leistungsbezieher sowie der Auswertung von gesammelten Daten, technisch automatisiert und ortsungebunden agieren können.[91] Denn gerade durch die Unabhängigkeit von einer physischen Präsenz zur Erbringung der Leistung stellen sich vermehrt Herausforderungen für die globale Gewinnverteilung.[92]

Im Rahmen einer wirtschaftswissenschaftlichen Studie haben *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt*[93] gerade solche datenbasierte Geschäftsmodelle untersucht und diese in fünf verschiedene Gruppen unterteilt.[94] Im Ergebnis konnte festgestellt werden, dass lediglich in einer der fünf Gruppen tatsächliche Unterschiede zwischen dem Ort der Wertschöpfung und dem der Besteuerung festzustellen sind.[95] Die unter diese Gruppe fallenden Geschäftsmodelle basieren ausschließlich auf der Erhebung und Monetarisierung von Nutzerdaten, indem die erhobenen und verarbeiteten Nutzerdaten zur Leistungserbringung von Seiten des Unternehmens eingesetzt werden.[96] Da die Unternehmen zur Leistungserbringung gerade keine physische Präsenz

91 *Farrugia-Weber,* DStR 2019, 638; *Marquardt,* IStR 2020, 292; OECD(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 51 f.
92 *Roderburg,* Ubg 2018, 249 (252).
93 *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt*, Corporate income tax challenges arising from digitalised business models, 2019.
94 *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt*, Corporate income tax challenges arising from digitalised business models, 2019, S. 14 f.
95 *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt*, Corporate income tax challenges arising from digitalised business models, 2019, S. 14 f.
96 Bauer/Fritz/Schantz/Sixt, Corporate income tax challenges arising from digitalised business models, 2019, S. 15.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

im Staat des Nutzers begründen müssen und auch der Nutzer keinen Anknüpfungspunkt für die Besteuerung bietet, kommt es in diesen Fällen tatsächlich zu einem Auseinanderfallen zwischen dem Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistung und der Besteuerung dieser.[97] Die insoweit erzielte Wertschöpfung durch die Unternehmen der reinen Digitalwirtschaft kann entsprechend mit den herkömmlichen Besteuerungskonzepten im Grundsatz nicht gegriffen werden.[98]

Als typisierte Fälle dieses Geschäftsmodells sind insbesondere Social-Media-Plattformen wie Facebook, Instagram, Pinterest, TikTok oder Twitter zu nennen.[99] Grundlage des Geschäftsmodells ist, dass eine Leistung, die Nutzungsberechtigung der App, dem jeweiligen Nutzer zur freien Verfügung angeboten wird. Aus dieser Leistungsbeziehung generieren die Unternehmen daher zunächst weder Umsätze noch Gewinne. Gleichzeitig mit der Nutzung der App muss sich der Nutzer allerdings mit der Verarbeitung seiner persönlichen während der Nutzung erhobenen Daten, insbesondere zur Auswertung und Verwendung zu Unternehmenszwecken, einverstanden erklären. Durch diese Möglichkeit zur Datennutzung erzielt das Unternehmen sodann einen sogenannten indirekten Netzwerkeffekt,[100] als dass dem Nutzer unter Ausnutzung der während der Nutzung der Plattform gesammelten Daten zielgerichtete Werbung Dritter angezeigt wird und das Unternehmen über diese entgeltliche Werbeschaltung des Dritten sein Geschäftsmodell finanziert und bei entsprechender Größe und Marktdurchdringung höchst profitabel wird.[101]

Im Endeffekt trägt die Monetarisierung der Nutzerdaten über den Werbetreibenden zur Wertschöpfung des Unternehmens bei, sodass den Nutzerdaten ein eigenständiger Wert beziehungsweise Beitrag zur Wertschöpfung zugeordnet werden kann.[102] Dabei gilt zu beachten, dass die Wertschöpfung gerade nicht ausschließlich auf den jeweiligen Nutzerdaten

97 *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt*, Corporate income tax challenges arising from digitalised business models, 2019, S. 25; *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt,* DStR 2019, 887 (893).

98 *Zöller,* BB 2018, 2903 (2904); *Marquardt,* IStR 2020, 292; *Schwarz/Stein/Freudenberg,* BB 2018, 2267.

99 *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt*, Corporate income tax challenges arising from digitalised business models, 2019, S. 16.

100 OECD(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 27.

101 *Schwarz/Stein,* DB 2017, 1525 (1526); vgl. zum erzielten Umsatz von Facebook: Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 14

102 *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt,* DStR 2019, 887 (890).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

beruht, sondern die durch die künstliche Intelligenz erfolgte Vernetzung der Nutzerdaten zu einer sog. „Superadditivität der Wertschöpfungsbeiträge" führt.[103] Hierunter versteht man den Effekt, dass der Wertschöpfungsbeitrag des Netzwerkes mindestens genauso groß ist, wie die Summe aus den jeweils einzelnen Wertschöpfungsbeiträgen des Nutzers.[104] Aus dem Umkehrschluss ergibt sich, dass der einzelne Wertschöpfungsbeitrag des jeweiligen Nutzer dementsprechend geringer ist als derjenige des Unternehmens insgesamt.[105]

Neben dem sich aus der Vielzahl der beteiligten Nutzer ergebenden Netzwerkeffekt tritt als weiterer werttreibender Faktor der Algorithmus der künstlichen Intelligenz hinzu. Denn nur durch dessen Einsatz und die algorithmusbasierte Auswertung und Vernetzung der gesammelten Nutzerdaten wird die Monetarisierung der Nutzerdaten ermöglicht.[106] Mithin bedingen sich die eingesetzte künstliche Intelligenz und die gesammelten Kundendaten zum einen gegenseitig, setzten sich gleichzeitig allerdings auch gegenseitig voraus. Insoweit kann von einer „Value Co-Creation" zwischen künstlicher Intelligenz und Nutzerdaten gesprochen werden.[107]

Gleichzeitig zeigt diese Betrachtung auf, dass der Wertschöpfungsprozess unabhängig von einer physischen Präsenz des Unternehmens erfolgen kann, da sowohl die Nutzerdaten als auch die künstliche Intelligenz immaterielle Werte darstellen und insoweit ortsungebunden existieren können. Setzt man nun den Wertschöpfungsbeitrag der künstlichen Intelligenz im Bereich des durch *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt* als problematisch herausgearbeiteten Geschäftsmodells in einen Vergleich zu den KI-spezifischen Wertschöpfungsbeiträgen der repräsentativen Beispiele in den „klassischen" Wirtschaftsmodellen, so werden die sich, aus rein auf immateriellen Werten basierenden Geschäftsmodellen, ergebenden Herausforderungen für eine „faire und gerechte" Steuerverteilung deutlich. Während der Einsatz von künstlicher Intelligenz im Bereich der „klassischen" Geschäftsmodelle lediglich dazu führt, dass an den bestehenden Standorten und somit lokalisierbaren Unternehmenspositionen eine Steigerung des Wertschöpfungsbeitrags eintritt, kann eine genaue Geolokalisierung des Wertschöp-

103 *Schwarz/Stein,* DB 2017, 1525 (1526).
104 *Frommen,* Faire Aufteilung in Unternehmensnetzwerken, S. 85; *Müller,* Investitionsrechnung und Investitionscontrolling, S. 467.
105 *Schwarz/Stein,* DB 2017, 1525 (1526).
106 *Cloer/Postler*, FR 2020, 486 (494); *Schwarz/Stein,* DB 2017, 1525.
107 Vgl. *Weiber/Ferreira in: Bruhn/Hadwich*, Interaktive Wertschöpfung durch Dienstleistungen, S. 36 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

fungsbeitrages in dem herausgearbeiteten Geschäftsmodell der „reine Digitalwirtschaft" nicht erfolgen. Vielmehr erfolgt die Wertschöpfung des Unternehmens aufgrund der sich durch die Nutzeraktivitäten und des Einsatzes der künstlichen Intelligenz ergebenden Netzwerkeffekte und „Value Co-Creation". Die Begründung einer physischen Präsenz und damit einhergehend die Begründung eines Besteuerungsrechtes nach den bisher bestehenden Regelungen für die aus dem Geschäftsmodell erzielte Wertschöpfung liegt vollständig im Machtbereich des jeweiligen Unternehmens und ist dementsprechend voll gestaltungsfähig.

C. Problemstellung

Zusammenfassend lässt sich aus den vorstehenden Begriffsdefinition zugleich auch die für die weitere Arbeit maßgebliche Problemstellung herausarbeiten. So konnte aufgezeigt werden, dass der Begriff der Digitalwirtschaft im Ergebnis keinen eigenständigen Wirtschaftszweig beschreibt, sondern als Synonym für die mittlerweile vollständig digitalisierte Weltwirtschaft anzusehen ist. Die Digitalwirtschaft wird maßgebend durch den Einsatz von Algorithmen zur Wertschöpfung gekennzeichnet. Diese Algorithmen lassen sich unter den weiten Begriff der künstlichen Intelligenz, als amorphen Oberbegriff, fassen, für welche eine eigenständige (steuer)juristische Arbeitsdefinition entwickelt worden ist. Die Begriffe der Digitalwirtschaft und der künstlichen Intelligenz stehen daher eng miteinander in Korrelation und üben gegenseitigen Einfluss aus.

Aufbauend auf diesem Ergebnis galt es den Bereich der Digitalwirtschaft in Bezug auf die Reformüberlegungen des globalen, europäischen oder nationalen Besteuerungssystem auf diejenigen Geschäftsmodelle einzugrenzen, bei denen eine tatsächliche Divergenz zwischen dem Ort der die Wertschöpfung auslösenden wirtschaftlichen Aktivität und dem der Besteuerung festgestellt werden kann.

Ausgehend von den durch die OECD charakterisierten Merkmalen hoch digitalisierter Geschäftsmodelle, der Verwendung von künstlicher Intelligenz beziehungsweise immateriellen Wirtschaftsgütern, die Beteiligung von Nutzer sowie die Verwendung der Nutzerdaten als maßgebliche Wertschöpfungsbeiträge und dem sog. „scale-without-mass-Effekt",[108] skaliert

108 OECD(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 51 f.; *Roderburg,* Ubg 2018, 249 (251).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sich unter Berücksichtigung des Ergebnisses der von *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt* durchgeführten Studie das maßgebliche Untersuchungsmodell. So wurde im Rahmen der Begriffsbestimmung zur Wertschöpfung festgestellt, dass lediglich in solchen Geschäftsmodellen, die ihre Wertschöpfung ausschließlich aus der Nutzung von Netzwerkeffekten gesammelter Nutzerdaten erzielen, ein Auseinanderfallen zwischen dem Ort der Wertschöpfung und dem Ort der Besteuerung festzustellen ist. Der durch die Geschäftsmodelle generierte Wertschöpfungsbeitrag ist dabei maßgeblich von dem Einsatz einer künstlichen Intelligenz zur Sammlung, Auswertung und Verwertung der Nutzerdaten abhängig. Die Digitalisierung war die Voraussetzung für die vom Menschen losgelöste Informationsverarbeitung durch die künstliche Intelligenz, die insbesondere bei der Verarbeitung von (Nutzer)Datenmassen durch besondere Skalen- und Synergieeffekte zu einem schwer zu lokalisierenden Wertschöpfungsbeitrag führt.

Die eingangs aufgeworfene Frage nach der „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft lässt sich mit den bisher gewonnenen Ergebnissen somit auf die Frage nach der „fairen und gerechten" Besteuerung von (überwiegend) algorithmusbetriebenen auf Nutzerdaten basierenden Geschäftsmodellen einschränken. Diese bilden im Rahmen der weiteren Betrachtung das ausschlaggebende Paradigma, an welchem die Reformvorschläge zu messen beziehungsweise ein eigener Vorschlag zu entwickeln ist. In diesem Kontext soll und darf sich der Blickwinkel jedoch nicht ausschließlich auf den Bereich der direkten Besteuerung richten, als dass gerade auch im Bereich der indirekten Besteuerung durch die Mobilität sowohl auf Seiten des Leistungserbringers als auch Leistungsempfängers sowie der steigenden Relevanz der Nutzerdaten für die Leistungserbringung verschiedene neue Aspekte auf das bisherige System einwirken.[109]

Unter Berücksichtigung dieser Aspekte lässt sich ein für die nachfolgenden Untersuchungen maßgebendes Geschäftsmodell aufstellen. Im Kern wird von einem Unternehmen, dem Leistungserbringer, einem Nutzer, als Leistungsempfänger, eine Dienstleistung, in Form einer nutzbaren Internetplattform oder App,[110] angeboten. Auf dieser Plattform kann der Nutzer mit weiteren Nutzern interagieren, eigene Inhalte erstellen und diese teilen sowie die geteilten Inhalte anderer Nutzer konsumieren. Finanziert wird

109 Vgl. OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report, S. 86.

110 Im Folgenden wird für den Begriff der Internetplattform oder App einheitlich der Oberbegriff der Plattform verwendet.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die erbrachte Leistung des Unternehmens nicht durch eine von Seiten des Nutzers in Geld zu erbringende Gegenleistung, sondern vielmehr durch eine personalisierte auf den jeweiligen Nutzer abgestimmte Werbeschaltung externer Dritter auf beziehungsweise über die Plattform. Ermöglicht wird diese personalisierte Werbeschaltung durch eine hinter der Plattform stehende Form der künstlichen Intelligenz, welche zum einen die von dem Nutzer erstellten Inhalte, als auch dessen Interaktionen mit anderen Plattforminhalten und -nutzern auswertet sowie zum anderen auch die auf dem Endgerät gespeicherten Daten, etwa über das Suchverhalten des Nutzers, zugreift und hierüber ein persönliches Profil des Nutzers anlegt. Durch seine Interaktion mit der Plattform und die Inanspruchnahme dieser trägt der Nutzer insoweit maßgeblich dazu bei, dass die an ihn gerichtete Werbung zielgenau optimiert werden kann und das Unternehmen sich entsprechend diese Werbeschaltung vergüten lassen kann. Das Unternehmen tritt insoweit in die Funktion eines Intermediärs (sog. Datenbroker) ein und vermittelt zwischen dem Werbeschaltenden externen Dritten und dem potenziell Werbesuchenden Nutzer der Internetplattform. Die Wertschöpfung wird in diesem Geschäftsmodell am jeweiligen Standort des Nutzers erzeugt. Eine Versteuerung erfolgt jedoch an dem insoweit grundsätzlich frei gestaltbaren physischen Sitz des Unternehmens. Typische Beispiele für dieses Geschäftsmodell sind insbesondere Social-Media Plattformen, wie z.B. Facebook,[111] aber auch Suchmaschine finanzieren sich über dieses Geschäftsmodell. Das Untersuchungsmodell lässt sich grafisch wie folgt abbilden:

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

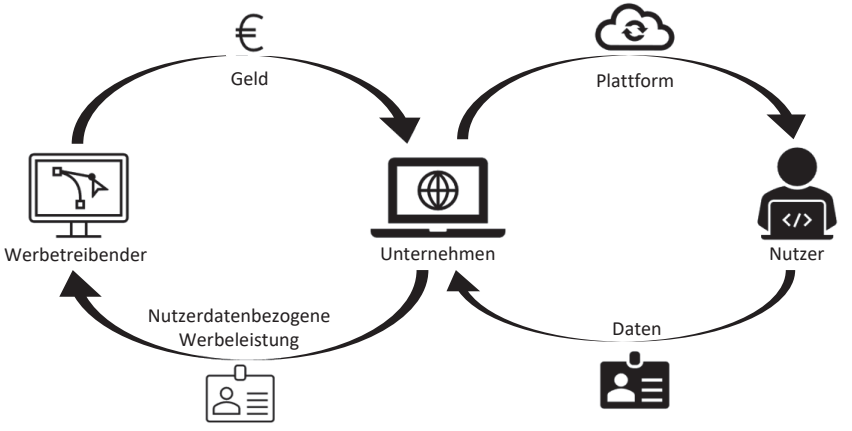

Abbildung 1: Geschäftsmodell der Digitalwirtschaft

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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?.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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* angedachte Ansatz der Freiheitsgewährung als Nebeneffekt verwirklicht werden. Neben dieser Grundaufgabe der gesamten Rechtsordnung kommt insbesondere im Bereich der Steuern dem Recht auch eine Lenkungsfunktion 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 zugrundliegenden 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Steuererhebung[126] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 ergebenen Pflichten, mangels physischer Präsenz, bereits an der Möglichkeit einer solchen mangeln.

Kann die künstliche Intelligenz jedoch weitestgehend autonom agieren[132] 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 Endscheidungs- 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 de Autonomie des Algorithmus *Bomhard/Gajeck*, RDi 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).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Rechteinhabers[139] 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 verfügen[142] 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/Gajeck*, RDi 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

setz[143] 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 Verbrauchssteuern 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 Steuerrechtssubjektivität[146] spiegelt entsprechend die zivilrechtliche Teilrechtsfähigkeit wieder. Kongruent zur Reform des Zivilrechts besteht durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts[147] 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 Steuergut[148] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 besteuerungswürdigen 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 besteuerungswürdiger 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wirtschaftsleben auferlegt wird.[153] Steuern sollen zudem nach dem Grundmodell des Grundgesetztes 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 Dienstleistungsaustausch 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sprich 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 widergespiegelt. 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).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 allokieren 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).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Auslandserstreckung 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.Arnauld* Völkerrecht, § 4 Rn. 348; *Herdegen*, Völkerrecht, § 26 Rn. 5.

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.Arnauld* 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.Arnauld*, Völkerrecht, § 4 Rn. 349.

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Leitungserbringung 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Prinzip[190] 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 Nutzenprinzip 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Betriebsstättentatbestände 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.

I. 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Steuerzugriff[204] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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. D166; *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 *Achsnich* 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Montagetätigkeiten 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/Kaeser* in: *Wassermeyer*, DBA, Art. 5 MA Rn. 37a.
223 *OECD(2017)*, OECD Commentary, Art. 5 Rn. 28; *Wassermeyer/Kaeser* 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/Kaeser* in: *Wassermeyer*, DBA, Art. 5 MA Rn. 153

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Abschlussvollmacht[229] 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/Kaeser* 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/Kaeser* 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 substanziell 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 Fremdumsatz 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/Kaeser* 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Recht[242] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Körperschaftssteuergesetzes 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 entwicklungsoffen 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; *Hennrichs* in: *Tipke/Lang,* Steuerrecht, § 9 Rn. 40f.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Werthaltigkeit[267] 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. C176; *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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 widerspräche 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Bestandteile[291] 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.; *Paaß/Hecker,* Künstliche Intelligenz, S. 45ff.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Drittem erhält.[306] Als solche sind grundsätzlich der Erwerb gegen Entgelt, durch (verdeckte) Einlage oder aufgrund eines einen Zahlungsvorgang wiederspiegelnden 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 *Hörmberg/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 *Wolffgang* 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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Kapitel Lösungsvorschläge auf dem Gebiet der direkten Steuern

Die fehlende Möglichkeit zur Besteuerung des Wertschöpfungsbeitrages der künstlichen Intelligenz im Untersuchungsmodell am Ort der Wertschöpfung auf dem Gebiet der direkten Steuern beruht maßgeblich auf einer fehlenden Anpassung des bisherigen Systems zur Begründung und Verteilung von Besteuerungsrechten und dem überwiegend alleinigen Anknüpfen an einen physischen Nexus.[311] Denn wie aufgezeigt worden ist, wird gerade in Bezug auf Unternehmensgewinne sowohl nach nationalem als auch nach internationalem Verständnis die Wertschöpfung jeweils zu einem Ort der physischen Unternehmenspräsenz, der sog. Betriebsstätte, zugeordnet.[312]

Das vorgezeichnete Problem wurde zum Mittelpunkt der politischen Reformüberlegungen sowohl auf Ebene der OECD als auch auf Ebene der Europäischen Union.[313] Kern der Reformideen ist jeweils einen für den Bereich der Digitalwirtschaft zugeschnittenen neuen Anknüpfungspunkt von Besteuerungsrechten zu implementieren.[314]

A. Überlegungen der EU

Wie bereits im Rahmen des ersten Kapitels dargestellt, entwickelte sich im Laufe der 2010er Jahre vermehrt ein politischer Druck zur Besteuerung der Digitalwirtschaft. Als auslösender Faktor kann innerhalb der europäischen Union die Steuerpolitik Irlands gesehen werden, welche es rein digitalen

311 *Brüggen/Hahn,* BB 2020, S. 1047 (1049); *Kofler/Mayr/*Schlager, BB 2017, 1751; OECD(2015) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report, S. 98ff.

312 *Farrugia-Weber*, DStR 2019, 638 (639); *Valta/Lemm* in: KSM EStG, § 49 Rn. D40; *Görl/Gradl* in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 5 Rn. 2.

313 EU-Kommission v. 21.3.2018 COM(2018) 147 final, S. 2; EU-Kommission v. 21.3.2018 COM(2018) 148 final, S. 2; *OECD(2015)* Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report, S. 98ff.

314 EU-Kommission v. 21.3.2018 COM(2018) 147 final; *OECD(2018)* Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 S 172f.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Unternehmen ermöglicht, den zur Erbringung von Leistungen innerhalb der europäischen Union notwendigen Nexus in Form einer Niederlassung zu begründen, gleichzeitig jedoch aufgrund sogenannter IP-Boxen einem begünstigten Steuerregime zu unterliegen und insoweit eine effektive Steuerbelastung von nahe Null zu erzielen. Hieraus entwickelte sich ein politisches und gesellschaftliches Empfinden, dass große Internetkonzerne in den letzten Jahren immer mehr Gewinne erzielen, ohne diese jedoch im Staat der potenziellen Wertschöpfung zu versteuern. Dieses Problem wurde bereits im Jahr 2015 durch den BEPS-Bericht unter Action 1[315] erkannt und war sodann auch Grundlage weitere Überlegungen. Nach verschiedenen einzelstaatlichen Vorstößen zur Besteuerung dieser Digitalunternehmen[316] wurde im Jahr 2017 auf Ebene der europäischen Kommission beschlossen, dass Lösungsansätze herausgearbeitet werden müssen, wie das unionale Steuerrecht auf die immer rascher voranschreitende Digitalisierung angepasst werden könnte.[317] Diese Lösungsansätze sollten parallel zu den Arbeiten der OECD herausgearbeitet werden, damit eine schnelle und einheitliche Lösung auf Ebene des europäischen Binnenmarktes erreicht werden könne.[318] Hierzu sollte zunächst eine kurzfristige Lösung, als Übergang zur einer langfristigen Lösung, entwickelt werden.[319] Als Reaktion auf diese Feststellungen wurden bereits im Jahr 2018 zwei verschiedene Lösungsansätze in Form von Richtlinienentwürfen[320] entwickelt, welche als Grundlage für die weitere Diskussion und Besteuerung innerhalb der Europäischen Union fungieren. Während es sich bei dem einen Vorschlag – der Änderung der bestehenden Grundlagen des Besteuerungsnexus durch Einführung einer signifikanten digitalen Präsenz – um den langfristig anvisierten Lösungsvorschlag handelt, versucht der andere Vorschlag – die Einführung

315 *OECD(2015)*, Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report.

316 So versuchte Frankreich für die Jahre 2005-2010 eine inländische Vertreterbetriebsstätte von Google durchzusetzen, scheiterte jedoch in letzter Instanz vor dem Pariser Verwaltungsgericht, vgl. zum Verfahrensgang: TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PARIS v. 12.07.2017, N° 1505178/1-1; Revision: COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS v. 25.04.2019 N° 17PA03065 - N° 17PA03069.

317 Vgl. EU-Kommission v. 21.09.2017, COM(2017) 547 final; Rat der Europäischen Union v. 19.10.2017 EUCO 14/17, CO EUR 17, CONCL 5; Rat der Europäischen Union v. 05.12.2017, FISC 346 ECOFIN 1092.

318 EU-Kommission v. 21.09.2017, COM(2017) 547, S. 9.

319 EU-Kommission v. 21.09.2017, COM(2017) 547, S. 11.

320 EU-Kommission v. 21.09.2017, COM(2018) 147 zur Einführung der signifikanten digitalen Präsenz und COM(2018) 148 final zur Einführung einer Digitalsteuer.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einer Digitalsteuer – momentanen Bestrebungen der Mitgliedsstaaten gerecht zu werden und sollte als kurzfristige Zwischenlösung gedacht sein.[321] Auch wenn beide Vorschläge grundsätzlich gegenüber dem auf Ebene der OECD/G20 im Rahmen des Inclusive Frameworks entwickelten Zwei-Säulen-Modell[322] zurückgestellt wurden,[323] behalten diese weiterhin Relevanz, als dass eine Lösung innerhalb der Europäischen Union für den Fall aufrechterhalten wird, dass international auf Ebene der OECD keine einheitliche Lösung gefunden werden kann.[324] Im Rahmen der nachfolgenden Untersuchung sollen daher sowohl die auf Ebene der EU als auch auf Ebene der OECD vorgeschlagenen Lösungsansätze zur Besteuerung der Digitalwirtschaft betrachtet werden. Dabei soll ausgehend von der Grundfrage nach der Verbindlichkeit der Lösungsvorschläge und deren Umsetzung in nationales Recht eine kritische Würdigung vorgenommen werden. In diesem Kontext sind die vorstehenden Grundzüge der internationalen Besteuerung von Unternehmensgewinnen nach dem Betriebsstättenprinzip und dessen Rechtfertigung genauso einzubeziehen wie die Frage der Implikationen der Lösungsvorschläge auf das Untersuchungsmodell und der damit einhergehenden Möglichkeit zur „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft.

I. Verbindlichkeit der Lösungsansätze und notwendige nationale Umsetzungsmaßnahmen

Die Frage der Verbindlichkeit der Lösungsvorschläge und die Notwendigkeit nationaler Umsetzungsmaßnahmen lässt sich anhand der Betrachtung der Gesetzgebungsbefugnisse beurteilen, als dass immer dann keine nationalen Umsetzungsmaßnahmen mehr erforderlich sind, wenn den Regelungen auf supranationaler Ebene bereits eine Gesetzeswirkung zukommt.

Die nationale Kompetenzzuweisung für Gesetzgebungsbefugnisse weist diese in Art. 70 Abs. 1 GG den Ländern zu, soweit sich aus dem Grundgesetz keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt. Die Landesgesetz-

321 EU-Kommission v. 21.09.2017, COM(2018) 148 final v, S. 3-5.
322 Hierzu Kapitel 3. B.
323 Vgl. Rat der Europäischen Union v. 17.05.2019, 9434/19, S. 4; Rat der Europäischen Union v. 08.11.2019, 13675/19, S. 5; Rat der Europäischen Union v. 28.10.2019, 13405/19;
324 Erklärung der Mitglieder des Europäischen Rates v. 25.03.2021, SN 18/21, S. 5.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gebungskompetenz steht entsprechend unter dem Vorbehalt der Bundesgesetzgebungskompetenz.[325] Diese wird durch Art. 70 Abs. 2 GG in zwei Grundformen, die ausschließliche und die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz, aufgeteilt.[326] Ein originäres Gesetzgebungsrecht der Europäischen Union findet sich im Rahmen der Gesetzgebungskompetenzen des Grundgesetz gerade nicht, da die einzelnen Mitgliedsstaaten im Zusammenschluss der Europäischen Union weiterhin souverän sind und die Europäische Union lediglich im Rahmen der begrenzten Einzelermächtigung tätig werden darf.[327] Aus dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung des Art. 5 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 EUV, wonach die Europäische Union nur dann für die Gesetzgebung zuständig ist, wenn ihr die entsprechenden Rechte durch die jeweiligen Mitgliedsstaaten vertraglich übertragen wurden[328] bedarf es demnach zunächst eine Übertragung der Gesetzgebungskompetenz auf die Europäische Union.

1. Gesetzgebungskompetenz der Europäischen Union

Die Möglichkeit zur Übertragung von Hoheitsrechten auf zwischenstaatliche Einrichtungen, wie die EWG und EG,[329] als Vorläufer der Europäischen Union, wird durch Art. 24 Abs. 1 GG allgemein als zulässig erachtet, solange die Kernbestandteile der Verfassung nicht angetastet werden.[330] Für den Spezialfall der Europäischen Union wird diese allgemeine Regelung zur Übertragung von Hoheitsrechten durch Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG als lex specia-

325 *Uhle* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 70 Rn. 53

326 *Rozek* in: M/K/S, GG, Art. 70 Rn. 59; *Uhle* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 70 Rn. 156; *Degenhart* in: *Sachs*, GG, Art. 70 Rn. 14

327 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 6; *Streinz* in: G/B/K/P/O, 2016, 663; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 13; *Broemel* in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 70 Rn. 2.

328 *Kadelbach* in: G/S/H, Europäisches Unionsrecht, Art. 5 EUV, Rn. 4; *Pache* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 17; *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 7 Rn. 5; *Streinz* in: *Streinz*, EUV, Art. 5 Rn. 8.

329 Für die EWG festgestellt durch BVerfG v. 18.10.1967 – 1 BvR 248/63, 1 BvR 216, 67, BVerfGE 22, 293 (296) und für die EG festgestellt durch BVerfG v. 29.05.1974 – 2 BvL 52/71, BVerfGE 37, 271 (278); BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (375); BVerfG v. 08.04.1987 – 2 BvR 687/85), BVerfGE 75, 223 (242).

330 *Jarass* in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 24 Rn. 8ff.; *Classen* in: M/K/S, GG, Art. 24 Rn. 24ff.; *Aust* in: *von Münch/Kunig*, Art. 24 Rn. 49; *Streinz* in: *Sachs*, GG Art. 24 Rn. 29.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lis verdrängt.[331] Übertragbare Hoheitsrechte können sowohl solche die in die Zuständigkeit des Bundes als auch solche die in die Zuständigkeit des Landes fallen sein.[332] Eine Grenze der Übertragung von Hoheitsrechten wird durch Art. 23 Abs. 1 S. 3 GG über die sog. Strukturicherungsklausel[333] ausdrücklich gesetzt, woraus das Bundesverfassungsgericht eine Befugnis zur Identitätskontrolle der jeweiligen unionalen Rechtsakte ableitet.[334] Vom Regelungsbereich der Strukturicherungsklausel ist insbesondere auch die Wahrung der staatlichen Souveränität umfasst.[335] Dabei gilt insbesondere die eigene Steuerhoheit als fundamentales Element staatlicher Souveränität.[336] Gerade aus diesem Grund wurde die allgemeine Steuerhoheit nicht auf die Europäische Union übertragen.

Allerdings enthält der AEUV, genauer die Art. 110 bis 113 AEUV, verschieden Regelungen zur Verhinderung steuerlicher Diskriminierung und zur Harmonisierung des Steuerrechts innerhalb der Europäischen Union. Ergänzt werden diese Regelungen um die in Art. 114 und 115 niedergelegte Möglichkeit zur Angleichung von Rechtsvorschriften im Binnenmarkt. Innerhalb dieser Normen wurde der Europäischen Union für den Bereich der indirekten Steuern über Art. 113 AEUV ein generelles Recht zur Harmonisierung dieser eingeräumt, aus welchem sich dementsprechend eigenständige Hoheitsbefugnisse für ein Handeln der Europäischen Union in diesem

331 *Sauer* in: Bonner Kommentar, GG, Art. 24 Rn. 31*Wollenschläger* in: *Dreier*, GG, Art. 24 Rn. 82; *Aust* in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 24 Rn. 103; *Streinz* in: *Sachs*, GG, Art. 24 Rn. 11.

332 *Scholz* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 23 Rn. 64;

333 Zum Begriff BT-Drs. 12/6000, S. 20f.

334 BVerfG v. 30.06.2009 – 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09, BVerfGE 123, 267 (350); BVerfG v. 14.01.2014 - 2 BvR 2728/13, 2 BvR 2729/13, 2 BvR 2730/13, 2 BvR 2731/13, 2 BvE 13/13, BVerfGE 134, 366 (384f.).

335 Vgl. hierzu *Wollenschläger* in: *Dreier*, GG, Art. 23 Rn. 88ff.; *Streinz* in: *Sachs*, GG, Art. 23 Rn. 93.

336 *Birk*, FR 2005, 121; *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 2*; Uerpmann-Wittzack* in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 23 Rn. 96; *Stumpf* in: *Schwarze*, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Seiler*, StuW 2005, 25.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bereich ergeben.[337] Diese werden insbesondere zur Harmonisierung der Umsatzsteuer im europäischen Binnenmarkt ausgeübt.[338]

Im Bereich der direkten Steuern verbleibt es hingegen überwiegend bei der staatlichen Souveränität der jeweiligen Mitgliedsstaaten. Lediglich auf die allgemeine Vorschrift zur Rechtsangleichung des Art. 114, 115 AEUV kann eine Rechtsetzungskompetenz für den Bereich der direkten Steuern begründet werden.[339] Unter dem Aspekt des Steuersystemwettbewerbs zwischen den jeweiligen Mitgliedsstaaten, als wirtschaftspolitische Grundentscheidung innerhalb der Europäischen Union, wird von dieser Regelungsbefugnis nur eingeschränkt Gebrauch gemacht.[340]

Aus der ausdrücklichen Übertragung der Hoheitsrechte im Rahmen des Art. 113 AEUV und der in der allgemeinen Vorschrift des Art. 115 AEUV enthaltenen Möglichkeit zum Erlass von Richtlinien auch im Bereich der direkten Steuern wird allerdings gerade kein eigenes Steuerrecht der Europäischen Union geschaffen, sondern vielmehr sollen die Regelungen lediglich zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt dienen.[341] Ungeachtet dessen ergibt sich bei entsprechender Ausübung der Hoheitsrechte eine Gesetzgebungskompetenz der Europäischen Union, die im Rahmen einer ausschließenden oder zumindest konkurrierenden Gesetzgebung zu einer Überlagerung der staatlichen Gesetzgebungskompetenz führt.[342] Dieses führt im Ergebnis dazu, dass das Unionsrecht das

337 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 14a; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, vor. Art. 110-113 Rn. 1; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 110 Rn. 14.

338 *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV; Art. 113 Rn. 7, 22; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 33; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, Art. 113 Rn. 33 ff; *Hakenberg*, Europarecht, Rn. 724.

339 So stellt *Hakenberg*, Europarecht, Rn. 728 auf Art. 114 AEUV als maßgebliche Norm für die Harmonisierung direkter Steuern ab. Aufgrund des Art. 114 Abs. 2 AEUV ist ein solches, zumindest in Bezug auf das materielle Steuerrecht, nicht zutreffend. Vielmehr kann eine Harmonisierung des materiellen Steuerrechts im Bereich der direkten Steuern lediglich auf Art. 115 AEUV gestützt werden, damit die staatliche Souveränität unter Beachtung des nötigen Einstimmigkeitserfordernisses gewahrt bleibt. So auch *Brauneck* EuZW 2018, 624 (628); *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 115 Rn. 10; *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, Art. 113 Rn. 7; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Tietje* in: G/H/N, AEUV, Art. 114 Rn. 89; *Schröder* in: *Streinz* AEUV, Art. 114 Rn. 14; *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rn. 68.

340 *Hey* in: *Reimer*, 2007, S. 304; *Hindelang/Köhler*, JuS 2004, 405.

341 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Kamann* in: *Streinz*, AEUV, vor Art. 110 Rn. 2;

342 *Kment* in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 70 Rn. 2f.; *Uhle* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 70 Rn. 30

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Recht des jeweiligen Mitgliedsstaates im Rahmen der getroffenen Regelung suspendiert.[343] Insoweit hat die Gesetzgebung auf unionsrechtlicher Ebene zumindest einen mittelbaren Einfluss auf die nationalen Gesetzgebungskompetenzen und führt zu einer Relativierung deren Bedeutung.[344]

Um ihre durch Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG übertragene Gesetzgebungskompetenz für den eingegrenzten Bereich der Steuerpolitik auf supranationaler Ebene umzusetzen, stehen der Europäischen Union im Rahmen des sekundären Unionsrechts gemäß Art. 288 AEUV zur Regelung von abstrakten Fallgestaltungen zwei verschieden Instrumente zur Verfügung, der Erlass von Verordnungen oder von Richtlinien. Übt die Europäische Union ihre Rechtssetzungskompetenz in Form einer Verordnung aus, so entfaltet diese gemäß Art. 288 Abs. 2 AEUV allgemeine und unmittelbare Geltung und begründet hierdurch für den einzelnen Bürger direkte Rechte und Pflichten.[345] Im Gegensatz hierzu steht der Erlass von Richtlinien. Denn diese begründen gemäß Art. 288 Abs. 3 AEUV gerade keine unmittelbaren Rechte und Pflichten, sondern sind vielmehr an die jeweiligen Mitgliedsstaaten gerichtet und erlegen diesen die Pflicht zur Umsetzung in nationales Recht auf. Die Richtlinie stellt dabei lediglich ein verpflichtendes Ziel auf, die Umsetzung selbst verbleibt im Rahmen der einzelstaatlichen Ausgestaltung.[346] Die Richtlinienkompetenz führt entsprechend nicht zu einer Vereinheitlichung der jeweiligen einzelstaatlichen Rechtsordnungen, sondern nur zu einer entsprechenden Angleichung und bewahrt in diesem Sinne ein erhöhtes Maß an einzelstaatlicher Souveränität.[347]

Die Europäische Union kann im Rahmen der ihr übertragenen Hoheitsrechte grundsätzlich jede Art von Regelung treffen, solange diese gemäß Art. 5 Abs. 1 S. 2 EUV den Grundsätzen der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit entspricht. Jedoch erfährt diese allgemeine Handlungsfreiheit gleichfalls durch das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung eine Einschränkung. Denn aus dem in Art. 5 Abs. 2 S. 1 EUV näher definierten Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung ergibt sich nicht nur, dass die

343 BVerfG v. 19.07.2011 – 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78.

344 *Rozek* in: M/K/S, GG, Art. 70 Rn. 4; *Degenhart* in: *Sachs,* GG, Art. 70 Rn. 6;

345 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 1 Rn. 19; *Nettesheim* in: G/H/N, AEUV, Art. 288 Rn. 101; *Streinz*, Europarecht, Rn. 478.

346 *Ruffert* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 288 Rn. 27; *Hakenberg*, Europarecht, Rn. 224; *Herdegen*, Europarecht, § 8 Rn. 62; *Geismann* in: G/S/H, AEUV, Art. 228 Rn. 41; *Streinz*, Europarecht, Rn. 482.

347 *Gundel* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 228 Rn. 22; *Streinz*, Europarecht, Rn. 483.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Europäische Union nur dort tätig werden darf, wo ihr die Hoheitsrechte von Seiten der Mitgliedsstaaten übertragen worden sind, sondern zudem auch, dass sie sich im Rahmen der Ausübung der Hoheitsrechte an die in dem jeweiligen Vertrag vorgeschriebene Handlungsform halten muss.[348]

Während im Bereich der Harmonisierung direkter Steuern durch Art. 115 AEUV die Handlungsform ausschließlich auf den Erlass von Richtlinien beschränkt ist,[349] kann sich der unionale Gesetzgeber im Rahmen der Harmonisierung der indirekten Steuern über Art. 113 AEUV im Grundsatz jeder der in Art. 288 AEUV aufgezählten Handlungsalternativen bedienen.[350] So können im Bereich der indirekten Steuern sowohl Verordnungen als auch Richtlinien erlassen werden, auch wenn in der Regel die Harmonisierung der indirekten Steuern über den Erlass von Richtlinien umgesetzt wird.[351]

Sowohl Art. 113 AEUV als auch Art. 115 AEUV sehen für den Erlass der entsprechenden Richtlinie das Durchlaufen des gesonderten Gesetzgebungsverfahrens vor. Die allgemeinen Vorschriften des gesonderten Gesetzgebungsverfahrens nach Art. 289 Abs. 1 AEUV werden durch die Art. 113, 115 AEUV in der Form modifiziert, als dass der Rat der Europäischen Union zum einzigen Hauptakteuer des Gesetzgebungsverfahrens im Sinne des Art. 289 Abs. 2 Alt. 2 AEUV bestimmt wird.[352] Zudem schreiben Art. 113 und 115 AEUV, abweichend zur Grundregelung des gesonderten Gesetzgebungsverfahrens, vor, dass die jeweiligen unionalen Rechtsakte nur unter dem Einstimmigkeitsprinzip erlassen werden können.[353] Somit steht jedem Mitgliedsstaat ein faktisches Veto-Recht zu, wodurch erneut die starke Verankerung der steuerlichen Souveränität der Mitgliedsstaaten zum Ausdruck gebracht wird.[354] Ungeachtet der vorstehenden Modifikationen verbleibt es bei der allgemeinen Regelung, dass der jeweilige Gesetzgebungsakt gemäß Art. 17 Abs. 2 EUV nur durch einen Vorschlag der Europäischen

348 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 10; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 17; *Streinz* in: *Streinz*, EUV, Art. 5 Rn. 8.

349 *Terhechte* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 115 Rn. 15; *Classen* in: G/S/H, AEUV, Art. 115 Rn. 25; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 115 Rn. 2.

350 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AUEV, Art. 113 Rn. 5; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 32.

351 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 1 Rn. 21, 28; *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rn. 6.

352 *Stumpf* in: *Schwarze* EU-Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 8.

353 *Classen* in: G/S/H, AEUV, Art. 115 RN. 26

354 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art 113 Rn. 6; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 RN. 21; *Bahns/BrinkmannGläser/Sedlaczek* in: G/S/H/, AEUV, Art. 113 Rn. 20; *Kamann* in: *Streinz*, AEUV, Art. 113 Rn. 10.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Kommission eingeleitet werden kann.[355] Verfahrensrechtlich ist neben dem Begründungserfordernis des Art. 296 Abs. 2 AEUV[356] zu beachten, dass vor dem abschließenden Erlass des Rechtsaktes durch den Rat der Europäischen Union zwingend das Parlament sowie der Wirtschafts- und Sozialausschuss anzuhören sind. Auch wenn diese im Gesetzgebungsverfahren zwar kein Mitentscheidungsrecht haben,[357] führt ein Unterlassen der Anhörung gleichwohl zur Nichtigkeit des Rechtsaktes.[358]

2. Nationale Umsetzung unionsrechtlicher Richtlinien im Bereich der Steuern

Nachgelagert nach dem Erlass der Richtlinie durch den Rat der Europäischen Union ist diese durch die Mitgliedsstaaten im Wege der nationalen Gesetzgebung umzusetzen. Auch wenn die Vorgaben einer Richtlinie den Mitgliedsstaaten im Grundsatz die Möglichkeiten von Umsetzungsspielräumen belassen, ist im Bereich der unionsrechtlich harmonisierten indirekten Steuern festzustellen, dass ein solcher aufgrund der Vielzahl und Detailliertheit der Regelungen kaum noch gegeben ist.[359] Die Gesetzgebungskompetenz für die Umsetzung richtet sich nach der allgemeinen Gesetzgebungskompetenzverteilung der Art. 70 ff. GG.[360] Für den Bereich der Steuern enthält Art. 105 GG als Sonderregelung die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen, welche die allgemeinen Regelungen der Art. 70 ff. GG verdrängen.[361] Maßgeblich für Frage der Gesetzgebungskompetenz im

355 *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 19; *Schmidt/Schmitt von Sydow* in: G/S/H, EUV, Art. 17 Rn. 75; *Kugelmann* in: *Streinz*, EUV, Art. 17 Rn. 52.

356 Vgl. *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 20.

357 *Stumpf* in: *Schwarze*, AEUV, Art. 113 Rn. 9; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 115 Rn. 18.

358 EuGH v. 29.10.1980 – C-138/79, *Roquette v. Rat*, ECLI:EU:C:1980:249; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 115 Rn. 18.

359 *Schaumburg* in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Kapitel 3 Rn. 10; *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rn. 30.

360 *Broemel* in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 70 Rn. 22.

361 BVerfG v. 20.07.1954 - 1 BvR 459/52, 1 BvR 484/52, 1 BvR 548/52, 1 BvR 555/52, 1 BvR 623/52, 1 BvR 651/52, 1 BvR 748/52, 1 BvR 783/52, 1 BvR 801/52, 1 BvR 5/53, 1 BvR 9/53, 1 BvR 96/54, 1 BvR 114/54, BVerfGE 4, 7 (13); *Kment* in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 105 Rn. 1; *Jachmann-Michel/Vogel* in: M/K/S, GG, Art. 105 Rn. 25; *Siekmann* in: *Sachs*, GG. Art. 105 Rn. 4.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bereich der Steuern ist die Ertragshoheit über die jeweiligen Steuerarten,[362] welche durch die Art. 106 ff. GG geregelt wird. So steht dem Bund nach Art. 105 Abs. 1 GG die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet der Zölle und Finanzmonopole zu. Für sämtliche anderen Steuern steht dem Bund hingegen eine konkurrierende Gesetzgebung zu, wenn diesem zum Teil das Aufkommen aus der jeweiligen Steuer zusteht (Art. 105 Abs. 2 S.2 Alt. 1 GG) oder aber die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen (Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 GG). Gerade diese zweite Alternative des Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 GG hat sich in der Praxis als äußert relevant dargestellt, da gerade aus dem Umstand der Wahrung der nationalen Wirtschafts- und Rechtseinheit ein gesteigertes Bedürfnis an bundeseinheitlicher Steuergesetzgebung erwächst.[363] Insgesamt ist festzustellen, dass der Bundesgesetzgeber seine konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis im Rahmen der Ermächtigung des Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG umfassend genutzt und die wichtigsten Steuerarten bundesgesetzlich manifestiert hat.[364] Auch für die gemäß Art. 106 Abs. 3 GG als Gemeinschaftssteuern ausgestalteten Umsatz-, Einkommen- und Körperschaftsteuer, welche als maßgebliche Steuerarten im Rahmen der vorliegenden Untersuchung betrachtet werden, hat der Bundesgesetzgeber von der ihm aus Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 1 GG zustehenden konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz Gebrauch gemacht.[365] Insoweit obliegt es auch dem Bundesgesetzgeber in diesen Bereichen dann die auf unionaler Ebene verabschiedeten Vorgaben aus der Richtlinie in das nationale Steuerrecht zu transferieren.

3. Rechtsverbindlichkeit des Unionsrechtsaktes

Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass, sofern die Europäische Union im genannten Verfahren eine Richtlinie verabschiedet, diese auch hinsichtlich ihres Ziels für das nationale Recht verbindlich wird. Deutschland ist insoweit dann gezwungen diese umzusetzen und anzuwenden. Freilich steht

362 *Seiler* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 105 Rn. 115; *Kment* in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 105 Rn. 36; *Jachmann-Michel/Vogel* in: M/K/S, GG, Art. 105 Rn. 25

363 *Heun* in: *Dreier*, GG, Art. 105 Rn. 35; *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 2 Rn. 56..

364 *Seiler* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 105 Rn. 115, 159 ff; *Siekmann* in: *Sachs*, GG Art. 105 Rn. 6.

365 Vgl. *Seiler* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 105 Rn. 150; *Siekmann* in: *Sachs*, GG Art. 105 Rn. 6.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die konkrete Anwendung unter dem Grundsatz der ultra vires-Kontrolle[366], sodass der Richtlinie in den Fällen nicht gefolgt werden muss, wo ein hinreichend qualifizierter Kompetenzverstoß gegeben ist.[367] Zu beachten ist, dass die ultra vires-Kontrolle durch das BVerfG jedoch nur als letzte nationalstaatliche Verwerfungskompetenz anzusehen ist. Vielmehr obliegt das Urteil über die Rechtmäßigkeit eines Unionsrechtsaktes dem EuGH, welcher im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens anzurufen ist.[368] Letztendlich verbleibt es mithin bei der Rechtsverbindlichkeit der Richtlinie, solange kein qualifiziertere Kompetenzverstoß festgestellt werden kann. Insbesondere dieser Frage gilt es sich im Rahmen der jeweiligen rechtlichen Beurteilung der Richtlinienentwürfe der Europäischen Union zu widmen.

II. Richtlinienentwurf zur Digital Services Tax

Die anvisierte Zwischenlösung wurde am 21.03.2018 durch die Europäische Kommission im Rahmen eines umfassenden Maßnahmenpaketes den Richtlinienentwurf zur Digitalsteuer[369] vorgelegt. Kern dieses Vorschlages war es eine Steuer auf spezifische durch die digitale Wirtschaft erzielte Umsätze zu erheben und somit einen Steuerzugriff auf große Unternehmen der Digitalwirtschaft zu ermöglichen. Der Richtlinienvorschlag beinhaltete sowohl Definitionsansätze zur Art der erfassten Umsätze und somit in einem weiteren Sinne auch der Digitalwirtschafts als solchen, als auch die Einführung einer neuen Form der Steuer.

1. Historische Fortentwicklung

Die Digital Services Tax sollte, entsprechend der Grundintention der Europäischen Kommission, als schnell umzusetzende Zwischenlösung zur Erreichung eines unionsweit einheitlichen Vorgehens in der Besteuerung

366 BVerfG v. 12.10.1993 – 2 BvR 2134/92, 2 BvR 2159/92, BVerfGE 89, 155; BVerfG v. 21.06.2016 – 2 BvR 2728/13, 2 BvR 2729/13, 2 BvR 2730/13, 2 BvR 2731/13, 2 BvE 13/13, BVerfGE 142, 123..

367 BVerfG v. 06.07.2010 - 2 BvR 2661/06, BVerfGE 126, 286; *Herdegen*, Europarecht, § 10 Rn. 40.

368 *Uerpamm-Wittzack* in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 23 Rn. 72; *Streinz* in: *Sachs*, GG Art. 23 Rn. 101.

369 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der Digitalwirtschaft bis zur Findung einer endgültigen Gesamtlösung eingeführt werden.[370] Entsprechend der empfundenen Notwendigkeit zur Findung einer zeitnahen Interimslösung sollten die weiteren Entwicklungen zur Digital Services Tax noch im ersten Halbjahr 2018 vorangetrieben werden.[371] Nach Veröffentlichung des Richtlinienvorschlages sah sich dieser jedoch von Anfang an starker und, wie nachfolgend überblicksartig aufgezeigt werden wird, auch berechtigter Kritik ausgesetzt. Zudem bestanden auch innerhalb der Mitgliedsstaaten verschiedene Ressentiments gegenüber dem Vorschlag, welche sich insbesondere in zwei Kernaspekten, der Frage nach der Geltungsdauer und dem Umfang der erfassten Dienstleistungen, aufgliederten.[372] Aufgrund der Uneinigkeit innerhalb der Mitgliedsstaaten wurde sodann im November 2018 ein Kompromissvorschlag vorgelegt.[373] Kerninhalt des Vorschlages war eine Überarbeitung der Bandbreite der erfassten digitalen Umsätze und Veränderung des Steuersystems.[374] Entsprechend der eingeschränkten Bandbreite lediglich auf Werbeleistungen wurde der Richtlinienentwurf als Digital Advertising Tax (DAT) umbenannt.[375] Jedoch stieß auch der geänderte Richtlinienvorschlag, insbesondere aus politischen Gründen, nicht auf eine vollständige Zustimmung sämtlicher Mitgliedsstaaten,[376] sodass dieser erneut fortentwickelt[377] letztendlich jedoch, aufgrund der fortbestehenden Gegenstimmen einiger Mitgliedsstaaten, ab März 2019 nicht weiter verfolgt worden ist.[378]

Ungeachtet dieser Einstellung des Reformvorschlages sollen nachfolgend verschiedene rechtliche Bedenken an dem Lösungsvorschlag aufgezeigt werden, um für die spätere Entwicklung eines eigenen Lösungsvorschlages grundlegend zu beachtende Aspekte herauszuarbeiten. Im Rahmen dieser Untersuchung wird der ursprüngliche Vorschlag vom 21.03.2018[379] zugrunde gelegt, da dieser grundsätzlich, abweichend zum späteren Kompromissvorschlag, noch unbelastet von politischen Einflüssen ist. So gilt

370 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 4.
371 Rat der Europäischen Union v. 23.05.2018, 9052/18.
372 Rat der Europäischen Union v. 06.11.2018, 13872/18, S. 5.
373 Rat der Europäischen Union v. 29.11.2018, 14886/18 (FISC 511 ECOFIN 1149 DIGIT 239).
374 Rat der Europäischen Union v. 01.03.2019 – 6873/19 Rn. 6,7.
375 Rat der Europäischen Union v. 01.03.2019 – 6873/19 Rn. 7.
376 Rat der Europäischen Union v. 04.12.2018, 15085/18, S. 4.
377 Vgl. Rat der Europäischen Union v. 08.03.2019, 6873/19.
378 Rat der Europäischen Union v. 12.03.2019, 7368/19, S. 6.
379 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

es innerhalb der Untersuchung festzustellen, inwieweit die Einführung dieses Vorschlages tatsächlich (inter)national umsetzungsfähig gewesen oder jedoch an rechtlichen Hürden gescheitert wäre. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass verschiedene Staaten bereits eine ähnliche Art der Digitalsteuer eingeführt haben.[380]

2. Ausgestaltung der Digital Services Tax

Der Richtlinienentwurf sah vor, dass sämtliche Unternehmen, die ihre Erträge aus bestimmten digitalen Dienstleistungen erzielen, erfasst werden sollten.[381] So definiert Art. 3 des Richtlinien-Entwurfs drei verschiedene Arten von Dienstleistungen, die der neu einzuführenden Steuer unterliegen sollten. Als erstes werden, entsprechend dem Vorbild von Social-Media-Plattformen oder Suchmaschinen, solche Dienstleistungen erfasst, die die Platzierung von an Nutzer gerichtete Werbung auf einer digitalen Schnittstelle ermöglichen. Die zweite erfasste Fallkonstellation beinhaltet die Zurverfügungstellung von mehrseitigen digitalen Schnittstellen, mit Hilfe welcher Nutzer miteinander interagieren können und dadurch bedingt Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen zustande kommen. Als Grundstein für diese digitalen Leistungen können Online-Marktplätze angesehen werden. Die dritte erfasste Dienstleistung erfasst den Handel mit Nutzerdaten und somit grundsätzlich eine Vielzahl von Unternehmen, die bereits unter die ersten beiden Alternativen fallen. Dementsprechend kann diese Alternative zwar als Auffangtatbestand angesehen werden, erfasst darüber hinaus aber auch einen eigenständigen Teil der Digitalwirtschaft. Ausgenommen werden allerdings Dienstleistungen bei welchen der Hauptzweck der digitalen Schnittstelle in der Lieferung digitaler Inhalte besteht oder ausschließlich Kommunikations- oder Zahlungsdienste über

380 Innerhalb der Europäischen Union haben z.B. Frankreich mit Rückwirkung ab Januar 2019 eine Steuer auf nutzerdatenbasierter Onlinewerbung und Provision zur Nutzung digitaler Schnittstellen, Italien ab Januar 2020 eine Steuer auf Onlinewerbung, digitalen Marktplätzen und die Übertragung von Nutzerdaten, Österreich ebenfalls ab Januar 2020 eine Steuer auf Onlinewerbung und Spanien ab Januar 2021 eine Steuer auf Onlinewerbeleistungen, den Verkauf von Onlinewerbung sowie den Verkauf von Nutzerdaten eingeführt. Außerhalb der EU gilt z.B. in Großbritannien rückwirkend ab April 2020 eine Steuer auf Social-Media-Plattformen, Online-Suchmaschinen sowie Online-Marktplätze

381 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Erwägungsgrund 9.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Schnittstelle erbracht werden.[382] Zudem werden von der Digitalsteuer gemäß Art. 3 Abs. 4 lit. b und c des Richtlinienentwurfs auch sämtliche im Zusammenhang mit Wertpapierdienstleistungen und Anlagetätigkeiten stehenden digitalen Dienstleistungen ausgenommen.

Sofern vorgenannt und in der Richtlinie von einer digitalen Schnittstelle die Rede ist, definiert der Richtlinienentwurf eine solche als „jede Art von Software"[383] und erfasst in einer beispielhaften und nicht abschließenden Aufzählung unter anderem Websites und mobile Anwendungssoftware. Vereinfacht kann daher davon gesprochen werden, dass grundsätzlich jede unter Benutzung des Internets erfolgende Interaktion die Besteuerung auslösen kann. Als erfasste Unternehmen – im Richtlinienentwurf Rechtsträger genannt – werden gemäß Art. 2 Abs. 1 des Entwurfs juristische Personen aber auch steuerlich als transparente angesehene Unternehmenskonstrukte, mithin die nach deutscher Auffassung transparent zu besteuernden Personengesellschaften, einbezogen. Diese Unternehmen unterliegen nur dann der Besteuerung, wenn die steuerpflichtigen Erträge aus den dargestellten Dienstleistungen eine gewisse Mindestschwelle überschreiten. Art. 4 Abs. 1 des Richtlinienentwurfs stellt dabei kumulativ auf die gesamten weltweiten Erträge und die nach dieser Richtlinie innerhalb der Union erzielten steuerbaren Erträge ab. Als Grenzen für die weltweiten Erträge wurden 750 Millionen Euro und für die steuerbaren Erträge aus digitalen Dienstleistungen innerhalb der Union 50 Millionen Euro vorgeschlagen. In die Berechnung der Erträge werden sämtliche von einem nach internationalen Rechnungslegungsstandards konsolidierten Konzern erzielten Erträge einbezogen. Die Höhe des Grenzwertes der weltweiten Erträge ist dabei identisch mit denen aus bereits bekannten Europäischen Richtlinienentwürfen, zum Beispiel dem der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage. Durch diese Schwellenwerte sollen nur solche Unternehmen erfasst werden, die aufgrund ihrer Größe eine Marktdominanz ausüben und dadurch einen verstärkten Einfluss auf die Digitalwirtschaft haben.[384]

Erfüllt ein Unternehmen die vorgenannten Kriterien, so sieht die Richtlinie einen pauschalen Steuersatz von drei Prozent (Art. 8 des Richtlinien-

382 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Richtlinienentwurf Art. 3 Abs. 4 lit. a.

383 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Richtlinienentwurf Art. 2 Abs. 3.

384 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Begründung zum Richtlinienentwurf zu Art. 4.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:17
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Entwurfs) auf die durch die steuerbaren Dienstleistungen erzielten Erträge vor. Die hierdurch entstehende Digitalsteuer hat der Steuerpflichtige insgesamt in einem Mitgliedsstaat seiner Wahl, dem Staat in welchem er seine Identifizierung nach Art. 10 ff. des Richtlinienentwurfs durchgeführt hat, zu entrichten, sogenanntes „One-Stop-Shop-Verfahren". Anschließend werden die Erträge den einzelnen Mitgliedsstaaten im Wege der Verwaltungszusammenarbeit (Kapitel 4 des Richtlinien-Entwurfs) zwischen den Mitgliedsstaaten entsprechend dem Ort der Besteuerung der jeweiligen digitalen Dienstleistungen aufgeteilt.

Der Ort der Besteuerung richtet sich im Grundsatz nach dem Ort, in welchem der Nutzer ansässig ist, Art. 5 Abs. 1 des Richtlinien-Entwurfs. Wann und unter welchen Voraussetzungen ein Nutzer in den jeweiligen Mitgliedsstaaten ansässig ist, richtet sich dabei nach der Art der steuerbaren Dienstleistungen. So wird im Fall des steuerbaren Vorgangs aus der Anzeige von Werbung auf den Standort des Gerätes des Nutzers im Zeitpunkt der Werbungsanzeige abgestellt.[385] Für Erträge aus der Zurverfügungstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle kann der Ort der Besteuerung alternierend zunächst nach dem Ort des Zugriffs auf die Schnittstelle des Nutzers, sofern eine Lieferung oder Dienstleistung zwischen den Nutzer zustanden kommt, und subsidiär, sofern eine solche nicht zustande kommt, nach dem Ort des Gerätes im Zeitpunkt der Nutzerkonteneröffnung bestimmt werden.[386] Sofern es um steuerbare Dienstleistungen aus der Vermittlung von Daten geht, wird auf den Ort innerhalb der Mitgliedsstaaten abgestellt, in welchem die Daten generiert worden sind.[387] Dabei wird innerhalb des Besteuerungszeitraumes der Anteil der steuerbaren Erträge nach Art. 5 Abs. 3 des Richtlinien-Entwurfs jeweils danach zwischen den Mitgliedsstaaten verteilt, wie oft Werbung angezeigt wird, respektive die Nutzer auf die mehrseitige Schnittstelle zugreifen beziehungsweise Nutzerdaten von wie vielen Nutzern aus dem jeweiligen Mitgliedsstaat vermittelt werden. Der Ort der Nutzer wird dabei gemäß Art. 5 Abs. 5 des Richtlinien-Entwurf vorbehaltlich einer genaueren Geolokalisierung durch die IP-Adresse des Endgerätes ermittelt.

385 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Richtlinienentwurf Art. 5 Abs. 2 lit. a.

386 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Richtlinienentwurf Art. 5 Abs. 2 lit. b.

387 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Richtlinienentwurf Art. 5 Abs. 2 lit. c.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Rechtliche Einordnung

Der Richtlinienentwurf zur Digital Services Tax sah sich, unabhängig von der Frage, inwieweit der Umfang der erfassten Dienstleistungen vor dem Hintergrund der eingangs festgestellten Grundhypothese des Auseinanderfallens zwischen dem Ort der Wertschöpfung und des Ortes der Besteuerung lediglich im zu untersuchenden (überwiegend) algorithmusbetriebenen und auf Nutzerdaten basierenden Geschäftsmodellen zutreffend modelliert worden ist, drei wesentlichen Kritikpunkten ausgesetzt. So stellte sich die Frage, inwieweit die Europäische Union über einen entsprechenden Kompetenztitel zur Einführung der Digital Services Tax verfügen würde (Rechtsetzungsbefugnis) und die Regelungen selbst mit dem unionalen sowie nationalen Gleichheitsgrundsatz und dem bestehenden Datenschutzrecht in Einklang zu bringen sind. Die Berücksichtigung der aus diesen Untersuchungen gewonnenen Aspekten bilden auch eine Grundlage bei der späteren Entwicklung eines eigenen Lösungsansatzes.

a. Rechtsetzungsbefugnis

Wie bereits einleitend dargestellt, muss sich die Europäische Union aufgrund des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung im Rahmen ihrer Handlungsbefugnisse jeweils auf eine konkrete Norm stützen, aus welcher sich sowohl die jeweiligen Hoheitsbefugnisse als auch die Handlungsweisen begründen können.[388] Hätte der Richtlinienvorschlag nicht auf eine konkret übertragene Kompetenz gestützt werden können, so wäre die Richtlinie unionsrechtswidrig und müsste entweder durch den EuGH im Wege eines Vorlageverfahrens für nichtig oder jedoch auf nationaler Ebene als ultima ratio über die ultra-vires Kontrolle des BVerfG für unanwendbar erklärt werden.

Ausweislich der eigenen Auffassung des Europäischen Kommission sollte es sich bei dem Vorschlag zur Einführung der Digital Services Tax um eine Maßnahme zur Harmonisierung von indirekten Steuern im Sinne des Art. 113 AEUV handeln. Ziel der Kompetenzregelung des Art. 113 AEUV ist es, eine Harmonisierung des Binnenmarktes durch Beseitigung von

388 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 10; *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 7 Rn. 5.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Handelshemmnissen zu erreichen.[389] Hieraus folgt aus dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung eine Rechtsetzungskompetenz der Europäischen Kommission zur Sicherung der Funktionsfähigkeit des europäischen Binnenmarkts und der Verhinderung von Handelsschranken durch unilaterale indirekte Steuern.[390] Diese Rechtsetzungskompetenz begründet, gleichfalls auch im Rahmen des Art. 115 AEUV, jedoch keine ausschließliche, sondern gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. c) AEUV lediglich eine geteilte Gesetzgebungskompetenz der Europäischen Union.[391] Folglich gilt es im Rahmen der rechtlichen Beurteilung auch die in den Art. 5 Abs. 3 und 4 EUV verankerten Verhältnismäßigkeits- und Subsidiaritätsprinzipien zu berücksichtigen,[392] welche in einem systematischen Kontext zu dem in Art. 113 AEUV angelegten Erfordernis der Notwendigkeit einer unionsrechtlichen Regelung stehen.[393] Aus dem Zusammenspiel der beiden Prinzipien ergibt sich eine Verpflichtung des europäischen Gesetzgebers zur Begründung seines Handelns, welche als solche durch den EuGH überprüft wird.[394] So bestimmt das Subsidiaritätsprinzip zunächst, dass Maßnahmen nur dann durch die Europäische Union erlassen werden können, wenn die Ziele nicht auf nationaler Ebene effektiv verfolgt und aufgrund des Umfangs oder ihrer Wirkung auf Unionsebene besser verwirklicht werden können.[395] Das Subsidiaritätsprinzip beinhaltet insofern ein Negativ- und ein Positivkriterium, welche kumulativ vorliegen müssen,[396] und statuiert hierüber eine

389 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Weber-Grellet* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 113 AEUV, Rn. 9; *Kamann* in: *Streinz*, AEUV, Art. 113 Rn. 2.

390 *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlazek* in: G/S/H, AEUV, Art. 113 Rn. 1;

391 *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 4; *Obwexer* in: G/S/H, AEUV, Art. 4 Rn. 12.

392 EuGH v. 10.12.2002 – C-491/01, *British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco*, ECLI:EU:C:20021:741; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449; *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 28; *Streinz* in: *Streinz*, AEUV, Art. 4 Rn. 4.

393 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV; Art. 113 Rn. 9; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 16; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 29.

394 *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 58; *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 7 Rn. 21.

395 EuGH v. 13.05.1997 – C-233/94, Deutschland v. Parlament/Rat, ECLI:EU:C:1997:231; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449; EuGH v. 04.05.2016 – C-477/14, Pillbox 38, ECLI:EU:C:2016:324.

396 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 31; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 54; *Streinz* in: *Streinz*, EUV, Art. 5 Rn. 26.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Schranke für das Handeln der Europäischen Union innerhalb der ihr durch Art. 113 AEUV verliehenen Rechtsetzungskompetenz.[397]

Über das Negativkriterium wird zunächst abgeprüft, ob durch ergriffene Maßnahmen der einzelnen Mitgliedsstaaten oder aber aufgrund des Fehlens von unionalen Maßnahmen Handelshemmnisse entstehen können und insoweit das Ziel des Art. 113 AEUV konterkariert werden würde.[398] Dieses setzt zunächst voraus, dass in den Mitgliedsstaaten ein Regelungsdefizit besteht, welches von Seiten der Mitgliedsstaaten nach objektiven Kriterien nicht selbst beseitigt werden kann.[399] Ein solches Regelungsdefizit ist dann zu vermuten, wenn die durch das unionale Handeln anvisierte Maßnahme einen grenzüberschreitenden Bezug aufweist, sodass nationale Maßnahmen unzureichend zur Zielverwirklichung des freien Binnenmarktes beitragen können.[400] Denn durch einzelstaatliche Maßnahmen können negative Effekte auf die jeweils anderen Mitgliedsstaaten erwachsen, welche insofern zu Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der Union führen würden, sodass ein Anlass für eine Harmonisierung statuiert wird.[401] Da die vom Richtlinienentwurf umfassten Geschäftsmodelle und insbesondere das statuierte Untersuchungsmodell gerade nicht in einem speziellen Mitgliedsstaat lokalisierbar sind, sondern durch deren Ortsungebundenheit innerhalb der Europäischen Union grenzüberschreitend tätig werden, ergibt sich gerade die Notwendigkeit einer unionsweit einheitlichen Regelung, als dass ansonsten erhebliche Wettbewerbsnachteile je nach nationalstaatlicher Regelungsdichte im Ansässigkeits- oder Markstaat begründet werden könnten.

397 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 21; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 53; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 49; *Kadelbach* in: G/S/H, EUV, Art. 5 Rn. 28.

398 EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449; *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 34.

399 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 38; *Pache* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 80

400 Calliess in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 38; Pache in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 78, 88f.; *Kadelbach* in: G/S/H, EUV, Art. 5 Rn. 35; *Weber-Grellet* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 113 AEUV Rn. 16.

401 EuGH v. 09.10.2011 – C-377/98, *Niederlande v. Parlament und Rat*, ECLI:EU:C:2001:523; EuGH v. 10.12.2002 – C-491/01, *British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco*, ECLI:EU:C:20021:741; EuGH v. 22.05.2003 – C-103/01, *Kommission v. Deutschland*, ECLI:EU:C:2003:301; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Das zweite Kriterium, der besseren Zielerreichung auf Unionsebene, führt zu einer Abwägung zwischen dem Souveränitätsverlust der Mitgliedsstaaten und dem Gewinn, im konkreten Fall der Beseitigung von Handelshemmnissen, durch die ergriffene Maßnahme.[402] Ausschlaggebend ist in diesem Kontext, ob unionsweite einzelstaatliche Maßnahmen das Ziel genauso effektiv und rechtssicher erreichen können, wie ein Handeln auf Unionsebene.[403] Neben dieser Abwägung gilt es einen zusätzlichen positiven Gesamteffekt auf Unionsebene festzustellen.[404] Insoweit wirkt sich das Subsidiaritätsprinzip als Argumentationslastregelung aus,[405] sodass ein Handeln auf Unionsebene stets dezidiert begründet werden muss und bereits dann nicht mehr rechtmäßig ist, wenn die Zielerreichung auf Unionsebene nur geringfügige Vorteile bringen würde.[406] Auch wenn die zweistufige Prüfung klar in der Norm angelegt ist, wird in der Rechtsprechungspraxis des EuGH diese Trennung kaum beachtet. Vielmehr erfolgt grundsätzlich gar keine Trennung zwischen den Kriterien der ausreichenden Erfüllung auf nationaler Ebene und der besseren Erfüllung auf unionaler Ebene. Der EuGH prüft lediglich, ob Handelshemmnisse entstehen und eine unionale Regelung grundsätzlich besser ist, ohne den konkreten Gewinn durch eine unionale Regelung oder das Ausreichen nationaler Regelungen in den Blick zu nehmen.[407] Das Subsidiaritätsprinzip wird durch den EuGH insoweit als ein flexibles Instrument zur Legitimation

402 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn 42; *Pache* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 96.

403 EuGH v. 13.05.1997 – C-233/94, Deutschland v. Parlament/Rat, ECLI:EU:C:1997:231; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449; EuGH v. 04.05.2016 – C-477/14, Pillbox 38, ECLI:EU:C:2016:324; *Albin*, NVwZ 2006, 629 (631); *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 5.

404 *Pache* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 99; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 57; *Languth* in: *Lenz/Borchart*, EUV, Art. 5 Rn. 35; *Streinz* in: *Streinz*, EUV, Art. 5 Rn. 30.

405 *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 57; *Streinz* in: *Streinz*, EUV, Art. 5 Rn. 32.

406 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 42; *Pache* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 97; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 57

407 EuGH v. 10.12.2002 – C-491/01, *British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco*, ECLI:EU:C:20021:741; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der Kompetenzwahrnehmung durch den unionalen Gesetzgebers verstanden,[408] ohne dass der EuGH in eine tatsächliche Prüfung einsteigt.[409]

Ungeachtet dieser in der Rechtsprechungspraxis zu sehenden Tendenz der abgekürzten Prüfung liegt auch bei vollständiger Überprüfung der in Art. 5 Abs. 3 EUV normierten Voraussetzungen kein Verstoß gegen das Subsidiaritätsprinzip vor. Es gilt die Verpflichtung der Mitgliedsstaaten zum Erlass der Regelung und damit einhergehend der Einführung einer neuen Steuerart ins Verhältnis zu den zu erwartenden Handelshemmnissen, namentlich der Möglichkeit des Ausschlusses der Leistungsbeziehung in Staaten mit einer entsprechenden Digitalsteuer, ins Verhältnis zu setzen. Je nach Höhe der jeweiligen Digitalsteuer kann mit deren nur einzelstaatlichen Einführung ein faktisches Hindernis zur Erbringung der Leistung im jeweiligen Staat einhergehen. Dieses begründet nicht nur Nachteile für das Unternehmen, als dass diesem entsprechende Einnahmen entgehen, sondern gleichzeitig auch für die Nutzer als Kunden des Geschäftsmodells, welche die entsprechenden Leistungen nicht mehr in Anspruch nehmen können. Auch gilt es den Verwaltungsaufwand für die Unternehmen zu beachten, welche sich je nach Leistungsort mit verschiedenen Regelungen konfrontiert sehen würden. Im Ergebnis würden nur einzelstaatliche Maßnahmen dazu in der Lage sein, das in Art. 26 AEUV angelegte Ziel des Abbaus steuerlicher Schranken[410] zu konterkarieren. Demgegenüber führt die Verpflichtung zur Einführung einer neuen Steuer zwar zu einem Souveränitätsverlust in Bezug auf die Frage nach dem „Ob" der Einführung einer solchen Steuer, jedoch nicht in Bezug auf das hieraus generierte Steueraufkommen. Zwar wird insoweit in den zwischen den Mitgliedsstaaten bestehenden steuerlichen Wettbewerb eingegriffen, da die Regelung jedoch, wie von der Europäischen Union anvisiert, als indirekte Steuer ausgestaltet werden soll, sind die zu befürchtenden Negativeffekte auf den innereuropäischen Steuerwettbewerb selbst nur marginal. Insgesamt führt die Einführung der unionseinheitlichen Digitalsteuer daher zu einer Vermeidung von drohenden Handelshemmnissen und der Steigerung des unionsweiten

408 *Kenntner*, NJW 1998, 2871 (2874); *Ritzer/Ruttlof*, EuR 2006, 116 (126).

409 EuGH v. 13.05.1997 – C-233/94, Deutschland v. Parlament/Rat, ECLI:EU:C:1997:231; EuGH v. 29.09.2015 – C-276/14, Gmina Wroclaw, ECLI:EU:C:2015:635; EuGH v. 06.06.2019 – C-264/18, *P.M. u.a.*, ECLI:EU:C:2019:472.

410 Vgl. *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 26 Rn. 48; *Bast* in: G/H/N, AEUV, Art. 26 Rn. 5a; *Voet van Vormizeele* in: G/S/H, AEUV; Art. 26 Rn. 2; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 26 Rn. 3

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Steueraufkommens, wodurch sich auch der positive Gesamteffekt auf unionaler Ebene manifestiert.

Ergänzt wird das Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 Abs. 3 EUV um das Verhältnismäßigkeitsprinzip, wonach die Union jeweils das mildeste und zugleich geeignetste Mittel ergreifen muss. Auch vor diesem Hintergrund erscheint der Richtlinienvorschlag zunächst nicht außerhalb des Handlungsbereichs des europäischen Gesetzgebers zu liegen, als dass die Digitalsteuer als Übergangslösung durchaus dazu geeignet ist, einen gewissen positiven Effekt auf das innerhalb der Europäischen Union zu generieren und zudem durch die verschiedenen Schwellenwerte nur diejenigen Unternehmen anvisiert werden, bei welchen der tatsächliche Befolgungsaufwand im Verhältnis zum erzielten Ertrag angemessen ist.

aa. Möglichkeit zum präventiven Erlass einer Richtlinie

Fraglich ist jedoch, ob eine Harmonisierung der Besteuerung der digitalen Wirtschaft gestützt auf Art. 113 AEUV aufgrund des vorgelegten Richtlinienentwurfs hätte erfolgen können. Denn Ziel und Inhalt der Regelung muss, wie auch das Subsidiaritätsprinzip fordert, die Beseitigung von Hemmnissen der Grundfreiheiten und der daraus resultierenden Wettbewerbsverzerrungen sein.[411] Die Harmonisierung zielt allerdings nicht auf eine Vereinheitlichung des Rechts in den Mitgliedsstaaten ab, sondern soll lediglich eine Angleichung der bestehenden Regelungen herbeiführen.[412] Entsprechend ist zunächst zu prüfen, ob der Kommission ein Recht auf Einführung einer neuen Steuer, wie der vorgeschlagenen Digital Services Tax, zusteht oder der Vorschlag bereits aus diesen Gründen nicht umsetzbar gewesen wäre.

So stellt sich die Frage nach der Auflösung eines Spannungsverhältnisses zwischen dem grammatikalischen Verständnis des Begriffs der Harmonisierung und dem Telos des Art. 113 AEUV. Denn erfasst man den Regelungsgehalt des Art. 113 AEUV nach seinem grammatikalischen Verständnis, so

411 EuGH v. 05.10.2000 – C-376/98, *Deutschland v. Parlament und Rat*, ECLI:EU:2000:544; EuGH v. 10.12.2002 – C-491/01, *British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco*, ECLI:EU:C:2002:741; *Wolffgang/Gellert* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, Art. 113 Rn. 3; *Weber-Grellet* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 113 AEUV Rn. 17; *Kamann* in: *Streinz* AEUV, Art. 113 Rn. 8.

412 *Mick* in: Birk, Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 24 Rn. 16; *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ist hierunter eine Angleichung oder Koordinierung zu verstehen.[413] Eine Angleichung oder Koordinierung kann expressis verbis hingegen nur dann erfolgen, wenn unterschiedliche Regelungen vorhanden sind. Überträgt man diese grammatikalische Auslegung auf den zu untersuchenden Regelungsbereich, so lässt sich feststellen, dass eine Harmonisierung nur dann vorgenommen werden könnte, wenn zwischen mindestens zwei Mitgliedsstaaten Unterschiede in der Besteuerung von gleichen Sachverhalten bestehen. Hieraus lässt sich folgern, dass es zumindest in einem Mitgliedsstaat bereits eine Regelung geben muss, damit die Europäische Union im Rahmen ihrer Harmonisierungskompetenz aus Art. 113 AEUV handeln kann. Dem folgend wird angenommen, dass Art. 113 AEUV der Europäischen Union kein Steuererfindungsrecht einräumt.[414] Dieses lässt sich auch darauf stützen, dass die Mitgliedsstaaten in ihrer Steuerpolitik grundsätzlich souverän sind[415] und es zur Einführung einer neuen Steuer stets einer Entscheidung nationaler Parlamente bedarf.

Betrachtet man hingegen den Telos des Art. 113 AEUV, nämlich die Verwirklichung steuerlicher Wettbewerbsgleichheit und den Abbau von Handelshemmnissen, und setzt diesen Zweck in Relation zu dem durchzuführenden Verfahren zur Verwirklichung der Harmonisierung, erscheint eine präventive Regelung zunächst nicht ausgeschlossen. Insbesondere kann in diesem Kontext eine vorbeugende Maßnahme durchaus sinnvoll sein, um bereits proaktiv potenziellen Herausforderungen begegnen zu können. Aufgrund des dargestellten komplexen Gesetzgebungsverfahrens innerhalb der Vorschriften zur Harmonisierung der steuerlichen Vorschriften erscheint es zu Verhinderung von zwischenzeitlich bestehenden Wettbewerbsnachteilen geboten, der Union auch eine Rechtssetzungsbefugnis zuzugestehen, wenn noch keine nationalen Maßnahmen getroffen worden sind. Denn durch das geforderte Einstimmigkeitserfordernis, welches aufgrund der bestehenden

413 *Mick* in: *Birk,* Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 24 Rn. 13; *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 2; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, Art. 113 Rn. 2; *Wolffgang/Gellert* in: *Lenz/Borchardt,* AEUV, Art. 113 Rn. 2.

414 *Birk* in: *Birk*., Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 11 Rn. 11; *Mick* in: *Birk,* Handbuch des europäischen Steuer- und Abgaberecht, § 24 Rn. 15; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 29; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, Art. 113 Rn. 1, 21, 28.; *Wernsmann/Zirkl*, EuZW 2014, 167 (168).

415 *Birk*, FR 2005, 121; *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 110 Rn. 2, Art 113 Rn. 6; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 110 Rn. 1, 5, Art. 113 Rn. 21.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Eigenständigkeit in der Staatsfinanzierung gerechtfertigt und geboten ist,[416] kann bei Erlass einer Richtlinie eine schnelle Einigung unter den Mitgliedern des zum Erlass der Richtlinie i.S.d. Art. 113 AEUV berufenen Rats der Europäischen Union oftmals nicht erzielt werden.[417] Zusätzlich verlängern auch die zu beachtenden Fristen für die Anhörung des Europäischen Parlamentes und des Wirtschafts- und Sozialrates eine schnelle Reaktion auf einzelstaatliche Maßnahmen. Darüber hinaus verzögert sich die Wirksamkeit der Richtlinie durch die notwendige nationale Umsetzung innerhalb der durch die Richtlinie bestimmten Frist. Aufgrund der zeitlichen Länge des Gesetzgebungsverfahrens können daher einzelstaatliche Maßnahmen innerhalb dieses Zeitraums bereits zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen führen, welche anschließend nicht mehr ausgeglichen werden könnten. Daher erscheint es sinnvoll, der Union auch eine präventive Harmonisierungsbefugnis einzuräumen und diese im Rahmen des Art. 113 AEUV zu gewähren. So erachtet auch der EuGH im Rahmen der allgemeinen Harmonisierungsvorschrift des Art. 114 AEUV eine präventive Maßnahme als zulässig, sofern einzelne Mitgliedsstaaten im Begriff sind, entsprechende Regelungen zu treffen.[418] Zwar lässt sich diese Rechtsprechung, gerade auch aufgrund des unterschiedlichen Regelungsinhalts und der divergierenden Anforderungen an den Rechtsetzungsprozess, nicht automatisch auch auf Art. 113 AEUV übertragen, allerdings sollen beide Vorschriften eine Harmonisierung des Binnenmarktes und den Abbau von Wettbewerbsverzerrungen bewirken, sodass eine gewisse Ähnlichkeit in den Regelungen gesehen werden kann und eine entsprechende Anwendung auch im Rahmen des Art. 113 AEUV geboten erscheint.[419] Dieses Ergebnis wird durch die in Art. 26 AEUV enthaltene Verpflichtung zum rechtzeitigen Erlass der für

416 *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, Art. 113, Rn. 20; *Wolffgang/Gellert* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, Art. 113 Rn. 7

417 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 5f; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, Art. 113, Rn. 20; *Wolffgang/Gellert* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, Art. 113 Rn. 7.

418 EuGH v. 06.12.2005 – C-66/04, *Vereinigtes Königreich v. Parlament und Rat*, ECLI:EU:C:2005:743; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449.

419 *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 14; *Mayer/Heidfeld*, EuZW 2011, 373 (374); *Wernsmann/Zirkl*, EuZW 2014, 167 (169).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes notwendigen Rechtsakte[420] weiter gestützt.

Im Ergebnis lässt sich daher festhalten, dass Art. 113 AEUV zwar kein Steuererfindungsrecht der Europäischen Union kennt und dieses auch nach dem Telos nicht in die Norm hineininterpretiert werden kann, eine nationalen Einzelregelungen vorbeugende Maßnahme dann jedoch von der Kompetenzzuweisung gedeckt ist, wenn mindestens ein Mitgliedsstaat eine entsprechende Steuer bereits eingeführt hat oder ernstlich mit der Einführung zu rechnen ist.[421]

bb. Gefahr des Eintritts von Handelshemmnissen

Nimmt man nun die Möglichkeit des Europäischen Rates zum Erlass einer vorbeugenden Richtlinie im Bereich des Art. 113 AEUV an, so ist weiter zu prüfen, ob Hemmnisse für die Grundfreiheiten eingetreten beziehungsweise durch angekündigte nationale Maßnahmen zu erwarten sind und sich darauf beruhende Wettbewerbsverzerrungen ergeben haben respektive werden. Denn der Harmonisierungsauftrag des Art. 113 AEUV ist darauf gerichtet, innerhalb der Union gleiche Wettbewerbsbedingungen herzustellen, wobei dieses nicht mit der Herstellung einer effektiven Gleichbelastung der Endverbraucher gleichgesetzt werden darf.[422] Zudem ist zu beachten, dass nur Wettbewerbsverzerrungen zwischen den europäischen Mitgliedsstaaten zu erfassen sind, nicht jedoch Wettbewerbsverzerrungen zwischen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union und Drittstaaten (z.B. den Vereinigten Staaten von Amerika), als dass die Ziele der Binnenmarktverwirklichung des Art. 26 AEUV und Art. 3 Abs. 3 EUV bereits aus deren Stellung und Bezugspunkt jeweils nur hinsichtlich der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union gelten können.

