

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

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 Leistungs-ort und dementsprechend auch der Ort der Besteuerung dieser Leistung richtet sich, unter Auslegung der unionsrechtlichen Vorgaben, nach dem

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

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.

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-

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

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 Deklaration 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 so dann auch die Verhinderung des Wechsels der Steuerschuldnerschaft mit

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.“

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)..

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 Regelsystems, 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 Steuermehereinnahmen 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.

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 „Mehr“ oder „Weniger“ 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.

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.

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 kundenorientierten 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.

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 unversuerten 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).

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.

