

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



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

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



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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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