Als die für die Verwirklichung des Binnenmarktes wesentlichen Grundfreiheiten werden im AEUV die Warenverkehrs-, Personenverkehrs-,

420 Vgl hierzu: *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 26 Rn. 15; *Hey*, EuZW 2021, 277 (281); *Bast* in: G/H/N, AEUV, Art. 26 Rn. 9; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 26 Rn. 15.

421 *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 14; *Valta*, IStR 2018, 765 (768); *Wernsmann/Zirkl*, EuZW 2014, 167 (169).

422 *Birk*, DStJG 19, S. 74 f.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit genannt.[423] In Betracht kämen Verletzungen der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV, als spezielle Ausprägung der Personenverkehrsfreiheit[424] und der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV.

Die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV gewährt zunächst jedem Staatsangehörigen der Europäischen Union die Möglichkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit im gesamten Gebiet der Europäischen Union.[425] Als Staatsangehörige gelten in Verbindung mit Art. 54 AEUV auch sämtliche Gesellschaften, die nach dem Recht eines Mitgliedsstaates gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder eine Niederlassung innerhalb der Europäischen Union haben. Auf die Niederlassungsfreiheit können sich Drittstaatler, also auch Unternehmen mit Betriebsstätten aber ohne Sitz oder Niederlassung im Unionsinland, nicht berufen.[426] Durch den vorgeschlagenen Richtlinienentwurf wird die Niederlassungsfreit allerdings nicht beeinflusst. Denn den Unternehmen des Digitalsektors steht es weiterhin offen, an jedem Ort innerhalb der Europäischen Union ihre Dienstleistung anzubieten und ihre wirtschaftliche Tätigkeit insoweit auszuüben. Ein Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit kann durch potenzielle einzelstaatliche Maßnahmen zur Einführung einer dem Richtlinienvorschlag ähnlich ausgestalteten Digitalsteuer daher nicht gegeben sein.

In Betracht käme hingegen ein Eingriff in den Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV. Als Dienstleistung definiert Art. 57 AEUV jede Leistung die gegen Entgelt erbracht wird und nicht unter die Vorschriften zur Waren- und Kapitalverkehrsfreiheit fällt. Dementsprechend ist grundsätzlich zwischen körperlichen und nicht-körperlichen

423 *Birk*, DStJG 19, S. 76; *Bast* in: G/H/N, AEUV, Art. 26 Rn. 12; *Voet van Vormizeele* in: G/S/H, AEUV, Art. 26 Rn. 21; *Lux* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, Art. 26 Rn. 3; *Musil* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Einführung Rn. 63; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 26 Rn. 23.

424 *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 49 Rn. 3; *Kainer* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 49 Rn. 4; *Schlag* in: *Schwarze*, EU-Kommentar, Art. 49 AEUV Rn. 1

425 EuGH v. 25.07.1981 – C-221/89, *The Queen/Secretary of State for Transport v. ex parte Factortame*, ECLI:EU:C:1991:320; *Kainer* in: Frankfurter Kommentar, AEUV; Art. 49 Rn. 8; *Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 49 Rn. 4; *Müller-Graff* in: *Streinz*, AEUV, Art. 49 Rn. 5

426 *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 49 Rn. 8; *Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 49 Rn. 12f.; *Fischer* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, Art. 49 Rn. 6; *Müller-Graff* in: *Streinz*, AEUV, Art. 49 Rn. 28.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Leistungen zu unterscheiden.[427] Zwar deckt sich der Begriff der Dienstleistung im europäischen Recht nicht mit dem volkswirtschaftlichen Begriffsverständnis, sodass eine Unterscheidung zwischen den Begriffen notwendig ist.[428] Allerdings lassen sich die digital erbrachten Leistungen unproblematisch als nicht-körperliche Leistungen klassifizieren und stellen entsprechend eine vom Regelungsgehalt des Art. 57 AEUV erfasste Tätigkeit dar. Zusätzlich Voraussetzung ist jedoch, dass die Leistung auch gegen ein Entgelt erbracht wird, also zu erwerbswirtschaftlichen Zwecken ausgeübt wird.[429] Betrachtet man in diesem Zusammenhang die durch die Digital Services Tax anvisierten Geschäftsmodelle unter besonderer Berücksichtigung des aufgestellten Untersuchungsmodells, so könnten sich durch das vermeintliche unentgeltliche Austauschverhältnis zwischen dem Nutzer und dem Unternehmen Zweifel an der Ausrichtung der Tätigkeit zu erwerbswirtschaftlichen Zwecken ergeben. Allerdings ist im Rahmen des Art. 57 AEUV der Begriff des erwerbswirtschaftlichen Zwecks und die damit einhergehenden Frage nach der wirtschaftlichen Gegenleistung extensiv auszulegen,[430] sodass unerheblich ist, von welcher Seite das Entgelt für die Leistung gezahlt wird.[431] So kann die Entgeltlichkeit der Leistung auch durch die von Seiten des Werbetreibenden an den Unternehmer geleistete Zahlung begründet werden. Allerdings ist zu fordern, dass eine Verknüpfung zwischen der Leistung und dem dafür entrichteten Entgelt besteht.[432] Die Zahlung des Werbetreibenden bezieht sich allerdings gerade nicht auf die Erbringung der Nutzungsmöglichkeit an den Nutzer, sondern stellt ein Entgelt für die Überlassung der Werbefläche innerhalb der jeweiligen Anwendung dar. Da hierdurch jedenfalls ein eigenständiges wirtschaftliches Handeln gegen Entgelt von Seiten des Unternehmers erfolgt, wird, unabhängig von der Frage nach der Möglichkeit der Entgelteigenschaft der potenziellen Leistung des Nutzers aus der Überlassung von

427 *Radelzhofer/Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 35; *Tiedje* in: G/S/H, AEUV, Art. 57 Rn. 32.

428 *Radelzhofer/Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 7; *Holoubek* in: *Schwarze*, EU-Kommentar, AEUV, Art. 56,57 Rn. 14.

429 *Haltern/Stein* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 57 Rn. 20;

430 *Kluth* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 57 Rn. 11; *Tiedje* in: G/S/H, AEUV, Art. 57 Rn. 12

431 EUGH v. 26.04.1988 – C-352/85, *Bond van Adverteerders vs. Niederländischer Staat*, ECLI:EU:C:1988:196; *Tiedje* in: G/S/H, AEUV, Art. 57 Rn. 12; *Müller-Graf* in: *Streinz*, AEUV, Art. 56 Rn. 21

432 EuGH v. 22.05.2003 – C-355/00, *Freskot*, ECLI:EU:C:2003:298; *Radelzhofer/Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 56, 57, Rn. 45

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Daten, zumindest im Rahmen der Beziehung zwischen dem Unternehmen und dem Werbetreibenden, eine auf erwerbswirtschaftliche Zwecke gerichtete Dienstleistung erbracht. Entsprechend erbringen die von der Digital Services Tax betroffenen Unternehmen eine Dienstleistung im Sinne des Art. 57 Abs. 1 AEUV.

Kerngehalt der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV ist, dass sämtliche Maßnahmen, die eine Tätigkeit des Grundfreiheitsberechtigten im jeweiligen Mitgliedsstaat unterbinden oder behindern, zu unterlassen sind.[433] Ausreichend hierfür ist, dass die Leistungserbringung in einem Markstaat durch entsprechende nationalstaatliche Maßnahmen weniger attraktiv gemacht[434] und hierdurch ein Hindernis für den Marktzugang statuiert wird.[435] Erheben nun einige Mitgliedsstatten eine zusätzliche Steuer auf die grenzüberschreitende Erbringung digitaler Dienstleistungen, ähnlich zu der des Richtlinienvorschlages, so wird der Zugang zu dem Markt dieser Mitgliedsstaaten für die in den anderen Mitgliedsstaaten ansässigen Unternehmen durch die damit verbundene Steuerbelastung faktisch eingeschränkt. Denn insofern wird für das jeweilige Unternehmen der Zugang zum Markt im Vergleich zu dem Zugang in dem jeweiligen eigenen Markstaat, aber auch im Vergleich zum Zugang in den Marktstaaten ohne entsprechende Digitalsteuer dahingehend erschwert, dass eine höhere Steuerbelastung zu erwarten ist. Die angebotene Dienstleistung könnte sodann durch diese zusätzliche Belastung nicht mehr wirtschaftlich sein, sodass ein Zugangshindernis statuiert werden würde. Folglich läge durch die Einführung nur partiell nationaler Regelungen einer Verletzung der Dienstleistungsfreiheit und dementsprechend eine Hemmnis für den gemeinsamen Binnenmarkt vor, welche den Erlass einer Richtlinie gemäß Art. 113 AEUV rechtfertigen könnte.

---

433 EuGH v. 03.12.1974 – C-33/74, *Van Binsbergen v. Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, ECLI:EU:C:1974:131; EuGH v. 05.06.1997 – C-398/95, *Syndesmos ton en Elladi Touristikon kai Taxidiotikon Grafeion v. Ypourgos Ergasias*, ECLI:EU:C:1997:281.

434 EuGH v. 30.11.1995 - C-55/94, *Gebhard v. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, ECLI:EU:C:1995:411; EuGH v. 12.12.1996 – C-3/95, *Reisebüro Broede v. Sandker*, ECLI:EU:C:1996:487; EuGH v. 28.03.1996 – C-272/94, *Guiot*, ECLI:EU:C:1996:147; EuGH v. 28.01.2016 – C-375/14, *Laezza*, ECLI:EU:C:2016:60 Rn. 21; *Müller-Graf* in: *Streinz*, AEUV, Art. 56 Rn. 87 mwN.

435 *Kluth* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 57 Rn. 63; *Haltern/Stein* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 56 Rn. 80ff. unter Heranziehung der Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung; *Radelzhofer/Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 69, 110; *Müller-Graf* in: *Streinz*, AEUV, Art. 56 Rn. 88.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Fraglich ist, ob diese Genese vor dem Hintergrund der von dem Richtlinienentwurf anvisierten Geschäftsmodelle und der dadurch betroffenen Unternehmen standhält. Denn eine grenzüberschreitende Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit liegt nur dann vor, wenn die am Leistungsverhältnis beteiligten Personen in der EU ansässig sind.[436] Die Ansässigkeit bestimmt sich durch den Verweis des Art. 62 AEUV nach den Maßstäben der Art. 51 bis 54 AEUV, sodass die in Art. 54 AEUV niedergelegten Grundsätze über die Ansässigkeit von Gesellschaften auch in Bezug auf die Dienstleistungsfreiheit Anwendung finden. Dieses ist insbesondere vor dem Hintergrund, dass die von der einzuführenden Digitalsteuer betroffenen Unternehmen in der Regel in einer Gesellschaftsform organisiert sind, maßgebend. Nach Art. 54 AEUV sind Gesellschaften nur dann innerhalb der Europäischen Union ansässig und berechtigt sich auf die Grundfreiheiten zu berufen, wenn sie kumulativ nach mitgliedsstaatlichen Recht gegründet worden sind und zudem über eine spezifische Unionsbindung verfügen.[437] Gerade an dieser spezifischen Unionsbindung, die sich aus den drei alternativen Zugehörigkeitsmerkmalen, des satzungsmäßigen Sitzes, der Hauptverwaltung oder der Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Union zusammensetzt,[438] könnte es den von dem Richtlinienentwurf betroffenen multinational agierenden Unternehmen fehlen. Bezieht man erneut den Hintergrund der Reformüberlegungen, nämlich das Bedürfnis der „fairen und gerechten" Besteuerung großer Internetkonzerne der Digitalwirtschaft mit ein, so lässt sich feststellen, dass diese gerade keine spezifische Unionsbindung aufweisen, sondern vielmehr ihren Sitz und auch ihre Gründungsform außerhalb unionaler Rechts- und Staatsgebiete haben. So ist zu konstatieren, dass ein spezifischer Unionsbezug gerade auch nicht durch die Anmietung von Serverkapazität auf innerhalb der Europäischen Union belegenden Serverfarmen begründet wird.[439] Zwar können Drittstaatsangehörige von der Dienstleistungsfreiheit als Leistungs-

436 *Kluth* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 57 Rn. 26; *Radelzhofer/Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 17.
437 *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 54 Rn. 25.
438 *Kainer* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 54 Rn. 6; *Müller-Graf* in: *Streinz*, AEUV, Art. 54 Rn. 10f.
439 *Tiedje* in: G/S/H, AEUV, Art. 56 Rn. 10.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

empfänger, nicht jedoch, wie im vorliegenden Fall, als Leistungserbringer erfasst sein.[440]

Mithin könnte als Zwischenfazit zunächst festgestellt werden, dass zumindest die Konzernobergesellschaften der anvisierten Unternehmen, mangels Ansässigkeit innerhalb der Europäischen Union, nicht von der Dienstleistungsfreiheit umfasst sind. Dementsprechend wäre zwar eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit an sich gegeben, dieses würde hingegen mangels persönlichen Anwendungsbereichs nicht dazu führen, dass Handelshemmnisse innerhalb der Europäischen Union durch die Einführung einzelstaatlicher speziell auf diese Digitalunternehmen zugeschnittener Steuern begründet würden.

Eine solche Betrachtung ist im Ergebnis allerdings zu eng und würde die tatsächlichen Verhältnisse unberücksichtigt lassen. So unterhalten die großen und von dem Reformbedürfnis anvisierten multinational agierenden Unternehmen, gerade auch um dem Anwendungsbereich der Unionsgrundfreiheiten zu unterliegen, jeweils Tochterfirmen, welche nach mitgliedsstaatlichem Recht gegründet worden sind und insoweit auch ihren satzungsmäßigen Sitz im jeweiligen Gründungsland haben. Präferiert werden hierzu Mitgliedsstaaten ausgewählt, die besonders günstige steuerliche Regelungen für die entsprechenden Tätigkeiten vorhalten, sodass eine möglichst geringe steuerliche Belastung eintritt. Ungeachtet dieser Wahlmöglichkeit führt die Begründung einer Tochterfirma mit spezifischen Unionsbezug, welche sich als solche dann auch für die Erbringung der unionalen Leistungen verantwortlich zeichnet, dazu, dass sich diese auf die unionalen Grundfreiheiten, mithin auch auf die hier in Rede stehende Dienstleistungsfreiheit, berufen können. Zum anderen kann nicht ausgeschlossen, dass auch Unternehmen mit Hauptsitz innerhalb der Europäischen Union entsprechende digitale Dienstleistungen bereits erbringen oder in Zukunft erbringen werden und hierüber unter den Anwendungsbereich dieser, zunächst als spezielle Steuer für ausländische Unternehmen konzipierten, Steuer fallen werden. So ist festzuhalten, dass unabhängig von der konkreten Ausgestaltung der Schwellenwerte und der damit einhergehenden Diversität der Regelungen zur Begründung des steuerlichen Nexus, dem Tatbestand einer allgemeinen Steuer, in Abgrenzung zu einem Zoll, auch rein innerunional agierende Unternehmen unterliegen würden.

440 *Haltern/Stein* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 56 Rn. 13; *Radelzhofer/Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 22; *Müller-Graf* in: *Streinz* AEUV, Art. 56 Rn. 57

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Aus den dargestellten Gründen kann eine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV bei potenzieller Einführung einzelstaatlicher Maßnahmen nicht ausgeschlossen werden, sodass sich die Gefahr der Beeinträchtigung einer der unionsrechtlichen Grundfreiheiten ergeben würde. Mithin kann der Eintritt von Handelshemmnissen nicht hinreichend sicher ausgeschlossen werden, sodass der Anwendungsbereich für die Kompetenzvorschrift des Art. 113 AEUV als eröffnet anzusehen ist.

cc. Einordnung als indirekte Steuer

Auch wenn der Erlass der Richtlinie folglich im Rahmen der durch Art. 113 AEUV an die Europäische Union übertragenen Verbandskompetenz liegen würde, so ergibt sich hieraus nicht zwingend deren formelle Rechtmäßigkeit. Denn aus dem in Art. 5 Abs. 1 EUV verankerten Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung folgt nicht nur, dass die Europäische Union innerhalb ihrer Verbandskompetenz handeln, sondern vielmehr auch, dass die richtige Kompetenzgrundlage für die gewollte Handlung ausgewählt worden sein muss.[441] Aufgrund der Auswahl des Art. 113 AEUV als maßgebliche Kompetenznorm[442] muss der materielle Gehalt der Digital Services Tax daher einer der aufgezählten indirekten Steuern entsprechen. Von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 113 AEUV wird die Harmonisierung der Umsatzsteuer, der Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern erfasst. Die Digital Services Tax könnte als solche nur unter den Aspekt der sonstigen indirekten Steuern fallen, da diese insofern nicht unter dem Begriff der Umsatzsteuer, als allgemein erhobene Steuer auf einen Leistungsaustausch,[443] und dem der Verbrauchssteuer, als Steuer auf den privaten Gebrauch von erhöhter Leistungsfähigkeit ausdrückenden Gütern,[444] subsumiert werden kann. Zwar verwendet Art. 113 AEUV den Begriff der indirekten Steuer, genauso wie Art. 115 AEUV den Begriff der direkten Steuer, eine Definition oder Abgrenzung der Begrifflichkeiten findet sich hingegen

441 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 10; *Pache* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 47; *Kadelbach* in: G/S/H, EUV, Art. 5 Rn. 20; *Streinz* in: *Streinz*, EUV, Art, 5 Rn. 9

442 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 5.

443 *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 8.

444 *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 10; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 43; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, Art. 113 Rn. 72.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

in den europäischen Verträgen nicht.[445] Mangels allgemeiner Definition ist daher zur Bestimmung allgemeiner Kriterien auf die Wesensmerkmale der explizit aufgezählten Steuern abzustellen.

Entsprechend muss es sich zunächst um eine hoheitlich auferlegte gegenleistungsunabhängige Zahlungsverpflichtung handeln,[446] wobei das unionale Verständnis des Begriffs der Steuer wohl extensiv auszulegen ist, sodass im Ergebnis auch Gebühren und Beiträge erfasst sein können.[447] Es kann jedoch festgestellt werden, dass die Digital Services Tax ihrer Ausgestaltung nach gegenstandslos erhoben wird und insoweit als Steuer auch im engeren Sinne angesehen werden kann.

Aus den explizit aufgezählten typisierten indirekten Steuern, der Umsatz- und Verbrauchsteuer, lässt sich sodann als erstes Wesensmerkmal einer indirekten Steuer entnehmen, dass diese sich auf die Nutzung einer Ware oder Dienstleistung richten muss. Entsprechend kann als negatives Abgrenzungsmerkmal festgehalten werden, dass lediglich eine mittelbare Anknüpfung an die Leistungsfähigkeit möglich ist, damit eine Steuer als indirekt kategorisiert werden kann. So knüpft die rechtswissenschaftliche Steuerrechtfertigungslehre zur Begründung von indirekten Steuern an die im Vermögensverbrauch vermutete Leistungsfähigkeit des Konsumenten an.[448] Der EU-Richtlinienentwurf zur Digitalsteuer knüpft hingegen explizit an die Leistungsfähigkeit der Unternehmen an, indem ausschließlich auf die erzielten Umsätze abgestellt wird. Eine wie für die indirekten Steuern typische Anknüpfung an den Verbrauch liegt hier gerade nicht vor. Vielmehr dienen die vom dem Richtlinienentwurf erfassten Umsätze lediglich der Produktion und dem Absatz der entsprechenden Dienstleistungsempfängern, ein Konsum auf Ebene der Nutzer, als Endverbraucher, erfolgt hier aber gerade nicht.[449] Denn die Konsumenten der erfassten digitalen Inhalte sind die Nutzer der Apps beziehungsweise Online-Plattformen. Zudem tritt auch kein richtiger Verbrauch ein, denn im Gegensatz zu typischen Verbrauchsgütern und auch sonstigen Dienstleistungen kann die digitale

445 *Wolffgang/Gellert* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, vor Art. 110 – 113 Rn. 12.
446 *Seiler* in: G/H/N, Art. 113 Rn. 19; allgemein zum unionsrechtlichen Begriff der Steuer: *Kreibohm*, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 69ff.
447 *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 12; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, Art. 113 Rn. 16; *Kamann* in: *Streinz*, AEUV, Art. 113 Rn. 3; vgl. zur weiten Auslegung des Begriffs EuGH v. 16.02.1977 – C-20/76, *Schöttle v. Finanzamt Freudenstadt*, ECLI:EU:C:1977:26.
448 *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 24.
449 *Valta*, IStR 2018, 765 (767).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Dienstleistung mehrmals genutzt werden, ohne dass jedoch von dem Betreiber der Schnittstelle eine neue eigenständige Leistung erbracht werden muss.

Zudem ist charakteristisch für eine indirekte Steuer, dass diese auf den Endverbraucher umgewälzt werden kann und der Unternehmer als Steuerschuldner generell nicht belastet wird.[450] Diese Grundcharakteristik entspricht dem europäischen Leitprinzip der Neutralität indirekter Steuern für den Unternehmer und der damit verbundenen innerunionalen Freiheit der Leistungserbringung.[451] Die Nutzer der digitalen Angebote erbringen aber gerade keine monetäre Gegenleistung, sodass entsprechend auch keine etwaige Steuer überladen werden kann.[452] Zwar könnte argumentiert werden, dass eine verdeckte Abwälzung erfolgt, indem die Unternehmen die ihnen eigenen Monopolstrukturen in den jeweiligen Bereichen ausspielen.[453] Diesem ist jedoch bereits der Zweck der Richtlinie, nämlich die Schließung der empfundenen Besteuerungslücke und die effektive Belastung des Unternehmens mit der Steuer[454] entgegenzuhalten.[455] Ein Auseinanderfallen zwischen Steuerschuldner und Steuerlastträger ist damit gerade nicht Ziel der Digital Services Tax.[456]

Als weiteres Kriterium ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Hamonisierungsvorschrift des Art. 113 AEUV, dass indirekte Steuern gerade solche sein müssen, die sich im Preis eines handelbaren Gutes niederschlagen und demnach zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedsstaaten führen können.[457] Die Digital Services Tax stellt jedoch nicht auf den Marktpreis der erbrachten Dienstleistung ab, sondern knüpft an den im Unternehmen erzielten Bruttogewinn aus den steuerbaren Dienstleistungen

450 BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274 (295f.); *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 11; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 23; *Wolffgang/Gellert* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, vor Art. 110 – 133 Rn. 12; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 8 Rn. 2.

451 *Reiß*, DStJG 32, S. 14 f.; *Valta*, IStR 2018, 765 (766).

452 *Brauneck*, EuZW 2018, 624 (627).

453 *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 361 (369); *Schanz/Sixt*, DStR 2018, 1985 (1989); *Valta*, IStR 2018, 765 (766).

454 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 2ff.

455 *Brauneck*, EuZW 2018, 624 (628); *Farruggia-Weber*, DStR 2019, 638 (643); *Hennrichs*, TLE-040-2018, S. 2.

456 *Farruggia-Weber*, DStR 2019, 638 (643).

457 *Wernsmann/Zirkl*, EuZW 2014, 167 (170); *Brauneck*, EuZW 2018, 624 (627); *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 25.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

an.[458] Auch erfolgt gerade keine Besteuerung des durch den Marktpreis widergespiegelten geschaffenen Mehrwertes, als dass es hierfür gerade an einer, dem Vorsteuerabzug ähnlichen, Minderung der Bemessungsgrundlage um den Wert der Eingangsleistung mangelt.[459] Dieses ist so auch gerade nicht durch den Richtlinienvorschlag anvisiert. Vielmehr soll eine Besteuerung der von Seiten des Unternehmens erzielten Erträge erfolgen, die auf einem Wertschöpfungsbeitrag durch den Nutzer beruhen.[460] Gerade aus der fehlenden Möglichkeit des Abzugs von Eingangsleistungen wird die Gefahr einer Doppelbesteuerung in Leistungsketten begründet.[461] Zudem birgt diese Form der Bruttobesteuerung auch die weitere Gefahr, dass im Fall nur geringer Gewinnmargen eine Begleichung der Steuerlast aus dem erzielten Ertrag selbst nicht möglich ist, sondern vielmehr diese aus der Substanz des Unternehmens zu erbringen wäre.[462] Diese Gefahr besteht nicht nur bei unterschiedlichen Geschäftsmodellen und damit zwischen unterschiedlichen Unternehmen, sondern kann bereits innerhalb eines Konzerns bei unterschiedlichen digitalen Geschäftsbereichen auftreten.[463] Auch dieses spiegelt eher den Typus einer direkten als den einer indirekten Besteuerung wider.

Im Ergebnis lässt sich daher feststellen, dass es sich bei der geplanten Digital Services Tax nicht um eine indirekte Steuer im Sinne des Art. 113 AEUV gehandelt hätte, sodass eine entsprechende Richtlinie im Ergebnis rechtswidrig gewesen wäre. Diese Rechtswidrigkeit hätte aufgrund der Rechtmäßigkeitsvermutung von Unionsrechtsakten[464] nach Erlass der Richtlinie gemäß Art. 263 AEUV aufgrund einer Nichtigkeitsklage unter Berufung auf die Unzuständigkeit, sog. absolute oder äußere Unzuständigkeit,[465] durch den EuGH festgestellt werden müssen. Aber selbst wenn der Richtlinienentwurf entgegen der vorstehenden Argumente als indirekte

458 *Zöller*, BB 2018, 2903 (2905).
459 *Zöller,* BB 2018, 2903 (2905); zur Notwendigkeit dieser Voraussetzung im Bereich der Umsatzsteuer; EuGH v. 27.11.1985 – C-295/84, *Rousseau Wilmot v. Organic*, ECLI:EU:C:1985:473; EuGH v. 31.03.1992 – C-200/90, *Dansk Denkavit und Poulsen Trading v. Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:1992:152.
460 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 8, 19 Erwägungsgrund 9.
461 *Kokott*, IStR 2019, 123 (129); *Schanz/Sixt*, DStR 2018, 1985 (1989).
462 *Kokott* IStR. 2019, 123 (128); *Roderburg*, UBG 2018, 249 (254); *Spengel*, DB 2018, M4 (M5).
463 *Koflier/Mayr/Schlager*, BB 2017, 1815 (1817)
464 *Bast* in: G/H/N, EUV, Art, 5 Rn. 30.
465 *Cremer* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 263 Rn. 88; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 263 Rn. 177; *Dörr* in: G/H/N, AEUV, Art. 263 Rn. 162.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Steuer hätte angesehen werden können, so hätte sich nachgelagert noch die Frage nach der Zustimmungsfähigkeit unter Beachtung der verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuergesetzgebung gestellt werden müssen.[466]

b. Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz

Zudem ergeben sich auch innerhalb des Richtlinien-Entwurfs verschiedene Probleme, die an einer Vereinbarkeit der Richtlinie mit nationalen und europäischen Grundrechten Zweifeln lassen. Insbesondere stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, inwieweit der Richtlinienentwurf mit dem sowohl nationalstaatlich, in Art. 3 Grundgesetz, als auch unional, in Art. 20 EU-Grundrechtecharta, verankerten allgemeinen Gleichheitssatz in Einklang zu bringen ist. Ausfluss aus dem für die Frage nach der materiellen Rechtmäßigkeit des Richtlinienvorschlags zur Digital Services Tax maßgeblichen unionsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz des Art. 20 GRCh sind die Prinzipien der Rechtsanwendungsgleichheit, Neutralität, Folgerichtigkeit und Leistungsfähigkeit.[467] Insbesondere das Prinzip der Neutralität indirekter Steuern bildet einen wesentlichen Kernbereich der unionsrechtlichen Steuerpolitik.[468] So soll gerade im Bereich der indirekten Steuern durch den Grundsatz der Neutralität vermieden werden, dass eine wirtschaftliche Belastung des Unternehmers erfolgt, sofern dieser selbst eine unter die Steuer fallende Leistung erbringt.[469]

Darüber hinaus begründet der Neutralitätsgrundsatz zudem, dass gleichartige und miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen gleich

466 Vgl. *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 361 (370); *Hennrichs*, TLE-040-2018, S. 2; *Hidien/Versin*, GmbHR 2019, 759 (766); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (256); *Valta*, IStR. 2018, 765 (769f.). Auf die Frage der Zustimmungsfähigkeit, welche im Ergebnis mit den vorgenannten Autoren abzulehnen wäre, ist an dieser Stelle nicht weiter einzugehen, da der Richtlinienentwurf letztendlich bereits an der Hürde der Einstimmigkeit gescheitert ist und sich für die Bearbeitung der nachfolgenden Darstellung kein signifikanter Mehrgewinn ergeben würde.

467 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 2.

468 *Valta*, IStR 2018, 785 (766).

469 EuGH v. 17.02.2005 – C-453/02, C-462/02, *Linneweber und Akritidis*, ECLI:EU:C:2005:92, Rn. 24; EuGH v. 29.10.2009 – C-174/08, *NCC Construction Danmark*, ECLI:EU:C:2009:669, Rn. 27; EuGH v. 22.12.2010 – C-277/09, *RBS Deutschland Holding*, ECLI:EU:C:2010:810, Rn. 38. EuGH v. 15.12.2012 – C-174/11, *Zimmermann*, ECLI:EU:C:2012:716, Rn 47.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

behandelt werden müssen.[470] So lässt sich bereits eingangs feststellen, dass faktische Ungleichbehandlungen im Rahmen gleicher Geschäftsmodelle eintreten können, je nach Höhe der erzielten Umsätze und je nachdem, ob das Geschäftsmodell digitalisiert oder nicht angeboten wird.[471]

Als Beispiel lässt sich hier das werbefinanzierte Angebot von Nachrichten anführen, welches in digitalisierter Form der Digital Services Tax unterliegen würde, da es über eine Website oder eine mobile Anwendungssoftware dem Konsumenten zur Verfügung gestellt wird. Werden die gleichen Nachrichten in analoger Form, etwa durch eine werbefinanzierte kostenlose Auslage der Printversion im öffentlichen Nahverkehr, dem Konsumenten zur Verfügung gestellt, fällt der Einsatz einer digitalen Schnittstelle weg und der Anwendungsbereich ist nicht eröffnet.[472] Gleiches gilt, wenn der Konsument sowohl für die Erlangung des digitalen als auch analogen Nachrichtenangebots ein Entgelt bezahlen würde. Lediglich die unterschiedliche Art der Zurverfügungstellung der Leistung führt jedoch, wie bereits im ersten Kapitel herausgearbeitet worden ist, nicht dazu, dass die Leistung als solche eine unterschiedliche ist oder auch die maßgebenden Wertschöpfungsfaktoren, im Beispielsfall die Finanzierung durch die Werbungsschaltung sowie der Input durch die Redakteure der Nachrichten, divergieren. Es handelt sich vielmehr weiterhin um die gleiche unternehmerische Tätigkeit, die lediglich durch die Digitalisierung bedingt auf eine neue Art und Weise erbracht wird. Diese ist jedoch nicht geeignet eine unterschiedliche Besteuerung zu rechtfertigen.

Aus der zweiten Ausprägung des Neutralitätsprinzips, der Wettbewerbsgleichheit, stellt sich zudem die Frage, ob eine solche Steuerneutralität und eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen vor dem Hintergrund der angegebenen Schwellenwerte gerechtfertigt werden kann. Denn gerade im Bereich der Digitalwirtschaft entstehen immer wieder neue Unternehmen, welche eine aus Sicht des Kunden gleichartige Leistung zu denjenigen der bereits bestehende Unternehmen erbringen, sodass der Anwendungsbereich der Wettbewerbsgleichheit unter dem Neutralitätsprinzip eröffnet

470 EuGH v. 17.02.2005 – C-453/02, C-462/02, *Linneweber und Akritidis*, ECLI:EU:C:2005:92, Rn. 24; EuGH v. 10.11.2011 – C-259/10, C-260/10, The *Rank Group,* ECLI:EU:C:2011:719, Rn. 32; EuGH v. 15.12.2012 – C-174/11, *Zimmermann*, ECLI:EU:C:2012:716, Rn. 48.

471 *Lamensch* in: *Pistone/Weber*, Taxing the Digital Economy, S. 239; *Simmonds* in: *Pistone/Weber*, Taxing the Digital Economy, S. 203; *Valtene* in: *Pistone/Weber*, Taxing the Digital Economy, S. 218 f.

472 *Simmonds* in: *Pistone/Weber*, Taxing the Digital Economy, S. 203.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ist,[473] und sich diese sog. „Start-Ups" hypothetisch innerhalb kurzer Zeit zu „Global Playern" entwickeln können. Bis zur Überschreitung der statuierten Schwellenwerte unterliegen die Unternehmen hingegen noch nicht der Steuerlast aus der Digital Services Tax, sodass eine Belastung des Unternehmens respektive eine Überwälzung der Steuer auf die Endnutzer noch nicht erfolgen muss. Gerade aus diesem Umstand würden neugegründete Unternehmen der Digitalwirtschaft erhebliche Steuervorteile ziehen,[474] sodass im Endeffekt eine Benachteiligung bereits bestehender Unternehmen und eine Förderung der sich in der Gründungsphase befindlichen Unternehmen erfolgen würde. Gerade eine solche Förderung verstößt jedoch gegen das Neutralitätsprinzip als Ausprägung des unionsrechtlichen Gleichheitssatzes.[475]

Daneben enthält auch die Ermittlungsmethodik des für die Schwellenwertüberprüfung maßgeblichen Umsatz selbst eine gegen den Neutralitätsgrundsatz verstoßende Regelung. Denn die Schwellenwertberechnung ist nicht auf die Erträge aus digitalen Geschäftsmodellen begrenzt, sondern berücksichtigt den Gesamtumsatz des jeweiligen Unternehmens. Entsprechend besteht die Gefahr, dass traditionelle Unternehmen, die erste Teilbereiche ihrer unternehmerischen Tätigkeit in die Digitalwirtschaft transferieren oder ein neues zusätzliches rein digitales Geschäftsmodell entwickeln, bereits durch die erzielten Umsätze aus dem tradierten Geschäftsmodell den Schwellenwert übertreffen und somit bereits ab Beginn der Transformation respektive Einführung des neuen Geschäftsmodells mit der Digital Services Tax belastet werden, wobei ein vergleichbares „Start-Up", mangels zusätzlicher nicht digitaler Erträge, von der Besteuerung verschont bleiben würde.[476] Auch dieser Umstand lässt sich nicht mit den Neutralitätsprinzip und der daraus abgeleiteten Wettbewerbsgleichheit[477] vereinbaren.

Neben den Verstößen gegen das aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleiteten Neutralitätsprinzip lässt sich in der Ausgestaltung der Digital Services Tax auch ein Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit feststellen. So sollen sich Steuern nach der wirtschaftlichen

473 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 33.
474 *Valta*, IStR 2018, 785 (767).
475 *Kokott*, IStR. 2019, 123 (127).
476 *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (255); *Valente* in: *Pistone/Weber*, Taxing the Digital Economy, S. 219; a.A. *Rüscher*, MwStR 2018, 419 (425f.), welcher eine Rechtfertigung entsprechend der Argumentation der EU über den zu erwartenden Befolgungsaufwand herleitet.
477 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 96ff; *Reiß*, DStJG 32, S. 14f.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Leistungsfähigkeit richten, welche im Bereich der indirekten Steuern indiziell über den Konsum des Endverbrauches ausgedrückt wird.[478] Die Digital Services Tax setzt jedoch gerade nicht an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers an, sondern wendet einen pauschalen Steuersatz auf die Bruttoeinnahmen des Leistungserbringers an. Gerade durch die Ausgestaltung der Digital Services Tax als Bruttobesteuerung ist der effektive Steuersatz des Unternehmens dementsprechend abhängig von der Gewinnmarge des jeweiligen Geschäftsmodells. So tritt der Effekt ein, dass sich die Steuerbelastung bei nur geringfügigen Gewinnmargen deutlich höher auswirkt als bei hohen Gewinnmargen. Im Ergebnis konterkariert die gewählte Form der Besteuerung dadurch gerade das im Gleichheitssatz enthaltene Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.[479]

Zusätzlich begründet auch die nicht verbindlich vorgeschriebene Anrechnungspflicht der Digital Services Tax auf die jeweiligen nationalen Ertragssteuern maßgebliche Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz des Art. 20 GRCh, sowohl in Bezug auf das Leistungsfähigkeits- als auch Folgerichtigkeitsprinzip. Letzteres begründet den Anspruch, dass die getroffene Belastungsentscheidung auch folgerichtig im weiteren Steuersystem umgesetzt wird.[480] Insoweit würde systematisch aus der Ausgestaltung der Digital Services Tax als indirekte Steuer zwingend der Schluss zu ziehen sein, dass diese zu einer Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Bereich der direkten Steuern führt. Der Richtlinienentwurf sieht hingegen vor, dass die Mitgliedsstaaten die Digital Services Tax auf die jeweiligen nationalstaatlichen Ertragssteuern anrechnen,[481] welches insoweit, wie bereits zuvor dargestellt, auf die Einordnung als direkte Steuer hindeutet. Ungeachtet dieses systematischen Bruches wird die Anrechnung und die damit einhergehende Vermeidung einer potenziellen Doppelbelastung mit der Digital Services Tax und der nationalen Ertragsbesteuerung jedoch nicht verbindlich vorgeschrieben, sondern lediglich den Mitgliedsstaaten angeraten.[482] Im Endeffekt ergeben sich daher in Abhängigkeit der nationalen Ertragssteuersätze und der Möglichkeit zur Anrechnung der Di-

478 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 59; *Hey* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 71; *Valta*, IStR 2018, 765 (766).
479 *Kokott*, IStR 2019, 123 (128); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (254); *Valta*, IStR 2018, 765 (770).
480 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 46ff.
481 Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 23 Erwägungsgrund 27.
482 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 23 Erwägungsgrund 27.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gital Services Tax gravierende Steuerunterschiede zwischen den jeweiligen Mitgliedsstaaten.[483]

Schlussendlich beinhaltete der Richtlinienvorschlag nicht nur inhaltliche Verstöße gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 20 GRCh, sondern begegnet auch in faktischer Hinsicht Bedenken in Bezug auf die Rechtsanwendungsgleichheit. So muss die Richtlinie auch derart ausgestaltet sein, dass der Erfolg, namentlich der effektive Steuervollzug, prinzipiell sichergestellt ist.[484] Ob dieser im Rahmen der Richtlinie sichergestellt werden kann ist zunächst vor dem Hintergrund zweifelhaft, dass die vom dem Richtlinienentwurf erfassten Unternehmen in der Regel gerade über keinen physischen Anknüpfungspunkt innerhalb der europäischen Union verfügen und dementsprechend die Steuererhebung und -vollstreckung von der Mitwirkungsbereitschaft der Unternehmen abhängig ist.[485] Wirken diese jedoch zur Vermeidung der als ungerecht empfundenen Steuerbelastung nicht mit, sprich erklären diese weder ihre Umsätze gegenüber der zuständigen unionalen Behörde noch begleichen diese ihre Steuerschuld freiwillig, so stehen den Mitgliedsstaaten aufgrund fehlender territorialer Anknüpfung keine hoheitlichen Befugnisse zur Durchsetzung und Vollstreckung der potenziellen Ansprüche zu.

Neben diesen rein territorial hoheitsrechtlichen Problemen könnte zudem der Steuervollzug auch durch die Wahl der Ermittlungsmethode zur Bestimmung der innerunionalen Steuerpflicht über den Standort des Nutzers, vorrangig nach dessen IP-Adresse, zu einem faktischen Vollzugsdefizit führen. Denn gerade die Lokalisierung des Nutzers über dessen IP-Adresse ist ausgesprochen manipulationsanfällig.[486] So können die betroffenen Unternehmen durch diverse ihnen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten, insbesondere durch sogenanntes Geo-Blocking, verhindern, dass Nutzer aus bestimmten Regionen auf ihre Dienstleistungen zugreifen können. Ein bekanntes und bereits durch die Europäische Union und den Europäischen Gerichtshof aufgegriffenes Problem war das Geo-Blocking durch

483 *Spengel*, DB 2018, M4 (M5).

484 BVerfG v. 27.09.1991 – 2 BvR 1493/89; BVerfGE 84, 239-285; BVerfG v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94-141; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 17.

485 *Lamensch* in: *Pistone/Weber*, Taxing the Digital Economy, S. 239; *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (255).

486 Vgl. *Müller*, MwStR 2020, 691 (695); *Schanz/Sixt*, DStR 2018, 1985 (1990); *Valente* in: *Pistone/Weber*, Taxing the Digital Economy, S. 220

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Streamingdienstanbieter.[487] Zwar darf aufgrund der auf Art. 114 AEUV gestützten Verordnungen der Europäischen Union[488] eine Ungleichbehandlung zwischen den Nutzern der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union mittels Geo-Blocking nicht mehr erfolgen, allerdings wäre denkbar, dass die Unternehmen ihre Nutzer anhalten, die ursprünglich zur Vermeidung des Geo-Blockings im Bereich des Streaming verwendete technische Lösungsmöglichkeit des Leistungsbezugs über eine VPN-Verbindung nun zur Vermeidung einer Steuerpflicht innerhalb der Union zugunsten des Unternehmens anzuwenden. Alternativ könnte dasselbe Ergebnis durch ein rechtlich zulässiges unionsweites Geo-Blocking erreicht werden. Durch die Verwendung einer entsprechenden VPN-Verbindung von Seiten des Nutzers, kann sodann im Rahmen der typisierten Ortsbestimmung eine für den faktischen Vollzug notwendige zutreffende Lokalisierung des Nutzers nicht mehr erfolgen. Im Ergebnis besteht daher eine technisch einfach umsetzbare Möglichkeit die eigentlich innerhalb der europäischen Union steuerbaren Vorgänge der tatsächlichen unionsrechtlichen Besteuerung zu entziehen oder zumindest in Mitgliedsstaaten zu verlagern, welche günstige Anrechnungsmethoden für die Digital Services Tax vorhalten.

Zwar könnte in diesem Zusammenhang auch über die Möglichkeit der Lokalisierung über die im Gesetzestext als Ausnahme formulierte Möglichkeit der abweichenden genaueren Lokalisierungsmethode Abhilfe geschaffen werden, jedoch stellt sich in diesem Kontext die Frage, inwieweit das Vorliegen des Ausnahmetatbestandes nachgewiesen und rechtssicher überprüft werden kann. Denn insoweit wären die zur Überprüfung berufenen Behörden in der Nachweispflicht, welche in der Realität retrospektiv nur schwerlich auf die maßgeblichen Standortdaten zugreifen können. Aufgrund des drohenden Vollzugsdefizit könnte freilich überlegt werden, die Möglichkeit zur Inanspruchnahme einer genaueren Lokalisierungsmöglichkeit im Wege einer grundrechts- und unionsrechtsfreundlichen Auslegung zu einer Pflicht des nationalen Gesetzgebers zu erheben. Dennoch hängt auch in diesem Fall die Zugriffsmöglichkeit auf genauere Daten zur Lokalisierung des Nutzers maßgeblich von dessen Mitwirkung ab. Denn dieser kann einer Datenübermittlug von sonstigen Standortdaten, insbesondere denjenigen einer GPS-Lokalisierung, durch die Verweigerung

487 Vgl. die Erwägungsgründe zu Verordnung (EU) v. 14.06.2017 – 2017/1128; Verordnung (EU) v. 28.02.2018 – 2018/302.

488 Verordnung (EU) v. 14.06.2017 – 2017/1128; Verordnung (EU) v. 28.02.2018 – 2018/302.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

seiner Zustimmung zur Datenübermittlung oder durch Deaktivieren der Standortlokalisierung entgegenwirken.

Durch ein solches einzelstaatliches oder mehrstaatliches Vollzugsdefizit bei der Umsetzung der EU-Richtlinie durch die Einzelstaaten, würde nicht nur das Vertrauen in die Rechtsetzung der Europäischen Union enttäuscht,[489] sondern es wäre bereits fraglich, ob der mit der Richtlinie verfolgte Zweck der Harmonisierung erreicht werden würde. Genauer gilt es sich zu fragen, ob eine solche Harmonisierungsmaßnahme überhaupt die Tatbestandsvoraussetzung der Erforderlichkeit in Art. 113 AEUV erfüllt. Denn durch die im Mindestmaß vorgegebene Lokalisierungsmethode über die IP-Adresse, verbleibt es bei den einzelstaatlichen Verwaltungen und Gerichtsbarkeiten, ob die Lokalisierung anhand einer genaueren Methode über eine unionsrechtsfreundliche Auslegung nach dem „*effet utile*" zur Pflicht erhoben würde. Insoweit stellt sich die Frage der Erforderlichkeit einer solchen Regelung, wenn trotz Harmonisierungswillen durch die Richtlinie selbst in ihrer Eingriffsintensität divergierende einzelstaatliche Umsetzungen erfolgen und damit gerade keine Harmonisierung zu befürchten steht.

Im Ergebnis lässt sich feststellen, dass der Richtlinienvorschlag zur Digital Services Tax nicht mit den aus dem Gleichheitsgrundsatz für das Steuerrecht abgeleiteten Prinzipien in Einklang zu bringen gewesen wäre und dementsprechend unabhängig von der Frage nach der Gesetzgebungskompetenz auch inhaltlich nicht mit Unionsrecht vereinbar gewesen wäre.

c. Vereinbarkeit mit Datenschutzrecht

Zusätzlich zu den thematisierten Problemfeldern der Gesetzgebungskompetenz und der Vereinbarkeit mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 20 GRCh, stehen dem Richtlinienvorschlag auch datenschutzrechtliche Bedenken entgegen.[490]

Auch wenn weder der unionale noch der nationale Gesetzgeber im Rahmen der Wahrnehmung seiner gesetzgeberischen Tätigkeit der ersten Gewalt als Verantwortlicher für den Datenschutz nach Art. 4 Nr. 7 DS-

489 *Calliess*, NvWZ 2018, 1 (5); *Callies*, Integration 2019, 97 (107).

490 Vgl. *Hennrichs*, TLE-040-2018, S. 4; *Kokott*, IStR 2019, 123 (131); *van Lück*, ISR 2018, 158 (161); *Rüscher*, MwStR 2018, 419 (426).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

GVO anzusehen ist,[491] kann dennoch kein Interesse daran bestehen, bereits durch die aufgrund des Legislativakts notwendige Datenerhebung gegen die Anordnungen aus der DS-GVO zu verstoßen. Denn insoweit stünden dem Richtlinienentwurf die entgegenstehenden, durch die DS-GVO speziell ausgeprägten, Persönlichkeitsrechte der Nutzer (Art. 7 und 8 GRCh) entgegen.

Diese Bedenken begründen sich erneut in Bezug auf die Regelungen zur Bestimmung der innerunionalen Steuerpflicht über den Aufenthaltsort des Nutzers. Zur Bestimmung des Ortes der Leistungserbringung soll an die IP-Adresse des jeweiligen Endgerätes beziehungsweise an eine genauere Geolokalisierung, sofern diese ein zutreffenderes Ergebnis liefert, angeknüpft werden.

Zwar erkennt der Richtlinienentwurf selbst, dass durch die Ortsbestimmung ein Eingriff in das Persönlichkeitsrecht der Nutzer vorliegt und sieht in Art. 5 Abs. 6 des Richtlinien-Entwurfs eine entsprechende Beschränkung für die Verwendung der durch die Ortung entstehenden Daten vor. Durch das Unternehmen soll hiernach für steuerliche Zwecke lediglich der Ort, aber nicht die Identität des Nutzers, ermittelt und gespeichert werden. Wie eine solche Trennung zwischen der Erhebung der Daten zum Ort des Nutzers von denjenigen über die Identität des Nutzers erfolgen soll, wird nicht näher ausgeführt. Insbesondere wenn der Nutzer den digitalen Service unter Verwendung seiner Einwahldaten in Anspruch nimmt oder das Geschäftsmodell sich durch personalisierte Werbung finanziert erscheint eine solche Trennung der durch das Unternehmen gesammelten Daten nur schwer technisch umsetzbar.

Die Behörde und das Unternehmen sind insoweit als gemeinsame Verantwortliche nach Art. 26 DS-GVO anzusehen, da die Behörde zum Zwecke des Steuervollzuges und das Unternehmen zur Erfüllung seiner eigenen steuerlichen Complianceverpflichtungen jeweils ein eigenständiges Interesse an der Datenerhebung und -verarbeitung haben.[492] Wo die Datenerhebung gegen den Willen des Nutzers für die Behörde noch durch die steuerliche Anknüpfung gerechtfertigt werden könnte, verbleibt es dabei, dass die genaue Geodatenlokalisierung des Nutzer durch das Unternehmen

491 *Schild* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 4 DS-GVO, Rn. 93e.

492 Vgl. zur Einordnung als Verantwortlicher EuGH v. 10.07.2018 – C-25/17, *Zeugen Jehovas*, ECLI:EU:C:2018:551; zur Abgrenzung als Verantwortlicher oder als Auftragsverarbeiter *Spoerr* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 26 DS-GVO Rn. 18ff; *Martini* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO Art. 26 Rn. 20.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

selbst nicht gerechtfertigt werden kann. Denn insoweit erscheint bereits eine Rechtfertigung der Datenerhebung nicht mit dem Grundsatz der Datenminimierung des Art. 5 Abs. 1 lit. c DS-GVO vereinbar. Inwieweit das Unternehmen die erhobenen Daten tatsächlich voneinander trennt und nicht unter dem Deckmantel der Erfüllung steuerlicher Verpflichtungen ein zusätzlicher Anreiz zur Datensammlung und Steigerung der Netzwerkeffekte geschaffen wird ist nicht abzusehen. Selbst wenn die Daten zunächst getrennt erhoben werden könnten, besteht die Möglichkeit, dass die einmal erhobenen anonymen Daten auch nachträglich durch entsprechenden Einsatz eines Algorithmus zur Herstellung des Personenrückbezuges verwendet werden können. Durch die Erhebung des genauen Standortes der Nutzer und der Speicherung dieser Daten beim jeweiligen Unternehmen steht eine Gefährdung gegen den sich aus Art. 5 Abs. 1 lit. c DS-GVO, zur Reduzierung des Grundrechtseingriffs auf das zur Zweckerreichung Erforderliche,[493] ergebende Grundsatz der Datenminimierung[494] zu befürchten.

Dieses gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass sämtlichen Unternehmen die Pflicht auferlegt wird, die jeweiligen Standorte ihrer Nutzer durchgängig zu verfolgen, um den steuerlichen Pflichten gerecht zu werden. So stellt sich auch die Frage, ob eine durchgehende genaue Geolokalisierung des Standorts des Nutzers tatsächlich durch steuerrechtliche Gründe zum Vollzug der Digital Services Tax gerechtfertigt werden kann, oder nicht eine abweichende und weniger in die Grundrechte der Nutzer eingreifende Lokalisierungsmethode, etwa nur in Bezug auf das Land indem sich der Nutzer aufhält, ebenso zum Vollzug der Steueraufteilung ausreichend wäre.

4. Bewertung des Richtlinienentwurf zur Digital Services Tax

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der Richtlinienentwurf zur Digital Services Tax, unabhängig von den politischen Differenzen zwischen den Mitgliedsstaaten, die sich letztendlich für das Scheitern des Entwurfs verantwortlich zeichnen, auch aus rechtlichen Gründen nicht umsetzbar gewesen wäre. Ungeachtet dessen zeigen die vorstehenden Ausführungen jedoch, dass eine Handlungsbefugnis und auch eine Handlungspflicht

493 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 22; *Roßnagel* in: S/H/S, Datenschutzrecht, Art. 5 Rn. 125; *Reimer* in: *Sydow/Marsch* DS-GVO, Art. 5 Rn. 32.

494 *Schneider*, Datenschutz, S. 67; *Roßnagel* in: S/H/S, Datenschutzrecht, Art. 5 Rn. 128

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

des unionalen Gesetzgebers zur Vermeidung der Entstehung von Handelshemmnissen in Bezug auf die Digitalwirtschaft besteht. Gerade durch die allgemeine Kompetenz zur Harmonisierung der indirekten Steuern über Art. 113 AEUV bietet es sich daher an, eine Lösung auf diesem Gebiet zu suchen, um eine unionsweit einheitliche Lösung implementieren zu können, die sodann zu einem Abbau von Handelshemmnissen und der Verringerung bürokratischen Mehraufwandes beitragen könnte. Hierzu bietet es sich an, die Lösung im Bereich der Umsatzsteuer zu suchen, als dass dort gerade auch für digitale Dienstleistungen eine effektive Besteuerung am Ort des Verbrauchs sichergestellt werden könnte.[495] In diesem Zusammenhang gilt es jedoch zu beachten, dass ein effektiver, dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 20 GRCh entsprechender Steuervollzug sichergestellt werden muss und die Datenschutzrechte des Nutzers, insbesondere im Rahmen der Ortsbestimmung, Beachtung finden müssen.

III. Richtlinienentwurf zur digitalen signifikanten Präsenz

Neben der nur als Zwischenlösung anvisierten Einführung der Digital Services Tax hat die Europäische Kommission unter dem 21.03.2018 den Plan für die langfristige Lösung, der Begründung eines neuen steuerlichen Nexus über die Erweiterung der bisherigen Betriebsstättentatbestände, durch eine sogenannte signifikante digitale Präsenz veröffentlicht.[496] Dieser Lösungsansatz ist als Ersatzlösung innerhalb der Europäischen Union gedacht, falls die Bestrebungen der OECD zur Erreichung einer international einheitlichen Lösung,[497] welcher sich auch die Europäische Union grundsätzlich unterworfen hat,[498] scheitern.[499] Sollte die große internationale Lösung auf Ebene der OECD scheitern, so würde die unionale Lösung über den Erlass der entsprechenden Richtlinie zur Einführung der signifikanten digitalen Präsenz erfolgen, welche entsprechend nachfolgend durch die jeweiligen Mitgliedsstaaten in nationales Recht umgesetzt werden müsste.[500]

495 *Junkers*, ISR 2018, 370 (372, 375).
496 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final.
497 Vgl. hierzu Kapitel 3 B.
498 Rat der Europäischen Union v. 28.10.2019, 13405/19; Rat der Europäischen Union v. 21.01.2020, 5332/20, S. 8f.
499 Erklärung der Mitglieder des Europäischen Rates v. 25.03.2021, SN 18/21 S. 5.
500 Vgl. zur Verpflichtung der Umsetzung und der Richtlinienkompetenz allgemein Kapitel 3 A.I.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zu beachten ist, dass die Regelung nach entsprechender innerstaatlicher Umsetzung jedoch nur innerhalb der Europäischen Union einheitlich gelten würde. Daher wird von Seiten der EU-Kommission dazu angeraten, nach Umsetzung des Richtlinienentwurfs auch die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen mit Staaten, die nicht Mitglied der Europäischen Union sind, anzupassen, um eine kohärente Anwendung der Regelungen auch auf internationaler Ebene zu erreichen.[501]

1. Ausgestaltung des neuen Betriebsstättenbegriffs

Inhaltlich sieht der Richtlinienentwurf die Begründung eines neuen steuerlichen Nexus vor, welcher in Abhängigkeit von gewissen genau definierten Schwellenwerten die Begründung eines Steuerzugriffs und die Verteilung des Steueraufkommens aus dem jeweiligen Geschäftsmodell ermöglichen soll. Hierzu soll der bisher geltende Betriebsstättenbegriff für Zwecke der Körperschaftsteuer um den Tatbestand der signifikanten digitalen Präsenz erweitert werden.[502] Der neue Anknüpfungspunkt ersetzt insoweit nicht die bestehenden Regelungen, sondern tritt zusätzlich hinzu.[503] Ausgestaltet wird der neue Betriebsstättenbegriff gemäß Art. 4 Abs. 3 RL-Entwurf durch zwei wesentliche Aspekte.

Zum einen muss die ausgeübte Geschäftstätigkeit zumindest teilweise die Bereitstellung digitaler Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle, definiert in Art. 3 Abs. 5 RL-Entwurf, erbringen und zum anderen mindestens eine der drei in Art. 4 Abs. 3 RL-Entwurf aufgezählten Kriterien einer signifikanten Aktivität im Marktstaat erfüllen. Als digitale Dienstleistungen sind gemäß Art. 3 Abs. 5 RL-Entwurf solche Dienstleistungen anzusehen, *„[…] die über das Internet oder ein elektronisches Netzwerkwerk erbracht werden […]"*[504]und *„[…] deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und die ohne Informationstechnologie nicht erbracht werden können […]"*[505]. Hierzu enthält Art. 3 Abs. 5 RL-Entwurf verschiedene typisierte Beispiele, wozu

501 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 1650 final, S. 2, 4.
502 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147final, Art. 1, 4 Abs. 1 RL-Entwurf.
503 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147final, Art. 4 Abs. 2 RL-Entwurf.
504 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147final, Art. 3 Abs. 5 RL-Entwurf.
505 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147final, Art. 3 Abs. 5 RL-Entwurf.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

insbesondere Social-Media-Plattformen[506] und Online-Marktplätze[507] zählen.

Zur Begründung der Signifikanz der jeweiligen Aktivität stellt der RL-Entwurf zudem drei alternative Schwellenwerte auf. So unterliegt die Tätigkeit dem Anwendungsbereich, wenn der Gesamtertrag, als Nettobezugsgröße,[508] aus den digitalen Dienstleistungen pro Steuerzeitraum im jeweiligen Mitgliedsstaat sieben Millionen Euro übersteigt,[509] die Nutzerzahl pro Steuerzeitraum im jeweiligen Mitgliedsstaat 100.000 übersteigt[510] oder mehr als 3.000 Geschäftsverträge über die Bereitstellung einer digitalen Dienstleistung pro Steuerzeitraum im jeweiligen Mitgliedsstaat geschlossen werden.[511] Wo der erste Schwellenwert lediglich über eine Verhältnisrechnung der weltweiten Zugriffe ermittelt wird,[512] erfährt das Kriterium der Ansässigkeit des Nutzers im jeweiligen Mitgliedsstaat durch Art. 4 Abs. 4 RL-Entwurf eine genauere Ausführung. So bestimmt sich die Ansässigkeit des Nutzers im jeweiligen Marktstaat über die Geolokalisation des für den Zugriff auf die digitale Schnittstelle verwendeten Endgeräts, welche im Regelfall über die IP-Adresse ermittelt wird.[513] Auch das dritte Kriterium der Geschäftsverträge wird durch den Richtlinienentwurf weiter ausgestaltet. Anders als die ersten beiden Kriterien wird hier nicht auf das Nutzerverhalten abgestellt, sondern vielmehr richtet sich dieses Merkmal an den Geschäftstätigkeiten des Unternehmens mit weiteren Unternehmern, welche insoweit über eine tatsächliche physische Präsenz im Marktstaat verfügen, aus.[514]

Wurde im Marktstaat nach den Kriterien des Art. 4 RL-Entwurf eine Betriebsstätte begründet, so bestimmt sich die Gewinnzurechnung nach Art. 5 RL-Entwurf. Kongruent zur Gewinnverteilung zwischen physischen Betriebsstätten wird auch hier ein „separate-entity-approach" verfolgt,[515] sodass nach einer Funktionsanalyse und der entsprechenden Zuordnung

506 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 3 Abs. 5 lit. c) RL-Entwurf.
507 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 3 Abs. 5 lit. d) RL-Entwurf.
508 Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 3 Abs. 6 S. 1 RL-Entwurf.
509 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 5 Abs. 3 lit. a) RL-Entwurf.
510 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 5 Abs. 3 lit. b) RL-Entwurf.
511 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 5 Abs. 3 lit. c) RL-Entwurf.
512 Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 4 Abs. 7 RL-Entwurf.
513 Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 4 Abs. 6 RL-Entwurf.
514 Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 4 Abs. 5 RL-Entwurf.
515 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 5 Abs. 2 RL-Entwurf.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der maßgebenden Funktionen die Gewinne aus den digitalen Geschäftstätigkeiten diesen Funktionen entsprechend, gemäß Art. 5 Abs. 6 RL-Entwurf im Regelfall per Gewinnaufteilungsmethode, zugeordnet werden.[516]

2. Rechtliche Einordnung

Anders als im Rahmen der als Zwischenlösung vorgeschlagenen Digital Services Tax, begegnet der als langfristige Lösung vorgeschlagene Ansatz der Erweiterung der Betriebsstättentatbestände zunächst keinen kompetenzrechtlichen Bedenken. Denn Art. 115 AEUV, auf welchen sich die Richtlinie als solche stützt, ermöglicht es dem Rat der Europäischen Union entsprechende Regelungen im Bereich der direkten Steuern zur Vereinheitlichung und zur Aufrechterhaltung der Funktionalität des Binnenmarktes einzuführen.[517] Allerdings lassen sich, ähnlich zu den Bedenken im Rahmen der Digital Services Tax, auch im Rahmen des Lösungsweges der digitalen signifikanten Präsenz Zweifel an der Möglichkeit zur Rechtfertigung des Lösungsansatzes inhaltlicher Art vorbringen. So lassen sich rechtliche Vorbehalte gegen die völkerrechtliche Rechtfertigung, die Anknüpfung an die Nutzerzahl und die Bestimmung der Ansässigkeit des Nutzers, die Anknüpfung nur an bestimmte Rechtsformen der betroffenen Unternehmen sowie allgemeiner Natur hinsichtlich der Zulässigkeit einer EU-Steuer unter Art. 311 AEUV anbringen. Zudem stellten sich die Frage, inwieweit die innerstaatliche Umsetzung des Richtlinienentwurfes in Deutschland zu einem Konflikt im Rahmen des Steuerzugriffes bei der Gewerbesteuer führen würde.

a. Völkerrechtliche Rechtfertigung des Steuerzugriffs

Hinsichtlich der völkerrechtlichen Rechtfertigung des Steuerzugriffs lässt sich die Einführung der neuen Betriebsstätte nur schwerlich mit der Rechtfertigung der Steuerbelastung nach dem Gedanken des ökonomischen Ausgleichs für die Aufrechterhaltung der staatlichen Ordnung und dessen Schaffung einer Infrastruktur in Einklang bringen. Denn das von dem

516 Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018)147 final, Art. 5 Abs. 3 RL-Entwurf.

517 *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 115 Rn. 10; *Terhechte* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 115 Rn. 3; *Kokott*, IStR 2019, 123 (130); *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 115 Rn. 4.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Richtlinienentwurf erfasste Unternehmen nimmt weder wesentliche Infrastruktur in Anspruch noch trägt es Verantwortung für die Rechtsordnung im Marktstaat.[518] Zwar ließe sich anführen, dass die völkerrechtlichen Schranken an die Rechtfertigung, zumindest in Bezug auf die Rechtsetzungsbefugnis, weit auszulegen sind[519] und gerade durch das Bestehen der Rechtsordnung und der gegebenen digitalen Infrastruktur die digitale Leistungserbringung erst ermöglicht wird, sodass ein Zugriff auf das erzielte Steuersubstrat hierüber gerechtfertigt werden könnte.[520] Diesem ist jedoch insoweit entgegenzutreten, als dass in dem weiten völkerrechtlichen Rechtfertigungsspielraum bezüglich der Rechtsetzung auch inzident der insoweit deutlich strengere Rechtfertigungsrahmen der Durchsetzbarkeit mit einbezogen werden muss.[521] So stellt sich unabhängig von der Frage, ob die Nutzung der rein digitalen Infrastruktur ausreicht, um eine hinreichende inländische Beziehung des Unternehmens herzustellen, die Herausforderung der sachgerechten Erhebung und Durchsetzung des über den neuen Betriebsstättenbegriff der signifikanten digitalen Präsenz dem Inland zurechenbaren Steueraufkommens.

Bedenken an der gegebenen völkerrechtlichen Rechtfertigung betreffen zunächst das zur Begründung der digitalen signifikanten Präsenz ausschließlich notwendige Überschreiten der Umsatzschwelle von sieben Millionen Euro aus digitalen Dienstleistungen. Zum einen ist nicht hinreichend bestimmt, inwiefern in der Praxis die Kenntnis des Überschreitens der Grenze erlangt werden kann und inwieweit sich lediglich durch einen bestimmten Umsatz im Markstaat eine Rechtfertigung für die Erhebung einer Ertragsbesteuerung ergeben kann.[522] So wird die Umsatzschwelle gerade auch auf Ebene der OECD-Reformüberlegungen zutreffender Weise nur als Ausgangsgröße angesehen, welche durch weitere Anknüpfungspunkte verstärkt werden muss, um einen hinreichenden Bezug zum Marktstaat herzustellen.[523] Zum anderen ist auch fraglich, inwieweit eine adäquate Abgrenzung zwischen den Wertschöpfungsbeiträgen aus den klassischen und digitalen Teilbereichen der Leistungserbringung erfolgen kann.[524] Die-

518 *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2777).
519 *Kokott*, IStR 2019, 123 (126).
520 *Kofler/Mayr/Schlager*, BB 2017, 1815; *Rüscher*, MwStR 2018, 419 (420).
521 *Kokott*, IStR 2019, 123 (126f.).
522 *Van Lück*, ISR 2018, 158 (160); *Ponomareva*, BIT 2019, 581 (585).
523 *Van Lück*, ISR 2015, 158 (161); zu den Reformüberlegungen auf Ebene der OECD Kapitel 3 B.
524 *Schanz/Sixt*, DStR 2018, 1985 (1989); *Zöller*, BB 2018, 2903 (2908).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

se Herausforderung wird zusehend durch die voranschreitende Verschmelzung der jeweiligen Teilbereiche verstärkt. Im Ergebnis erfolgt daher lediglich eine indikatorbasierte Anknüpfung an den Ort der Leistung, welche zwar zu einer Rechtfertigung der Steuererhebung im Bereich der indirekten Steuern beitragen kann, nicht jedoch geeignet ist, auch den Steuerzugriff einer direkten Ertragssteuer zu rechtfertigen.[525]

Die Ähnlichkeit der Rechtfertigungsgründe zur indirekten (Umsatz-)Besteuerung wird zusätzlich dadurch verstärkt, dass der jeweilige Marktstaat nur Kenntnisse über die Umsätze, nicht jedoch über die weiteren innerbetrieblichen Vorgänge des Unternehmens vorweisen kann, sodass letztendlich an ein Bruttoergebnis angeknüpft wird.[526]

b. Anknüpfung an Nutzerzahl und Probleme der Bestimmung der Ansässigkeit

Zudem lässt sich die Rechtfertigung des Steuerzugriffs über die Anknüpfung an die Nutzerzahl und die Bestimmung deren Ansässigkeit nur schwerlich herleiten. Denn nach dem Richtlinienentwurf wäre es grundsätzlich ausreichend, wenn an einem einzigen Tag aus dem jeweiligen Mitgliedsstaat auf die digitale Schnittschnelle mittels eines Endgeräts zugegriffen wird. Diese einmalige Nutzung, z.B. im Rahmen eines urlaubsbedingten Aufenthalts, würde nach der Richtlinie bereits dazu führen, dass das Unternehmen mit dem Nutzer in einer signifikanten Art und Weise interagiert. Ausreichend wäre entsprechend lediglich eine einmalige Einwahl aus dem Mitgliedsstaat, um in die Berechnung der Nutzerschwelle einbezogen zu werden. Eine nur einmalige Einwahl entspricht jedoch bereits dem Wortlaut nach nicht dem Kriterium der signifikanten Interaktion und kann auch unter einem nutzungsorientierten Aspekt noch nicht den Steuerzugriff rechtfertigen. Darüber hinaus ist das Unternehmen ohne eine gewisse Mindest-Interaktions-Schwelle im Ergebnis dem Zufall ausgesetzt, inwieweit Nutzer auch bei vom eigentlichen Heimatmarktstaat abweichender Geolokalisation die Leistung in Anspruch nehmen und hierüber in einem potenziell neuen Staat einen steuerlichen Anknüpfungspunkt begründen würden. Rechtsicherheit auf Seiten des Unternehmens kann daher nur dann existieren, wenn klar ist, dass die Schwelle tatsächlich überschritten worden ist.

525 *Thörmer*, BB 2021, 599 (601).
526 *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2777).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gleichzeitig erscheint es aber auch von Seiten der staatlichen Stellen fast ausgeschlossen, nur kurzfristige Aufenthalte einzelner Nutzer im jeweiligen Staat zu registrieren und hierüber sogleich dann den Besteuerungszugriff zu sichern. Vielmehr wären die staatlichen Stellen gleichfalls wie die Unternehmen auf eine vollständige Überwachung und Geolokalisierung der Nutzer zur effektiven Umsetzung der steuerlichen Vorschriften, welche datenschutzrechtlich zu erheblichen Problemen führen würde,[527] beziehungsweise auf die Mitteilungen und Übermittlungen der Datensätze durch die zur Erhebung berufenen Unternehmen angewiesen. Gerade durch diese Ausgestaltung steht jedoch zu befürchten, dass das den Unternehmen auferlegte Deklarationsprinzip nicht hinreichend durch ein entsprechendes Verifikationsprinzip von staatlicher Seite abgesichert werden kann, sodass im Endergebnis maßgebliche Zweifel an dem tatsächlichen und effektiven Steuervollzug verbleiben, welche zumindest aus deutscher Sicht zu einer Verfassungswidrigkeit der Regelung führen würden.[528]

c. Rechtsform der erfassten Unternehmen

Problematisch und gestaltungsanfällig ist zudem der Einsatzbereich des Richtlinienentwurfs. Denn ausweislich des Geltungsbereichs[529] soll die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs lediglich für Körperschaftsteuerzwecke gelten. Dieses bedeutet im Umkehrschluss, dass Unternehmen, die zwar grundsätzlich unter dem Anwendungsbereich fallen, nicht jedoch als Körperschaft inkorporiert sind, aus dem Anwendungsbereich ausgeschlossen sind. Zu denken ist in diesem Zusammenhang insbesondere an Personengesellschaften, welche gerade nicht unter die Körperschaftsteuer fallen.[530] So eröffnet der Anwendungsbereich der Richtlinie bereits aus sich selbst heraus Gestaltungsmöglichkeiten, als dass durch eine schlichte Umfirmierung die Rechtsfolgen des Richtlinienentwurfs abgewendet werden können.

527 Vgl. *Kokott*, IStR 2019, 123 (131); *van Lück*, ISR 2018, 158 (165); *Rüscher*, MwStR 2018, 419 (426); vgl. zum selbigen Problem im Rahmen des Richtlinienentwurfs zur Digital Services Tax Kapitel 3 A.II.3.c.

528 Vgl. BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239-285.

529 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018)147 final, Art. 2 RL-Entwurf.

530 Vgl. *Haase*, Ubg 2018, 259 (260); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (257).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

d. Vereinbarkeit einer „EU-Steuer“ mit Art. 311 AEUV.

Unabhängig von den Fragen nach der Vereinbarkeit des Richtlinienvorschlages mit völkerrechtlichen Rechtfertigungsmerkmalen des Steuerzugriffs und dem gestaltungsanfälligen Anwendungsbereich ergibt sich auch eine weitere unionsrechtliche Problemstellung. So sollen die Mehreinnahmen aus der Besteuerung der Digitalwirtschaft nicht den einzelnen Mitgliedsstaaten zufließen, sondern vielmehr direkt in den europäischen Haushalt eingestellt werden.[531] Insoweit würde die mithilfe der digitalen signifikanten Präsenz vereinnahmte „EU-Steuer“ eine erste Durchbrechung des bisherigen Systems der Finanzierung aus Eigenmitteln nach Art. 311 AEUV darstellen.[532] Es ist daher fraglich, ob eine als Harmonisierungsmaßnahme angedachte Richtlinie zu einer Zuweisung der Erträge aus der Steuer an die Europäische Union führen darf und hierdurch die staatliche Souveränität in Steuersachen und das bestehende Finanzierungskonzept auf unionsrechtlicher Ebene neu ordnen kann. In diesem Kontext ist zunächst festzustellen, dass der Europäischen Union grundsätzlich im Rahmen ihrer durch Art. 311 AEUV zugesicherten Finanzierung aus Eigenmitteln auch die Möglichkeit zustehen würde, eine Abschöpfung bestimmter Teile der in der Abgabenhoheit der Mitgliedsstaaten liegenden Einnahmen vorzunehmen.[533] So steht es der Europäischen Union insbesondere auf der Grundlage des Art. 311 Abs. 3 S. 2 AEUV zu, auch neue Arten der Eigenmittelfinanzierung einzuführen, womit insbesondere auch die Einführung eines dem EU-Haushalt zustehenden Steueraufkommens verbunden sein kann.[534] Freilich gilt es zu beachten, dass die Steuerhoheit als wesentliches Element der staatlichen Souveränität und die eigenständige Entscheidung über die Verwendung der erhobenen Steuern der pauschalen Einführung einer unionalen Steuer entgegenstehen könnte.[535] So ermöglicht Art. 311 Abs. 3 S. 2 AEUV zwar die Erweiterung der Eigenmittel auch auf den Bereich einer einzuführenden Steuer, begründet aber zugleich nicht die Recht-

531 Vgl. Rat der Europäischen Union v. 25.03.2021, SN 18/21, S. 5 Textziffer 6 lit. g).
532 *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2777).
533 EuGH v. 13.12.1967 – C-17/67, *Neumann v. Hauptzollamt Hof/Saale*, ECLI:EU:C:1967:56.
534 *Häde* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 311 Rn. 59, 61; *Kube*, DStJG 41, S. 85; *Magiera* in: G/H/N, AEUV, Art. 311 Rn. 23; *Niedobitek* in: *Streinz*, AEUV, Art. 311 Rn. 29
535 *Brauneck*, EuZW 2018, 624 (630); *Kube*, DStJG 41, S. 87; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 RN. 17; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 29.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

setzungskompetenz zum Erlass der entsprechenden Steuerart.[536] Insoweit ist zwingend zwischen der Rechtsetzungskompetenz der Europäischen Union und der Ertragshoheit über die aufgrund eines Rechtsetzungsaktes der Europäischen Union einzuführende Steuer zu unterscheiden.[537] Denn nur durch eine entsprechende Trennung kann der staatlichen Souveränität der Mitgliedsstaaten in den jeweiligen zum Erlass berufenen Gremien sowohl in Bezug auf die Einführung der entsprechenden Steuer, im Rat durch den berufenen Regierungsvertreter, als auch in Bezug auf den Eigenmittelbeschluss, unter Beteiligung nationaler Parlamente, ausreichend Rechnung getragen werden.[538] Zwar könnte die Verlagerung der Ertragshoheit für das aus dem Richtlinienvorschlag zur signifikanten digitalen Präsenz generierte Steueraufkommen auf die Ebene der Europäischen Union grundsätzlich, bei Berücksichtigung der jeweiligen Voraussetzungen, auch im Rahmen eines einheitlichen Vorgehens, erfolgen.[539] Allerdings steht im Ergebnis durch den zusätzliche Steuersouverän der Europäischen Union mit eigenständigen Interessen zu befürchten, dass die Gesamtsteuerbelastung für den EU-Bürger beziehungsweise für das EU-Unternehmen deutlich zunimmt.[540] Ob und inwieweit hierdurch eine faktische Doppelbesteuerung eintreten könnte, hängt maßgeblich von der Ausgestaltung und dem tatsächlichen Verhältnis zwischen unionaler und nationaler Steuergesetzgebung ab.

Dagegen ergibt sich bei Umsetzung des unionalen Richtlinienentwurfs in Bezug auf die völkerrechtliche Steuerverteilung zwangsläufig ein erhöhtes Risiko der Doppelbesteuerung. Denn ausweislich des Richtlinienentwurfs soll die signifikante digitale Präsenz als eigenständiger Anknüpfungspunkt zur Begründung des Steuerzugriffs digitaler Dienstleistungen neben den tradierten Betriebsstättenbegriff treten. Der Richtlinienentwurf sieht hierzu eine unionsweite Anpassung der nationalen Regelungen vor. Auf abkommensrechtlicher Ebene werden die Mitgliedsstaaten lediglich dazu angehalten, die jeweiligen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten anzupassen.[541] Eine entsprechende Verpflichtung beinhaltet der Richtlinienentwurf indes freilich nicht. Dieses gilt auch gerade vor

536 *Häde* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 311 Rn. 54; *Hey*, EuZW 2021, 277 (280)
537 *Häde* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 311 Rn. 52.
538 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art 311 Rn. 7; *Häde* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 311 Rn. 60; *Hey*, EuZW 2021, 277 (282).
539 Vgl. *Hey*, EuZW 2021, 277 (281).
540 *Hey*, EuZW 2021, 277 (286); *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2778).
541 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, S. 5.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dem Hintergrund, dass die unionsweite mitgliedsstaatliche Umsetzung einheitlich auch ohne entsprechende Anpassung der zwischen den Mitgliedsstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen erfolgen kann.[542] Im Ergebnis wird durch die Einführung daher ein unionsrechtlicher treaty override in Bezug auf die Gewinnverteilung aus digitalen Geschäftsmodellen eingeführt,[543] welcher zu einer tatsächlichen Doppelbesteuerung der Gewinne in Drittstaatenkonstellationen führen wird.[544]

e. Innerstaatlicher Konflikt in Bezug auf die Gewerbesteuer

Innerstaatlich würde sich zudem auch noch die Frage nach dem Verhältnis und der Berücksichtigung der digitalen signifikanten Präsenz im Rahmen der Gewerbesteuer stellen, wo im Zweifel ebenfalls eine Ausdehnung des Betriebsstättentatbestands zur gleichheitsgerechten Besteuerung des Unternehmens gefordert werden müsste.[545] Einer solchen stünde hingegen der insoweit strengere Rechtfertigungsmaßstab der Gewerbesteuer über das Territorialitätsprinzip und deren Ausgleichfunktion für die Belastung der Gemeindebürger über das Äquivalenzprinzip[546] entgegen.

3. Bewertung des Richtlinienentwurfs zur digitalen signifikanten Präsenz

Auch wenn die Reformüberlegung des Richtlinienentwurfs zur Verlagerung des Besteuerungsrechtes aus digitalen Geschäftsmodellen unter Einführung eines zusätzlichen Anknüpfungspunktes für die Besteuerungsrechte über die speziell zugeschnittene digitale signifikante Präsenz kompetenzrechtlich durch die Europäische Union als langfristige Lösung durchaus rechtlich zulässig wäre, begegnen diesem Lösungsansatz verschiedene materiell rechtliche Bedenken. Neben den angeführten Problemen des faktischen Steuervollzugs, der drohenden Gefahr einer Doppelbesteuerung und der Gestaltungsanfälligkeit der Regelung lässt sich erneut feststellen, dass sich die Ausgestaltung des Lösungsansatzes und auch die in diesem Zusammen-

542 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, S. 4.
543 *Haase* Ubg 2018, 259 (263); *Staringer*, SWI 2017, 341 (346).
544 *Junkers*, ISR 2018, 370 (376); *Rüscher*, MwStR 2018, 419 (420).
545 *Kokott*, IStR 2019, 123 (131).
546 Vgl. zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer *Drüen* in: *Blümich*, GewStG, § 1 Rn. 13ff.; *Sarrazin* in: *Lenski/Steinberg*, GewStG, § 1 Rn. 7ff.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

hang vorgebrachten Rechtfertigungsgründe stark an den herkömmlichen Argumenten zur Rechtfertigung von (umsatzbasierten) indirekten Steuern am tatsächlichen Bezugsort der Leistung orientieren. Insbesondere wird durch die Anknüpfung an umsatzbasierte Schwellenwerte im jeweiligen Marktstaat deutlich, dass die Frage nach dem Ort der Wertschöpfung, welcher als solcher den maßgeblichen Anknüpfungspunkt einer direkten Steuer im bisherigen Steuersystem abbildet, kaum noch Relevanz zugerechnet wird. Insofern lässt sich, wie bereits im Rahmen der Gesamtbewertung des Lösungsvorschlags zur Digital Services Tax,[547] feststellen, dass die Europäische Union im Rahmen der dargelegten Lösungsansätze zur „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft stark umsatzorientiere Lösungsansätze verfolgt und sich der Rechtfertigungsgründe des im Rahmen der indirekten Besteuerung, insbesondere der Umsatzbesteuerung, verfolgten Ziels einer Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip bedient. Als solches gilt es diese Erkenntnisse in die spätere Entwicklung des eigenen Lösungsansatzes mit einzubeziehen.

IV. Conclusio zu den EU-Richtlinien-Vorschlägen

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass sich die Richtlinienvorschläge der Europäischen Union überwiegend von der Frage nach der Besteuerung am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung losgelöst haben und vielmehr auf die Verteilung der Steuersubstrats zwischen dem Sitz- und Marktstaat abstellen. So wird die Frage nach der „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft überwiegend aus einem politischen Blickwinkel betrachtet, sodass auf Vergleichsunternehmen mit Sitz innerhalb der Europäischen Union sowie die Beteiligung des Marktstaates, in welchem die zum Gewinn des Unternehmens beitragenden Umsätze erzielt werden, am Steuersubstrat als maßgebliche Kriterien zur Beurteilung des Fairnesskriteriums abgestellt wird.[548]

Kongruent zu dieser Erkenntnis entstammen die den Vorschlägen zugrundliegenden Rechtfertigungsansätze zur Begründung des Besteuerungsrechtes im jeweiligen Marktstaat überwiegend den im tradierten Steuersystem verwendeten Gründen zur Rechtfertigung eines Besteuerungsrechtes

547 Vgl. Kapitel 3 A.II.4.

548 *Baéz Moreno/Brauner*, WU International Tax Research Pape Series 2015 – 14, S. 5; *Ponomareva*, BIT 2019, 581 (583).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

im Rahmen der indirekten Besteuerung, als dass dort eine Besteuerung am Leistungsort nach dem sogenannten Bestimmungslandprinzip durchgeführt wird.[549] So zeigt sich im Rahmen des Lösungsvorschlages zur Digital Services Tax, nicht nur in Bezug auf den ausgewählten Kompetenztitel, deutlich, dass im Kern eine indirekte Steuer eingeführt werden sollte. Aber auch der Lösungsvorschlag zur digitalen signifikanten Präsenz orientiert sich fast ausschließlich an den durch die jeweiligen Unternehmen erzielten Umsätze und versucht hierüber eine entsprechende Besteuerung am Leistungsort sicherzustellen. Wie jedoch aufgezeigt werden konnte, enthalten die Vorschläge verschiedene rechtliche Hürden, welche im Ergebnis gegen eine Einführung der jeweiligen Vorschläge streiten.

Indessen stellt sich aufbauend auf den gewonnenen Erkenntnissen die Frage, ob eine „faire und gerechte" Besteuerung nicht, den angeführten Rechtfertigungsgründen entsprechend, unter dem bereits bestehenden System der indirekten Besteuerung erreicht werden könnte. So ließe sich ein entsprechendes Vorgehen und die hierzu notwendige Rechtsänderungen harmonisiert über den Kompetenztitel des Art. 113 AEUV unionsweit einheitlich umsetzen, wodurch gerade eine Zersplitterung des Binnenmarktes und der Aufbau von Handelshemmnissen durch einzelstaatliche Maßnahmen nicht zu befürchten stünde. Gleichzeitig könnten die Staaten im Rahmen ihrer begrenzten staatlichen Souveränität weiterhin selbständig über die Höhe des Steuersatzes und damit einhergehend über die Höhe des Steueraufkommens verfügen. Zudem decken sich sodann die Rechtfertigungsgründe des Steuerzugriffs auf die Geschäftsmodelle der Digitalwirtschaft mit dem von der Europäischen Union im Rahmen der indirekten Steuern anvisierten Endziel einer Besteuerung am Leistungsort.[550] Auch könnte ein über das im Rahmen der indirekten Besteuerung bereits bestehendes System der Steuervollstreckung für nicht im Unionsgebiet ansässigen Unternehmen (One-Stop-Shop-Verfahren)[551] ein effektiver Steuervollzug garantiert werden, sodass auch diesen Bedenken an den Richtlinienvorschlägen entgegengetreten werden könnte.

549 *Robisch* in: *Bunjes*, UStG, vor § 1 Rn. 7; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 35ff.; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, Einführung Rn. 735ff.; *Reiß* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einführung Rn. 39ff.

550 *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 35ff.; *Reiß* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einführung Rn. 39ff.

551 Vgl. zu den Einzelheiten des One-Stop-Shop-Verfahrens Kapitel 4 E.III.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Abschließend lässt sich daher feststellen, dass die vorgebrachten Lösungsansätze der Europäischen Union zur „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft im Rahmen der direkten Besteuerung nicht hinreichend ausgestaltet worden sind um eine systematisch plausible und vor allem rechtssichere Besteuerung der sich veränderten Weltwirtschaft und des für die vorliegende Untersuchung als relevant determinierten Untersuchungsmodells zu ermöglichen. Insgesamt gehen mit den Lösungsansätzen zum einen ein Mehr an Komplexität und zum anderen Fragestellungen in Bezug auf die grundsätzliche Verteilungssystematik der direkten Steuern einher. Insbesondere letzteres könnte bei kongruenter Weiterentwicklung zu einem tatsächlichen Verlust an nationalem Steueraufkommen führen.[552] Hieraus ergibt sich zugleich die vorläufige Genese, dass zumindest auf Ebene der Europäischen Union die Suche nach einem Lösungsansatz zur „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft sowie dem Untersuchungsmodell im Bereich der indirekten Steuern sinnvoller und systematisch schlüssiger erscheint.

B. Überlegungen der OECD

Die OECD, als internationale Organisation zur Verbesserung der internationalen wirtschaftlichen Zusammenarbeit und Entwicklung, hat sich als erste Institution mit dem Einfluss der voranschreitenden Digitalisierung der Wirtschaft und dem damit verbundenen Einfluss auf die bestehenden Besteuerungskonzepte beschäftigt.[553] Auch wenn die OECD selbst keine Befugnisse zur Rechtsetzung hat,[554] so bilden die von Seiten der OECD entwickelten Empfehlungen und zwischen den inkludierten Staaten geschlossenen Vereinbarungen den wesentlichen Baustein für eine abgestimmte internationale Steuerpolitik.[555] Als wichtigster Punkt des Einflusses der OECD ist wohl das OECD-Musterabkommen zu nennen, welches als wesentliche Grundlage für neu abzuschließende Doppelbesteuerungs-

552 *Wünnemann*, IStR. 2019, 134 (139); *Wünnemann*, FR 2021, 26 (27).

553 Vgl. *OECD(2001)* Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions; *OECD(2003)* Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions, The 2003 Report; *OECD (2015)*, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft

554 *Herdegen*, Internationales Wirtschaftsrecht, § 4 Rn. 31.

555 *Carrol/Kellow* The OECD, S. 7f.; *Herdegen* Internationales Wirtschaftsrecht, § 4 Rn. 31

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

abkommen gilt und an welches bestehende Doppelbesteuerungsabkommen mit einiger Regelmäßigkeit angepasst werden. Der zu diesem Musterabkommen veröffentliche Kommentar gilt als wesentliches Auslegungswerkzeug bei der Beurteilung der jeweiligen Abkommensbestimmungen, wobei die Aussagen als Empfehlungen, ohne Bindungscharakter, zu verstehen sind.[556] Als zweite wesentliche Errungenschaft der OECD im Rahmen des internationalen Steuerrechts kann zudem das „Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS)-Projekt angesehen werden, durch welches verschiedene Probleme der Besteuerung international tätiger Unternehmen aufgedeckt und Lösungsansätze entwickelt worden sind.[557] Neben den verschiedenen lokalisierten Schwachstellen des internationalen Besteuerungssystems, welche als Auslöser für Steuergestaltungen identifiziert worden sind,[558] wurde insbesondere die Digitalisierung der Wirtschaft als maßgebliche Herausforderung einer gleichheitsgerechten Besteuerung identifiziert.[559] Konsequenterweise wurde auf Ebene der OECD sodann im September 2013 die Task Force on the Digital Economy gegründet (TFDE),[560] welche federführend für die Entwicklung der im Folgenden zu untersuchenden Vorschläge zur „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft ist.

I. Verbindlichkeit der Lösungsansätze und notwendige nationale Umsetzungsmaßnahmen

Ähnlich wie auch im Rahmen der Lösungsvorschläge auf Ebene der Europäischen Union gilt es, eingangs der Betrachtung der Lösungsvorschläge auf Ebene der OECD zunächst die Frage nach der Verbindlichkeit der Lösungsansätze und den potenziellen nationalen Umsetzungsmaßnah-

556 *Mellinghoff* in: FS Wassermeyer, S. , Rn. 39; *Lehner* in: *Vogel/Lehner* DBA, Grundlagen Rn. 124b.

557 *Jacobs/Endres/Spengel* in: *Jacobs* Int. Unternehmensbesteuerung, S. 96f.; *Pinkernell*, FR 2013, 737 (738f.); *Pross/Radmanesh,* Der Aktionsplan der OECD/G20 zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Rn. 13ff.

558 *Pross/Radmanesh,* Der Aktionsplan der OECD/G20 zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Rn. 11f.; Vgl. als Zusammenfassung der einzelnen Aktionspunkte: *OECD(2016)*, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung; *Benz/Böhmer*, DB 2017, 2951.

559 *OECD(2013)*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, S. 10; *OECD(2014)*, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 8f.; *Valta,* ISR 2014, 176.

560 Vgl. *OECD(2015)*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, S. 16.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

men zu beleuchten. In diesem Zusammenhang ist zunächst auf die allgemeine Rechtsnatur der OECD und der durch diese entwickelten Lösungsansätze einzugehen, um klarzustellen, welchen Einfluss die beschlossenen Maßnahmen auf das nationale und internationale Steuerrecht entfalten können.

Die OECD wurde mit Vertrag vom 14.12.1960 mit dem Ziel gegründet, das wirtschaftliche Wachstum in den Mitgliedsstaaten durch Zusammenarbeit zu fördern.[561] Insoweit kann die OECD wohl als internationale Organisation im völkerrechtlichen Sinne angesehen werden, als dass sie über einen ordentlichen Gründungsvertrag zwischen verschiedenen Staaten verfügt und zudem durch ihre Struktur in der Lage ist, einen Willen zu bilden und diesen auch nach außen umzusetzen,[562] indem sie über ihre verschiedenen Organe[563] Entscheidungen trifft.[564] Zwar sollen diese Entscheidungen, in Abhängigkeit eines geäußerten Vorbehaltes, auch für die Mitgliedsstaaten Bindung entfalten,[565] mangels tatsächlicher Durchsetzungsmechanismen verbleibt der Gehalt der Entscheidung jedoch auf Ebene einer Empfehlung oder Regel.[566] Aus der fehlenden rechtlichen Durchgriffsmöglichkeit auf dem Einzelnen, als Aspekt der sog. Supranationalität,[567] folgt zugleich, dass die OECD insbesondere nicht als zwischenstaatliche Einrichtung im Sinne des Art. 24 Abs. 1 GG angesehen werden. Dementsprechend verbleibt der eigenständige Handlungsrahmen, gerade auch vor dem Hintergrund, dass den auf Ebene der OECD arbeitenden nationalen Vertretern eine parlamentarische Absicherung fehlt, [568] insoweit darauf beschränkt, Lösungsvorschläge an die innerhalb der OECD organisierten Mitglieds-

561 Vgl. Art. 1 Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development v. 14.12.1960.

562 Zu den völkerrechtlichen Voraussetzungen einer internationalen Organisation *v.Arnauld*, Völkerrecht, § 2 Rn. 116; *Herdegen*, Völkerrecht, § 10 Rn. 1ff.

563 Vgl. hierzu Rule 1 Verfahrensordnung der OECD: „A body of the Organisation is definde[…]"

564 Vgl. hierzu Rule 18 Verfahrensordnung der OECD: „Decisions of the Organisation, taken by Council in accordance with Articles 5, 6, 7 of the Convention, may be […]".

565 Vgl. Rule 18 Verfahrensordnung der OECD: „[…] i) decisions binding on the Members which the latter shall implement[…]".

566 *Carroll/Kellow*, The OECD, S. 5; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 1 Rn. 30.

567 Vgl. zum Erfordernis einer solchen *Wollenschläger* in: *Dreier*, GG, Art. 24 Rn. 32; *Calliess* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 24 Rn. 33, 44; *Heintschel von Heinegg/Frau* in: *Epping/Hillgruber*, GG, Art. 24 Rn. 15.

568 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 1 Rn. 31.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

staaten weiterzuleiten. Zur Erlangung von Rechtsverbindlichkeit bedarf es sodann eines innerstaatlichen Umsetzungsakts,[569] der jedoch anders als bei Vorgaben durch die Legislaturorgane der Europäischen Union, über die ihr zustehende Richtlinienkompetenz, nicht zwangsläufig zu erfolgen hat und insbesondere auch nicht fristgebunden ist. Effektiver kann der Lösungsvorschlag hingegen umgesetzt werden, wenn dieser den Mitgliedstaaten als ausformulierter Vorschlag zum Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrages im Sinne der Wiener Vertragskonvention respektive Art. 59 Abs. 1 S. 2 GG unterbreitet wird. Denn insofern die Mitgliedsstaaten diesem Übereinkommen durch Unterzeichnung beitreten und der völkerrechtliche Vertrag in Kraft tritt, sind die Mitgliedsstaaten als Vertragsparteien an den Inhalt gebunden,[570] sodass eine entsprechend höhere Rechtverbindlichkeit und internationale Einheitlichkeit hergestellt werden kann.

Kommt es hingegen nicht zum Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrages und setzten die Mitgliedsstaaten die Beschlüsse auch nicht in nationales Recht um, so verbleibt die Rechtsqualität des auf Ebene der OECD gefundenen Lösungsvorschlages auf Ebene einer ausgesprochenen Empfehlung oder Regel, welche als „soft law" zur Auslegung der bestehenden nationalen und internationalen Vorschriften herangezogen werden oder aber Einfluss auf spätere Rechtsetzungen haben kann.[571]

II. Historische Entwicklung

Ausgangspunkt und wohl auch politischer Ursprung der Reformbemühungen zur gleichheitsgerechten Besteuerung der Digitalunternehmen waren die Geschäftsmodelle großer US-amerikanischer Unternehmen (insbesondere Google, Apple, Facebook und Amazon – die sogenannte „*GAFA*"[572]), wonach mangels physischer Präsenz im Absatzstaat keine Betriebsstätten begründet wurden und entsprechend die erzielten Gewinne nicht im Leistungsstaat zu versteuern waren.[573] Die wesentlichen Aspekte wurden verallgemeinert im Rahmen des vorläufigen Arbeitsergebnisses zum Akti-

569 *Wünnemann*, FR 2021, 26 (27).
570 *v.Arnauld*, Völkerrecht, § 3 Rn. 208. *Herdegen*, Völkerrecht, § 15 Rn. 16.
571 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 1 Rn. 29.
572 Vgl. zum Begriff *Dorenkamp*, IStR 2018, 640 (641); *Eilers/Oppel*, IStR. 2018, 361 (362); *Kofler/Mayr/Schlager*, BB 2017, 1751; *Marquardt*, IStR 2020, 292.
573 *Brauneck*, EuZW 2018, 624; *Valta*, ISR 2014, 176 (177); *Valta*, IStR 2018, 765; *Wünnemann*, IStR 2019, 134.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

onspunkt 1 im Jahr 2014 festgehalten.[574] Auch der Abschlussbericht zu Aktionspunkt 1 des BEPS-Projekts im Jahr 2015[575] enthielt keine abschließenden Handlungsempfehlungen. Vielmehr wurde festgestellt, dass die sich aus der Digitalisierung ergebenden Herausforderungen für das Besteuerungssystem sich, wie die Digitalisierung der Wirtschaft selbst, weiterentwickeln werden.[576] Hierauf aufbauend wurde beschlossen, dass die TFDE ihre Arbeit fortsetzen und zum Jahr 2020 hin eine konkrete Handlungsempfehlung erarbeiten soll.[577] Wie bereits im Abschlussbericht vorgesehen, wurde die Entwicklung einer Lösung zur „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft durch die Ausweitung der einbezogenen Staaten über das sog. Inclusive Framework im Jahr 2016 zur Suche nach einer globalen Lösung.[578]

Im März 2018 veröffentlichte die Taskforce des „Inklusive Frameworks on BEPS" ein Zwischenergebnis der bisherigen Arbeiten.[579] Dieses enthielt aufgrund der Komplexität der Materie und unterschiedlicher Auffassung der über 100 teilnehmenden Staaten[580] noch keine Hinweise oder Empfehlungen zur Lösung der durch die Digitalwirtschaft bedingten Herausforderungen für das bestehende Besteuerungssystem. Jedoch enthielt der Bericht eine erste Analyse der werttreibenden Faktoren der Digitalwirtschaft und stellte die konkreten sich aus der Digitalisierung ergebenden Herausforderungen für die Entwicklung eines einheitlichen globalen Besteuerungssystems der Digitalwirtschaft heraus.[581]

Die weitergehenden Arbeiten der TFDE im Rahmen des Inclusive Frameworks führten im Januar 2019 zu der Herausgabe einer „Policy Note"[582], mit welcher eine öffentliche Diskussion über die gefundenen Lösungsansätze angestoßen wurde. Hierzu wurde am 13.02.2019 ein „Public

574 *OECD(2015)*, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.
575 *OECD(2015)*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report,
576 *OECD(2015)*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, S. 13, 148.
577 *OECD(2015)*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, S. 13, 149.
578 *Kreienbaum/Fehling*, IStR 2017, 929.
579 *OECD(2018)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018.
580 *OECD(2018)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 3.
581 *OECD(2018)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 20.
582 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Consultation Document“[583] veröffentlicht, mit welchem verschiedene identifizierte Lösungsansätze bekannt gegeben wurden. Gleichzeitig wurde der Öffentlichkeit die Möglichkeit gegeben, entsprechende Anmerkungen hierzu bei der OECD einzureichen und sich an einer öffentlichen Diskussion am 13. und 14.03.2019 zu beteiligen.

Inhaltlich wurden im Rahmen des Public Consultation Document 2019 vier verschiedenen Lösungsvorschläge unterbreitet, die sich jedoch in zwei Gruppen, im weiteren Verlauf als Pillar I und Pillar II,[584] aufteilen lassen. Innerhalb der ersten Gruppe (Pillar I) wurden, aufbauend auf den im Rahmen des Interim-Report festgestellten Herausforderungen der Besteuerung der Digitalwirtschaft, drei Lösungsvorschläge erarbeitet, welche als Modifikationen in das bestehende internationale Besteuerungssystem eingefügt werden könnten.[585] Ziel dieser Vorschläge wäre eine Ausweitung der Besteuerungsrechte der jeweiligen Nutzer- bzw. Marktstaaten,[586] wodurch es zu einer teilweise starken Änderung der bisherigen Nexus- und Gewinnverteilungsvorschriften kommen würde.[587] Die möglichen Änderungen wurden unter den Oberbegriffen „user participation“[588], „Marketing intangibles“[589] und „significant economic presence“[590] vorgestellt.

Der vierte Lösungsvorschlag, der sogleich den einzigen Vorschlag der zweiten Gruppe (Pillar II) bildet, fokussiert sich nicht auf die Herausforderungen der Digitalwirtschaft, sondern zielt auf eine größere Lösung zur Vermeidung der Gewinnverschiebung innerhalb internationaler Unternehmen in Niedrigsteuerländer ab.[591] Zwar soll die territoriale Souveränität der jeweiligen Staaten zur Bestimmung der nationalen Steuersätze nicht von

583 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document

584 *OECD(2019)*, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 6 Tz. 7.

585 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, S. 7 Tz. 9.

586 *Greil*, DStR 2019, 1653 (1654).

587 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 8 Tz. 10.

588 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S.9f.

589 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 11f.

590 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 16ff.

591 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 24ff.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

diesem Vorschlag berührt werden, jedoch soll unter diesem Vorschlag den anderen Staaten die Möglichkeit eingeräumt werden, die nicht ausreichend besteuerten Gewinne entsprechend im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung zu besteuern und hierüber eine globale Mindestbesteuerung international tätiger Unternehmen erreicht werden.[592] Der endgültige Lösungsvorschlag wurde durch die OECD am 20. Dezember 2021 mit den sog. „Model Rules"[593] vorgestellt. Anschließend hat die Europäische Union zur Umsetzung der Model Rules ins unionale Sekundärrecht am 22.12.2021 eine Richtlinienentwurf vorgelegt,[594] welcher in der Folge zur Herstellung der Einstimmigkeit der Mitgliedsstaaten angepasst wurde und auch ein Jahr später noch nicht abschließend finalisiert ist.[595] Da dieser Vorschlag jedoch nicht dem Bereich der „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft zugeordnet werden kann, gilt es im Folgenden lediglich die weiteren Entwicklungen im Bereich der Arbeiten zu Pillar I aufzuzeigen.

Im Rahmen der weiteren Arbeiten der TFDE wurde festgestellt, dass zur Erreichung einer globalen Lösung innerhalb von Pillar I die möglichen Lösungsoptionen einzuschränken sind,[596] wobei weiterhin an dem bestehenden Ziel der Überprüfung und Änderung der bestehenden Nexus- und Gewinnverteilungsregelungen festgehalten wird.[597] So lassen sich die nachfolgenden Untersuchungen in drei Gruppen, die Änderung der Gewinnverteilungsregelungen, Begründung eines neuen Nexus und administrative sowie technische Umsetzung der neuen Regelungen bei Vermeidung einer drohenden Doppelbesteuerung, einteilen.[598]

Ein entsprechender Lösungsvorschlag einer einheitlichen Herangehensweise im Pillar I wurde im Rahmen der Möglichkeit zur öffentlichen Stel-

592 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 24 Tz. 91.

593 *OCED(2021),* Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two).

594 EU-Kommission v. 22.12.2021, COM(2021) 823 final.

595 EU-Rat v. 02.12.2022, ECOFIN 1251; zur Darstellung der „Model Rules" und des Richtlinienvorschlages vgl. statt vieler *Rieck/Fehling*, IStR 2022, 51; *Schwarz*, IStR 2022, 37.

596 *OECD(2019)*, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 7 Tz. 13.

597 *OECD(2019)*, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 7 Tz. 7.

598 *OECD(2019)*, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 11 Tz. 24.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lungnahme vom 09.10.2019 bis zum 12.11.2019 vorgestellt.[599] Nach Auswertung der schriftlichen und mündlichen Stellungnahmen im Laufe des Jahres 2020 wurde im Oktober 2020 ein Blueprint über den Pillar I Lösungsvorschlag veröffentlicht.[600] Ziel des Lösungsvorschlages ist es ein nachhaltiges Steuergerüst für die sich digitalisierende Wirtschaft zu schaffen und gleichzeitig eine faire und effektivere Verteilung der Besteuerungsrechte zu erreichen.[601] So soll zunächst über den „Amount A" ein neues, die bisherigen Regelungen überlagerndes Besteuerungsrecht eingeführt werden, welches sich sowohl auf den Nexus als auch auf die Gewinnverteilungsregelung auswirkt.[602] Der „Amount B" hingegen integriert sich in die bestehenden Gewinnverteilungsregelungen und soll zu einer standardisierten Gewinnverteilung für grundlegende Marketing- und Vertriebsaktivitäten zwischen verbundenen Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz führen.[603] Flankiert werden sollen diese Regelungen durch verschiedene Regelungen zur Herstellung von steuerlicher Rechtssicherheit bei der Ermittlung, Verteilung und Besteuerung innerhalb der neuen Regelungen.[604]

Der Lösungsvorschlag unter dem Pillar I Blueprint wurde anschließend zur erneuten öffentlichen Stellungnahme freigegeben[605] und virtuell im Januar 2021 diskutiert.[606] Ein endgültiger Lösungsvorschlag wurde zunächst für Mitte 2021 angekündigt, dann jedoch im Laufe des Jahres 2021 für Ende des Jahres 2022 angekündigt.[607] Die Umsetzung soll im Laufe des Jahres

599 *OECD(2019)*, Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One. - Public Consultation Document.

600 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint.

601 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 8.

602 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 12 Tz. 10.

603 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 155 Tz. 649.

604 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S 168ff.

605 *OECD(2020)*, Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints – Public Consultation Document.

606 Virtuelles Public Consultation Meeting vom 14.-15. Januar 2021 abrufbar unter: https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-meeting-reports-on-the-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

607 *OECD(2021)* v. 01.07.2021, Statement on a Two-Pillar Solution to Adress the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy; *OECD(2021)* v. 08.10.2021, Statement on a Two-Pillar Solution to Adress the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2023 mittels einer multilateralen Vereinbarung („*Multilateral Convention [MLC]*“) erfolgen,[608] welche im Jahr 2025 in Kraft treten soll.[609] Der Pillar I Blueprint wurde anschließend weiter modifiziert und jeweils im Rahmen von Konsultationen zur öffentlichen Diskussion gestellt.[610] Die Ergebnisse der Überarbeitung wurden im Rahmen von zwei Progress Reports, einem zum Amount A[611] und einem zu den Fragen der „Administration and Tax Certainty“[612] veröffentlicht. Nachfolgend sollen die von Seiten der OECD unterbreiteten Lösungsvorschläge im Public Consultation Document 2019 und dem überarbeiteten Pillar I Blueprint 2020 in der Fassung des Progress Report 2022 dargestellt und anschließend kritisch auf ihre Implikationen auf das bestehende Besteuerungssystem und ihre Umsetzbarkeit hin untersucht werden.

I. Lösungsvorschläge im Public Consultation Document 2019

Auch wenn der aktuelle Lösungsvorschlag zum Pillar I Blueprint nur noch wenig mit den im Rahmen der ersten öffentlichen Stellungnahme dargelegten Lösungsvorschlägen gemein hat, so gilt es dennoch im Rahmen einer Gesamtwürdigung der politischen Ambitionen und anschließender Gesamtbewertung die anfänglichen Überlegungen zumindest überblicksartig zu betrachten. Denn aus diesen ergeben sich unter anderem auch die im politischen Diskurs stehenden Probleme der „fairen und gerechten“ Besteuerung der Geschäftsmodelle innerhalb der reinen Digitalwirtschaft.

608 *OECD(2021)* v. 08.10.2021, Statement on a Two-Pillar Solution to Adress the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Annex. Detailed Implementation Plan.

609 *OECD(2022)* v. 11.07.2022, International tax reform: Multilateral Convention to implement Pillar One on track for delivery by mid-2023; *OECD(2023)* v. 12.07.2023, 138 countries and jurisdictions agree historic milestone to implement global tax deal.

610 *OECD(2022)*, Public Consultation Document – Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations; *OECD(2022)*, Public Consultation Document – Pillar One – Amount A: Draf Model Rules for Domestic Legislation on Scope; *OECD(2022)*, Public Consultation Documet – Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion; *OECD(2022)*, Public Consultation Document – Pillar One – Amount A: Regulated Financial Services Exclusion.

611 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One.

612 *OECD(2022)*, Progress Report on the Administration and Tax Certaintiy Aspects of Pillar One.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a. „user participation"-Ansatz

Der erste Lösungsansatz beschäftigt sich mit dem Beitrag des Nutzers zu der Wertschöpfung der Unternehmen. Ausgangspunkt für die Überlegungen ist, dass der Nutzer durch die Verwendung der vom Unternehmen zur Verfügung gestellten Produkte bzw. Software einen eigenständigen Beitrag erbringt, welcher in erheblichem Umfang zur Wertschöpfung des Unternehmens beiträgt. Nur durch die Beiträge der Nutzer kann das Unternehmen überhaupt existieren und dadurch seine Marktmacht behaupten beziehungsweise stärken.[613] Als typisierende Beispiele sind in diesem Zusammenhang insbesondere Social Media Plattformen, Online-Marktplätze und Online-Suchmaschinen zu nennen,[614] die jeweils im Rahmen ihrer Wertschöpfungskette auf die Daten der Nutzer angewiesen sind. Dieser Vorschlag begründet sich entsprechend auf dem bereits eingangs der Abhandlung als untersuchungswürdig gekennzeichneten (überwiegend) algorithmusbetriebenen, auf Nutzerdaten basierenden Geschäftsmodell.[615]

Zwar werden die entsprechenden Wertschöpfungen grundsätzlich im Rahmen der Gewinnermittlung des Gesamtunternehmens erfasst, jedoch kommt es in diesen Fällen, wie bereits unter Bezug auf die Ergebnisse von *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt*[616] festgestellt, zu einem Auseinanderfallen zwischen dem Ort der Wertschöpfung, hier im Staat des Nutzers, und dem Ort der Besteuerung.[617] Dieses Ergebnis lässt sich durch die vorgenannten Kriterien zur Begründung eines Besteuerungsrechtes und dem international anerkannten Konzept der Zuweisung von Gewinnen weiter verifizieren. Denn konnte für die Wertschöpfung zu Beginn des zwanzigsten Jahrhunderts auf die Schaffenskraft der Fabrikationsstätten abgestellt werden, so erklärt sich aus welchen Gründen eine Gewinnaufteilung anhand der sog. „people function" von im Unternehmen eingesetzten Personal den Wertschöpfungsbeitrag der Nutzer nicht erfassen kann. Denn der Nutzer leistet im zu untersuchenden Geschäftsmodell einen externen Beitrag, dessen Wertschöpfungsbeitrag jedoch intern extrahiert wird. Dem Gedanken

613 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S 9f.

614 *Koukoulioti* in: *Pistone/Weber*, Taxing the Digital Economy, S. 62 f.; *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 9 Tz 19.

615 Vgl. Kaptiel 1 C.

616 *Bauer/Fritz/Schantz/Sixt*(2019), Corporate income tax challenges arising from digitalised busines models.

617 Vgl. Kapitel 1 B.III.2.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

folgend ist es nur konsequent, dass sich zumindest ein gedanklicher Ansatz damit beschäftigt, den Wert, den das Unternehmen durch außerhalb liegende, aber dem Unternehmen direkt zurechenbare, Faktoren erzielt, als neue „people function" über den Nutzerbeitrag zu erfassen. Dieses scheint bereits durch die wörtliche Interpretation nahe zu liegen.

Im Rahmen des Lösungsansatzes der user-participation wird vorgeschlagen, dass die bestehenden Regelungen zur Gewinnabgrenzung beibehalten werden und lediglich der sogenannte „non-routine profit" neu verteilt wird.[618] Für die bestehenden Routinetätigkeiten des international tätigen Unternehmens würden sich entsprechend keine Änderungen ergeben. Lediglich hinsichtlich des darüberhinausgehenden Gewinnanteils, der bisher in der Regel dem Sitz des Unternehmens zugerechnet wird, soll eine Zuweisung zu den jeweiligen Nutzerstaaten unter Begründung eines genau auf bestimmte Geschäftsmodelle zugeschnittenen steuerlichen Nexus erfolgen.[619] Die Aufteilung soll anhand eines „non-routine-" oder „residual-profit-split" vorgenommen werden,[620] wobei die genauen Kriterien der Aufteilung, wie von Seiten der TFDE selbst festgestellt wird, einen wesentlichen Schlüsselpunkt des Vorschlages darstellen würden.[621]

b. „marketing intangibles"-Ansatz

Der zweite Lösungsvorschlag im Rahmen des Public Consultation Documtes 2019 beschäftigt sich weniger mit den externen Faktoren der Wertschöpfung, sondern berücksichtigt die sich aus der Digitalisierung ergebende stärkere Einbeziehung immateriellen Gegenständen in die Wertschöpfung der Unternehmen unter dem Oberbegriff der „marketing intangibles". Der Begriff bedeutet übersetzt die Vermarktung von immateriellen Wirtschaftsgütern und wird unter ausdrücklicher Bezugnahme auf den ebenfalls im Rahmen der OECD Transfer Pricing Guidelines verwendeten Begriff der

618 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 10 Tz. 24ff.

619 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 11 Tz. 21, 25.

620 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, 10 Tz. 24.

621 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 11, Tz. 26.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

„marketing intangibles" definiert.[622] Als wichtige wertbildende Faktoren immaterieller Wirtschaftsgüter von Unternehmen der Digitalwirtschaft werden insbesondere der Kundenstamm und mit diesem zusammenhängende Werte als auch der Name des Unternehmens als Marke selbst deklariert.[623] Während der Wert des Namens beziehungsweise der Marke des Unternehmens zwar indirekt, ebenfalls durch den externen Faktor „Kundenmeinung", selbst geschaffen wird,[624] geht die Anknüpfung an den Kundenstamm beziehungsweise die von den Kunden erhobenen Daten[625] in Richtung des ersten Vorschlages. Allerdings wird nicht direkt an das Verhalten des Nutzers, sondern an den durch ihn geschaffenen Vermögensgegenstand innerhalb des Unternehmens angeknüpft. Freilich gilt es in diesem Zusammenhang darauf aufmerksam zu machen, dass dieser Wert, wie bereits dargestellt wurde,[626] nicht innerhalb der Bilanz des Unternehmens abgebildet und mithin nur schwer erfasst und nachgeprüft werden kann.

Der Lösungsvorschlag zielt auf eine Anpassung der bestehen Gewinnverteilungs- und Nexusregelungen ab.[627] Wie auch im Bereich des ersten Vorschlages müsste dazu zunächst den jeweiligen Marktstaaten ein Besteuerungsrecht für die entsprechend betroffenen immateriellen Gegenstände eingeräumt werden.[628] In einem zweiten Schritt soll sodann eine Modifikation der Gewinnaufteilungsvorschriften, allerdings lediglich im Bereich des „not-routine" oder „residual" Einkommens und in diesem Zusammenhang auch nur dieses, welches durch die Nutzung von immateriellen Wirt-

622 Vgl. hierzu die Ausführungen *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, S. 11 Fußnote 4: *"the term "marketing intangbiles" as used in this paper has the same meaning as set forth in the OECD Transfer Pricing Guidelines"; OECD(2017),* Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, S. 27.

623 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 12 Tz. 31.

624 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 12 Tz. 31.

625 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 12 Tz. 31.

626 Vgl. ausführlich zum Ansatz und der Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände und dem Ansatzverbot des Firmenwertes in Handels- und Steuerbilanz Kapitel 2 C.

627 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 12 Tz. 43.

628 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 12 Tz. 32.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

schaftsgütern erzielt wird, erfolgen.[629] Insoweit gilt es, die Wertschöpfungsbeiträge aus den vorbenannten besonderen immateriellen Gegenständen, für welche neue Regelungen einzuführen wären, von denjenigen aus sonstigen immateriellen Gegenständen, für welche die bestehenden Regelungen aufrechterhalten werden, zu unterscheiden.[630]

Der zweite Lösungsvorschlag der „marketing intangibles" ist daher im Gegensatz zur „user participation" weiter gefächert und führt zu einer entsprechend großflächigen Einsatzmöglichkeit.[631] Da aber auch die unter dem Lösungsvorschlag der „user participation" erfassten Geschäftsmodelle aufgrund deren Nutzung des „Nutzerstammes" und der „Nutzerdaten" einbezogen werden, könnte auch dieser Vorschlag zu einer Lösung des als untersuchungswürdig gekennzeichneten (überwiegend) algorithmusbetriebenen, auf Nutzerdaten basierenden Geschäftsmodells beitragen.

c. „significant economic presence"-Ansatz

Der dritte Vorschlag des Public Consultation Documents 2019 enthält die stärkste und am weitestgehende Veränderung des bestehenden Besteuerungskonzeptes. Über die Einführung einer „significant economic presence" soll das bestehende Betriebsstättenkonzept um eine neue, speziell auf die Digitalwirtschaft zugeschnittene Betriebsstättenart erweitert werden. Ausgangspunkt für diesen Ansatz ist, dass Unternehmen aufgrund der voranschreitenden Digitalisierung in die Wirtschaft eines Landes eindringen können, ohne eine physische Präsenz in dem jeweiligen Staat begründen zu müssen.[632] Demgemäß zielt der Vorschlag nicht ausschließlich auf die sich aus der Digitalisierung neu ergebenden Geschäftsmodelle ab, sondern bezieht sämtliche Geschäftsmodelle ein, die aufgrund des Einsatzes von Informationstechnologie nachhaltige Erlöse aus Staaten erzielen, in denen das Unternehmen keine physische Präsenz unterhält. Da jedoch

629 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 12 Tz. 44.

630 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 15 Tz. 43.

631 Vgl. *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 18 Tz. 60; *Ditz/Pinkernell*, ISR 2019, 377 (380); *Greil*, DStR 2019, 1653 (1654).

632 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 16 Tz 50.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lediglich der erzielte Erlös aus einem anderen Staat nicht ausreichend ist, um einen Besteuerungszugriff zu rechtfertigen,[633] werden weitere Faktoren zur Ausformung des Betriebsstättenbegriffs benötigt. Als solche schlägt das Public Consultation Document 2019 sechs Faktoren vor, die, isoliert oder kumuliert, neben die nachhaltig erzielten Erlöse treten müssen, um einen Besteuerungszugriff ermöglichen zu können. Als solche werden aufgezählt:[634]

- Dateninput einer Nutzerbasis
- Volumen an digitalen Inhalten aus der jeweiligen Wirtschaft
- Abrechnung in lokaler Währung und Akzeptanz nationaler Zahlungsformen
- Instandhaltung/Wartung der Website in nationaler (ausländischer) Sprache
- Verantwortung für den Versand und After-Sales Services
- nachhaltiges Marketing zur Anwerbung von Kunden

Aus diesen Faktoren lassen sich die anvisierten Geschäftsmodelle ableiten. Während die ersten beiden Faktoren auf Geschäftsmodellen der reinen Digitalwirtschaft abzielen und für diese eine „erstmalige" Betriebsstätte statuieren sollen, können über die Faktoren 3 bis 5 digitalisierte klassische Geschäftsmodelle erfasst werden, welche insoweit neben den bereits bestehenden physischen Betriebsstätten weitere digitale Betriebsstätten begründen und hierdurch einer weitergehenden Gewinnaufteilung unterliegen würden. Der letztgenannte Faktor richtet sich weniger an den konkreten Geschäftsmodellen aus und ist insoweit universell einsetzbar.

Begründet ein Unternehmen durch die vorgestellten Faktoren in einem Staat eine „significant economic presence", so entsteht ein steuerlicher Nexus, an welchem sodann die Marktstaaten ihre Besteuerungsrechte anknüpfen können. Der „significant economic presence" soll sodann im Rahmen einer indirekten Einnahmenermittlung anhand der Gewichtung verschiedener Zuordnungskriterien, in welche auch ein Nutzerbeitrag einbezogen

633 Vgl. zur Rechtfertigung des Steuerzugriffs nach völkerrechtlichen Maßstäben Kapitel 3 A; *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 46ff.

634 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 16 Tz 51.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

werden kann,[635] ein Residualgewinn zugerechnet werden.[636] Zur Sicherung der Steuereinnahmen des Marktstaates erscheint insbesondere auch die Einführung einer Quellensteuer als probates Mittel.[637]

2. Lösungsvorschlag des Pillar I Blueprint / Progress Reports

Die vorstehenden Lösungsvorschläge des Public Consultation Document 2019 wurden fortentwickelt und sind nun vollständig im Pillar I Blueprint aufgegangen. Inhaltlich hat sich der Vorschlag von der Fixierung auf bestimmte Geschäftsmodelle entfernt und zielt nun auf sämtliche digitalisierten Geschäftsmodelle ab. Der Pillar I Blueprint enthält drei Komponenten, die zu einer „fairen und gerechten" Besteuerung beitragen sollen, den sogenannten „Amount A", den sogenannten „Amount B" und Regelungen zur steuerlichen Rechtssicherheit.[638] Die „faire und gerechte" Besteuerung soll durch eine Stärkung der Besteuerungsrechte in den Marktstaaten erreicht werden.[639]

a. Amount A des Pillar I Blueprint

Grundbaustein der neuen Regelung unter Pillar I ist der „Amount A", mit welchem, unabhängig von den bestehenden Regelungen, ein steuerlicher Nexus im Marktstaat begründet und diesem Nexus ein entsprechender Teil des Unternehmensgewinnes zugerechnet werden kann.[640] Da die Regelungen unter dem „Amount A" jedoch grundsätzlich sämtliche international agierenden Unternehmen betreffen können, wurde beschlossen, auch

635 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 16 Tz 53.

636 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 16 Tz. 52 f.

637 *OECD(2019),* Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 17 Tz. 55.

638 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 11 Tz 7; *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One; OECD(2022), Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One.

639 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 11 Tz. 6.

640 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 12 Tz. 10.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

unter dem Aspekt der Administrierbarkeit, den Anwendungsbereich der Regelung nur auf Unternehmen ab einer bestimmten Größenordnung anzuwenden, welche zukünftig reduziert werden kann.[641]

Der Prozess zur Ermittlung des „Amount A" wurde von Seiten der OECD im Rahmen des Pillar I Blueprint zunächst in zehn Schritte unterteilt,[642] welche sich grob in die Überprüfung des Anwendungsbereichs (Schritte 1 und 2), die Ermittlung der zu verteilenden Besteuerungsgrundlage (Schritte 3 bis 5), die Überprüfung des Nexus (Schritt 6) und die anschließende Gewinnverteilung (Schritt 7 und 8) mitsamt Regelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (Schritt 9 und 10) unterteilen ließen. Die maßgeblichen Regelungen stellten jeweils ausschließlich auf die Erfüllung speziell genannter Schwellenwerte ab.[643]

Im weiteren Verlauf der Entwicklung des Lösungsvorschlages wurde von diesen zehn Schritten teilweise abgewichen. Nach den Regelungen des Progress Reports gilt es zunächst anhand von Schwellenwerten zu überprüfen, ob der Anwendungsbereich eröffnet ist und der spezielle Marktstaaten Nexus besteht.[644] Bezüglich des Marktstaaten Nexus bestehen explizite Sonderregelungen zur Zuweisung von durch das Unternehmen erzielten Einnahmen.[645] Anschließend wird anhand einer mathematischen Formel der unter Amount A steuerpflichtige Gewinn ermittelt und dem jeweiligen Marktstaat zugewiesen.[646] Zum Schluss gilt es eine, aufgrund der die nationalen Regelungen überlagernden Wirkung des Amount A, ausgelöste Doppelbesteuerung zu vermeiden.[647] Die dargelegten Regelungen zum Amount A, werden zudem um 10 Schedulen ergänzt, die jeweils detailierte Anwendungsregelungen zu den einzelnen Schritten der Ermittlung des Amount A

641 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 12 Tz. 10.

642 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 16, Figure 1.2 und detaillierter *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 206ff, Annex A. Detailed Process Map of Amount A.

643 Vgl. *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (689); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (75).

644 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 8, "scope rules" & "special purpose nexus".

645 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 8, "revenue sourcing rules".

646 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 8, „ tax base rules" & „profit allocation rules".

647 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 9, „elimination of double taxation rules".

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

enthalten. Geplant ist zudem, dass die über eine Multilaterale Convention beschlossenen Regelungen um einen Musterkommentar ergänzt werden.[648]

aa. Begründung des Nexus

Für die vorliegend, sich aus der ursprünglichen Problemstellung ergebenden, zu beantwortende Frage nach der Besteuerung von (überwiegend) algorithmusbetriebenen, auf Nutzerdaten basierenden Geschäftsmodellen und der in diesen Geschäftsmodellen festgestellten Diskrepanz zwischen dem Ort der Wertschöpfung und dem Ort der Besteuerung können die genauen Gewinnverteilungsregelungen des „Amount A" ebenso wie die Schwellenwertregelung zunächst ausgeblendet werden. Denn primär gilt es sich mit der Begründung des steuerlichen Anknüpfungspunkts (Nexus) im jeweiligen Marktstaat, als dem Ort der Wertschöpfung, zu beschäftigen. Denn der neue Nexus unter dem Amount A von Pillar I richtet sich, neben der vorliegend subsidiär zu beantwortenden Frage nach dem Überschreiten einer Umsatzschwelle, nach der Art der Tätigkeit.[649]

So sah der Pillar I Blueprint zunächst die Begründung des Nexus im Marktstaat nur in Bezug auf sog. „In-scope activities"[650] vor, welche die maßgebliche Bezugsgröße für die weiteren Bestimmungen, insbesondere auch die Frage nach der Anwendbarkeit der Regelung des „Amount A" im Allgemeinen darstellten.[651]

Als maßgeblich erfasste Tätigkeiten eines Geschäftsmodells bezeichnete der Pillar I Blueprint zum einen „automatisierte digitale Dienstleistungen" („automated digital services") und zum anderen „kundenorientierte Geschäfte" („consumer-facing business"). Als automatisierte digitale Dienstleistung wurde in diesem Kontext eine Dienstleistung definiert, die automatisiert, sprich nach Einrichtung nur eine minimale menschliche Beteiligung auf Seiten des Dienstleistungserbringers erfordernd, und digital, also über

648 v*an der Ham*, IStR 2022, 746 (748).

649 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 64 Tz. 192.

650 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 11 Tz. 8, S. 19 "2.1.1. In-scope activities"; *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13f. Title 3, Article 4: Revenue Sourcing rules.

651 *Altenburg*, FR 2021, 15.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

das Internet oder ein elektronisches Netzwerk, erbracht wird.[652] Zur Absicherung der Definition wurde eine Negativ- und Positivliste angeführt, welche konstituierend wirken sollte.[653] Die Positivliste enthielt insbesondere Social Media Plattformen, Online Suchmaschinen, den Handel mit Nutzerdaten und Online Intermediationsplattformen.[654] Das zu untersuchende Geschäftsmodell konnte dementsprechend unstreitig unter die Definition der automatisierten digitalen Dienstleistung subsumiert werden, da insbesondere das prototypische Geschäftsmodell der Social-Media-Plattform explizit in der Positivliste genannt worden war und insoweit dem Anwendungsbereich unterlag.

Im Rahmen der Änderungen hin zum Progress Report 2022 wurde von der expliziten Benennung von dem Regelungsbereich unterfallenden Tätigkeiten abgesehen. Die Aufzählung von „In-scope activities" wurde durch spezielle Einnahmenzuordnungsregelungen zu Marktstaaten in Bezug auf die konkret ausgeübten Tätigkeiten abgelöst.[655] Einnahmen aus der Erbringung von Leistungen, insbesondere im Bereich der Werbung, der Erbringung von Online-Vermittlungsdiensten und sonstigen Leistungen werden dem Ort zugewiesen, wo die Leistung tatsächlich bezogen wird.[656] Insoweit erfolgt auch für das zu untersuchende Geschäftsmodell mangels anderweitiger Zuordnung die Verlagerung der Einnahmen in den Marktstaat.

Die Verlagerung der Einnahmen aus dem Untersuchungsmodell in den jeweiligen Marktstaat erfolgt dabei nur dann, wenn die konkrete Umsatzschwelle im Marktstaat überschritten wird. Der Pillar I Blueprint enthielt zur genauen Höhe der Umsatzschwelle noch keine Angaben,[657] jedoch stand zu vermuten, dass eine Grenze ungefähr bei einer Millionen Euro gesetzt werden könnte.[658] Im Rahmen des Progress Reports 2022 wurde

652 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 20 Tz. 26.
653 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 19 Tz. 25.
654 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 24 Tz. 44.
655 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13f. Title 3, Article 4: Revenue sourcing rules.
656 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S 14, Title 3, Article 4, para. 8.
657 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 64 Tz. 192ff.
658 Vgl. *Becker/van der Ham*, DB 2019, 2540 (2542); *Ditz/Pinkernell*, IStR 2020, 417 (419).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

diese Grenze bei einer Millionen Euro im Rahmen des Special Nexus Test festgesetzt,[659] wobei für Länder mit einem Bruttoinlandsprodukt von unter 40 Milliarden Euro die Umsatzschwelle auf 250 Tausend Euro herabgesetzt wird.[660]

bb. Eröffnung des Anwendungsbereichs

Wie bereits einleitend aufgezählt, erfolgte die Ermittlung des Amount A im Rahmen des Pillar I Blueprint zunächst noch in zehn Schritten, wobei die vorstehend dargestellte Ermittlung des Nexus als sechster Schritt vorgesehen war. Im Rahmen der Änderungen durch den Progress Report 2022 wurden die Zuordnung der Einnahmen in die Marktstaaten und die nachfolgende Überprüfung der betragsmäßigen Grenze zur Begründung des Nexus vorverlagert und erfolgt im Anschluss an die Prüfung der Eröffnung des Anwendungsbereichs.

Geblieben ist die einleitend festzustellende schwellenbasierte Überprüfung der Eröffnung des Anwendungsbereichs der Verteilung des Besteuerungsaufkommens unter dem Amount A. Zu prüfen ist, ob das jeweilige Unternehmen unter die international anwendbare Regelung fällt. Hintergrund dieser einleitenden Schwellenprüfung ist, dass die mit der Ermittlung des Amount A verbundenen Verwaltungsaufwendungen, nach Auffassung der OECD, erst ab einem bestimmten Gesamtunternehmensumsatz gerechtfertigt werden können.[661] Dieses soll entsprechend auch dann gelten, wenn der Anteil an ausländischen Umsätzen des Unternehmens nur einen geringen Anteil des Gesamtumsatzes ausmacht.[662]

Im Rahmen des Pillar I Blueprints wurde die Eröffnung des Anwendungsbereiches zunächst über eine Gesamtumsatzgrenze überprüft, bevor in einem zweiten Schritt durch einen sog. „de minimis in-scope revenue test" eine Eingrenzung des Anwendungsbereiches auf Unternehmen mit Bezug zur Digitalwirtschaft hergestellt werden sollte. Als Gesamtumsatzgrenze wurde von der OECD im Rahmen des Pillar I Blueprints, in Anlehnung an

659 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13, Title 3, Article 3.
660 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13, Title 3, Article 3 para. 2.
661 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 58 Tz. 171.
662 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S.58 Tz. 172f.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Umsatzgrenze im Country-by-Country Reporting, noch ein Schwellenwert von 750 Millionen Euro favorisiert,[663] wobei auch höhere Wert von bis zu 10 Milliarden Euro überlegt wurden.[664] Zur Abmilderung der Auswirkungen auf die Finanzverwaltung und Wirtschaft wurde dafür plädiert, den Schwellenwert zur Einführung eher höher, z.B. zwischen eins und fünf Milliarden Euro, anzusetzen.[665]

Im Rahmen des zweiten Schrittes zur Überprüfung der Eröffnung des Anwendungsbereichs des „de minimis in-scope revenue test" sollte wiederum eine zweistufige Prüfung eingeführt werden.[666] Auf der ersten Stufe galt es den ausländischen Gesamtumsatz aus den „in-scope" Aktivitäten, „automatisierte digitale Dienstleistungen" und „kundenorientierte Geschäfte", zu bestimmen und an einer absoluten Grenze zu messen.[667] Als potenzielle Grenze wurde im Pillar I Blueprint beispielhafte eine Grenze von 250 Millionen Euro benannt.[668] Die zweite Stufe sah sodann eine Überprüfung dieser Umsätze dahingehend vor, inwieweit diese auf tatsächlichen Aktivitäten in ausländischen Marktstaaten basieren.[669]

Im Rahmen der Fortentwicklung des Amount A wurde von dem vorgenannten „de minimis in-scope revenue test" abgesehen. Die Eröffnung des Anwendungsbereiches ist dennoch weiterhin an zwei Kriterien, zum einen dem Überschreiten einer Gesamtumsatzgrenze („revenue test") und zum anderen dem Überschreiten einer gewissen Gesamtprofitabilität des Unternehmens („profitability test") zu messen.[670] Im Rahmen des „revenue test" hat sich im Gegensatz zu den diskutierten Schwellenwerten im Zuge des Pillar I Blueprint ein noch höherer Wert von 20 Milliarden

663 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 58 Tz. 175

664 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 59 Tz. 181.

665 *Altenburg*, FR 2021, 15 (16); *Thörmer*, BB 2021, 599 (600).

666 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 59 Tz. 182.

667 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 60 Tz. 184.

668 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 59 Tz. 182; *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (922); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (75).

669 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 60 Tz. 184.

670 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 10f., Title 1, Article 1, para. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Euro Gesamtumsatz des Unternehmens durchgesetzt.[671] Dabei erfolgt jeweils eine Betrachtung des gesamten Konzerns und nicht der einzelnen Konzerngesellschaften, sofern die Konzerngesellschaften im Rahmen des konsolidierten Konzernabschlusses zu berücksichtigen sind.[672] Hinsichtlich des „profitability test" wird das Überschreiten einer Gewinnspanne von 10 % vor Steuern in der jeweilig zu betrachtenden Periode und in den zwei vorherigen oder aber in zwei von vier vorherigen Perioden, wenn die Gewinnspanne vor Steuern in dem Fünf-Periodenzeitraum im Durchschnitt über 10 % lag, gefordert.[673] Ausgenommen vom Anwendungsbereich werden Unternehmen der Rohstoffindustrie und regulierte Finanzinstitute, sofern sie die jeweiligen Revenue- & Profitability Test in Bezug auf tätigkeitsfremde Erträge bestehen.[674] Hervorzuheben ist, dass der „profitability test" sofern er im Gesamtkonzern fehlschlägt, auch auf einzelne Teilbereiche, den sog. „disclosed segments"[675] Anwendung finden kann, wenn diese Teilbereiche selbst wiederum einen Gesamtumsatz von 20 Milliarden Euro erzielen. Erfüllt der Teilbereich den „profitability test" so wird der Gewinn hieraus, dem Amount A unterworfen.[676]

cc. Nexus

Wurden die Schwellenwerte für die Eröffnung des Anwendungsbereichs der Regelung überschritten, so gilt es sowohl unter dem Pillar I Blueprint als auch unter dem Progress Report 2022 in den weiteren Schritten die entsprechende Bemessungsgrundlage für den auf die Marktstaaten nach der neuen Nexus-Regelung zu verteilenden „Amount A" zu bestimmen.

Im Rahmen des Pillar I Blueprints wurde das Vorliegen eines Nexus ausschließlich in Abhängigkeit von erzielten Einnahmen aus den erfassten

671 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 10, Titel 1 Art. 1 para. 2 lit. a).

672 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 27, Title 7 para. 4 lit. a).

673 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 10f., Title 1 Art. 1 para. 2 lit. b).

674 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 11, Title 1 Art. 1 para. 3, 4.

675 Zur Definition: *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 26, Title 27 para. 27.

676 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 11f., Title 1 Art. 1 para. 6.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Geschäftsmodellen über Schwellenwerte bestimmt,[677] wobei der Schwellenwert selbst je Geschäftsmodell variieren konnte und noch nicht abschließend der Höhe nach bestimmt war.[678]

Von dieser getrennten Betrachtung wurde im Rahmen des Progress Report 2022 Abstand genommen. Der Nexus wird begründet, wenn die Einnahmen des Unternehmens, entsprechend der für den Amount A maßgebenden Zuordnungsregelungen,[679] in dem jeweiligen Marktstaaten eine Millionen Euro übersteigen.[680] Unterschreitet das Bruttoinlandsprodukt des Marktstaates 40 Milliarden Euro, so sinkt die Einnahmengrenze zur Begründung eines Nexus auf 250 Tausend Euro ab.[681]

dd. Berechnung des Amount A unter dem Pillar I Blueprint

Als Ausgangslage für die Berechnung des Amount A unter dem Pillar I Blueprint sollte der konsolidierte Unternehmensgewinn vor Steuern, ermittelt nach einer standardisierten Gewinnermittlung, etwa nach IFRS oder US-GAAP, dienen.[682] Je nach Größe des Unternehmens war der ermittelte Unternehmensgewinn unter dem Pillar I Blueprint auf die drei Bereiche „automatisierte digitale Dienstleistungen", „kundenorientiertes Geschäft" und „nicht dem Anwendungsbereich unterliegend" aufzuteilen.[683] Gleichzeitig enthielt der Pillar I Blueprint eine Ausnahmevorschrift, welche entweder zwingend oder als „Safe Harbour-Regelung" optional, kleinere Unternehmen von der Pflicht zur Segmentierung des Gewinns entbinden würde.[684] Der maßgebliche Schwellenwert wurde nicht genau benannt,

677 *OECD(2020)*, Tax Challgenes Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 64, Tz. 192.
678 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 64, Tz. 190, 192.
679 Vgl. *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13ff., Title 3 Article 4; zu den einzelnen Zuordnungskriterien *Esakova*, IStR 2022, 318 (320).
680 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13, Title 3 Article 3 para. 1.
681 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13, Title 3 Article 3 para. 2.
682 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 98 Tz. 407; *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (75).
683 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 99 Tz. 413.
684 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 99 Tz. 413.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

jedoch beginnend ab einer Milliarden Euro betitelt.[685] Im Rahmen der Berechnung, unabhängig davon, ob diese segmentiert vorgenommen werden musste, sollten die Unternehmen unter einem sog. „earn-out-mechanism" auch Verlustvorträge berücksichtigen können.[686]

Die anschließende Ermittlung des „Amount A" erfolgte im Rahmen des Pillar I Blueprint in einem dreistufigen Verfahren. Es galt zunächst, den Gewinn in einen Routinegewinn und Übergewinn aufzuteilen.[687] Hierzu war das Verhältnis zwischen dem Gewinn vor Steuern zum Umsatz zu ermitteln und anschließend mit der vorgegebenen Profitabilitätsschwelle zu vergleichen. Die Profitabilitätsschwelle wurde durch den Pillar I Blueprint noch nicht vorgegeben, sollte jedoch zwischen 8% und 25% liegen,[688] wobei unterschiedliche Schwellenwerte je nach Unternehmens- beziehungsweise Geschäftsmodell angedacht waren.[689] Der die Profitabilitätsschwelle übersteigende Prozentsatz des Gewinns wurde sodann als sogenannter Übergewinn erneut anhand eines vorgegebenen Prozentsatz in einen auf die Marktstaaten aufzuteilenden Gewinn, dem eigentlichen Amount A, und einem auf anderen Faktoren beruhenden sonstigen Residualgewinn aufgesplittet.[690] Schlussendlich wurde der so ermittelte Amount A entsprechend der Sourcing Rules auf die jeweiligen Marktstaaten mit entsprechendem Nexus aufgeteilt.[691] Die im Rahmen des Pillar I Blueprint dargelegten Sourcing Rules[692] enthielten für die in der Aktivliste aufgezählten Geschäftsmodelle der „automatisierten digitalen Dienstleistungen" verbindliche und hierarchisch gegliederte Indikatoren, welche strikt zu befolgen gewesen wären.[693] So fanden im Untersuchungsmodell, typisiert als Social Media

685 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 99 Tz. 413, S. 107 Tz. 452.
686 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 100 Tz. 415.
687 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 120 Tz. 496, S. 122 Tz. 507ff.
688 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 123, Tabelle 6.1.
689 *Altenburg*, FR 2012, 15 (16); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (76).
690 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 124 Tz. 511ff.
691 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 125 Rn. 514ff.
692 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 70ff.
693 *Altenburg*, FR 2012, 15 (16); *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (923).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Plattform betrachtet, die Regelungen über „revenue from online advertising services", „revenue from sale or other alienation of user data" und „revenue from digital content services" Anwendung,[694] welche allesamt maßgebliche auf den „Echtzeit-Standort des Nutzers" abstellten.[695] Insoweit bestand hier Kongruenz mit der im Rahmen der Aufstellung des Untersuchungsmodells dargelegten Hypothese der „fairen und gerechten Besteuerung" des Nutzerbeitrages an dessen jeweiligen Aufenthaltsort.

ee. Berechnung des Amount A unter dem Progress Report 2022

Der Berechnungsmodus des Amount A unter dem Progress Report 2022 enthält die stärkste Abweichung von der ursprünglichen Regelung im Rahmen des Pillar I Blueprint.

Als Ausgangsgröße gilt weiterhin der Bilanzgewinn des Unternehmens, ermittelt nach einer anerkannten standarisierten Gewinnermittlungsmethode,[696] welcher um an die Anteilseigener ausgezahlte Dividenden, Änderungen der Anteilswerte, illegale Zahlungen (inkl. Bestechungs- und Schmiergeld) sowie Strafzahlungen ab einer Höhe von 50.000 € korrigiert werden muss.[697] Zudem sind zugerechnete Gewinn anderer nicht verwandter Gesellschaften, die insbesondere bei einer (un)mittelbaren Beteiligung von unter 5 Prozent vorliegen,[698] aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.[699] Daneben enthält der Progress Report 2022 noch zwei besondere Anpassungsregelungen für Wertberichtigungen von Vermögensgegenständen[700] und zusätzlich eingeworbenem Eigenkapital.[701] Kumulierte Verluste

694 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 72 Tz. 239.

695 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 72 Tz,. 238, 73 Tz. 240ff., S. 78 Tz. 267ff.

696 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 15, Tile 4 Article 5 para 1.

697 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 15, Title 4 Article 5 para. 2, lit. a-d), S. 24, Title 7 para. 18-20.

698 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 22, Title 7 para. 3 lit. b).

699 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 16, Title 4 Article 5 para. 2, lit. f), S. 22, *Title* 7 para. 3.

700 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 16, Title 4 Article 5 para. 2 lit. g) i.V.m. Schedule F

701 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 16, Title 4 Article 5 para. 2, lit h i.V.m. Schedule G.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

aus den letzten zehn Kalenderjahren vor dem zu betrachtenden Zeitraum (frühstens jedoch drei Kalenderjahre ab einem noch zu bestimmenden Zeitpunkt) können berücksichtigt werden.[702]

Dieser so ermittelte auf die einzelnen Marktstaaten zu verteilenden Gewinn wird unter Berücksichtigung einer Profitabilitätsschwelle von 10 Prozent zu 25 Prozent auf die Marktstaaten verteilt. Die Ermittlung richtet sich nach der folgenden mathematischen Formel:[703]

(Zu verteilender Gewinn – Gesamteinnahmen x 10 %) x 25 % x Quotient aus Einnahmen des Marktstaates / Gesamteinnahmen

Weiterhin sieht der Progress Report 2022 eine Safe-Harbour-Regelung, in Form eines mathematisch berechneten Abzuges von dem zuvor ermittelten Amount A, vor.[704] Die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung steht unter der Voraussetzung, dass das Unternehmen mit seinem im Marktstaat erzielten gesondert bereinigten Gewinnen unter einem noch zu bestimmenden Schwellenwert bleibt (*de minimis absolute threshold test*).[705] Zur Ermittlung des bereinigten Gewinns unter der Anwendung der Safe-Harbour-Regelung werden zusätzlich zu den für die Berechnung des Amount A maßgebende Korrekturen und dem so ermittelten Gewinn insbesondere Kapitalerträge jeglicher Art und hybride Gewinne herausgerechnet.[706]

b. Amount B des Pillar I Blueprint

Wo die Regelungen zum Amount A des Pillar I Blueprint durchaus komplex ausgestaltet sind, verfolgt die zusätzliche Regelung des Amount B lediglich eine Änderung der Gewinnverteilungsregelungen von Routinevergütungen für Marketing- und Vertriebstätigkeiten. Inwieweit dabei jedoch eine enge oder weite Regelung gefunden werden soll beziehungsweise, ob mit dieser

702 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 16, Title 4 Article 5 para. 3, S. 26, Title 7 para. 29.
703 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 16f., Title 4 Article 5 para. 2.
704 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 17, Title 4 Article 6 para. 3ff.
705 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 17, Title 4 Article 6 para. 4
706 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 85, Schedule I Section 2.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Art von Neuverteilung überhaupt ein nennenswertes Mehrergebnis erzielt werden kann, ist zwischen den am Inclusive Framework mitwirkenden Staaten noch nicht abschließend geklärt.[707] So enthält der Pillar I Blueprint ebenfalls noch keine genaue Definition oder einen Katalog der dem Anwendungsbereich unterliegenden Tätigkeiten, auch wenn diese wohl nach einen Positiv- und Negativkatalog eingegrenzt werden sollen.[708] Diese lassen sich jedoch dahingehend charakterisieren, dass Routinefunktionen ohne Übernahme eines nennenswerten Risikos und ohne Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern erbracht werden.[709] Genaueres wird man im Rahmen der für Ende des Jahres 2022 angekündigten Entwicklungen der TFDE zum Amount B erfahren können.[710]

Fest steht jedoch, dass eine Regelung zur eigenständigen Begründung eines steuerlichen Anknüpfungspunktes, wie im Rahmen des Amount A vorgesehen, im Rahmen des Amount B gerade nicht enthalten sein wird.[711] Vielmehr soll der Amount B in das bestehende Verrechnungspreissystem eingebaut werden und hier die Überprüfung der Verrechnungspreise auf Seite der Finanzverwaltungen vereinfachen und gleichzeitig den Verwaltungsaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen reduzieren.[712] Insoweit wird weiterhin ein tradierter physischer Anknüpfungspunkt im Marktstaat benötigt, zu welchem die entsprechenden Marketing- und Vertriebstätigkeiten entsprechend dem Authorized-OECD-Approach und der Sonderregelung des Pillar I Blueprint zugerechnet werden können. Dementsprechend findet die Regelung des Amount B, unabhängig von der Frage, ob im Rahmen des Untersuchungsmodells entsprechend zu qualifizierende Marketing- und Vertriebstätigkeiten ausgeübt werden, für diese keine Anwendung, da gerade keine physische Präsenz im Marktstaat unterhalten wird.

707 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 156 Tz. 654f.

708 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 156 Tz. 658.

709 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (690); *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S.156 Tz. 658.

710 *OECD(2022)* v. 01.07.2022, Cover Note by the Inclusvie Framework to the Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 1 a.E.

711 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (690).

712 *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (924); *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 155 Tz. 650.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

III. Rechtliche Einordnung

Als Ausgangsüberlegung ist sich, bevor sich mit den einzelnen Reformvorschlägen beschäftigt werden kann, zunächst die bereits am Anfang des Kapitels aufgeworfene Frage nach der völkerrechtlichen Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs, hier konkret in Bezug auf den Besteuerungszugriff des Marktstaates, zu stellen. Da die Geschäftsmodelle lediglich eine Auswirkung auf das Wirtschaftsgebiet des Marktstaates haben, jedoch selbst nicht in den Marktstaat physisch vordringen, ist völkerrechtlich zur Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs über das Wirkungsprinzip ein gesteigerter Inlandsbezug in Form eines direkten, vorhersehbaren und spürbaren Inlandsbezugs zu fordern.[713] Notwendig ist demnach, dass die Aktivitäten der von den Lösungsvorschlägen erfassten Geschäftsmodellen eine tatsächliche wirtschaftliche Zugehörigkeit zum jeweiligen Marktstaat aufweisen.[714] Diese bestimmt sich aufbauend auf der Äquivalenztheorie über die Inanspruchnahme der Infrastruktur und wirtschaftliche Ordnung zur Erbringung der Leistung im Marktstaat.[715]

Betrachtet man die durch die Lösungsvorschläge fokussierten Geschäftsmodelle und insbesondere auch das für die vorliegende Untersuchung als relevant determinierte Geschäftsmodell[716] lässt sich zunächst feststellen, dass die Geschäftsmodelle zwar eine direkte und vorhersehbare Aktivität in den jeweiligen Marktstaaten begründen, ein spürbarer Inlandsbezug jedoch allein aus der Inanspruchnahme der digitalen Infrastruktur nicht begründet wird.[717] Allerdings lässt sich der spürbare Inlandsbezug grundsätzlich und insbesondere im zu untersuchenden Geschäftsmodell unter Berücksichtigung des Nutzenprinzips[718] über den im Marktstaat ansässigen Nutzer begründen. Denn über den im Marktstaat ansässigen Nutzer als Adressat der Leistung und dessen Bereitstellung der zur wertschöpfenden Aktivität des Unternehmens notwendigen Daten kann der territoriale Anknüpfungspunkt des Besteuerungsrechtes, über die Nutzung, den Verkauf

713 *v.Arnauld*, Völkerrecht, § 4 Rn. 348; *Herdegen*, Völkerrecht, § 26 Rn. 8.
714 *v.Arnauld*, Völkerrecht, § 4 Rn. 348; *Herdegen*, Völkerrecht, § 26 Rn. 5; *Lampert* in: *Mössner* u.a., Internationales Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 2.3.
715 *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2776); *Lampert* in: *Mössner* u.a., Internationales Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 2.3; *Vogel*, Der Staat, 1986, 481 (516).
716 Vgl. zur Darstellung des Untersuchungsmodells Kapitel 1.C.
717 *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (925).
718 Vgl. *Lang*, StuW 2011, 144 (146f.)

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

oder Konsum von Dienstleistungen im Marktstaat gerechtfertigt werden.[719] Selbst wenn man im Untersuchungsmodell die Datengestellung des Nutzers nicht als eigenen Wertschöpfungsbeitrag des Unternehmens qualifiziert,[720] sondern diese vielmehr als Eingangsleistung im Rahmen der Wertschöpfungsrechnung berücksichtigt, stellt zumindest deren Monetarisierung und der damit im Zusammenhang stehende Konsum der einem Dritten ermöglichten Werbeleistung durch den Nutzer im Marktstaat einen ausreichenden Anknüpfungspunkt dar.[721] Folglich ließe sich ein Besteuerungszugriff der Marktstaaten auf die von den Lösungsansätzen anvisierten Geschäftsmodelle völkerrechtlich rechtfertigen.

1. „user participation"-Ansatz

Auch wenn der „user participation"-Ansatz im Kern als genau auf das Untersuchungsmodell zugeschnitten erscheint, ergeben sich bei genauerer Betrachtung in dessen Ausgestaltung doch verschiedene Problemfelder. So ergibt sich bereits aus dessen genauen Modellierung zur Erfassung des Untersuchungsmodelles ein erstes Problem. Denn der Lösungsvorschlag ist nur auf gewisse Unternehmensarten beschränkt und dementsprechend nicht allgemein anwendbar. Insbesondere die USA und China, beides Staaten, in denen die erfassten Unternehmen typischerweise ihren Hauptsitz unterhalten, sehen in dieser Option daher eine ungerechtfertigte Besteuerung.[722] Aber auch aus nationaler Sicht, ergeben sich Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit einer solchen „kleinen" Lösung. Zwar steht es dem steuerlichen Gesetzgeber im Rahmen der Grenze offensichtlicher Willkür[723] grundsätzlich frei, Steuerobjekte zu definieren und Änderungen innerhalb der im Rahmen der Kompetenzverteilung enumerierten Steuerarten vorzunehmen. Jedoch erfolgt dann eine Ungleichbehandlung, wenn

719 *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (925); *Ditz/Pinkernell*, ISR 2019, 377 (381f.); *Lampert* in: *Mössner* u.a., Steuerrecht internationaler Unternehmen, Kapitel 2 Rn. 2.4; *Kokott*, IStR 2019, 123 (126).

720 *Becker/Englisch*, Intertax 2019, 161 (168, 171); *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (14); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (255); *Schön*, BIT 2018, 278 (288).

721 *Becker/Englisch*, Intertax 2019, 161 (171); *Kokott*, IStR. 2019, 123 (126).

722 Vgl. *Kirchhof*, BB 2020, 2775; bereits zum Vorschlag der Digital Services Tax *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (256); *Zöller*, BB 2018, 2903.

723 BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350-378, Rn. 41ff.; BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14, BVerfGE 152, 274-313, Rn. 100ff. m.w.N.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lediglich Unternehmen ab einer bestimmten umsatzbasierten Größenordnung typisiert dem neuen Steuerregime unterworfen werden, wobei in Bezug auf den erzielten Umsatz kleinere Unternehmen, welche allerdings aufgrund einer höheren Gewinnmarge den gleichen Gewinn aus dem Geschäftsmodell erwirtschaftet haben, aus dem Anwendungsbereich ausgeschlossen werden.[724] Inwieweit hier eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden kann oder aber ob eine wesentliche Nutzerbeteiligung erst ab einer bestimmten Umsatzgröße eintritt, ist weder wissenschaftlich belegt noch werden hierfür ausreichend Gründe genannt.[725] Dementsprechend wohnt dem Vorschlag die latente Gefahr eines Verstoß gegen nationales Verfassungsrecht inne, sodass der „user participation"-Ansatz bereits aus diesem Grund nicht ohne weiteres zustimmungswürdig ist.

Darüber hinaus begründet auch die Ermittlungsmethode der Verteilung des auf die jeweilige „user participation" entfallenden Gewinnanteils verfassungsrechtliche Bedenken, als dass diese nur unter Mithilfe des Unternehmens und einer nach einheitlichen Rechtsregeln ermittelten Bemessungsgrundlage erfolgen kann.[726] In diesem Kontext ist daher erneut auf das bereits im Rahmen der Beurteilung des unionsrechtlichen Lösungsvorschlages zur Digital Services Tax angesprochene Problem des effektiven Steuervollzuges[727] hinzuweisen, welcher vorliegend erneut gefährdet erscheint und dementsprechend weitere verfassungsrechtliche Bedenken an dem Lösungsansatz begründet.

Problematisch ist zudem, dass die Anknüpfung an die „user participation" impliziert, dass der Nutzer selbst als Wertschöpfungsfaktor im Rahmen der Unternehmenstätigkeit angesehen wird. Von einer solchen eigenständigen Wertschöpfungstätigkeit kann im Untersuchungsmodell hingegen nicht ausgegangen werden, da der Nutzer selbst nicht als Teil des Unternehmens angesehen werden und dementsprechend auch keinen Wertschöpfungsbeitrag in diesem leisten kann.[728] So kann die Beteiligung des Nutzers lediglich als Eingangsleistung gewertet werden,[729] welche anschließend durch den im Geschäftsmodell eingesetzten Algorithmus verwertet wird. Gerade dieser

724 *Kirchhof,* BB 2020, 2775 (2778); *Weggenmann/Blank/Brunnhübner*, IStR 2019, 769 (776).
725 *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BIT 2020, 14 (16).
726 *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2776).
727 Vgl. Kapitel 3 A.II.3.c.
728 *Becker/Englisch*, Intertax 2019, 161 (168, 171); *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (14); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (255); *Schön*, BIT 2018, 278 (288); *Schön* IStR 2019, 647 (649).
729 *Becker/Englisch*, Intertax 2019, 161 (171); *Kokott*, IStR. 2019, 123 (126).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

algorithmusbasierte Vorgang führt sodann zu der entsprechenden Wertschöpfung im Untersuchungsmodell.[730] Der Nutzerbeitrag als Eingangsleistung ist dementsprechend nicht geeignet, einen steuerlichen Anknüpfungspunkt im Rahmen der direkten Steuern zu begründen, als dass ansonsten in Bezug auf jedes Geschäftsmodell ein Besteuerungszugriffs der Staaten begründet werden müsste, aus welchen die jeweiligen Unternehmen Eingangsleistungen beziehen.[731]

Abschließend lässt sich statuieren, dass der Lösungsansatz zwar genau auf das Untersuchungsmodell zugeschnitten wäre, sich jedoch erhebliche verfassungsrechtliche und steuerverteilungsrechtliche Bedenken ergeben würde, die klar gegen die Einführung dieses Vorschlags gestritten hätten.

2. „marketing intangibles"-Ansatz

Im Gegensatz zum „user-participation"-Ansatz beschränkt sich der Lösungsansatz im Rahmen der „marketing intangbiles" nicht nur auf die reine Digitalwirtschaft. Vielmehr umfasst dieser im Grundsatz sämtliche im Unternehmen eingesetzte Immaterialgüter. Dementsprechend könnten theoretisch auch typische im Rahmen klassischer Geschäftsmodelle eingesetzte Immaterialgüter wie z.B. Vertriebsnetze oder Marken, zu der Begründung eines steuerlichen Nexus im jeweiligen Marktstaat beitragen. Im Endeffekt erfasst der „marketing intangibles"-Ansatz daher nicht nur rein digitale Geschäftsmodelle, sondern jegliche Unternehmen, die im Rahmen ihres Geschäftsmodells mit Kunden interagieren.[732] Aus welchem Grund jedoch gerade im Bereich der Digitalwirtschaft nun ein über das bestehenden Besteuerungsrecht des Marktstaates hinausgehender Besteuerungszugriff begründet werden soll, erschließt sich auch vor dem Hintergrund, dass sich der Wert der Unternehmen der Digitalwirtschaft in den Köpfen der Nutzer in den Marktstaaten bildet, nicht.[733] Zwar ließe sich argumentieren, dass es im Rahmen von klassischen Geschäftsmodellen bisher notwendig war, eine feste Einrichtung an einem bestimmten Ort zu unterhalten, um eine Marke zu etablieren und die Ware dem Kunden zur Verfügung zu stellen. Im Rahmen der Digitalwirtschaft, aber auch im Rahmen der digitalisierten klassi-

730 Vgl. hierzu Kapitel 1 B.III.2 und Kapitel 1 C.
731 *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (14).
732 *Greil*, DStR 2019, 1653 (1654); *Schön*, IStR 2019, 647 (648); *Weggenmann/Blank/Brunnhübner*, IStR 2019, 769 (772).
733 *Kreienbaum*, Der OECD-Ansatz zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, S. 123

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

schen Wirtschaft, kann hingegen der Marktzugang nunmehr auch schlicht über eine digitale Schnittstelle eröffnet werden. So kann durch gezielte Werbung ein neuer Markt erschlossen und ein Kundenstamm aufgebaut werden, ohne dass das Risiko eingegangen werden muss, zunächst eine ortsfeste Einrichtung in dem Markt zu errichten. Daraus folgt zugleich, dass ein Markteindringen auf einem niedrigeren Kostenniveau erfolgen kann, sodass eine Unternehmensexpansion mit einem verminderten unternehmerischen Risiko verbunden ist. Entsprechend lässt sich begründen, dass die mit geringeren Kosten verbundene höhere Wertschöpfung im Marktstaat, mangels Nexus, nun nicht mehr diesem zugerechnet werden kann. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die zur Erschaffung des „marketing intangibles" notwendigen unternehmerischen Aktivitäten und die damit verbundenen Aufwendungen gerade nicht im Marktstaat durchgeführt werden, sondern am Sitz des Unternehmens. Bei gleicher Entwicklung würde auch bei Unterhalten einer Betriebsstätte im Markstaat nach den bestehenden Regelungen keine Zurechnung des „marketing intangibles" über die Grundsätze der Personalfunktion an den Markstaat erfolgen. Dementsprechend erscheint es nicht kongruent, nun bewusst von den tradierten Regelungen abzuweichen und den Ertrag aus der Monetarisierung eines Immaterialgutes nun für den Bereich der Digitalwirtschaft dem Marktstaat zuzurechnen. Insbesondere erscheint es nicht schlüssig, den Kunden als Adressaten eines unternehmerischen Prozesses zur Etablierung der Marke einen maßgeblichen Einfluss auf den Wertschöpfungsprozess einzuräumen und gleichzeitig die unternehmerischen Aktivitäten zur Erschaffung vollständig unberücksichtigt zu lassen.

Ungeachtet dieser Novellierung des Zuordnungsgedankens ergibt sich aus der Wahl des steuerlichen Nexus über die „marketing intangbiles" selbst eine große Herausforderung für die Umsetzbarkeit des Vorschlags. So wäre zwingend eine international einheitliche Definition des Immaterialgüterbegriffs und desjenigen des „marketing intagbiles" bei gleichzeitiger Festlegung von Abgrenzungskriterien einzuführen.[734] Zudem müssten auch die Bewertungsvorschriften für die betroffenen Immaterialgüter zumindest für die Residualgewinnaufteilung unter dem Lösungsansatz international vereinheitlicht werden.[735] Wie genau die Bewertung der „marketing intagbiles" erfolgen soll, lässt sich dem Lösungsansatz nicht entnehmen.

734 *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2776).
735 *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2776).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Betrachtet man die bereits bestehenden Unterschiede in der Bewertung zwischen nationalem Handels- und Steuerrecht[736] und überträgt diese Genese sodann auf die unterschiedlichen internationalen Bewertungssysteme, ergeben sich zwangsläufig gravierende Differenzen.[737] Damit einhergehend erhöht sich zum einen der Verwaltungsaufwand zum anderen aber auch die Rechtsunsicherheit, als bereits die Bestimmung der für die Verteilung des Residualgewinns maßgebenden Größe zu internationalen Divergenzen führen wird.[738] Im Zweifel wird eine rechtssichere Bewertung daher nur im Rahmen eines multinationalen Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren zu erreichen sein, auf wessen Ausgang das Unternehmen, mangels Stellung als Beteiligter,[739] kaum Einwirkungsmöglichkeit hat.[740]

Neben der streitanfälligen Frage nach der einheitlichen Bewertung des Immaterialgutes stellt sich auch die Frage, ob die Art der Gewinnverteilung über die Zurechnung des Residualgewinns zum Staat des eingesetzten „marketing intangibles" vor dem Hintergrund der Regelung kongruent ausgestaltet ist. Denn beim Residualgewinn handelt es sich gerade um eine Restgröße, welche im gesamten Unternehmen anfällt. Denklogisch müsste dem Marktstaat daher grundsätzlich nicht der Restgewinn, sondern ein eigenständiger Gewinn aus dem Einsatz des „marketing intangibles" in dem konkreten Marktstaat zugewiesen werden.[741] Der nach dieser Zuweisung im Unternehmen verbleibende übrige Residualgewinn könnte sodann in einem zweiten Schritt einer erweiterten Verteilung im Gesamtunternehmen unterliegen.

Wie aufgezeigt werden konnte, bestanden ähnlich wie auch in Bezug auf den „user participation"-Ansatz erhebliche Bedenken an der tatsächlichen Umsetzungsfähigkeit des Lösungsvorschlages zur Begründung eines steuerlichen Nexus über die im Marktstaat eingesetzten „marketing intangibles". Zwar wären dem Vorschlag nicht die starken Zweifel in Bezug auf die völkerrechtliche Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs sowie der Vereinbarkeit mit nationalem Verfassungsrecht begegnet, allerdings hätten insbesondere die Herausforderungen einer international einheitlichen Anwendung

736 Vgl. Kapitel 2 C.
737 *Kirchhof*, BB 2020, 2275 (2776).
738 *Marquardt*, IStR 2020, 332 (340).
739 Vgl. *Ismer/Piotrowski* in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 25 Rn. 114, 223.
740 Krit. zur Stellung des Steuerpflichtigen in Verständigungs- und Schiedsverfahren *Jansen/Mammen*, DStR 2020, 465 (470); *Kircher/Pfeiffer/Boch*, IWB 2019, 526 (531); *Rüll*, IStR 2019, 728 (737).
741 *Schön*, IStR 2019, 647 (650).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

und die zu befürchtenden Rechtsunsicherheiten für die Steuerpflichtigen gegen die Umsetzung des „marketing intangibles"-Ansatzes gestritten.

3. „significant economic presence"-Ansatz

Anders als die beiden ersten Vorschläge soll über den Lösungsvorschlag zur „significant economic presence" nicht nur eine Umverteilung des Residualgewinns hin zu den Marktstaaten erfolgen, sondern vielmehr eine eigenständige Definition des Betriebsstättenbegriffs für die Digitalwirtschaft eingeführt werden. Da die Betriebsstätte seit jeher als sachgerechte Institution zur Zuweisung von Gewinnen und Besteuerungsrechten zwischen verschiedenen Staaten angesehen wird,[742] lässt sich die Erweiterung des Betriebsstättentatbestandes als kongruente Reaktion auf die durch die Digitalisierung ausgelöste Anpassung der Weltwirtschaft begreifen. Mit der Unterbreitung des Vorschlages zur Ergänzung des Betriebsstättenbegriffs um eine „Digitalbetriebsstätte" geht zudem die grundsätzliche Möglichkeit eines einheitlichen internationalen Vorgehens einher, als dass es den jeweiligen Jurisdiktionen freisteht, zunächst national eine erweiterte Betriebsstättendefinition einzuführen und anschließend in einem zweiten Schritt die geschlossenen völkerrechtlichen Verträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu überarbeiten. Insoweit ergeben sich innerhalb dieses Lösungsansatzes zunächst keine konzeptionellen Bedenken in Bezug auf die tatsächliche Umsetzung.

Gleichwohl könnten sich, wie auch im Rahmen des unionsrechtlichen Vorschlags zur Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs über die digitale signifikante Präsenz,[743] rechtliche Bedenken an der völkerrechtlichen Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs in Folge der Erweiterung des Betriebsstättentatbestandes um die „significant economic presence" stellen.[744] Da im Rahmen des Lösungsansatzes der OECD, abweichend zum Richtlinienvorschlag der Europäischen Union, nicht ausschließlich auf die Umsatzschwelle abgestellt wird, sondern zusätzliche marktbezogene Voraussetzun-

742 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 2018S. 167f.

743 Vgl. Kapitel 3 A.III.

744 Vgl. zu den Bedenken an der völkerrechtlichen Rechtfertigung Kapitel 3 B.III.2.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gen erfüllt werden müssen, ließe sich eine Rechtfertigung unter dem völkerrechtlichen Aspekt des Wirkungsprinzips über die Inanspruchnahme des staatlichen Leistungspakets[745] grundsätzlich rechtfertigen. Zudem lässt sich bezweifeln, dass ernstliche Bedenken gegen die völkerrechtliche Rechtfertigung von den im OECD Inclusive Framework beteiligten Staaten nach Resolution der beschlossenen Ergebnisse vorgetragen würden.

Jedoch begegnet der Lösungsvorschlag der OECD gleichfalls inhaltlichen Bedenken. Zunächst erscheint die Weite der durch die Definition einbezogenen Geschäftsmodelle und Unternehmen problematisch. Zwar versucht die OECD im Rahmen der neuen Betriebsstättendefinition richtigerweise durch die Kombination des Umsatzschwellenwerts mit den verschiedenen marktbezogenen Faktoren eine hinreichende unternehmerische Aktivität im Markstaat der erfassten Geschäftsmodelle abzubilden. Die Anknüpfung bleibt jedoch zu wage, um eine sichere Rechtslage sowohl für die beteiligten Verwaltungen als auch Unternehmen zu schaffen, sodass weiterhin zu befürchten stünde, durch die bloße Überschreitung einer quantitativen Grenze einen steuerlichen Anknüpfungspunkt im jeweiligen Marktstaat zu begründen.[746]

So stellt sich insbesondere die Frage, inwieweit die Tatbestandsvoraussetzungen tatsächlich auf eine nachhaltige Aktivität im Marktstaat abstellen. Denn bereits im Rahmen des ersten Prüfungsschritts ist nicht eindeutig geregelt, ab wann die Grundvoraussetzung der nachhaltigen Erzielung von Umsätzen als erfüllt angesehen werden kann. Klar ist, dass einmalige Umsätze aus einem Staat, in welchem keine Betriebsstätte besteht, nicht zur Begründung einer Betriebsstätte ausreichend sein können. Allerdings hat die OECD im Rahmen des Lösungsvorschlags offengelassen, wie der Begriff der Nachhaltigkeit im Kontext der erweiterten Betriebsstättendefinition der „significant economic presence" zu definieren ist. So gilt es den Begriff zunächst im Rahmen der Auslegung zu erschließen, um eine Beurteilung der Rechtssicherheit der Definition durchführen zu können. Gerade hieraus ergibt sich bereits ein Konfliktpotential zwischen den einzelnen Staaten, je nachdem wie unter deren nationaler Auslegung der Begriff der Nachhaltigkeit zu verstehen ist.

Aus nationaler Sicht scheint es zunächst schlüssig, auf die Definition der Nachhaltigkeit im Rahmen der Bestimmung von Einkünften aus Gewerbe-

745 Vgl. zu den allgemeinen Grundsätzen der völkerrechtlichen Rechtfertigung eines Besteuerungszugriffs Kapitel 2 B.

746 *Schön*, IStR 2019, 647 (648).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

betrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG abzustellen. Denn die Betriebsstätte soll lediglich dazu dienen, die Einkünfte aus eben dieser Einkunftsart zwischen verschiedenen Staaten aufzuteilen. Mithin liegt es nahe sich für die Auslegung der Erzielung nachhaltiger Umsätze auf diese Definition zu stützen. Die von der Rechtsprechung zu diesem Thema entwickelte Definition stützt sich im Wesentlichen auf die Ausführungen zu § 2 UStG, wo das Merkmal der Nachhaltigkeit explizit angesprochen wird. Dieses schadet für die vorliegende Beurteilung allerdings nicht. Vielmehr unterstützt die Koppelung der Definitionen aus der ertragssteuerlichen mit der aus der umsatzsteuerlichen Sichtweise die Klarheit im Rahmen der Begründung einer Betriebsstätte, wenn bei dieser ebenfalls eine Vermischung beider Teilgebiete erfolgt. Förderlich ist die Verknüpfung zudem dahingehend, dass im Rahmen der Definition des § 15 Abs. 2 EStG die Wiederholungsabsicht eine innere Tatsache darstellt und als solche vom Willen des Unternehmers abhängt.[747] Im Rahmen der Umsatzsteuer wird hingegen nicht auf den Willen des Unternehmers abgestellt, sondern es wird seine Tätigkeit anhand von durch die Rechtsprechung entwickelten und von der Verwaltung übernommenen äußeren Kriterien beurteilt.[748] Demgemäß liegt aus nationaler Sicht eine nachhaltige Erzielung von Umsätzen dann vor, wenn diese über eine gewisse Dauer wiederholende erzielt werden.[749] Die gewisse Dauer kann dabei sowohl einen kurzfristigen Zeitraum von nur ein paar Monaten aber auch einen längerfristigen Zeitraum, in welchem planmäßig immer wieder, wenn auch in größeren zeitlichen Abständen, Umsätze erzielt werden, umfassen.[750]

Überträgt man dieses nationale Verständnis des Begriffs nun auf den Lösungsansatz und die Begriffsdefinition zur „significant economic presence" würde eine nachhaltige Erzielung von Umsätzen dann vorliegen, wenn über einen gewissen Zeitraum mehrmals Umsätze in dem jeweiligen Marktstaat erzielt werden. Kann national im Rahmen der Umsatzsteuer auf verschiedene, jeweils an die Tätigkeit des Unternehmers anknüpfende, von außen objektiv erkennbare Merkmale abgestellt werden, gestaltet sich diese Überprüfung bei digital angebotenen Leistungserbringungen hingegen schwierig. Zwar kann das Unternehmen seine Website den ausländischen

747 *Krumm* in: *Kirchhof*, § 15 EStG Rn. 24; *Desen/Blischke* in: K/S/M, EStG, § 15, Rn. B 29; *Carlé/Th. Carlé/T. Carlé/Bauschatz* in: Korn, EStG, § 15 Abs. 2-4 Rn. 303; *Ismer/Riemer*, FR 2011, 455 (458f.).

748 *Korn* in: *Bunjes*, § 2 UStG Rn. 95; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 2 Rn. 314.

749 vgl. BFH v. 18.01.1995 – Az. XI R 71/93, BStBl. II 1995, 559 m.w.N. zur st. Rspr.

750 *Korn* in: *Bunjes*, § 2 UStG, Rn. 96.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Kunden zugänglich machen und seine Leistung im ausländischen Staat anbieten, die Inanspruchnahme der hierdurch vermittelten Leistung hängt aber jeweils von den Kunden im Zielstaat ab. Wird die angebotene Leistung nur gelegentlich in größeren Zeitabständen oder nur einmalig im Marktstaat nachgefragt, stellt sich die Frage inwieweit hierdurch eine nachhaltige Erzielung von Umsätzen angenommen werden kann. Solche Fragen wurden weder von der nationalen noch internationalen Rechtsprechung bisher beantwortet. Denn im Kern wird bisher immer die Aktivität des Unternehmers im Markt betrachtet. Reicht es nun aber aus, lediglich eine Website in der Sprache des Marktstaates bereitzustellen, ohne dass zwingend weitere Aktivitäten des Unternehmens im Marktstaat zur Leistungserbringung notwendig sind, geht diese Betrachtung fehl. Die bisherigen nationalen Auslegungsregelungen und Kriterien, die in jahrelanger Rechtsprechung zusammengestückelt wurden, können daher nur als Ergänzung herangezogen werden, eignen sich aber selbst nicht dazu, die Definition der „neuen" Betriebsstätte auszukleiden.

Aus diesem Grund erscheint es durchaus sinnvoll, zur Auskleidung des Begriffs der nachhaltigen Erzielung von Umsätzen im Markstaat und der damit verbundenen Begründung eines Steuerzugriffs des Leistungsstaates auf feste umsatzbasierte Grenzen abzustellen. Denn anders als im Rahmen des Schwellenwertes zur Begründung der Steuerpflicht unter der europäischen Digital Services Tax führt der Schwellenwert nicht erst zur generellen Begründung der Steuerpflicht, sondern begründet hier lediglich eine zur bereits im Staat der Ansässigkeit bestehenden Steuerpflicht hinzutretende Steuerpflicht im Staat der Leistungserbringung. Insoweit regelt der Schwellenwert im vorliegenden Fall nur, ab wann ein zusätzlicher Steuerzugriff auf den Unternehmensgewinn erfolgen kann und konsequenterweise der Gewinn zwischen den einzelnen Staaten aufzuteilen ist. Eine effektive Begünstigung von Unternehmen, die unter dem Schwellenwert liegende Umsätze erzielen, aus dem Nichterfordernis der Überwälzung einer zusätzlichen Steuerbelastung auf den Nutzer tritt vorliegend mithin nicht ein, sodass die im Rahmen der rechtlichen Beurteilung des unionalen Lösungsansatzes zur Digital Services Tax vorgebrachten Bedenken[751] vorliegend nicht einschlägig sind.

Mit der Einführung eines Schwellenwertes könnte sichergestellt werden, dass sowohl Verwaltung als auch Unternehmen eine einfache Handhabung

751 Vgl. Kapitel 3 A.II.3.b.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

bei der Bestimmung ausländischer Betriebsstätten der Digitalwirtschaft ermöglicht wird und insgesamt eine höhere Rechtssicherheit geschaffen werden kann. Es gilt allerdings zu beachten, dass keine einheitlichen Grenzen für alle Staaten angezeigt sein dürften. Denn abhängig von der jeweiligen Stärke der Wirtschaft und Kaufkraft der Bevölkerung im Marktstaat können unterschiedlichste Werte bereits das Überschreiten der Schwelle der signifikanten Interaktion im Marktstaat darstellen. Es würde sich daher anbieten, zunächst einen allgemeinen Schwellenwert zu bestimmen, welcher, ähnlich zu den Länderschlüssel für ausländische Unterhaltszahlungen,[752] um eine Ländertabelle mit entsprechendem abweichendem Schlüssel ergänzt werden würde. Gleichsam muss dem Unternehmen die Möglichkeit zur Erbringung eines Gegenbeweises eingeräumt werden, damit nur einmalige Umsätze, die bereits den Schwellenwert überschreiten, nicht zur Begründung des Besteuerungszugriffs führen. Zusätzlich sollte der Schwellenwert als auch die Ausdifferenzierung über den Länderschlüssel in einem gewissen Turnus überprüft werden. Hierbei sollte je nach Länderzone ein Überprüfungsturnus von bis zu drei Jahren in die Betrachtung einbezogen werden.

Aus dem aufgezeigten Reformbedürfnis ergibt sich, dass schon die Grundvoraussetzung für den erweiterten Betriebsstättenbegriff der „significant economic presence" nicht hinreichend klar ausgestaltet wurde, um eine tatsächliche nachhaltige Aktivität im Marktstaat widerspiegeln zu können. Bereits aus diesem Grund bestehen inhaltliche Bedenken an der Umsetzbarkeit, insbesondere in Bezug auf die zu fordernde international einheitliche Anwendung des Lösungsvorschlags.

Diese Bedenken werden um die Dimension der systematischen Folgerichtigkeit und sachgerechten Erfassung von unternehmerischen Aktivitäten unter dem Definitionsbereich erweitert. Denn es ist fraglich, inwieweit der Betriebsstättentatbestand der „significant economic presence" nur die eigentlich anvisierten digitalen Geschäftsmodelle erfasst und nicht darüber hinaus auch zu einer Neuverteilung der Besteuerungsrechte von tradierten und zwischenzeitlich digitalisierten Geschäftsmodellen führt. Als Beispiel hierfür soll ein Unternehmen dienen, welches Waren bisher über einen analogen Vertriebsweg angeboten hat und nunmehr aufgrund der voranschreitenden Digitalisierung einen Vertriebsweg über das Internet eröffnet hat. In beiden Fällen wurden beziehungsweise werden die Waren in der jeweiligen Landessprache angeboten und mit Hilfe eines international agie-

752 BMF v. 11.11.2020, BStBl. I 2020, 1212.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

renden Versanddienstleisters in die jeweiligen Marktstaaten transportiert, ohne dass das Unternehmen selbst auch nur einen tatsächlichen Kontakt mit dem Bestimmungsland der Lieferung hat. Zwar konnte dieser Vorgang bei Inanspruchnahme des analogen Vertriebswegs unter Umständen im Bestimmungsland eine indirekte Verkehrssteuer auslösen, die Erträge aus den Lieferungen wurden hingegen im Rahmen der bestehenden Regelungen zur Gewinnverteilung für Zwecke der direkten Besteuerung dem Stammhaus zugerechnet. Unter der erweiterten Betriebsstättendefinition der „significant economic presence" müsste nunmehr der Ertrag bei einem Vertriebsweg über das Internet dem jeweiligen Marktstaat zugerechnet werden. So zeigt das Beispiel deutlich, dass jedes Unternehmen, welches seinen Internetauftritt und die Bereitschaft zur Lieferung der angebotenen Ware nicht nur der nationalen Bevölkerung des Produktionsstaats, sondern darüber hinaus auch exterritorialen Kunden zur Verfügung stellt, Gefahr läuft, eine potenzielle Betriebsstätte in multiplen Staaten zu begründen. Ob jedoch durch das schlichte Angebot zur Lieferung von Waren eine dem Wortlaut des Vorschlages entsprechende signifikante wirtschaftliche Präsenz im Marktstaat begründet wird, kann bezweifelt werden. So leuchtet nicht ein, worin der besondere Rechtfertigungsgrund für diesen Steuerzugriff und insbesondere auch der Unterschied zwischen den Aktivitäten im Rahmen des analogen und digitalen Angebots gesehen werden kann.

In letzter Konsequenz müsste unter dem Lösungsvorschlag sodann das gesamte international bestehende Verteilungssystem direkter Steuern hin zu einer Verteilung des Steueraufkommens in die jeweiligen Marktstaaten aufgegeben werden. Inwieweit dieses aber gerade vor dem Hintergrund der Inanspruchnahme der staatlichen Leistungen im Produktionsstaat rechtfertigungsfähig ist steht zu bezweifeln. Insofern kann dem Vorschlag zusätzlich zu dessen inhaltlichen Unbestimmtheit entgegengebracht werden, dass er mit der ursprünglichen Zielrichtung, nämlich der „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft, nur noch wenig gemein hat und auf eine generelle Neuverteilung des Besteuerungsrechtes abzielt.

Fraglich ist zudem, ob der Ansatz tatsächlich das im Rahmen der Eingangsuntersuchung herausgearbeitete Untersuchungsmodell[753] erfassen würde. Denn maßgeblich für die Begründung des neuen Besteuerungsrechtes ist die Erwirtschaftung einer bestimmten Umsatzgrenze innerhalb des Marktstaates. Betrachtet man nun die einzelnen Interaktionen im Untersu-

753 Vgl. Kapitel 1 C.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

chungsmodell, so ist zunächst festzustellen, dass ein tatsächlicher in Geld zu bemessender Umsatz von Seiten der Nutzer nicht erbracht wird, sodass nur durch die reine Interaktion des Unternehmens mit dem Nutzer des jeweiligen Marktstaates im Ergebnis der Anwendungsbereich nicht eröffnet sein dürfte.[754] Die Nutzer können daher nur als zweite Begründungskomponente neben den durch die Werbeschaltung erzielten Umsatz zur Begründung des steuerlichen Anknüpfungspunkts treten, sodass im Endeffekt der Anknüpfungspunkt des Dateninputs einer Nutzerbasis aufgrund der fehlenden Entgeltlichkeit ins Leere läuft. Dementsprechend greift der Lösungsansatz nur dann das Untersuchungsmodell auf, wenn die nutzerdatenbasierte Werbeleistung durch einen Werbetreibenden mit Sitz im Markstaat, als digitaler Inhalt aus dem Marktstaat, erfolgt. Solange die Werbeleistung jedoch ebenfalls von außerhalb des Markstaates erbracht werden würde, fehlt es an dem notwendigen marktspezifischen Anknüpfungspunkt der Betriebsstättendefinition der „significant economic presence".

Zusammenfassend lässt sich mithin festhalten, dass der Lösungsansatz der OECD zur Betriebsstättenerweiterung über die „siginificant economic presence" anders als der unionsrechtliche Lösungsansatz zur digitalen signifikanten Präsenz zwar hinsichtlich der Ausdifferenzierung der eigentlichen Definition völkerrechtskonformer ausgestaltet ist, gleichzeitig jedoch den Anfang einer neuen Steuerverteilungsdebatte und die Abkehr vom international bestehenden System der Aufkommensverteilung im Bereich der direkten Steuern darstellt. Insbesondere steht in diesem Zusammenhang zu Bedenken, dass womöglich das Untersuchungsmodell nicht hinreichend erfasst werden könnte und sich die Reformüberlegungen von dem ursprünglichen Ziel der „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft entfernt haben. Insgesamt wäre dieser Lösungsansatz daher über das anvisierte Ziel hinausgeschossen und hätte zu weiteren Herausforderungen in der Besteuerung international tätiger Unternehmen geführt.

4. Pillar I Blueprint / Progress Report

Sowohl der Pillar I Blueprint als auch der darauf folgende Progress Report 2022 sahen und sehen sich einer nicht zu vernachlässigenden Kritik ausgesetzt.

754 *Weggenmann/Blank/Brunnhübner*, IStR 2019, 769 (774).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a. Pillar I Blueprint

Da der Pillar I Blueprint als Fortentwicklung der Lösungsansätze aus dem Public Consultation Document 2019 die verschiedenen Elemente dieses beibehält und zudem seinem eigenen Verständnis nach die Fokussierung von der „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft hin auf die „faire und gerechte" Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft, verbunden mit einer Stärkung des Besteuerungsrechtes der Marktstaaten,[755] verschoben hat, bestehen die im Rahmen der vorstehenden Lösungsansätze angesprochenen Bedenken an der Rechtfertigungsfähigkeit und der praktischen Umsetzbarkeit dieses Bestrebens fort.

Neben diesen grundsätzlichen Bedenken fanden sich zudem verschiedene inhaltliche Probleme in der Ausgestaltung des Pillar I Blueprints wieder. So war zunächst fraglich, ob die zweischrittige Eingrenzung des Anwendungsbereiches, absolute Umsatzgrenze und „De Minimis Test", tatsächlich sinnvoll ist. Denn durch den im Rahmen des zweiten Schritts angesiedelten „De Minimis Test", mit einer Beweisbelastung auf Seiten des Unternehmens, wären sämtliche Unternehmen, welche die Grenze des Konzernumsatzes von 750 Millionen Euro überschritten hätten, gezwungen gewesen, ihre jeweiligen Unternehmensaktivitäten nach den „in-scope-activities" und hier sowohl nach den „automatisierten digitalen Dienstleistungen" als auch den „kundenorientierten Geschäften" zu durchsuchen und die jeweiligen sich aus diesen Aktivitäten ergebenden Umsätze zu extrahieren. Die Überprüfung des Anwendungsbereiches war dementsprechend bereits mit erheblichem administrativen Aufwand verbunden.[756] Zwar hätte durch die Anhebung der Umsatzgrenze auf der ersten Stufe eine einfachere Eingrenzung vorgenommen werden können,[757] jedoch hätte sich das Unternehmen bei Überschreiten der Umsatzgrenze gleichwohl mit der Segmentierung der Geschäftsaktivitäten, nur dann auf einer späteren Stufe, beschäftigen müssen. Der in diesem Kontext anfallende administrative Aufwand wäre jedoch höher gewesen, sodass eine tatsächliche Auflösung des Problems nicht erreicht worden wäre.

Zusätzlich trat ein weiterer, in der Gesamtbetrachtung nicht zu vernachlässigender, Befolgungs- und Verwaltungsaufwand im nachgelagerten

755 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 11 Tz. 6.
756 *Bauer/Keuper*, 2020, 685 (694); *Wünnemann*, FR 2021, 26 (27)
757 Vgl. *Thörmer*, BB 2021, 559 (600).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Schritt der Verteilung des Amount A nach den festgelegten „Sourcing-Rules" auf. So galt es zum einen auf Seiten des Unternehmens die entsprechenden Prozesse für die Verteilung zu ermitteln, zu dokumentieren sowie bei der Überprüfung mitzuwirken, welche zum anderen auf Seiten der Finanzverwaltung entsprechend geschultes Personal vorausgesetzt hätte.[758]

Darüber hinaus enthielt der Pillar I Blueprint keine in Bezug auf das Vorliegen oder Nicht-Vorliegen einer „Sourcing-Rule" ausgestaltete Beweislastreglung, wodurch ein erhöhtes Maß an Rechtsunsicherheit auf Seiten des Unternehmens zu befürchten gewesen wäre.[759] Zudem wurde durch die Frage nach der internationalen Akzeptanz des durch das Unternehmen ermittelten Amount A und dessen Zuweisung zu den einzelnen Marktstaaten die Rechtsunsicherheit weiter erhöht. Zwar enthielt der Pillar I Blueprint ein Konzept zur internationalen Streitbelegung in Form einer Vorabauskunft über das Self-Assessment.[760] Dieser Mechanismus war jedoch noch nicht ausgereift genug, um eine tragfähige und unkomplizierte Herbeiführung von Rechtssicherheit zu ermöglichen.[761]

Aber auch die Ermittlung des Amount A selbst enthielt unter dem Pillar I Blueprint verschiedene Herausforderungen, die zum einen zu erhöhtem Aufwand und zum anderen zu einer potenziellen Steigerung der bereits vorhandenen Rechtsunsicherheit geführt hätten. So sollte zwar eine standardisierte Gewinnverteilung zur Ermittlung des kumulierten beziehungsweise segmentierten Konzerngewinns verwendet werden, jedoch verblieb es, selbst wenn nur zwischen IFRS und US-GAPP hätte gewählt werden könne, bei teilweise gravierenden Unterschieden, welche jeweils von der Ansässigkeit der Konzernobergesellschaft abhängig gewesen wären.[762] Zudem hätte gerade auch in international aufgestellten Konzernen eine Anpassung der jeweiligen Gewinnermittlungen bereits auf Stufe der entsprechenden Einzelgesellschaften erfolgen müssen,[763] wodurch grundsätzlich für jede Konzerngesellschaft eine zusätzliche Gewinnermittlung anzufertigen gewesen wäre.

758 *Altenburg*, FR 2021, 15 (16); *Ditz/Pinkernell*, IStR 2020, 417 (420).
759 *Altenburg*, FR 2021, 15 (16).
760 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 170ff.
761 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (694); *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (926); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (76).
762 *Altenburg*, FR 2021, 15 (16); *Bräutigam/Kellermann/Spengel*, IStR 2020, 281 (285).
763 *Bräutigam/Kellermann/Spengel*, IStR 2020, 281 (286); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (77).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Fraglich war weiter, inwieweit die über typisierte Schwellenwerte erfolgende Aufteilung des Konzerngewinns aus „automatisierten digitalisierten Dienstleistungen" sowie „kundeorientierten Geschäften" zu einer sachgerechten Besteuerung im Marktstaat hätte führen können. So enthielt der Pillar I Blueprint weder einen Überprüfungsmechanismus der politisch festgelegten Gewinnschwelle noch die Möglichkeit zur Erbringung des Gegenbeweises von Seiten des Unternehmens, sofern die Gewinnschwelle tatsächlich im jeweiligen Marktstaat nicht überschritten worden war. Ob eine unsachgemäße Vermeidung der Besteuerung im Marktstaat und eine Abweichung zwischen dem Ort der Wertschöpfung und dem Ort der Besteuerung vorlagt, wurde bei der Ermittlung des Amount A vollständig unberücksichtigt gelassen.[764]

Im Endeffekt begründete sich der unter dem Amount A des Pillar I Blueprint international neu einzuführende steuerliche Nexus und die darauf aufbauenden Gewinnverteilungsregelungen daher, unabhängig von der Frage, ob im Marktstaat tatsächlich eine wertschöpfende Tätigkeit erbracht wurde, lediglich über einen Umsatzschwellenwert.[765] Gerade dieser Umsatzschwellenwert im Markstaat war aber insoweit problematisch, als dass von diesem maßgeblich abhing, inwieweit kleinere Staaten am Amount A beteiligt wurden beziehungsweise in umgekehrter Richtung inwieweit der administrative Aufwand zur Umsetzung der mit dem Amount A verbundenen Verteilung hätte gerechtfertigt werden können.[766]

Zusätzlich zu den vorgenannten Aspekten traten in Bezug auf die Begründung des Nexus bei „kundenorientierten Geschäften" erhebliche Bedenken an der Widerspruchsfreiheit der Voraussetzungen zur Betriebsstättenbegründung auf. So führte insbesondere der zusätzlich notwendige „plus-factor", z.B. in Form der Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte,[767] bereits nach bestehenden Regelungen zu einem Besteuerungsrecht im jeweiligen Marktstaat. Inwieweit daher ein zusätzliches Besteuerungsrecht notwendig war, vermochte logisch nicht zu erklären sein.[768]

Insgesamt lässt sich festhalten, dass der Amount A unter dem Pillar I Blueprint zwar das Untersuchungsmodell erfasste und zudem auch zu

764 *Thörmer*, BB 2021, 559 (603).
765 *Bräutigam/Kellermann/Spengel*, IStR 2020, 281 (283).
766 *Thörmer*, BB 2021, 599 (601).
767 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 64 Tz. 192.
768 *Ditz/Pinkernell*, ISR 2020, 417 (420); *Thörmer*, BB 2021, 599 (601).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einer möglichen Besteuerung im jeweiligen Marktstaat des Nutzers geführt hätte. Jedoch wurde gerade nicht nur das Untersuchungsmodell erfasst, sondern grundsätzlich unterlag fast jedes digitalisierte international agierende Geschäftsmodell der Besteuerung unter dem Amount A des Pillar I Blueprint.[769] Dieses hätte sich unter dem Aspekt der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung jedoch nicht mehr rechtfertigen lassen. Wie aufgezeigt worden ist, ging insbesondere mit der Überprüfung der verschiedenen Schwellenwerte sowie der Ermittlung des tatsächlich zu verteilenden Betrags als auch der anschließenden Zuweisung zu den einzelnen Staaten ein großer Verwaltungsaufwand einher, welcher nicht nur auf Seiten der Unternehmen, sondern auch auf Seiten der jeweiligen Finanzverwaltungen zu höheren Befolgungskosten geführt hätte.[770] Gleichzeitig wurde die Gefahr einer Doppelbesteuerung drastisch erhöht,[771] welcher zwar durch die vorgeschlagenen Maßnahmen begegnet werden konnte. Diese bedingten jedoch gleichzeitig eine stärkere partielle Rechtsunsicherheit auf Seiten der Unternehmen und eine vermehrte Notwendigkeit von Verständigungen zwischen den beteiligten Staaten.

b. Progress Report 2022

Zwar wurde im Rahmen der durchgeführten Public Consultation auf einige der angebrachten Kritikpunkte durch die OCED reagiert, sodass insbesondere die Neuverteilung über die „in-scope-activities" und der „De Minimis Test" zur Eröffnung des Anwendungsbereiches entfallen sind sowie eine Profitabilitätsschwelle zur Eröffnung des Anwendungsbereiches eingeführt worden ist.[772]

Dennoch verbleibt der für den Steuerpflichtigen immens hohe Verwaltungsaufwand bei der Umsetzung des Amount A. Denn für die Zuordnung der Umsätze nach den „revenue-sourcing-rules" muss der Steuerpflichtige sämtliche Leistungen betrachten und gesondert aufteilen. Die zur Verteilung der Einnahmen durch den Progress Report 2022 vorgegebenen

769 Vgl. *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (75).
770 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (694); *Schön*, IStR 2022, 181 (187); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (76).
771 *Thörmer*, BB 2021, 599 (603); *Schön*, IStR 2022, 181 (187); *Wünnemann,* IStR 2021, 73 (74).
772 Vgl. Kapitel 3 B.2.bb & Kapitel 3 B.2.cc.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Regelungen sind zudem hoch komplex ausgestaltet.[773] Die vorgesehenen transaktionsbezogenen Beurteilungsmethoden sind zudem stark subjektiv beeinflusst, sodass es insoweit an klaren Rechtsvorgaben im Einzelnen fehlt.[774] Darüber hinaus sind insbesondere dann Herausforderungen bei der konkreten Zuweisung von Einnahmen zu erwarten, wenn unterschiedliche Leistungen in einem Vertrag bzw. in einer Rechnung zusammengefasst sind[775] oder Schwierigkeiten den Endkonsumenten zu lokalisieren in tatsächlicher Art und Weise bestehen.[776]

Zusätzlich wird den Unternehmen erneut eine hohe Beschaffungsmenge an externen Daten auferlegt, damit die steuerlichen Pflichten erfüllt werden können.[777] Inwieweit dieses mit dem datenschutzrechtlichen Grundsatz der Datenminimierung[778] vereinbar ist und sichergestellt werden kann, dass insbesondere die unternehmensbezogenen Daten Dritter nicht missbräuchlich verwendet werden ist zumindest fraglich.[779] Zur Überprüfung der eingesammelten Daten und der Verifizierung der ordnungsgemäßen Einnahmenzuordnung ist der Steuerpflichtig zudem verpflichtet, ein intelligentes internes Kontrollsystem vorzuhalten und die Nachweise über die getroffenen Entscheidungen zur Zuordnung sowie die hierzu benötigten Unterlagen aufzubewahren.[780] Auch hiermit sind erhöhte administrative Befolgungskosten für die einzelnen Unternehmen verbunden, die unabhängig von der tatsächlichen Verteilung des Steueraufkommens unter dem Amount A anfallen, sobald der Anwendungsbereich aufgrund der überschrittenen Umsatz- und Profitabilitätsgrenze eröffnet ist.[781]

Hinsichtlich des „profitability-test" für Teilbereiche des Unternehmens gilt es zudem anzumerken, dass der für die Überprüfung der 10 %-Grenze notwendige EBT (Earnings before Tax) in der Regel im Rahmen der Konzernrechnungslegung nicht verfügbar sein wird.[782]

Als letzte Herausforderung des Reformvorschlags unter dem Progress Report 2022 ist erneut auf die bereits eingangs hingewiesene Problematik

773 *van der Ham*, IStR 2022, 746 (751).
774 *Englisch/van Lizhaut*, FR 2022, 385 (387); *Esakova,* IStR 2022, 318 (321).
775 *Esakova*, IStR 2022, 318 (320f.).
776 *Petkova/Greil*, IStR. 2021, 685 (687).
777 *Esakova*, IStR 2022, 318 (321); *van der Ham,* IStR 2022, 746 (751).
778 Vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO, Kapitel 3 A.II.3.c.
779 *Esakova*, IStR 2022, 318 (321).
780 *Esakova*, IStR 2022, 318 (320).
781 v*an der Ham*, IStR 2022, 746 (749); *Schön*, IStR 2022, 181 (188).
782 *van der Ham*, IStR 2022, 746 (749).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der Umsetzung der durch die OECD zu verabschiedenden verbindlichen Regelungen hinzuweisen. Denn selbst wenn sich sämtliche der vom Inclusive Framework erfassten Staaten zur Umsetzung der Regelungen in einem völkerrechtlichen Vertrag verpflichten würden, so müsste die Umsetzung zur Vermeidung einer Doppel- oder Doppelnichtbesteuerung international einheitlich erfolgen. Dass dieses zu starken Problemen führt, hat sich bereits im Rahmen der Umsetzung des ebenfalls auf Ebene der OECD entwickelten Multilateralen Instruments gezeigt und steht erneut im Rahmen der Pillar I Multilateral Convention des OECD Unified Approach zu befürchten.[783]

Neben der allgemeinen Frage nach der völkerrechtlichen Rechtfertigung des Vorschlages zur Neuverteilung der Besteuerungsrechte unter dem Amount A von Pillar I sowie den vorgenannten inhaltlichen Herausforderungen im Rahmen der (internationalen) Implementierung und der späteren Administration der Aufteilung des Steueraufkommens, stellt sich ein weiteres Problem auf unionaler Ebene. So hat die Europäische Kommission angekündigt, 15 % der einzelstaatlichen aus der Umverteilung des Amount A resultierenden Steuern für den EU-Haushalt zu beanspruchen.[784] Neben den bereits dargestellten Problemen der Finanzierung der Union aus einer EU-Steuer[785] stellt sich hier in größerem Umfang die Frage nach der Rechtfertigung einer unionalen Abschöpfung, da es sich bei dem Amount A gerade um einen Teil des Körperschaftsteueraufkommens und nicht um eine gesonderte Steuer handelt.[786] Insoweit stellt sich das darauf folgende nationale Problem der Notwendigkeit zur Bildung eines neuen Verteilungsschlüssels zwischen Bund und Ländern für die Körperschaftsteuer, da insoweit nur der Bundesanteil mit der Abführungsverpflichtung belastet wäre und insoweit eine Refinanzierung über andere Steuern oder aber durch Neuverteilung der Körperschaftsteueranteile zur Vermeidung einer entstehenden Unterdeckung notwendig wäre.[787]

783 *Prinz zu Hohenlohe*, FR 2020, 116 (118).
784 EU-Kommission v. 22.12.2021, COM(2021) 566 final; EU-Kommission v. 22.12.2021, COM(2021) 570 final.
785 Vgl. Kapitel 3 A.III.2.d.
786 *Englisch/van Lishaut*, FR 2022, 425 (427); *Schön*, IStR 2022, 181 (185).
787 Eingehend hierzu *Englisch/van Lishaut*, FR 2022, 425 (427ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

IV. Conclusio zu den OECD-Lösungsvorschlägen

Die Reformvorschläge der OECD sehen sich sowohl in Bezug auf die im Jahr 2019 vorgestellten Lösungsansätze zur Neuverteilung des Residualgewinns beziehungsweise der Erweiterung des Betriebsstättentatbestandes als auch in Bezug auf den im Jahr 2020 eingebrachten Pillar I Blueprint und dessen Fortentwicklung im Rahmen des Progress Reports aus 2022, insbesondere in Bezug auf die Einführung des neuen steuerlichen Nexus und die Umverteilung des Steueraufkommens unter dem Amount A, einer vielschichtigen Kritik ausgesetzt. So ist eingehend festzustellen, dass sich die Reformüberlegungen von der eigentlichen Überlegung einer „faire und gerechten" Besteuerung nach dem Wertschöpfungsgedanken hin zu einer umsatzschwellenbasierten allgemeinen Steueraufkommensverlagerung in den Marktstaat entwickelt haben.[788] Ob diese Umverteilung im Rahmen der direkten Besteuerung, insbesondere vor dem Hintergrund des allgemeingültigen Prinzips der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, bestand hat ist zweifelhaft.[789] So stand insbesondere auch zu vermuten, dass die Besteuerung unter dem Amount A des Pillar I Blueprint aufgrund der unterschiedlichen Behandlung der erfassten zu den nicht erfassten Tätigkeiten sowie dem Nebeneinander zwischen der Besteuerung unter dem Amount A und den bestehenden Gewinnverteilungsregelungen gegen den Neutralitätsgrundsatz, als eines der maßgeblichen von Seiten der OECD im Rahmen der Ottawa-Beschlüsse[790] entwickelten Prinzipien zur fairen Besteuerung des elektronischen Handels, verstoßen hätte.[791] Denn gerade unter dem Neutralitätsgrundsatz sollte eine Ungleichbehandlung zwischen dem herkömmlichen Handeln und demjenigen in elektronischer Form vermieden werden.[792] Diese Prinzipien sollen, so das eigene Verständnis der OECD im BEPS Action I Report, weiterhin vollumfänglich Geltung

788 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (695); *Bräutigam/Kellermann/Spengel*, IStR 2020, 281 (283); *Becker/van der Ham*, DB 2019, 2540 (2544); *Schön*, IStR 2022,181 (186f.).

789 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (693).

790 *OECD(1998)*, A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce.

791 *Becker/van der Ham*, DB 2019, 2540 (2545); Becker/van der Ham, IStR 2020, 920 (926); *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BIT 2021, 14 (.15).

792 OECD((1998), A Borderless World: Realising the Potential of Blobal Electronic Commerce, S. 4 Tz. 9.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

entfalten,[793] sodass insbesondere vor diesem Hintergrund erhebliche systematische Vorhalte an den Bestrebungen angebracht waren. Zwar wurde die Differenzierung nach den konkreten Wirtschaftsmodellen im Zuge der Überarbeitung hin zum Progress Report aufgegeben, dennoch verbleiben gravierende Unterschiede bezüglich der vorgestellten „revenue-sourcing-rules". Insbesondere auch die starke Abhängigkeit der zur Neuverortung maßgeblichen Kriterien von der Parametersetzung durch die Unternehmen selbst lässt die angebrachten systematischen Vorbehalte wieder aufleben. So stünde zu befürchten, dass im wesentlichen Gleiche unternehmerische Aktivitäten bei einer divergierenden Parametersetzung einer anderen Verteilung des Steueraufkommens unterliegen könnten und somit der Neutralitätsgrundsatz nicht gewahrt würde.

Inhaltlich lässt sich den Bestrebungen jeweils die Frage nach der internationalen einheitlichen Anwendungsmöglichkeit, insbesondere hinsichtlich der Frage nach der Bewertung und Auslegung der verwendeten Anknüpfungspunkte, entgegenhalten. So konnte aufgezeigt werden, dass wesentliche Tatbestandsmerkmale nur unzureichend ausgestaltet worden sind und bei entsprechender Implementierung ein erhöhtes Maß an Rechtsunsicherheit und -komplexität geschaffen werden würde, welche für die auch nur möglicherweise betroffenen Unternehmen zu einem stark ansteigenden Befolgungsaufwand führen würden. Gleichzeitig fehlt es jedoch auch an wirksamen nationalen Ermittlungs- und Vollstreckungsmaßnahmen, sodass die tatsächliche Umsetzung maßgeblich von der Mitwirkung der betroffenen Unternehmen abhängig ist.

Im Ergebnis lässt sich den Bestrebungen klar das Ziel entnehmen, den Marktstaaten ein zusätzliches Steueraufkommen zuzubilligen.[794] Die Verfolgung dieses Ziels wird insbesondere auch durch die im Rahmen des Progress Reports 2022 für die Ermittlung des Amount A gesondert eingeführten „Revenue Sourcing Rules"[795] deutlich, die sämtlich auf den Ort abstellen, an welchem der Empfänger die Leistung erhält. Dass ein solches Ziel jedoch gerade auch vor den angeführten Rechtfertigungsgründen im Bereich der direkten Besteuerung gesucht wird, lässt sich einzig vor dem Hintergrund erklären, dass eine indirekte Besteuerung weltweit nur

793 *OECD(2015)*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, S. 17 Tz. 7, S. 20 Tz. 10, S. 134 Tz. 351.

794 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 11 Tz. 6.

795 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13f. Title 3, Article 4: Revenue Sourcing rules.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

uneinheitlich implementiert worden ist und dementsprechend auf diesem Gebiet kein einheitliches Vorgehen möglich erscheint. Angesichts des mit der Implementierung der Lösungsvorschläge verbundenen Aufwands und der Komplexität der Ermittlung des zu verteilenden Steueraufkommens, insbesondere des Amount A, lässt sich jedoch die Frage stellen, ob eine internationale Implementierung eines indirekten Steuersystems zur „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft respektive der digitalisierten Wirtschaft nicht sachgerechter erscheinen könnte.

C. Gesamtbewertung der existierenden Lösungsvorschläge

Insgesamt lässt sich daher statuieren, dass die Reformvorschläge sowohl auf Ebene der EU als auch auf Ebene der OECD nicht ohne verschiedene rechtliche Probleme in die Praxis umgesetzt werden können. Ungeachtet dieser inhaltlichen Probleme hat sich jedoch gezeigt, dass die vorgebrachten Rechtfertigungsgründe zur Verlagerung des Steuersubstrats in den Marktstaat vor dem Hintergrund der dargestellten Lösungsansätze nicht systematisch kongruent ausgearbeitet worden sind. Nicht nur stellt das aus dem Bereich der indirekten Steuern bekannte und bewährte System der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip, welches sich an dem Konsum orientiert und das Besteuerungssubstrat grundsätzlich vollständig in den Marktstaat verlagert, ein Novum im Bereich der direkten Steuern dar.[796] Vielmehr bereiten die Lösungsvorschläge in letzter Konsequenz den Weg hin zu einer generellen Neuordnung der Verteilungsregelungen im Bereich der direkten Steuern,[797] welche letztendlich zu einer Überlagerung der Verteilungssystematik mit dem Bereich der indirekten Steuern führen würde.[798] Mit der Neuordnung der Verteilungssystematik geht auch eine Novellierung der abkommensrechtlichen zwischenstaatlichen Steuerverteilung einher, als dass mangels Existenz von Fremdvergleichsdaten auf eine konsumorientierte beziehungsweise transaktionsgebundene formelhafte Gewinnaufteilung abgestellt werden muss.[799] Inwieweit aber ein Neben-

796 *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (12); *Kokott*, IStR 2019, 123 (134).
797 Vgl. *Cloer/Postler*, FR 2020, 486 (488f., 499); *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2777); *Wünnemann*, IStR 2019, 134 (139f.).
798 *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (14); *van Lück*, Steuerrecht und Digital Economy, S. 287 ff.
799 *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (13).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einander der für die restlichen Bereiche angemessenen Aufteilung nach Fremdvergleichsgrundsätzen und des für den Bereich der Digitalwirtschaft neu zu implementierenden Aufteilungsmaßstabes, gerade auch vor dem Hintergrund der zunehmenden Verschmelzung dieser Bereiche, noch die wirtschaftliche Gewinnverteilung im Unternehmen widerspiegeln kann, ist ernsthaft anzuzweifeln.[800]

Dabei gehen sämtliche Lösungsvorschläge in Bezug auf das Untersuchungsmodell davon aus, dass die jeweiligen Nutzer maßgeblich zur Wertschöpfung des Unternehmens beitragen.[801] Aus diesem Grund habe sodann auch eine Besteuerung im Marktstaat zu erfolgen. Festzustellen ist jedoch, dass die Nutzer nicht zu einem integralen Teil des Unternehmens werden und dementsprechend selbst nicht als Wertschöpfungsfaktor des Unternehmens angesehen werden können.[802] Vielmehr stellen die durch die Nutzer überlassenen Daten einen wesentlichen Rohstoff für die betroffenen Geschäftsmodelle dar, welcher sodann durch die eingesetzten Algorithmen verarbeitet und entsprechend verwertet wird. Diese wertschöpfende Tätigkeit im Unternehmen wird zwar von der Qualität und Quantität der Nutzerdaten indirekt beeinflusst, insoweit besteht jedoch kein Unterschied zu dem Bezug von anderen Eingangsleistungen.

Letztendlich bleibt festzuhalten, dass im Rahmen der Digitalwirtschaft sowie auch der digitalisierten Wirtschaft ein leichteres Eindringen in die jeweiligen Marktstaaten erfolgen kann. Im Gegensatz zu dem überwiegenden Teil der tradierten Geschäftsmodelle besteht hierzu jedoch nicht die Notwendigkeit einer physischen Präsenz im Markstaat. Auch stellt die Leistung an den Nutzer und der Bezug der Daten von dem Nutzer einen wesentlichen Teil der geschäftlichen Aktivität des Unternehmens dar, welche zumindest ohne die staatliche Ordnung und die Gestellung der digitalen Infrastruktur so nicht erbracht werden könnten. So profitieren insbesondere hoch digitalisierte Geschäftsmodelle von Netzwerk- & Skaleneffekten aus der Nutzung von immateriellen Vermögensgegenständen, die sich insbesondere auch aus den Nutzerdaten ergeben.[803] Insofern bedarf es im Grundsatz eines tatsächlichen durch die Unternehmen zu erbringenden

800 *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (13); *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BIT 2021, 14 (20).
801 *Esakova*, ISR 2019, 150 (151).
802 *Becker/Englisch*, Intertax 2019, 161 (168, 171); *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (14); *Kokott*, IStR. 2019, 123 (126); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (255); *Schön*, BIT 2018, 278 (288).
803 *Petkova/Greil*, IStR 2021, 685 (686).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ausgleichs für die Inanspruchnahme dieser staatlichen Leistungen. Allerdings können die vorgebrachten Rechtfertigungsgründe zur Verlagerung des Steueraufkommens aus den direkten Ertragssteuern in die Marktstaaten nicht vollständig überzeugen und werden im Ergebnis zu einer Erhöhung der steuerlichen Unsicherheit verbunden mit gesteigertem bürokratischem Aufwand und einer unnötigen Verkomplizierung des internationalen Steuerrechts führen.[804] Gerade durch das Nebeneinander der verschiedenen Regelungen erhöht sich zudem die Gefahr einer faktischen Doppelbesteuerung, welche es grundsätzlich zu vermeiden gilt. Je nach Ausgestaltung des Lösungsansatzes und der tatsächlichen Gewinnmargen der Unternehmen im Sitz-/Produktions- und Marktstaat steht zudem ein tatsächlicher Verlust an zu generierendem Steueraufkommen von Exportstaaten, wie zum Beispiel Deutschland, zu befürchten.[805]

804 Vgl. *Cloer/Postler*, FR 2020, 486; *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2777); *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BIT 2021, 14 (15, 20).

805 Vgl. *Fuest/Hugger/Neumeier/Stöhlker*, Nationale Steueraufkommenswirkungen einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten im Rahmen der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung, S. 50ff.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

4. Kapitel Eigener Lösungsvorschlag auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung

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

A. Hintergrund der Überlegungen zum eigenen Lösungsvorschlag

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

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

806 Vgl. Kapitel 2.B.I.
807 Vgl. Kapitel 3.B.2.
808 Vgl. Kapitel 3 A.I und Kapitel 3 A.II.3.a.
809 Vgl. Kapitel 3 A.II.3.a.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

begründen. Eingangs kann zunächst statuiert werden, dass sich die Frage nach der fairen (Mindest)Besteuerung großer digitaler Konzerne, welche ein Auslöser für die Reformüberlegungen im Jahr 2015 gewesen ist, durch die US-Steuerreform zum Jahr 2017 im Grundsatz aufgelöst hat.[810] Dieser Befund wird vor dem Hintergrund der Reformüberlegungen auf Ebene der OECD zu Pillar II[811] weiter verstärkt. Zudem wird innerhalb des hergebrachten Systems der fiskalische Bedarf des jeweiligen Marktstaates in der Regel über eine indirekte Steuer gedeckt.[812] Betrachtet man das im Rahmen des ersten Kapitels als untersuchungswürdig aufgestellte Geschäftsmodell[813] noch einmal genauer, so ist festzustellen, dass der Nutzer selbst nicht in das jeweilige Unternehmen eingebunden ist, entsprechend auch nicht zur Wertschöpfung des Unternehmens beitragen kann.[814] Vielmehr überträgt der Nutzer seine Daten im eigenen Interesse, um im Gegenzug die Dienstleistung des Unternehmens in Anspruch nehmen zu können.[815] Hieraus folgt zugleich, dass im Staat des Nutzer das Unternehmen lediglich eine Leistung anbietet, darüber hinaus jedoch keine weiteren Aktivitäten entfaltet, sodass der Sitzstaat des Nutzers als klassischer Marktstaat angesehen werden kann. Diese Sichtweise spiegelt sich insbesondere auch im Pillar I Blueprint und Progress Report wider, welcher über die Zuordnung der Umsätze nach einem Indikatorverfahren zu den jeweiligen Marktstaaten eine Besteuerung im jeweiligen Bestimmungsland der Leistung herbeizuführen versucht.[816] Dieser Idee liegt dementsprechend ein im Sinne der indirekten Besteuerung klassisches und bekanntes Bild des Leistungsaustausches zwischen den an der Leistung beteiligten Parteien zu Grunde. Allerdings wird diese Idee nun sowohl im Rahmen der Lösungsansätze der Europäischen Union als auch der OECD verwendet, um eine Verschiebung des Orts der Besteuerung im Rahmen der direkten Besteuerung hin zum Ort des

810 *Dölker*, BB 2019, 476 (480).
811 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint.
812 *Kokott*, IStR 2019, 123 (134); *Schön*, IStR 2019, 647 (648).
813 Vgl. Kapitel 1 C.
814 *Schön*, IStR 2019, 647 (649); *de Wilde*, Intertax 2018, 466 (470).
815 *Hofmann/Riedel* Intertax 2019, 172 (173); *Kokott*, IStR 2019, 123 (131); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (255); *Schön,* Bulletin for International Taxation 2018, 278 (288); de Wilde Intertax 2018, 466 (470).
816 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13ff., Title 3 Article 4: Revenue sourcing rules; *Thörmer*, BB 2021, 599 (601); *de Wilde*, Intertax 2018, 466 (473).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

Würde der im Rahmen der Lösungsansätze verfolgte Grundgedanke daher systematisch kongruent aufgegriffen und ein Lösungsansatz im Bereich der indirekten Besteuerung entwickelt werden, könnte die Lösung in das bestehende Steuersystem eingepasst und der befürchtete Paradigmenwechsel vermieden werden. Gleichzeitig würde die entstehende Steuerbelastung bei grenzüberschreitenden Eingangsleistungen dem bestehenden System des grenzüberschreitenden Steuerausgleichs indirekter Steuern (Zoll- und Mehrwertsteuern) unterliegen, sodass auch die drohende Überlagerung der Verteilungssystematik indirekten Steuern[820] vermieden werden könnte.

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

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

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

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

819 *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (74).

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

Eine Vollharmonisierung ist jedoch zum heutigen Zeitpunkt noch nicht eingetreten, da die Staaten insbesondere in Bezug auf den Steuersatz eigenständige Regelungen treffen können.[824] Ungeachtet dessen, würde eine Implementierung von Regeln zur Besteuerung der Digitalwirtschaft im Rahmen der Umsatzsteuer dazu führen, dass über die Richtlinienvorgabe, die sich insbesondere auch auf die unionsweit einheitliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage richtet,[825] der Grundstein für eine einheitliche Rechtsanwendung gesichert und durch unionsweit unmittelbar geltende Regelungen in der MwStVO[826] ausgekleidet werden könnte. Gleichzeitig würden sich die Fragen in Bezug auf die Rechtsetzungskompetenz der Europäischen Union und konsequenterweise auch diejenigen in Bezug auf das Steuererfindungsrecht des nationalen Gesetzgebers erübrigen, da die Umsatzsteuer sowohl im Rahmen des Kompetenztitels des Art. 113 AEUV als auch in der Verfassung gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG verankert ist. Zusätzlich würde eine Lösung im Bereich der Umsatzbesteuerung dazu führen, dass die Eigenmittelfinanzierung der Europäischen Union erhöht

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

würde, als dass bereits seit dem Eigenmittelbeschluss 1970[827] der Europäischen Union ein direkter Anteil an dem unionsweiten Umsatzsteueraufkommen zusteht.[828]

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

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

B. Untersuchungsmodell

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

Unter die erste Kategorie fallen sämtliche Geschäftsmodelle, die darauf abzielen, dem Nutzer einer Internetplattform oder App personalisierte Werbung anzuzeigen und mit dieser Werbungsvermittlung Einnahmen zu erzielen. Dieses funktioniert rudimentär betrachtet durch Zurverfügungstellung einer Internetplattform beziehungsweise App, auf welcher der Nutzer mit anderen Nutzern interagieren kann und eigene Inhalte der Plattform/App zur Verfügung stellt. Aufgrund der durch den Nutzer zur Verfügung gestellten Inhalte, sowie unter Benutzung der auf dem jeweiligen Endgerät gespeicherten Nutzerdaten, etwa dem Suchverhalten des Nutzers, werden gegenüber dem Nutzer auf der Plattform oder innerhalb der App Werbeanzeigen geschaltet. Prominenteste Beispiele hierfür sind insbesondere Instagram und Facebook[831], sowie weitere Social-Media-Plattformen. Die Breite der ersten Kategorie ist jedoch nicht nur auf die vorgenannten Anwendungen beschränkt, sondern erfasst daneben auch sämtliche Suchmaschinen, da diese ebenfalls mit Hilfe von Nutzerdaten dem jeweiligen Nutzer personalisierte Werbung anzeigen. Wie bereits dargestellt, handelt es sich bei dieser ersten Kategorie von Geschäftsmodellen um das als reformbedürftig gekennzeichnete Untersuchungsmodell. Umsatzsteuerrechtlich ist festzustellen, dass die eine Hälfte des Geschäftsmodells, nämlich die Beziehung zwischen dem Unternehmer und dem Werbetreibenden, bereits nach den bestehenden Regelungen der Umsatzbesteuerung unterliegt,[832] während die andere Hälfte, nämlich die Beziehung zwischen dem Unternehmen und dem Nutzer, bisher noch nicht umsatzsteuerlich erfasst wird. Insoweit drängt sich die Frage auf, aus welchen Gründen dieser Vorgang

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

833 *Grambeck*, DStR 2016, 2026 (2027).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

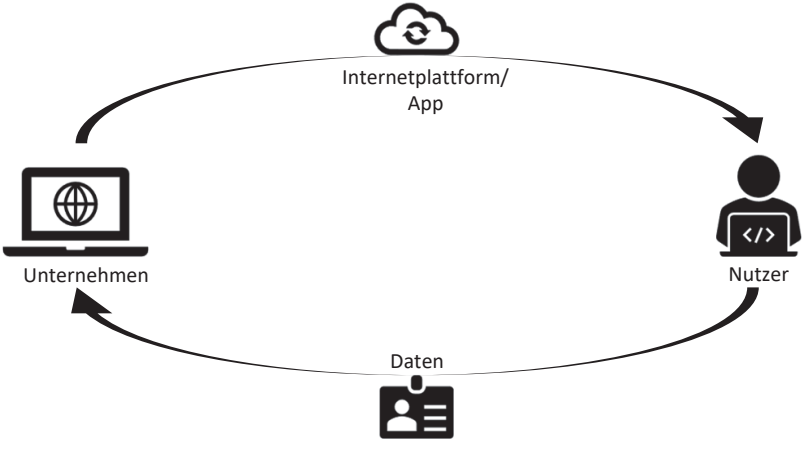

Abbildung 2: Untersuchungsmodell

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nehmens eine Leistung in Form der Zurverfügungstellung der Plattform erbracht wird, die zunächst – dem Anschein nach – ohne eine tatsächliche Gegenleistung von Seiten des Nutzers auskommt. Jedoch werden während der Nutzung verschiedene Daten des Nutzers akkumuliert, gespeichert und ausgewertet, um zum einen die Plattform den Präferenzen des Nutzers anzupassen[836] und zugleich, um dem Nutzer im Rahmen der Plattform speziell zugeschnittene Werbung anzuzeigen und hierdurch das Geschäftsmodell finanziell zu betreiben.[837] Entsprechend wird deutlich, dass das Angebot der zunächst unentgeltlichen Zurverfügungstellung der Plattform nicht ohne die zeitgleiche Übertragung der Daten von Seiten des Nutzers und der damit verbundenen Einräumung des Nutzungsrechtes zur Weiterverwendung im Rahmen der Werbeschaltung erfolgen würde. Es geht bei diesem Datennutzungsrecht nicht, wie teilweise angenommen wird,[838] um das Nutzungsrecht an den Daten, die zur Verwendung der Plattform zwingend erforderlich sind (z.B. Angaben über E-Mailadresse, zur Identifikation oder Standortdaten zur Lokalisierung im Rahmen von Navigationsdienstleistungen) und dementsprechend in zutreffender Weise umsatzsteuerlich als Leistungsbeistellung qualifiziert werden,[839] sondern um das Nutzungs-

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

C. Steuerbarkeit der Leistung

I. Unternehmereigenschaft der Unternehmen

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

840 BFH v. 13.02.1969 – V R 92/68, BStBl. II 1969, 282.
841 *Korn* in: *Bunjes* UStG, § 2 Rn. 84.
842 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 2 Rn. 194.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

843 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 2 Rn. 130.
844 *Korn* in: *Bunjes,* UStG, § 2 Rn. 148.
845 *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 2 Rn. 280; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 2 Rn. 788.
846 *Korn* in: *Bunjes,* UStG, § 2 Rn. 167.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sprechend auch bei einer Negativabgrenzung die Unternehmereigenschaft positiv bejaht wird.

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

II. Qualifizierung der Leistungsart

Kerngehalt der Umsatzbesteuerung ist die Anknüpfung an einen Leistungsaustausch. Entsprechend normiert der Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, dass die Umsätze aus der Erbringung von Lieferungen und sonstigen Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen. Sowohl die Begrifflichkeit der Lieferung als auch die der sonstigen Leistung lassen sich unter den allgemeinen Oberbegriff der Leistung fassen.[847] Die Unterscheidung zwischen einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung hat im Ausgangspunkt daher für die Steuerbarkeit an sich keine Auswirkung. Jedoch ist auf Ebene der Bestimmung des Ortes der Leistung beziehungsweise im Hinblick auf etwaige Steuerbefreiungen eine solche Unterscheidung geboten[848] und somit bereits vorab sinnvoll. § 3 Abs. 9 UStG bestimmt, dass jede Leistung des Unternehmers, welche keine Lieferung im Sinne § 3 Abs. 1 UStG ist, als sonstige Leistung zu qualifizieren ist.[849] Die Abgrenzung zwischen den beiden Unterarten erfolgt somit durch ein gesetzlich angeordnetes Ausschlussverfahren. Ausweislich der gesetzlichen Definition in § 3 Abs. 1 UStG zielt eine Lieferung darauf ab, jemand anderem die Verfügungsmacht über einen Gegenstand zu verschaffen. Vorliegend soll die Überlassung einer Plattform zur Nutzung durch den Nutzer betrachtet werden.

1. Überlassung der Plattform als Lieferung

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

850 *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 100.
851 *Stresemann* in: MüKo BGB, § 90 Rn. 8; *Stieper* in: *Staudinger*, BGB, Vorbem. zu § 90 Rn. 1, § 90 Rn. 1.
852 *Mössner* in: BeckOK BGB, § 90 Rn. 81; *Stresemann* in: MüKo BGB, § 90 Rn 25.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

2. Überlassung der Plattform als sonstige Leistung

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

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

853 RegE v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 35.
854 *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 87.
855 BFH v. 16.12.1965 – V 242/63 U, BFHE 84, 499; BFH v. 28.02.1980 – V R 90/75, BStBl. II 1980, 535.
856 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 409; *Stadie* in: Stadie, UStG § 1 Rn. 13.
857 Vgl. EuGH v. 05.07.1988 – C-289/86, *Happy Family*, ECLI:EU:C:1988:360.
858 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 427; *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 9.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

859 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 10.
860 *Robisch* in: *Bunjes*, UStG, § 1 Rn. 9.
861 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 355; *Peltner* in: *Weymüller*, UStG, § 1 Rn. 44.
862 *Englisch* in: *Tipke/Lang*, § 17 Rn. 87.
863 EuGH v. 18.12.1997 – C-384/95, *Landboden-Agrardienste v. Finanzamt Calau,* ECLI:EU:C:1997:627.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

864 *Martin* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3 Rn. 525; *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3 Rn. 3844.
865 *Brandl* in: *Bunjes*, UStG, § 3 Rn. 235; *Martin* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3 Rn. 526.
866 *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 24.
867 *Oelmaier* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 1 Rn. 6.
868 Vgl. EuGH v. 29.02.1996 – C-215/94, *Mohr*, ECLI:EU:C:1996:72
869 BFH v. 18.12.2008 – V R 38/06, BStBl. II 2009, 749.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

III. Zwischenergebnis

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

IV. App-Nutzung gegen Entgelt

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

870 *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2267 (2268).
871 *Kurz* in: *Kurz/Meissner/Peter/Rittig*, Umsatzsteuer, S. 6.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

872 EuGH v. 03.03.1994 – C-16/93, *Tolsma*, ECLI:EU:C:1994:80; *Oelmaier* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 1 Rn. 36.
873 BFH v. 06.05.2004 – V R 40/02, BStBl. II 2004, 854.
874 EuGH v. 23.11.1988 – C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, ECLI:EU:C:1988:508; Robisch in: *Bunjes,* UStG, § 1 Rn. 9; *Englisch* UR 2017, 875 (876); *Theler*, UVR 2017, 236 (237).
875 BFH v. 16.04.2008 – XI R 56/06, BStBl. II 2008, 909.
876 BFH v. 16.04.2008 – XI R 56/06, BStBl. II 2008, 909.
877 *Dietsch*, MwStR 2017, 868 (871); *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (866); *Pinkernell* Ubg 2018, 139 (144); *Theler*, UVR 2017, 236 (237).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

1. Gegenleistung des Nutzers

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

a. Definition von Daten

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

aa. Allgemeine Definition des Datums

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

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

889 *Markendorf*, Recht an Daten in der deutschen Rechtsordnung, ZD 2018, 409 (410).
890 Vgl. z.B. § 202a StGB, Art. 1 DS-GVO; § 96 TKG.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

891 Dudenredaktion (Hrsg.) Duden – Duden Fremdwörterbuch: „*Daten*“; Dudenredaktion (Hrsg.) Duden – Wörterbuch der deutschen Sprachen: „*Daten*“.
892 Dudenredaktion (Hrsg.) Duden – Duden Fremdwörterbuch: „*Daten*“; Dudenredaktion (Hrsg.) Duden – Wörterbuch der deutschen Sprachen: „*Daten*“.
893 *Determann*, ZD 2018, 503 (504).
894 *Jöns,* Daten als Handelsware, S. 39.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

895 *Bohn/Dürst* in: *Rechenberg/Pomberger*, Informatikhandbuch, S. 149.
896 *Gumm/Sommer,* Einführung in die Informatik, S.4.
897 *Kuhlen,* Informationsethik, S. 159; *Schmidt*-Volkmar, Betriebswirtschaftliche Analyse auf operationalen Daten, S. 8.
898 *Pombriant*, CRi 2013, 97 (98).
899 *Pombriant*, CRi 2013, 97; *Specht*, CR 2016, 288 (290).
900 *Specht*, CR 2016, 288 (290).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

> *"reinterpretable representation of information in a formalized manner suitable for communication, interpretation or processing"*[901].

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

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

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

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

---

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

903 DIN 44300 Teil 2 Nr. 2.1.13.
904 *Jöns*, Daten als Handelsware, S. 40.
905 Im Ergebnis zustimmend *Jöns*, Daten als Handelsware, S. 41.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

bb. Spezielle Eingrenzung der personenbezogenen Daten

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

bis zum 31.12.2018 geltenden nationalem Recht verstand man unter dem Begriff der personenbezogenen Daten entsprechend § 3 Abs. 1 Bundesdatenschutzgesetz „Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse einer bestimmten oder bestimmbaren natürlichen Person (Betroffener)". Die vorstehende Definition wurde durch Verabschiedung der Datenschutz-Grundverordnung[908] ersetzt. Nunmehr gelten als personenbezogene Daten „Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person (betroffene Person) beziehen; […]" (§ 46 Nr. 1 Hs. 1 Bundesdatenschutzgesetz). Betrachtet man die weiteren Begriffsbestimmungen in § 46 Nr. 11 bis 14 Bundesdatenschutzgesetz, stellt man fest, dass auch die Datenschutz-Grundverordnung den Begriff der Information und des Datums als einheitlichen Begriff ansieht und diesen synonym verwendet. Denn hier werden spezielle Fälle der geschützten Daten, insbesondere genetische, biometrische aber auch solche zur sexuellen Orientierung aufgezählt und als Information betitelt. Dieses stützt daher erneut das vorgefundene Ergebnis, wonach eine Unterscheidung wenig hilfreich ist, im geltenden Recht nicht vorgenommen wird und nur zu einer Verkomplizierung der Rechtsstruktur führen würde. Vergleicht man nun die nationale Definition vor Einführung der Datenschutzgrundverordnung mit derer innerhalb der Datenschutzgrundverordnung, so lässt sich feststellen, dass grundsätzlich keine großen Unterschiede bestehen. Es wird weiterhin eine weite Definition vertreten, die einen Dualismus zwischen Bestimmt/Identifiziert und bestimmbar/identifizierbar aufweist.[909]

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

b. Übertragung von dinglichen Rechten als Leistung

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

910 *Ernst* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 14.
911 *Schild in:* BeckOK DatenschutzR, Art. 4 DS-GVO Rn. 22.
912 *Ernst* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 15; *Schild* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 4 DS-GVO Rn. 22.
913 *Schulz* in: *Gola/Heckmann,* Datenschutzgesetz, § 46 Rn. 16.
914 *Ernst* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 18.
915 *Schulz* in: *Gola/Heckmann*, Datenschutzgesetz, § 46 Rn. 17; *Schild* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 4 DS-GVO Rn. 19.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

916 Vgl. Kapitel 4 C.II.1.
917 *Stresemann* in: MüKo BGB, § 90 Rn. 25; *J. Schmidt* in: *Erman,* BGB, § 90 Rn. 3.
918 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, § 3 Rn. 3742; *Martin* in: *Sölch/Ringleb*, § 3 Rn. 521.
919 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, § 3 Rn. 3767.
920 *Baur/Stürner*, Sachenrecht[1], § 3 Rn. 2; *Lüke*, Sachenrecht, § 1 Rn. 14.
921 *Stresemann* in: MüKo BGB, § 90 Rn. 25; *J. Schmidt* in: *Erman,* BGB, § 90 Rn. 3; *Heinzen* in: *Staudinger*, BGB § 929 Rn. 4b.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

922 *Hoeren*, MMR 2013, 486 (487).
923 *Stieper* in: *Staudinger,* BGB, § 90 Rn. 12; *Welp*, IuR 1988, 433 (449).
924 *Wellenhofer*, Sachenrecht, § 3 Rn. 5.
925 *Kühling/Sackmann*, ZD 2020, 24 (25).
926 *Fezer*, MMR 2017, 3ff.; *Schulz*, PinG 2018, 72.
927 *Zech*, CR 2015, 137 (144ff.).
928 *Zech*, CR 2015, 137 (145).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

929 *Lüke,* Sachenrecht, § 1 Rn. 28.
930 *Kornmeier/Baranowski*, BB 2019, 1219 (1220); *Stresemann* in: MüKo BGB, § 90 Rn. 25.
931 *Hoeren*, MMR 2013, 486 (489f.); *Kühling/Sackmann*, ZD 2020, 24 (25).
932 *Kühling/Sackmann*, ZD 2020, 24 (26).
933 *Kornmeier/Baranowski*, BB 1219 (1220); *Zech, CR 2015, 137 (*139).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

934 *Zech*, CR 2015, 137 (139).
935 *Zech*, CR 2015, 137 (139).
936 *Kornmeier/Baranowski*, BB 2019, 1219 (1220).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

aa. Besitzrecht an Daten

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

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

937 *Hoeren*, MMR 2019, 5 (6).
938 *Lüke*, Sachenrecht, § 2 Rn. 46; *Wellenhofer*, Sachenrecht, § 1 Rn. 11.
939 *Baur/Stürner*, Sachenrecht, § 7 Rn. 4.
940 *Lorenz* in: *Erman*, BGB, § 866 Rn. 4; Schäfer in: Müko BGB, § 854 Rn. 9.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

bb. Zuordnung des Besitzrechtes

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

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

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

945 *Hoeren*, MMR 2019, 5 (7); *Michl*, NJW 2019, 2729 (2730).
946 *Eckert*, SJZ 2016, 265ff.
947 *Eckert*, SJZ 2016, 265 (266).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

948 *Eckert*, SJZ 2016, 265 (266).
949 *Eckert,* SJZ 2016, 265 (266).
950 *Hoeren*, MMR 2013, 486 (487).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

c. Einräumung eines Nutzungsrechtes als Leistung

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

951 *Welp*, IuR 1988, 443 (447ff.); *Hoeren* MMR 2013, 486 (487); *Hoeren*, MMR 2019, 5ff.
952 BT-Drs. 10/5058, S. 34.
953 *Hoeren*, MMR 2013, 486 (487); *Hoeren,* MMR 2019, 5 (7).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

954 *Kornmeier/Baranowksi*, BB 2019, 1219 (1222).

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

958 *Wendland* in: BeckOK BGB, § 327 Rn. 64; *Jakl,* MMR 2019, 711 (713); *Metzger* in: MüKO BGB, § 327 Rn. 17.
959 *Olzen* in: *Staudinger*, § 241 Rn. 69; *Westermann* in: *Erman*, BGB, § 241 Rn. 2.
960 *Armbrüster* in: *Erman*, BGB, vor § 145 Rn. 1, 11; *Dörner* in: *Schulze*, vor §§ 145-157 Rn. 1.
961 *Bork* in: *Staudinger*, vor §§ 145-156 Rn. 37; *Möslein* in: BeckOGK BGB, § 145 Rn. 108.
962 *Busche* in: MüKo BGB, § 145 Rn. 6.
963 *Redeker,* IT-Recht, Rn. 1277.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

969 BGH v. 21.12.1954 – I ZR 13/54, NJW 1955, 587 (590).
970 *Arnold* in: *Erman*, BGB, Vorbem. § 116 Rn. 2ff.
971 *Redeker,* IT-Recht Rn. 1280.
972 *Data Protection Commissioner of Ireland* v. 21.02.2011, Report of Audit, abrufbar unter: https://www.pdpjournals.com/docs/87980.pdf, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mittlung gegen die kostenlose Nutzung der Plattform einen entsprechenden Vertrag.[973] Darüber hinaus dürfte in der heutigen für die Datenweitergabe sensibilisierten Welt jedem Benutzer der entsprechenden Angebote bewusst sein, dass seine Daten in gewisser Weise erhoben, gesammelt und mit einander verknüpft werden, um hieraus auf den Benutzer zugeschnittene Angebote zu generieren. Durch die mediale Diskussion zur Umsetzung der Datenschutz-Grundverordnung im Jahr 2019 ist das Verständnis der Nutzer noch einmal geschärft und sensibilisiert worden. Spätestens jedoch seit der Novellierung des Zivilrechts und der Einführung der §§ 327 ff. BGB zum 01.01.2022[974] dürfte allgemein bewusst sein, dass im Rahmen der Inanspruchnahme digitaler Inhalte stets ein Vertrag geschlossen wird. Mithin ist ein Grundverständnis bei jedem Nutzer entsprechend präsent. Die Annahme eines fehlenden Erklärungsbewusstseins ist daher nicht mehr gegeben, sodass zumindest von einer konkludenten Zustimmung durch die Nutzung der Plattform auszugehen ist.[975] Dementsprechend liegt die Willenserklärung zur Einräumung des Nutzungsrechtes an den erzeugten Daten zunächst in der Registrierung beziehungsweise Akzeptanz der Datenschutz-/Nutzungsvereinbarungen.

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

d. Umsatzsteuerliche Einordnung des gefundenen Ergebnisses

Umsatzsteuerrechtlich kann Gegenstand einer Leistung jeder Gegenstand sein, der dem Nutzer einen individuellen Vorteil, in Form eines ersparten Kostenfaktors, gewährt. Die während der Nutzung entstehenden Daten stellen wie vorstehend analysiert immaterielle Gegenstände dar, welche zwar, genauso wie materielle Gegenstände, in den weiten Anwendungsbereich des Leistungsbegriffs[977] einbezogen sind, zivilrechtlich jedoch nicht auf das die Plattform betreibende Unternehmen übertragen werden können. Da sich das Umsatzsteuerrecht für die Bestimmung der Leistung an zivilrechtlichen Grundsätzen orientiert, kann eine Übertragung der Daten selbst nicht als umsatzsteuerliche (Gegen-)Leistung behandelt werden.

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

2. Entgeltcharakter

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

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

980 *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (867).
981 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 10.
982 Vgl. EuGH v. 26.09.2013 – C-283/12, *Serebryannay vek*, ECLI:EU:C:2013:599
983 Vgl. *Dietsch*, MwStR 2017, 868 (871); *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2267 (2269); *Melan/Wecke*, DStR. 2015, 2811 (2812).
984 EuGH v. 18.12.1997 – C-384/95, *Landboden-Agrardienste*, ECLI:EU:C:1997:627; BFH v. 24.08.2006 – V R 19/05, BStBl. II 2007, 187.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

essant, dass die Unternehmen die Möglichkeit bieten, nutzerspezifische Werbung zu schalten. Hierzu werden die gesammelten Daten ausgewertet, sodass ein entsprechendes Interessenprofil des Nutzers erstellt wird. Aufgrund dieser Interessenprofile kann das Unternehmen sodann dem Dritten genau die Nutzer zur Schaltung von Werbung zugänglich machen, die hierfür besonders empfänglich sind. Ohne die zum Gebrauch überlassenen Daten, wäre dieses Geschäftsmodell allerdings nicht möglich, sodass die Nutzerdaten als wesentliche Voraussetzung für die Wirtschaftlichkeit der Plattform anzusehen sind.[985] Würden die Nutzerdaten dementsprechend nicht durch die Duldung von Seiten des Nutzers direkt an das die Plattform betreibende Unternehmen überlassen, müsste dieses die Daten sodann auf dem freien Markt erwerben, wodurch dem Unternehmen entsprechende Kosten entstehen würden. Aufgrund der Duldung von Seiten des Nutzers erspart sich das Unternehmen somit gerade diese Erwerbskosten, sodass hierdurch der wirtschaftliche Nutzen der Daten widergespiegelt wird.[986] Sofern gegen den wirtschaftlichen Wert der Daten angeführt wird, dass ein solcher mangels bewusster und wirtschaftlich motivierter Verwendung der Rechtsposition des Nutzers nicht existieren könne,[987] ist zu konstatieren, dass es für die Frage nach dem Entgeltcharakter gerade nicht auf die Motivation zum wirtschaftlichen Handeln auf Seiten des Nutzers ankommt.[988] Denn die Beantwortung des subjektiv zu bestimmenden wirtschaftlichen Handlungswillen des Nutzers mag zwar für die Frage nach der Unternehmereigenschaft des Nutzers[989] von Relevanz sein, hat jedoch weder Auswirkung auf die Möglichkeit der Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes[990] noch auf die Beurteilung, ob die Einräumung des Duldungsrechtes bei einem anderen einen Kostenfaktor bilden könnte. Darüber hinaus kann vor dem Hintergrund der durchgeführten Untersuchung in Bezug auf den Leis-

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

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

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

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

989 Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 4 I.I.1.

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tungswillen des Nutzers[991] unter Beachtung der Entwicklungen im unionalen Datenschutzrecht der DS-GVO sowie der Weiterentwicklung des nationalen Zivilrechts auch nicht mehr davon ausgegangen werden, dass der Nutzer selbst nicht bewusst seine Daten an das die Plattform betreibende Unternehmen überlässt.[992] Mithin ist der Einräumung des Nutzungsrechtes auch ein Entgeltcharakter zuzurechnen.

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

3. Zusammenhang mit der Leistung

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

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

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

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

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

1003 EuGH v. 03.03.1994 – C-16/93, *Tolsma*, ECLI:EU:C1994:80.

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

1005 EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, *Hedqvist*, ECLI:EU:C:2015:718.
1006 Vgl. Kapitel 4 C.IV.1.c.
1007 *Mössner* in: BeckOGK BGB, § 90 Rn. 86; *Markendorf*, ZD 2018, 409 (410).
1008 *Looks/Bergau,* MwStR 2016, 864 (869).
1009 *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (868).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

1010 EuGH v. 20.06.2013 – C-653/11, *Newey*, ECLI:EU:C2013:409; *Englisch*, UR 2017, 875 (878); *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (867); *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2267 (2268).

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

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

1019 EuGH v. 26.09.2013 – C-283/12, *Serebryannay vek*, ECLI:EU:C2013:599 m.w.N.; *Englisch*, UR 2017, 875 (883).

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

V. App-Nutzung als Unternehmerleistung

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

1021 *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, SWK 2017, 532 (536); *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1073).
1022 EuGH v. 27.09.2001 – C-16/00, *Cibo Participations*, ECLI:EU:C:2001:495; EuGH v. 10.11.2016 – C-432/15, *Baštová*, ECLI:EU:C:2016:855.
1023 *Ehrke-Rabel*, DStJG 42, S. 403; *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1075); *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (160).
1024 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 952; *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 95.
1025 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 2 Rn. 188.
1026 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 1 Rn. 954; *Peltner* in: *Weymüller*, UStG, § 1 Rn. 63.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

VI. App-Nutzung im Inland

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

1027 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 98.
1028 *Robisch* in: *Bunjes*, UStG, § 1 Rn. 20.
1029 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 114.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

1030 *Peltner* in: *Weymüller*, UStG, § 1 Rn. 59.
1031 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 3a Rn. 11; *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 3.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

1. Inlandsbegriff

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Ort der sonstigen Leistung bei Nutzern als Nichtunternehmer

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

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

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

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

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

1032 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3a Rn. 13.
1033 Vgl. Beispiel mit weiteren Erläuterungen *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 8.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

1034 *Korn* in: *Bunjes*, UStG, § 3a Rn. 6f.
1035 Vgl. Kapitel 4 I.I.1.
1036 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3a Rn. 470.
1037 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3a Rn. 238.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

1038 *Korn* in: *Bunjes*, UStG, § 3a Rn. 87.
1039 *Dreier* in: *Dreier/Schulze*, UrhG, § 69a Rn. 12.
1040 *Dreier* in: *Dreier/Schulze*, UrhG, § 69a Rn. 12.
1041 *Czychowski/Siesmayer* in: *Kilian/Heussen*, Computerrechts-Handbuch, 1. Abschnitt 20.4 Urheberrecht, Rn. 16.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

1042 BFH v. 13.03.1997 – V R 13/96, BStBl. II 1997, 372.
1043 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 91.
1044 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3a Rn. 494.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

1045 *Stadie* in: *Stadie,* UStG, § 3a Rn. 93.
1046 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 93.
1047 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 93.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG. Dabei beruht § 3a Abs. 5 UStG in der heutigen Fassung auf der Änderung des Art. 58 MwStSystRL vom 12.02.2008.[1048]

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sen, welche jedoch lediglich verschiedene Leistungsformen exemplarisch aufzählt, ohne jedoch eine genauere Definition zu liefern. Durch die Europäische Kommission wurden jedoch mit Artikel 7 Abs. 1 der Mehrwertsteuerdurchführungsverordnung (MwStVO)[1050] allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen einer elektronisch erbrachten Dienstleistung definiert, welche entsprechend der Ausführungen im Arbeitspapiers Nr. 843 des Mehrwertsteuerausschusses [1051] auch im Rahmen des Art. 58 MwStSystRL anzuwenden sind. Danach müssen kumulativ vier Voraussetzungen, nämlich die Erbringung der Leistung über das Internet oder ein elektronisches Netz, die wesentliche Automatisierung der Leistung sowie deren Erbringung ohne nennenswerte menschliche Beteiligung und die Unmöglichkeit der Erbringung ohne Informationstechnologie, gegeben sein, damit eine Leistung im Sinne des Art 58 Abs. 1 lit. c MwStSystRL und damit im Sinne des § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG vorliegt.[1052]

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

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

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wickelt und auch in die nationale Rechtsprechung übernommen, eine genaue Definition beziehungsweise Maßgeblichkeitsgrenzen der Kriterien wurden nicht entwickelt. Es kann daher nur durch eine Negativabgrenzung unter Beachtung der durch den Mehrwertsteuerausschuss vorgeschlagenen Leitlinien[1056] versucht werden, sich den Begriffsmerkmalen zu nähern.

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

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

1063 BFH v. 01.06.2016 – XI R 29/14, BStBl. II 2016, 905.
1064 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 3a Rn. 119.
1065 *Luther/Sailer*, UR 2016, 81 (84).
1066 *Luther/Sailer*, UR 2016, 81 (84).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

Diesem Problem ist der europäische Gesetzgeber dahingehend begegnet, als dass dieser im Rahmen der MwStVO[1068] verschiedene Regelungen zur Bestimmung des Leistungsortes bei auf elektronischem Weg erbachten

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

---

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

1072 *Sauter*, Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, S. 19.

1073 *Sauter*, Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, S. 20.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

1074 *Eberspächer/Vögel/Bettstetter*, GSM, S. 40; *Sauter*, Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, S. 57.
1075 *Conrads,* Telekommunikation: Grundlagen, Verfahren, Netze, S. 361.
1076 *Conrads,* Telekommunikation: Grundlagen, Verfahren, Netze, S. 361.
1077 *Sauter*, Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, S. 57.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Identity und entsteht unabhängig davon, ob der Nutzer sich im In- oder Ausland befindet.[1078] Mithin besteht durch die stringente Zuordnung der Mobile Station Roaming Number zur International Mobile Subscriber Identity und die zusätzlich vorgenommene Speicherung innerhalb des Billing Records[1079] eine feste, dem jeweiligen Nutzer zuordenbare und nachprüfbare Ortsbestimmungsmöglichkeit, welche jedoch aufgrund der Variabilität des Visitor Country Codes die notwendige Flexibilität zur Reaktion auf Ortveränderungen des Nutzers aufweist. Im Ergebnis wäre daher eine Anknüpfung an diese Länderkennung vorzugswürdig gegenüber derer der International Mobile Subscriber Identity und würde zudem den Zweck der gewählten Ortsbestimmung, nämlich die Besteuerung der sonstigen Leistung am tatsächlichen Ver- beziehungsweise Gebrauchsort sicherstellen.[1080]

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

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

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

1078 *Sauter,* Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, S. 57.

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

Im Rahmen der Auslegung nach dem „effet utile" sind insbesondere die mit dem gesetzten Sekundärrecht verbundenen Erwägungsgründe von herausgehobener Bedeutung, als dass durch diese der Sinn und Zweck der Vorschrift verdeutlich wird.[1088] Die Ortsregelung des Art. 24b MwSt-VO wurde durch die Durchführungsverordnung (EU) 1042/2013 vom 07.10.2013[1089] neu gegliedert. Entsprechend dem Erwägungsgrund Nummer 7 soll die Besteuerung vorrangig am Ort des tatsächlichen Verbrauchs erfolgen. Hierzu soll, insbesondere um einen Zuständigkeitskonflikt zwischen den Mitgliedsstaaten zu vermeiden, der Ort des tatsächlichen Verbrauches

1082 *Mayer* in: G/H/N, EUV, Art. 19 Rn. 53.
1083 *Mayer* in: G/H/N, EUV, Art. 19 Rn. 51.
1084 *Kubicki* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 19 Rn. 26; *Mayer* in: G/H/N, EUV, Art. 19 Rn. 53.
1085 *Kubicki* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 19 Rn. 26; *Wegener* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 19 Rn. 32.
1086 *Tomasic*, Effet utile, S. 26 f.
1087 *Tillmanns*, Divergenz und Konvergenz von Umsatzsteuer und Einkommensteuer, S. 39 ff.; *Tomasic,* Effet utile, S. 18 ff, 130 ff.
1088 *Wegener* in: *Calliess/Ruffert,* EUV, Art. 19 Rn. 32.
1089 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, L 284/1.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

1092 *Kemper*, UR 2015, 649 (655).

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

cc. Praktische Umsetzbarkeit des vorgefundenen Ergebnisses

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

d. Zwischenergebnis

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Ort der sonstigen Leistung bei Nutzer als Unternehmer

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

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

1101 *Wäger* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3a Rn. 329.
1102 Vgl. Kapitel 4 C.VI.2.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

a. Unternehmereigenschaft durch Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Ortsbestimmung bei verwendeter Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

4. Einheitlichkeit der Ortsbestimmung

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

1107 Vgl. Kapitel 4 F.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

5. Umsatzgrenze

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

D. Feststellung der Steuerpflicht der erbrachten Leistung

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

E. Bemessungsgrundlage

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

1121 Kapitel 1 B.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

1122 BFH v. 25.04.2018 – XI R 21/16, BStBl. II 2018, 505.
1123 RFH v. 14.12.1927 – VI A 802/27, RFHE 22, 309; BFH v. 01.04.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569; BFH v. 10.11.2004 – II R 69/01, BStBl. II 2005, 259.
1124 *Grootens* in: *Lippross/Seibel*, § 9 BewG, Rn. 8; *Halaczinsky* in: *Rössler/Troll*, BewG, § 9 Rn. 8.
1125 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 29.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

1126 *Lippross*, UR 2017 821, (824); *Spilker*, UStB 2019, 212.
1127 BFH v. 28. 11. 1980 – III R 86/78, BStBl. II 1981, 353.
1128 Vgl. *Grootens* in: *Lippross/Seibel*, § 9 BewG Rn. 8; *Immes* in: *Wilms/Jochum*, BewG, § 9 Rn. 5.
1129 *Spilker*, UStB 2019, 212 (213).
1130 *Lippross*, UR 2017, 821, (825); *Spilker*, UStB 2019, 212 (213).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

1131 EuGH v. 10.01.2019 – C-410/17, *A Oy*, ECLI:EU:C:2019:12.
1132 EuGH v. 10.01.2019 – C-410/17, *A Oy,* ECLI:EU:C:2019:12.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

I. Existierender Marktwert für Nutzerdaten

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

1133 *Pindyck/Rubinfeld*, Mikroökonomie, S. 30.
1134 BFH v. 28.11.1980 – III R 86/78, BStBl. II 1981, 353; BFH v. 07.12.1979 – III R 45/77, BStBl. II 1980, 234; BFH v. 14.02.1969 – III 88/65, BStBl. II 1969, 395.
1135 *Pindyck/Rubinfeld*, Mikroökonomie, S. 29.
1136 *Wied-Nebbling*, Markt- und Preistheorie, S. 5.
1137 *Stadler* in: *Jauernig*, BGB, § 311 Rn. 12.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

1138 *Schulze* in: *Dreier/Schulze*, UrhG, § 31 Rn. 15.
1139 *Schulze* in: *Dreier/Schulze*, UrhG, § 31 Rn. 15
1140 *Soppe* in: BeckOK UrhG, § 34 Rn. 8.
1141 Vgl. Nutzungsbedingungen von Facebook https://de-de.facebook.com/legal/terms; zuletzt abgerufen am 13.12.2022 unter Punkt 3.3.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

II. Berechnung des Marktwertes von Nutzerdaten

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Milliardenbereich erzielen[1146] und darüber hinaus auch ein großer Markt des Datenhandels besteht, auf welchem unterschiedliche Nutzerdaten zu verschiedenen Preisen gehandelt werden.[1147] Was die jeweiligen Nutzungsrechte an den Nutzerdaten im Rahmen des Erwerbs des Nutzungsrechtes wert sind, ist hingegen nicht öffentlich einsehbar. Insoweit muss der Marktwert der Nutzungsrechte an den Nutzerdaten für Zwecken der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage durch objektivierte Maßstäbe bestimmt werden, wobei eine allgemein gültige Methode zur Ermittlung des Wertes von Nutzerdaten zur Zeit noch nicht existiert.[1148] Hierzu kann auf die zu Zwecke der Bewertung von Wirtschaftsgütern mit dem gemeinen Wert entwickelten Methoden zurückgegriffen werden, da diese stets darauf ausgerichtet sein müssen, nach objektivierten Methoden den Wert zu ermitteln, der im Rahmen einer Veräußerung zu erzielen wäre und darüber den Zuwachs an Leistungsfähigkeit zutreffend abbilden.[1149]

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

1146 Vgl. Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 14.
1147 Vgl. mit einer überblicksartigen Darstellung *Melan/Wecke*, DStR 2015, 2267 (2269); *OECD(2013)*, Exploring the Economics of Personal Data: A Surve of Methodologies for Measuring Monetary Value, S. 26.
1148 *OECD(2013)*, Exploring the Economics of Personal Data: A Survey of Methodologies for Measuring Monetary Value, S. 18; *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158(161).
1149 BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 Rn. 104.
1150 *Knittel* in: *Stenger/Loose,* BewG, § 9 Rn. 2.
1151 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 26.
1152 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 27.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

1. Bestimmung der zu bewertenden Leistung

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

1153 *Grootens* in: *Lippross/Seibel*, BewG, § 9 Rn. 18 f.; *Halaczinsky* in: *Rössler/Troll*, BewG, § 9 Rn. 14.
1154 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 4.
1155 *Theile* in: *Heuser/Theile*, IFRS, Rn. 14.60 ff.
1156 Zur Definition des Zeitwertes nach IFRS 13.9 *Lübbig/Kühnel* in: Beck'sches IFRS Handbuch, § 2 Rn. 238ff., § 2 Rn. 37; *Wöltje*, IFRS, S. 28.
1157 IFRS 13.62; *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 37.
1158 *Lübbing/Kühnel* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 2 Rn. 258.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

1159 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rn. 270.
1160 So auch *Ehrke-Rabel*, DStJG 42, S. 406; *Gaier* in: MüKo BGB, § 312 Rn. 6.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

1161 *Leipold* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13 Rn. 60; *Zugmaier*, DStR 2003, 1053.
1162 BFH v. 21.04.1993 – XI R 50/90, BStBl. II 1993, 696.
1163 EuGH v. 29.11.2018 – C-548/17, *baumgarten sports & more*, ECLI:EU:C:2018:970.
1164 BFH v. 26.06.2019 – V R 8/19 (V R 51/16), BFH/NV 2019, 1211.
1165 BFH v. 26.06.2019 – V R 8/19 (V R 51/16), BFH/NV 2019, 1211; zum Verbot der richtlinienkonformen Auslegung contra legem EuGH v. 04.07.2006 – C-212/04, *Adeneler* u.a., ECLI:EU:C:2006:443.
1166 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rn. 487f.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vom tatsächlichen Leistungszeitpunkt als im Kalendervierteljahr entstanden angesehen.

Überträgt man diese gesetzliche Typisierung zum Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuerlast bei auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen auf die Frage der Bewertung des auf elektronischem Weg eingeräumten Nutzungsrechts an den erstellten Daten so lassen sich hieraus verschiedene Vorteile für die Bemessung herleiten. Die Bewertung des erhaltenen Nutzungsrechtes hat durch das die Plattform zur Verfügung stellende Unternehmen zu erfolgen. Muss dieses eine Bewertung des jeweiligen Nutzungsrechtes nur zu vier verschiedenen Stichtagen durchführen verringert sich der Verwaltungsaufwand sowohl auf der Seite des Unternehmens als auch auf Seite der zur Überprüfung der Bewertung berufenen Finanzverwaltung. Gleichzeitig wird aber auch eine noch zeitnahe Ermittlung des Wertes vorgenommen, sodass Einflüsse des tatsächlichen Marktgeschehens auf den Wert des Nutzungsrechtes sowie die stetige Veränderung des Inhalts des Nutzungsrechtes[1171] abgebildet werden können. Zudem ist das jeweilige Nutzungsrecht in seinem Wert unstreitig von dem durch den Nutzer erbrachten Input in Form von gestellten Daten, als Erfüllungshandlung unter dem Duldungsrecht,[1172] abhängig. Insofern wären ein Betrachtungszeitraum von unter einem Monat nicht geeignet, den sich aus der vermehrten Erstellung von Nutzerdaten und dem damit einhergehend erhöhten Wert des Nutzungsrechtes zutreffend abzubilden. Letztlich streitet für eine quartalsweise Bemessung des Nutzungsrechtes an den Daten zudem auch die Kongruenz zwischen der Ermittlung des Gegenwertes der durch das Unternehmen erbrachten Leistung und der damit verbundenen Deklarierung des erbrachten Umsatzes in der Umsatzsteuererklärung.

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

1171 Vgl. *Melan/Wecke*, DStR. 2015, 2811 (2815).
1172 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rn. 396.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Bewertung der Nutzerdaten mit dem gemeinen Wert

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

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

1173 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 1.
1174 *Grootens* in: *Lippross/Seibel*, § 9 BewG Rn. 8; *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 28.
1175 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 29.
1176 RG v. 16.06.1919 – I 61/19, RGZ 96, 124; RFH v. 14.12.1927 – VI A 802/27, RFHE 22, 309; BVerwG v. 20.01.2005 – 3 C 15/04, NVwZ-RR 2005, 446; BFH v. 01.04.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569.
1177 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 30.
1178 BFH v. 06.06.2001 – II R 7/98, BFH/NV 2002, 28.
1179 *Halaczinsky* in: *Rössler/Troll*, BewG, § 9 Rn. 23; *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 31.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

durch die Finanzverwaltung entwickelten und niedergelegten Methoden orientiert werden.[1180]

Zu beachten gilt in der nachfolgenden Ermittlung, dass, auch wenn die Wertermittlung entsprechend der Regelungen des Bewertungsgesetztes erfolgt, die Bewertung selbst im Sonderregime der Umsatzsteuer vorgenommen wird. Hieraus folgt, dass eine leistungsbezogene Bewertung zu erfolgen hat, sprich die Bewertung den Geldwert der erbrachten Leistung bestimmen soll. Nicht hingegen soll eine Bewertung des hinter der Leistung stehenden immateriellen Wirtschaftsgutes erfolgen, welche für ertragssteuerliche Zwecke notwendig wäre und auf welche die Vorschriften des Bewertungsgesetzes eigentlich ausgerichtet sind. Im Rahmen der hiesigen Betrachtung werden daher nur die aus dem Bewertungsgesetz resultierenden und den verfassungsgemäßen Anspruch an eine gleichheitsgerechte Bewertung[1181] entsprechenden Methoden entlehnt, um eine objektivierte umsatzsteuerliche Bemessung der erbrachten Leistung durchzuführen.

a. Bewertung nach dem Vergleichswertverfahren

Ausgehend von der inzident durch § 9 Abs. 2 S. 1 BewG vorgegebenen Reihenfolge der Bewertungsverfahren[1182] gilt es zunächst zu überprüfen, ob der Wert der Nutzungsrechte an den Nutzerdaten mit Hilfe des Vergleichswertverfahrens bestimmt werden kann. Dieses bestimmt den gemeinen Wert des zu bewertenden Wirtschaftsgutes anhand von tatsächlich erzielten Verkaufspreisen vergleichbarer Wirtschaftsgüter, sofern diese im gewöhnlichen Wirtschaftsverkehr zustande gekommen sind.[1183] Der gewöhnliche Geschäftsverkehr definiert sich kongruent zum wirtschaftswissenschaftlichen Markt als freier und zwangloser Handel zwischen Anbietendem und Nachfragenden.[1184] Mithin sind, aufgrund der Existenz des freien Marktes für die Nutzungsrechte, tatsächliche erzielte Verkaufspreise grundsätzlich als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr entstanden anzusehen.

1180 BFH v. 20. 2. 1970 – III R 75/66, BStBl. II 1970, 484; BFH v. 20. 3. 1970 – III R 61/68, BStBl. II 1970, 636.
1181 BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.
1182 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 30.
1183 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 39.
1184 *Grootens* in: *Lippross/Seibel*, § 9 BewG Rn. 14; *Jülicher* in: *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, § 12 Rn. 58.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

b. Bewertung nach dem Ertragswertverfahren

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

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

1187 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 51.
1188 BFH v. 20.02.1970 – III R 75/66, BStBl. II 1970, 484.
1189 R B 9.4 ErbStR.
1190 R B 9.4 S. 1 letzter Halbsatz ErbStR.
1191 Vgl. hierzu insbesondere Kapitel 5 C.II.1.b.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

c. Bewertung nach dem Sachwertverfahren

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

3. Bewertung der Nutzerdaten nach IFRS

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

1192 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 58 ff.
1193 IAS 36.6 i.V.m IFRS 13.B2.
1194 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 38; *Franken/Schulte/Theile* in: *Heuser/Theile*, IFRS, Rn. 8.50 ff.
1195 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 47.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

a. Mehrgewinnmethode

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

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

1196 *Groh* in: Creifelds[25] – Cashflow.
1197 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 56.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

b. Residualwertmethode

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

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

1198 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 55; *Theile/Behling* in: *Heuser/Theile*, IFRS, Rn. 36.165.
1199 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 55.
1200 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 55.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

c. Methode der unmittelbaren Cashflow-Prognose und der Lizenzpreisanalogie

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

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

d. Rückschluss auf Marktwert der quartalsweisen Erträge

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

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

1202 *Erb/Eyck/Jonas/Thomas* in: Beck'sches IFRS-Handbuch, § 27 Rn. 52; *Theile/Behling* in: *Heuser/Theile*, IFRS Rn. 36.*163*.

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

4. Umsatzsteuerliche Gesamtbetrachtung

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

1204 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 54.
1205 So auch *Scheffler*, DStR 2018, 1783 (1786).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

Die Ausgangsgröße für die Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten bildet damit der durch den Datenbroker aus Werbeleistungen erzielte Umsatzerlös. Dieser ist für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf die jeweiligen Nutzer aufzuteilen. Hierzu bietet es sich an, den Umsatzerlös des jeweiligen Nutzers, entsprechend dem in der Praxis bereits existierenden System, durch eine Aufteilung des Gesamtwerbeumsatzes auf die durchschnittliche aktive Nutzerzahl im Quartal zu ermitteln.[1206] Abweichend zu den in der Praxis vorzufindenden Berechnungsmethoden[1207] ist der quartalsweise Durchschnittswert der aktiven Nutzer aus dem Durchschnitt der aktiven Nutzer eines jeden Monats des Quartals zu bilden. Als aktiver Nutzer ist dabei ein solcher anzusehen, der die Plattform an einem Tag der jeweiligen Monate des Quartals besucht hat. Durch diese Berechnung wird sichergestellt, dass die mit dem Wert des Nutzungsrechts an den Daten zu bewertende Ausgangsleistung des Unternehmens (die Zurverfügungstellung der Plattform) durch den jeweiligen Nutzer im Besteuerungszeitraum zumindest an einem Tag auch tatsächlich in Anspruch genommen worden ist. Würde man als Berechnungszeitpunkte auf den ersten und letzten Tag des Quartals abstellen, könnten auch solche Nutzer erfasst werden, die im Steuererhebungszeitraum die Leistung tatsächlich nicht mehr in Anspruch genommen haben und dementsprechend auch nicht für die Werbeeinnahmen des Unternehmens ursächliche

1206 Vgl. Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 33.
1207 Vgl. Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 32.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

1208 Vgl. zur Steuererhebung und der Verteilung des Steueraufkommens Kapitel 4 F.
1209 *Knittel* in: *Stenger/Loose*, BewG, § 9 Rn. 39.
1210 *Jülicher* in: *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, § 12 Rn. 67.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

III. Ergebnis: Ermittlung der Bemessungsgrundlage

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

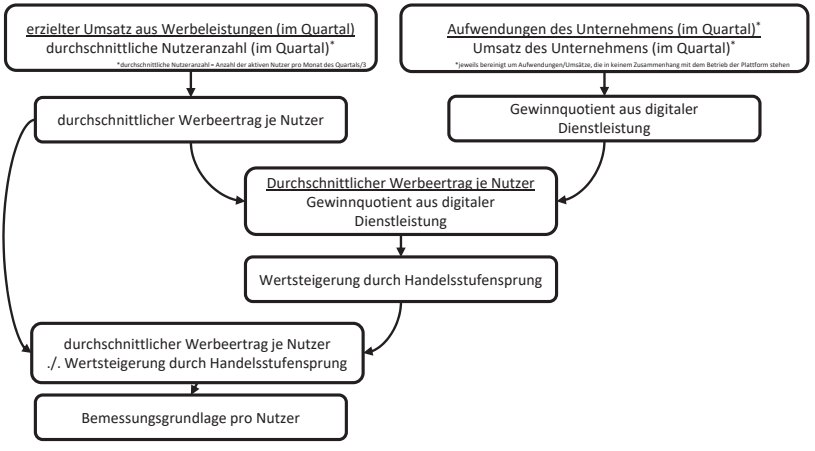

Abbildung 3: Ermittlung der Bemessungsgrundlage

F. Steuererhebung und Steuerschuldnerschaft

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

I. Steuerschuldnerschaft

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

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

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

1215 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 13a Rn. 5.
1216 *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13a Rn. 10.
1217 *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 13a Rn. 6.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

1. Ansässigkeit des Plattformbetreibers im Ausland

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

1221 Vgl. *Stadie* in: *Stadie*, UStG, § 13b Rn. 51 f., 55.
1222 *Brandl* in: *Bunjes*, UStG, § 13b Rn. 127; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 174.
1223 EuGH v. 06.10.2011 – C-421/10, *Stoppelkamp*, ECLI:EU:C:2011:640.
1224 *Brandl* in: *Bunjes*, UStG, § 13b Rn. 129; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 120ff.
1225 *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 124.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

1226 *Musil* in: H/H/Sp, AO, § 12 Rn. 8 ff.; *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 12 Rn. 4 ff.
1227 Zum Begriff des dedizierten Servers vgl. *Tappe*, IStR 2011, 870 (871).
1228 Als klassischer Server bezeichnet von *Hutter/Schmidt* IStR 2000, 650; als untechnischer Begriff im allgemeinen Verständnis *Tappe*, IStR 2011, 870 (871).
1229 *Musil* in: H/H/Sp, AO, § 12 Rn. 43a.
1230 *Ehrmann/von Wallis* in: *Hoeren/Sieber/Holznagel*, Multimedia-Recht, Teil 27, Rn.132; *Andresen* in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstättenhandbuch, Rn. 11.22; *Tappe,* IStR 2011, 870 (873).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

1232 *Lehner* in: *Isensee*, Handbuch des Staatsrechts, § 251 Rn. 28.
1233 *Kokott* in: *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rn. 178.
1234 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, S. 778 ff.; *Kokott* in: *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rn. 205.
1235 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 3; *Englisch* in: *Tipke/Lang*, § 17 Rn. 72.
1236 *Englisch* in: *Tipke/Lang*, § 17 Rn. 72.
1237 *Reimer*, Juristische Methodenlehre, S. 275; *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S. 41 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

führt.[1238] Zu erforschen ist daher zunächst der Telos der Norm, welcher von sich aus zur Einschränkung der Norm führen muss.[1239] Die Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG befindet sich bereits seit Einführung des sogenannten Reverse-Charge-Verfahrens[1240] durch § 13b UStG zum 01.01.2002[1241] zumindest ihrem Wortlaut nach unverändert im nationalen Umsatzsteuergesetz. Diese Regelung wurde ursprünglich zur Angleichung des nationalen Rechts an die bereits zu diesem Zeitpunkt bestehenden Vorgaben in der MwStSystRL eingeführt.[1242] Durch den Wechsel der Steuerschuldnerschaft sollte insbesondere eine Vereinfachung für grenzüberschreitend tätige Unternehmen erreicht werden.[1243] Der Telos der Norm erstreckt sich dementsprechend darauf, eine vereinfachte Steuererhebung und die Sicherung des Steueraufkommens im Rahmen von grenzüberschreitend erbrachten Dienstleistungen herbeizuführen. Die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung soll durch den Wechsel der Steuerschuldnerschaft jedoch gerade nicht herbeigeführt werden.[1244] Diese tritt jedoch im vorliegend zu untersuchenden Geschäftsmodell ein. Denn bei der Erbringung der sonstigen Leistung an einen Unternehmer, unabhängig davon, ob ein expliziter Bezug der Leistung für das Unternehmen erfolgt, erfolgt ein faktischer Wechsel der Steuerschuldnerschaft, ohne dass jedoch der Leistungserbringer von diesem Wechsel tatsächlich Kenntnis erhalten muss. Die Unsicherheit über die Kenntnis des Wechsels der Steuerschuldnerschaft hängt im vorliegenden Fall ausschließlich von der Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Leistungsempfänger und der damit verbundenen eindeutigen Zuordnung des Leistungsbezuges zum unternehmerischen Bereich ab. Diese eindeutige Voraussetzung sieht § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG in Bezug auf den Wechsel der Steuerschuldnerschaft jedoch gerade nicht vor. Da die am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer jedoch lediglich als Gehilfen des Staates zur Steuererhebung eingesetzt werden, darf ihnen

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

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

Die teleologische Reduktion einer Norm kann allerdings nur dann vorgenommen werden, wenn in der Norm einen planwidrige Regelungslücke besteht, dass Gesetz an dieser Stelle mithin ungewollt unvollständig ist.[1246] Zwar wurde die Stellung der hier teleologisch zu reduzierenden Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG innerhalb des § 13b UStG seit Einführung im nationalen Umsatzsteuerrecht im Jahr 2002 verändert, der Wortlaut verblieb jedoch der Gleiche. Durch die Einführung der Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie[1247] wurde sodann ab dem Jahr 2011 die hier zum Konflikt führende Regelung des Art. 18 MwStVO eingeführt, welche für das nationale Umsatzsteuerrecht bindend ist, ohne dass jedoch der Konflikt zwischen diesen beiden Normen durch den nationalen Gesetzgeber beachtet worden ist. Dementsprechend liegt die notwendige planwidrige Regelungslücke vor, welche auch gerade in ihrer konkreten Anwendung zu dem sinnwidrigen Ergebnis einer Besteuerung, sowohl auf Seiten des Leistungsempfängers als auch des Leistungserbringers, führt. Der Zweck der Norm sollte lediglich zu einer Vereinfachung der Steuererhebung und -vollstreckung und Entlastung des Leistungserbringers führen, als dass dieser sich nicht mit verschiedenen Steuerjurisdiktionen auseinandersetzen muss. Eine Doppelbesteuerung war jedoch nicht vom Telos der Norm umfasst und ist als solche im Rahmen des unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystems auch nicht rechtmäßig.[1248] Da zudem eine weitere eigenständige Vereinfachungsregelung für die Leistungserbringer von elektronischen Dienstleistungen unionsrechtlich und auch national im Rahmen der einheitlichen Steueranmeldung über das Mini-One-Stop-

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

1249 Vgl. zur Steueranmeldung über das Mini-One-Stop-Shop-Verfahren Kapitel 4 F.III.
1250 *Kokott* in: *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rn. 155 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

Gleichzeitig versetzt sich der Leistungsempfänger durch die ausgeübte Option auch in die Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges nach § 15 UStG. Hierin liegt zugleich ein zweiter Vorteil der Optionsregelung begründet, als dass der Unternehmer im Rahmen des bestehenden Regelungssystems ohne Mitteilung seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zwar zum Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 UStG werden würde, gleichsam das die Leistung erbringende Unternehmen in Unkenntnis der Unternehmereigenschaft aus seiner Sicht gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG lediglich zur Ausstellung einer Rechnung berechtigt, aber nicht verpflichtet, wäre und insoweit aufgrund der Vielzahl an Leistungsempfängern bereits aus verwaltungsökonomischen Gründen auf eine entsprechende Rechnungsausstellung verzichten wird. Da die ausgestellte Rechnung hingegen Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG ist, würde dieser zunächst auf Ebene des Leistungsempfängers für die von ihm nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldete Umsatzsteuer scheitern. Zur Herstellung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit müsste der Nutzer sich folglich unter Mitteilung seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG gegenüber dem die Leistung erbringenden Unternehmen zu erkennen geben, wodurch als dann das gleiche Ergebnis, wie unter der dargestellten und vorgeschlagenen Optionsmöglichkeit, hergestellt werden könnte. Zu beachten wäre allerdings, dass aufgrund des nachträglichen Kenntnisgewinns über die Unternehmereigenschaft die jeweiligen bereits eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen nachträglich korrigiert werden müssten und die Nutzer faktisch gezwungen wären, sich gegenüber den Leistungserbringern als Unternehmer auszuweisen. Gleichzeitig bestünde immer die Gefahr, dass der Nutzer nicht sämtliche unter das Untersuchungsmodell fallenden Interaktionen auch tatsächlich wahrnehmen könnte, womit eine stetige Ungewissheit über das Entstehen und gerade auch über die Höhe der jeweiligen Umsatzsteuerschuld begründet werden würde. Eine entsprechend hohe Rechtsunsicherheit wäre demnach ohne die Einführung der vorgeschlagenen Änderung hin zu einer Optionsmöglichkeit gegeben. Aber auch auf Seite des die Leistung erbringenden Unternehmens würde im Hinblick auf die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nach § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG durch die Einführung der Optionsmöglichkeit die bestehende Rechtsunsicherheit vermieden werden. Insgesamt ist der Vorschlag daher nicht nur unter den Aspekten der Vermeidung einer Doppelbesteuerung und rechtssicheren Bestimmbarkeit des

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Steuerschuldners, sondern auch unter dem weiteren Aspekt des rechtssicheren Vorsteuerabzuges und unter dem Aspekt der Minimierung von mit der Steuerfestsetzung verbundenem Befolgungsaufwand zustimmungswürdig.

3. Zwischenergebnis

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Steuerschuldnerschaft mit der hier vertretenen Auffassung, unter Einführung des vorgeschlagenen Ausnahmetatbestands in Art. 196 MwStSystRL, im Grundsatz beim Leistungserbringer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt. Dieses gilt unabhängig davon, ob der Nutzer, durch den Leistungsaustausch im Untersuchungsmodells, als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG zu qualifizieren ist. Lediglich wenn der Leistungsempfänger offen als Unternehmer auftritt und die Leistung, durch Mitteilung seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, als für sein Unternehmen bezogen widmet, wechselt die Steuerschuldnerschaft und der Leistungsempfänger wird nach § 13b Abs. 5, Abs. 1, 2 Nr. 1 UStG zum Steuerschuldner. Der Leistungserbringer wird zugleich durch die ausgesprochene Option von seiner Verpflichtung zur Abführung der Steuerschuld nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG befreit, unterliegt jedoch der Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung über die erbrachten Leistungen nach § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 2 UStG, in welcher die Netto-Bemessungsgrundlage auszuweisen ist. Durch Einführung des vorgeschlagenen Ausnahmetatbestandes für elektronische Dienstleistungen auf europäischer Normenebene, wird die drohende Gefahr einer Doppelbesteuerung vermieden und die notwendige Rechtssicherheit und -klarheit geschaffen. Zudem beinhaltet die Regelung eine Verwaltungsvereinfachung, als dass gerade die Überprüfung des Nutzers hin auf seine Unternehmereigenschaft, gleichlaufend zur Bestimmung des Leistungsortes, auch für Zwecke der Bestimmung des Steuerschuldners, obsolet ist.

II. Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer

Im Rahmen der Bestimmung des Entstehungszeitpunktes der Umsatzsteuer, der von Seiten des Plattformbetreibers an den Nutzer erbrachten Duldungsleistung, gilt es die vorstehend festgestellte Differenzierung innerhalb der Steuerschuldnerschaft zu beachten. Liegt der Regelfall vor, verfügt der Nutzer also entweder bereits nicht über eine Unternehmereigenschaft

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

oder hat er dem Plattformbetreiber gegenüber keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt, so richtet sich der Entstehungszeitpunkt nach den allgemeinen Regelungen des § 13 UStG über die Entstehung der Umsatzsteuer bei Steuerschuldnerschaft durch den Leistungserbringer. Im Ausnahmefall, also nach Mitteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und dadurch bedingten Widmung der Leistung für das Unternehmen des Nutzers, finden sich die Regelungen zum Entstehungszeitpunkt kongruent im Rahmen des für den Wechsel der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger maßgeblichen § 13b UStG wieder.

1. Entstehungszeitpunkt bei Steuerschuldnerschaft des Leistungserbringers

Die im Regelfall durch den Leistungserbringer geschuldete Umsatzsteuer entsteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) UStG grundsätzlich in dem Voranmeldungszeitraum, in welchem die Leistung als solche erbracht worden ist.

Zu bestimmen ist daher zunächst, wann die entsprechende Leistung als erbracht anzusehen ist. Eine sonstige Leistung ist dann erbracht, wenn der leistende Unternehmer sämtliche zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung nötigen Handlungen ausgeführt hat.[1252] Im Rahmen des Untersuchungsmodells wird von Seiten des Unternehmens an den jeweiligen Nutzer eine Duldungsleistung erbracht, mit welcher dem Nutzer als Leistungsempfänger die zeitliche Nutzung des Rechtes zur Nutzung der Plattform eingeräumt wird. Die Leistungsverpflichtung endet dementsprechend erst dann, wenn der Nutzungszeitraum endet und hierdurch die Leistungspflicht vollständig erfüllt worden ist.[1253] Es stellt sich daher, ähnlich wie bereits im Rahmen der Bestimmung des für die Bemessungsgrundlage zu bewertenden Leistungsumfangs in Bezug auf das Nutzungsrecht an den Daten,[1254] erneut die Frage, zu welchem Zeitpunkt das Nutzungsrecht als beendet und dementsprechend die Leistung als tatsächlich erbracht angesehen werden kann. Auch wenn die Einräumung des Nutzungsrechtes an der Plattform eng mit der Überlassung des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten verknüpft ist, kann das im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorgefundene Ergebnis nicht ohne weiteres auch auf die hier zu beurteilende Frage nach dem Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer übertragen werden.

1252 Brandl in: *Bunjes*, UStG, § 13 Rn. 13; *Leipold* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13 Rn. 44.
1253 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rn. 396; *Leipold* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13 Rn. 52.
1254 Vgl. Kapitel 4 E.II.1.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Denn anders als in Bezug auf die zeitlich unbefristete Überlassung des Nutzungsrechtes an den Daten lassen sich in Bezug auf den Endzeitraum des Nutzungsrechtes an der Plattform grundsätzlich verschiedene Auffassungen vertreten.

So könnte man zunächst davon ausgehen, dass der Nutzungszeitraum des eingeräumten Rechtes nach Abschluss der jeweiligen einzelnen Nutzung, also bei Schließen oder Verlassen der Plattform, als erbracht angesehen werden muss. Denn insoweit kann ein zeitlicher Punkt festgemacht werden, ab welchem temporär keine Nutzung der Plattform mehr stattfindet. Vergleichbar mit einer physisch erbrachten Dienstleistung könnte daher ein genauer Endzeitpunkt festgestellt werden. Sofern das Angebot erneut in Anspruch genommen würde, also ein erneuter Zugriff auf die Plattform erfolgen würde, wäre eine neue Duldungsleistung anzunehmen, welche wiederum mit Schließen oder Verlassen der Plattform als beendet anzusehen wäre.

Anders als in Bezug zu physischen Dienstleistungsmodellen, die grundsätzlich beim Verlassen des physischen Leistungsortes als vollständig erbracht angesehen werden können, ist im Bereich des Untersuchungsmodells jedoch kein Einstellen der Dienstleistungshandlung des die Plattform betreibenden Unternehmens zu verzeichnen. Nimmt man als Beispiel den Bereich von Social-Media-Plattformen, so werden diese auch nach Schließen oder Verlassen der Plattform weiterhin aktualisiert und auf die auch im geschlossenen Zustand der Plattform erhobenen Daten des Nutzers hin weiter optimiert. Mithin kann nicht davon ausgegangen werden, dass im Zeitpunkt des Schließens oder Verlassens der Plattform sämtliche zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung notwendigen Handlungen, in der Form einer Beendigung des Nutzungszeitraums, erbracht worden sind. Vielmehr geht die Leistungserbringung über diesen Zeitpunkt hinaus. Das Nutzungsrecht des jeweiligen Nutzers besteht so lange fort, bis entweder die Plattform nicht mehr elektronisch aufsuchbar ist oder aber das Nutzungsverhältnis, etwa durch Deaktivierung des Nutzerkontos, von einer der beiden Parteien beendet wird. Das Untersuchungsmodell ist insoweit mit den typischen in der Praxis bereits lange bekanntem Modell der Miete vergleichbar, wo die Leistungserbringung mit Verlassen der Mietsache ebenfalls noch nicht vervollständigt ist. In diesem Fall liegt zivilrechtlich ein sogenanntes Dauerschuldverhältnis, also ein Schuldverhältnis, welches auf eine dauerhafte und unbeschränkte Leistungsverpflichtung angelegt ist,

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vor.[1255] Entsprechend findet, in Anlehnung an die Ausführungen in Bezug auf die Bewertung des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten,[1256] auch auf die von Seiten des Unternehmens erbrachte Duldungsleistung, der Einräumung des Nutzungsrechtes an der Plattform, die Regelung über den Entstehungszeitpunt für Teilleistungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) S. 2, 3 UStG, Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL Anwendung.[1257] Kongruent zu den Ausführungen im Rahmen der Bewertung des Datennutzungsrechts ist auch bei der vorliegenden Beurteilung der unternehmensseitig erbrachten Leistung im Rahmen einer quantitativen Betrachtungsweise[1258] festzustellen, dass bereits in der nur einmaligen Nutzung der Plattform ein eigenständiger Wert zu sehen ist, welcher auch dann noch Bestand hat, wenn es zu keinen weiteren Leistungen mehr kommen sollte. Da zudem, wie bereits festgestellt worden ist,[1259] in der gleichzeitigen im Gegenverhältnis stehenden Überlassung des Nutzungsrechtes an den Daten ein gesondert vereinbartes Entgelt zu sehen ist, welches sukzessiv durch die jeweilige Erfüllungshandlung des Nutzers in das Duldungsrechts entrichtet wird,[1260] liegt eine Teilleistung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 UStG und dementsprechend auch im Sinne des in Bezug auf die Tatbestandsvoraussetzungen weiter ausgeformten Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL vor.

Die Umsatzsteuer entsteht folglich gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) S. 2 UStG mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraum, in welchem das die Plattform betreibende Unternehmen seine Leistung erbracht hat, sprich dem Nutzer die Plattform zur weiteren Nutzung angeboten hat. Als Voranmeldungszeitraum fungiert grundsätzlich gemäß § 18 Abs. 2 S. 1 UStG das Kalendervierteljahr, es sei denn die Vorjahressteuer betrug mehr als 7.500 €, sodass dann der Kalendermonat der entsprechende Voranmeldungszeitraum wird (§ 18 Abs. 2 S. 2 UStG). Abweichend zu der allgemeinen Regelung kann ein Unternehmen für seine nach § 3a Abs. 5 UStG erbrach-

1255 Vgl. *Gaier* in: MüKo BGB, § 312 Rn. 6.
1256 Vgl. Kapitel 4 E.II.1.
1257 Vgl. in Bezug auf die typisierte Anwendbarkeit des § 13 Abs.1 Nr. 1 lit. a), S. 2, 3 UStG auf zivilrechtliche Dauerschuldverhältnisse *Stadie* in; *Stadie*, UStG, § 13 Rn. 19; *Leipold* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13 Rn. 67, 70.
1258 *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rn. 395ff.; *Leipold* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13 Rn. 66.
1259 Vgl. Kapitel 4 E.II.1.
1260 Vgl. *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rn. 395ff..

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ten Leistungen jedoch auf Antrag gemäß §§ 18i Abs. 3, 16 Abs. 1c UStG[1261], für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, beziehungsweise §§ 18j Abs. 4, 16 Abs. 1dUStG[1262], für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, allgemein den Voranmeldungszeitraum für diese Leistungen auf ein Kalendervierteljahr umstellen. Die allgemeine Schwellenregelung des § 3a Abs. 5 S. 3 UStG entfällt in diesem Zusammenhang.[1263] Aufgrund der Änderung von Art. 358a Nr. 1 MwStSystRL[1264] und der darauffolgenden Anpassung von § 18 Abs. 4c UStG[1265] greift die Festlegung des Kalendervierteljahres als Voranmeldungszeitraum für auf elektronischem Weg erbrachten Duldungsleistungen unabhängig davon, ob die Unternehmen noch andere Lieferungen oder Leistungen als solche nach § 3a Abs. 5 UStG erbringen. Vielmehr kann in jedem Fall für die Dienstleistungen im Sinne des § 3a Abs. 5 UStG eine gesonderte Voranmeldungserklärung eingereicht werden.

Insofern muss der Leistungserbringer den Wert der gesammelten Daten eines nicht unternehmerischen Nutzers quartalsweise ermitteln und die hieraus generierten Ausgangsumsätze in der jeweiligen Voranmeldung vierteljährlich erklären. Der Voranmeldungszeitraum stimmt daher mit der für das Kalendervierteljahr pauschalierten Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes als Bemessungsgrundlage für die durch das Unternehmen erbrachte Duldungsleistung überein. Sofern das Unternehmen jedoch keinen Antrag auf gesonderte Deklaration der Umsätze nach § 16 Abs. 1c S. 1 i.V.m. § 18i Abs. 1 UStG beziehungsweise § 16 Abs. 1d S. 1 i.V.m. § 18j Abs. 1UStG[1266] gestellt hat, verbleibt es bei der allgemeinen Regelung. Ist das Unternehmen dazu verpflichtet, monatliche Voranmeldungen abzugeben, so kann es der Verpflichtung der Deklaration der maßgeblichen Umsätze zunächst nur durch eine Schätzung, unter Heranziehung der Bewertungsergebnisse des Vorquartals vornehmen und wäre nach Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes für das laufende Quartal verpflichtet, die eingereichten und kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Um-

1261 Bis zum 30.06.2021 nach §§ 18 Abs. 4c, 16 Abs. 1a S. 1 UStG i.d.F. des Gesetzes vom 25.07.2014 (BGBl. I 2014, 1266).

1262 Bis zum 30.06.2021 nach §§ 18 Abs. 4e, 16 Abs. 1b S. 1 UStG i.d.F. des Gesetzes vom 25.07.2014 (BGBl. I 2014, 1266).

1263 *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 18 Rn. 450, 481.

1264 Änderung durch EU-Richtlinie 2017/2455 v. 05.12.2017.

1265 Änderung durch Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.

1266 Für Zeiträume bis zum 30.06.2021 § 16 Abs. 1a S. 1 i.V.m. § 18 Abs. 4c UStG beziehungsweise § 16 Abs. 1b S. 1 i.V.m. § 18 Abs. 4e UStG.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

satzsteuervoranmeldungen (§ 168 S. 1 AO) zu berichtigen. Der ermittelte Wert des Nutzungsrechtes ist in diesem Fall aus Vereinfachungsgründen gleichmäßig auf die Monate zu verteilen.

2. Entstehungszeitpunkt bei Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Hat der Nutzer der Plattform als Leistungsempfänger durch Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer die Leistung als für sein Unternehmen bezogen gewidmet und schuldet daher abweichend vom Grundprinzip, der Steuerschuldnerschaft aus Seiten des Leistungserbringers, die Umsatzsteuer, so bestimmt sich der Entstehungszeitpunkt nach den Regelungen des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG in Abhängigkeit zur Ansässigkeit des Plattformbetreibers als Leistungserbringer. Für die Bestimmung der Ansässigkeit und dementsprechend auch für den Entstehungszeitpunkt sind erneut die Maßstäbe des § 13b Abs. 7 UStG ausschlaggebend. Insoweit ist der unternehmerische Nutzer als Leistungsempfänger und gewidmeter Steuerschuldner zusätzlich zur Mittteilung des Plattformbetreibers in Bezug auf die Höhe der Bemessungsgrundlage auch auf eine Mitteilung über die Ansässigkeit des Plattformbetreibers angewiesen beziehungsweise hat diese nach den Regelungen des § 13b Abs. 7 UStG selbst zu bestimmen.

a. Ansässigkeit des Leistungserbringers im Gemeinschaftsgebiet

Verfügt das die Plattform betreibende Unternehmen, als ausländischer Leistungserbringer, über eine Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet so richtet sich der Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld, für den Leistungsempfänger (Nutzer) als Steuerschuldner, nach § 13b Abs. 1 UStG. Maßgeblich ist gemäß § 13b Abs. 7 S. 3 UStG jedoch, dass der im Gemeinschaftsgebiet bestehende Anknüpfungspunkt auch aktiv an der Erbringung des jeweiligen Umsatzes beteiligt ist.[1267] Eine aktive Beteiligung liegt gemäß Art. 53 Abs. 2 MwStVO dann vor, wenn die technische und personelle Ausstattung des gemeinschaftsgebietlichen Anknüpfungspunktes vor oder während der Erbringung der Dienstleistung gerade für die Erbringung dieser notwendig

1267 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 184 f.; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 120.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gewesen ist. Negativ grenzt Art. 53 Abs. 3 MwStVO unterstützende verwaltungstechnische Leistungen, wie Buchhaltung und Rechnungstellung,[1268] als nicht zur Erbringung der Dienstleistung notwendige Handlungen ab, sodass lediglich über solche Aktivitäten innerhalb des Gemeinschaftsgebiets keine steuerliche Ansässigkeit im Sinne des § 13b Abs. 7 UStG begründet werden kann.

Bezugnehmend auf das zu untersuchende Modell muss somit zunächst festgestellt werden, unter welchen Bedingungen das die Plattform betreibende Unternehmen als Leistungserbringer innerhalb der Gemeinschaftsgebietes als ansässig zu deklarieren ist, bevor in einem zweiten Schritt der Grad der Beteiligung an der ausgeführten Leistung untersucht werden kann.

Als Anknüpfungspunkte der Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet stellt § 13b Abs. 7 S. 2 UStG maßgeblich auf den Sitz, die Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte ab. Eine eigenständige Definition dieser Begriffe findet sich im Rahmen des Umsatzsteuerrechtes nicht, sodass auf die allgemeinen Regelungen der Abgabenordnung abzustellen ist. Zu beachten ist hierbei jedoch, dass Auslegung der Begriffe im Kontext der unionsrechtlichen Bestimmungen der MwStSystRL zu erfolgen hat.

Der Sitz des Unternehmens richtet sich entsprechend § 11 AO nach dem im Gesellschaftsvertrag oder einer vergleichbaren Ordnung festgelegten oder durch Gesetz bestimmten Ort. Dahingegen wird die Geschäftsleitung als an dem Ort belegen angesehen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet (§ 10 AO). Dieser Mittelpunkt bestimmt sich einzelfallabhängig danach, wo der Wille über die, für die Führung des Unternehmers von einiger Wichtigkeit, maßgebenden Entscheidungen mit gewisser Regelmäßigkeit getroffen werden.[1269] Zusätzlich sind auch weitere Faktoren, so der statuarische Sitz, der Ort der zentrale Verwaltung aber auch der Ort der Zusammenkunft von Führungskräften oder der Ort der Buchführung zu berücksichtigen.[1270] Bezieht man in die Untersuchung nun das Ausgangsproblem der Reformüberlegungen mit ein, nämlich die ermöglichte Vermeidung nationaler Steuern im Staat des Leistungsbezuges durch zulässige Wahl des Sitzes und Gestaltung des Geschäftsleitungsortes in Ländern mit geringerer Steuerbelastung, so ist festzustellen, dass die

1268 *Monfort*, UR 2012, 341 (351).
1269 *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 10 Rn. 1.
1270 EuGH v. 28.06.2007 – C-73/06, *Planzer Luxembourg*, ECLI:EU:C2007:397; EuGH v. 06.10.2011 – C-421/10, *Stoppelkamp*, ECLI:EU:C:2011:640.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

leistenden Unternehmen im vorliegenden Geschäftsmodell grundsätzlich weder über einen Sitz noch einer Geschäftsleitung im Gemeinschaftsgebiet verfügen werden. Dieses gilt auch vor dem Hintergrund, dass zur Betreibung des Geschäftsmodells innerhalb von Europa eine Niederlassung im Unionsgebiet benötigt wird. Denn die Niederlassung in Europa, vornehmlich in Irland, nimmt keinen wesentlichen Einfluss auf die maßgeblichen Unternehmensentscheidungen, sodass hier gerade kein maßgeblicher Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens begründet werden kann. Dieses ergibt sich aus der umsatzsteuerlichen Gesamtbetrachtung des Konzerns als ein Unternehmen.

Der Begriff der Betriebsstätte wird durch § 12 AO bestimmt und beschreibt eine mit der Erdoberfläche auf einige Dauer verbundene feste Einrichtung des Unternehmens.[1271] Dabei fungiert die Begriffsbestimmung des § 12 AO nur als Grundkonzeption, als dass diese jeweils im Rahmen des jeweiligen Steuergesetzes eigenständig ausgelegt werden muss.[1272] Im Bereich der unionsrechtlich harmonisierten Umsatzsteuer wird im Rahmen der MwStVO der Begriff der festen Niederlassung verwendet, welcher jedoch begrifflich identisch mit demjenigen der Betriebsstätte ist.[1273] Maßgeblich für die Annahmen einer Betriebsstätte respektive einer festen Niederlassung ist, dass die Einrichtung so mit Personal- und Sachmitteln ausgestattet ist, dass aufgrund der Ausstattung eine eigenständige Erbringung der Dienstleistung ermöglicht wird.[1274] Insoweit könnte in Bezug auf das Untersuchungsmodell festgestellt werden, dass die laufenden Leistungen grundsätzlich unabhängig von einer personellen Ausstattung schlicht über die Rechenleistung auf einem Server erbracht werden und somit ein durch das Unternehmen unterhaltener Server als feste Niederlassung und somit als Betriebsstätte im Sinne des § 13b Abs. 7 S. 2 UStG anzusehen wäre.[1275] Zu beachten gilt allerdings, dass die (Server-)Betriebsstätte auch substanziell

1271 *Musil* in: H/H/Sp, AO, § 12 Rn. 8 ff.; *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 12 Rn. 4 ff.

1272 *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 12 Rn. 3.

1273 BFH v. 14.04.2010 – V B 157/08, BFH/NV 2010, 1315; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 121.

1274 EuGH v. 04.07.1985 – C-168/84, *Berkholz*, ECLI:EU:C:1985:299; EuGH v. 17.07.1997 – C-190/95, *ARO Lease*, ECLI:EU:C:1997:374; EuGH v. 28.06.2007 – C-73/06, *Planzer Luxembourg*, ECLI:EU:C:2007:397; *Monfort*, UR 2012, 341 (343, 351); *Hundt-Eßwein* in: O/S/L, UStG, § 13b Rn. 219; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 121.

1275 Zu den Voraussetzungen einer Serverbetriebsstätte *Becker/van der Ham/Mühlhausen*, IStR 2019, 524 (529f.).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

an der Erbringung der jeweiligen Leistung beteiligt sein muss.[1276] Entsprechend muss im Rahmen einer tatsächlichen Einzelfallprüfung festgestellt werden, wo die maßgebliche Rechenleistung für die Leistungserbringung erfolgt und welchen Servern diese zuzuweisen ist. Rechtssicherheit kann der Leistungsempfänger durch die Anforderung einer Bescheinigung nach § 13b Abs. 7 S. 5 UStG gegenüber dem die Leistung erbringenden Plattformbetreiber als Leistungserbringer herstellen.

Verfügt der Leistungserbringer nach den vorstehend dargelegten Grundsätzen über eine Ansässigkeit im übrigen Gemeinschaftsgebiet, so entsteht die Steuer gemäß § 13b Abs. 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldezeitraumes, in welchem die Leistung ausgeführt worden ist. Entsprechend der Ausführungen im Rahmen der Bestimmung des Entstehungszeitpunktes bei der Steuerschuldnerschaft durch den Leistungserbringer, welche die erbrachten Leistungen als monatliche Teilleistungen einordnet,[1277], entsteht auch die Steuer bei Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den unternehmerischen Nutzer als Leistungsempfänger mit Ablauf eines jeden Monats. Da der Leistungsempfänger jedoch zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage des Umsatzes auf die Bewertung der Daten durch den Leistungserbringer angewiesen ist, müsste das die Plattform betreibende Unternehmen dem Nutzer, als Leistungsempfänger, monatliche Abrechnungen über die Nettowerte der generierten Umsätze übermitteln. Eine Sonderregelung zum Entstehungszeitpunkt, wie diese im Rahmen der Steuerschuldnerschaft des Leistungserbringers im Rahmen des § 13a UStG nach § 18 Abs. 4c bis 4e UStG besteht, findet sich im Rahmen des Wechsels der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 UStG nicht wieder. Folglich sind die Umsätze aus den auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen im Rahmen der normalen Voranmeldung des Nutzers bei Wechsel der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfängers anzugeben.

Jedoch ist zu überprüfen, ob eine solche Deklaration im Rahmen der gebotenen Vereinheitlichung und Erleichterung der Steuererhebung notwendig ist. Berücksichtigt man in diesem Zusammenhang die als sachgerecht erachtete Ermittlungsmethode der Bemessungsgrundlage des Umsatzes, welche lediglich durch das die Plattform betreibende Unternehmen als Leistungserbringer durchgeführt werden kann, so ergeben sich erhebliche Bedenken. Denn wenn der durchschnittliche Ertrag der Nutzungsrechte

1276 EuGH v. 06.10.2011 – C-421/10, *Stoppelkamp*, ECLI:EU:C:2011:640; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 124.

1277 Vgl. Kapitel 4 F.II.1.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

jeweils zum Quartalsende durch das leistungserbringende Unternehmen ermittelt wird, ist eine Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die ersten beiden Monate eines Quartals gerade nicht vorgesehen. Vielmehr ist typisierend zu unterstellen, dass der erzielte Umsatz gleichmäßig über das Quartal verteilt wird. Aufgrund dieser quartalsweisen Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten kann folglich die Bemessungsgrundlage für die aufgrund des Wechsels der Steuerschuldnerschaft durch den Nutzer als Leistungsempfänger geschuldete Umsatzsteuer konsequenterweise auch erst nach Ablauf des Quartals zutreffend bestimmt werden. Zudem ist der Nutzer als Leistungsempfänger und Steuerschuldner gerade auch auf die Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes an seinen Nutzerdaten durch den Plattformbetreiber als Leistungserbringer angewiesen, als dass die Wertermittlung nur mit Hilfe der internen Daten des Leistungserbringers möglich ist, auf welche der Leistungsempfänger naturgemäß keinen Einfluss hat. Sollte der Leistungsempfänger jedoch nach § 18 Abs. 2 S. 2 UStG zur Abgabe von monatlichen Steuererklärungen verpflichtet sein, so müsste dieser die Umsätze im Wege einer Schätzung anhand des Durchschnitts des Vorquartals erklären und nach Mitteilung des konkreten Wertes des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten am Ende des Quartals korrigierte Voranmeldungen einreichen. Dieses führt sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung zu erhöhtem Verwaltungsaufwand.

Zur Behebung dieses Konflikts zwischen bestehender Pflicht zur Erklärung der Umsätze im Rahmen der Voranmeldungen und der Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes bestehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten.

Zum einen ließe sich vertreten, dass die Teilleistungen nicht jeweils am Ende eines Monats erbracht werden, sondern vielmehr der Wertermittlungszeitraum kongruent zum Abrechnungszeitraum und damit einhergehend übereinstimmend mit dem Leistungszeitraum der Teilleistung ist. Dieser Ansatz lässt sich gerade auch vor dem Hintergrund der Entscheidung des EuGHs in der Sache „baumgarten sports & more“[1278] entsprechend begründen, als dass dort ebenfalls die Bewirkung der Leistung ratierlich mit Ablauf des entsprechenden Zahlungszeitraums angesehen worden ist. Wird der Wert der Leistung an dem Nutzungsrecht nur quartalsweise ermittelt bzw. lässt dieser sich nur quartalsweise ermitteln, so

1278 EuGH v. 29.11.2018 – C-548/17, *baumgarten sports & more*, ECLI:EU:C:2018:970.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

kann unter Bezugnahme auf die Ausführungen des EuGHs argumentiert werden, dass die Steuerpflicht für den jeweiligen Umsatz auch erst mit Ablauf des Zeitraums entstehen kann, indem die Abrechnung über den Wert des Nutzungsrechtes erfolgt. Insoweit würde die Entstehung der Steuerschuld in den Monat verlagert, in welchem der Leistungserbringer dem Leistungsempfänger gegenüber einer Abrechnung über den Wert seines Nutzungsrechtes ausstellt. Dieses dürfte sodann im Regelfall jeweils der Monat nach Ablauf des Quartals sein, als dass der Leistungserbringer den Wert auch zur Erfüllung seiner eigenen Deklarationspflichten innerhalb von zwanzig Tagen nach Ablauf des Quartals ermitteln muss.[1279]

Als zweite Möglichkeit käme eine entsprechende Anwendung der Regelung aus § 18 Abs. 4c bis 4e UStG auch auf den Bereich des Wechsels der Steuerschuldnerschaft in Betracht. Zweck der Regelungen, die als solche auf den Vorgaben der Art. 358 ff. MwStSystRL beruhen, ist es dem nicht im Gemeinschaftsgebiet beziehungsweise nicht im Inland ansässigen Unternehmer die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten zu erleichtern, wenn die Leistungsempfänger des Unternehmers in mehreren Mitgliedsstaaten ansässig sind.[1280] Die Erleichterung über das sogenannte „(M)OSS-Verfahren" soll dafür sorgen, dass sich der jeweilige Unternehmer nur mit dem System und den steuerlichen Pflichten eines Mitgliedsstaates beschäftigten muss, welche ihm im Zweifel bereits bekannt sind.[1281] Vor diesem Hintergrund erscheint die Berufung auf eine entsprechende Anwendung auch für den Leistungsempfänger als Steuerschuldner für die auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen jedoch fernliegend. Denn im zu untersuchenden Fall ist der Leistungsempfänger als Unternehmer, mit Widmung der Leistung für sein Unternehmen aufgrund der an den Leistungserbringer übermittelten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, bereits mit dem Steuersystem des Mitgliedsstaates, in welchem er ansässig ist und die Umsätze aus dem Wechsel der Steuerschuldnerschaft zu deklarieren hat vertraut. Er braucht gerade nicht die Erleichterung der § 18 Abs. 4c bis 4e UStG, da er sich auch nicht mit verschiedenen Steuerjurisdiktionen innerhalb der Europäischen Union auseinandersetzen muss. Mithin scheidet die zweite Möglichkeit zum Rückgriff auf eine nur quartalsweise Deklarationspflicht aus.

1279 Vgl. zu den Deklarationspflichten Kapitel 4 F.II.1 und § 18 Abs. 4c bis 4e UStG.
1280 Richtlinie 2002/38/EG v. 07.05.2002, Abl. EG Nr. L 128, 41 Begründungserwägung 5.
1281 *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 18 Rn. 405.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass der Steuerschuldner die Umsätze, sofern er zur monatlichen Abgabe von Steuererklärungen nach § 18 Abs. 2 S. 2 UStG verpflichtet ist, zwar grundsätzlich monatlich zu erklären hätte, jedoch unter Berufung auf die festgestellten Grundsätze in der EuGH Rechtsache „*baumgarten sports & more*"[1282] der Steueranspruch kongruent zum Abrechnungszeitpunkt jeweils nur quartalsweise mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, in dem der Leistungserbringer dem Leistungsempfänger die Abrechnung über den Wert des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten für das abgelaufen Quartal mitteilt.

b. Keine Ansässigkeit des Leistungserbringers im Gemeinschaftsgebiet

Ist der Leistungserbringer nicht im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, sind die, die Rechenleistung für die Leistungserbringung zu Verfügung stellenden, Server nicht innerhalb des Gemeinschaftsgebiets belegen oder stehen diese nicht unter der Verfügungsmacht des Unternehmens, hat jedoch der Leistungsempfänger dem Unternehmen gegenüber seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt, so richtet sich der Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer auf die erbrachten Umsätze nach § 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Hiernach entsteht die Umsatzsteuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats.

Als grundsätzlicher Entstehungszeitpunkt wird daher auf den Zeitpunkt abgestellt, indem der Leistungserbringer die spezielle für Zwecke des § 13b UStG notwendige Rechnung ausstellt.[1283] Als solche Rechnung ist im zu untersuchenden Geschäftsmodell die durch das leistungserbringende Unternehmen durchgeführte Abrechnung über den Wert des Nutzungsrechtes an den Nutzungsdaten im abgelaufenen Quartal zu sehen. Da diese Abrechnung naturgemäß erst nach Ablauf des Quartals und damit auch erst nach Erbringung der Leistungen erstellt werden kann, können die unionsrechtlichen und grundrechtlichen Fragestellungen in Bezug auf die

1282 EuGH v. 29.11.2018 – C-548/17, *baumgarten sports & more*, ECLI:EU:C:2018:970.

1283 *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, 13b Rn. 24; a.A. *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 724, welcher auf ein tatsächliches Anbieten der Rechnung von Seiten des Leistungserbringers gegenüber dem Leistungsempfänger abstellt. Zu den Anforderungen an die für Zwecke des § 13b UStG auszustellende Rechnung ebenfalls *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 724, § 14 Rn. 574 ff., § 14a Rn. 49; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 13b Rn. 56.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rechtmäßigkeit des durch die Norm typisierten Entstehungszeitpunkte dahinstehen.[1284] Aus diesem Grundsatz heraus würden sich daher im zu untersuchenden Geschäftsmodell unter Berücksichtigung des Zeitpunktes der Möglichkeit zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage keine weiteren Probleme ergeben. Vielmehr würde die Entstehung der Steuerschuld und damit die Verpflichtung zur Deklaration der Umsätze in der Voranmeldung kongruent zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage sein. Allerdings enthält § 13b Abs. 2 UStG eine Ausnahme von dem Grundsatz der Entstehung des Steueranspruches mit Ausstellung der Rechnung, als dass die Steuer spätestens mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, indem die Leistung erbracht worden ist. Insoweit stellt sich erneut das Problem des Auseinanderfallens der Leistungserbringung in monatlichen Teilleistungen und der Möglichkeit zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Wie bereits vorstehend im Rahmen des Wechsels der Steuerschuldnerschaft bei im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmen dargestellt, dürfte auch hier unter Beachtung der durch den EuGH aufgestellten Grundsätze eine Leistungserbringung erst mit tatsächlicher Abrechnung und damit einhergehend der Bestimmung des Wertes des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten gegeben sein.[1285] Insoweit würde die Ausstellung der Rechnung den Zeitpunkt der Leistungserbringung vorgehen, sodass sich der Zeitpunkt immer nach dem Datum der Rechnungserstellung richtet. Dieses ist gerade auch im zu untersuchenden Geschäftsmodell sachgerecht.

c. Zusammenfassung: Steuerentstehung bei Steuerschuldnerschaft durch den Leistungsempfänger

Zusammenfassend lässt sich daher feststellen, dass die Umsatzsteuer auf die erbrachte Leistung in den Fällen, wo der Leistungsempfänger die Leistung unter Mitteilung seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als für sein Unternehmen bezogen widmet, einheitlich in dem auf das jeweils abgelaufene Kalendervierteljahr folgenden Monat entsteht. Hierbei richtet sich die Deklarationspflicht, unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung in Sachen „*baumgarten sports & more*“ jeweils nach dem Zeitpunkt, in dem das leistende Unternehmen gegenüber dem jeweiligen Leistungsempfänger den Wert des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten für das abgelau-

1284 Vgl. hierzu *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13b Rn. 725 ff.
1285 Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 4 F.II.2.a.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

fene Quartal übermittelt. Dieses gilt unabhängig von der Frage, ob der Leistungsempfänger als Steuerschuldner gemäß § 18 Abs. 2 S. 2 UStG zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet ist.

III. Steuerfestsetzung im (M)OSS-Verfahren

Während die Steuerfestsetzung in den Ausnahmefällen, in denen die Steuerschuldnerschaft auf den unternehmerischen Nutzer, aufgrund der Mitteilung seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, als Leistungsempfänger übergeht, ohne weitere Besonderheiten durch Deklaration des jeweiligen Umsatzes in der Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahresanmeldung des Leistungsempfängers erfolgt, stehen für die Deklaration der Umsätze im Grundfall der Steuerschuldnerschaft nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG auf Seiten des die Leistung erbringenden Plattformbetreibers besondere Verfahren zur Verfügung. So kann auf die erbrachten Umsätze, entsprechend der bereits im Rahmen der Steuerentstehung thematisierten Normen, das sogenannte (Mini-)One-Stop-Shop-Verfahren „(M)OSS-Verfahren" des § 18 Abs. 4c bis 4e i.V.m. §§ 18h-18k UStG Anwendung finden. Die nationalen Regelungen beruhen auf den unionsrechtlichen Vorgaben der Art. 358a ff. MwStSystRL respektive Art. 369a ff. MwStSystRL, sodass eine einheitliche Anwendung des (M)OSS-Verfahrens innerhalb der Europäischen Union gewährleistet ist.

Durch eine entsprechende Option des Unternehmers hin zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens kann der Unternehmer seine umsatzsteuerlichen Pflichten für das gesamte Unionsgebiet gegenüber einer einzigen kleinen Anlaufstelle erfüllen und muss nicht mit jedem Mitgliedsstaat einzeln in Kontakt treten.[1286] Optiert das Unternehmen nicht zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens, so gelten die grundsätzlichen Regelungen zur Abgabe von Voranmeldungen und Jahressteuererklärungen der einzelnen Mitgliedsstaaten, für Deutschland § 18 Abs. 1 bis 4 UStG, sodass der Unternehmer dann die unterschiedlichen Anforderungen an die Umsatzsteuervoranmeldungen der 27 Mitgliedsstaaten der Europäischen Union erfüllen muss. Insoweit stellt das (M)OSS-Verfahren eine auch unter Berücksichtigung der durchzuführenden Ermittlung der Bemessungsgrundlage erhebliche Erleichterung zur Erfüllung der sich aus dem Untersuchungsmodell ergebenden steuerlichen Pflichten dar.

1286 *Treiber* in *Sölch/Ringleb*, UStG, § 18 Rn. 405.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Grundvoraussetzung für die Anwendung des (M)OSS-Verfahrens ist, dass der Unternehmer einen Antrag auf Anwendung des Verfahrens für seine nach § 3a Abs. 5 UStG innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erbrachten Umsätze stellt. Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt, indem der Unternehmer sich gegenüber der zuständigen Stelle eines Mitgliedsstaates identifiziert, Art. 360, 369c MwStSystRL. Nimmt das Unternehmen sein Wahlrecht wahr, so unterscheiden sich die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen und zu erfüllenden Pflichten je nachdem ob die „Nicht-EU-Regelungen" des § 18 Abs. 4c, 4d UStG oder die „EU-Regelungen" des § 18 Abs. 4e i.V.m. § 18h UStG auf den Unternehmer Anwendung findet. Die Anwendbarkeit der konkreten Regelung richtet sich nach der Ansässigkeit des Leistungserbringers.

1. Nicht-EU-Regelungen

Unter die sog. Nicht-EU-Regelung der §§ 18i, 18 Abs. 4d UStG[1287] fallen solche Unternehmer, die nicht innerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässig sind. Der Begriff der Ansässigkeit erfährt innerhalb des § 18i UStG keiner eigenständigen Definition. Zur Auslegung des Begriffs könnte daher zwar grundsätzlich auf die Definition des § 13b Abs. 7 UStG zur Ansässigkeit von Unternehmern im Rahmen der Frage des Wechsels der Steuerschuldnerschaft abgestellt werden. Allerdings enthält Art. 358a Nr. 1 MwStSystRL auf unionsrechtlicher Ebene eine eigenständige Definition, wann ein Unternehmer nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, welche im Wege der richtlinienkonformen Auslegung des § 18i UStG entsprechend vorrangig zu berücksichtigen ist.[1288] Hiernach sind diejenigen Unternehmen nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig, die weder ihren Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung im Gemeinschaftsgebiet haben. Entsprechend ist zu überprüfen, ob der Unternehmer den Sitz der Geschäftsleitung oder aber eine Betriebsstätte im Gemeinschaftsgebiet unterhält,[1289] wobei sich das Gemeinschaftsgebiet nach der Definition des § 1 Abs. 2a UStG, Art. 5 MwStSystRL richtet und dementsprechend sämtliche Gebiete der Europäischen Union, mit Ausnahme der in Art. 6 MwStSystRL aufgezählten Zollgebiete (aus deutscher Sicht insbesondere die Insel Helgoland und das Gebiet von Büsingen, Art. 6 Abs. 2 lit. a, b MwStSyst-

1287 Für Leistungen bis zum 30.06.2021 § 18 Abs. 4c, 4d UStG.
1288 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 18 Rn. 334f..
1289 Vgl. *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 18 Rn. 334f.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

RL) umfasst. Da sich die Ansässigkeit daher überwiegend nach einer im Gemeinschaftsgebiet belegenden Betriebsstätte richten wird, kommt es für die Frage der Ansässigkeit maßgeblich darauf an, wie die Infrastruktur des zur Erbringung der Leistung verwendeten Servers bestellt ist. Jedoch ist für die Frage der Ansässigkeit nicht nur auf das konkret zu untersuchende Geschäftsmodell abzustellen, vielmehr ist das Unternehmen in Gänze zu betrachten. Folglich führt zum Beispiel auch ein vorgehaltenes Warenlager, auch wenn dieses mit der konkret auf elektronischem Weg erbrachten Leistung in keinem Zusammenhang steht, dazu, dass das Unternehmen als im Gemeinschaftsgebiet ansässig anzusehen wäre.

Verfügt das Unternehmen über keine Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet, so kann es durch eine Identifizierung gegenüber der zuständigen Stelle der Steuerverwaltung eines Mitgliedsstaates zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens optieren. Im Rahmen der Identifizierung sind gemäß Art. 361 MwStSystRL der Name, die Postanschrift, sowie die elektronischen Anschriften einschließlich derer der betriebenen Websites mitzuteilen. Daneben muss das Unternehmen versichern, im Gemeinschaftsgebiet weder über einen Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch über eine Niederlassung zu verfügen. Sollte Deutschland als Identifizierungsstaat ausgewählt werden, so findet nach erfolgter Anzeige gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern als zuständige Stelle (§ 18i Abs. 1 S. 2 Hs. 2 UStG, § 1 Abs. 2a UStZustV) die nationale Vorschrift des § 18i UStG Anwendung. Diese setzt gemäß § 18i Abs. 1 S. 3 UStG[1290] grundsätzlich voraus, dass das Wahlrecht zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens vor erstmaliger Ausführung der Umsätze iSd § 3a Abs. 5 UStG zu erfolgen hat. Mithin könnte eine Option zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens dann nicht mehr erfolgen, wenn das Unternehmen bereits Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG ausgeführt hat. Diese gesetzliche Regelung wird jedoch durch die unmittelbar anwendbare unionsrechtliche Regelung des Art. 57d UAbs. 2 MwStVO negiert, wonach eine Antragstellung auch noch rückwirkend möglich ist, wenn die Identifizierung zur Teilnahme am (M)OSS-Verfahren bis zum zehnten Tag des Monats erfolgt, der auf den Monat der erstmaligen Leistungsausführung folgt. Aufgrund der unmittelbaren Geltung der MwStVO überlagert die Regelung insoweit die nationale Anweisung des § 18i Abs. 1 S. 3 UStG.[1291] Insoweit kann eine Anzeige auch erst nach Feststellung der erstmaligen

1290 Für Leistungen bis zum 30.06.2021 § 18 Abs. 4c S. 3 UStG.
1291 Vgl. auch Abschn. 18i Abs. 1 S. 5 UStAE.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Erbringung einer sonstigen Leistung i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgen.

Nach erfolgter Identifizierung wird dem Unternehmen durch den Mitgliedsstaat der Identifizierung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt, welche dieses für die Erbringung der Umsätze im Gemeinschaftsgebiet verwenden kann. Im Wege der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, ist der Mitgliedsstaat der Identifizierung gemäß Art. 44 Abs. 2 EU-VO 904/2010[1292] verpflichtet, die anderen Mitgliedsstaaten über die Identifizierung und Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu unterrichten, sodass gesichert ist, dass die anderen Mitgliedsstaaten Kenntnis von der Identifizierung und Wahl zur Anwendung des (M)OSS-Verfahren erlangen. Durch diese Mitteilung wird sichergestellt, dass die anderen Mitgliedsstaaten das Unternehmen in Bezug auf die elektronisch erbrachten Dienstleistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG von den einzelstaatlichen Umsatzsteuerpflichten entbinden. Hat sich das Unternehmen für die Anwendung des (M)OSS-Verfahrens entschieden und sich in einem anderen Mitgliedsstaat als Deutschland registriert, regelt § 18 Abs. 4d UStG respektive § 18i Abs. 3 S. 4 UStG, dass dieses Unternehmen für seine auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG keine Umsatzsteuervoranmeldungen oder -jahreserklärungen i.S.d. § 18 Abs. 1 bis 4 UStG abgeben muss und insoweit von den umsatzsteuerlichen Pflichten entbunden wird. Erbringt das Unternehmen daneben jedoch andere steuerpflichtige Leistungen in Deutschland, so hat es für diese, ungeachtet der Nutzung der Sonderregelung des (M)OSS-Verfahrens, entsprechende Steuererklärungen einzureichen.[1293]

2. EU-Regelungen

Im Gegensatz zu der Nicht-EU-Regelung ist ein Unternehmer, der über eine Ansässigkeit innerhalb des Gemeinschaftsgebiets verfügt, in der Wahl des Identifizierungsstaates nicht frei. Vielmehr werden durch Art. 57b MwStVO, § 18j Abs. 2 UStG ausdrückliche Regelungen in Bezug auf die möglichen Mitgliedsstaaten zur Identifizierung vorgegeben. So hat die Identifizierung dann, wenn das Unternehmen über einen wirtschaftlichen

1292 Verordnung (EU) Nr. 904/2010 v. 07.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, im Folgenden EU-VO 904/2010.

1293 *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 18i Rn. 106; *Pflaum* in: *Wäger*, UStG, § 18 Rn. 90.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Sitz innerhalb des Gemeinschaftsgebiets verfügt, zwingend im Sitzstaat zu erfolgen, Art. 57b UAbs. 1 MwStVO, § 18j Abs. 2 S. 1 UStG. Ist der wirtschaftliche Sitz jedoch nicht im Gemeinschaftsgebiet belegen, sondern hat das Unternehmen lediglich Niederlassungen innerhalb der Gemeinschaftsgebietes, kann die Identifizierung gemäß Art. 57b UAbs. 2 MwStVO, § 18j Abs. 2 S. 4 UStG wahlweise in einem der Niederlassungsstaaten erfolgen. Eine Identifizierung in einem anderen Mitgliedstaat ist jedoch nicht möglich. Nach erfolgreicher Identifizierung ist der Unternehmer bei Ausführung der unter die Regelung fallenden Umsätze gemäß Art. 369d Abs. 1 S. 2 MwStSystRL verpflichtet, seine bereits in dem Mitgliedsstaat der Identifizierung erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer bei der Erbringung der Leistungen zu verwenden. Ihm wird entsprechend keine neue eigenständige Identifikationsnummer für die Erbringung der unter das (M)OSS-Verfahren fallenden Umsätze erteilt.

Optiert der Unternehmer in einem der möglichen Identifizierungsstaaten zur Anwendung der Regelung, so entfallen in sämtlichen anderen Mitgliedsstaaten die umsatzsteuerlichen Pflichten in Bezug auf die unter die Sonderregelung fallenden, auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen an Nicht-Unternehmer. Die der Sonderregelung unterfallenden Leistungen aus den anderen Mitgliedsstaaten müssen sodann in der speziellen Umsatzsteuervoranmeldung gegenüber dem Mitgliedsstaat der Identifizierung geltend gemacht werden. Die Regelung gilt jedoch nicht für diejenigen auf elektronischem Weg an Nicht-Unternehmer erbrachten Leistungen, die das Unternehmen im Mitgliedsstaat der Ansässigkeit/Identifizierung erzielt hat. Diese sind vielmehr gemäß Art. 57c MwStVO in der normalen Umsatzsteuervoranmeldung des entsprechenden Mitgliedsstaates zu erklären und können daher nicht in das besondere Verfahren einbezogen werden.

3. Gemeinsame Verfahrensvorschriften des (M)OSS-Verfahrens

Unabhängig davon, ob es sich bei dem Unternehmen um ein innerhalb des Gemeinschaftsgebiet ansässiges Unternehmen oder nicht handelt, sind die Verfahrensvorschriften des (M)OSS-Verfahrens einheitlich zu handhaben. So hat das Unternehmen zunächst seine erzielten elektronischen Umsätze jeweils für ein Kalenderquartal zu erklären und die Voranmeldung bei der zuständigen Anlaufstelle (für Deutschland gemäß § 1 Abs. 2a UStZustV das Bundeszentralamt für Steuern) innerhalb eines Monats nach Ablauf

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

des Quartals einzureichen, § 18i Abs. 3 S. 1, Art. 364 MwStSystRL bzw. § 18j Abs. 4 S. 1 UStG, Art. 369f MwStSystRL.[1294] Im Rahmen der Voranmeldung ist gemäß Art. 365, 369g UAbs. 1 MwStSystRL die Gesamtbemessungsgrundlage nach den jeweiligen Mitgliedsstaaten, in denen die Leistungen erbracht wurden, aufzuschlüsseln und die abzuführende Umsatzsteuer entsprechend der korrespondierenden Steuersätze der jeweiligen Mitgliedsstaaten anzugeben. Zudem ist die Gesamtsteuerschuld des Unternehmens in Bezug auf das abgelaufene Quartal zu benennen.

Auf das Untersuchungsmodell bezogen bedeutet dieses, dass das Unternehmen zunächst die Bemessungsgrundlage für die erbrachte elektronische Dienstleistung entsprechend der aufgezeigten Methode zur Ermittlung des Wertes des Nutzungsrechtes pro Nutzer im Quartal zu ermitteln hat. Anschließend gilt es diese Bemessungsgrundlage anhand der gespeicherten Daten in der Datum-Länder-Datenbank auf die Mitgliedsstaaten zu verteilen. Hierbei ist die Bemessungsgrundlage entsprechend der Gesamtnutzungstage im Verhältnis zu den tatsächlichen Nutzungstagen im jeweiligen Mitgliedsstaat aufzuteilen. Die Gesamtnutzungstage ermitteln sich dabei aus der Summe der in der Datenbank enthaltenen Einträge, sodass das Ergebnis auch zutreffend die Fälle einbezieht, in denen der Nutzer die Leistung an einem Tag in mehr als einem Mitgliedsstaat bezogen hat. Der so ermittelte Quotient ist dann auf die jeweilige Bemessungsgrundlage des jeweiligen Nutzers anzuwenden. Im letzten Schritt sind dann die auf die einzelnen Mitgliedsstaaten entfallenden Bemessungsgrundlagen zu summieren und entsprechend in der Voranmeldung zu deklarieren. Zusätzlich statuiert Art. 369g Abs. 2 MwStSystRL für Unternehmen mit Niederlassungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets eine über die allgemeine Deklarationspflicht hinausgehende Anzeigepflicht. Danach ist der Unternehmer verpflichtet, für jede Niederlassung, die unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten an der Erbringung von unter die Sonderregelung fallenden Leistungen beteiligt gewesen ist, eine gesonderte Aufschlüsselung über die durch diese Niederlassung erbrachten Leistungen nach Mitgliedsstaaten des tatsächlichen Verbrauchs durchzuführen.

Die aufgrund des vorstehend dargestellten Verteilungsschlüssels ermittelte tatsächliche Umsatzsteuerzahllast des Unternehmens für sämtliche im abgelaufenen Quartal innerhalb der Europäischen Union auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen ist gemäß Art. 367, 369i MwStSystRL mit

1294 Für Leistungen bis zum 30.06.2021 nach § 18 Abs. 4c S. 1 respektive § 18 Abs. 4e S. 1 UStG innerhalb von zwanzig Tage nach Ablauf des Quartals.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Abgabe der Voranmeldung beziehungsweise spätestens am 20. Tag nach Ablauf des Quartals gegenüber dem Mitgliedstaat der Identifizierung zu entrichten. Zu beachten ist, dass entgegen der sonst üblichen Praxis im Rahmen der Ermittlung und Zahlung der Umsatzsteuer gemäß Art. 60 MwStVO eine genaue Ermittlung zu erfolgen hat und eine Ab- oder Aufrundung der Beträge unzulässig ist.

Eine Minderung der zu zahlenden Umsatzsteuerschuld durch anrechenbare Vorsteuern für Eingangsleistungen des Unternehmens kann im Rahmen des (M)OSS-Verfahrens gemäß Art. 368, 369j MwStSystRL nicht erfolgen. Das Unternehmen muss sich zur Erstattung der gezahlten Vorsteuern an die jeweiligen Mitgliedsstaaten, in denen die Vorsteuern angefallen sind, wenden und ein gesondertes Vorsteuervergütungsverfahren beantragen.[1295]

Durch Abgabe der jeweiligen Voranmeldung gegenüber dem Mitgliedsstaat der Identifizierung und der zeitgleichen beziehungsweise anschließenden Begleichung der Umsatzsteuerzahllast gegenüber diesem Mitgliedsstaat, hat das Unternehmen seine Pflichten gegenüber sämtlichen Mitgliedsstaaten erfüllt. Die Verteilung der Umsatzsteuer, entsprechend dem Ort der tatsächlichen Leistungserbringung, wird sodann von dem Staat der Identifizierung vorgenommen. Dieser ist zunächst gemäß Art. 45 Abs. 2 EU-VO 904/2010 verpflichtet, den anderen Mitgliedsstaaten, in welchen eine Leistungserbringung erfolgte, innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Monats, in dem die Steuererklärung eingereicht worden ist, die Angaben der eingereichten Steuererklärung zu übermitteln. Ebenfalls innerhalb dieser Frist hat der Mitgliedsstaat der Identifizierung den auf den jeweiligen Mitgliedsstaat entfallenden anteiligen Betrag der Umsatzsteuerschuld, entsprechend den in der eingereichten Erklärung ermittelten Beträgen, weiterzuleiten, Art. 46 Abs. 1 EU-VO 904/2010. Für die Übernahme dieser Art von Serviceleistung, zu der der Mitgliedsstaat der Identifizierung verpflichtet war, konnte bis zum 01.01.2019 durch diesen ein gewisser Abschlag nach Art. 46 Abs. 3 EU-VO 904/2010 einbehalten werden.

IV. Zusammenfassung

Abschließend lässt sich mithin feststellen, dass die Umsatzsteuer im Grundfall, durch das die Plattform zur Verfügung stellende Unternehmen geschul-

1295 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 18 Rn. 338; *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 18 Rn. 442.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

det wird und jeweils mit Ablauf eines Kalendervierteljahres entsteht. Im Rahmen seiner Steuererklärungspflicht kann das Unternehmen dabei zur Anwendung des (M)OSS-Verfahren optieren und die Bemessungsgrundlage für sämtlich in der Europäischen Union erbrachten Leistungen jeweils mit Ablauf des Quartals gegenüber dem (gewählten) Mitgliedsstaat der Identifizierung erklären und gegenüber diesem die Gesamtsteuerschuld abführen. Dabei gilt es die Bemessungsgrundlage auf Mitgliedsstaaten entsprechend dem sich aus der Datum-Länder-Datenbank ergebenden Verteilungsschlüssel aufzuteilen und die Umsatzsteuerschuld nach dem jeweils geltenden Regelsteuersatz des einzelnen Mitgliedsstaates zu ermitteln. Eine Möglichkeit zur Anwendung der verminderten Steuersätze für die im Untersuchungsmodell erbrachte Leistung wird durch Art. 98 Abs. 2 S. 2 MwStSystRL explizit ausgeschlossen.

Liegt der Ausnahmefall des (fingierten) unternehmerischen Bezugs der Leistung aufgrund der durch den Leistungsempfänger übermittelten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vor, so schuldet dieser die entstehende Umsatzsteuer gemäß § 13b Abs. 1, 2 Nr. 1 UStG. Kongruent zur Entstehung im Grundfall, entsteht auch hier die Steuer jeweils vierteljährlich und ist durch den Leistungsempfänger dann entsprechend im Rahmen der durch ihn zu erstellenden Umsatzsteuervoranmeldung zu deklarieren. Die unter Berücksichtigung des Regelsteuersatzes entstehende Umsatzsteuer auf die erhaltene Leistung ist sodann an das Finanzamt abzuführen, wobei dem Leistungsempfänger gleichzeitig die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG zustehen kann.

G. Datenschutzrechtliche Aspekte in Bezug auf die Ortsbestimmung

Im Grundsatz besteht folglich die Möglichkeit, die Ausgangsleistung des die Plattform betreibenden Unternehmens der unionsrechtlich harmonisierten Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. Dieses ist allerdings nur unter der Prämisse der Verwendung der Länderkennung des Visitor Country Codes, zunächst auf Ebene der Bestimmung des Leistungsortes und zusätzlich auf Ebene der Zurechnung der Bemessungsgrundlage und Zuweisung der entstandenen Steuern auf die einzelnen Mitgliedsstaaten möglich. Fraglich ist, ob diese Anknüpfung der Ortsbestimmung bei einem Leistungsbezug über ein mobiles Netz, entsprechend der Auslegung nach dem „effet utile", über den Visitor Country Code der jeweiligen Mobile Station Roaming

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Number und die spätere Auswertung der erhobenen Daten zur Bestimmung der tatsächlichen Umsatzsteuerschuld in den jeweiligen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union mit der unionsrechtlichen Datenschutzgrundverordnung (DS-GVO) zu vereinbaren ist. Zwar wird der sich aus dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung folgende Anspruch des Individuums auf den Schutz seiner persönlichen Daten im Bereich des Steuerrechts aufgrund der Gemeinschaftsbezogenheit der Datenerhebung eingeschränkt,[1296] dennoch unterliegen Datenerhebung und -verwendung den Mindestanforderungen des unionsrechtlichen Datenschutzrechtes. Zunächst gilt es daher zu überprüfen, ob der Visitor Country Code ein unter die Regelung der DS-GVO fallendes personenbezogenes Datum ist und inwieweit eine Erhebung und Nutzung dieses Datums unter den unionsrechtlichen Datenschutzregelungen für steuerliche Zwecke zulässig ist.

Ähnlich wie das Umsatzsteuerrecht, ist auch das Datenschutzrecht innerhalb der Europäischen Union harmonisiert. Als maßgebliche Rechtsverordnung gilt seit dem 25.05.2018 die Datenschutz-Grundverordnung[1297] der EU unmittelbar in jedem Staat. Durch das Inkrafttreten der DS-GVO kommt dem deutschen Datenschutzrecht nur noch eine ergänzende Funktion zu, welche sich auch entsprechend in den geänderten Bundes- und Landesdatenschutzgesetzen widerspiegelt.[1298] Von der DS-GVO abweichend oder konkretisierende Regelungen sind entsprechend der Vorgabe in Art. 1 Abs. 3 DS-GVO, nur bei einer entsprechenden Ermächtigung durch die DS-GVO selbst möglich.[1299] Insoweit stellt sich insbesondere die Frage, ob das spezielle Datenschutzrecht im Bereich der Telemedien nach dem fünften Abschnitt des Telemediengesetzes weiterhin neben den Regelungen der DS-GVO Anwendung findet. So enthält insbesondere § 15 TMG eigenständige Regelungen in Bezug auf die Erhebung und Verwendung von personenbezogenen Daten des Nutzers. Eine Möglichkeit der Co-Existenz würde bestehen, wenn der fünfte Abschnitt des TMG in Umsetzung der unionsrechtlichen ePrivacy-Richtlinie[1300] ergangen wäre und entsprechend der

1296 *Drüen*, StuW 2003, 205 (213 f.); *Seer*, DStJG 42, S. 249.
1297 Verordnung (EU) 2016/679 v. 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG mit Gültigkeit ab dem 25.05.2018, Art. 99 Abs. 2 DS-GVO.
1298 *Gola/Klug,* NJW 2018, 2608 (2608).
1299 *Schantz* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 1 DS-GVO Rn.8.
1300 EU-Richtlinie 2002/58/EG v. 12.07.2002 über die Verarbeitung personenbezogener Daten und den Schutz der Privatsphäre in der elektronischen Kommunikation.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Kollisionsnorm des Art. 95 DS-GVO vorrangig zu beachten wäre.[1301] Nach wohl herrschender Meinung kann das TMG jedoch nicht als Umsetzung der ePrivacy-Richtlinie angesehen werden kann,[1302] sodass eine Anwendbarkeit des TMG nur dann möglich wäre, wenn dieses als Umsetzung einer in der DS-GVO enthaltenen Öffnungsklausel verstanden werden kann. Ob ein solches Verständnis für den Bereich der Telemedien, gerade auch vor dem Hintergrund des als Ergänzung und Konkretisierung zu verstehendem Entwurf der ePrivacyVO,[1303] greift erscheint eher unwahrscheinlich.[1304] Im Ergebnis kann die Frage, ob das TMG nach Inkrafttreten der DS-GVO weiterhin Anwendung findet für die hier vorzunehmende Untersuchung jedoch dahinstehen, als dass § 1 Abs. 2 TMG eine Anwendung der besonderen Regelung für den Bereich der Besteuerung ausschließt. Der Ausschluss ist allumfassend und bezieht sich daher sowohl auf das materielle Steuerrecht als auch das damit im Zusammenhang stehende Verfahrensrecht.[1305] Insoweit entfalten die im fünften Abschnitt des TMG enthaltenen Vorschriften zum Datenschutz auch keine Wirkung auf die ausschließlich zu Zwecken der Besteuerung zu erhebenden Daten in Form der Länderkennung des Visitor Country Codes.

Die Frage, ob die Erhebung und Speicherung des Visitor Country Codes mit dem bestehenden Datenschutzrecht vereinbar ist, richtet sich daher ausschließlich nach den Vorgaben der DS-GVO.

I. Sachlicher Anwendungsbereich der DS-GVO

Der sachliche Anwendungsbereich der DS-GVO ist gemäß Art. 2 Abs. 1 DS-GVO dann eröffnet, wenn personenbezogene Daten in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden sollen und anschließend einer Verarbeitung zugeführt werden sollen. Als personenbezogene Daten

1301 *Jandt/Karg* in: *Jandt/Steidle*, Datenschutz im Internet, S. 122 Rn. 106 ff.; *Jandt,* ZD 2018, 405 (406).

1302 *Martini* in: BeckOK Informations- und Medienrecht, § 1 TMG Rn. 27; *Nink* in: *Spindler/Schuster,* Recht der elektronischen Medien, § 15 TMG Rn. 2 f.; *Jandt,* ZD 2018, 405 (407).

1303 EU-Kommission v. 10.01.2017, COM(2017) 10 final, Textziffer 1.2.

1304 Vgl. *Nink* in: *Spindler/Schuster,* Recht der elektronischen Medien, § 15 TMG Rn. 4.

1305 *Martini* in: BeckOK Informations- und Medienrecht, § 1 TMG Rn. 18; *Müller-Broich* in: *Müller-Broich,* TMG, § 1 Rn. 10; *Ricke* in: *Spindler/Schuster,* Recht der elektronischen Medien, § 1 TMG Rn. 16.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

definiert Art. 4 Nr. 1 DS-GVO alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen, wobei eine Identifizierbarkeit immer dann gegeben ist, wenn das Datum ggf. unter Einsatz von Referenzdaten einer bestimmten Person zugeordnet werden kann.[1306] Der Visitor Country Code ist ein Teil der elektronischen Kommunikationsmetadaten, als dass er zu Zwecken der Übermittlung und des Austausches der elektronischen Kommunikationsinhalte benötigt wird.[1307] Insoweit lässt sich aus ihm die Geoinformation über das Aufenthaltsland des Nutzers entnehmen, welche als personenbezogenes Datum anzusehen ist. [1308] Für die Frage der tatsächlichen Zuordenbarkeit des Visitor Country Codes gilt es im zu untersuchenden Geschäftsmodell zwischen der Nutzung mit und ohne Anmeldung/Registrierung zu differenzieren. Ist die Nutzung der Plattform nur mit einer Anmeldung oder Registrierung möglich, so wird der übermittelte Visitor Country Code eindeutig und automatisch dem Nutzerkonto zugeordnet. Entsprechend liegt in diesem Fall unstreitig eine Identifizierbarkeit des Nutzers und dementsprechend ein personenbezogenes Datum vor. Anders könnte es in den Fällen sein, wo die Plattform auch ohne eine vorherige Anmeldung/Registrierung genutzt werden kann. Jedoch hat der EuGH im Zusammenhang mit der Frage, ob dynamische IP-Adressen als personenbezogene Daten angesehen werden können, festgestellt, dass eine Identifizierbarkeit auch dann gegeben ist, wenn durch eine Verknüpfung des Datums mit weiteren Zusatzinformationen, welche nicht ausschließlich in der Verfügungsmacht des Datenverarbeiters liegen, sondern lediglich durch diesen mit vernünftigen Aufwand beschaffbar sein müssen, eine Zuordenbar- und Bestimmbarkeit durchgeführt werden kann.[1309] Gerade durch die rasch voranschreitende digitale Entwicklung wird der zur Bestimmung der natürlichen Person notwendige Aufwand weiter vermindert, sodass der benötigte Aufwand zur Identifizierung der Person ständig abnimmt.[1310] Insgesamt kann daher einheitlich und unab-

1306 *Ernst* in: *Paal/Pauly* DS-GVO, Art. 4 Rn. 8; *Schild* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 4 DS-GVO Rn. 14.

1307 *Selzer* in: *Jandt/Steidle,* Datenschutz im Internet, S. 148 Rn. 87.

1308 *Ernst* in: *Paal/Pauly,* DS-GVO, Art. 4 Rn. 15.

1309 BGH v. 16.05.2017 – VI ZR 135/13, NJW 2017, 2416; EuGH v. 19.10.2016 – C-582/14, *Breyer*, ECLI:EU:C:2016:779; *Karg* in: *Simits/Hornung/Spiecker,* DS-GVO, Art. 4 Rn. 61.

1310 *Klabunde* in: *Ehrmann/Selmayr,* DS-GVO, Art. 4 Rn. 17; *Spindler/Dalby* in: *Spindler/Schuster,* Recht der elektronischen Medien, Art. 4 DS-GVO Rn. 9.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

hängig von der Art der Nutzung der Plattform von einem personenbezogenen Datum ausgegangen werden.

Dieses müsste zudem einer Verarbeitung, durch einen mit oder ohne Hilfe eines automatisierten Verfahrens ausgeführten Vorgang (Art. 4 Nr. 2 DS-GVO) unterlegen haben. Der Anwendungsbereich des Art. 4 Nr. 2 DS-GVO ist denkbar weit gefasst und der Vorgang der Verarbeitung ist dann automatisiert, wenn er mithilfe einer computerbasierten Datenverarbeitungsanlage erfolgt.[1311] So werden insbesondere die Erhebung, definiert als die Beschaffung der Daten,[1312] als auch das Speichern der Daten, die durch eine Zielrichtung zur späteren Verwendung gekennzeichnet ist,[1313] sowie das Auslesen und Verwenden der Daten exemplarisch als Verarbeitungsvorgänge durch Art. 4 Nr. 2 DS-GVO aufgezählt. Entsprechend stellt die automatisierte Abfrage des Visitor Country Codes in Verbindung mit dessen Speicherung und späteren Verwendung zur Ortsbestimmung der erbrachten Leistung eine Verarbeitung des personenbezogenen Datums dar. Der sachliche Anwendungsbereich der DS-GVO ist somit eröffnet.

II. Räumlicher Anwendungsbereich der DS-GVO

Neben der Eröffnung des sachlichen Anwendungsbereichs müsste zusätzlich auch der räumliche Anwendungsbereich eröffnet sein. Denn nur dann, wenn der räumliche Anwendungsbereich eröffnet ist, können die Regelungen der DS-GVO in Bezug auf den Schutz der personenbezogenen Daten Anwendung entfalten.[1314] Der räumliche Anwendungsbereich bestimmt sich durch das Sitzland- und Marktortprinzip.[1315] Ausgehend vom primären Anknüpfungspunkt des Art. 3 Abs. 1 DS-GVO ist der räumliche Anwendungsbereich dann eröffnet, wenn der Datenverarbeiter über eine Niederlassung innerhalb des Unionsgebietes verfügt und die Verarbeitung im Rahmen der Tätigkeit der Niederlassung erfolgt. Der Niederlassungsbegriff ist im

1311 *Spindler/Dalby* in: *Spindler/Schuster,* Recht der elektronischen Medien, Art. 4 DS-GVO Rn. 10; *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 47.

1312 *Ernst* in: *Paal/Pauly* DS-GVO, Art. 4 Rn. 23; *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker,* DS-GVO, Art. 4 Rn. 15.

1313 *Selzer* in: *Jandt/Steidle*, Datenschutz im Internet, S. 130 Rn. 17; *Ernst* in: *Paal/Pauly,* DS-GVO, Art. 4 Rn. 25; *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 61.

1314 *Hanloser* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 3 DS-GVO, Rn. 5.

1315 *Ernst* in: *Paal/Pauly,* DS-GVO, Art. 3 Rn. 1; *Spindler/Dalby* in: *Spindler/Schuster*, Recht der elektronischen Medien, Art. 3 DS-GVO Rn. 1.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rahmen der DS-GVO selbst nicht definiert. Aus den Erwägungsgründen ergibt sich jedoch, dass eine Niederlassung die effektive und tatsächliche Ausübung einer Tätigkeit durch eine feste Einrichtung voraussetzt.[1316] Wo die Kriterien stark an die Anforderungen an eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO beziehungsweise Art. 5 OECD-MA erinnern, ist der Niederlassungsbegriff im Rahmen der DS-GVO flexibler und orientiert sich insbesondere auch an dem Charakter der ausgeübten Tätigkeit des Datenverarbeiters.[1317] Je nach unternehmerischer Struktur und der ausgeübten Tätigkeit, gerade im Bereich der im Wege des Internets erbrachten Leistungen, ist es jedoch nicht zwingend notwendig, dass die Unternehmen über eine, auch noch so geringe, Niederlassung im Gebiet der Europäischen Union verfügen. Damit sich die gerade auf die Verarbeitung von personenbezogenen Daten ausgerichteten Dienstleister nicht durch unternehmerische Planungen dem europäischen Datenschutzbestimmungen entziehen können und dem Nutzer entsprechend der Schutz der DS-GVO entzogen würde erweitert Art. 3 Abs. 2 DS-GVO den räumlichen Anwendungsbereich um ein Marktortprinzip.[1318] Hierdurch löst die DS-GVO die sich aus der voranschreitenden Entwicklung der digitalisierten Wirtschaft möglicherweise ergebenden Problematiken.[1319]

So erstreckt sich der räumliche Anwendungsbereich auch auf solche Datenverarbeiter, die unter Verarbeitung von personenbezogenen Daten den betroffenen Personen gegenüber Dienstleistungen anbieten (Art. 3 Abs. 2 lit. a) DS-GVO). Als Dienstleistung ist in Übereinstimmung mit Art. 56 AEUV grundsätzlich jede Leistung unter Teilnahme am Wirtschaftsleben zu erfassen, die nicht unter eine der anderen Grundfreiheiten subsumiert werden kann.[1320] Für die Erbringung von Dienstleistungen ist es unbeachtlich, ob diese entgeltlich oder unentgeltlich erbracht werden, sodass das Datenschutzrecht selbst dann greifen würde, wenn entgegen der hier vertretenen Auffassung das Nutzungsrecht an den Daten kein Entgeltsurrogat für die durch das Unternehmen als Datenverarbeiter dargebrachten Dienst-

1316 Erwägungsgrund 22 der Verordnung (EU) 2016/679 v. 27.04.2016.
1317 EuGH v. 01.10.2015 – C-230/14, *Weltimmo*, ECLI:EU:C:2015:639.
1318 Erwägungsgrund 23 der Verordnung (EU) 2016/679 v. 27.04.2016.
1319 *Ernst* in: *Paal/Pauly,* DS-GVO, Art. 3 Rn. 10; *Spindler/Dalby* in: *Spindler/Schuster,* Recht der elektronischen Medien, Art. 3 DS-GVO Rn. 9.
1320 *Kluth* in: *Calliess/Ruffert,* AEUV, Art. 57 Rn. 8 ff.; *Randelzhofer/Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 34.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

leistungen darstellen würde.[1321] Entsprechend ist es im Ergebnis ohne Relevanz, ob der die Plattform betreibende Unternehmer, als Datenverarbeiter, über eine eigenständige Niederlassung innerhalb der Europäischen Union verfügt oder nicht. Denn zumindest unterliegt das betriebene Geschäftsmodell dem räumlichen Tatbestand des Art. 3 Abs. 2 lit. a) DS-GVO.

III. Verantwortlicher für den Schutz der Daten nach der DS-GVO

Die Erhebung, Speicherung und anschließende Auswertung des Visitor Country Codes, als personenbezogenes Datum, unterliegt mithin sowohl dem sachlichen als auch räumlichen Anwendungsbereich der DS-GVO. Es stellt sich daher die Frage, ob der Visitor Country Code zu Zwecken der Ermittlung des Leistungsortes und zur späteren Ermittlung der Steuerschuld/-verteilung im Rahmen der Umsatzbesteuerung erhoben werden darf. Die hierzu einschlägigen Regelungen finden sich in Art. 5 und 6 DS-GVO, welche sich an den für die Datenverarbeitung unter dem Sammelbegriff des „Verantwortlichen" richten.[1322] Dieser ist gemäß Art. 4 Nr. 7 DS-GVO jede natürliche oder juristische Person, die über die Mittel und Zwecke der Datenverarbeitung entscheidet. Insoweit ist insbesondere derjenige als Verantwortlicher anzusehen, der über die wesentlichen Aspekte der Verarbeitungsmittel entscheidet.[1323] Da die Verarbeitungsmittel, also die technische Umsetzung der Erhebung des Visitor Country Codes, sowie dessen Auswertung und die Speicherung in der Daten-Länder-Datenbank in der Entscheidungsbefugnis des die Plattform betreibenden Unternehmens liegen, ist dieses auch als Verantwortlicher im Sinne der DS-GVO anzusehen. Davon unabhängig kann jedoch auch die jeweilige Finanzbehörde bei Überprüfung und damit eigenständiger Verarbeitung der Daten zu Zwecken des Steuervollzugs als für den Datenschutz Verantwortlicher bestimmt werden. In beiden Fällen sind jedoch dieselben, nachfolgend zu untersuchenden, Grundsätze der Art. 5 und 6 DS-GVO maßgebend.

1321 *Pabst* in: S/J/T/K, DS-GVO, Art. 3 Rn. 33; *Hornung* in: *Simits/Hornung/Spiecker* DS-GVO, Art. 3 Rn. 49.

1322 *Schwartmann/Mühlenbeck* in: *S/J/T/K,* DS-GVO, Art. 4 Rn. 129; *Raschauer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 120.

1323 *Petri* in: *Simits/Hornung/Spiecker,* DS-GVO, Art. 4 Rn. 7 Rn. 20.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

IV. Zulässigkeit der Datenverarbeitung nach Art. 6 DS-GVO

Die DS-GVO bestimmt ein grundsätzliches Verbot der Verarbeitung personenbezogener Daten, welches in den sechs durch Art. 6 DS-GVO genannten Fällen durchbrochen wird. Art. 6 DS-GVO, als die zentrale Norm der DS-GVO, die allerdings ausschließlich die Zulässigkeit der Erhebung von personenbezogenen Daten regelt, trifft jedoch keine Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung.[1324] Die Kriterien für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Verarbeitung werden durch die in Art. 5 DS-GVO dargestellten Grundsätze abgebildet.[1325]

Betrachtet man die in Art. 6 DS-GVO aufgezählten sechs Zulässigkeitsgründe für die Verarbeitung personenbezogener Daten, so könnten drei der aufgezählten Gründe die Zulässigkeit der Erhebung des Visitor Country Codes rechtfertigen. So kommt zum einen eine Einwilligung (Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. a) DS-GVO) der betroffenen Person in Betracht. Zum anderen könnte die Erhebung durch das Unternehmen als Datenverarbeiter in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung (Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) DS-GVO) oder öffentlicher Aufgaben (Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. e) DS-GVO) erfolgen.

1. Zulässigkeit durch Einwilligung, Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. a) DS-GVGO

Naheliegend könnte man entsprechend des im Rahmen der Überprüfung der Art der Gegenleistung zur Übertragbarkeit der Daten gefundenen Ergebnisses eine Einwilligung in die Erhebung des Visitor Country Codes durch den jeweiligen Nutzer annehmen. Hierzu wäre nach Art. 4 Nr. 11 DS-GVO notwendig, dass der Nutzer über die Erhebung des Visitor Country Codes informiert wäre und in diese Erhebung durch eine schlüssige Willenserklärung einwilligt.[1326] Nicht ausreichend ist die schlichte Möglichkeit eines sogenannten „Opt-Outs", also der unterstellten Einwilligung, die

1324 *Frenzeln* in: *Paal/Pauly,* DS-GVO, Art 6 Rn. 1; *Reimer* in: *Sydow/Marsch,* DS-GVO, Art. 6 Rn. 1.

1325 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 1; *Jaspers/Schwartmann/Hermann* in: *S/J/T/K,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 6 ff.

1326 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 10 ff.; *Ingold* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 170.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ein aktives Widersprechen des Betroffenen erfordern würde.[1327] Während die Einwilligung zur Erhebung der während der Nutzung entstehenden Daten und der anschließenden Einräumung der als Nutzungsrecht zu qualifizierenden Verarbeitung durch den Nutzer unzweifelhaft angenommen werden kann, kann die Frage nach der Einwilligung in der Erhebung des Visitor Country Codes nicht so einfach beantwortet werden. Denn es handelt sich bei diesem gerade um ein Datum, welches nicht während des Nutzungsprozesses an sich durch den Nutzer hergestellt wird, sondern vielmehr automatisiert auf den geolokalen Aufenthaltsort des Nutzers hindeutet. Auf die Erstellung dieses Datums hat der Nutzer selbst nur insofern einen bedingten Einfluss, als er die Erstellung nur vermeiden kann, wenn er auf die Nutzung des Mobiltelefons zur Einwahl in das mobile Netz und korrespondierend auf die Nutzung der Plattform verzichtet. Zwar könnte argumentiert werden, dass der Nutzer während der Nutzung der Plattform im Zweifel genauere geolokale Daten erstellen wird, allerdings kann hierdurch nicht der Schluss gezogen werden, dass der Nutzer auch in die Erhebung anderer als die während des Nutzungsprozess auf der Plattform entstandenen Daten einwilligt. Gerade auch aufgrund der allgemeinen Unbekanntheit des technischen Ablaufs der Einwahl in Mobilfunknetze kann auch nicht von einem Mitbewusstsein des Nutzers ausgegangen werden. Im Ergebnis ist eine Einwilligung der jeweils von der Erhebung des Visitor Country Codes betroffenen Person somit zu verneinen sein.

2. Zulässigkeit durch rechtliche Verpflichtung oder zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben, Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) und e) DS-GVGO

Es verbleiben allerdings die gesetzlichen Möglichkeiten zur Erhebung der Daten. So ermöglicht Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) DS-GVO die Verarbeitung personenbezogener Daten, wenn dem Datenverarbeiter hierzu eine Verpflichtung kraft objektiven Rechts auferlegt wird. Als zur Erhebung verpflichtete Personen kommen sowohl öffentliche als auch nicht-öffentliche Verantwortliche in Betracht, wobei Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) DS-GVO aus der Abgrenzung zu Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. e) DS-GVO eher auf nicht-öffentliche Verantwortliche anzuwenden ist.[1328] Als Rechtsgrundlagen

1327 *Albers/Veit* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 6 DS-GVO Rn. 24; *Schwartmann/Klein* in: *S/J/T/K,* DS-GVO, Art. 6 Rn. 38.

1328 *Roßnageln* in: *Simits/Hornung/Spiecker,* DS-GVO, Art. 6 Rn. 54; *Schwartmann/Jacquemain* in: *S/J/T/K,* DS-GVO, Art. 6 Rn. 70.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

kommen entsprechend Art. 6 Abs. 3 DS-GVO sowohl unionsrechtliche als auch nationale Regelungen in Betracht. Zur Rechtfertigung können sämtliche materiellen Rechtnormen herangezogen werden, die eine unmittelbare Außenwirkung entfalten, sodass insbesondere auch die unionsrechtliche MwStVO eine taugliche Rechtsfertigungsnorm darstellen kann.[1329] Maßgeblich ist allerdings, dass der Zweck der Verarbeitung sich zumindest aus dem Kontext der zu erfüllenden Rechtsverpflichtung ergibt.[1330] Zu beachten ist auch, dass das Ziel der gesetzlich auferlegten Verarbeitungspflicht im öffentlichen Interesse stehen muss und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu entsprechen hat (Art. 6 Abs. 3 UAbs. 2 S. 3 DS-GVO). Die an die Erlaubnisnorm zu stellenden Verhältnismäßigkeitsanforderungen richten sich nach den Grundsätzen für die Rechtfertigung des Grundrechtseingriffs, wobei insbesondere auch die Umstände der Datenerhebung und die damit im Zusammenhang stehenden Verfahrensschritte zu beachten sind.[1331] Betrachtet man vor diesem Hintergrund die sich, entsprechend der vorstehenden Ausführungen, aus der MwStVO ergebende Verpflichtung zur Erhebung des Visitor Country Codes, stellt sich die Frage, ob diese Verarbeitung verhältnismäßig ist, um das sich aus dem unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystem ergebende gesetzgeberische Ziel der Umsatzbesteuerung am Verbrauchsort zu erreichen. Insoweit stellt sich die Frage, inwieweit die gesetzliche Begründung zur Verarbeitung der Daten zum verfolgten Zweck der Umsatzbesteuerung nach dem Leistungsortprinzip als angemessen erachtet werden kann.[1332] So steht die Verarbeitung des personenbezogenen Datums des Visitor Country Code in einem Spannungsverhältnis zur Feststellung des Ortes der sonstigen Leistung und der damit verbundenen Frage nach der Steuerbarkeit der Leistung innerhalb der europäischen Union.

Der Zugriff auf die personenbezogenen Daten erfolgt zum Zweck der Gleichheit und Rechtmäßigkeit der Besteuerung, welche sich insbesondere auch dadurch begründen, dass sich der Besteuerungsanspruch, insbesondere im Bereich der Umsatzbesteuerung, aus der Teilnahme am allgemeinen Leben und Wirtschaftsverkehr sowie der Inanspruchnahme der staatlichen

1329 *Frenzel* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 35; *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 64.

1330 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 15; *Frenzel* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 6 Rn. 41.

1331 *Schwartmann/Jacquemain* in: *S/J/T/K,* DS-GVO, Art. 6 Rn. 75; *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker,* DS-GVO, Art. 6 Rn. 57.

1332 *Frenzel* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art 6 Rn. 45.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Infrastruktur begründet.[1333] Wäre die Verarbeitung der Daten nicht möglich, so könnte der Ort der Leistung gerade im Bereich des Bezugs durch einen nichtunternehmerischen Leistungsempfänger nicht zutreffend ermittelt werden. Würde auf eine Verarbeitung des Datums verzichtet, könnte eine Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 5 UStG nicht vorgenommen werden, sodass es bei der Grundbestimmung nach § 3a Abs. 1 UStG verbleiben würde. Der Ort würde sich entsprechend nach dem Unternehmenssitz des Leistungserbringers richten und insoweit der Gestaltung durch die jeweiligen Unternehmen zugänglich sein. Gerade im Bereich der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen würde es in diesen Fällen nicht mehr zu einer Besteuerung am Ort der tatsächlichen Leistungserbringung kommen.

Demgegenüber gilt es jedoch auch das sich aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht des Art. 2 Abs. 1 i.V.m. 1 Abs. 1 GG dem Recht auf Achtung der Privatsphäre aus Art. 7 GrC sowie dem speziellen Recht des Schutzes personenbezogener Daten aus Art. 8 GrC ergebende Recht des jeweiligen Nutzers auf den Schutz seiner Daten zu achten. Die Höhe des maßgeblichen Schutzniveaus bestimmt sich nach der Intensität des Eingriffs.[1334] Durch die Abfrage des Visitor Country Codes wird es dem jeweiligen Unternehmen und der Steuerbehörde ermöglicht, eine Geolokalisierung des Nutzers des mobilen Endgerätes durchzuführen. Der Eingriff stellt demnach einen Eingriff in das sich aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht ergebenden Recht auf informationelle Selbstbestimmung dar, als dass der Nutzer aufgrund der gesetzlichen Anordnung eine gewisse Geolokalisierung zu dulden hat und damit nicht mehr selbst über die Verwendung seines personenbezogenen Datums entscheiden kann.[1335] Die Rechtfertigung dieses Eingriffs erfolgt durch eine Abwägung zwischen dem Schutz des Einzelnen und dem mit dem Datenzugriff verfolgten Allgemeinsinteresse.[1336] Sofern die verarbeiteten Daten einen Bezug zu der engeren Privatsphäre des Betroffenen aufweisen, gilt es die sich aus der sog. Sphärentheorie ergebenden Anforderungen im Rahmen der Abwägung mit zu beachten.[1337]

1333 So bereits BVerfG v. 17. 7. 1984 – 2 BvE 11/83, 15/83, BVerfGE 67, 100, 143.
1334 *Strack* in: *v.Mangoldt/Klein/Strack*, GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 116.
1335 BVerfG v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, BVerfGE 118, 168; BVerfG v. 27.02.2008 – 1 BR 370/07, 1 BvR 595/07, BVerfGE 120, 274; BVerfG v. 07.12.2011 - 2 BvR 2500/09, 2 BvR 1857/10, BVerfGE 130,1.
1336 *Di Fabio* in: *Dürig/Herzog/Scholz,* GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 180; *Strack* in: *v.Mangoldt/Klein/Strack,* GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 115.
1337 *Di Fabio* in: *Dürig/Herzog/Scholz,* GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 181.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Überprüft man nun zunächst die Intensität des Eingriffs so gilt es zu bestimmen, was durch die Erhebung des Visitor Country Codes über den Nutzer ausgesagt wird. Die durch die Verarbeitung des Visitor Country Codes gewonnene Geolokalisierung ermöglicht es ausschließlich, den Staat, in dem sich das mobile Endgerät befindet, zu bestimmen, gibt jedoch keinen Aufschluss darüber, in welchem Teil des Landes sich das Gerät befindet noch ist hierüber eine genaue Bestimmung des Standortes des mobilen Endgerätes möglich. Die verarbeiteten Daten sind zwar nicht anonymisiert, welches zu einer weiten Verarbeitungsmöglichkeit ohne vorausgesetzte unmittelbare Zweckbindung führen könnte.[1338] Allerdings ist der Aussagegehalt des verarbeiteten Datums nur sehr gering, als dass zwar ein staatsbezogenes Bewegungsprofil erstellt werden kann, dieses jedoch keinen Aufschluss über die Aktivitäten und den tatsächlichen Aufenthaltsort des Nutzers ermöglicht. Auch wenn die Daten daher zwar personenbezogen und auch zuordenbar sind, ist die Eingriffsintensität nur schwach ausgeprägt. Insbesondere durch den mangelnden Bezug zu einer der engeren geschützten Sphären des Grundrechtsberechtigten dürfen daher keine zu hohen Anforderungen an die Rechtmäßigkeit eines Eingriffs in die Daten angenommen werden.

Setzt man nun die sich gegenüberstehenden Rechtsgüter in ein Verhältnis zueinander, so ist festzustellen, dass eine rechtssichere und gleichheitsgerechte Besteuerung am Ort des Verbrauches ohne die Verarbeitung des Datums nicht erfolgen kann. Dahingegen wird lediglich in den äußeren Bereich des allgemeinen Persönlichkeitsrechts eingegriffen, ohne dass eine der stark geschützten engeren Privatsphäre des Nutzers betroffen ist. Insbesondere durch den nur allgemeinen Aussagegehalt der verarbeiteten Daten können keine tatsächlichen Rückschlüsse auf den Aufenthaltsort des betroffenen Nutzers gezogen werden. Insofern überwiegt eindeutig der Schutz einer rechtssicheren und gleichheitsgerechten Besteuerung als wesentliches Gut des Allgemeininteresses.

Im Ergebnis lässt sich daher feststellen, dass die MwStVO als objektives Recht der Europäischen Union unter Bezugnahme auf den Zweck der Besteuerung am Ort des tatsächlichen Leistungsbezuges zulässig und verhältnismäßig einen Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht beziehungsweise die Achtung der Privatsphäre und des Schutzes personenbezogener Daten anordnen kann. Der Verarbeitung der Daten aufgrund der, nach hier vertretener Auffassung, in der MwStVO geregelten rechtlichen Verpflich-

1338 *Strack* in: *v.Mangoldt/Klein/Strack,* GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 117.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tung zur Erhebung und Verarbeitung des Visitor Country Codes ist daher nach Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) DS-GVO zulässig.

V. Grundsätze der Datenverarbeitung nach Art. 5 DS-GVO

Auch wenn die Verarbeitung des Visitor Country Codes grundsätzlich zulässig ist, gilt es jedoch die sich aus Art. 5 DS-GVO ergebenden Anforderungen an die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten zu beachten. Denn nur wenn diese im Rahmen der Verarbeitung des Visitor Country Codes berücksichtigt werden können, ist deren Verarbeitung insgesamt rechtmäßig und kann zur Ermittlung des Leistungsortes berücksichtigt werden. Dabei statuiert Art. 5 DS-GVO Grundsätze, die als solche dazu bestimmt sind, eine konkrete Wirksamkeit zu erzeugen.[1339] Als solche sind diese als verbindliche Regelungen für die Frage des Datenschutzes im Rahmen der zulässigen Verarbeitung von personenbezogenen Daten anzusehen.[1340] Art. 5 DS-GVO statuiert als Rechtsgrundsätze die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung insbesondere unter Beachtung von Treu und Glauben und in transparenter Weise (lit. a), eine Zweckbindung der Datenverarbeitung (lit. b), die Datenminimierung (lit. c) und deren Speicherbegrenzung (lit. e) genauso wie die Richtigkeit der Daten (lit. d) und die Integrität und Vertraulichkeit des verarbeitenden Programms (lit. f). Nur wenn die Datenverarbeitung kumulativ sämtliche in Art. 5 DS-GVO niedergelegten Grundsätze berücksichtigt, ist sie insgesamt rechtmäßig.[1341] Wo dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit der Verarbeitung unter Beachtung von Treu und Glauben eine Auffangfunktion zukommt, die zur Vermeidung von Schutzlücken im Rahmen des Datenschutzes dient,[1342] gilt der Grundsatz der Zweckbindung als maßgebliches Kriterium für die Verarbeitung personenbezogener Daten.[1343]

1339 EuGH v. 16.01.2019 – C-496/17, *Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2019:26.
1340 *Frenzel* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art 5 Rn. 1; *Wolff* in: Schantz/*Wolff*, Das neue Datenschutzrecht, Rn. 382.
1341 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 5.
1342 *Frenzel* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 16; *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 33.
1343 *Frenzel* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 23; *Schantz* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 5 DS-GVO Rn. 12.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Grundsatz der Zweckbindung, Art. 5 Abs. 1 lit. a) DS-GVO

Die Zweckbindung der Daten setzt voraus, dass der Zweck, zu dem die Daten erhoben und verarbeitet werden dürfen, zunächst vor Erhebung festgelegt, eindeutig bestimmbar und legitim ist.[1344] Eine Legitimität des Zweckes ergibt sich insbesondere dann, wenn dieser auf einer gesetzlichen Vorgabe beruht.[1345] Hieraus ergeben sich im vorliegenden Untersuchungsmodell keine weitergehenden Schwierigkeiten. Denn der Zweck der Datenverarbeitung wird bereits durch die Gebotsnorm des § 3a Abs. 5 UStG in Verbindung mit Art. 24b MwStVO vorgegeben. Die Daten sollen ausschließlich dazu dienen, den Ort der Besteuerung zu bestimmen. Die Legitimität dieses Zweckes rechtfertigt sich erneut vor dem Grundsatz der Umsatzbesteuerung am Leistungsort. Entsprechend ist die Erhebung des Visitor Country Codes zur Bestimmung des Leistungsortes und zur späteren Ermittlung der Verteilung der Umsatzsteuerlast innerhalb der Europäischen Union zulässig.

2. Grundsatz der Datenminimierung, Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO

Der Grundsatz der Zweckbindung wird durch den in Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO verankerten Grundsatz der Datenminimierung ergänzt. Wo erster auf die grundsätzliche Bindung der Datenverarbeitung an den Zweck anknüpft, gilt es im Rahmen des Grundsatzes der Datenminimierung zu überprüfen, ob die verarbeiteten Daten in Bezug auf den verfolgten Zweck in adäquater, erheblicher und erforderlicher Weise erhoben worden sind.[1346] Die Datenverarbeitung wird damit innerhalb des verfolgten Zweckes auf ein, unter Beachtung des Grundrechtschutzes der betroffenen Person, gebotenes Mindestmaß reduziert.[1347] Insoweit gibt Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO die zu beachtenden Stufen der Verhältnismäßigkeitsprüfung vor,[1348] wobei für die Beurteilung auf allgemeine Bewertungsmaßstäbe der Rechtsordnung und nicht auf den Bewertungsmaßstab des Datenverarbeiters abzustellen

1344 *Jaspers/Schwartmann/Hermann* in: *S/J/T/K,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 43.
1345 *Frenzel* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 28.
1346 *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 32; *Jaspers/Schwartmann/Hermann* in: *S/J/T/K,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 52.
1347 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 22; *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 116.
1348 *Schantz* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 5 DS-GVO Rn. 24.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ist.[1349] So wird die Datenerhebung durch die ersten beiden Kriterien der Inadäquanz und der Erheblichkeit dahingehend eingeschränkt, dass Daten nur dem Zweck entsprechend und auch nur in dem Maß erhoben werden dürfen, wie diese zur Erreichung des Zwecks etwas beitragen können.[1350] Auf der dritten Stufe, der Frage der Entbehrlichkeit der Daten ist schließlich zu überprüfen, ob der durch die Verarbeitung der Daten verfolgte Zweck nicht ohne diese oder nur verspätet beziehungsweise nur mit unverhältnismäßigem Aufwand erreicht werden könnte.[1351]

Bezogen auf das zu untersuchenden Geschäftsmodell werden die durch den Grundsatz der Datenminimierung aufgestellten Verhältnismäßigkeitsgrundsätze unter Beachtung des verfolgten Zwecks der sach- und gleichheitsgerechten Besteuerung am Leistungsort durchgehend eingehalten. Denn die Verarbeitung der Daten, in Form der Erhebung des Visitor Country Codes ist die, wie im Rahmen der Bestimmung des Leistungsortes festgestellt, einzig sachgerechte Möglichkeit zur Erreichung des Zweckes. Zwar könnte es als ausreichend erachtet werden, wenn der Visitor Country Code nur beim erstmaligen täglichen Aufruf der Plattform erhoben und anschließend verarbeitet wird, sodass die Erhebung bei jedem Aufruf aufgrund einer Entbehrlichkeit gegen den Grundsatz der Datenminimierung verstoßen könnte. Allerdings ist zu beachten, dass sodann ein Wechsel des Leistungsortes in einen anderen Staat an diesem Tag nicht registriert werden könnte. Damit einhergehend wäre eine Minderung der gleichheitsgerechten Verteilung des Steueraufkommens innerhalb der Europäischen Union verbunden, als dass sodann gerade in Bezug auf grenznah wohnende Nutzer eine sachgerechte Verteilung des Steueraufkommens zwischen den beteiligten Staaten nicht erfolgen würde. Eine Aufteilung des Steueraufkommens in diesen Fällen wäre dann nicht möglich und letztendlich dem Zufall überlassen. Insoweit würde der Zweck der sach- und gleichheitsgerechten Besteuerung nicht erreicht werden, sodass im Ergebnis die für den Steuerzugriff notwendige Datenerhebung durch das Unternehmen, in der vorgeschlagenen Art und Weise mit dem Grundsatz der Datenminimierung vereinbar ist.

1349 *Frenzel* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 35; *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 119.

1350 *Schantz* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 5 DS-GVO Rn. 24 f.; *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 21 f.

1351 *Frenzel* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 37; *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 121.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Grundsatz der Datensparsamkeit, Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO

Ausfluss aus dem Grundsatz der Datenminimierung ist zusätzlich der Grundsatz der Datensparsamkeit, wonach der Zweck der Datenerhebung so ausgewählt werden muss, dass der Umfang an verarbeiteten personenbezogenen Daten möglichst gering bleibt.[1352] Damit einher geht die Forderung, soweit wie möglich auf anonymisierte oder pseudonymisierte Daten zurückzugreifen.[1353]

Für das zu untersuchende Geschäftsmodell könnte daher zu fordern sein, dass lediglich der Visitor Country Code und das Datum des Aufrufes in einer dezentralisierten Datenbank gespeichert werden und ein Bezug zu dem Nutzerkonto nicht hergestellt wird. Denn in diesem Fall würden die Daten bereits bei Erhebung und damit bei erstmaliger Verarbeitung ohne Personenbezug erhoben werden. Jedoch könnte in diesem Fall eine sach- und gleichheitsgerechte Verteilung des Steueraufkommens unter den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union nicht erfolgen. Denn insoweit würde bei jedem Aufruf der Plattform ein Datum in die Datenbank eingestellt werden. Die Verteilung des Steueraufkommens wäre daher insoweit von dem Nutzerverhalten abhängig, als dass bei einer gleichen zeitlichen Nutzung, aber einem unterschiedlichen Nutzungsverhalten – der eine Nutzer verlässt die Plattform während des Nutzungszeitraums nicht, der andere hingegen besucht die Plattform jeweils nur kurzzeitig und verlässt die Plattform dann wieder, wiederholt diesen Vorgang jedoch mehrmals – eine unterschiedliche Anzahl an Daten in der Datenbank vorhanden wären. Da die Steuerverteilung jedoch entsprechend der tatsächlichen Nutzeranzahl erfolgen soll, ist es vor diesem Zweck gerechtfertigt, die Daten zunächst personenbezogen zu erheben, um pro Nutzer, Nutzungsland und Tag nur einen Eintrag in der dann anonymisierten Datenbank zu erstellen. Dabei ist der Eingriff gerade auch vor der nur kurzen Zeitspanne des existenten Personenbezuges gerechtfertigt, um eine sach- und gleichheitsgerechte Besteuerung zu sichern.

1352 *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 123.
1353 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 22; *Jaspers/Schwartmann/Hermann* in: S/J/T/K, DS-GVO, Art. 5 Rn. 55.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

4. Grundsatz der Datenrichtigkeit, Art. 5 Abs. 1 lit. d) DS-GVO

Nicht nur für die Verarbeitung der Daten, sondern auch für die Bestimmung des Leistungsortes ist der sich aus Art. 5 Abs. 1 lit. d) DS-GVO ergebene Grundsatz der Richtigkeit der verarbeiteten Daten von immenser Bedeutung. Denn dieser beinhaltet in seiner Ausgestaltung drei Grundpflichten, die sämtlich darauf abzielen, einen nicht richtigen Datenbestand zu vermeiden.[1354] So statuiert Art. 5 Abs. 1 lit. d) DS-GVO, dass unrichtige Daten bereits nicht erhoben werden dürfen, unrichtig gewordene Daten aktualisiert werden müssen und unrichtig gespeicherte Daten berichtigt oder gelöscht werden müssen. Anknüpfungspunkt für die Richtigkeit der verarbeiteten Daten ist der Zweck der Datenverarbeitung selbst.[1355] Die verarbeiteten Daten müssen dementsprechend den relevanten Lebenssachverhalt, zu welchem Zweck sie erhoben worden sind, darstellen.[1356] Bezogen auf das Untersuchungsmodell und den verfolgten Zweck der Datenerhebung ergibt sich daher, dass das jeweilige Unternehmen zunächst immer den konkreten Visitor Country Code des jeweiligen Nutzers abrufen muss, als dass nur hierdurch der für den verfolgten Zweck der Datenerhebung relevante Lebenssachverhalt, nämlich die Bestimmung des konkreten Leistungsorts, abgebildet wird. Daneben folgt aus dem Aktualisierungsgebot aber auch, dass eine Überprüfung des Visitor Country Codes bei jedem Aufruf der Plattform notwendig ist, als dass nur so der relevante Lebenssachverhalt zutreffend abgebildet werden kann. Denn verändert der Nutzer seinen Aufenthaltsort und verlegt diesen in einen anderen Staat, so verändert sich auch der maßgebliche Visitor Country Code. Die zu Zwecken der Leistungsortbestimmung erhobenen Daten vor der Aufenthaltsortveränderung sind dann ab diesem Zeitpunkt nicht mehr richtig im Sinne des Art. 5 Abs. 1 lit. d) DS-GVO, sodass die Aktualisierungspflicht ausgelöst wird.[1357] Aus dieser Aktualisierungspflicht ergibt sich gerade die Notwendigkeit der aktiven Überprüfung der verarbeiteten Daten.[1358] Im Ergebnis unterstützt der Grundsatz der Richtigkeit der verarbeiteten Daten aus Art. 5 Abs. 1 lit. d) DS-GVO somit den Zweck der Besteuerung am tatsächlichen Leis-

1354 *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 37ff.
1355 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 24.
1356 *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 139; *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 37.
1357 Vgl. *Schantz* in: BeckOK DatenschutzR, Art.5 DS-GVO Rn. 29; *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 141.
1358 *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 143.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tungsort, sodass diesem nicht nur aus datenschutzrechtlichen, sondern auch aus Gründen der Rechtmäßigkeit der Besteuerung ein hoher Wert beizumessen ist. Da gerade die Rechtmäßigkeit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch den Unternehmer über das Steuerstrafrecht zudem auch strafbewehrt ist, ergeben sich bei der Befolgung des Grundsatzes in der Praxis grundsätzlich keine Probleme.

5. Grundsatz der Speicherbegrenzung, Art. 5 Abs. 1 lit. e) DS-GVO

Wo die vorstehenden Grundsätze des Art. 5 DS-GVO sich unproblematisch mit den im Untersuchungsmodell zu verarbeitenden Daten vereinbaren lassen, entsteht jedoch in Bezug auf den in Art. 5 Abs. 1 lit. e) DS-GVO enthaltenen Grundsatz der Speicherbegrenzung unter Beachtung der steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ein Spannungsverhältnis. Denn nach dem maßgeblichen Erwägungsgrund 39 der DS-GVO ist die Speicherdauer auf das „unbedingt erforderliche Mindestmaß“[1359] zu begrenzen. Der Grundsatz der Speicherbegrenzung konkretisiert hiermit den Grundsatz der Zweckbindung in zeitlicher Hinsicht.[1360] Unter diesem Aspekt wäre eine Speicherung der Daten nur bis zu dem Zeitpunkt notwendig, indem der Ort der erbrachten Leistung ermittelt wird. Denn ab diesem Moment ist der mit der Datenerhebung verfolgte Zweck, der Bestimmung des Ortes der erbrachten Leistung entsprechend dem tatsächlichen Leistungsort, erreicht. Hierzu im Gegensatz stehen die sich aus § 147 AO ergebenden Aufbewahrungsfristen. Denn die verarbeiteten Daten enthalten eine Teilaussage, in Form der Ortsangabe der erbrachten Leistung, zu einem steuerlich relevanten Vorgang und können somit dem grundsätzlich subsidiären Auffangtatbestand des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO unterliegen.[1361] Um eine Ausuferung des Tatbestandes zu vermeiden, ist darüber hinaus jedoch zu fordern, dass die Daten einen Bezug zu dokumentationspflichtigen Vorgängen aufweisen.[1362]

Nach § 22 Abs. 1 S. 1 UStG ist der Unternehmer verpflichtet, Aufzeichnungen zur Feststellung der Steuer und der Grundlage für ihre Berechnung zu führen. Die Aufzeichnungen müssen dabei so beschaffen sein, dass ein

1359 Erwägungsgrund 39 der Verordnung (EU) 2016/679 v. 27.04.2016.
1360 *Jaspers/Schwartmann/Hermann* in: *S/J/T/K,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 67; *Reimer* in: *Sydow/Marsch*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 42.
1361 *Drüen* in: *Tipke/Kruse,* AO, § 147 Rn. 23.
1362 *Trzaskalik* in: H/H/Sp, AO, § 147 Rn. 25; *Drüen* in: *Tipke/Kruse,* AO, § 147 Rn. 23.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sachverständiger Dritter sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze des Unternehmens verschaffen kann und der Steuerverwaltung eine Kontrollmöglichkeit einräumt.[1363] Neben den grundsätzlichen allgemeinen Aufzeichnungspflichten der nationalen Abgabenordnung in Verbindung mit dem Umsatzsteuergesetz, existieren auf unionsrechtlicher Ebene zusätzliche spezielle Aufzeichnungspflichten für den Fall der Anwendung des (M)OSS-Verfahrens zur Deklaration und Entrichtung der sich ergebenden Umsatzsteuerschuld. Die maßgeblichen Aufzeichnungspflichten ergeben sich dabei direkt aus den unionsrechtlichen Vorgaben der MwStSystRL. Unabhängig von der Ansässigkeit des Unternehmers als Datenverarbeiter innerhalb der Europäischen Union hat er gemäß Art. 369 Abs. 1, 369k Abs. 1 MwStSystRL Aufzeichnungen über die erbrachten elektronischen Dienstleistungen zu führen, aus denen sich insbesondere auch die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Verteilung der Steuerschuld auf die jeweiligen Mitgliedsstaaten ergeben. Hierzu notwendig ist eine Aufbewahrung der jeweiligen Datum-Länder-Datenbank, die insbesondere auch eine Einzelaufstellung der Daten eines jeden Nutzers notwendig macht. Durch die vorgeschriebene unionsrechtliche Harmonisierung sind diese Aufzeichnungen daher gemäß Art. 369 Abs. 3, 369k Abs. 3 MwStSystRL zwingend durch das jeweilige Unternehmen für einen Zeitraum von zehn Jahren ab dem 31. Dezember des jeweiligen Steuerjahres aufzubewahren, um der durch Art. 369 Abs. 3, 369k Abs. 2 MwStSystRL angeordneten Vorlagepflicht entsprechen zu können.

Mithin weist die Ortsangabe einen maßgeblichen Bezug zu einer steuerpflichtigen Dokumentationspflicht auf, sodass die verarbeiteten Daten grundsätzlich der nach § 147 Abs. 3 AO angeordneten Aufbewahrungspflicht von sechs Jahren unterliegen würden, welche jedoch durch die unionsrechtliche vorgeschriebene Aufbewahrungspflicht nach Art. 369 Abs. 2 S. 2, 369k Abs. 2 S. 2 MwStSystRL auf zehn Jahre verlängert wird.

Eine Auflösung des sich aus den gegenüberstehenden Interessen, der Speicherbegrenzung auf der einen und der Aufzeichnungspflicht und hierdurch ermöglichte Überprüfbarkeit auf der anderen Seite, ergebenden Spannungsverhältnisses hält die DS-GVO selbst vor. Denn aus dem Grundsatz der Speicherbegrenzung folgt nicht automatisch, dass die Daten bei Zweckerreichung vollständig vernichtet werden müssen. Vielmehr ist unter

1363 *Heidner* in: *Bunjes,* UStG, § 22 Rn. 4; *Heuermann* in: *Sölch/Ringleb,* UStG, § 22 Rn. 1.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Berücksichtigung der Ratio der Norm lediglich die Bestimmbarkeit des Personenbezuges der Daten aufzuheben.[1364] Dieses kann alternierend durch eine Löschung der verarbeiten Daten oder aber auch deren Anonymisierung beziehungsweise Pseudonymisierung erfolgen.[1365] Es gilt jedoch zu beachten, dass eine Pseudonymisierung im Grundsatz nicht ausreichend ist, um den Personenbezug der Daten zu beseitigen, da der Personenbezug durch Einsatz technischer Mittel grundsätzlich wieder hergestellt werden kann.[1366] Notwendig und anhand objektiver Kriterien zu beurteilen ist daher, ob die erfolgte Trennung des Personenbezuges endgültig ist, sprich nicht durch eine spätere Kombination wieder hergestellt werden kann, sodass die Daten anonymisiert werden.[1367] Dieses setzt gerade im Bereich der sich fortentwickelnden Technologie voraus, dass der Bereich der pseudonymisierten bzw. anonymisierten Daten durch den Verantwortlichen, also hier dem die Plattform betreibenden Unternehmen, strikt getrennt und gesondert abgesichert sein muss.[1368] Mit dem Grundsatz der Speicherbegrenzung ist es daher vereinbar, wenn das jeweilige Unternehmen eine eigenständige Datenbank führt, in welcher ausschließlich der Tag des Zugriffs und die Länderkennung pro Nutzer gespeichert werden. Denn durch die Aufnahme lediglich dieser zwei Merkmale zwar getrennt nach Nutzern, aber ohne eine tatsächliche Verknüpfung mit der Person des Nutzers selbst ist unter Berücksichtigung der Vielzahl der Plattformnutzer eine Rückverfolgung zu dem einzelnen Nutzer und damit ein Rückbezug auf den konkreten Nutzer nach Aufhebung des Personenbezuges nicht mehr möglich. Für steuerliche Zwecke ist es, wie im Rahmen der Beurteilung der Steuererhebung aufgezeigt worden ist, ausreichend, wenn die Länderkennung und das Einwahldatum pro Nutzer gespeichert werden. Ein tatsächlicher Personenbezug in Form der Zuordnung der jeweiligen Daten zum wirklichen Nutzer ist hingegen nicht erforderlich. Insoweit reichen anonymisierte Daten über die jeweiligen Nutzungsorte eines Nutzers aus. Kongruent erfordert auch die Aufbewahrungspflicht des § 147 AO respektive der Art. 369, 369k MwStSystRL keine weitergehende Verknüpfung der

1364 *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 155.
1365 *Jaspers/Schwartmann/Hermann* in: *S/J/T/K,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 69*; Reimer* in: *Sydow*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 43.
1366 *Klabunde* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 4 Rn. 32; *Wilmer* in: *Jandt/Steidle,* S. 153.
1367 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 25; *Frenzel* in: *Paal/Pauly,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 44.
1368 *Schneider,* Datenschutz, S. 67.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

für die Erhebung der Umsatzsteuer maßgebenden Daten mit der Person des Nutzers. Entsprechend gilt es unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Speicherbegrenzung zu fordern, dass die Anonymisierung der Daten, also die Aufhebung des Personenbezuges innerhalb der jeweiligen nutzerbezogenen Datum-Länder-Datenbank, im Rahmen des Verarbeitungsprozesses so früh wie möglich erfolgt.[1369] Da für die Bestimmung des Ortes der erbrachten Leistung und die am Ende des Quartals durchzuführende Ermittlung der Steuerschuld und Verteilung dieser auf die einzelnen Staaten lediglich die Gesamtsumme aller Länderkennungen und die jeweiligen Summen der spezifischen Länderkennungen benötigt werden, ist der Bezug der Länderkennung zum jeweiligen Datum nur zur Vermeidung einer Doppelerfassung am jeweiligen Tag notwendig. Entsprechend ist unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Speicherbegrenzung zu fordern, dass die jeweilige Verknüpfung von Datum und Länderkennung mit Ablauf eines jeden Tages aufgelöst wird. Hierdurch wird bereits innerhalb des Quartals abgesichert, dass ein länderbezogenes Bewegungsprofil des Nutzers erstellt werden kann. Insoweit erfolgt bereits ein Teilschutz des Nutzers während des jeweiligen Quartals. Als zweiter Schritt ist sodann am Ende eines jeden Quartals auch die Zuordnung der Summe der jeweiligen Länderkennungen zum konkreten Nutzer aufzuheben, indem der maßgebliche Personenbezug aus dem Datensatz gelöscht wird. Insoweit liegt am Ende des jeweiligen Quartals ein anonymisierter Datensatz vor, der lediglich die Länderkennungen enthält. Aus diesem kann jedoch weder ein Bezug zu einer konkreten Person hergestellt werden, noch kann festgestellt werden, an welchem Tag im Quartal sich dieser Nutzer in welchem Land aufgehalten hat. Die jeweiligen Unternehmen haben allerdings dafür zu Sorge zu tragen, dass der so entstandene Datensatz in einer gesonderten Datenbank gespeichert wird und gesondert gegen eine Rückverarbeitung abgesichert ist. Dieses kann zum Beispiel dadurch erfolgen, dass zwei getrennte Datenbanken geführt werden. In der ersten Datenbank werden fortlaufend die Länderkennungen des konkreten Nutzers gesammelt, aufgezeichnet und am Ende des jeweiligen Tages anonymisiert. Am Ende eines jeden Quartals erfolgt dann eine automatisierte Übertragung der Daten in die zweite Datenbank, wobei der Automatismus die Daten aus der ersten Datenbank nach dem Zufallsprinzip in die zweite Datenbank überträgt. Insoweit wäre eine Rückverfolgung ausgeschlossen und dem Grundsatz der Speicherbegrenzung

1369 *Heberlein* in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 25; *Roßnagel* in: *Simits/Hornung/Spiecker,* DS-GVO, Art. 5 Rn. 156.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

im Spannungsverhältnis zu den steuerlichen Aufzeichnungspflichten des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO i.V.m. § 22 Abs. 1 S. 1 UStG und der Art. 369, 369k MwStSystRL genüge getan.

VI. Ergebnis

Im Ergebnis lässt sich daher feststellen, dass die Erhebung des Visitor Country Codes zur Bestimmung des Leistungsortes und die anschließende Speicherung in einer anonymisierten Datenbank, in welcher die Länderkennungen pro Nutzer des jeweiligen Quartals gelistet sind zur Verteilung des Steueraufkommens im Rahmen der abzugebenden Steuererklärung nach dem (M)OSS-Verfahren und der anschließenden Aufbewahrung der Daten zur Überprüfung durch die Steuerbehörden mit den datenschutzrechtlichen Grundsätzen der DS-GVO vereinbar sind. So wird die Verarbeitung durch die in der MwStVO verankerten Rechtspflicht zur Ermittlung des Leistungsortes nach Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c) DS-GVO ermöglicht und bewegt sich durch den nur kurzfristig gegebenen Personenbezug im Rahmen der durch Art. 5 DS-GVO aufgestellten Grundsätze zur rechtmäßigen Verarbeitung personenbezogener Daten. Insbesondere der Grundsatz der Datenrichtigkeit führt zu einer Symbiose mit dem verbundenen Zweck der Besteuerung am tatsächlichen Leistungsort. Dem vorgeschlagenen Lösungsmodell stehen daher keine datenschutzrechtlichen Bedenken entgegen.

H. Zwischenfazit

Zusammenfassend gilt es in Bezug auf die zu Beginn der Entwicklung des eigenen Lösungsansatzes aufgestellte Hypothese, wonach zwischen dem Unternehmen und dem Nutzer ein tauschähnlicher Umsatz im Sinne des § 3 Abs. 12 S. 2 UStG vorliegt, zu statuierten, dass diese Ausgangsüberlegung im Rahmen der vorstehenden Untersuchung bestätigt werden konnte. Über die Möglichkeit der Bestimmung des Leistungsortes überwiegend nach dem Visitor Country Code oder aber dem ortsfesten Zugriff kann rechtssicher ein Leistungsort im Inland bestimmt werden, welcher sodann als steuerbarer und steuerpflichtiger Vorgang der Umsatzbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegt. Die im Gegenzug für die eingeräumte Nutzungsmöglichkeit an der Plattform durch den Nutzer eingeräumten Rechte

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

an dessen Nutzerdaten lassen sich mit der entwickelten Berechnungsmethode systematisch zutreffend und hinreichend rechtssicher bestimmen, sodass ein tatsächliches Umsatzsteueraufkommen ermittelt werden kann. Die entstandene Umsatzsteuer wird im Regelfall durch das die Plattform betreibende Unternehmen als Leistungserbringer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldet. Durch die Möglichkeit des Steuervollzuges im (M)OSS-Verfahren lässt sich der so entstehende und geschuldete Steueranspruch unionsweit einheitlich in einem Mitgliedsstaat mit Wirkung für sämtlich im Rahmen des Gemeinschaftsgebiet erbrachten Leistungen erfassen, sodass der Verwaltungsaufwand sowohl auf Seiten der Unternehmen als auch auf Seiten der Verwaltung möglichst geringgehalten werden kann. Die tatsächliche Verteilung des Steueraufkommens innerhalb der Europäischen Union wird sodann durch den Staat der Registrierung vorgenommen, sodass den jeweiligen Mitgliedsstaaten entsprechend der innerhalb ihres territorialen Hoheitsgebiets in Anspruch genommenen Leistungen aus dem Geschäftsmodell ein tatsächliches Steueraufkommen nach dem Bestimmungslandprinzip zugewiesen wird. Gleichzeitig partizipiert auch der Haushalt der Europäischen Union aufgrund des bestehenden Eigenmittelbeschlusses an dem Steueraufkommen. Hierüber wird das politisch verfolgte Ziel der „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft im Marktstaat unter Beteiligung des unionalen Haushaltes sachgerecht und im Einklang mit den bestehenden Besteuerungsgrundsätzen umgesetzt. Darüber hinaus wird auch in den Ausnahmefällen, wo die Steuerschuldnerschaft, aufgrund einer Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von Seiten des Nutzers gegenüber dem Plattformbetreiber, wechselt und der Nutzer als Leistungsempfänger gemäß § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 1, 2 Nr. 1 UStG die entstandene Steuer zu deklarieren und abzuführen hat, über die vorgeschlagenen Modifizierungen eine einheitliche und mit geringem Verwaltungsaufwand zu befolgende Steuererhebung sichergestellt. Die Besteuerung der untersuchten Leistungserbringung von Seiten des Plattformbetreibers an den Nutzer der Plattform lässt sich zusammenfassend mit folgendem Schaubild darstellen:

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

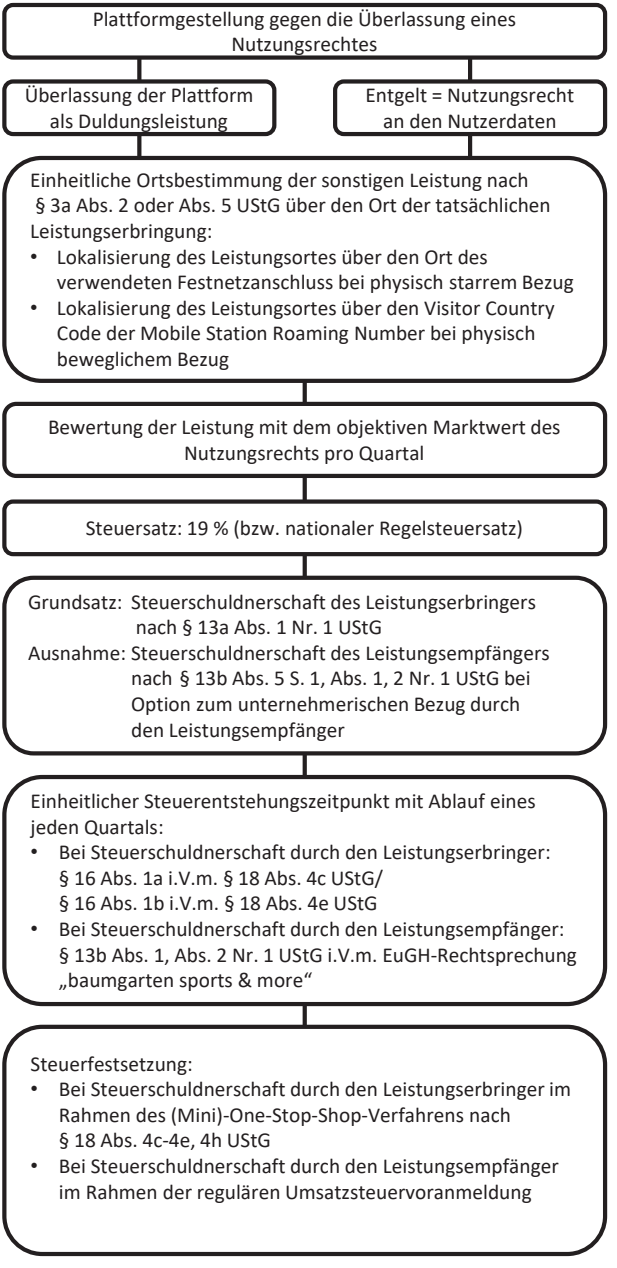

Abbildung 4: Übersicht Umsatzsteuerprüfung

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

I. Vorsteuerabzug durch erhaltene Eingangsleistung

Zwar wurde vorstehend aufgezeigt, dass im Rahmen des zu untersuchenden Geschäftsmodells durch den die Plattform betreibenden Unternehmer umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht werden, die zu einer tatsächlichen Besteuerung innerhalb der europäischen Union führen und dementsprechend auch der Zweck der Ausgangsüberlegung, nämlich dass die Besteuerung multinational agierender Unternehmen der Digitalwirtschaft über einen global umsetzbaren Ansatz der indirekten Besteuerung auf Ebene der Umsatzbesteuerung erreicht werden kann. Dieser grundsätzlich eröffneten Möglichkeit könnte allerdings auf letzter Stufe noch ein wesentlicher Aspekt entgegenstehen. Da es sich bei dem Untersuchungsmodell, wie bereits aufgezeigt,[1370] um einen tauschähnlichen Umsatz handelt, erbringt der Unternehmer nicht nur eine steuerpflichtige Leistung, sondern erhält im Gegenzug auch eine eigenständige Leistung, welche als Grundlage für einen potenziellen Vorsteuerabzug durch den Plattformbetreiber herangezogen werden könnte. Zwar wurde ebenfalls aufgezeigt, dass der Plattformbetreiber, sofern er zur Anwendung des (M)OSS-Verfahrens optieren würde, im Rahmen dessen keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann, jedoch könnte ungeachtet dessen die Vorsteuer aus den Eingangsleistungen über ein Rückvergütungsverfahren in den jeweiligen Mitgliedsstaaten der Leistungserbringung bezogen werden.[1371] Aus dem Zusammenspiel von Vorsteuerabzug/-rückvergütung und tatsächlich zu zahlender Umsatzsteuer aus den erbrachten Leistungen könnte im Endeffekt ein Ausgleich eintreten, sodass eine effektive Generierung eines höheren Steueraufkommens innerhalb der europäischen Union nicht erreicht würde, gleichzeitig jedoch ein hoher Verwaltungsaufwand, sowohl auf Seiten der Finanzverwaltungen der Mitgliedsstaaten, als auch auf Seiten der jeweiligen Unternehmen der Digitalwirtschaft eintreten würde.

Grundvoraussetzung sowohl für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, als auch für die mitgliedsstaatlichen Rückvergütungsverfahren ist, dass die, auf Seite des die Plattform betreibende Unternehmen, erhaltenen Eingangsleistungen, konkret die Duldung der Nutzung der Nutzerdaten durch den Nutzer selbst, als steuerpflichtiger Umsatz zu behandeln wäre, welcher sodann zu einer Umsatzsteuerschuld führen würde. Da in

1370 Vgl. Kapitel 4 C.IV.

1371 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 18 Rn. 338; *Treiber* in: *Sölch/Ringleb,* UStG, § 18 Rn. 442.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

diesem Fall eine „Business to Business Beziehung" bestehen würde und damit einhergehend im Endeffekt kein Endverbrauch aus steuerlicher Sicht eintreten könnte, dürfte systematisch auch keine Umsatzsteuerbelastung eintreten. Maßgeblich ist insoweit wie die von Seiten des Nutzers erbrachte Duldungsleistung umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen ist. Aus Vereinfachungsgründen wird nachfolgende lediglich auf den Vorsteuerabzug eingegangen, als dass dessen Voraussetzungen auch für die jeweiligen mitgliedsstaatlichen Rückvergütungsansprüche gelten.

I. Steuerbarkeit und Steuerpflicht der von Seiten des Nutzers erbrachten Duldungsleistung

Auslösendes Moment für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG ist, dass an den Plattformbetreiber von Seiten des Nutzers eine umsatzsteuerbare und -steuerpflichtige Leistung erbracht wird. Dementsprechend gilt es festzustellen, inwieweit der Nutzer als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG angesehen werden kann und ob dieser sodann eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung an den Plattformbetreiber erbringt.

1. Unternehmereigenschaft des Nutzers

Wie bereits auf Seite des die Plattform betreibenden Unternehmens thematisiert, ist Grundvoraussetzung für die Steuerbarkeit und Steuerpflicht einer jeden Leistung, dass der Leistungserbringer als Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG qualifiziert werden kann. Es gilt daher nachfolgend zu untersuchen, ob der Nutzer durch die Einräumung des Nutzungsrechtes an seinen während der Nutzung der Plattform generierten Daten eine unter die Definition der gewerblichen oder selbständigen Tätigkeit des § 2 Abs. 1 S. 3 UStG fallende nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen erbringt. Nur wenn die beiden Faktoren der Nachhaltigkeit und Einnahmenerzielungsabsicht kumulativ gegeben sind, kann im Ergebnis eine gewerbliche oder selbständige Tätigkeit angenommen werden.[1372] Durch die Vorgabe des Art. 9 MwStSystRL ist der Anwendungsbereich hinsichtlich der erfassten Tätigkeiten denkbar weit, als dass der dort verwendete Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit sämtliche Tätigkeiten erfasst, durch welche

1372 *Müller* in: BeckOK UStG, § 2 Rn. 120.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nachhaltig Einnahmen erzielt werden.[1373] In diesem Zusammenhang ist der Begriff der Tätigkeit allerdings nicht im Sinne einer aktiven Handlung auszulegen, sondern kann sich vielmehr auch auf ein schlichtes Dulden oder Unterlassen richten.[1374] Die Entscheidung ist jeweils einzelfallabhängig nach dem Gesamtbild der Tätigkeit anhand einer objektiven Betrachtungsweise vorzunehmen.[1375]

Bezogen auf das Untersuchungsmodell ist festzustellen, dass der Nutzer den Inhalt des Nutzungsrechtes bei Nutzung der Plattform fortwährend erweitert und bis zum Zeitpunkt des Widerrufs die Verwendung des Nutzungsrechtes durch den Plattformbetreiber duldet. Mithin geht der Nutzer mehreren gleichartigen Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheiten und andauernden Verhältnissen nach, sodass seine Tätigkeit unstreitig als nachhaltig zu qualifizieren ist.[1376]

Maßgebliches Kriterium zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft des Nutzers ist daher die Frage, ob dieser auch die zweite Voraussetzung der Einnahmenerzielungsabsicht erfüllt. Auch wenn das Tatbestandsmerkmal allgemein als Einnahmenerzielungsabsicht beschrieben wird, ist die Voraussetzung nach objektiv Kriterien zu bestimmen, als dass der Wortlaut des Gesetzes gerade auf eine Tätigkeit „zur" Erzielung von Einnahmen abstellt.[1377] Ob die Einnahmenerzielung daher gerade einen primärer Beweggrund der handelnden Person darstellt, ist unbeachtlich.[1378] Der Begriff der Einnahmen richtet sich nach dem Entgeltbegriff des § 10 Abs. 1 UStG,[1379] sodass insbesondere auch der Erhalt einer Gegenleistung im Rahmen eines Tausches oder tauschähnlichen Umsatzes als Einnahme zu erfassen ist.[1380] Zwar gilt es die Frage der Einnahmenerzielungsabsicht von der Entgeltlichkeit der Leistung im Rahmen der Tatbestandsvoraussetzung des § 1

1373 EuGH v. 09.07.2015 – C-331/14, *Trgovina Prizma*, ECLI:EU:C:2015:456; krit. Zur EuGH-Rechtsprechung *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 2 Rn. 57 ff.

1374 *Korn* in: *Bunjes,* UStG, § 2 Rn. 72; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 2 Rn. 198.

1375 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 2 Rn. 60; *Treiber* in: *Sölch/Ringleb,* UStG, § 2 Rn. 106.

1376 BFH v. 13.02.1969 – V R 92/68, BStBl. II 1969, 282.

1377 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 2 Rn. 200; *Heber* in: *Wäger,* UStG, § 2 Rn. 38; a.A. *Schwarz*, UR 2017, 782 (786) der in der Einnahmenerzielungsabsicht ein subjektives Tatbestandsmerkmal sieht und die Unternehmereigenschaft des Nutzers bereits hier kritisch betrachtet, da der Nutzer *„in einer Art Affekt"* handeln würde.

1378 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 2 Rn. 200.

1379 *Korn* in: *Bunjes,* UStG, § 2 Rn. 84.

1380 *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (160).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Abs. 1 Nr. 1 UStG abzugrenzen,[1381] allerdings ist an beiden Stellen eine lose Kausalität zwischen der Erbringung der Leistung und den im Gegenzug erhaltenen Einnahmen ausreichend, um die Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale anzunehmen.[1382] Bezugnehmend auf das Untersuchungsmodell ist somit festzustellen, dass der Nutzer im Gegenzug zur Duldung der Nutzung seiner Daten, von dem Plattformbetreiber die Möglichkeit eingeräumt bekommt, die entsprechende Plattform zu nutzen. Insoweit erhält der Nutzer selbst eine den Entgeltbegriff des § 10 Abs. 1 UStG erfüllende Leistung, die in einem Kausalitätsverhältnis zur erbrachten Tätigkeit steht. Mithin wird die nachhaltige Tätigkeit auch zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt.

Fraglich ist jedoch, ob in der schlichten Nutzung einer Online-Dienstleistung zu privaten Zwecken tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit in Sinne der typologisierten Betrachtungsweise des Art. 9 MwStSystRL gesehen werden kann. Der Aspekt der Wirtschaftlichkeit dient dazu, Aktivitäten auf der privaten Ebene, ohne einen geschäftsmäßig organisierten Marktauftritt,[1383] aus dem Anwendungsbereich der Umsatzbesteuerung auszuschließen.[1384] Unter Einbeziehung der Leitsätze aus der Entscheidung *Gemeente Borsele*[1385] werden unter den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 9 MwStSystRL nur solche Aktivität des Nutzers zu erfassen, die als Leistung am allgemeinen Markt zu qualifizieren sind, ohne dass der Nutzer dabei selbst zum Endverbraucher wird.[1386] Insoweit kommt es für die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, maßgebend auf die Art der Verwendung des Nutzungsrechtes durch den Nutzer an.[1387] Da es sich bei dem Nutzungsrecht an den Daten aufgrund seiner Vergleichbarkeit zu einem Urheberrecht im Sinne des § 31 UrhG[1388] und unter Beachtung der Maßstäbe der DS-GVO[1389] dem Grunde nach um ein privates Abwehrrecht gegen unberechtigte Nutzung handelt, kann nicht allein aus der Natur des Rechts heraus auf eine ausschließlich wirt-

1381 *Heber* in: *Wäger,* UStG, § 2 Rn. 37.
1382 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 2 Rn. 200.
1383 *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 43.
1384 *Schwarz*, UR 2017, 782 (785).
1385 EuGH v. 12.05.2016 – C-520/14, *Gemeente Borsele*, ECLI:EU:C:2016:334.
1386 EuGH v. 12.05.2016 – C-520/14, *Gemeente Borsele*, ECLI:EU:C:2016:334.
1387 *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1075).
1388 Vgl. Kapitel 4 C.IV.c.
1389 Vgl. Kapitel 4 G.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

schaftliche Nutzung dessen geschlossen werden.[1390] Maßgeblich für die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt ist daher die konkrete Nutzung im Einzelfall unter Berücksichtigung eines Vergleiches mit einem entsprechend typisierten wirtschaftlichen Nutzungsverhalten.[1391] Sieht man die typische wirtschaftliche Nutzung von Nutzungsrechten an Nutzerdaten in der aktiven Handlung von Datenbrokern, so wird schnell deutlich, dass die alleinige Einräumung des Nutzungsrechtes an den eigenen privaten Daten nicht mit derjenigen Tätigkeit eines Unternehmers vergleichbar ist, welche darauf ausgerichtet ist durch Erhebung und Kumulation einer Vielzahl von Daten eine Wertsteigerung der Daten selbst zu bewirken und diesen Netzwerkeffekt wiederum gegenüber einem Dritten entgeltlich zu verwirklichen.[1392] Vielmehr müsste als Vergleichsgruppe eher der private Nutzer gesehen werden, der aktive Schritte einleitet um seine Daten zu monetarisieren, sei es über entsprechende Websites oder durch die Teilnahme an vergüteten Umfragen.[1393] In diesen Fällen würden die Nutzer dann gezielt aufgrund der eigenen Kenntnis über den Wert des Nutzungsrechtes handeln, während die Nutzer im Rahmen des Untersuchungsmodells zwar bewusst, aber nicht zielgerichtet auf eine Monetarisierung hin, dem die Plattform betreibenden Unternehmen das Nutzungsrecht einräumen.[1394] Vielmehr steht grundsätzlich zu vermuten, dass der überwiegende Anteil der Nutzer ihren Daten zumindest bei Nutzung der Plattform keinen relevanten wirtschaftlichen Wert beimessen.[1395] Hier zeigt sich sodann, dass der Nutzer im Rahmen des vorliegenden Untersuchungsmodells jedoch keinerlei aktive Schritte unternimmt und dementsprechend auch nicht mit demjenigen Nutzer verglichen werden kann, der sich um die effektive Einnahmenrealisierung aus seinem eigenen Nutzungsrecht bemüht.[1396] Die Einräumung des Nutzungsrechtes an den erstellten Nutzerdaten unter Aufgabe des ihm privat zustehenden Abwehrrechtes gegen unbefugte Daten-

1390 *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1075).
1391 EuGH v. 26.09.1996 – C-230/94, *Enkler*, ECLI:EU:C:1996:352; EuGH v. 20.06.2013 – C-219/12, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, ECLI:EU:C:2013:413; EuGH v. 12.05.2016 – C-520/14, *Gemeente Borsele*, ECLI:EU:C:2016:334.
1392 Vgl. *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1076); *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (161); *Schwarz*, UR 2017, 782 (786).
1393 *Denk*, UR 2018, 426 (431); *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1076); *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (161).
1394 *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, SWK 2017, 532 (537); *Schwarz*, UR 2017, 782 (786).
1395 *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel* in: F/K/M/P/T, Digitale Transformation, S. 347 f. Rn. 14/27; *Englisch*, UR 2017, 875 (877).
1396 *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1076).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nutzung ist demnach mit der schlichten Ausübung von Eigentumsrechten vergleichbar, welche jedoch nach ständiger Rechtsprechung des EuGHs selbst keine wirtschaftliche Tätigkeit begründen können.[1397] Als weiteres Indiz einer wirtschaftlichen Tätigkeit hat der EuGH zudem das Kriterium des Tragens eines wirtschaftlichen Risikos statuiert.[1398] Ein solches tragen die Nutzer im Rahmen des Untersuchungsmodells jedoch gerade nicht, da ihnen außer dem Faktor Zeit keine tatsächlichen Aufwendungen zur Leistungserbringung entstehen.[1399] Im Ergebnis kann daher durch die schlichte Nutzung der Plattform zu privaten Zwecken und der damit verbundenen Einräumung eines Nutzungsrechtes an den während der Nutzung erstellten Nutzerdaten wohl noch keine wirtschaftliche Tätigkeit des Nutzers im Sinne des Art. 9 MwStSystRL angenommen werden.[1400] Dieses Ergebnis lässt sich des Weiteren auch vor dem Hintergrund der Regelung der Art. 18, 19 MwStVO rechtfertigen, als dass dieser den Leistungsempfänger im Rahmen des dort statuierten Regel-Ausnahme-Verhältnisses grundsätzlich als Nicht-Unternehmer qualifiziert.[1401]

Zusammenfassend lässt sich daher feststellen, dass der Nutzer lediglich durch den Leistungsaustausch im Rahmen des Untersuchungsmodells nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG qualifiziert werden kann. Die Steuerbarkeit der von Seiten des Nutzers als Gegenleistung, für die Einräumung des Nutzungsrechtes an der Plattform, erbrachte Leistung, in Form der Einräumung des Nutzungsrechtes an den Daten, ist mithin grundsätzlich nicht gegeben. Bereits aus diesem Grund wird demnach ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG ausscheiden.

1397 EuGH v. 20.06.1996 – C-155/94, *Wellcome Trust*, ECLI:EU:C:1996:243; EuGH v. 15.09.2011 – C-180/10, C-181/10, *Slaby*, ECLI:EU:C:2011:589 Rn. 36.

1398 EuGH v. 27.01.2000 – C-23/98, *Heerma*, ECLI:EU:C:2000:46, Rn. 18; EuGH v. 18.10.2007 – C-355/06, *van der Steen*, ECLI:EU:C:2007:615, Rn. 23; EuGH v. 29.09.2015 – C-276/14, *Gmina Wroclaw*, ECLI:EU:C:2015:635, Rn. 34; EuGH v. 12.10.2016 – C-340/15, *Nigl u.a.*, ECLI:EU:C:2016:764, Rn. 28.

1399 *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, SWK 2017, 349 (356).

1400 Vgl. *Denk*, UR 2018, 426 (431); *Dietsch*, MwStR 2017, 868 (874); *Englisch*, DB 2017, M4 (M5); *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (161); *Schwarz*, UR 2017, 782 (786); a.A. *Grambeck*, DStR 2016, 2026 (2031); *Scheffler*, DStR 2018, 1783 (1786) jedoch ohne nähere Begründung.

1401 Vgl. *Veltrop*, International VAT Monitor 2014, 264 (265).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Steuerbarkeit und -pflicht der von Seiten des Nutzers erbrachten Duldungsleistung

Qualifiziert man den Nutzer der Plattform entgegen der vorstehenden Sichtweise jedoch als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG oder verfügt der Nutzer bereits aufgrund einer weiteren selbständig und nachhaltig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit über die Unternehmereigenschaft des § 2 UStG, so ist fraglich, ob die von Seiten des Nutzers erbrachte Leistung auch steuerbar im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels einschlägiger Steuerbefreiung nach § 4 UStG auch steuerpflichtig ist. Zunächst gilt es zu statuieren, dass der Nutzer dem die Plattform betreibenden Unternehmen seine Daten willentlich überlässt,[1402] der Leistungsempfänger hinreichend bestimmbar ist und die jeweilige Leistung in einem Unmittelbarkeitszusammenhang mit der im Gegenzug von Seiten des Plattformbetreibers erhaltenen Gegenleistung steht,[1403] sprich gegen Entgelt erbracht wird.[1404] Die inländische oder unionale Steuerbarkeit der von Seiten des Nutzers erbrachten Leistung ist dementsprechend davon abhängig, dass die Leistung auch im (unionalen) Inland erbracht wird.

Die sonstige Leistung wird entsprechend der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG grundsätzlich am Sitzort des Leistungsempfänger, hier also am jeweiligen Sitz des die Plattform betreibenden Unternehmens ausgeführt. Gerade in Bezug auf die großen international agierenden plattformbetreibenden Unternehmen kann diese Ortsbestimmung jedoch problematisch sein, als dass die Unternehmen im Rahmen ihres Konzernverbundes über die Mutter- und Tochterfirmen in verschiedenen Staaten ansässig sind und insoweit der Nutzer als Leistungserbringer den Ort im Zweifel nicht rechtssicher bestimmen kann. Im Zweifel wird sich der Ort nur unter Heranziehung der von Seiten der Plattformbetreiber erhaltenen Abrechnungsdokumente oder anderen vertraglichen Dokumenten bestimmen lassen,[1405] wobei hierdurch dem Plattformbetreiber ein steuerlicher Gestaltungsspielraum eröffnet wird. Im Ergebnis wird man jedoch unter Beachtung der von Seiten der Plattformbetreiber gestellten allgemeinen Geschäfts- bzw. Nutzungsbedingungen als den jeweiligen Leistungsempfänger, die im unio-

1402 Vgl. Kapitel 4 C.IV.1.c.; *Schwarz*, UR 2017, 782 (784).
1403 Vgl. Kapitel 4 C.IV.3.
1404 Zustimmend *Schwarz*, UR 2017, 782 (784).
1405 EuGH v. 20.06.2013 – C-653/11, *Newey*, ECLI:EU:C:2013:409, Rn. 43; *Schäfer*, StB 2019, 267 (268).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nalen Inland ansässige Tochterfirma ansehen müssen.[1406] Der Ort der erbrachten sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG würde demnach in der Regel in Irland und damit im unionalen Inland liegen. Da die von Seiten des Nutzers erbrachte Leistung, insbesondere mangels überwiegender Automatisierung der Leistungserbringung und der notwendigen menschlichen Beteiligung in Form der Einwilligung in die Einräumung des Nutzungsrechtes, nicht als eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung qualifiziert werden kann, komm auch keine abweichende Ortsermittlung, etwa nach Art. 24a ff. MwStVO, in Betracht. Folge hiervon ist, dass die jeweils durch den Nutzer erbrachten Leistungen, unter der Prämisse, dass dieser als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG respektive Art. 9 MwStSystRL zu qualifizieren ist, überwiegend in einem Staat steuerbar und mangels einschlägiger Steuerbefreiung auch steuerpflichtig sind, zu welchem der Nutzer selbst keine tatsächlichen Beziehungen unterhält und mit welchem Steuersystem der Nutzer im Zweifel auch nicht vertraut ist. Die Steuererhebung würde jedoch im sog. Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 1 UStG erfolgen, da die Leistung von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer (hier dem Nutzer) an einem im Inland (dem Staat der Leistungserbringung) ansässigen Unternehmer (hier das die Plattform betreibende Unternehmen) erbracht werden würde.

II. Vermeidung des Vorsteuerabzuges durch Anwendung der Kleinunternehmerregelung

Aus der bestehenden Unternehmereigenschaft des Nutzers ergibt sich für den Steuerzugriff der Europäischen Union auf die bisher nicht besteuerten Leistungen der Digitalwirtschaft daher grundsätzlich das Problem eines potenziellen bestehenden Vorsteuerabzugs und des damit verbundenen Negierungseffekt des Steuermehraufkommens. Abhilfe könnte jedoch die auf unionsrechtlicher Ebene in Art. 281 MwStSystRL angelegte Kleinunternehmerregelung schaffen, welche auf nationaler Ebene durch den § 19 UStG ausge-

1406 Vgl. Nutzungsbedingungen von Facebook unter dem Punkt 4.5. wonach die Facebook Ireland Limited als Vertragspartner bezeichnet wird, abrufbar unter: https://www.facebook.com/legal/terms?ref=pf, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022; Nutzungsbedingungen von Google unter „*Ihr Nutzungsverhältnis mit Google*“ wonach die *Google Ireland Limited und deren verbundene Unternehmen* als Vertragspartner bezeichnet wird, abrufbar unter: https://policies.google.com/terms?hl=de#toc-relationship, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

staltet worden ist. Materiell-rechtlich stellt § 19 UStG eine umsatzabhängige generelle Steuerbefreiung dar, welche den allgemeinen und weit ausgestalteten Begriff des Unternehmers in § 2 UStG eingrenzt.[1407] Sofern die in § 19 Abs. 1 UStG definierten Umsatzgrenzen nicht überschritten werden, kann die tatsächlich gegebene Unternehmereigenschaft des Nutzers vernachlässigt werden, da der Unternehmer wie ein Nichtunternehmer behandelt wird.[1408] Dieses begründet sich dadurch, dass im Fall der bestehenden Kleinunternehmereigenschaft die Umsatzsteuer für die erbrachten Leistungen nicht erhoben wird (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG), der Kleinunternehmer im Gegenzug aber weder zur Erstattung der gezahlten Vorsteuer berechtigt ist, noch die Umsatzsteuer unter Angabe seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einer Rechnung offen ausweisen darf (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG). Ohne diesen Umsatzsteuerausweis und mangels tatsächlicher Erhebung der Steuerschuld entfallen korrespondierend dann auch die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG beziehungsweise die potenzielle Vorsteuervergütung durch das die Plattform betreibende Unternehmen. Insoweit würde sich das durch die Unternehmereigenschaft des Plattformnutzers ergebende Problem des potenziellen den Steueranspruch negierenden Vorsteueranspruches auflösen.

Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist bei Ansässigkeit des Nutzers in Deutschland an die Umsatzgrenzen des § 19 Abs. 1 S. 1 UStG geknüpft. Hiernach unterfällt ein Unternehmer dann der Kleinunternehmerregelung, wenn dieser im vorausgegangenen Kalenderjahr einen Gesamtumsatz i.S.d. § 19 Abs. 3 UStG von weniger als 22.000 €[1409] erzielt hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich weniger als 50.000 € erzielen wird. Betrachtet man vor dem Hintergrund dieser Umsatzgrenzen nun die durch den Nutzer erbrachten Leistungen, lässt sich unzweifelhaft feststellen, dass dieser die Umsatzgrenze nicht alleine durch die Einräumung des Nutzungsrechtes gegenüber dem die Plattform betreibenden Unternehmen überschreiten wird. Zwar lässt sich der konkrete Gegenwert der erhaltenen Leistung ohne eine vertiefte Untersuchung des jeweiligen Leistungsaustausches nicht beziffern, jedoch kann der Wert der Leistung unter dem marktwirtschaftlichen Ansatz der Gleichwertigkeit von Leistung

1407 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 19 Rn. 6; *Mrosek* in: *Wäger,* UStG, § 19 Rn. 1.
1408 *Korn* in: *Bunjes,* UStG, § 19 Rn. 1; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, § 19 Rn. 1.
1409 Bis zur Änderung des § 19 UStG zum 01.01.2020 aufgrund Art. 7 Nr. 2 Drittes Bürokratieentlastungsgesetz v. 28.11.2019, BGBl. I 2019, 1746 betrug die Umsatzgrenze des vorausgegangenen Kalenderjahres 17.500 €.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

und Gegenleistung ungefähr ermittelt werden. Als grobe Vergleichsgröße für den objektiven Marktwert der erhaltenen Leistung kann zudem auch auf die in einem Geldbetrag ausgedrückte Zahlungsverpflichtung der Erlösmodelle von im Grundsatz werbefinanzierten Geschäftsmodellen abgestellt werden. Hier hat sich in den letzten Jahren eine ungefähre Zahlungsverpflichtung des Nutzers von ca. 10-15 € pro Monat herauskristallisiert, welche als solche den Marktwert des Nutzungsrechtes an der Plattform abbildet. Betrachtet man zudem den ohne Abschläge erzielten Werbeerlös aus dem Nutzungsrecht auf Seiten des Datenbrokers, so ergibt sich ein Umsatzerlös von 10-30 € pro Quartal und Nutzer,[1410] welcher unter der Voraussetzung einer marktwirtschaftlichen Gleichwertigkeit der sich gegenüberstehenden Leistungen ebenfalls als Indikator herangezogen werden kann. Insgesamt würden sich daher in Bezug auf die Überlassung des Nutzungsrechtes an den Daten je Nutzer Jahresumsätze pro Plattform zwischen 50 und 180 € ergeben. Zur Überschreitung der in § 19 Abs. 1 S. 1 UStG definierten Umsatzgrenze wäre es daher erforderlich, dass der Nutzer innerhalb des jeweiligen Jahres mindestens 1.000 Internetplattformen durchgehend nutzt und aus dieser Nutzung entsprechende Umsätze erzielt. Ein solcher Umfang von unter das Geschäftsmodell fallenden Plattformen steht in der Praxis jedoch nicht zu befürchten. Die tatsächliche Nutzung wird sich schätzungsweise auf einem Umfang von bis zu 100 Plattformen im Jahr beschränken.[1411] Dieses würde zu erwartende Umsätze von 500 € bis ca. 2.000 € entsprechen. Selbst in Fällen höherer Nutzung oder steigender Bemessungsgrundlagen würde die Umsatzgrenze daher nicht allein durch die Duldungsleistungen des Nutzers gegenüber den jeweiligen Plattformbetreibern überschritten. Allerdings gilt zu beachten, dass § 19 Abs. 1 S. 1 UStG, auf den nach § 19 Abs. 1 S. 2, Abs. 3 UStG ermittelten Gesamtumsatz des Unternehmers abstellt. In die Berechnung sind daher sämtliche durch den Nutzer der Plattform vereinnahmten Bruttoerträge einzubeziehen, die dieser in unternehmerischer Eigenschaft im Inland erzielt hat.[1412] Geht der Nutzer daher einer weiteren eigenständigen unternehmerischen Tätigkeit nach, so sind die hieraus erzielten Umsätze in die Gesamtberechnung mit

1410 Vgl. Quartalsbericht Facebook I/2021 v 28.04.2021.

1411 Neben den klassischen Plattformen wie Facebook, Instagram, Google, Tiktok etc. gilt es auch neuere Plattformen wie Clubhouse etc. aber auch sämtliche Informationsplattformen (elektronische Zeitungen, Vergleichsportale, etc.) zu berücksichtigen.

1412 *Schüler-Täsch* in: *Sölch/Ringleb,* UStG, § 19 Rn. 26.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einzubeziehen, sodass die Umsätze aus der Duldungsleistung gerade in der Grenzregion zu einem Wegfall der Voraussetzungen der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung führen können. Da der unabhängig von dem zu untersuchenden Geschäftsmodell bereits unternehmerisch tätigen Plattformnutzer in der Regel jedoch über keine geeignete Mittel zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für seine im Rahmen des tauschähnlichen Umsatzes an die Plattformbetreiber erbrachten Leistungen verfügt, ergeben sich für die praktische Anwendung erhebliche Probleme. Ziel der Kleinunternehmerregelung ist hingegen, die sogenannten Mehrwertsteuer-Befolgungskosten des Kleinunternehmers möglichst zu verringern und eine Entlastung des proportional mit diesen Aufwendungen höher belasteten Kleinunternehmer zu erreichen.[1413] Daneben soll die Anwendung der Kleinunternehmerregelung auch zur Verwaltungsvereinfachung dienen, als dass der mit der Steueraufsicht verbundene Verwaltungsaufwand zu dem zu erwartenden Steueraufkommen in ein angemessenes Verhältnis gesetzt werden soll.[1414] Beide Ziele werden unter Berücksichtigung der potenziellen Vielzahl an einzubeziehenden Umsätzen und den damit verbundenen Schwierigkeiten in der Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage in Abhängigkeit von der Mitwirkung der jeweiligen Plattformbetreiber konterkariert.

Die Kleinunternehmerregelung kann daher nicht als pauschale Lösung für das durch die bestehende Unternehmereigenschaft des Nutzers aufgeworfene Problem des möglicherweise entstehenden Vorsteuerabzuges fungieren. Dieses Ergebnis wird zudem dadurch unterstützt, dass auf unionsrechtlicher Ebene keine einheitlichen Vorgaben zur Kleinunternehmerregelung in der MwStSystRL angelegt sind. Zwar sieht Art. 281 MwStSystRL die Möglichkeit zur Einführung von vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung von Kleinunternehmern vor, die Umsetzung und Ausgestaltung der entsprechenden Regelungen obliegt jedoch den einzelnen Mitgliedsstaaten. Entsprechend ist die Ausgestaltung der Kleinunternehmerregelungen in den 26 weiteren Mitgliedsstaaten nicht zwingend kongruent zu den deutschen Regelungen.[1415]

1413 EU-Kommission v. 18.01.2018, COM(2018) 21 final, S. 1.

1414 EuGH v. 26.10.2010 – C-97/09, *Schmelz*, ECLI:EU:C:2010:632.

1415 So finden sich im spanischen und niederländischen keine Kleinunternehmerregelungen, in Frankreich und Irland variieren die Umsatzgrenzen je nach Art der ausgeübten Tätigkeit, ansonsten variieren die Umsatzgrenzen zwischen den Mitgliedsstaaten über den Bereich von 6.713 € bis 82.000 €.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Daneben gelten die Kleinunternehmerregelungen gemäß Art. 283 Abs. 1 lit. c) MwStSystRL grundsätzlich jeweils nur für die im jeweiligen Land der tatsächlichen Ansässigkeit erbrachten Leistungen. Erbringt ein Unternehmer Leistungen in einem anderen Mitgliedsstaat, so unterliegen die hieraus erzielten Umsätze der normalen Umsatzbesteuerung, die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung ist sodann ohne Ansässigkeit im Sinne einer dauernden Präsenz in diesem Mitgliedsstaat zunächst nicht möglich.[1416] Berücksichtigt man in diesem Zusammenhang nun, dass der Ort der von Seiten des Plattformnutzers erbrachten Duldungsleistung überwiegend nicht im Staat seiner Ansässigkeit, sondern im divergierenden Sitzstaat des die Plattform betreibenden Unternehmens liegt, so wird die Ineffektivität der Kleinunternehmerregelung in Bezug auf das Untersuchungsmodell umso deutlicher. Zwar wurde am 18.01.2018 durch die Europäische Kommission ein Änderungsvorschlag der MwStSystRL[1417] in Bezug auf die dort enthaltene Kleinunternehmerregelung zu Zwecken der Harmonisierung der Regelungen innerhalb der Europäischen Union unterbreitet, welcher durch Annahme des Rates der Europäischen Union 18.02.2020 umgesetzt worden ist,[1418] jedoch mit dem maßgeblichen Bestimmungen erst mit Wirkung zum 01.01.2025 in Kraft tritt.[1419] Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und unnötigen Befolgungsaufwand gilt dann gemäß Art. 284 Abs. 2 MwStSystRL, dass die Kleinunternehmerregelung des Staates der Leistungserbringung auch auf einen Leistungserbringer anzuwenden ist, der unter die Voraussetzungen einer im Ansässigkeitsstaat bestehenden Kleinunternehmerregelung fällt, sofern eine Identifizierung nur im Staat der Ansässigkeit erfolgt ist, zeitgleich der Ansässigkeitsstaat vorab auch über die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Staat der Leistungserbringung informiert worden ist (Art. 284 Abs. 3 MwStSystRL) und zudem auch nicht die im Staat der Leistungserbringung maßgebenden Schwellenwerte überschritten werden. Geht man in diesem Punkt weiterhin davon aus, dass der Leistungsort im Regelfall in Irland liegen wird, so ergibt sich ein

1416 BFH v. 12.12.2019 – V R 3/19, BFHE 268, 283; EuGH v. 25.03.2010 – C-79/09, *Kommission v. Niederlande*, ECLI:EU:C:2010:171.

1417 EU-Kommission v. 18.01.2018, COM(2018) 21 final zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Sonderregelung für Kleinunternehmer.

1418 Richtlinie (EU) 2020/285 des Rates v. 18.02.2020, L 62/13.

1419 Richtlinie (EU) 2020/285 des Rates v. 18.02.2020, L62/13, Art. 4.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dortiger Schwellenwert von 37.500 €,[1420] sodass zumindest in Bezug auf Nutzer mit Ansässigkeit in Deutschland eine einheitliche Anwendung der Kleinunternehmerregelung erfolgen könnte. Gleichzeitig bedeutet dieses jedoch auch, dass sich jedweder Nutzer tatsächlich registrieren und die Anzeige der Inanspruchnahme der unionalen Kleinunternehmerregelung durchführen sowie die sich aus den Art. 284a ff. MwStSystRL ergebenden Pflichten erfüllen müsste. Dieses ist im Ergebnis mit einem Mehr an tatsächlichem Verwaltungsaufwand verbunden.

Verzichtet der Nutzer hingegen auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Leistungsstaat, so würde seine Leistung im jeweiligen Ansässigkeitsstaat der die Plattform betreibenden Unternehmens steuerpflichtig werden. Da die Leistung allerdings an einem im Leistungsstaat ansässigen Unternehmer erbracht wird, greift in jedem Fall der Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 1 UStG, da vorliegend eine sonstige Leistung von einem im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer erbracht wird. Der Nutzer als solcher würde daher bei einem Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung von seinen steuerlichen Pflichten im Staat der Leistungserbringung befreit. Im Ergebnis wäre dem Nutzer mithin zur Vermeidung des entstehenden Verwaltungsaufwandes dazu zu raten, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im vom Ansässigkeitsstaat divergierenden Leistungsstaat zu verzichten.

Unterstellt man dem Nutzer ein solches Vorgehen, würde sich in Bezug auf die Frage nach dem Gesamtumfang der Steuerbelastung ergeben, dass das die Plattform betreibende Unternehmen weiterhin die tatsächliche Steuer auf die von ihm erbrachte Leistung an den Nutzer zu zahlen hätte und gleichzeitig über das Reverse-Charge-Verfahren die Umsatzsteuer mit korrespondierendem Vorsteuerabzug aus der von Seiten des Nutzers erbrachten Duldungsleistung erklären müsste. Da der Nutzer im Ansässigkeitsstaat jedoch, unabhängig von der Frage ob er im Leistungsstaat auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, in Abhängigkeit von dem dort nicht ausgeübten Wahlrecht zur Regelbesteuerung, grundsätzlich keinen Vorsteuerabzug gelten machen könnte, würde es bei einer tatsächlichen Steuerbelastung des Ausgangsumsatzes des Plattformbetreibers verbleiben. Sollte der Nutzer den Verwaltungsaufwand hingegen in Kauf nehmen, so könnte dieser die entstehenden Mehrsteuern durch seine eigene Vorsteuerabzugsmöglichkeit negieren.

1420 Vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. d) Value-Added Tax Consolidation Act 2010 in Verbindung mit Art. 2 "services threshold".

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Im Ergebnis führt der Lösungsansatz der Anwendung der Kleinunternehmerregelung zur Negierung des dem die Plattform betreibenden Unternehmen zustehenden Vorsteuerabzuges unter Berücksichtigung des tatsächlichen Leistungsortes zu keinem zufriedenstellenden Ergebnis. Vielmehr bleibt festzuhalten, dass die Generierung einer Mehrsteuer innerhalb der europäischen Union ausschließlich davon abhängt, ob der Nutzer im Ansässigkeitsstaat auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, um einen eigenen Vorsteuerabzug geltend machen zu können. Zudem stellt sich das Problem, dass gerade im Grenzbereich der verschiedenen unionalen „Schwellenwerte" ein Mehr an Aufwand entsteht, welcher sowohl auf Seiten des Plattformnutzer als auch auf Seiten der Steuerverwaltungen zu erheblichen Herausforderungen in Bezug auf die zutreffende Ermittlung des Gesamtumsatzes führt und ein erhöhtes Maß an Rechtsunsicherheit entstehen lässt. Insgesamt bietet die Kleinunternehmerregelung an sich daher kein hinreichendes Lösungspotenzial.

III. Vermeidung des Vorsteuerabzugs durch Steuerbefreiung

Wo die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu keiner hinreichend zufriedenstellenden Auflösung des Konflikts zwischen der, dem die Plattform betreibenden Unternehmen zustehenden, Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG respektive § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG aus der von Seiten des unternehmerischen Nutzers erbrachte Leistung und dem Ziel der Generierung eines steuerlichen Mehraufkommens aus dem Konsum der von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens erbrachten Leistung führt, könnte eine Lösung über die Einführung einer entsprechend ausgestalteten Steuerbefreiung erreicht werden. Denn würde die von Seiten des unternehmerischen Nutzers erbrachte Leistung steuerfrei sein, könnte konsequenterweise auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Gleichzeitig würde die Einführung einer Steuerbefreiung zudem das Problem des erhöhten Verwaltungsaufwandes zur Befolgung der steuerlichen Pflichten auf Seiten des Nutzers sowie die Ungewissheit in Bezug auf das Überschreiten des „Schwellenwertes" der Kleinunternehmerregelung beheben können.

Die Möglichkeiten zur Einführung einer nationalstaatlichen Steuerbefreiung sind streng an die Vorgaben der Art. 132 ff. MwStSystRL gebunden. Die dort aufgezählten Steuerbefreiungen bilden einen abschließenden Ka-

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

talog,[1421] sodass den einzelnen Staaten so gut wie keine Möglichkeiten zur Ausgestaltung der nationalen Steuerbefreiungsvorschriften verbleiben.[1422] Allerdings gilt zu beachten, dass die vorhandenen unionsrechtlichen Steuerbefreiungen seit Einführung durch die 6. EG-Richtlinie[1423] im Grundsatz unverändert fortbestehen und ihrerseits auf die zum Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie in den damaligen Mitgliedsstaaten existierenden Steuerbefreiungen zurückgehen.[1424] Ein bestimmtes System der in der MwStSyst-RL enthaltenen Steuerbefreiungen ist daher abseits der zu Zwecken des Abbaus von Blockaden für den freien Warenhandel enthaltenen Steuerbefreiungen der Art. 138 ff. MwStSystRL nicht zu erkennen. Dementsprechend erscheint die MwStSystRL insoweit zumindest entwicklungsoffen, sodass zumindest dem Grunde nach eine Erweiterung der Tatbestände, um eine auf die Leistung des Nutzers zugeschnittene Steuerbefreiung möglich erscheint.

Die Wirkungsweise einer Steuerbefreiung führt stets dazu, dass von der grundsätzlichen auferlegten Pflicht der Umsatzbesteuerung einer Leistung, die den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG bzw. Art. 1 Abs. 2 MwStSyst-RL erfüllt, abgewichen und für die explizit benannten Fälle eine Abweichung zur Norm statuiert wird, welche aus gleichheitsrechtlichen Gründen einer Rechtfertigung bedarf.[1425] Eine solche Rechtfertigung kann auf nationaler Ebene im Bereich der Verbrauchssteuern nur dann begründet werden, wenn die Steuerbefreiung im Interesse des Verbrauchers erfolgt und nicht durch Interessen einzelner Unternehmensgruppen begründet wird.[1426] Da die Einführung der Steuerbefreiung aufgrund der unionsrechtlichen Harmonisierung der Umsatzsteuer und den insoweit verbindlichen Vorgaben der Art. 132 ff. MwStSystRL, welche lediglich die Ausgestaltung der Nachweisführung nach Art. 131 MwStSystRL in gewissem Umfang den jeweiligen Mitgliedsstaaten vorbehalten,[1427] nur auf Ebene der Europä-

1421 EuGH v. 11.07.1985 – C-107/84, *Kommission v. Deutschland*, ECLI:EU:C:1985:332; EuGH v. 12.11.1998 – C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, ECLI:EU:C:1998:536; EuGH v. 14.06.1997 – C-445/05, *Haderer*, ECLI:EU:C:2007:344.

1422 *Englisch* in: *Tipke/Lang,* Steuerrecht, § 17 Rn. 197.

1423 Richtlinie (EU) 77/388/EWG des Rates v. 17.05.1977, L 145.

1424 *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter,* UStG, vor §§ 4-9 Rn. 13; *Englisch* in: *Tipke/Lang,* Steuerrecht, § 17 Rn. 197.

1425 *Englisch* in: *Tipke/Lang,* Steuerrecht, § 17 Rn. 198.

1426 BVerfG v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BStBl. II 2000, 155, BVerfGE 101, 132-141.

1427 *Langer* in: *Reiß/Kraeusel/Langer,* MwStSystRL, Art. 131-137, Rn. 8 f.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ischen Union verwirklicht werden kann, kommt es für die Frage der Rechtfertigung der Steuerbefreiung insofern nicht auf die durch das BVerfG entwickelten Rechtsgrundsätze, sondern vielmehr auf die durch den EuGH auf unionsrechtlicher Ebene entwickelten Maßstäbe zur Rechtfertigung einer Steuerbefreiung an.[1428] Hierzu stellt der EuGH maßgeblich auf den aus der Präambel der MwStSystRL als wesentlich entnommenen Neutralitätsgrundsatz ab, welcher eine auf den Bereich der indirekten harmonisierten Steuern bezogene besondere Ausprägung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz darstellt.[1429] Zunächst statuiert der Neutralitätsgrundsatz des EuGHs, dass Unternehmer im Rahmen einer Leistungskette grundsätzlich vollständig von der Belastung mit der Umsatzsteuer auszunehmen sind.[1430] Insoweit rekuperiert der EuGH die allgemeinen Maßstäbe der als indirekten Steuer ausgestalteten Umsatzsteuer, sodass eine Rechtfertigung der Steuerbefreiung aus allgemeinen steuersystematischen Grundsätzen hergeleitet werden könnten. Des Weiteren ist aus dem Neutralitätsgrundsatz zu entnehmen, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Leistungen erbringen, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht ungleich behandelt werden dürfen.[1431] Eine Rechtfertigung könnte sich im vorliegenden Untersuchungsmodell daher auch aus diesem speziellen Gleichbehandlungsgrundsatz ergeben.

1. Rechtfertigung einer Steuerbefreiung aus steuersystematischen Gründen

Betrachtet man zuerst die Möglichkeit der Rechtfertigung der Steuerbefreiung aus steuersystematischen Gründen, so ist zunächst auf den maßgeblichen Belastungsgrund der Umsatzsteuer abzustellen. Maßgeblicher Belastungs- und Rechtfertigungsgrund der Umsatzbesteuerung ist, ebenso wie im Bereich der direkten Steuern, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers.[1432] Insofern müsste die Steuerbefreiungen so ausgestaltet sein, dass nur die konkreten Dienstleistungen, nicht jedoch die

1428 *Englisch* in: *Tipke/Lang,* Steuerrecht, § 17 Rn 198.
1429 EuGH v. 23.04.2009 – C-460/07, *Puffer*, ECLI:EU:C:2009:254; EuGH v. 25.04.2013 – C-480/10, *Kommission v. Schweden*, ECLI:EU:C:2013:263; EuGH v. 14.07.2017 – C-38/16, *Compas Contract Services*, ECLI:EU:C:2017:454.
1430 EuGH v. 06.07.1995 – C-62/93, *BP Soupergaz v. Griechischer Staat*, ECLI:EU:C:1995:223.
1431 EuGH v. 28.6.2007 – C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies*, ECLI:EU:C:2007:391.
1432 *Englisch* in: *Tipke/Lang,* Steuerrecht, § 17 Rn. 11, 203.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gesamte Umsatzkette von der Belastung ausgenommen wird, sodass die Leistung an die tatsächlichen Endverbraucher im Endeffekt weiterhin mit der Umsatzsteuer belastet bleiben.[1433] In diesem Kontext gilt es allerdings auch dem zweiten wesentlichen aus dem Neutralitätsgrundsatz abgeleiteten Gedanken, der Gleichbehandlungsgrundsatz zwischen Wirtschaftsteilnehmer mit gleichartiger Leistungserbringung zu beachten. Hieraus folgt im Grundsatz, dass eine Steuerbefreiung nur dann gerechtfertigt werden kann, wenn die Steuerbefreiung so ausgestaltet ist, dass die Anwendbarkeit nicht von der Person des Leistungserbringers, sondern von der Art der erfassten Leistung abhängig ist.[1434]

2. Rechtfertigung der Steuerbefreiung aus Vereinfachungsgründen

Neben den Rechtfertigungsmöglichkeiten der Steuerbefreiung aus dem Neutralitätsgrundsatz können auch Vereinfachungsgründe für die Einführung einer Steuerbefreiung streiten. Ist eine korrekte Besteuerung nur mit unverhältnismäßigem Aufwand sowohl auf Seiten des steuerpflichtigen Unternehmers als auch auf Seiten der Finanzverwaltung möglich, kann eine Steuerbefreiung grundsätzlich gerechtfertigt werden.[1435]

3. Anwendung auf das Untersuchungsmodell

Auch wenn die vorstehend benannten Rechtfertigungsgründe sich in ihrer Herleitung stark unterscheiden, bedeutet dieses nicht, dass eine Rechtfertigung nur alternierend nach einem der jeweiligen Gründe erfolgen kann. Vielmehr ist zur Rechtfertigung der Steuerbefreiung eine Gesamtschau sämtlicher Gründe vorzunehmen, sodass diese sich unterstützen und ergänzen können. So kann gerade durch eine Kumulation der Rechtfertigung nach dem Neutralitätsgrundsatz und aus Vereinfachungsgründen das Bedürfnis zur Einführung einer Steuerbefreiung erhöht und dementsprechend stärker gerechtfertigt werden.

1433 *Kraeusel* in: *Reiß/Kraeusel/Langer,* UStG, § 4 Rn. 15; *Langer* in: *Reiß/Kraeusel/Langer,* MwStSystRL, Art. 131-137 Rn. 15.

1434 *Heidner* in: *Bunjes,* UStG, § 4 Rn. 3; *Englisch* in: *Tipke/Lang,* Steuerrecht, § 17 Rn. 199.

1435 *Langer* in: *Reiß/Kraeusel/Langer,* MwStSystRL, Art 131-137, Rn. 12; *Englisch* in: *Tipke/Lang,* Steuerrecht, § 17 Rn. 202.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a. Betrachtung der Leistungsbeziehungen

Zu fragen gilt es daher, ob die Einführung einer Steuerbefreiung für die Leistung des Plattformnutzers aus Gründen der Beachtung des Neutralitätsgrundsatzes und/oder Vereinfachungsgründen gerechtfertigt werden kann. Betrachtet man zunächst isoliert den Leistungsweg der Nutzungsrechte an den Daten so ist der jeweilige Plattformnutzer der Erzeuger dieses Nutzungsrechtes und gibt dieses an den Plattformbetreiber weiter, welcher das Nutzungsrecht in der nächsten Handelsstufe sodann an den Werbetreibenden weitergibt oder lediglich selbst nutzt, um hieraus eine eigene Leistung erbringen zu können. Im Ergebnis wäre der Werbetreibende vereinfacht gesehen daher ein potenzieller Endverbraucher der Leistung, auch wenn dieser das Nutzungsrecht zu eigenen Zwecken wiederum weitergeben könnte. Unter der Prämisse, dass der Nutzer als „Datenerzeuger und -lieferant" die Unternehmereigenschaft des Art. 9 MwStSystRL erfüllt und auf der anderen Seite der Datenbroker und der Werbetreibende die Eingangsleistung „Datennutzungsrecht" wiederum für ihre eigenen unternehmerische Zwecke nutzen folgt, dass aufgrund der bestehenden Vorsteuererstattungsansprüche innerhalb der Leistungskette keine tatsächliche Umsatzsteuerlast entstehen würde. Festzuhalten ist insoweit zudem, dass die Leistung aus dem „Datennutzungsrecht" auch nicht in der von Seiten des Werbetreibenden in der gegenläufigen Leistungskette erbrachten Leistung aufgeht, als dass diese Leistung zwar aufgrund der gewonnenen Daten aus dem Nutzungsrecht erbracht werden kann, aber gerade nicht das Duldungsrecht als solches als Eingangsleistung verwendet wird, um die Werbeleistung zu erbringen. Dementsprechend wird die von Seiten des Nutzers erbrachte Duldungsleistung zwar verbraucht, eine tatsächliche Besteuerung dieses Endverbrauchs tritt jedoch nicht ein.

Bezieht man in die Betrachtung nun auch die Leistung auf der Eingangsseite des Plattformnutzers, also die steuerbare und steuerpflichtige Nutzungsüberlassung der Plattform durch das die Plattform betreibende Unternehmen mit ein, so ist der Nutzer unzweifelhaft als der jeweilige Endverbraucher der Plattform anzusehen, als dass eine Weitergabe der erhaltenen Leistung bereits aufgrund der Personenbezogenheit der erbrachten Duldungsleistung ausscheidet. Dadurch, dass der Nutzer aber unter der Annahme, dass er aufgrund der Notwendigkeit zur Einräumung des Nutzungsrechtes zum Bezug der Leistung zum Unternehmer i.S.d. Art. 9 MwStSystRL avanciert und die Leistung als Unternehmer bezieht könnte diesem ebenfalls ein Vorsteuerabzug zustehen, wenn der Leistungsbezug

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

als für sein Unternehmen erbracht angesehen werden würde. Da sich die unternehmerische Tätigkeit gerade aus der Einräumung des Datennutzungsrechtes begründet und die Tätigkeit nicht ohne den gleichzeitigen Bezug der Plattform ausgeübt werden könnte, müsste ein unternehmerischer Bezug in letzter Konsequenz auch angenommen werden. Im Endergebnis folgt daher aus der Betrachtung beider Leistungsketten, dass zwar ein tatsächlicher Endverbrauch eintritt, dieser aber als solcher aufgrund der existenten Vorsteuerabzugsmöglichkeiten selbst nicht versteuert werden würde. Schränkt man die Betrachtung zudem lediglich auf das Verhältnis zwischen dem Nutzer der Plattform und dem die Plattform betreibenden Unternehmen ein, so lässt sich feststellen, dass unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sich die gegenüberstehenden Duldungsleistungen im Wert entsprechen müssten und dementsprechend sich die entstehenden Ansprüche auf Zahlung der Umsatzsteuer und Rückerstattung der Vorsteuer auf beiden Seiten negieren. Bei einem Ungleichgewicht zwischen den Werten der erbrachten Leistungen würde im Ergebnis die eine Partei aufgrund des Leistungsaustausches steuerlich belastet, während die andere Partei aufgrund des Vorsteuerüberhangs eine Begünstigung erhalten würde.

Wie aufgezeigt steht das Untersuchungsmodell daher in einem Gegensatz zu dem der Umsatzbesteuerung immanenten Systems einer Besteuerung der Leistungskette nach der Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers. Denn unabhängig von den eigenen wirtschaftlichen Aktivitäten des Endverbrauchers gilt es, den privaten Endverbrauch, hier die Nutzung der Plattform tatsächlich mit einer Umsatzsteuerbelastung zu versehen.[1436] Dementsprechend kommt eine Umsatzsteuerbefreiung in Bezug auf den Leistungsaustausch nur für denjenigen Umsatz in Betracht, der nicht zu einem tatsächlichen Endverbrauch führt.

b. Keine Steuerbefreiung für Leistung des Plattformbetreibers

Insoweit ist unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen festzustellen, dass die von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens an den Nutzer als Endverbraucher erbrachte Duldungsleistung systematisch unter dem Aspekt der Besteuerung des Verbrauchs,[1437] über den Gebrauch des Nutzungsrechtes an der Plattform, mit einer Steuerbelastung

1436 *Veltrop*, International VAT Monitor 2014, 264 (265).

1437 Vgl. *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (163), der eine Rechtfertigung über den Aspekt des Verbrauches annimmt, in Bezug auf die Verwendung von

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

versehen sein muss. Eine Steuerbefreiung auf die von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens erbrachte Duldungsleistung würde daher gegen die Grundsätze des indirekten Besteuerungssystems verstoßen und kann aus diesem Grund bereits nicht gerechtfertigt werden. Zudem würde durch die Implementierung einer solchen auch gerade nicht der gewünschte Vereinfachungseffekt auf Seiten des Plattformnutzers eintreten.

c. Steuerbefreiung für Leistung des Plattformnutzers

Wo der Nutzer einer Plattform in jedem Fall als tatsächlicher Endverbraucher der erhaltenen Duldungsleistung zu qualifizieren ist, kann diese Feststellung im Umkehrschluss nicht auch auf das die Plattform betreibende Unternehmen übertragen werden. Denn gerade in der Eigenschaft als potenzieller Datenbroker fungiert das Nutzungsrecht für das die Plattform betreibende Unternehmen lediglich als Eingangsleistung für die zu erbringende weitere Duldungsleistung an den Werbetreibenden oder einen weiteren Datenbroker. Ein tatsächlicher Endverbrauch tritt auf dieser Leistungsstufe somit noch nicht ein, sodass vorliegend ein möglicher Anknüpfungspunkt für eine Steuerbefreiung in Bezug auf die von Seiten des Nutzers an das die Plattform betreibende Unternehmen gegeben sein könnte. Aus systematischen Gründen müsste die Steuerbefreiung, zur Herstellung einer effektiven umsatzsteuerlichen Endbelastung der an den Nutzer erbrachten Leistung, als eine sog. unechte Steuerbefreiung, also einer Steuerbefreiung des Ausgangsumsatzes bei gleichzeitiger Versagung des potenzielle Vorsteuerabzuges, ausgestaltet werden. Eine solche würde zunächst dazu führen, dass die Leistung des Plattformnutzers an das die Plattform betreibende Unternehmen ohne Steuerbelastung erbracht wird, sodass auf Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmen auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könnte. Gleichzeitig könnte der unternehmerische Nutzer der Plattform aufgrund der Versagung des Vorsteuerabzuges nach § 15 Abs. 2 UStG auch keinen Vorsteuerabzug aus der an ihn von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens erbrachten Leistung ziehen. Insoweit verbleibt es lediglich bei der Entstehung einer Umsatzsteuerbelastung für die bereits dargestellte Leistung des Plattformbetreibers an den

Einkommen als inzidenter Parameter der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit jedoch keine Rechtfertigung des Steuerzugriffs annimmt. Ähnlich auch *Englisch*, UR 2017, 875 (878).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Plattformnutzer, welche unter Beachtung der vorgeschlagenen Gesetzesänderung,[1438] durch den Plattformbetreiber als grundsätzlichen Steuerschuldner abzuführen ist. Die Besteuerung des gegenseitigen Leistungsaustauschs im Untersuchungsmodell würde daher durch die Einführung einer entsprechend ausgestalteten unechten Steuerbefreiung im Einklang mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Endverbrauchs erfolgen.

Neben diesen steuersystematischen Gründen zur Rechtfertigung der Einführung einer Steuerbefreiung streiten auch Vereinfachungsgründe für die Einführung einer solchen Steuerbefreiung. Zum einen würden die sich einem Nutzer in Bezug auf die Bemessung seiner an den Plattformbetreiber erbrachten Leistung stellenden Herausforderungen behoben werden. Denn unterläge die Leistung einer Steuerpflicht, würde diese sich, bei Existenz eines Marktwertes, grundsätzlich nach dem Wert der erhaltenen Gegenleistung bemessen. Der Plattformnutzer müsste im Regelfall mithin ermitteln, welcher Wert der Plattformnutzung beizumessen wäre. Dieses könnte zunächst noch mit verhältnismäßig wenig Aufwand erfolgen, sofern auch ein mit Geld zu vergütendes Vergleichsangebot am Markt existieren würde. Ein solches wird im Rahmen des Untersuchungsmodells jedoch gerade nicht vorliegen, sodass eine eigenständige Ermittlung des Marktwertes beziehungsweise im Fall eines nicht existenten Marktwertes die Bemessung mit dem subjektiven Wert erfolgen müsste.[1439] Aus wirtschaftlichen Gründen und unter der Prämisse der Gleichwertigkeit der im Tauschverhältnis erbrachten Leistungen müsste der Marktwert der von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens erbrachten Duldungsleistung dem Wert der von Seiten des Plattformnutzer erbrachten Duldungsleistung, sprich dem Wert des Nutzungsrechtes an den Daten, entsprechen. Unter dieser Hypothese wäre der Plattformnutzer im Ergebnis, entsprechend der dargestellten Wertermittlungsmethode zur Bestimmung des Marktwertes der Nutzerdaten,[1440] darauf angewiesen den Wert der empfangenen Leistung anhand der Geschäftsdaten und unter Auswertung der Betriebsstruktur eines jeden Unternehmens zu ermitteln, von welchem er die Plattform tatsächlich nutzt. Da jedoch der Plattformnutzer gerade keinen Zugriff auf die internen Daten der jeweiligen Plattformbetreiber hat und in der Regel auch nicht über die entsprechenden technischen Mittel verfügen wird, um

1438 Vgl. Kapitel 4 F.I.3.
1439 Vgl. Kapitel 4 E.
1440 Vgl. Kapitel 4 E.III.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

für jede besuchte Plattform gerade den konkreten Gegenwert zu ermitteln, würde dem Plattformnutzer ein Aufwand zugemutet der nicht gerechtfertigt werden könnte. Insbesondere steht in diesem Zusammenhang stark zu befürchten, dass eine Ermittlung lediglich aufgrund der dem Nutzer einer Plattform allgemein zugänglichen Informationen gar nicht oder zumindest nicht fristgerecht und zeitnah zur Leistungserbringung erfolgen kann. Ob der Nutzer daher tatsächlich in der Lage wäre eine ordnungsgemäße Steueranmeldung einzureichen und die von ihm erbrachten Umsätze ordnungsgemäß zu besteuern ist zweifelhaft. Zwar könnte man in diesem Zusammenhang anführen, dass die Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 1 UStG in der Regel bei dem die Plattform betreibenden Unternehmen als Leistungsempfänger angesiedelt ist und dieser über sämtliche Daten zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage verfügt. Insoweit könnte eine Ermittlung auf Seiten des Plattformnutzers, als Leistungserbringer, ausbleiben, sodass es sich lediglich um ein theoretisches Problem handeln würde. Diesem ist allerdings entgegenzuhalten, dass der Nutzer zumindest in Bezug auf die Ermittlung des „Schwellenwertes" der Kleinunternehmerregelung, ungeachtet der Steuerschuldnerschaft, auf eine Bestimmung der Bemessungsgrundlage angewiesen ist und zudem auch nicht in jedem Fall der Leistungserbringer im unionalen Gemeinschaftsgebiet ansässig sein muss. In beiden Fällen wäre der Nutzer daher entweder auf eine Mitteilung über die Bemessungsgrundlage von Seiten des Leistungsempfängers angewiesen oder müsste selbst eine Ermittlung vornehmen, welche jedoch nur mit unverhältnismäßigem Aufwand und nicht rechtssicher erfolgen kann.

4. Rechtfertigung aus Vollzugsgründen

Beachtet man, dass die Steuererhebung durch den Gesetzgeber so ausgestaltet sein muss, dass die Gleichheit in der Belastung hinsichtlich des Erfolgs prinzipiell gewährleistet wird, insbesondere der Besteuerungsanspruch tatsächlich durchgesetzt werden kann,[1441] lässt sich die Einführung einer Steuerbefreiung zusätzlich auch unter diesem Aspekt rechtfertigen. Denn kann der Gesetzgeber den gleichheitsgerechten Steuervollzug nicht gewährleistet, auch weil die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens verfehlt ausgestaltet ist, ist eine solche gesetzliche Normierung als verfas-

1441 BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239-285.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

sungswidrig anzusehen.[1442] Zur Vermeidung der Entstehung eines solchen als verfassungswidrig anzusehenden strukturellen Vollzugsdefizits ist der Gesetzgeber verpflichtet ein spezielles Normgerüst zu schaffen, in welchem die Steuererhebung gleichheitsgerecht erfolgen kann. Als mögliche Lösung zur Behebung des drohenden strukturellen Vollzugsdefizits und zur Herstellung einer gleichheitsgerechten (Nicht-)Erhebung der Steuer bietet sich die Einführung einer spezielle Steuerbefreiungen an. Da neben der Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage zudem auch die Feststellung der tatsächlichen Leistungsvorgänge aufgrund der Vielzahl an möglichen Plattformen und der nicht immer ausdrücklich deklarierten Nutzung der Daten für den jeweiligen Plattformnutzer nicht mit verhältnismäßigen Mitteln möglich ist und auch die nachgelagerte Überprüfung der Leistungsvorgänge auf Seiten der Finanzverwaltungen der jeweiligen Mitgliedsstaaten nicht mit verhältnismäßigem Aufwand zu bewerkstelligen ist, rechtfertigt sich die Einführung einer Steuerbefreiung nicht nur aus diesem Grund, sondern ist vielmehr gerade zur Vermeidung der drohenden Verfassungswidrigkeit geboten.

5. Vorschlag einer gesetzlichen Normierung

Im Ergebnis würde sich die Einführung einer Steuerbefreiung für die durch den Plattformbenutzer im Rahmen des gegenseitigen Leistungsaustauschs erbrachte Leistung unter Beachtung des Neutralitätsgrundsatzes und dem allgemeinen unionsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz sowohl aus steuersystematischen Gründen als auch aus Gründen der Vereinfachung der Steuererhebung rechtfertigen. Gerade aufgrund der aufgezeigten drohenden Möglichkeit der Entstehung eines strukturellen Vollzugsdefizits erscheint die Einführung einer entsprechenden Steuerbefreiung geboten.

Zur Einführung der Steuerbefreiung müsste eine Erweiterung der Art. 131 ff. MwStSystRL (Titel IX „Steuerbefreiungen) vorgenommen werden. Da die Steuerbefreiung nicht dem Gemeinwohl dient, wäre eine Verortung der Steuerbefreiung in Kapitel 3 zu Titel IX „Steuerbefreiungen" vorzunehmen. Bei der Einführung einer Steuerbefreiung muss zum einen darauf geachtet werden, dass diese sich nicht nach dem Erbringer oder Empfänger der Leistung richten darf, sondern ausschließlich auf die Art

1442 BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239-285; BVerfG v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94-141.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der erbrachten Leistung abstellen muss.[1443] Zum anderen muss beachtet werden, dass die Vorschrift auch unter Anwendung der aus der EuGH-Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen der engen Auslegung[1444] weiterhin ihre Wirkung entfaltet. Unter Beachtung dieser Maxime könnte die Steuerbefreiung in Erweiterung des Kataloges aufgezählter steuerbefreiter Tätigkeiten des Art. 135 Abs. 1 MwStSystRL unter Aufnahme des wie folgt formulierten Buchstaben m) aufgenommen werden:

> *„[…] m) die Einräumung eines Nutzungsrechtes an personenbezogenen Daten durch den Datenerzeuger"*

Auch wenn die vorstehende formulierte Steuerbefreiung einen Bezug zu dem Leistungserbringer aufweist, stellt diese jedoch nicht in unzulässiger Weise auf die persönlichen Verhältnisse des Leistungsempfängers ab.[1445] Vielmehr dient die Aufnahme des Datenerzeugers als Leistungserbringer lediglich der abstrakten Beschreibung der Leistungsstufe und der notwendigen Einschränkung der Vorschrift unter Beachtung des Rechtfertigungsgrundes. Denn würde man den Zusatz nicht aufnehmen, so wäre grundsätzlich jede Einräumung des Nutzungsrechtes an den Daten, also insbesondere auch auf der Ebene eines Datenbrokers von der Steuerbefreiung umfasst. Eine solche kann jedoch nicht durch die vorstehend benannten Gründe zur Rechtfertigung der Steuerbefreiung abgedeckt werden, als dass insoweit keine Vereinbarkeit mit dem Neutralitätsprinzip erreicht werden kann und auch gerade auf Ebene des Datenbrokers die Probleme der Ermittlung und Überprüfung der Bemessungsgrundlage nicht existieren, als dass dieser eigenständig über sämtliche notwendigen Daten verfügt. Würden zudem auch die weiteren Umsatzebenen aus der Besteuerung ausgenommen, würde eine mögliche Besteuerung des Endverbrauchs des Nutzungsrechts an personenbezogenen Daten nicht erfolgen. Die Rechtfertigung einer so weitgehenden Steuerbefreiung wäre dann jedoch nur unter Berücksichtigung sozialer und dem Gemeinwohl dienender Gründe möglich, welche hingegen in Bezug auf das Geschäftsmodell nicht einschlägig

1443 *Heidner* in: *Bunjes,* UStG, § 4 Rn. 3; *Englisch* in: *Tipke/Lang,* Steuerrecht, § 17 Rn. 199.

1444 Vgl. EuGH v. 20.11.2003 – C-8/01, *Taksatorringen*, ECLI:EU:C:2003:621; EuGH v. 03.03.2005 – C-472/03, *Arthur Andersen*, ECLI:EU:C:2005:135; EuGH v. 21.06.2007 – C-453/05, *Ludwig*, ECLI:EU:C:2007:369; EuGH v. 05.07.2012 – C-259/11, *DTZ Zadelhoff*, ECLI:EU:C:2012:423.

1445 Vgl. zur Unzulässigkeit eines solche Abstellens *Englisch* in: *Tipke/Lang,* Steuerrecht, § 17 Rn. 199.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sind. Entsprechend ist die Einschränkung auf die durch steuersystematische Gründe gerechtfertigte erste Leistungsebene notwendig, welche hingegen nur durch den insoweit abstrakten personellen Bezug zum Datenerzeuger erreicht werden kann.

Zu beachten gilt, dass eine Änderung der MwStVO gemäß Art. 113 AEUV unter der Voraussetzung der Einstimmigkeit steht. Diese dürfte jedoch aufgrund der aktuellen politischen Diskussion und dem mit der Steuerbefreiung für jeden Mitgliedsstaat verbundenen Steuermehreinnahmen im Grundsatz unproblematisch zu erzielen sein. Es steht auch nicht zu befürchten, dass die einer Steuerreform in Bezug auf die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft bisher eher restriktiv gegenüberstehenden Mitgliedsstaaten sich gegen die Einführung der Steuerbefreiung wenden würden, da insoweit kein Verlust des diesen nach geltenden Regelungen zustehenden (Ertrag-)Steueraufkommens zu erwarten ist. Der vorgestellte Reformvorschlag dürfte daher nicht an dem vorgeschriebenen Einstimmigkeitserfordernis scheitern.

6. Auswirkung auf den Vorsteuerabzug

Wird der vorstehende Vorschlag zur Einführung der entsprechenden Steuerbefreiung entsprechend umgesetzt, folgt hieraus, dass für die durch den Plattformnutzer an den Plattformbetreiber erbrachte Leistung keine Umsatzsteuer entsteht. Konsequenterweise steht dem Plattformbetreiber in diesen Fällen dann auch kein Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der Eingangsleistung zu, wohingegen die vom Plattformbetreiber an den Plattformnutzer erbrachte Leistung weiterhin der Umsatzbesteuerung unterliegt. Die Einführung der Steuerbefreiung führt dementsprechend dazu, dass insgesamt das Steueraufkommen erhöht wird, da sich ansonsten zwei dem Grunde nach gleichwertigen Leistungen gegenüberstehenden würden und durch die gegenseitigen Vorsteueransprüche sich die jeweiligen Umsatzsteuerzahllast ausgleichen würde.

Dass eine Steuerbefreiung tatsächlich auch dann zulässig ist, wenn diese im Endeffekt eine steuererhöhende Wirkung zukommt, zeigt sich insbesondere auch durch die bereits bestehende Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 19 UStG. So tritt der steuererhöhende Effekt dadurch ein, dass der aus dem steuerbefreiten Umsatz erbrachten Folgeumsatz auf der weiteren Handelsstufe nicht mehr von der Steuerbefreiung erfasst wird, wohingegen der im Rahmen des Grundumsatzes ermöglichte Vorsteuerabzug durch

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Steuerbefreiung de facto zu einem Kostenbestandteil geworden ist.[1446] Dieser Kostenbestandteil könnte im Rahmen des Untersuchungsmodells jedoch bereits inzident mit in die von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens erbrachte Leistung eingepreist werden, als dass der Steueraufwand sich gleichzeitig in dem Umfang der zur Verfügung gestellten Gegenleistung des Plattformbetreibers widerspiegeln kann.[1447] Aus einer systematische Betrachtung folgt, dass die von Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens an den Nutzer erbrachte Leistung, unabhängig von der Unternehmereigenschaft des Nutzers, wie eine an einen Endverbraucher erbrachte Leistung behandelt wird und das Nutzungsrecht an den Daten als Gegenleistung, ähnlich zu den Aussagen in der Einleitung zum Untersuchungsmodell, als Währung der Digitalwirtschaft angesehen wird. Kongruent zu einer Bezahlung mit Geld verbleibt somit auch die „Bezahlung mit Daten" steuerneutral.

IV. Zwischenergebnis

Resümierend lässt sich somit feststellen, dass dem die Plattform betreibenden Unternehmen im Grundsatz bereits, mangels Steuerbarkeit der von Seiten des Nutzers erbrachten Eingangsleistung, kein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG zustehen kann. Hieraus folgt sogleich, dass der befürchtete Ausgleichseffekt der jeweiligen Steuerbelastungen aufgrund des vorliegenden tauschähnlichen Umsatzes in der Regel nicht eintritt und der Lösungsansatz innerhalb der indirekten Besteuerung zu einer tatsächlichen Mehrerhebung von Steuerbeträgen führt. Für den Ausnahmefall der unabhängig vom Untersuchungsmodell bestehenden Unternehmereigenschaft des Nutzers müsste sowohl aus steuersystematischen als auch gleichheitsrechtlichen Gründen und zu Vereinfachungszwecken eine Steuerbefreiung eingeführt werden. Nach kongruenter Einführung einer solchen würde der Vorsteuerabzug beziehungsweise die Möglichkeit zur Anwendung des Rückvergütungsverfahrens in sämtlichen Fällen der Einräumung des Duldungsrechtes an der Plattformnutzung im Gegenzug zu der Einräumung des Duldungsrechtes an den Nutzerdaten ausgeschlossen sein, sodass es bei der steuerlichen Belastung des von Seiten des Plattformbetreibers erbrachten Leistung verbleiben würde.

1446 *Heidner* in: *Bunjes,* UStG, § 4 Rn. 12.
1447 *Englisch*, UR 2017, 875 (879).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

J. Ergebnis

Wie die vorstehenden Untersuchungen gezeigt haben, lässt sich die eingangs dieses Kapitels aufgestellte Forschungsfrage nach einer möglichen „fairen und gerechten" Besteuerung, unter Beachtung der im politischen Diskurs angeführten Rechtfertigungsargumente, im Rahmen der indirekten Besteuerung tatsächlich bereits unter der bestehenden Rechtslage umsetzen. So konnte aufgezeigt werden, dass in Bezug auf die sich im Untersuchungsmodell gegenüberstehenden Leistungsbeziehungen ein tauschähnlicher Umsatz anzunehmen ist, welcher unter Auslegung der MwStVO auch am jeweiligen Ort des tatsächlichen Verbrauchs zu besteuern ist. Für diese Besteuerung lässt sich ein objektiver Wert der als Gegenleistung bezogenen Duldungsleistung an dem Nutzungsrecht der Nutzerdaten feststellen, welcher als Bemessungsgrundlage einer Steuererhebung bei dem die Plattform betreibenden Unternehmen als Leistungserbringer berücksichtigt werden kann. Durch die zeitgleich fehlende Vorsteuerabzugsmöglichkeit aus der von Seiten des Nutzers als Gegenleistung erbrachten Duldung des Eingriffs in sein Nutzungsrecht an den personenbezogenen Daten des Nutzers tritt im Endeffekt durch die Verpflichtung zur Abführung der entstandenen Umsatzsteuer eine wirtschaftliche Endbelastung bei dem jeweiligen die Plattform betreibenden Unternehmen ein. Gerade dieses Ziel wird auch im Rahmen der Lösungsansätze der direkten Besteuerung verfolgt, jedoch um den Preis der Vermischung steuersystematischer Belastungsgründe und der Aufgabe des bestehenden internationalen Besteuerungskonzeptes. Wie aufgezeigt werden konnte, kann das unionsweit harmonisierte Mehrwertsteuerrecht daher den entsprechenden Rahmen für eine Lösung der im politischen Diskurs stehenden Frage nach der „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft bieten und würde bereits aufgrund des bestehenden Rechtsgefüges bei entsprechender Auslegung eine Besteuerung zulassen. Der herausgearbeitete Lösungsansatz ließe sich zudem auch entsprechend auf andere „Value Added Tax"-Systeme übertragen, sodass hierüber auch eine gleichheitsgerechte globale Besteuerung ermöglicht werden könnte. Im Endergebnis ist daher zu statuieren, dass die anvisierten Lösungen im Bereich der direkten Besteuerung zur „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft, gerade vor dem Hintergrund der angeführten Rechtfertigungsargumente, zugunsten einer Lösung im Bereich der indirekten Besteuerung aufgegeben werden sollten.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

5. Kapitel Fazit

A. Zusammenfassung der Forschungsergebnisse

Resümierend lässt sich feststellen, dass die Forschung im Bereich der künstlichen Intelligenz nunmehr seit über 65 Jahren vorangetrieben wird, die globale Wirtschaft jedoch noch relativ am Anfang der möglichen Verwendung autonomer Programme zur Leistungserbringung steht. Ebenso findet der Begriff der künstlichen Intelligenz immer mehr Beachtung im Rahmen des allgemeinen Rechts und auch speziell im Steuerrecht, eine einheitliche Begriffsbestimmung und spezielle Legislatur in Bezug auf künstliche Intelligenz besteht allerdings noch nicht. Gerade durch den zunehmenden Einfluss der künstlichen Intelligenz in sämtlichen Bereichen des Lebens erscheint es hingegen geboten, sich rechtlich mit den verschiedenen Aspekten der künstlichen Intelligenz auseinander zu setzen und ein möglichst entwicklungsoffenes Rechtsgefüge zu schaffen, welches mit den teilweise rasanten technologischen Entwicklungen Schritt halten kann. Die im Rahmen des ersten Kapitels entwickelte juristische Definition des Begriffs der künstlichen Intelligenz mag hierfür ein Anfang sein. Insbesondere in Bezug auf die steuerrechtliche Beurteilung der künstlichen Intelligenz konnte diese Definition einen zutreffenden Grundstein für die tatsächliche Beurteilung bilden. So konnte mit Hilfe der Definition festgestellt werden, dass nicht die künstliche Intelligenz selbst, sondern der hinter dieser stehende Algorithmus Anknüpfungspunkt für die steuerrechtliche Bewertung sein muss. Aufgrund dieser Feststellung konnten die weiteren steuerrechtlichen Einordnungen getroffen werden. So kann der hinter der künstlichen Intelligenz stehende Algorithmus zwar als immaterielles Wirtschaftsgut des einsetzenden Unternehmens betrachtet werden und entsprechend der allgemeinen handels- und steuerrechtlichen Regelungen im Rahmen der Gewinnermittlung Beachtung finden, eine Qualifizierung der künstlichen Intelligenz als eigenes Steuersubjekt kann nach derzeitigem Stand der Technik jedoch nicht vorgenommen werden. Dementsprechend ist ein steuerrechtlicher Reformbedarf in Bezug auf die Beurteilung der künstlichen Intelligenz selbst nicht gegeben.

Auch wenn die künstliche Intelligenz selbst keinen eigenen steuerrechtlichen Reformbedarf begründet, so führt deren Einsatz im Rahmen von

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Unternehmensprozessen dennoch dazu, dass ein feststellbarer Einfluss auf die Wertschöpfungsprozesse nicht nur von hoch digitalisierten Geschäftsmodellen, sondern im Grundsatz der gesamten Weltwirtschaft feststellbar ist. Ausgehend von diesem Effekt ergeben sich vor allem politisch ambitionierte Reformbemühungen des international bestehenden Besteuerungskonzeptes. Favorisiert wird auf Ebene der EU und der zur Entwicklung eines Reformvorschlages beauftragen OECD dabei eine Reform der direkten Besteuerung. Die vorgebrachten und diskutierten Lösungsvorschläge wurden im Rahmen des dritten Kapitels überblicksartig dargestellt und es konnte als Genese der inhaltlichen Untersuchung festgestellt werden, dass verschiedene Aspekte der indirekten Besteuerung, insbesondere die Verlagerung des Besteuerungsrechtes hin zum Ort der tatsächlichen Leistungserbringung, in die Reformüberlegungen zur direkten Besteuerung eingeflossen sind. Gleichzeitig wurde unter Berücksichtigung des aufgestellten und als tatsächlich für reformbedürftig gekennzeichneten Geschäftsmodell festgestellt, dass die im politischen Diskurs stehenden Reformüberlegungen nicht nur den Reformbedarf abdecken, sondern im Endeffekt zu einer globalen Neuverteilung des Besteuerungsaufkommens führen würden. Verbunden mit der Komplexität der Regelungen und den drohenden Rivalitäten in Bezug auf die Verteilung des Besteuerungsaufkommens steht daher zu befürchten, dass die Reformbemühungen im Rahmen des direkten Steuerrechts nicht nur einen deutlich höheren Befolgungsaufwand bedingen, sondern zum einen ein erhöhtes Maß an Rechtsunsicherheit begründen sowie zum anderen auch eine Zunahme drohender internationaler Mehrfachbesteuerung auslösen können.

Fußend auf den Erkenntnissen aus der Betrachtung der politisch diskutierten Lösungsansätze zur „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft wurde anschließend ein eigener Lösungsvorschlag im Bereich der indirekten Besteuerung für das als untersuchungswürdig gekennzeichnete Geschäftsmodell entwickelt. Hierbei wurde als Ausgangspunkt das nationale Umsatzsteuerrecht betrachtet und um die aufgrund der unionsweiten Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts bestehenden Bestimmungen erweitert. Als Ergebnis lässt sich festhalten, dass ein Unternehmen, welches einem Nutzer eine Plattform gegen die Einräumung eines Nutzungsrechtes an den während der Nutzung entstandenen Nutzerdaten überlässt, nach der bestehenden Rechtslage eine im Grundsatz steuerbare und steuerpflichtige Leistung erbringt. Der jeweilige Leistungsort und dementsprechend auch der Ort der Besteuerung dieser Leistung richtet sich, unter Auslegung der unionsrechtlichen Vorgaben, nach dem

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ort, an welchem der Nutzer sich zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Leistung tatsächlich aufhält. Mithin wird das von Seiten der EU und OECD im Rahmen der Lösungsvorschläge zur direkten Besteuerung anvisierte Ziel, einer Besteuerung der Unternehmen der Digitalwirtschaft im Marktstaat, auch bereits unter dem bestehenden unionalen System der indirekten Besteuerung erreicht. Da das Ergebnis bereits durch eine Auslegung der existierenden Rechtsvorschriften erreicht werden kann, bedarf es weder eines Gesetzgebungsprozesses noch einer Novellierung der Besteuerungsgrundsätze. Als maßgebliche Herausforderung für den tatsächlichen Steuervollzug wurde die Bestimmung und Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Umsatzes determiniert. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGHs und durch einen Vergleich der verschiedenen steuerrechtlichen und wirtschaftswissenschaftlichen Bewertungsmethoden zur Ermittlung eines Marktwertes mit den Grundsätzen der umsatzsteuerlichen Bewertung konnte allerdings ein Lösungsvorschlag für eine sachgerechte Bewertungsmethode der Nutzerdaten entwickelt werden. Zudem wurde dargelegt, wie die so entstehende Steuerbelastung des die Plattform betreibenden Unternehmens innerhalb der Europäischen Union einheitlich über das (M)OSS-Verfahren erhoben werden könnte. Gleichzeitig wurde aber auch die entgegenstehende Leistungsrichtung, die Überlassung des Nutzungsrechtes an den Nutzerdaten im Gegenzug für die Benutzung der Plattform, betrachtet, um zu überprüfen, ob eine tatsächliche Mehrsteuer über den Lösungsvorschlag innerhalb der Europäischen Union generiert werden könnte. In diesem Kontext wurde festgestellt, dass in der Regel keine steuerbare Leistung von Seiten des Nutzers erbracht wird, da diesem die Grundvoraussetzung der Unternehmereigenschaft fehlt. Im Ergebnis führt die genaue umsatzsteuerliche Betrachtung der Leistungsbeziehungen zwischen dem die Plattform betreibenden Unternehmen und dem Nutzer im Untersuchungsmodell daher bereits nach dem bestehenden nationalen Umsatzsteuerrecht beziehungsweise dem unionsweit harmonisierten Mehrwertsteuerrecht dazu, dass eine Mehrsteuer aus dem Leistungsaustausch erhoben werden und demnach eine Steuerbelastung der „Unternehmen der Digitalwirtschaft“ am Ort der tatsächlichen Leistungserbringung erzielt werden könnte. Lediglich in den Fällen, wo der Nutzer aus anderen Gründen bereits über eine Unternehmereigenschaft verfügt, entstünde nach der bestehenden Gesetzeslage aufgrund der sich entgegenstehenden Vorsteueranrechnungsmöglichkeiten noch kein tatsächliches Mehraufkommen an vereinnahmten Umsatzsteuern. Um jedoch eine einheitliche Steuerbelastung der die Plattform betreibenden Unternehmen herzustellen, könnte

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

eine rechtfertigungsfähige Steuerbefreiung der von Seiten des Nutzers erbrachten Leistung eingeführt werden, welche dementsprechend zu einer fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit auf Ebene des Unternehmens führen würde. Hier bestünde ein tatsächlicher Handlungsbedarf.

B. Vorschläge über durchzuführende Gesetzesänderungen

Wie vorstehend aufgezeigt, unterliegt das untersuchte Geschäftsmodell den existierenden Vorschriften des nationalen Umsatzsteuerrechts unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben der MwStSystRL. Jedoch bedarf es zur zutreffenden Ermittlung des Leistungsortes einer Auslegung der Rechtsvorschriften. Auch im Rahmen der Steuererhebung und Steuerfestsetzung gilt es, verschiedene Hürden zu beachten, die zu einer unnötigen Komplexität führen. Diese Rechtsprobleme könnten jedoch durch wenige Änderungen innerhalb des geltenden Rechts behoben werden und dadurch zu einer Vereinfachung der Steuererhebung gleichzeitig verbunden mit einer Steigerung der Rechtssicherheit führen. Aufgrund der Harmonisierung der Umsatzsteuer auf Ebene der Europäischen Union und der hierdurch bedingten Einheitlichkeit beziehen sich die nachfolgenden Änderungsvorschläge jeweils auf das maßgebliche Unionsrecht, genauer die MwStSystRL und die MwStVO. Da die MwStSystRL jedoch gerade keine unmittelbare Wirkung entfaltet,[1448] sind jeweilige nationale Umsetzungsakte notwendig. Um auch diese für Deutschland abzubilden, werden an den notwendigen Stellen daher auch Änderungsentwürfe des nationalen Rechts vorgeschlagen. Dass ein entsprechender Reformbedarf vorhanden ist, wurde auch von der EU-Kommission erkannt und es wird nach Lösungsvorschlägen für eine Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Schaffung von erhöhter Klarheit und Rechtssicherheit für sämtliche der am Leistungsaustausch über Plattformen beteiligten Personen gearbeitet.[1449] Die nachfolgenden Reformvorschläge wären als solche geeignet, die aufgezeigten Probleme bei der Beurteilung und Besteuerung des Leistungsaustausches von gegenseitigen Duldungsleistungen auf elektronischen Plattformen zu beheben und entsprechend dem Ziel der EU-Kommission eine Steigerung der Rechtsklarheit und -sicherheit zu bedingen.

1448 EuGH v. 06.05.1980 – C-102/79; *Kommission v. Belgien*; ECLI:EU:C:1980:120; *Nettesheim* in: G/H/N, AEUV, Art. 288 Rn. 105; *Schroeder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 288 Rn. 86.

1449 EU-Kommission v. 15.07.2020, COM(2020) 312 final, Aktionspunkt 23.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die erste wesentliche Änderung betrifft die Vorschriften des Art. 24b Abs. 1 MwStVO zur Ortsbestimmung der auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen. Wie bereits innerhalb der dazugehörigen Ausführungen dargelegt, führt die Bestimmung des Ortes anhand des Mobile Country Codes der International Mobile Subscriber Identity (IMSI) nicht zu einer dem Zweck der Regelung entsprechenden Besteuerung am tatsächlichen Leistungsort. Es wurde hingegen aufgezeigt, dass aufgrund der Unveränderbarkeit des Mobile Country Codes in vielen Fällen das Ergebnis gerade nicht erreicht werden kann. Zutreffender und im Ergebnis effektiver ist daher zur Bestimmung des Leistungsortes bei Bezug der Leistung über ein mobiles Endgerät auf den Visitor Country Code der Mobile Station Roaming Number abzustellen. Dieser kann, wie ebenfalls aufgezeigt worden ist, mit vergleichbarem Aufwand wie der Mobile Country Code abgerufen werden, führt allerdings in sämtlichen Fällen zu einer Besteuerung der erbrachten Leistung im jeweiligen Staat des tatsächlichen Leistungsbezuges. Durch die Flexibilität ist diese Anknüpfung daher die geeignetere Ermittlungsmethode. Die Änderung müsste innerhalb der MwStVO durchgeführt werden und liegt daher aufgrund der unionsrechtlichen Gesetzgebungskompetenz zur Harmonisierung der indirekten Steuern aus Art. 113 AEUV beim Rat der Europäischen Union. Die Änderung des Verordnungstextes in Art. 24b Abs. 1 lit. b) könnte wie folgt ausgestaltet werden:

> *„[…] über mobile Netze erbracht werden, die Vermutung gilt, dass der Dienstleistungsempfänger in dem Land, das durch den Visitor Country Code der bei Bezug der Dienstleistung verwendeten Mobile Station Roaming Number bezeichnet wird, ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat; […]“*

Aufgrund der unmittelbaren Geltung der MwStVO in den Mitgliedsstaaten und da im nationalen Umsatzsteuergesetz keine entgegenstehende Regelung normiert ist, ist eine Anpassung des nationalen Gesetzestextes nicht notwendig. Allerdings findet sich in Abschnitt 3a.9a Abs. 4 UStAE eine dem Art. 24b MwStVO entsprechende Regelung, die insoweit einseitig die Finanzverwaltung bei der Steuererhebung und Vollstreckung bindet. Zur Angleichung wäre es daher erforderlich, auch den nationalen Umsatzsteueranwendungserlass entsprechend dem vorstehenden Formulierungsvorschlag anzupassen.

Die darüber hinaus aus Vereinfachungsgründen erforderlichen Gesetzesänderung betreffen sodann den Bereich der Steuererhebung und Steuerschuldnerschaft. Zunächst wäre zur Vermeidung des innerhalb der MwSt-

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

SystRL angelegten Problems der drohenden Doppelbesteuerung der Leistung bei Leistungsbezug durch einen Unternehmer ohne Mitteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Plattformbetreiber ein Ausnahmetatbestand zur Vermeidung des nur einseitig bekannten Wechsels der Steuerschuldnerschaft einzuführen. Wie bereits vorstehend dargelegt, könnte ein solcher Ausnahmetatbestand systematisch zutreffend im Rahmen des Art. 196 MwStSystRL als folgender Satz 2 eingefügt werden, ohne gleichzeitig weitere unionsrechtliche Komplikationen herbeizuführen:

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

Auf nationaler Ebene müsste die entsprechende Änderung in § 13b Abs. 5 UStG aufgenommen werden. Dieser wäre durch die Einfügung des folgenden Satzes 12 zu ergänzen:

> *„[…] Der Satz 1 gilt nicht, wenn der Leistungsempfänger bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen dem Leistungserbringer seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat.“*

Das Problem der drohenden Doppelbesteuerung ließe sich jedoch auch auf einem anderen Weg vermeiden. So wäre denkbar, dass die Steuerschuldnerschaft stets beim Leistungserbringer verbleiben würde und ein Wechsel auf den Leistungsempfänger auch dann nicht vorgenommen wird, wenn dieser selbst Unternehmer wäre. Eine solche Gesetzesänderung hätte zwei wesentliche Vorteile. Zum einen würde das bereits thematisierte Problem der drohenden Doppelbesteuerung verhindert werden, als dass mangels Wechsel der Steuerschuldnerschaft auch gerade keine Deklaration der Umsätze durch den Leistungsempfänger erfolgen würde. Zum anderen hätte ein Verbleib der Steuerschuldnerschaft beim Leistungserbringer den Vorteil, dass die Bemessungsgrundlage jeweils vollständig und einheitlich ermittelt und deklariert werden würde und der Leistungsempfänger im Falle der durch ihn bedingten Steuerschuld nicht zunächst auf die Schätzung des erhaltenen Umsatzes mit anschließender Korrektur sowie die Mitteilung über die konkrete Bemessungsgrundlage von Seiten des Leistungserbringers angewiesen wäre. Wird auf den Wechsel der Steuerschuldnerschaft verzichtet, so muss auch der Leistungserbringer, welcher bereits über sämtliche zur Ermittlung der Gesamtbemessungsgrundlage und Aufteilung dieser auf die Mitgliedsstaaten nötigen Informationen verfügt, keine Differenzierung

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

hinsichtlich seiner erbrachten Leistungen vornehmen, sondern kann diese einheitlich und mit Hilfe eines entsprechend programmierten Algorithmus automatisiert erklären.

Zur Verringerung des durch die Steuererklärungspflicht auf Seiten des Unternehmens bedingten Verfolgungsaufwandes könnte einhergehend mit der ausschließlichen Steuerschuldnerschaft des Leistungserbringers noch eine weitere leichte Modifikation des Steuererhebungsverfahrens einhergehen. So könnte durch eine, unabhängig von der normalen Umsatzsteuervoranmeldung einheitliche Meldung der erbrachten Umsätze im (M)OSS-Verfahren sichergestellt werden, dass unabhängig vom Sitz des Unternehmens sämtliche Umsätze aus den erbrachten Leistungen, also auch die aus dem jeweiligen Sitzstaat bzw. Registrarstaat über die spezielle Regelung des (M)OSS-Verfahrens erklärt werden. Hierdurch könnte eine Überprüfung hinsichtlich der Vollständigkeit und Richtigkeit der durchgeführten Aufteilung der Steuerschuld aufgrund des Datum-Länder-Schlüssels des jeweiligen Nutzers anhand der einheitlichen Erklärung erfolgen. Zudem müsste das Unternehmen auch nicht zwischen den jeweiligen Leistungsstaaten differenzieren. Vorzugswürdig wäre im Zusammenhang mit dieser Lösung, insbesondere auch aus Gründen der Einheitlichkeit, dass das (M)OSS-Verfahrens für die auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen nicht nur optional, sondern zwingend zur Anwendung kommen würde. So könnte eine einheitliche Deklarierung und Überprüfung der Umsätze aus dem zu untersuchenden Geschäftsmodell sichergestellt werden. Insbesondere wäre es möglich, durch eine spezielle Prüfungsgruppe auf unionsrechtlicher Ebene das entsprechende Besteuerungsaufkommen auch von Seiten der Verwaltung gleichheitsgerecht zu überprüfen und sicherzustellen. Zur Umsetzung einer entsprechenden Regelung wären verschiedene Änderungen in der MwStSystRL notwendig. So müsste zunächst der Wechsel der Steuerschuldnerschaft bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen ausgeschlossen werden. Die Umsetzung könnte durch eine Ergänzung der Art. 359 und 369b MwStSystRL jeweils um einen neu einzufügenden Satz 3 erfolgen:

> *„[…] Die Anwendung der Sonderregelung ist abweichend von Satz 1 für diejenigen Steuerpflichtigen verpflichtend, die elektronische Dienstleistungen im Gegenzug gegen die vollständige oder teilweise Überlassung eines Nutzungsrechtes an personenbezogenen Daten erbringen.*"

Durch die so vorgeschriebene einheitliche Erklärungspflicht lässt sich sodann auch die Verhinderung des Wechsels der Steuerschuldnerschaft mit

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einer minimalinvasiven Änderung der MwStSystRL umsetzen. So müsste in Art. 194 Abs. 1 und 196 MwStSystRL jeweils folgender Satz 2 aufgenommen werden.

> *„[…] Satz 1 gilt nicht, wenn die Sonderregelungen des sechsten Kapitels gemäß Art. 359 S. 3 oder Art. 369b S. 3 zwingend zur Anwendung kommen.“*

Durch eine solche einheitliche Erklärung sämtlicher Umsätze aus dem Geschäftsmodell könnte nicht nur das Unternehmen als Leistungserbringer seinen Befolgungsaufwand durch eine algorithmusbasierte Zusammenstellung und Deklaration der Umsätze deutlich verringern. Vielmehr könnte auch der auf Seiten der zur Überprüfung berufenen Finanzverwaltung notwendige Verwaltungsaufwand verringert werden, als dass lediglich die jeweiligen Voranmeldungen der Leistungserbringer anhand der durch das Unternehmen präsentierten Information überprüft werden müssten und dieses durch eine speziell für diese Überprüfung gebildete und entsprechend geschulte Stelle erfolgen könnte. Neben der Verhinderung der potenziellen Doppelbesteuerung würde somit auch das Steuererhebungsverfahren deutlich vereinfacht.

Die vorgeschlagenen Änderungen könnten auf nationaler Ebene durch eine Ergänzung des ab dem 01.04.2021 geltenden § 18j UStG vorgenommen werden, indem dieser in Absatz 1 um den folgenden Satz 7 ergänzt werden würde:

> *„[…] Abweichend von den Sätzen 1-6 hat ein Unternehmer, der über eine elektronische Schnittstelle eine sonstige Leistung gegen die vollständige oder teilweise Überlassung eines Nutzungsrechtes an personenbezogenen Daten erbringt, verpflichtend an dem besonderen Besteuerungsverfahren entsprechend Titel XII Kapitel 6 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates in der Fassung von Artikel 2 Nr. 16 bis 20 der Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 05. Dezember 2017 und Artikel 1 Nummer 8 bis 13 der Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates vom 21. November 2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 teilzunehmen.“*

Zur Angleichung müssten zudem § 13b Abs. 1 UStG und § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG um einen, der Regelung der MwStSystRL entsprechenden Ausnahmetatbestand ergänzt werden. Hierzu könnte in beiden Vorschriften der folgende Satz 2 eingefügt werden.

> *„[…] Satz 1 gilt nicht, wenn § 18j Absatz 1 Satz 7 Anwendung findet.“*

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Verbunden mit der vorstehenden Vereinheitlichung des Erhebungssystems der Umsatzsteuer im Rahmen des (M)OSS-Verfahrens könnte zusätzlich, zur Vermeidung eines zusätzlichen Verwaltungsaufwandes für das die Plattform betreibende Unternehmen, auch auf die in § 3a Abs. 5 S. 3 UStG respektive in Art. 59c Abs. 1 lit. c MwStSystRL enthaltene Umsatzschwellenregelung verzichtet werden, sodass die Unternehmen einheitlich für sämtliche Nutzer den Ort der Leistungserbringung über den Visitor Country Code bestimmt würden. Über die Einführung eines entsprechenden Ausnahmetatbestandes könnte zudem sichergestellt werden, dass die erbrachten Leistungen auch stringent am Ort des tatsächlichen Verbrauchs versteuert werden. Die Einführung eines mit der zwingenden Steuererhebung unter dem (M)OSS-Verfahren verbundene Ausnahmetatbestandes würde zudem auch nicht mit dem Ziel der Regelung, nämlich die Beseitigung eines unnötigen Befolgungsaufwandes auf Seiten des Steuerpflichtigen,[1450] kollidieren, sondern würde vielmehr dieses Ziel weiter fördern, als dass die Ermittlung des Leistungsortes und die Verteilung des Steueraufkommens sowie dessen Deklaration einheitlich und ohne Ausnahmetatbestände algorithmusbasiert erfolgen könnte und auch kleinere Unternehmen lediglich über den entsprechenden Algorithmus ihre steuerlichen Pflichten erfüllen könnten. Als Änderungsvorschlag müssten Art. 59c Abs. 1 MwStSystRL wie folgt um einen Satz 2 ergänzt werden:

> *„[…] Satz 1 findet keine Anwendung auf Leistungen, bei denen die Leistung im Gegenzug gegen die vollständige oder teilweise Überlassung eines Nutzungsrechtes an personenbezogenen Daten erbracht wird und* Art. 359 S. 3 oder 369b S. 3 *Anwendung findet.*"

Auf nationaler Ebene wäre die vorstehende Formulierung als Satz 4 zwischen die bisherigen Sätze 3 und 4 des § 3a Abs. 5 UStG, unter Abänderung des Wortlautes der vorstehenden Formulierung auf die Unanwendbarkeit von Satz 3, einzufügen.

Schlussendlich bedarf es zur praktischen Umsetzung des Lösungsvorschlags im Fall der Qualifikation des Nutzers als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG der Einführung einer Steuerbefreiung für die durch den Plattformnutzer erbrachten Duldungsleistung. Denn nur insoweit eine entsprechende Änderung erfolgt, kann, wie aufgezeigt worden ist, ein tatsächlicher Steuermehrbetrag innerhalb der europäischen Union, aber auch in jedem

1450 Vgl. EU-Kommission v. 01.12.2016, COM(2016) 757 final; *Erdbrügger*, DStR 2018, 593 (594); *Thiele/König*, MwStR 2017, 861 (862)..

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

anderen Staat auf der Welt, erhoben werden. Dass die Einführung einer solchen Steuerbefreiung sowohl aus steuersystematischen als auch unter gleichheitsrechtlichen Gründen gerechtfertigt und notwendig ist, wurde entsprechend dargelegt.[1451] Die Steuerbefreiung könnte entsprechend in Art. 135 MwStSystRL mit folgendem Text aufgenommen werden:

> *„[…] m) die Einräumung eines Nutzungsrechtes an personenbezogenen Daten durch den Datenerzeuger"*

Im Rahmen des nationalen Umsatzsteuerrechtes wäre der § 4 UStG ebenfalls um eine inhaltsgleich formulierte Steuerbefreiung zu ergänzen. Diese könnte, mangels Systematisierung innerhalb des bestehenden Regelungssystems, aus Vereinfachungsgründen am Ende des § 4 UStG durch Ergänzung um einen Nummer 30 eingefügt werden.

Die Besteuerung unter Berücksichtigung sämtlicher Lösungsvorschläge würde eine unionsweit einheitliche und rechtssichere Besteuerung des Untersuchungsmodells sicherstellen. Ohne entsprechende Änderungsvorschläge wäre die Besteuerung letztendlich von der einzelstaatlichen Auslegung der Vorschriften des nationalen Umsatzsteuerrechts und der unionsrechtlichen MwStSystRL sowie MwStVO abhängig. Hieraus würde sich für die jeweiligen Unternehmer ein erheblicher Mehraufwand einstellen, welcher mit Hilfe der vorstehenden minimalinvasiven Änderungen vermieden werden könnte. Zwar gilt es zu beachten, dass die notwendigen Änderungen in der MwStSystRL aufgrund der durch Art. 113 AEUV statuierten Voraussetzung der Einstimmigkeit von der Zustimmung sämtlicher Mitgliedsstaaten der Europäischen Union abhängig sind. Eine solche ist aufgrund des bestehenden politischen Diskurses und der zu generierenden Steuermehreinnahmen jedoch zu erwarten.

C. Rechtliche Gesamtbetrachtung des Lösungsvorschlages

Auch wenn der Lösungsansatz im Ergebnis das in der Untersuchungsfrage anvisierte Ziel einer steuerlichen Mehrbelastung des die Plattform betreibenden Unternehmens am Ort der tatsächlichen Leistungserbringung bezweckt und somit zu einer, ausgehend von den angeführten Rechtfertigungsgründen, „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft

1451 Vgl. Kapitel 4 I.III.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

führen würde, ist das Ergebnis noch einmal vor dem steuersystematischen Rechtfertigungsgrund der indirekten Besteuerung zu betrachten.

Das System der indirekten Steuer ist grundsätzlich darauf ausgelegt, dass die Steuerlast auf den vom Gesetz gewollten Steuerträger, den Verbraucher, abgewälzt werden kann.[1452] Betrachtet man jedoch das Ergebnis im Untersuchungsmodell so ist zu statuieren, dass die Belastung dem ersten Anschein nach, mangels in Geld zu beziffernder Gegenleistung, nicht auf den Endverbraucher abgewälzt wird. Berücksichtigt man jedoch, dass die hier mit einer zunächst nicht überwälzbaren Steuer belastete Leistung des die Plattform betreibenden Unternehmens im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes erbracht wird, lassen sich bereits erste Zweifel an der nicht vorhandenen Überwälzbarkeit begründen. Denn eine Überwälzung findet im Rahmen von tauschähnlichen Umsätzen stets nur indirekt über die Bewertung des eigenen Umsatzes und der damit verbundenen Gewährung eines „Mehrs" oder „Wenigers" an geldwerter Gegenleistung statt.[1453] Dementsprechend wird die steuerliche Belastung des die Plattform betreibenden Unternehmens im Endeffekt durch eine Verringerung der an den Nutzer gewährten Duldung ausgeglichen, damit das Unternehmen zum wirtschaftlich gleichen Ergebnis kommt.

Dass im Ergebnis die entstehende Umsatzsteuerlast wirtschaftlich nicht direkt auf den Endverbraucher, also den Nutzer abgewälzt werden kann, streitet zudem nicht explizit gegen die Annahme eines steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustauschs auf Seiten des die Plattform betreibenden Unternehmens.[1454] So lässt sich aus einer wirtschaftlichen Perspektive die Überwälzbarkeit auch darüber herleiten, dass das Unternehmen die steuerliche Belastung im Rahmen der Verschiebung des Datennutzungsrechtes auf die zweite Stufe gegenüber den Werbetreibenden einpreisen und dieser wiederum die damit verbundenen Aufwandserhöhung über eine Preissteigerung des beworbenen Produktes ausgleichen wird. Folglich trägt aus einer wirtschaftlichen Sichtweise im Endeffekt gerade der Nutzer die zunächst auf Ebene des Unternehmens angefallene Steuerbelastung, sodass hierüber eine indirekte Überwälzbarkeit gegeben ist.

Fraglich ist jedoch, ob diese nur indirekte wirtschaftliche Überwälzbarkeit der Steuer gerade im Hinblick auf das mit der Erhebung bei dem

1452 *Stadie*, § 1 Rn. 5;

1453 *Englisch*, UR 2017, 875 (879); *Tillmanns*, Divergenz und Konvergenz von Umsatzsteuer und Einkommensteuer, S. 15.

1454 *Englisch*, DB 2017, M4 (M5) mit Verweis auf die Rechtsprechung des EuGHs v. 27.04.1999 – C-47/17, C-48/17, *Kuwait Petroleum*, ECLI:EU:C:2018:900.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

jeweiligen Unternehmer bei gleichzeitiger Nichtsteuerbarkeit respektive, unter der vorgeschlagenen Steuerbefreiung, Steuerfreiheit der von Seiten des Nutzers erbrachten Dienstleistung verfolgte Ziel der Erhebung von Mehrsteuern auf Ebene des die Plattform betreibenden Unternehmens ausreicht, um den Typus der Steuer als indirekte Steuer zu rechtfertigen.

Sowohl die direkte als auch indirekte Steuer rechtfertigt sich über das Leistungsfähigkeitsprinzip als maßgeblichen Belastungsgrund der heutigen Steuerlehre.[1455] Hieraus folgt, dass die Steuerbelastung nach den individuellen wirtschaftlichen Verhältnissen des Einzelnen bemessen werden soll,[1456] sodass die durch die Umsatzbesteuerung bezweckte Abschöpfung der Leistungsfähigkeit in der Regel durch die tatsächlichen Einkommensverwendung von Seiten des Leistungsempfängers erreicht wird.[1457] Hierüber knüpft die Umsatzbesteuerung sodann an das Resultat aus der wirtschaftlichen Betätigung des Individuums an.[1458] Anders gewendet wird im Bereich der indirekten Besteuerung nicht direkt an die Leistungsfähigkeit des Individuums, sondern an die durch die in der Nachfrage vermutete Leistungsfähigkeit des Einzelnen angeknüpft, sodass sich der Frage nach der implizierten Leistungsfähigkeit von der Seite der erbrachten Leistung aus genähert werden muss.[1459] Dieses entspricht auch dem Typus der Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer, welche sich maßgeblich an den Verbrauch durch den privaten Konsumenten, sprich den Endverbraucher, orientiert.[1460] Im Rahmen der voranschreitenden Globalisierung kann sich die Leistungsfähigkeit und der Konsum allerdings auch in anderen Aspekten als einer Geldleistung widerspiegeln, wobei stets eine Korrelation zwischen dem Bezug und der Verausgabung bestehen muss.[1461] So kann der Konsum vorliegend auch durch den Wert der Nutzungsrechte als implizierte Gegenleistung ausgedrückt werden. Denn die jeweilige Leistungsfähigkeit des Nutzers spiegelt sich in der Intensität der Inanspruchnahme der Plattform und der damit verbundenen Bereitschaft zur Überlassung des Nutzungsrechtes an den Daten wider. So steigert der Nutzer seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

1455 Vgl. *Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 17ff.
1456 *Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 17
1457 *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, SWK 2017, 349 (351); *Hey* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Kapitel 3 Rn. 70.
1458 *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 178.
1459 *Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 27
1460 *Förster*, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 84ff, 88f. 118f.; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 183.
1461 *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 170.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

in Bezug auf das konkrete Untersuchungsmodell je mehr Daten er in sein Nutzungsrecht einstellt, welche wiederum in einer direkten Korrelation zur Inanspruchnahme der Plattform stehen. Dieses folgt daraus, dass das Nutzungsrecht umso werthaltiger wird, je mehr Daten in dem Nutzungsrecht enthalten sind, da hierdurch eine einfachere Vermarktung des Nutzungsrechts auf der zweiten Stufe, zur kundenorientieren Werbeschaltung, erfolgen kann. Korrespondierend wird diese Leistungsfähigkeit des Nutzers durch die Erhebung einer Umsatzsteuer auf die an ihn, als Endverbraucher, erbrachte Leistung abgebildet.

Zudem führt der Lösungsvorschlag über die ausdifferenzierte Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage auch nicht zu Wertungswidersprüchen zwischen der Einbeziehung der implizierten Leistungsfähigkeit aus dem Konsum in die indirekte Besteuerung und der Unterwerfung der eigenständigen Leistungsfähigkeit unter die direkte Besteuerung.[1462] Denn im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird, durch die Kürzung um den Wertsprung durch Verlagerung der Handelsstufe,[1463] gerade der Teil der steuerlichen Leistungsfähigkeit ausgeschieden, der auf die eigenständige Leistungserbringung des Unternehmens entfällt und dementsprechend dessen Leistungsfähigkeit abbildet. Der hiernach verbleibende Teil spiegelt daher lediglich die implizierte Leistungsfähigkeit des Nutzers wider und wird als solcher systematisch zutreffend der indirekten Besteuerung unterworfen.

Im Ergebnis ist mithin festzuhalten, dass der Besteuerungszugriff auf und die Steuererhebung bei den die Plattform betreibenden Unternehmen unter dem Aspekt der Besteuerung nach der im Verbrauch durch den Endkonsumenten implizierten Leistungsfähigkeit aus steuersystematischen Gründen nicht zu beanstanden ist.

Zudem führt der Steuerzugriff auch nicht zu einem Verstoß gegen den unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatz,[1464] als dass durch die Einheitlichkeit der Steuererhebung auf sämtliche an den Endverbraucher erbrachten Umsätze gerade eine allgemeine Wettbewerbsneutralität zwischen den die Plattform betreibenden Unternehmen hergestellt wird. Als weiterer Aspekt ist zudem die wirtschaftliche Neutralität der Umsatzbesteuerung

1462 Vgl. zum Erfordernis einer solchen Vermeidung *Englisch* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Kapitel 17 Rn. 13.

1463 Vgl. Kapitel 4 E.III.

1464 Vgl. zur Ausprägung des Neutralitätsgrundsatzes im Bereich der indirekten Steuern *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 21ff., § 8 Rn. 12f.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

auf unionaler Ebene hervorzuheben, wonach die Unternehmen nur im Fall eines privaten Letztverbrauchs mit der Umsatzsteuer belastet werden dürfen.[1465] Dieser Wirkung bezieht sich im Endeffekt jedoch ausschließlich auf die Eingangsumsätze des Unternehmens und bedingt, dass diesem für sämtliche wirtschaftliche Aktivitäten ein Vorsteuerabzug zustehen muss.[1466] Da die für das Untersuchungsmodell vorgeschlagene Steuerbefreiung bei gleichzeitiger Versagung des Vorsteuerabzuges jedoch auf Ebene des Nutzer als Endverbraucher angesiedelt ist und der dortige Bezug der Duldungsleistung als privater Endverbrauch zu qualifizieren ist, bestehen auch unter diesem Aspekt keine Gründe, die aus systematischer Sicht gegen die praktische Umsetzung des Untersuchungsmodells streiten. Zudem dürfte die praktische Umsetzung auf unionsrechtlicher Ebene auch nicht an einer Restriktion von Seiten des EuGHs scheitern, als dass dessen Priorität neben der Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes auf die Vermeidung eines unversteuerten Endverbrauchs orientiert ist,[1467] welcher unter dem Lösungsvorschlag gerade sichergestellt wird.

Resümierend begegnen der tatsächlichen Umsetzung des gefundenen Lösungsvorschlages keine steuersystematischen Bedenken, sodass eine Umsetzung unter Berücksichtigung des politischen Willens zur „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft aus einer theoretischen Betrachtungsweise möglich und realisierbar erscheint.

D. Schlussbemerkung

Abschließend gilt es festzustellen, dass der Einfluss der künstlichen Intelligenz auf das Steuerrecht zurzeit noch relativ am Anfang steht und sich daher nur ein geringer tatsächlicher Anpassungsbedarf des bestehenden Besteuerungssystems ergibt. Wie auch der politische Diskurs in den letzten Jahren gezeigt hat, werden sich durch den zunehmenden Einsatz verschiedenster Formen der künstlichen Intelligenz in unternehmerischen Prozessen in der Zukunft mannigfaltige Herausforderungen für das globale Besteuerungssystem ergeben, die allerdings nicht zu einer zunehmenden

1465 EuGH v. 14.02.1985 – C-268/83, *Rompelman*, ECLI:EU:C:1985:74; EuGH v. 13.03.2008 – C-437/06, *Securenta*, ECLI:EU:C:2008:166

1466 Vgl. zu den Grundsätzen des Neutralitätsgrundsatzes bei Eingangsumsätzen *Lohse*, UR 2004, 582 (584f.).

1467 *Tillmanns*, Divergenz und Konvergenz von Umsatzsteuer und Einkommensteuer, S. 45; *Englisch*, UR 2017, 875 (879).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Komplexität und partiellen Aufgabe des bestehenden internationalen Steuerrechtssystems für den besonderen Bereich der Digitalwirtschaft führen sollten. Denn wie aufgezeigt worden ist, lässt sich bereits heute eine trennscharfe Unterteilung zwischen der traditionellen Wirtschaft und der Digitalwirtschaft nicht mehr vollziehen. Insoweit ist das internationale Besteuerungssystem auf der einen Seite zwar gezwungen mit den technischen Entwicklungen Schritt halten. Auf der anderen Seite sollten die Innovationen jedoch jeweils im Rahmen der international akzeptieren und bewährten Strukturprinzipien des Steuerrechts erfolgen, wobei insbesondere der bestehenden Trennung zwischen den Besteuerungsgrundsätzen der direkten und indirekten Besteuerung besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden sollte. Die Suche nach dem jeweiligen Lösungsansatz für eine vermeintliche Besteuerungslücke sollte daher ausgehend von der Frage nach dem gewollten Rechtfertigungsgrund des Steuerzugriffs innerhalb des kongruent gewählten Besteuerungssystems verortet werden. Im Rahmen der in der weiteren politischen Diskussion stehenden Entwicklungen von Lösungsvorschlägen sollte stets darauf geachtet werden, möglichst einheitliche und minimalinvasive Änderungen in die existierende Rechtslage einzufügen, welche an den Gedanken der Rechtssicherheit und einfachen Handhabung für den befolgungspflichtigen Steuerpflichtigen und die überprüfungsberufene Verwaltung ausgerichtet sein sollten.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

Annex 1: Schätzung des Steuermehraufkommens anhand eines Beispielsfalls

Auch wenn der erarbeitete Lösungsansatz rechtlich zulässig und umsetzbar ist, stellt sich die Frage, ob durch das vorgefundene Ergebnis ein maßgeblicher Steuerertrag innerhalb der europäischen Union generiert werden kann. Denn nur wenn eine signifikante Besteuerung der Digitalwirtschaft über die indirekte Besteuerung ermöglicht wird, kann hierdurch die im politischen Diskurs stehende Frage nach der „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft beantworten werden. Hierzu gilt es den aus dem vorgeschlagenen Lösungsansatz zu erwartenden Steuermehrertrag mit dem sich aus den Lösungsvorschlägen im Bereich der direkten Steuer anvisierten Steuermehrbetrag zu vergleichen. Als Ausgangslage für das aufgestellte Untersuchungsmodell dient die Plattform Facebook, welche im Ursprungsunternehmen den Nutzer die Plattform kostenlos zur Verfügung stellt und unter Auswertung der gesammelten Nutzerdaten personalisierte Werbung schaltet. Dabei ist das Geschäftsmodell aufgrund der Größe der Plattform höchst profitabel geworden. Mittlerweile gehören zu der Muttergesellschaft META Plattforms Inc. (vormals Facebook Inc.) auch weitere Social-Media-Plattformen, wie Instagram und Whatsapp, die sämtlich vergleichbare Geschäftsmodelle betreiben und demnach ebenfalls unter den erarbeiteten Lösungsansatz fallen würden. Da META Plattforms Inc. bzw. Facebook Inc. aufgrund der Inkorporation in den USA den dortigen Veröffentlichungspflichten unterliegt, kann das zu erwartende Steuermehraufkommen annäherungsweise aus diesen Veröffentlichungen berechnet werden. Als Grundlage für die praktische Bewertung wird der Geschäftsbericht von Facebook Inc. für das I. Quartal 2021 und der Geschäftsbericht für META Plattforms Inc. für das III. Quartal 2022 verwendet.[1468] Zu berücksichtigen ist, dass die im Rahmen des Geschäftsberichts verwendete Ermittlungsmethoden in Bezug auf die aktiven Nutzer von derjenigen im Rahmen des herausgearbeiteten Lösungsvorschlages abweicht. Ungeachtet dieser Differenz können die Zahlen nichtsdestotrotz als Anhaltspunkt für eine vorsichtige Steuerschätzung herhalten. So zählte allein die Plattform Facebook nach eigenen

1468 Abrufbar unter https://investor.fb.com/financials/?section=quarterlyearnings, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Angaben im ersten Quartal 2021 insgesamt 423 Millionen aktive Nutzer in Europa,[1469] die einen durchschnittlichen Umsatz pro Nutzer von 15,49 $[1470] entsprechend 12,84 €[1471] erzielt haben. Im dritten Quartal 2022 zählte die Plattform Facebook nach eigenen Angaben insgesamt 408 Millionen aktive Nutzer in Europa,[1472] die einen durchschnittlichen Umsatz pro Nutzer von 14,23 $[1473] entsprechend 14,13 €[1474] erzielt haben.

A. Schätzung anhand des Quartalsbericht I/2021

Berechnet man nun den Gewinnquotienten im ersten Quartal 2021 aus digitalen Dienstleistungen, so ist zunächst der erzielte Umsatz von 26.171 Millionen um die nicht aus Werbeleistungen entstammenden Umsätze von 732 Millionen zu bereinigen.[1475] Mangels genauer Aufschlüsselung der Aufwandpositionen kann der Umsatzquotient aus Vereinfachungsgründen auf die Aufwendungen angewendet werden, sodass von den 14.793 Millionen 413 Millionen auf die nicht mit Werbeleistung im Zusammenhang stehenden Umsätze entfallen. Der Gewinnquotient aus digitalen Dienstleistungen beträgt daher ungefähr 0,57. Wendet man diesen auf den durchschnittlichen Ertrag pro Nutzer an, so lässt sich eine Wertsteigerung von 7,35 € ermitteln. Die Bemessungsgrundlage pro Nutzer beläuft sich daher auf 5,49 €. Berücksichtigt man, dass Deutschland innerhalb der EU einen Bevölkerungsanteil von 18,6 % stellt,[1476] Facebook die Nutzer jedoch nach Kontinentalzugehörigkeit gruppiert, sodass neben dem nicht der EU beigetretenen Staaten Kontinentaleuropas und Großbritannien auch Russland und die Türkei mit einzubeziehen sind,[1477] ist der Anteil der deutschen Nutzer an den aktiven Nutzer auf ca. 10-15 % zu schätzen.[1478] Dementsprechend ergibt sich eine Bemessungsgrundlage pro Quartal von ca. 232 bis 348 Mil-

1469 Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 29.
1470 Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 30.
1471 Gemittelter Umrechnungskurs für die Monate Januar bis März 2021 von 1,2067.
1472 META-Plattforms-Quartalsbericht III/2022 v. 26.10.2022, S. 40.
1473 META-Plattforms-Quartalsbericht III/2022 v. 26.10.2022, S. 41.
1474 Gemittelter Umrechnungskurs für die Monate Juli bis September 2022 von 1,007.
1475 Vgl. Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 14.
1476 https://de.statista.com/statistik/daten/studie/348929/umfrage/anteile-der-mitgliedsstaaten-an-der-gesamtbevoelkerung-der-eu/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.
1477 Facebook-Quartalsbericht I/2021 v. 28.04.2021, S. 14 Fußnote 2.
1478 Auch wenn z.B. in Russland deutlich mehr als in Deutschland Menschen leben und in Russland die Social-Media-Nutzung laut Studien deutlich extensiver ist, so gehört Facebook dort nicht zu einen der Haupt-Social-Media-Plattformen, https:/

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lionen Euro. Mithin würde in Deutschland unter dem Lösungsvorschlag pro Quartal ein zusätzliches Umsatzsteueraufkommen in Höhe von 44 bis 66 Millionen Euro geniert werden können.

B. Schätzung anhand des Quartalsbericht III/2022

Für das dritte Quartal 2022 wurde ein Umsatz aus Werbeleistungen in Höhe von 27.237 Millionen und nicht aus Werbeleistungen entstammenden Umsätze in Höhe von 192 Millionen sowie nicht im Zusammenhang mit Social-Media-Plattformen stehende Umsätze in Höhe von 285 Millionen erzielt.[1479] Die hiermit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen betrugen 22.050,[1480] sodass 380 Millionen als nicht im Zusammenhang mit Werbeleistungen stehende angesehen werden könne.[1481] Der Gewinnquotient beträgt im dritten Quartal 2022 daher ungefähr 0,79 sodass sich eine Wertsteigerung von 11,30 € ermittelt. Die Bemessungsgrundlage pro Nutzer beträgt daher 2,83 €. Unter der Prämisse eines Nutzeranteils in Deutschland von 10-15 % ergibt sich eine Bemessungsgrundlage für die deutsche Umsatzsteuer für das dritte Quartal 2022 von ca. 115 bis 173 Millionen Euro. Mithin würde in Deutschland unter dem Lösungsvorschlag im dritten Quartal 2022 ein zusätzliches Umsatzsteueraufkommen in Höhe von ca. 21 bis 32 Millionen Euro generiert werden können.

C. Vergleich mit dem Steueraufkommen unter Pillar I

Vergleicht man nun dieses Steuermehraufkommen allein für Deutschland mit dem zu erwartenden Mehraufkommen im Rahmen des Amount A aus

---

/www.pressrelations.com/blog/de/social-media-kanaele-in-russland, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

1479 META-Plattforms-Quartalsbericht III/2022 v. 26.10.2022, S. 14.

1480 META-Plattforms-Quartalsbericht III/2022 v. 26.10.2022, S. 8.

1481 Hierbei handelt es sich lediglich um einen Schätzwert, da insbesondere die Forschungs- und Entwicklungskosten für den Bereich der Reality Apps deutlich über denjenigen für den Bereich der Social-Media-Plattformen liegt, sodass im Ergebnis ein deutlich höherer Anteil auszuscheiden wäre. Dieses würde im Endeffekt den Gewinnquotienten weiter erhöhen, sodass für die vorliegende, vorsichtige und nur überschlägige, Schätzung des Beteuerungsaufkommen von diesem vereinfachten Ansatz ausgegangen werden kann.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dem Pillar I Blueprint von ca. 36,5 Millionen Euro jährlich,[1482] so lässt sich feststellen, dass die Mehrsteuern bereits eines Quartals des vorgeschlagenen Lösungsmodells die zu erwartenden jährlichen Mehrsteuern überschreiten. Gleichzeitig wird auf eine komplizierte Ermittlung und internationale Neuverteilung der Besteuerungsrechte und eine Umsatzschwellen basierte Begründung eines steuerlichen Nexus verzichtet. Verbunden mit der einfacheren internationalen Implementation ergibt sich daher auch unter dem Aspekt der Höhe des Steueraufkommens die Vorzugswürdigkeit des entwickelten Lösungsvorschlages im Bereich der indirekten Besteuerung gegenüber dem in der internationalen politischen Diskussion entwickelten Vorschlages zur „fairen und gerechten" Besteuerung der Digitalwirtschaft.

1482 Vgl. zur Berechnung: *Bauer/Keuper* IStR, 2020, 685 (694).

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Annex 2: Abbildungen

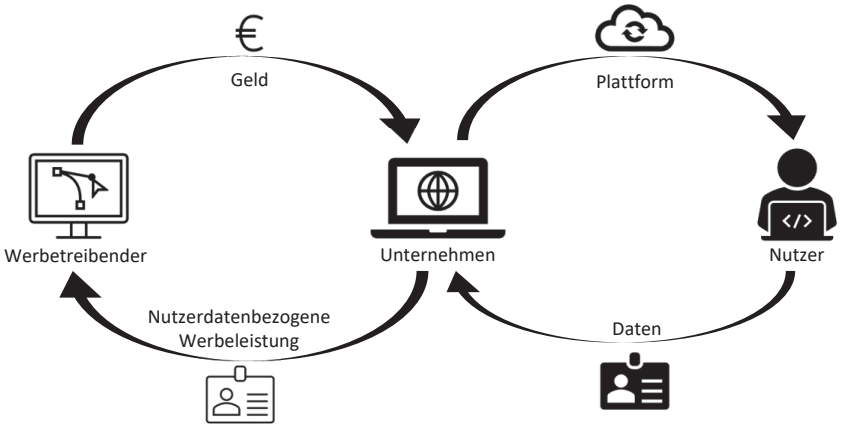

Abbildung 1: Geschäftsmodell der Digitalwirtschaft

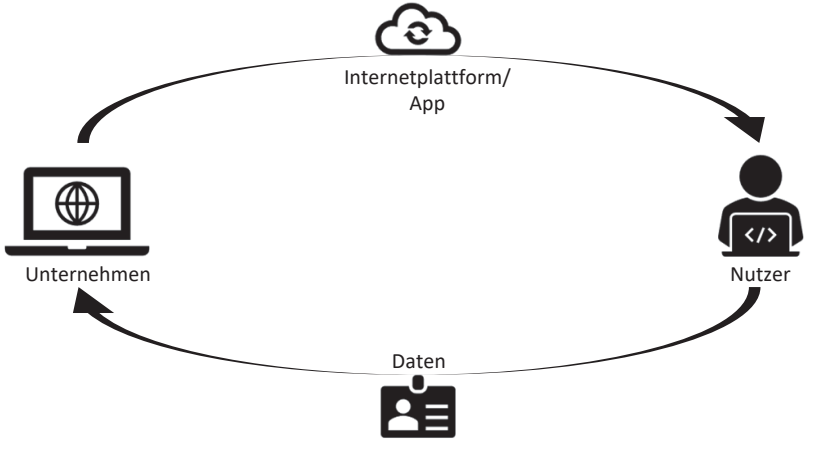

Abbildung 2: Untersuchungsmodell

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

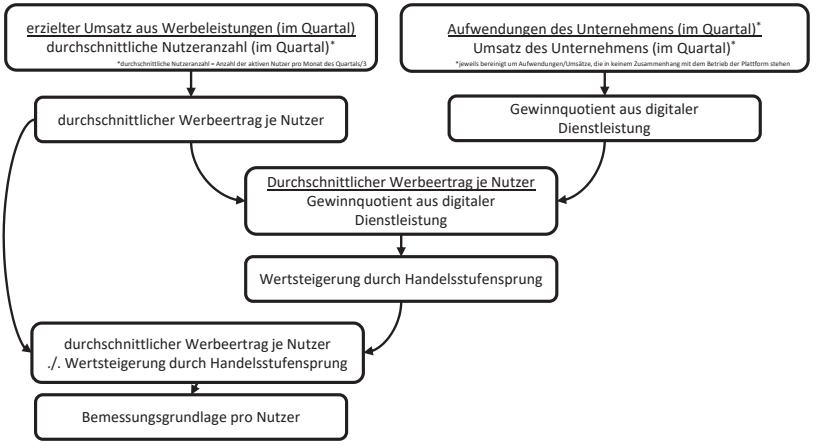

Abbildung 3: Ermittlung der Bemessungsgrundlage

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

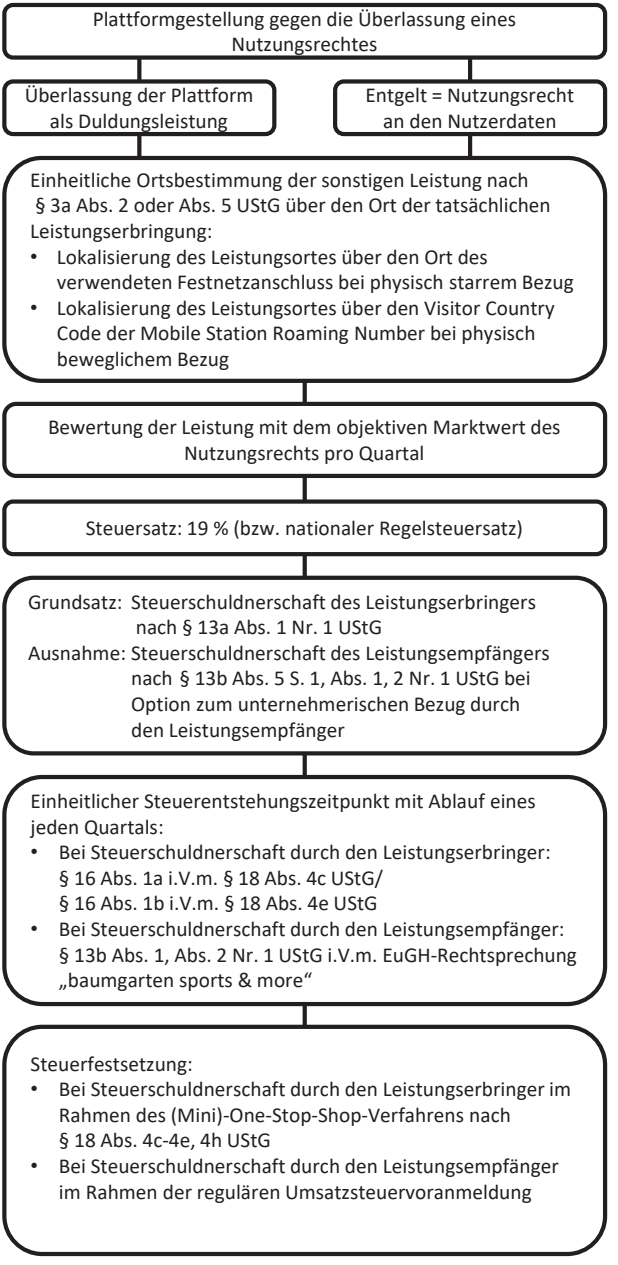

Abbildung 4: Übersicht Umsatzsteuerprüfung

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

Literaturverzeichnis

Abeck, Sebastian: Kursbuch Informatik I. Formale Grundlagen der Informatik und Programmierkonzepte am Beispiel von Java, KIT Scientific Publishing, Karlsruhe, 2005.

Aigner, Dietmar/Bräumann, Peter/Kofler, Georg/Tumpel, Michael: Digitale Leistungen ohne Geldzahlung im Internet – Unterliegen Gratis-Dienste und Apps der Umsatzsteuer?, SWK 2017, S.349-357, Linde Verlag, Wien.

Aigner, Dietmar/Bräumann, Peter/Kofler, Georg/Tumpel, Michael: Ausgewählte Aspekte zur Erfassung digitaler Leistungen im geltenden Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht in: *Felten, Elias/Kofler, Georg/Mayrhofer, Michael/Perner, Stefan/Tumpel, Michael* (Hrsg.): Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht, Linde Verlag, Wien, 2019.

Albin, Silke: Das Subsidiaritätsprinzip in der EU Anspruch und Rechtswirklichkeit, NVwZ 2006, S. 629-635, C.H.Beck Verlag, München.

Altenburg, Nadia Caroline: OECD Säule 1 – Zusammenfassung des Blueprints, FR 2021, S.15-18, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Aristoteles: Aristoteles Werke in Deutscher Übersetzung, Band 9 (begründet von Ernst Grumach) Politik, Buch I, übersetzt und erläutert von Eckart Schütrumpf, Wissenschaftliche Buchgesellschaft, Darmstadt, 1991.

von Arnauld, Andreas: Völkerrecht, 4. Auflage, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 2019.

Badach, Anatol/Hoffmann, Erwin: Technik der IP-Netze, 3. Auflage, Carl Hanser Verlag, München, 2015.

Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan: Bilanzrecht, 106. Ergänzungslieferung, Stolfuß Medien Verlag, Bonn, 2022.

Baéz Moreno, Andrés/Brauner, Yariv: Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series 2015, No. 14; abrufbar unter: http://ssrn.com/abstract=2591830, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022

Ball, Rafael: Viren in allen Dimensionen, Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, Wiesbaden, 2021.

Bamberger, Heinz Georg/Roth, Herbert/Hau, Wolfgang/Poseck, Roman (Hrsg.): Beck'scher Online Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 57. Edition, C.H.Beck Verlag, München, 2021.

Bauer, Georg/Fritz, Jil/Schanz, Deborah/Sixt, Michael: Corporate income tax challenges arising from digitalised business models, 07.03.2019, abrufbar unter: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3348544, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

Bauer, Georg/Fritz, Jil/Schanz, Deborah/Sixt, Michael: Die Besteuerung digitaler Wertschöpfung – „Doing nothing is not an option", DStR 2019, S. 887-893, C.H.Beck Verlag, München.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bauer, Georg/Keuper, Daniel: Die °Evolution der internationalen Unternehmensbesteuerung?, IstR 2020, S.685-697, C.H.Beck Verlag, München.

Baur, Fritz/Stürner, Rolf/Stadler, Astrid: Sachenrecht, 18. Auflage, C.H.Beck Verlag, München 2009.

Becker, Johannes/Englisch, Joachim: Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It?, Intertax 2019, S.161-171, Wolters Kluwer, Alphen aan de Rijn.

Becker, Jan Dierk/van der Ham, Susann: OECD veröffentlicht neue Gewinnverteilungsregelungen für digitale und konsumentenorientierte Unternehmen, IstR 2020, S. 920-926, C.H.Beck Verlag, München

Becker, Jan Dierk/van der Ham, Susann/Mühlhausen, Moritz: Ertragsbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle deutscher Unternehmen im Outbound-Fall, IstR 2019, S. 524-535, C.H.Beck Verlag, München.

Bell, Robert M./Koren, Yehuda/Volinsky, Chris: A Perspective on the Netflix Prize, Chance: using data to advance science, education, and society 2010, S 24—29, Taylor & Friends, Abingdon.

Bendlinger, Stefan: (Un-Sinn) der digitalen Betriebsstätte: Richtlinienpaket der EU zur Besteuerung der Digital Economy, SWI 2018, S. 268-278, Linde Verlag, Wien.

Birk, Dieter: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Dr. Peter Deubner Verlag, Köln, 1983.

Birk, Dieter: Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union in: *Lehner, Moris* (Hrsg.): Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt – 20. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG 19, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1996.

Birk, Dieter: Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne, 2000.

Birk, Dieter: Das sog. „Europäische" Steuerrecht, FR 2005, S. 121-127, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Blümich, Walter (Begr.): Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, 163. Ergänzungslieferung, Verlag Franz Vahlen, München, 2022.

Blümich, Walter (Begr.): Gewerbesteuergesetz, Loseblattsammlung, 163. Ergänzungslieferung, Verlag Franz Vahlen, München, 2022.

Bomhard, David/Gajeck, Niclas A.: Softwareentwicklung durch künstliche Intelligenz, RDi 2021, S. 472-480, C.H.Beck Verlag, München.

Borges, Georg: Rechtliche Rahmenbedingungen für autonome Systeme, NJW 2018, S. 977-982, C.H.Beck Verlag, München.

Brauneck, Jens: Digitalsteuer: Endlich angemessene Steuern für Google, Apple, Facebook und Co. in der EU?, EuZW 2018, S. 624-631, C.H.Beck Verlag, München.

Bräutigam, Peter: Das Nutzungsverhältnis bei sozialen Netzwerken – Zivilrechtlicher Austausch von IT-Leistung gegen personenbezogene Daten, MMR 2012, S. 635-641), C.H.Beck Verlag, München.

Bräutigam, Peter/Rücker, Daniel (Hrsg.): E-Commerce, C.H.Beck Verlag, München, 2017.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bräutigam, Rainer/Kellermann, Katharina/Spengel, Christoph: Neuordnung der Besteuerungswelt durch den „OECD Pillar One", IStR 2020, S. 281-287, C.H.Beck Verlag, München.

Brox, Hans/Walker, Wolf- Dietrich: Allgemeiner Teil des BGB, 46. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München, 2022.

Brüggen, Nicolas/Hahn, Stefan: Ein wertschöpfungsbasierter Steuerzugriff, BB 2017, S. 1047-1059, Deutscher Fachverlag, Frankfurt am Main.

Bruhn, Manfred/Hadwich, Karsten: Interaktive Wertschöpfung durch Dienstleistungen, Springer Gabler, Wiesbaden, 2015.

Brune, Jens W./Driesch, Dirk/Schulz-Danso, Martin/Senger, Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 6. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2020.

Burmester, Gabriele: Begriff und Funktion des Steuergutes im Steuerrecht, StuW 1993, S. 221-230, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Bunjes, Johann/Geist, Reinhold (Begr.): Umsatzsteuergesetz, 21. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Buxmann, Peter/Schmidt, Holger (Hrsg.): Künstliche Intelligenz, 2. Auflage, Springer-Verlag GmbH, Berlin, 2021.

Calliess, Christian: Bausteine einer erneuerten Europäischen Union – Auf der Suche nach dem europäischen Weg: Überlegungen im Licht des Weißbuchs der Europäischen Kommission zur Zukunft Europas, NvWZ 2018, S.1-9, C.H.Beck Verlag, München.

Calliess, Christian: Zukunftsszenarien und Reformoptionen für die Europäische Union: vom Weißbuch der Kommission zu einer flexibleren Arbeitsmethode, Integration 2019, S. 97-117, Nomos Verlagsgesellschaft mbH, Baden-Baden.

Calliess, Christian/*Ruffert, Matthias (Hrsg.)*: Kommentar zum EUV/AEUV, 6. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Carrol, Peter/Kellow, Aynsley: The OECD, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham/Northampton, 2011.

Chand, Vikram/Baéz Moreno, Andrés: Solving the Allocation of Taxing Rights Debate for the Digitalized Economy: Shortcomings of the Digital PE Proposal and Reconsideration of the Base-Erosion Payments Proposal in: *Pistone, Pasquale/Weber, Dennis* (Hrsg.): Taxing the Digital Economy, IBFD Publishing, Amsterdam, 2019.

Cleve, Jürgen/Lämmel, Uwe: Künstliche Intelligenz, Künstliche Intelligenz, 4. Auflage, Hanser Verlag, München, 2012.

Cloer, Adrian/Postler, Steffen: Eine neue Weltsteuerordnung? – Der Übergang vom physischen zu alternativen Anknüpfungspunkten, FR 2020, S. 486-499, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Conrads, Dieter: Telekommunikation: Grundlagen, Verfahren, Netze, 5. Auflage, Vieweg+Teubner Verlag, Wiesbaden, 2004.

Copeland, Brian Jack: Artificial Intelligence: A Philosophical Introduction, Blackwell Publishers, Oxford/Massachusetts,1993.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Copeland, Brian Jack: Encyclopedia Britannica, August 2020, abrufbar unter: https://www.britannica.com/technology/artificial-intelligence, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

Creifelds, Carl (Begr.): Rechtswörterbuch, 23. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2019.

Crowther, Jonathan: Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English, 5. Auflage, Oxford University Press, Oxford, 1955.

Denk, Peter: Immobilie 4.0: Smart-Home-Techonologien und Nutzungsdaten im Mehrwertsteuerrecht, UR 2018, S. 426-432, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Determann, Lothar: Gegen Eigentumsrechte an Daten, ZD 2018, S. 503-508, C.H.Beck Verlag, München.

Dietsch, David R.: Umsatzsteuerpflicht von kostenlosen sozialen Netzwerken, MwStR 2017, S. 868-874, C.H.Beck Verlag, München.

Dietsch, David R.: Leistungen im Metaverse nach dem Urteil des BFH v. 18.11.2021 – V R 38/19 zu Second Life, MwStR 2022, S.378-383, C.H.Beck Verlag, München.

Ditthardt, Dirk: Squid Administrationshandbuch zum Proxyserver, 2. Auflage, dpunkt-Verlag, Heidelberg, 2006.

Ditz, Xaver: Kritische Analyse des § 1 Abs. 5 AStG i.d.F. AmtshilfesRLUmsG, ISR 2013, S. 216-267, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.

Ditz, Xaver/Bärsch, Sven-Erich/Kluge, Sven: Verrechnungspreis in der Unternehmenspraxis – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung in Zeiten von BEPS und zunehmender Digitalisierung, IStR 2019, S. 299-304, C.H.Beck Verlag, München.

Ditz, Xaver/Bärsch, Sven-Erich/Quilitzsch, Carsten: Betriebsstätteneinkünfte und Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen nach der deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, ISR 2013, S.156-164, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Ditz, Xaver/Pinkernell, Reimar: Neudefinition internationaler Besteuerungsrechte durch das OECD Inclusive Framework on BEPS – Eine Würdigung aus deutscher Sicht, ISR 2019, S.377-389, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Ditz, Xaver/Pinkernell, Reimar: Die neue „Weltsteuerordnung" rückt näher: OECD veröffentlicht Blueprints zu den Säulen 1 und 2, ISR 2020, S. 417-429, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Dölker, Angelika: Anknüpfungspunkte der Besteuerung und Gewinnaufteilung angesichts der Digitalisierung von Geschäftsmodellen, BB 2019, S. 476-481, Deutscher Fachverlag, Frankfurt am Main.

Döllerer, Georg: Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, BB 1969, S. 501-507, Deutscher Fachverlag, Frankfurt am Main.

Dorenkamp, Christian: Seminar G: EU-Vorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft sowie EU-Beihilfenrecht und Verrechnungspreise, IStR 2018, S. 640-642, C.H.Beck Verlag, München.

Dreier, Horst: Grundgesetz-Kommentar, Band 2 (Art. 20-82 GG), 3. Auflage, Mohr Siebeck, Tübingen/Heidelberg, 2015.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Dreier, Thomas/Schulze, Gernot (Hrsg.): Urheberrechtsgesetz, 7. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Drüen, Klaus Dieter: Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung, StuW 2003, S. 205-221, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Dudenredaktion (Hrsg.): Duden - Deutsches Universalwörterbuch; 9. Auflage, Bibliographisches Institut, Berlin, 2019.

Dürig, Günter/Herzog, Roman/Scholz, Rupert (Hrsg.): Kommentar zum Grundgesetz, Loseblattsammlung, 98. Ergänzungslieferung, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Ebenroth, Carsten Thomas/Boujong, Karlheinz/Joost, Detlev/Strohn, Lutz (Hrsg.): Handelsgesetzbuch Kommentar, Band 1 §§ 1- 342e, 4. Auflage, C.H.Beck Verlag, Verlag Franz Vahlen, München, 2020.

Eberspächer, Jörg/Vögel, Hans-Jörg/Bettstetter, Christian: GSM Global System for Mobile Communication, 3. Auflage, Vieweg+Teubner Verlag, Wiesbaden 2000.

Eckert, Martin: Digitale Daten als Wirtschaftsgut: Besitz und Eigentum an digitalen Daten, SJZ 2016, S. 265-274.

Ehmann, Eugen/Selmayr, Martin: Datenschutz-Grundverordnung, 2. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2018.

Ehrke-Rabel, Tina/Pfeiffer, Sebastian: Umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch durch „entgeltlose" digitale Dienstleistungen, SKW 2017, S. 532-539, Linde Verlag, Wien.

Ehrke-Rabel, Tina: Aspekte grenzübersschreitenden digitalen Wirtschaftens in der Umsatzsteuer in: Hey, Johanna (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht – 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG 42, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2019.

Eilers, Stephan/Oppel, Florian: Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen Überblick über die Arbeiten der OECD und EU mit kritischer Einordnung, IStR 2018, S. 361-370, C.H.Beck Verlag, München.

Englisch, Joachim: Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel: mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern, Mohr Siebeck Verlag, Heidelberg, 2008.

Englisch, Joachim: Die territoriale Zuordnung von Umsätzen in: Seer, Roman (Hrsg.), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt – 33. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG 32, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2009.

Englisch, Joachim: ‚Kostenlose' Online-Dienstleistungen: tauschähnlicher Umsatz?, UR 2017, S. 875-885, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Englisch, Joachim: Daten als Entgelt – Ein mehrwersteuerlich fragwürdiger Ansatz, DB 2017, Heft 34, S. M4-M5, Verlagsgruppe Handelsblatt, Düsseldorf.

Englisch, Joachim/van Lishaut, Ingo: Die Implementierung von Pillar One in das deutsche Steuerrecht, Teil I, FR 2022, S. 385-394, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Englisch, Joachim/van Lishaut, Ingo: Die Implementierung von Pillar One in das deutsche Steuerrecht, Teil II, FR 2022, S. 425-437, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Epping, Volker/Hillgruber, Christian (Hrsg.): Grundgesetz, 3 Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2020.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Esakova, Nataliya: OECD-Konsultationspapoer zu Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Steht eine weitgehende Überarbeitung der Verrechnungspreisgrundsätze an?, ISR 2019, S. 150-156, C.H.Beck Verlag, München.

Esakova, Nataliya: OECD veröffentlicht Pillar One-Konsultationspapier mit den Model-Regeln zu Nexus und Revenue Sourcing, IStR 2022, S. 318-321, C.H.Beck Verlag, München.

Erdbrügger, Andreas: Änderung der EU-Umsatzsteuervorschriften für den E-Commerce ab 2019 bzw. 2021, DStR 2018, S.593-597, C.H.Beck Verlag, München.

Erman, Walter (Begr.)/*Westermann, Harm-Peter/Grunewald, Barbara/Maier-Reimer, Georg* (Hrsg.): Erman BGB, Kommentar, 16. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2020.

Ertel, Wolfgang: Grundkurs künstliche Intelligenz, 4. Auflage, Springer Verlag, Wiesbaden 2016.

Esterer, Fritz: Der Betriebsstättenbegriff im DBA und seine schleichende Auflösung, in Wassermeyer, Wolf, Doppelbesteuerung: Festgabe zum 75. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer, S. 137-142, C.H.Beck Verlag, München, 2015.

Farrugia-Weber, Francesco: Signifikante digitale Präsenz und Digitalsteuer – Gedanken zu den Richtlinienvorschlägen der EU-Kommission zum „einjährigen Jubiläum", DStR 2019, S. 638-644, C.H.Beck Verlag, München.

Fezer, Karl-Heinz: Dateneigentum: Theorie des immaterialgüterrechtlichen an verhaltensgenerierten Personendaten der Nutzer als Datenproduzenten, MMR 2017, S. 3-5, C.H.Beck Verlag, München.

Fritzsche, Jörg/Münker, Reiner/Stollwerck, Christoph (Hrsg.): Beck'scher Onlinekommentar zum UWG, 18. Edition, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Frommen, Bastian: Faire Aufteilung in Unternehmensnetzwerken, Deutscher Universitäts-Verlag/GWV Fachverlage, Wiesbaden 2004.

Fuest, Clemens/Meier, Volker/Neumeier, Florian/Stöhlker, Daniel: Die Besteuerung der Digitalwirtschaft – Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer, ifo Institut, München, August, 2018.

Fuest, Clemens/Hugger, Felix/Neumeier, Florian/Stöhlker, Daniel: Nationale Steueraufkommenswirkungen einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten im Rahmen der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung, Studie im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, ifo Institut, München, Juni 2020.

Gardner, Howard: Frames of Mind. The Theory of Multiple Intelligences, Basic Books Inc. New York, 1985.

Gersdorf, Hubertus/ Paal, Boris (Hrsg.): Beck´scher Online-Kommentar Informations- und Medienrecht, 38. Edition, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Girlich, Gerhard/Müller, Siegfried: Betriebsstätte und Authorised OECD Approach, ISR 2015, S.169-175, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Gola, Peter/Heckmann, Dirk (Hrsg.): Bundesdatenschutzgesetz, 13. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2019.

Gola, Peter/Klug, Christoph: Die Entwicklung des Datenschutzrechts im ersten Halbjahr 2018, S. 2608.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Görz, Günther/Schneeberger, Josef/Ute, Schmidt (Hrsg.): Handbuch der Künstlichen Intelligenz, 5. Auflage, Oldenbourg Verlag, München, 2013.

Görz, Günther/Schmid, Ute/Braun, Tanya (Hrsg.): Handbuch der Künstlichen Intelligenz, 6. Auflgae, Oldenbourg Verlag, München, 2020.

Gosch, Dietmar: Betriebsstätte und AOA, ISR 2018, S. 404-416, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Gosch, Dietmar (Hrsg.): Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, 171. Aktualisierung, Stollfuß Medien Verlag, Bonn.

Gosch, Dietmar (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz, 4. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2020.

Gosch, Dietmar/Kroppen, Heinz-Klaus/Grotherr, Siegfried/Kraft, Gerhard: DBA-Kommentar, Band I, 50. Lieferung, Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co. KG, Herne, 2022.

Grabitz, Eberhard/ Hilf, Meinhard/ Nettesheim, Martin (Hrsg.): Das Recht der Europäischen Union, Kommentar zum EUV/AEUV, 76. Ergänzungslieferung, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Grambeck, Hans-Martin: Keine Umsatzsteuerpflicht bei kostenlosen Internetdiensten und Smartphone Apps, DStR 2016, S. 2026-2032, C.H.Beck Verlag, München.

Grambeck, Hans-Martin: Auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen, NWB 2016, S. 3931- 3944, NWB Verlag, Herne.

Greil, Stefan: Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft und Zuordnung von Besteuerungsrechten – A Brave New World, DStR 2019, S. 1653-1660, C.H.Beck Verlag, München.

von der Groeben, Hans/Schwarze, Jürgen/Hatje, Armin (Hrsg.): Europäische Unionsrecht, Band 1 (Art. 1 bis 55 EUV, Art. 1 bis 54 GRC, Art. 1 bis 66 AEUV) 7. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2015.

von der Groeben, Hans/Schwarze, Jürgen/Hatje, Armin (Hrsg.): Europäische Unionsrecht, Band 3 (Art. 106 bis 173 AEUV) 7. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2015.

Grottel, Bernd/Schmidt, Stefan/Schubert, Wolfgang/Störk, Ulrich (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar Handels- und Steuerbilanz, 13. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Grützmacher, Malte: Dateneigentum – ein Flickenteppich – Wem gehören die Daten bei Industrie 4.0, Internet der Dinge und Connected Cars?, CR 2016, S. 485-495, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Gumm, Heinz-Peter/Sommer, Manfred: Einführung in die Informatik, 10. Auflage, Oldenbourg Wissenschaftsverlag, München, 2013.

Gsell, Beate/Krüger, Wolfgang/Lorenz, Stephan/Reymann, Christoph (Hrsg.): beck-online.GROSSKOMMENTAR zum Zivilrecht, BGB, C.H.Beck Verlag, München, 2021.

Haase, Florian: Der EU-Richtlinienvorschlag zur Besteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, Ubg 2018, S. 259-264, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Häberle, Peter: Grundrechtsgeltung und Grundrechtsinterpretation im Verfassungsstaat, JZ 1989, S. 913-919, Mohr Siebeck, Heidelberg/Tübingen.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Hachmeister, Dirk/Kahle, Holger/Mock, Sebastian/Schüppen, Matthias: Bilanzrecht Kommentar, 3. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2022.

Hakenberg, Waltraud: Europarecht, 9. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München, 2021.

Haller, Axel: Wertschöpfungsrechnung, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1997.

van der Ham, Susann: Update zu Pillar One: OECD-Fortschrittsbericht, Tax Certainty Framework und Dispute Resolution, IStR 2022, S. 746-754, C.H.Beck Verlag, München.

Hanke, Anika: Herausforderungen für das Bilanzierungsobjekt „Künstliche Intelligenz", WPg 2020, S. 506-511, IDW Verlag GmbH, Düsseldorf.

Hendricks, Michael: Durchsetzung deutscher Steueransprüche im Ausland - Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 21. 7. 2009, VII R 52/08, in diesem Heft S. 859, IStR 2009, S. 846-851, C.H.Beck Verlag, München.

Hennrichs, Joachim: Immaterielle Vermögensgegenstände nach dem Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) Gemeinsamkeiten und verbleibende Unterschiede wischen modernisiertem HGB-Bilanzrecht und IFRS (IAS 38, IFRS 3), DB 2008, S. 537-542, Handelsblatt Fachmedien, Düsseldorf.

Hennrichs, Joachim: Digital Service Tax – neue Hybridsteuer nicht empfehlenswert!, Tax Compliance, TLE-040-2018, abrufbar unter: https://www.tax-legal-excellence.com/digital-service-tax-neue-hybridsteuer-nicht-empfehlenswert/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

Hennrichs, Joachim/Kleindiek, Detlef/Watrin, Christoph (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2, C.H.Beck Verlag, München, 2013.

Hennsler, Martin (Hrsg.): Beck-online.Großkommentar für das Handels- und Gesellschaftsrecht, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Herberger, Maximilian: „Künstliche Intelligenz" und Recht, NJW 2018, S. 2825-2829, C.H.Beck Verlag, München.

Herdegen, Matthias: Internationales Wirtschaftsrecht, 13. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2020.

Herdegen, Matthias: Europarecht, 24. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2023.

Herdegen, Matthias: Völkerrecht, 21. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Hermann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt (Hrsg.): Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 314. Ergänzungslieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2022.

Hey, Johanna: Wettbewerb der Rechtsordnungen oder Europäisierung des Steuerrechts?, in: Reimer u.a. (Hrsg.), Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht Heft 27, C.H.Beck Verlag, München, 2007.

Hey, Johanna: Das Einnahmesystem der Europäischen Union: neue Steuern als neue Eigenmittel?, EuZW 2021, S. 277-286, C.H.Beck Verlag, München.

Heuser, Paul J./Theile, Carsten (Hrsg.): IFRS Handbuch, 6. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2019.

Hindelang, Steffen/Köhler, Hannes: Der Einfluss der Grundfreiheiten auf direkte Steuern, JuS 2014, S. 405-408, C.H.Beck Verlag, München.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Hoad, Terry F. (Hrsg.): The Concise Oxford Dictionary of English Etymology, Oxford University Press, Oxford, 2003.

Hobbes, Thomas: Leviathan 1651, The Scolar Press Limited, Menston 1969.

Hoeren, Thomas: Dateneigentum – Versuch einer Anwendung von § 303a StGB im Zivilrecht, MMR 2013, S. 486-491, C.H.Beck Verlag, München.

Hoeren, Thomas: Datenbesitz statt Dateneigentum, MMR 2019, S. 5-8, C.H.Beck Verlag, München.

Hoeren, Thomas/Sieber, Ulrich/Holznagel, Bernd (Hrsg.): Handbuch Multimedia-Recht, Rechtsfragen des elektronischen Geschäftsverkehrs, Loseblattsammlung, 58. Ergänzungslieferung, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Hofmann, Particia/Riedel, Nadine: Comment on J. Becker & J. Englisch, 'Taxing Where Value Is Created: What's "User Involvement" Got to Do with It?', Intertax 2019, S. 172-175, Wolters Kluwer, Alphen aan de Rijn.

Honsell, Heinrich/Mayer-Maly, Theo: Rechtswissenschaft: die Grundlagen des Rechts, 7.Auflage, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2017.

Hopt, Klaus: Handelsgesetzbuch Kommentar, 41. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Huber, Peter/Voßkuhle, Andreas (Hrsg.): v.Mangoldt/Klein/Strack, Band 1 Artikel 1-19, 7. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2018.

Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.): Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, 271. Ergänzungslieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2022.

Hutter, Helga/Schmidt, Jürgen: Aktueller Überblick zum Thema e-commerce – unter besonderer Berücksichtigung der Frage: Betriebsstätteneigenschaft eines Internetservers, IStR 2000, S. 650-654, C.H.Beck Verlag, München.

Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.): Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band 11, 3. Aufl., Verlag C.F. Müller, Heidelberg, 2013.

Ismer, Roland/Riemer, *Katharina*: Der zweigliedrige Liebhabereibegriff: Negative Totalgewinnprognose und fehlende Einkünfteerzielungsabsicht, FR 2011, S. 455-462, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Jakl, Bernhard: Das Recht der Künstlichen Intelligenz, MMR 2019, S. 711-715, C.H.Beck Verlag, München.

Jandt, Silke: Spezifischer Datenschutz für Telemedien und die DS-GVO, ZD 2018, S. 405, C.H.Beck Verlag, München.

Jandt, Silke/Steidle, Roland: Datenschutz im Internet Rechtshandbuch zu DS-GVO und BDSG, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2018.

Jansen, Thomas/Mammen, Andreas: Kritische Analyse des EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz, DStR 2020, S. 465-475, C.H.Beck Verlag, München.

Jarass, Hans D. /Pieroth, Bodo(Begr.): Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 17. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Jauernig, Othmar (Hrsg.): Bürgerliches Gesetzbuch, 18. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2021.

John McCarthy: What is artificial intelligence? Q&A, Stanford 12.11.2007.

Jöns, Johanna: Daten als Handelsware, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2019.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Junkers, Lars: Lösungen der OECD/G20 und Europäischen Kommission zur Besteuerung der Digital Economy – Eine kritische Auseinandersetzung, ISR 2018, S. 370-378. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Kahle, Holger/Braun, Julia/Burger, Silvan: Ausgewählte Entwicklungen der Ertragsbesteuerung von Betriebsstätten, FR 2018, S. 717-729, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Kahle, Holger/Ziegler, Steffen: Betriebsstättenbegriff – Grundfragen und aktuelle Entwicklungen, DStZ 2009, S. 834-847, Stollfuß Medien Verlag, Bonn.

Kant, Immanuel: Die Metaphysik der Sitten; Immanuel Kants Werke Band VII (hrsg. von Dr. Benzion Kellermann); Verlag Dr. H.A. Gerstenberg, Hildesheim, 1973.

Kemper, Martin: Bestimmung des Leistungsorts am Beispiel der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung, UR 2015, S. 649-655, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Kemper, Martin: Die stetige wachsende Bedeutung des Unionsrechts im nationalen Umsatzsteuerrecht, UR 2017, S. 1-8, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Kemper, Martin: Die Umsatzbesteuerung digitaler Dienstleistungen an Nichtunternehmer, Überlegungen zur Einbindung von „Plattformbetreibern", UStB 2018, S. 20-24, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Kenntner, Markus: Das Subsidiaritätsprotokoll des Amsterdamer Vertrages – Anmerkungen zum Begrenzungscharakter des gemeinschaftsrechtlichen Subsidiaritätsprinzip, NJW 1998, S. 2871-2875, C.H.Beck Verlag, München.

Kilian, Worfgang/Heussen, Benno (Hrsg. bis zur 32. EL): Computerrechts-Handbuch, 35. Ergänzungslieferung, C.H.Beck Verlag, München, 2020.

Kirchhof, Ferdinand: Grundriß des Steuer- und Abgabenrechts, 2. Auflage, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 2001.

Kirchhof, Ferdinand: Die Digitalsteuer – Was kommt? Kommt sie? Von wem kommt sie?, BB 2020, S. 2775-2779, Deutscher Fachverlag, Frankfurt am Main.

Kirchhof, Paul: Besteuerung im Verfassungsstaat, Mohr Siebeck, Tübingen, 2000.

Kirchhof, Paul: Konkurrierende Steuerhoheit der Staaten und Wettbewerb der Unternehmen in *Ismer, Reimer, Rust, Waldhoff*: Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburtstag, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2019.

Kirchhof, Paul/Seer, Roman: Einkommensteuergesetz, 21. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2022.

Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf (Begr.): Einkommensteuergesetz Kommentar, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 2022.

Kircher, Markus/Pfeiffer, Roland/Boch, Carolin: Das EU-Doppebesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz, IWB 2019, S. 526-532, NWB Verlag, Herne.

Klein, Ernst: A Comprehensive Etymological Dictionary of the English Language, Volume I A-K, Elsevier Publishing Company, Amsterdam, 1966.

Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, 16. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Klimke, Daniela/Lautmann, Rüdiger/Stäheli, Urs/Weischer, Christoph/Wienold, Hanns (Hrsg.): Lexikon zur Soziologie, 6. Auflage, Springer Fachmedien Wiesbanden GmbH, Wiesbaden, 2020.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Kofler, Georg/Mayr, Gunter/Schlager, Christoph: Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, BB 2017, S. 1751-1757, Deutscher Fachverlag, Frankfurt am Main.

Kofler, Georg/Mayr, Gunter/Schlager, Christoph: Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, BB 2017, S. 1815-1819, Deutscher Fachverlag, Frankfurt am Main.

Koller, Ingo/Kindler, Peter/Roth, Wulf-Henning/Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.): Handelsgesetzbuch Kommentar, 9. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2019.

Köhler, Helmut: BGB Allgemeiner Teil, 44. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2020.

Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2021.

Kokott, Juliane: Das Steuerrecht der Europäischen Union, Verlag C.H.Beck, München, 2018.

Kokott, Juliane: Herausforderungen einer Digitalsteuer, IStR 2019, S. 123-134, C.H.Beck Verlag, München.

Koukoulioti, Vasiliki: User Contribution to Value Creation: The Benefit Principle in the Spotlight in: *Pistone, Pasquale/Weber, Dennis* (Hrsg.): Taxing the Digital Economy, IBFD Publishing, Amsterdam, 2019.

Korn, Klaus (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, 140. Lieferung, Stollfuß Medien Verlag, Bonn, 2022.

Kornmeier, Udo/Baranowski, Anne: Das Eigentum an Daten – Zugang statt Zuordnung, BB 2019, S. 1219-1225, Deutscher Fachverlag, Frankfurt am Main.

Kreienbaum, Martin: Der OECD-Ansatz zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft in: *Frotscher/Hummel* (Hrsg.), Grenzüberschreitende Tätigkeit in einem sich ändernden steuerlichen Umfeld, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2021.

Kreimbohm, Philipp: Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, Heymann, Köln, 2004.

Kroeber-Riel, Werner: Die betriebliche Wertschöpfung, Duncker & Humblot, Berlin, 1963.

Krüger, Elmar: Die Bedeutung der Rechtstheorie, JuS 2012, S. 873-877, C.H.Beck Verlag, München.

Krüper, Julian: Grundlagen des Rechts, 3. Auflage, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2017.

Kube, Hanno: EU-Steuern: Zuständigkeit zur Regelung und Erhebung sowie Ausgestaltungsmöglichkeiten in: *Lang, Michael* (Hrsg.): Europäisches Steuerrecht - 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG 41, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2018

Kuhlen, Rainer: Informationsethik, UVK Verlagsgesellschaft, Konstanz, 2004.

Kühling, Jürgen/Sackmann, Florian: Irrweg „Dateneigentum", ZD 2020, S. 24-30, C.H.Beck Verlag, München.

Kurz, Dieter/Meissner, Gabi/Peter, Katharina/Rittig, Manuela: Umsatzsteuer, 20. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2022.

Lamensch, Marie: Digital Services Tax: A Critical Analysis and Comparison with the VAT System in: *Pistone, Pasquale/Weber, Dennis* (Hrsg.): Taxing the Digital Economy, IBFD Publishing, Amsterdam, 2019.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Lang, Joachim: Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb, StuW 2011, S. 144-158, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Lehner, Moris: Das Territorialitätsprinzip im Licht des Europarechts in: *Gocke, Gosch, Lang*: Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, C.H.Beck Verlag, München, 2005.

Lenski,Edgar/Steinberg, Wilhelm(Begr.): Gewerbesteuergesetz, 143. Lieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2022.

Lenz, Carl Otto/ Borchardt, Klaus-Dieter: Kommentar zu den EU-Verträgen, 6. Auflage, Bundesanzeiger Verlag, Köln, Linde Verlag, Wien, 2012.

Lenzen, Manuela: Künstliche Intelligenz, C.H.Beck Verlag, München, 2018.

Lingnau, Volker/Beham, Florian: Das erwerbswirtschaftliche Prinzip neu definiert – Wertschöpfung als Alternative zur traditionellen Gewinn- bzw. Shareholder Value-Orientierung, in Ulrich, Patrick/Baltzer, Björn (Hrsg.), Wertschöpfung in der Betriebswirtschaftslehre – Festschrift für Prof. Dr. habil. Wolfgang Becker zum 65. Geburtstag, Springer Gabler, Wiesbaden 2019.

Lippross, Otto-Gerd: Bemessungsgrundlage beim Tausch – Bemerkungen zum vorsichtigen Umgang mit einzelfallbezogenen Rechtsausführungen des EuGH –, UR 2017, S. 821-826.

Lippross, Otto-Gerd/ Seibel, Wolfgang (Hrsg.): Basiskommentar Steuerrecht, Loseblattsammlung, 134. Ergänzungslieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2022.

Looks, Nicole/Bergau, Benjamin: Tauschähnlicher Umsatz mit Nutzerdaten – Kein Stück vom Kuchen, MwStR 2016, S. 864-870.

Looschelders, Dirk/Roth, Wolfgang: Juristische Methodik im Prozeß der Rechtsanwendung, Duckner & Humbolt, Berlin, 1996.

Luther, Matthias/Sailer, Dominik: Was sind eigentlich elektronische Dienstleistungen? UR 2016, S. 81-85.

Lüke, Wolfgang: Sachenrecht, 4. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2018.

van Lück, Kolja: Steuerrecht und Digital Economy, LIT Verlag, Münster, 2018.

van Lück, Kolja: Besteuerung der „Digital Economy" – Neue Vorstöße der EU und der OECD/ G20-Staaten zur steuerlichen Erfassung digitalisierter Geschäftstätigkeiten, ISR 2018, S.158-169, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Markendorf, Merih: Recht an Daten in der deutschen Rechtsordnung, Blockchain als Lösungsansatz für eine rechtliche Zuordnung?, ZD 2018, S. 409-413.

Marquardt, Michael: Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil I), IStR 2020, S. 292-302, C.H.Beck Verlag, München.

Marquardt, Michael: Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil II), IStR 2020, S. 332-341, C.H.Beck Verlag, München.

McCarthy, John/Minsky, Marvin Lee/Rochester, NathanielShannon, Claude Elwood.: A Proposal for the Dartmouth Summer Research Project on Artificial Intelligence, Pressemitteilung des Dartmouth College v. 31.08.1955, abrufbar unter: http://jmc.stanford.edu/articles/dartmouth.html, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

McCarthy, John: „What is artificial intelligence?", Questionaire v. 12.11.2007, abrufbar unter: http://jmc.stanford.edu/articles/whatisai/whatisai.pdf, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

McIntosh, Colin (Editor): Cambridge Advanced Learner's Dictionary, 4. Auflage, Cambridge University Press, Cambridge, 2013.

Mehrwertsteuer-Ausschuss der EU: Bedingungen für das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes bei Bereitstellung von Internetdiensten im Austausch für Nutzerdaten, UR 2019, S. 575-576, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Melan, Nevada/Wecke, Bertram: Umsatzsteuerpflicht von „kostenlosen" Internetdiensten und Smartphone-Apps, DStR 2015, S. 2267-2269, C.H.Beck Verlag, München.

Melan, Nevada/Wecke, Bertram: Einzelfragen der Umsatzsteuerpflicht „kostenloser" Internetdienste und Smartphone-Apps, DStR 2015, S. 2811-2817, C.H.Beck Verlag, München.

Melan, Nevada/Pfeiffer, Sebastian: Bezahlen mit Rechten, nicht mit Daten: Weitere offene Fragen zur Umsatzsteuerpflicht „kostenloser" Internetdienste und Smartphone-Apps, DStR 2017, S. 1072-1078, C.H.Beck Verlag, München.

Mellinghoff, Rudolf: Heranziehung von OECD-Musterabkommen und -Kommentar in Wassermeyer, Wolf, Doppelbesteuerung: Festgabe zum 75. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer, S. 35-47, C.H.Beck Verlag, München, 2015.

Meyerdierks, Per: Personenbeziehbarkeit statischer IP-Adressen – Datenschutzrechtliche Einordnung der Verarbeitung durch Betreiber von Webseiten, MMR 2013, S. 705-708, C.H.Beck Verlag, München.

Meyering, Stephan/Hintzen, Christoph: Der Begriff der digitalen Wirtschaft und dessen Bezüge zum Electronic Commerce – Kritische Analyse der Implikationen für die internationale Steuerplanung, BFuP 2017, S. 451-471, NWB Verlag, Herne.

Monfort, Bertrand: Neue Defintion der festen Niederlassung?, UR 2012, S. 341-356, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Mössner, Jörg Manfred u.a. (Hrsg.): Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2018.

Müller, David: Investitionsrechnung und Investitionscontrolling, 2. Auflage, Springer Verlag, Berlin, 2018.

Müller, Robert: Mehrwertsteuerhinterziehung im B2C Online E-Commerce, MwStR 2020, S. 691-696, C.H.Beck Verlag, München.

Müller-Broich, Jan Dominik: Telemediengesetz, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2012.

von Münch, Ingo/Kunig, Philip(Begr.): Grundgesetz, Band 1 (Präambel, Art. 1-69 GG), 7. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2021.

von Münch, Ingo/Kunig, Philip (Begr.): Grundgesetz, Band 2 (Art. 70-146), 7. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2021.

Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich: Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Nink, Judith/Pohle, Jan: Die Bestimmbarkeit des Personenbezugs – Von der IP-Adresse zum Anwendungsbereich der Datenschutzgesetze, MMR 2015, S. 563-567, C.H.Beck Verlag, München.

OECD (2005): The Application of Consumtion Taxes to the International Trade in Services And Intangibles – Progress Report and Draft Principles 2005, OECD Publishing, Paris.

OECD (2013): Exploring the Economics of Personal Data: A Surve of Methodologies for Measuring Monetary Value, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris.

OECD (2017): Commentary on the Model Tax Convention.

OECD (2017): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris.

OECD (2018): Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2019): Adressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, OECD Publishing, Paris.

OECD (2019): Public consultation document, Adressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD Publishing, Paris.

OECD (2019): Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris.

OECD (2019): Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, OECD Publishing, Paris.

OECD (2020): Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2020): Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2021): Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris.

OECD (2022): Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations, OECD Publishing, Paris.

OECD (2022): Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, OECD Publishing, Paris.

OECD (2022): Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion, OECD Publishing, Paris.

OECD (2022): Public Consultation Document, Pilar One – Amount A: Regulated Financial Services Exclusion, OECD Publishing, Paris.

OECD (2022): Progress Report on Amount A of Pillar One, OECD Pubslishing, Paris.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

OECD (2022): Progress Report on the Administration and Tax Certainty of Pillar One, OECD Publishing, Paris.

Offerhaus, Klaus/Söhn, Hartmut/Lange, Hans-Friedirch (Begr.): Umsatzsteuer, 348. Lieferung, C.F.Müller, Heidelberg, 2022.

Olbert, Marcel/Spengel, Christoph: Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation, ZEW Discussion Paper No. 19-010, abrufbar unter: https://www.zew.de/publikationen/taxation-in-the-digital-economy-recent-policy-developments-and-the-question-of-value-creation, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

Onions, Charles Talbut (Hrsg.): The Oxford Dictionary of Englisch Etymology, Oxford University Press, Oxford, 1966.

Paal, Boris/Pauly, Daniel (Hrsg.): Datenschutzgrundverordnung, Bundesdatenschutzgesetz, 3. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2021.

Pechstein, Matthias/Nowak, Carsten/Häde, Ulrich (Hrsg.): Frankfurter Kommentar zu EUV, GRC und AEUV, Band 1 (EUV und GRC), Mohr Siebeck Verlag, Tübingen, 2017.

Paaß, Gerhard/Hecker, Dirk: Küstliche Intelligenz – Was steckt hinter der Technologie der Zukunft?, Springer Verlag, Wiesbaden, 2020.

Pechstein Matthias/ Nowak, Carsten/Häde, Ulrich: Frankfurter Kommentar zu EUV, GRC und AEUV, Band 1: EUV und GRC, Mohr Siebeck, Tübingen, 2017.

Petkova, Kunka/Greil, Stefan: Pillar One: Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung – Partielle Neuallokation von Besteuerungsrechten, IStR 2021, S. 685-691, C.H.Beck Verlag, München.

Pfeiffer, Sebastian: VAT on „Free" Electronic Services?, International VAT Monitor 2016, S. 158-164, IBFD Publishing, Amsterdam.

Pfirrmann, Volker/Rosenke, Torsten/Wagner, Klaus J.: Beck'scher Online-Kommentar AO, 22. Edition 2022, C.H.Beck Verlag, München.

Pindyck, Robert S./Rubinfeld, Daniel L.: Mikroökonomie, 9. Auflage, Pearson Verlag, Halbergmoos, 2018.

Pinkernell, Reimar: Cloud Computing – Besteuerung des grenzüberschreitenden B2B- und B2C-Geschäfts, Ubg 2012, S. 332-344, Verlag Dr. Otto Schmidt, Bonn.

Pinkernell, Reimar: Digitale Wirtschaft – Aktuelle Themen aus Beratungspraxis und Steuerpolitik, Ubg 2018, S. 139-148, Verlag Dr. Otto Schmidt, Bonn.

Pistone, Pasquale/Nogueira, João Félix Pinto/Andrade, Betty/Turina, Alessandro: The OECD Publix Consultation Document "Secretariat Proposal for a 'Unified Approach' und Pillar One": An Assessment, Bulletin for International Taxation 2020, S. 14-27, IBFD Publishing, Amsterdam.

Pombriant, Denis: Data, Information and Knowledge, Cri 2013, S. 97-102, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Ponomareva, Karina: Comparison of Proposals to Adjust the Permanent Establishment Concept to the Digital Economy, Bulletin for International Taxation 2019, S. 581-589, IBFD Publishing, Amsterdam.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Porter, Michael E.: Wettbewerbsvorteile, 8. Auflage, Campus-Verlag, Frankfurt am Main, 2014.

Prinz zu Hohenlohe, Franz: Die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, FR 2020, S. 116-119, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Rau, Günter/Dürrwächter, Erich/ Flick, Hans/ Geist, Reinhild: Umsatzsteuergesetz, Loseblattsammlung, 201. Ergänzungslieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Rechenberg, Peter/Pomberger, Gustav: Informatik-Handbuch, 1. Auflage, Carl Hanser Verlag, München/Wien, 1997.

Redeker, Helmut: IT-Recht, 7. Neubearbeitete Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2020.

Reichwald, Julian/Pfisterer, Dennis: Möglichkeiten und Grenzen autonomer Handlungen, CR 2016, S. 208-212, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Reimer, Franz: Juristische Methodenlehre, 2. Auflage, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2020.

Reiß, Wolfgang (Hrsg.)*/Kraeusel, Jörg/Langer, Michael*: Umsatzsteuergesetz, 180. Ergänzungslieferung, Stollfuß Medien Verlag, Bonn, 2022.

Reiß, Wolfram: Die harmonisierte Umsatzsteuer im nationalen Wirtschaftsverkehr – Widersprüche, Lücken und Harmonisierungsbedarf in: *Seer, Roman* (Hrsg.), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt – 33. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG 32, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2009.

Rich, Elaine: Artificial intelligence and the humanities, Computers and the Humanities 1985, S. 117-122, Springer, New York.

Rieck, Jan/Fehling, Daniel: Effektive Mindestbesteuerung in der EU – der Richtlinienentwurf zur Umsetzung der GloBE-Regelungen, IStR 2022, S.51-60, C.H.Beck Verlag, München.

Ritzer, Christpoh/Ruttlof, Marc: Die Kontrolle des Subsidiaritätsprinzips: Geltende Rechtlage und Reformperspektiven, EuR 2006, S. 116-137, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden.

Roderburg, Georg: Neues zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Ubg 2018, S. 249-259, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Röhl, Klaus Friedrich/Röhl, Hans Christian: Allgemeine Rechtslehre, 3. Auflage, Carl Heymanns Verlag, Köln, 2008.

Rössler, Rudolf/Troll, Max: Bewertungsgesetz, Loseblattsammlung, 34. Ergänzungslieferung, Vahlen Verlag, München, 2022.

Rudolf, Walter: Über territoriale Grenzen der Steuergesetze, in: Lutter, Marcus/Kolhosser, Helmut/Trusen, Winfried (Hrsg.), Recht und Wirtschaft in Geschichte und Gegenwart – Festschrift für Johannes Bärmann zum 70. Geburtstag, C.H.Beck Verlag, München, 1975.

Rüll, David: Die Streitbeilegungsrichtlinie und ihre Umsetzung in Deutschland, IStR 2019, S. 728-738, C.H.Beck Verlag, München.

Rüscher, Daniel: Vorschlag über die europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, MwStR 2018, S. 419-427, C.H.Beck Verlag, München.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Russel, Stuart/Norvig, Peter: Künstliche Intelligenz, Ein moderner Ansatz, 3. Auflage, Pearson Verlag, München, 2012.

Rüthers, Bernd/Fischer, Christian/Birk, Axel: Rechtstheorie mit juristischer Methodenlehre, 9. Auflage, C.H.Beck, München, 2016.

Sachs, Michael: Grundgesetz, 9. Auflage, C.H.Beck Verlang, München, 2021.

Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland/Oetker, Hartmut/Limperg, Bettina: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 9. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2021.

Sauter, Martin: Grundkurs Mobile Kommunikationssysteme, 7. Auflage, Springer Verlag, Wiesbaden, 2018.

von Savigny, Friedrich Carl/Heuser, Otto Ludwig (Hrsg.): System des heutigen römischen Rechts, Band 1, De Gruyter, Berlin, 2013.

Schantz, Peter/Wolff, Heinrich Amadeus: Das neue Datenschtuzrecht, C.H.Beck Verlag, München, 2017.

von Schanz, Georg: Zur Frage der Steuerpflicht, Finanzarchiv 1982, S. 1-74, Mohr Siebeck GmbH & Co. KG, Tübingen.

Schanz, Deborah/Sixt, Michael: Betroffene Geschäftsmodelle des EU-Richtlinienvorschlags zur Digitalsteuer, DStR 2018, S. 1985-1990, C.H.Beck Verlag, München.

Schaub, Renate: Interaktion von Mensch und Maschine, JZ 2017, S. 342-349, Mohr Siebeck, Heidelberg/Tübingen.

Schaumburg, Harald: Internationales Steuerrecht, 5. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2023.

Schaumburg, Harald/Englisch, Joachim (Hrsg.): Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2020.

Scheffler, Wolfram: Alternativen der Besteuerung der Nutzung von sozialen Netzwerken, DStR 2018, S. 1783-1788, C.H.Beck Verlag, München.

Schirmer, Jan-Erik: Rechtsfähige Roboter?, JZ 2016, S. 660-666, Mohr Siebeck, Heidelberg/ Tübingen.

Schirmer, Jan-Erik: Von Mäusen, Menschen und Maschinen – Autonome System in der Architektur der Rechtsfähigkeit, JZ 2019, S. 711-718, Mohr Siebeck, Heidelberg/Tübingen.

Schmidt, Karsten/ Ebke, Werner (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4 §§ 238- 342e HGB, 4. Auflage, C.H.Beck Verlag, Verlag Franz Vahlen, München, 2020.

Schmidt-Volkmar, Pascal: Betriebswirtschaftliche Analyse auf operationalen Daten, Springer Gabler, Wiesbaden, 2008.

Schneider, Jochen: Datenschutz nach der EU-Datenschutz-Grundverordnung, 2. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2019.

Schnitger, Arne: Änderungen des § 1 AStG und Umsetzung des AOA durch das JStG 2013, IStR 2012, S. 633-645, C.H.Beck Verlag, München.

Schäfer, Michael: Die Besteuerung von Social-Media-Berufen in der Umsatzsteuer, StB 2019, S. 267-271, C.H.Beck Verlag, München.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Schön, Wolfgang: Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Bulletin for International Taxation 2018, S. 278-292, IBFD Publishing, Amsterdam.

Schön, Wolfgang: Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft, IStR 2019, S. 647-650, C.H.Beck Verlag, München.

Schön, Wolfgang: Value Creation, the Benefit Principle and Efficiency-Related Allocation of Taxing Rights in: *Hanslehner, Werner/Lamensch, Marie* (Hrsg.): Taxation and Value Creation – EATLP 19, IBFD Publishing, Amsterdam, 2021.

Schön, Wolfgang: Internationale Steuerpolitik zwischen Steuerwettbewerb, Steuerkoordinierung und dem Kampf gegen Steuervermeidung, IStR 2022, S. 181-191, C.H.Beck Verlag, München.

Schricker, Gerhard/Loewenheim, Ulrich: Urheberrecht, 6. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2020.

Schroeder, Werner: Grundkurs Europarecht, 6. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2019.

Schulz, Sönke E.: Dateneigentum in der detuschen Rechtsordnung, PinG 2018, S. 72-79, Erich Schmidt Verlag, Berlin.

Schulze, Reiner/Dörner, Heinrich/ Ebert, Ina u.a.: Bürgerliches Gesetzbuch, Handkommentar, 11. Auflage, Nomos Verlag, Baden-Baden, 2021.

Schwartmann, Rolf/Jaspers,Andreas/Thüsing,Gregor/Kugelmann,Dieter (Hrsg.): DS-GVO/BDSG: Datenschutz-Grundverordnung, Bundesdatenschutzgesetz, 2. Auflage, C.F.Müller Verlag, Heidelberg, 2020.

Schwarz, Christian/Stein, Stefan: Industrie 4.0: Quantifizierung von Wertschöpfungsbeiträgen in digitalen Netzwerken, DB 2017, S. 1525-1530, Handelsblatt Fachmedien, Düsseldorf.

Schwarz, Christian/Stein, Stefan/Freudenberg, Michael: Besteureung digitaler Geschäfsmodelle: die Relevanz von Daten aus Verrechnungspreissicht, BB 2018, S. 2267-2272, Deutscher Fachverlag, Frankfurt am Main.

Schwarz, Patric: Werden Privatpersonen durch das Dulden einer Datenverwertung im digitalen Sektor wirtschaftlich tätig?, UR 2017, S. 782-787, Verlad Dr. Otto Schmidt, Köln.

Schwarz, Magdalena: Pillar Two – Es ist soweit, die finalen Regelungen zur weltweiten Mindestbesteuerung sind da!, IStR 2022, S. 37-50, C.H.Beck Verlag, München.

Schwarze, Jürgen/Becker, Ulrich/Hatje, Armin/Schoo, Johann: EU-Kommentar, 4. Auflage, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2019.

Seer, Roman: Datenschutz und Datenaustausch in: Hey, Johanna (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht – 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG 42, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2019.

Seiler, Christian: Das Steuerrecht unter dem Einfluss der Marktfreiheiten, StuW 2005, S. 25-36, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Simits, Spiros/Hornung, Gerrit/Spiecker genannt Döhrmann, Indra (Hrsg.): Datenschutzrecht, 1. Auflage 2019, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2019.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Simmonds, Laura: Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy? in: *Pistone, Pasquale/Weber, Dennis* (Hrsg.): Taxing the Digital Economy, IBFD Publishing, Amsterdam, 2019.

Singh, Ajit Kumar: Exploring the Nexus Doctrine in International Tax Law, Wolters Kluwer, Alphen aan de Rijn, 2021.

Sölch, Otto/Ringleb, Karl Heinz (Begr.): Umsatzsteuergesetz, 95. Aufl., C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Specht, Louisa: Ausschließlichkeitsrechte an Daten – Notwendigkeit, Schutzumfang, Alternativen, CR 2016, S. 287-288, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Spengel, *Christoph*: Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Europa einmal mehr auf dem falschen Weg, DB 2018, Heft 15, S. M4-M5, Verlagsgruppe Handelsblatt, Düsseldorf.

Spilker, Bettina: Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Tausch – BFH im Einklang mit dem EuGH? UStB 2019, S. 212-214.

Spindler, Gerald/Schuster, Fabian (Hrsg.): Recht der elektronischen Medien, 4. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2019.

Stadie, Holger: Allgemeines Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2003.

Stadie, Holger: Umsatzsteuergesetz, 3. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2015.

Stadler, Astrid: Allgemeiner Teil des BGB, 21. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Staringer, Claus: Virtual? Reality!, SWI 2017, S.341-351, Linde Verlag, Wien.

Schreiner, Rüdiger: Computernetzwerke, 5. Auflage, Carl Hanser Verlag, München, 2014.

von Staudinger, Julius (Begr.): Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Buch 1: Allgemeiner Teil: §§ 90 – 124; §§ 130 – 133, De Gruyter, Oldenburg, 2021.

von Staudinger, Julius (Begr.): Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Buch 1: Allgemeiner Teil: §§139-163; §§ 164-240, De Gruyter, Oldenburg, 2021.

von Staudinger, Julius (Begr.): Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Buch 2: Recht der Schuldverhältnisse: §§ 241-243, De Gruyter, Oldenburg, 2019.

von Staudinger, Julius (Begr.): Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Buch 3: Einleitung zum Sachenrecht: §§ 854-882, De Gruyter, Oldenburg, 2018.

von Staudinger, Julius (Begr.): Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Buch 3: Übersicht §§ 925-984; Anhang zu § 929-931, De Gruyter, Oldenburg, 2020.

Stenger, Alfons/Loose, Matthias (Hrsg.): Bewertungsrecht – BewG/ErbStG/GrStG, Loseblattsammlung, 162. Aktualisierung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2021.

Streinz, Rudolf: Europarecht, 11. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2019.

Streinz, Rudolf: EUV/AEUV, 3. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2018.

Streinz, Rudolf: Auswirkungen der Kompetenzverteilung zwischen Union und Mitgliedstaaten auf die Kompetenzordnung in den Mitgliedstaaten, in Gamper, Anna/Bujäger, Peter/Karlhofer, Ferdinand/Pallaver, Günther/Obwexer, Walter (Hrsg.), Föderale Kompetenzverteilung in Europa, 1. Auflage, S. 663, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2016.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Sydow, Gernot/Marsch, Nikolaus (Hrsg.): Europäische Datenschutzgrundverordnung Handkommentar, 3. Auflage, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2022.

Tappe, Henning: Steuerliche Betriebsstätten in der „Cloud" – Neuere technische Entwicklungen im Bereich des E-Commerce als Herausforderung für den ertragsteuerrechtlichen Betriebsstättenbegriff, IStR 2011, S. 870-874, C.H.Beck Verlag, München.

Theler, Hermann-Josef: Tausch und tauschähnliche Umsätze – Grundsätzliche Überlegungen zur Steuerbarkeit und Bemessungsgrundlage, UVR 2017, S. 236-241, Stollfuß Medien Verlag, Bonn.

Thiele, Philipp/König, Isabell: Vorschläge der Europäischen Kommission zur Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr, MwStR 2017, S. 861-868, C.H.Beck Verlag, München.

Thörmer, Falk: Das neue Besteuerungsrecht der Marktstaaten an digitalen und konsumentenorientierten Geschäftsmodellen – Eine stabile Säule der neuen "Weltsteuerordnung"?, BB 2021, S.559-605, Deutscher Fachverlag, Frankfurt am Main.

Tiedchen, Susanne: Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1991.

Tillmanns, Jochen Lutz: Divergenz und Konvergenz von Umsatzsteuer und Einkommensteuer, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2015.

Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2000.

Tipke, Klaus/Kruse, Heinz Wilhelm (Begr.): Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, 173. Ergänzungslieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2022.

Tipke, Klaus/Lang, Joachim: Steuerrecht, 24. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2021.

Tomasic, Lovro: Effet utile – Die Relativität teleologischer Argumente im Unionsrecht, C.H.Beck Verlag, München, 2013.

*T*roll, Max (Begr.)/Gebel, Dieter/Jülicher, Marc/Gottschalk, Paul Richard: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: ErbStG, Loseblattsammlung, 63. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München, 2022.

Turing, Alan Mathison: Computing machinery and intelligence, The University Press, Aberdeen 1950.

Valente, Piergiorgio: Some Critical Remarks about the DST Proposal in: *Pistone, Pasquale/Weber, Dennis* (Hrsg.): Taxing the Digital Economy, IBFD Publishing, Amsterdam, 2019.

Valta, Matthias: Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, Mohr Siebeck, Tübingen, 2014.

Valta, Matthias: Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen, IStR 2018, S. 765-772, C.H.Beck Verlag, München.

Veltrop, Martijn, Identification of Customers of E-Services under EU VAT, International VAT Monitor 2014, S. 264-270, IBFD Publishing, Amsterdam.

Vitzthum, Wolfgang/Proelß, Alexander: Völkerrecht, 8. Auflage, De Gruyter, Oldenburg, 2019.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vogel, Klaus: Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage – Zugleich zur „heimlichen Steuerrevolte" und zum Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, Der Staat 1986, S. 481-519, Duncker & Humblot, Berlin.

Vogel, Klaus/Lehner, Moris: Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2021.

Wäger, Christoph (Hrsg.): Umsatzsteuer Kommentar, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2022.

Waldhoff, Christian: Herausforderungen des Verfassungstaats durch die Digitalisierung am Beispiel des Steuerrechts, in: Hey, Johanna (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht – 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG 42, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2019.

Wandtke, Artur-Aexl/Bullinger, Winfried: Praxiskommentar Urheberrecht, 6. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Wandtke, Artur-Axel: Ökonomischer Wert von persönlichen Daten – Diskussion des „Warencharakters" von Daten aus persönlichkeits- und urheberrechtlicher Sicht, MMR 2017, S. 6-12, C.H.Beck Verlag, München.

Wank, Rolf: Juristische Methodenlehre, Verlag Franz Vahlen, München, 2019.

Warren, Andrew: Netzwerkinfrastruktur mit Windows Server 2016 implementieren, dpunkt-Verlag, Heidelberg, 2017.

Wassermeyer, Franz (Begr.): Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, 158. Ergänzungslieferung, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Wassermeyer, Franz/Andresen, Ulf/Ditz, Xaver (Hrsg.): Betriebsstätten-Handbuch, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2018.

Weber-Grellet, Heinrich: Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerrechts, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2001.

Weggenmann, Hans/Blank, Alexander/Brunnhübner, Andreas: OECD Public Consultation Document/Programme of Work betreffend Vorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft – schöne neue Steuerwelt?, IStR 2019, S.769-776, C.H.Beck Verlag, München.

Welp, Jürgen: Datenveränderung (§ 303a StGB) – Teil 1, IuR 1988, S. 443-449, Markolog Conten Management AG, Wiesebaden.

Wernsmann, Rainer/Zirkl, Cornelia: Die Regelungskompetenz der EU für eine Finanztransaktionssteuer, EuZW 2014, S. 167-172, C.H.Beck Verlag, München.

Wellenhofer, Marina: Sachenrecht, 37. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2020.

Wellmann, Richard: Die Gewinnallkokation der Betriebsstätte nach AOA, in Wassermeyer, Wolf, Doppelbesteuerung: Festgabe zum 75. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer, S. 235-242, C.H.Beck Verlag, München, 2015.

Weymüller, Rainer: Umsatzsteuergesetz Kommentar, 2. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2019.

Weymüller, Rainer (Hrsg.): Beck´scher Online-Kommentar Umsatzsteuergesetz, 34. Edition, C.H.Beck Verlag, München, 2022.

Wierse, Andreas/Riedel, Till: Smart Data Analytics: Mit Hilfe von Big Data Zusammenhänge erkennen und Potentiale nutzen, De Gruyter, Oldenburg, 2017.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wied-Nebbeling, Susanne: Markt- und Preistheorie, 3. Auflage, Springer Verlag, Wiesbaden, 1997.

De Wilde, Maarten Floris: Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in, Intertax 2018, S. 466-475, Wolters Kluwer, Alphen aan de Rijn.

Wilms, Heinrich/Jochum, Georg (Hrsg.): Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Stand: Februar 2021, 121. Aktualisierung, Stollfuß Medien Verlag, Bonn 2022.

Wittpahl, Volker: Künstliche Intelligenz, Springer Verlag, Wiesbaden, 2019.

Wolff, Heinrich Amadeus/Brink, Stefan (Hrsg.): Beck'scher Online Kommentar Datenschutzrecht, 42. Edition, C.H.Beck Verlag, München, 2021.

Wöltje, Jörg: IFRS, 7. Auflage, Haufe Verlag, Freiburg, 2016.

Wünnemann, Monika: Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019, IStR 2019, S. 134-140, C.H.Beck Verlag, München.

Wünnemann, Monika: Perspektive der Wirtschaft zu den OECD-Vorschlägen Pillar 1 und 2, FR 2021, S. 26-28, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Wünnemann, Monika: Neue Weltsteuerordnung für Unternehmensgewinne, IStR 2021, S. 73-79, C.H.Beck Verlag, München.

Zippelius, Reinhold: Juristische Methodenlehre, 12. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 2021.

Zisler, Harald: Computer-Netzwerke, 4. Auflage, Rheinwerk Verlag, Bonn, 2016.

Ziskovsky, Lisa: Künstliche Intelligenz – mehr immaterielle Werte in der Bilanz?, Der Konzern 2019, S. 394-399, Fachmedien Otto Schmidt, Düsseldorf

Zech, Herbert: Daten als Wirtschaftsgut – Überlegungen zu einem „Recht des Datenerzeugers", CR 2015, S. 137-146, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Zöller, Daniel: Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft – sinnvolle Reformen oder steuerpolitischer Aktionismus?, BB 2018, S. 2903-2909, Deutscher Fachverlag, Frankfurt am Main.

Zugmaier, Oliver: Vorsteuerabzug bei Dauerschuldverhältnissen, DStR 2003, S. 1053, C.H.Beck Verlag, München.

Internetquellen

https://about.meta.com/metaverse/?utm_source=about.facebook.com&utm_medium=redirect, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://bitsabout.me/de/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/847984/5b8bc23590d4cb2892b31c987ad672b7/2018-03-14-koalitionsvertrag-data.pdf?download=1, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://der-deutsche-innovationspreis.de/daten-sind-das-oel-des-21-jahrhunderts/,zuletzt abgerufen am: 13.12.2022

https://de-de.facebook.com/terms, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://de-de.facebook.com/legal/terms, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://de.statista.com/statistik/daten/studie/348929/umfrage/anteile-der-mitgliedsstaaten-an-der-gesamtbevoelkerung-der-eu/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://www.facebook.com/about/privacy/update, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.facebook.com/legal/terms?ref=pf, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022

https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/cebit/angela-merkel-fordert-mehr-modernisierte-digitale-technologien-14120493.html, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.google.com/intl/de/search/howsearchworks/algorithms/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.google.com/intl/de/about/datacenters/locations/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022

https://investor.fb.com/financials/?section=quarterlyearnings, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022

https://www.instagram.com/eternity_aiia/?hl=de, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.ip-insider.de/was-ist-ein-proxy-server-a-665349/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.iso.org/obp/ui/ - iso:std:iso-iec:2382:ed-1:v2:en, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.musikexpress.de/k-pop-welt-feiert-debuet-der-virtuellen-band-eternty-1837269/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022

https://www.pdpjournals.com/docs/87980.pdf, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://policies.google.com/terms?hl=de#toc-relationship, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.pressrelations.com/blog/de/social-media-kanaele-in-russland, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/global-top-100-companies-2020.pdf, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommenzurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-meeting-reports-on-the-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

https://www.otaji.de/news/korea/eternity-neue-virtuelle-k-pop-girlgroup-debuetiert, zuletzt abgerufen am 13.12.2022.

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748918035, am 21.08.2024, 13:44:18
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb