



Maximilian J. Lupberger

Grenzüberschreitende Übertragungen und Überlassungen von Daten zwischen nahestehenden Personen in digital erweiterten Geschäftsmodellen

Eine Analyse im Kontext
steuerlicher Verrechnungspreise



Nomos

Maximilian J. Lupberger

Grenzüberschreitende Übertragungen und Überlassungen von Daten zwischen nahestehenden Personen in digital erweiterten Geschäftsmodellen

Eine Analyse im Kontext
steuerlicher Verrechnungspreise



Nomos

Amtierender Dekan: Professor Dr. Stefan Funken.

Erstgutachter: Professor Dr. Kai-Uwe Marten,
Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung,
Universität Ulm.

Zweitgutachter: Professor Dr. Heribert Anzinger,
Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung,
Universität Ulm.

© Titelbild: gremlin – istockphoto.com

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

Zugl.: Dissertation, Universität Ulm, Fakultät für Mathematik und Wirtschaftswissenschaften, 2023.

ISBN 978-3-7560-1526-9 (Print)

ISBN 978-3-7489-4332-7 (ePDF)



Onlineversion
Nomos eLibrary

1. Auflage 2024

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2024. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit hat fünf Jahre beansprucht und wurde im Juli 2023 vom Promotionsausschuss Dr. rer. pol. der Fakultät für Mathematik und Wirtschaftswissenschaften der Universität Ulm als Dissertation angenommen. Neben meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung wurde diese Zeit insbesondere auch durch meine Tätigkeit in der Verrechnungspreisberatung geprägt. Es war viel geistige Flexibilität und Selbstdisziplin erforderlich, um die wissenschaftliche Forschung und die praktische Beratung auszubalancieren. In diesem Spannungsfeld entdeckte ich jedoch zahlreiche Synergien, bei der Wissenschaft und Praxis erfolgreich vereint werden konnten.

Viele Personen haben mich bei meinem Promotionsprojekt unterstützt. Ganz besonders möchte ich mich jedoch bei meinem akademischen Lehrer, Herrn Professor Dr. Kai-Uwe Marten, für die Möglichkeit zur Promotion, die persönliche und fachliche Begleitung meines Dissertationsprojekts und die Anfertigung des Erstgutachtens bedanken. Herrn Professor Dr. Heribert Anzinger danke ich für Erstellung des Zweitgutachtens sowie die stets wertvollen fachlichen Anregungen. Darüber hinaus möchte ich mich bei Herrn Professor Dr. Mischa Seiter, Herrn Professor Dr. Rouven Trapp und Herrn Professor Dr. Paul Wentges sowie den wissenschaftlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern ihrer Lehrstühle für die hilfreichen Hinweise auf Doktorandenseminaren bedanken.

Meinen ehemaligen Kolleginnen und Kollegen am Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung Frau Christina Boll, Frau Christa Bosch, Frau Vanessa Brauchle, Herrn Dr. Kai Czupalla, Frau Delina Dullovi, Frau Bärbel Engelhardt, Frau Petra Frey, Herrn Tassilo Föhr, Herrn Jonas Gebauer, Herrn Dr. Carsten Gröger, Frau Dr. Elena Günzer, Frau Dr. Miriam Haller, Herrn Dr. Rafael Harder, Herrn Dr. Christian Härtl, Frau Dr. Kristina Huber, Frau Tatjana Juppe, Frau Dr. Ramona Klinzing, Frau Hanna Mayer, Frau Johanna Nisi, Herrn Dennis Ramm, Herrn Dr. Karsten Rauch, Herrn Dr. Valentin Reichelt, Herrn Dr. Andreas Röck, Herrn Dr. Georg Siebenlist und Herrn Dr. Serafin Weigt danke ich für die stets fruchtbare sowie kollegiale und freundschaftliche Zusammenarbeit, die mir jederzeit eine Freude bereitete. Besonders hervorzuheben sind hierbei Frau Vanessa Brauchle, Herr Dr. Kai Czupalla, Frau Delina Dullovi,

Vorwort

Herr Jonas Gebauer, Herr Dennis Ramm und Herr Dr. Serafin Weigt, die große Teile der vorliegenden Arbeit lektoriert haben. Darüber hinaus gilt mein Dank auch Herrn Michael Singer sowie den weiteren studentischen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Instituts für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung für ihre wertvolle Unterstützung. Außerhalb des Instituts möchte ich Herrn Dr. Stefan Stein für zahlreiche Diskussionen zu Beginn meines Promotionsprojekts danken und meinem derzeitigen Chef Herrn Heiko Preisser, der mich nicht nur praktisch ausbildete, sondern auch stets ein offenes Ohr für einen kontroversen Gedankenaustausch hatte. Auch meinen Freunden, allen voran Herrn Tim Schneider, danke ich für den stetigen Zuspruch und die vielen Aufmunterungen.

Ein ganz besonderer Dank gilt meinen Eltern, Brigitte und Ernst, sowie meinen Schwestern, Franziska und Saskia, für den stetigen Rückhalt während meines gesamten Lebens und Studiums sowie den dauerhaften Zuspruch in schwierigen Zeiten. Meiner Partnerin Elena danke ich für Ihre bedingungslose Liebe, für Ihre Engelsgeduld, für das stetige Aufmuntern sowie für Ihre unheimlich fürsorgliche Art.

Ulm, im Dezember 2023

Dr. Maximilian Lupberger

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	11
Abbildungsverzeichnis	17
Tabellenverzeichnis	21
Abkürzungsverzeichnis	23
1. Einführung	27
1.1 Motivation und Zielsetzung	27
1.2 Gang der Untersuchung	32
2. Grundlagen der Untersuchung	37
2.1 Einordnung in die internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre	37
2.2 Methodische Grundlagen	43
2.3 Theoretischer Bezugsrahmen	47
2.4 Begriffsdefinitionen	73
2.5 Stand der Forschung	95
2.6 Forschungsbedarf, Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands und Forschungsfragen	101
3. Theoretische Grundlagen von Daten	107
3.1 Technische Grundlagen von Daten und ihre Verarbeitung	107
3.2 Rechtliche Grundlagen	115
3.3 Zwischenfazit	120
4. Besteuerung grenzüberschreitender konzerninterner Transaktionen i. Z. m. immateriellen Werten	123
4.1 Einkunftsabgrenzung nach § 1 AStG	126

Inhaltsübersicht

4.2 Weitere Korrektornormen im deutschen Steuerrecht und Normenkonkurrenz	135
4.3 Fremdvergleichsgrundsatz	144
4.4 Rechtsfolgen des § 1 AStG	162
4.5 Konzerninterne Verrechnung immaterieller Werte	163
4.6 Zwischenfazit	180
5. Analyse der Übertragung und Überlassung von Daten zwischen nahestehenden Personen	183
5.1 Qualitative Untersuchung	186
5.2 Verrechnung dem Grunde nach – Klassifizierung von Daten als immaterielle Werte	200
5.3 Vergütungspflicht von Daten	215
5.4 Zwischenergebnis der normendeskriptiven Analyse und Zwischenfazit	222
5.5 Entwicklung eines Modells zur Beantwortung der Verrechnung dem Grunde nach	224
5.6 Verrechnung der Höhe nach – Ertragsverteilung und angemessene fremdübliche Bewertung	240
5.7 Einschränkungen der Untersuchungen und weiterer Forschungsbedarf	297
6. Schlussbetrachtung	301
Anhänge	307
Verzeichnis der Gesetze, Gesetzentwürfe, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen, Richtlinien und sonstigen Bewertungsstandards	313
Rechtsprechungsverzeichnis	317
Literaturverzeichnis	319

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	17
Tabellenverzeichnis	21
Abkürzungsverzeichnis	23
1. Einführung	27
1.1 Motivation und Zielsetzung	27
1.2 Gang der Untersuchung	32
2. Grundlagen der Untersuchung	37
2.1 Einordnung in die internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre	37
2.1.1 Wirkungsbasierte steuerliche Forschung	38
2.1.2 Wertungsbasierte steuerliche Forschung	39
2.2 Methodische Grundlagen	43
2.2.1 Heuristik als Problemstrukturierung	43
2.2.2 Übertragung bzw. Überlassung von Daten als strukturdefektes Problem	45
2.3 Theoretischer Bezugsrahmen	47
2.3.1 Ressourcentheorie	49
2.3.2 Entscheidungstheorie	51
2.3.2.1 Das Entscheidungsfeld	54
2.3.2.2 Das Zielsystem	58
2.3.2.3 Entscheidungstheorie und Konzernsteuerplanung	60
2.3.3 Werttheorien	65
2.3.3.1 Objektive Werttheorie	67
2.3.3.2 Subjektive Werttheorie	67
2.3.3.3 Gerundive Werttheorie	68
2.4 Begriffsdefinitionen	73
2.4.1 Geschäftsmodelle und Digitalisierung	74

2.4.2	Wertschöpfung	82
2.4.3	Immaterielle Werte	84
2.4.4	Daten, Information und Wissen	89
2.5	Stand der Forschung	95
2.6	Forschungsbedarf, Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands und Forschungsfragen	101
3.	Theoretische Grundlagen von Daten	107
3.1	Technische Grundlagen von Daten und ihre Verarbeitung	107
3.1.1	Datenarten	107
3.1.2	Datenverarbeitung und CRISP-DM-Modell	109
3.2	Rechtliche Grundlagen	115
3.3	Zwischenfazit	120
4.	Besteuerung grenzüberschreitender konzerninterner Transaktionen i. Z. m. immateriellen Werten	123
4.1	Einkunftsabgrenzung nach § 1 AStG	126
4.1.1	Tatbestandsvoraussetzungen	129
4.1.1.1	Steuerpflichtige Person	130
4.1.1.2	Geschäftsbeziehungen zum Ausland	130
4.1.1.3	Nahestehende Person	132
4.1.1.4	Einkünfterminderung	134
4.1.1.5	Abweichungen vom Fremdvergleichsgrundsatz	135
4.2	Weitere Korrektornormen im deutschen Steuerrecht und Normenkonkurrenz	135
4.2.1	Verdeckte Gewinnausschüttung	136
4.2.2	Verdeckte Einlage	137
4.2.3	Idealkonkurrenz der Korrektornormen	139
4.2.4	Abkommensrechtliche Regelungen	141
4.3	Fremdvergleichsgrundsatz	144
4.3.1	Erweiterung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG	146
4.3.1.1	Informationstransparenz	146

4.3.1.2	Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters	147
4.3.2	Fremdvergleichsarten	148
4.3.2.1	„Klassischer“ Fremdvergleich und Vergleichbarkeitsanalyse	148
4.3.2.2	Hypothetischer Fremdvergleich	150
4.3.3	Fremdvergleichsmethoden	152
4.3.3.1	Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden	153
4.3.3.1.1	Preisvergleichsmethode	155
4.3.3.1.2	Wiederverkaufspreismethode	156
4.3.3.1.3	Kostenaufschlagsmethode	157
4.3.3.2	Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden	159
4.3.3.2.1	Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode	160
4.3.3.2.2	Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode	161
4.4	Rechtsfolgen des § 1 AStG	162
4.5	Konzerninterne Verrechnung immaterieller Werte	163
4.5.1	Prüfungsabfolge für Transaktionen mit immateriellen Werten	166
4.5.1.1	Liegt ein immaterieller Wert vor?	166
4.5.1.2	Wem ist der immaterielle Wert zuzuordnen?	167
4.5.1.3	Welche Transaktion betrifft den immateriellen Wert?	172
4.5.1.4	Welche Verrechnungspreismethode ist geeignet?	173
4.5.2	Schwer bewertbare immaterielle Werte	178
4.6	Zwischenfazit	180
5.	Analyse der Übertragung und Überlassung von Daten zwischen nahestehenden Personen	183
5.1	Qualitative Untersuchung	186
5.1.1	Methodik	186
5.1.2	Auswertungsziel und Ergebnisse	191
5.1.2.1	Werttreiber	193
5.1.2.2	Datenwertdeterminanten	195

5.2 Verrechnung dem Grunde nach – Klassifizierung von Daten als immaterielle Werte	200
5.2.1 Immaterielle Werte sind Vermögenswerte	202
5.2.2 Erfüllung des Tatbestands gemäß § 1 Abs. 3c Satz 2 Nr. 1 AStG	205
5.2.3 Erfüllung des Tatbestands gemäß § 1 Abs. 3c Satz 2 Nr. 2 AStG	206
5.2.4 Erfüllung des Tatbestands gemäß § 1 Abs. 3c Satz 2 Nr. 3 AStG	208
5.2.5 Zwischenfazit	212
5.3 Vergütungspflicht von Daten	215
5.4 Zwischenergebnis der normendeskriptiven Analyse und Zwischenfazit	222
5.5 Entwicklung eines Modells zur Beantwortung der Verrechnung dem Grunde nach	224
5.5.1 Grundlagen zum Beispielfall	229
5.5.2 Erläuterung des Beurteilungsschemas und Durchführung des Praxisbeispiels	233
5.6 Verrechnung der Höhe nach – Ertragsverteilung und angemessene fremdübliche Bewertung	240
5.6.1 DEMPE-Analyse	245
5.6.1.1 Rechtliches und wirtschaftliches Eigentum	246
5.6.1.2 Funktionales Eigentum	247
5.6.1.2.1 Maßgebliche (Personal-)Funktionen	248
5.6.1.2.2 Risikokontrolle	252
5.6.1.2.3 Eingesetzte Vermögenswerte	256
5.6.2 Unternehmenscharakterisierung	260
5.6.3 Verrechnungspreismethode	265
5.6.4 Verrechnung anhand der Wertschöpfungskette	272
5.6.4.1 Daten	273
5.6.4.1.1 Datenqualität	274
5.6.4.1.2 Datentyp	282
5.6.4.1.3 Werthaltigkeit der Daten	285
5.6.4.2 Algorithmus und Geschäftsmodell	287
5.6.4.2.1 Algorithmen	288
5.6.4.2.2 Geschäftsmodell	293

5.7 Einschränkungen der Untersuchungen und weiterer Forschungsbedarf	297
6. Schlussbetrachtung	301
Anhänge	307
Anhang I: Publikationsergebnisse der systematischen Literaturanalyse	307
Anhang II: Teilergebnisse der Cluster nach Schlüsselbegriffsuche, Rückwärtssuche und Vorwärtssuche	310
Anhang III: Charakterisierung der Datenwertdeterminanten	311
Verzeichnis der Gesetze, Gesetzentwürfe, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen, Richtlinien und sonstigen Bewertungsstandards	313
Rechtsprechungsverzeichnis	317
Literaturverzeichnis	319

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Schematische Darstellung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	43
Abbildung 2:	Aufbau des Entscheidungsmodells	54
Abbildung 3:	Entscheidungsfeld inklusive Ergebnismatrix	57
Abbildung 4:	Zielsystem der Konzernsteuerplanung	63
Abbildung 5:	Schematischer Darstellung der gerundiven Werttheorie	69
Abbildung 6:	Geschäftsmodell-Digitalisierungsgrade	76
Abbildung 7:	Kernelemente des Business Model Canvas	79
Abbildung 8:	Definition des immateriellen Werts nach AStG und OECD-VPL	85
Abbildung 9:	Von Zeichen zu Wissen	92
Abbildung 10:	Prozessschritte des CRISP-DM	112
Abbildung 11:	CRISP-DM-Prozessschritte und Aufgaben	114
Abbildung 12:	Interne und externe Vergleichswerte	154
Abbildung 13:	OECD-Prüfungsabfolge	164
Abbildung 14:	Exemplarische Aufzählung von Tätigkeiten und Verantwortungsbereichen von DEMPE-Funktionen	171
Abbildung 15:	Ausgewählte Schlüsselbegriffe	188

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 16: Prozess der systematischen Literaturlauswertung	189
Abbildung 17: Klassifizierung der Cluster (Werttreiber)	194
Abbildung 18: Wertbegründende Faktoren der Daten als Ergebnis der systematischen Literaturlauswertung	196
Abbildung 19: Verständnis von Datenqualität	197
Abbildung 20: Verständnis von Nutzen	199
Abbildung 21: Verständnis von Datentyp	199
Abbildung 22: Darstellung des Prüfprozesses zur Ermittlung eines vergütungspflichtigen immateriellen Werts	201
Abbildung 23: Positivergebnis des zweiten Prüfschritts im Rahmen des Prüfprozesses	213
Abbildung 24: Unterscheidung Haupt- und Nebenleistung	221
Abbildung 25: Beurteilungsschema zur Einschätzung von Daten als immaterieller Wert iWimmaterielle Werte	226
Abbildung 26: Beurteilungsschema zur Einschätzung der Vergütungspflicht von Daten iRd	227
Abbildung 27: Technikgehäuse (links), Temperatursensorknoten und Haupteinheit (Mitte) sowie ein angebrachter Sensorknoten (rechts) von „PERI Insite Construction“	230
Abbildung 28: Business Model Canvas des Praxisbeispiels	231
Abbildung 29: Prüfprozess zur Beantwortung der Forschungsfragen 2 und 3	241
Abbildung 30: Datenfluss im Konzern des Praxisbeispiels	243

Abbildung 31: Zu berücksichtigende Aspekte innerhalb der DEMPE-Analyse	246
Abbildung 32: Mögliche Einteilung der Daten in die Dimensionen Ausschluss- und Gütekriterien	275
Abbildung 33: Einschätzung der Werthaltigkeit von Daten	285
Abbildung 34: Werthaltigkeit von Daten im Praxisbeispiel	287
Abbildung 35: Einschätzung der Werthaltigkeit von Algorithmen	291
Abbildung 36: Skizzenhafte Darstellung der Verhältnisse von Daten und Algorithmen zueinander	293
Abbildung 37: Einschätzung der Werthaltigkeitsverhältnisse zwischen den Werttreibern Daten/Algorithmen und Geschäftsmodell	295

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Beschreibung der Datenarten	109
Tabelle 2:	Cluster und Anzahl der Nennungen nach Werttreibern (oben) bzw. Datenwertdeterminanten (unten)	192
Tabelle 3:	Zuordnung von Datenverarbeitungstätigkeiten zu DEMPE-Funktionen	250
Tabelle 4:	DEMPE-Analyse (ausgeübte Funktionen) anhand des Praxisbeispiels	252
Tabelle 5:	DEMPE-Analyse (übernommene Risiken) anhand des Praxisbeispiels	256
Tabelle 6:	DEMPE-Analyse (eingebrachte Vermögenswerte) anhand des Praxisbeispiels	258
Tabelle 7:	Scoring-Modell zur Berechnung der Datenqualität	277
Tabelle 8:	Gewichtung der Kriterien zur Ermittlung der Datenqualität	279
Tabelle 9:	Bewertung der Datenqualität im Praxisbeispiel	281
Tabelle 10:	Gewichtung der Kriterien im Praxisbeispiel	282
Tabelle 11:	Datentypen und deren Eigenschaften mit Beispiel sowie angenommener Datenwerte	284
Tabelle 12:	Beispielhafte Kalkulation zu Ermittlung der fremdüblichen Vergütung	297

Abkürzungsverzeichnis

3D	dreidimensional
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AbzStEntModG	Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz
AG	Aktiengesellschaft
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
B2C	Business-to-Customer
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMBF	Bundesministerium für Bildung und Forschung
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagdrucksachen

Abkürzungsverzeichnis

bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CPM	Cost Plus Method (Kostenaufschlagsmethode)
CRISP-DM	Cross-Industry Standard Process for Data Mining
CUP	Comparable Uncontrolled Price Method (Preisvergleichsmethode)
DAMA	Data Management Association
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DE	Deutschland
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation
DSGVO	Datenschutzgrundverordnung
ESPRIT	European Strategic Programme for Information Technology
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii (und andere)
etc.	et cetera (und so weiter)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f.	folgende (Seite)
ff.	folgend/auf den nächsten Seiten
FuE	Forschung und Entwicklung
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung
GE	Geldeinheit(en)
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HTVI	schwer zu bewertende immaterielle Werte
i. S. d.	im Sinne des/der

i. S. e.	im Sinne einer/eines
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m	in Verbindung mit
i. Z. m.	im/in Zusammenhang mit
IAS	International Accounting Standard
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IEC	International Electrotechnical Commission
IFRS	International Financial Reporting Standards
IN	Indien
IoT	Internet of Things
iRd	im Rahmen der
ISO	International Organization for Standardization
IT	Informationstechnologie
iW	immaterielle Werte
Jg.	Jahrgang
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinie
lit.	littera (Buchstabe)
MA	Musterabkommen
MLI	multilaterales Instrument
MNU	multinationale Unternehmen
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
o. Ä.	oder Ähnlich/e
o. Jg.	ohne Jahrgang
o. O.	ohne Ortsangabe
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OLG	Oberlandesgericht
PBS	Public Broadcasting Service

Abkürzungsverzeichnis

PSM	Profit Split Method (Gewinnaufteilungsmethode)
R&W	Fachmedien Recht und Wirtschaft
Rn.	Randnummer(n)
RPM	Resale Price Method (Wiederverkaufspreismethode)
S.	Seite
SE	Societas Europaea
sog.	sogenannt(e)
SP	Spanien
SSRN	Social Science Research Network
StGB	Strafgesetzbuch
TNMM	Transactional Net Margin Method (Nettomargenmethode)
Tz.	Textziffer(n)
u. a.	unter anderem
Übers. d. Verf.	Übersetzung des Verfassers
UmsG	Umsetzungsgesetz
UN	United Nations
URL	Uniform Resource Locator
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
UStG	Umsatzsteuergesetz
vE	verdeckte Einlage
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
Vgl.	Vergleiche
VO	Verordnung
VPL	Verrechnungspreisleitlinien
z. B.	zum Beispiel

1. Einführung

1.1 Motivation und Zielsetzung

Die Auswirkungen der Digitalisierung prägen das gegenwärtige Zeitalter und führen zu einer weltweiten Vernetzung von Menschen, Maschinen und Objekten. Die daraus entstehenden Konsequenzen spiegeln sich in einem dauerhaften Wandel sämtlicher Lebens- und Wirtschaftsbereiche wider. Digitale Technologien wie Data Analytics, künstliche Intelligenz, Internet of Things (IoT) und Cloud Computing tragen dazu bei, dass Unternehmen ihre Geschäftsmodelle und -prozesse neu gestalten und/oder optimieren.¹ Hierdurch verändert sich die Art und Weise, wie Unternehmen mit Kunden interagieren und Geschäfte abwickeln, sodass die Digitalisierung und deren Technologien zugleich als ökonomische Innovatoren von Geschäftsmodellen sowie als Werttreiber für Nutzer² von Endprodukten auftreten.³ Bereits im Jahr 2011 erkannte die deutsche Bundesregierung die Chance der Digitalisierung und stellte das Zukunftsprojekt „Hightech-Strategie“ für die deutsche Industrie vor.⁴ Besonders das produzierende Gewerbe wurde durch die Technologien des IoT in Kombination mit Datenanalysen revolutioniert. IoT ermöglicht durch den Einsatz von Sensoren die Vernetzung von Maschinen und Geräten, sodass deren Zustandsdaten in Echtzeit gesammelt, verarbeitet und mithilfe von Data Analytics ausgewertet werden können.⁵ Auf diesen Auswertungen aufbauend wird den sonst analogen

1 Vgl. *BMBF* (Hrsg.) (2020), S. 5 und 7; *Bernhardt, L./van der Ham, S./Dworaczek, M.* (2020), Rn. 407; *Reinhardt, K.* (2020), S. 13 f.

2 Um konsistent zu den verwendeten Normen zu sein, wird auf die gleichzeitige Verwendung der Geschlechtsformen verzichtet und stets das generische Maskulinum verwendet. Unter sämtlichen Personenbezeichnungen sind alle Geschlechtsformen zu verstehen.

3 So auch *Bernhardt, L./van der Ham, S./Dworaczek, M.* (2020), Kapitel O, Rn. 407 f.; *Obermaier, R.* (2019), S. 4 f.

4 Dazu *BMBF* (Hrsg.) (2016), Unterabschnitt „Forschungsagenda Industrie 4.0“. Im Rahmen der Vorstellung des Zukunftsprojekts verwendete die Bundesregierung erstmals den Begriff „Industrie 4.0“.

5 Siehe *Bernhardt, L./van der Ham, S./Dworaczek, M.* (2020), Kapitel O, Rn. 407 f.; *Iansiti, M./Lakhani, K. R.* (2014), S. 92; *Nguyen, D./Paczos, M.* (2020), S. 24; *Obermaier, R.* (2019), S. 4 f.

1. Einführung

Unternehmen die Möglichkeit eröffnet, neuartige Produkte und Dienstleistungen am Markt anzubieten. Solche digitalen Erweiterungen der traditionellen Geschäftsmodelle wecken neue Potenziale und ermöglichen Effizienzsteigerungen.⁶ Im Rahmen dieser Transformation nehmen insbesondere Daten eine zentrale Rolle ein. Durch das IoT durchdringen Daten sowohl private Lebensbereiche als auch betriebliche Wertschöpfungen. Daten formen somit das Fundament des Informationszeitalters.⁷ Anfangs stellten Daten Nebenprodukte betriebswirtschaftlicher Anwendungssysteme dar und waren für betriebliche Wertschöpfungsketten von untergeordneter Bedeutung. Mit zunehmender Digitalisierung erweisen sich Daten in der heutigen Ökonomie als Befähiger ganzer Geschäftsmodelle, neuer Produkte und/oder Dienstleistungen in sämtlichen Branchen. Daten werden in nahezu allen Geschäftsprozessen ausgetauscht und können, sofern die entsprechende Expertise vorhanden ist, zu einem „Datenschatz“ verarbeitet werden. Vor dem Hintergrund der durch die Digitalisierung getriebenen Geschäftsmodelltransformation können sich Daten zu einer erfolgsentscheidenden Ressource für Unternehmen entwickeln.⁸ Die zunehmende Digitalisierung der ökonomischen Landschaft wird außer durch Faktoren wie geringe Markteintrittsbarrieren in Kombination mit Netzwerkeffekten oder einer hohen Mobilität der relevanten Werttreiber auch stark durch die Bedeutung von Daten und den für den Wertschöpfungsprozess daraus gewonnenen Information geprägt.⁹

Angesichts der zunehmenden Digitalisierung von Geschäftsmodellen ergab sich in den vergangenen Jahren ein intensiver Diskurs darüber, wie den Entwicklungen der digitalen Ökonomie zu begegnen sei, um eine faire Unternehmensbesteuerung zu erreichen.¹⁰ Bereits im Jahr 2000 sah Nobelpreisträger *Friedman* aufkommende fiskalische Schwierigkeiten im Bereich der internationalen Besteuerung, die durch die Digitalisierung bzw.

6 Vgl. *BMBF* (Hrsg.) (2020), S. 7 und 18; detaillierter zu IoT siehe *Fleisch, E./Weinberger, M./Wortmann, F.* (2015), S. 446–449.

7 Ähnlich *Otto, B./Österle, H.* (2016), S. 1.

8 Detaillierter hierzu etwa *Otto, B./Legner, C.* (2016), S. 550 f.; *Matyssek, T.* (2021), S. 148–150; *Schallmo, D./Rusnjak, A.* (2021), S. 5 f.; *Stadler, R./Brenner, W./Herrmann, A.* (2012), S. 7–9 und 28–30. Vereinzelt wurden Daten sogar als das Öl des 21. Jahrhundert bezeichnet, siehe *Thouvenin, F.* (2017), S. 24.

9 Vgl. *Brüninghaus, D. et al.* (2017), S. 7.

10 Hierzu etwa *Fischer, M.* (2021a), S. 332 f.; *Greil, S./Fehling, D.* (2017), S. 757–796; *Greil, S.* (2019), S. 1–37; *van Lück, K.* (2018); *Olbert, M./Spengel, C.* (2017), S. 3–46; *Pfister, E.* (2019).

das Internet bedingt sind: „Die bedeutendste Auswirkung des Internets [...] ist, dass es für Regierungen schwieriger wird, Steuern zu erheben.“¹¹ [Übers. d. Verf.] Tatsächlich ergeben sich besonders durch digitalisierte und digitale Geschäftsmodelle Probleme im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung. Durch möglicherweise fehlende steuerliche Anknüpfungspunkte wird der Zugriff der Finanzbehörden auf das Steuersubstrat erschwert.¹² Doch nicht nur im Bereich des steuerlichen Nexus entstehen neuartige Probleme. Auch Antworten auf Fragen der sachgerechten Gewinnabgrenzung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten in multinationalen Unternehmen (MNU) werden durch die Digitalisierung und die zunehmende Bedeutung von immateriellen Werten und Daten schwieriger.¹³ Werden innerhalb eines MNU Güter oder Dienstleistungen ausgetauscht, sind für die Bewertung der Lieferung oder Leistung sog. Verrechnungspreise heranzuziehen. Aufgrund gleichgerichteter Interessen innerhalb eines Konzerns kann jedoch nicht grundsätzlich von einer verursachungsgerechten Einkünftezuordnung ausgegangen werden, sodass die Gefahr von Gewinnverschiebungen¹⁴ zwischen den Unternehmen besteht.¹⁵ Im Einklang mit dem internationalen Konsens¹⁶ fordert § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG deshalb eine fremdübliche Bewertung von Geschäften zwischen Konzerngesellschaften, um derartige Steuergestaltungen nicht zu ermöglichen.

Aufgrund weltweit unterschiedlicher, unzureichend aufeinander abgestimmter Steuersysteme sowie lückenhafter Regelungen waren bzw. sind jedoch auch weiterhin steueroptimierende Gestaltungen für Gewinnverkürzungen und -verschiebungen möglich.¹⁷ Ein beliebtes Vehikel hierfür stellen aufgrund ihrer Eigenschaften – oftmals hohe Werthaltigkeit, sehr fungibel sowie in der Regel schwer zu bewerten – immaterielle Werte dar.¹⁸ Die Digitalisierung bewirkt eine Zunahme immaterieller Werte sowie

11 „The most important ways in which I think the internet will affect the big issue is that it will make it more difficult for Government to collect taxes“ (Nobelpreisträger für Wirtschaftswissenschaften 1976 Milton Friedman in einem Interview, siehe hierzu PBS (Hrsg.) (2000), S. 13).

12 Ausführlicher hierzu etwa die Arbeiten von Gröger, C. (2023) oder Härtl, C. (2021).

13 Ähnlich Oestreicher, A./Muntermann, J./Schwager, R. (2020), S. 1 f.

14 Die Gefahr geht von potenziell günstigeren Steuerlasten in ausländischen Jurisdiktionen aus.

15 Vgl. Ditz, X./Wassermeyer, F. (2023), § 1, Rn. 1; Kraft, G. (2019), § 1, Rn. 10; Vögele, A./Fischer, W. W. (2020), Kapitel A, Rn. 10 f.

16 Dazu Art. 9 Abs. 1 OECD-MA bzw. OECD (Hrsg.) (2022), Tz. 1.6.

17 Durch neuartige Entwicklungen werden die Regelungen stets erneut herausgefordert.

18 So auch Greinert, M. (2023), § 1, Rn. 2401; OECD (Hrsg.) (2015d), S. 15 f.

deren grenzüberschreitenden Übertragungen. Gerade im Zuge der digitalen Transformation der Geschäftsmodelle, die sich u. a. durch eine hohe Abhängigkeit von immateriellen Werten und eine massive Datennutzung auszeichnen, bestand in der Vergangenheit zunehmend die Gefahr, dass Transaktionen zwischen fremden Dritten nicht über fremdübliche Verrechnungspreise abgebildet wurden.¹⁹ Vor diesem Hintergrund erkannte die Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)²⁰ im Jahr 2013 die „Gefahren“ der Gewinnverkürzungen und -verlagerungen und stellte die „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)“-Initiative vor, um die internationalen Steuerstandards zu stärken, Regeln für den internationalen Steuerwettbewerb zu setzen und die internationalen Steuersysteme besser miteinander zu verknüpfen.²¹ Im Jahr 2015 veröffentlichte die OECD auf Grundlage des BEPS-Aktionsplans 15 konkrete und umsetzbare Maßnahmen.²² Auch die Herausforderungen der Digitalisierung für die internationale Gewinnabgrenzung wurden im Aktionsplan der BEPS-Initiative aufgegriffen. Um dem Wandel im digitalen Zeitalter adäquat zu begegnen, widmete sich einerseits Aktionspunkt 1 der BEPS-Initiative der steuerlichen Herausforderung von digitalen bzw. digitalisierten Geschäftsmodellen, andererseits setzten sich die Aktionspunkte 8–10 mit einer Aktualisierung der Verrechnungspreisleitlinien²³ auseinander. Priorität hatte hier insbesondere der Umgang mit immateriellen Werten in konzerninternen Geschäftsvorfällen.²⁴ Das übergeordnete Ziel einer fairen und effizienten Besteuerung wird i. S. d. supranationalen BEPS-Initiative durch die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung sichergestellt.²⁵ Der deutsche Gesetzgeber übernahm u. a. mit dem „Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG)“ am 8. Juni 2021 wesentliche

19 Ähnlich *OECD* (Hrsg.) (2013a), S. 10; *OECD* (Hrsg.) (2015a), Rn. 2 und 151–179.

20 Übersetzung: „Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung“.

21 Vgl. *BMF* (Hrsg.) (2023c), Abschnitt „Worum geht es bei BEPS?“; *OECD* (Hrsg.) (2013a). Die Ausarbeitungen zur internationalen Besteuerung der OECD entfalten zwar keinen rechtsverbindlichen Charakter, dennoch schließen sich die OECD-Mitgliedsländer den Empfehlungen der OECD größtenteils an und setzen sie in nationale Gesetze um.

22 Siehe *BMF* (Hrsg.) (2023c), Abschnitt „Die Ergebnisse des BEPS-Projekts“; *OECD* (Hrsg.) (2015d). Detailliert zu den 15 Aktionspunkten siehe *OECD* (Hrsg.) (2015c).

23 Diese enthielt u. a. eine detaillierte Empfehlung zum Umgang mit immateriellen Werten.

24 Vgl. *BMF* (Hrsg.) (2023a), Abschnitt „Die Aktionspunkte im Einzelnen“.

25 Ähnlich *OECD* (Hrsg.) (2015a), S. 16.

Änderungen des BEPS-Aktionsplans in deutsches Recht.²⁶ Eine für die vorliegende Arbeit essenzielle Neuerung beinhaltet die Einführung des § 1 Abs. 3c AStG, der erstmals eine Definition von immateriellen Werten enthält und den Umgang mit ihnen im Rahmen der Verrechnungspreise regelt.

Wie einleitend dargestellt, können immaterielle Werte ein attraktives Vehikel sein, um Gewinne zu verschieben. Innerhalb eines Konzerns mit digital erweitertem Geschäftsmodell werden Daten beispielsweise zwischen Kunden, Datenerhebungsgesellschaften und/oder Datenverarbeitungsgesellschaften grenzüberschreitend übertragen. Um eine sachgerechte und fremdübliche Gewinnverteilung zu erreichen, müssten diese Datentransfers, sofern Daten einem immateriellen Wert entsprechen, zwischen nahestehenden Personen angemessen verrechnet werden. Im Zusammenhang mit der angemessenen fremdüblichen Bestimmung der Verrechnungspreise ist jedoch zunächst die Definition von Daten sowie deren Wertschöpfung zu analysieren. Obwohl Daten ein wesentlicher Werttreiber in den Wertschöpfungsketten der digitalen bzw. digital erweiterten Geschäftsmodelle zu sein scheinen, äußern sich weder die nationalen Gesetzgeber noch die OECD dazu, wie mit Daten in grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen umzugehen ist. Es ist weder bekannt, ob Daten überhaupt der Definition von immateriellen Werten entsprechen, noch, wie eine fremdübliche Bewertung durchzuführen ist. Auch in Wissenschaft und Praxis gibt es hierzu bisher keine Tendenzen. Insofern besteht das Ziel der vorliegenden Arbeit in der Analyse der grenzüberschreitenden Übertragung bzw. Überlassung von Daten zwischen nahestehenden Personen unter Berücksichtigung des § 1 AStG bzw. Art. 9 OECD-Musterabkommen (OECD-MA). Die Arbeit konzentriert sich dabei auf den Umgang mit Daten in digital erweiterten Geschäftsmodellen, wobei aufgrund seiner hohen volkswirtschaftlichen Bedeutung in Deutschland das produzierende Gewerbe,²⁷ insbesondere die Maschinenbau- und Bauindustrie, im Mittelpunkt stehen soll.²⁸ Das Ziel der Arbeit besteht in einer vollumfänglichen Beleuchtung des Themas dem Grunde und der Höhe nach.

Das erste Ziel besteht in einer ausführlichen Auseinandersetzung mit den normativen Rahmenbedingungen unter besonderem Fokus auf immateriel-

26 Vgl. *AbzStEntModG* (2021).

27 Zur Bedeutung in Deutschland siehe *Statistisches Bundesamt* (Hrsg.) (2023).

28 Zu Analysen in der Automobilindustrie siehe *Kristl, S.* (2022).

1. Einführung

le Werte und Daten. Auf der Basis einer normendeskriptiven Analyse²⁹ wird zunächst im gutachterlichen Stil eruiert, inwiefern Daten der Definition des immateriellen Werts nach § 1 Abs. 3c Satz 2 AStG bzw. OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-VPL) entsprechen und welche Voraussetzungen für die Verrechnung zwischen nahestehenden Personen gegeben sein müssen. Um den Rechtsanwendern in der Praxis ein weniger komplexes und effizienteres Beurteilungsverfahren zu ermöglichen, besteht das zweite Ziel der Arbeit im Entwurf eines adäquaten Beurteilungsschemas zur Beurteilung dem Grunde nach. Nachdem sich die normendeskriptive Analyse ausschließlich der Beurteilung dem Grunde nach widmet, verbleibt eine Aufarbeitung der Verrechnung der Höhe nach. Für eine angemessene und sachgerechte Ertragsabgrenzung aus der Verwertung von Daten im digital erweiterten Geschäftsmodell sind die wesentlichen Werttreiber und Wertdeterminanten von Daten festzustellen, weshalb die Identifizierung dieser Faktoren mittels einer systematischen Literaturanalyse das dritte Ziel bildet. Damit eine fremdübliche Verrechnung von Daten erreicht wird, wird daran anknüpfend unter Berücksichtigung der einschlägigen Regelungen ein Lösungsvorschlag zur Beurteilung der Höhe nach herausgearbeitet.

Zur besseren Darstellung der Ergebnisse und der herausgearbeiteten Lösungen werden sie in der vorliegenden Arbeit mit einem Beispiel aus der Praxis komplettiert. Das Beispiel gründet auf einem digital erweiterten Geschäftsmodell aus der Bauindustrie und wird um Annahmen ergänzt. Damit wird der ganzheitliche Ansatz abgerundet und seine praktische Anwendbarkeit verbessert.

1.2 Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit gliedert sich in sechs Kapitel. Mit der Einführung in Abschnitt 1.1 wurde an das Thema herangeführt, die zugrunde liegende Problemstellung skizziert sowie die Ziele erläutert. Kapitel 2 legt das Fundament für die nachfolgenden Analysen, indem die Arbeit in Abschnitt 2.1 zunächst im Bereich der internationalen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eingebettet wird, ehe der Forschungsansatz sowie die dazugehörigen theoretischen Grundlagen beschrieben werden. Abschnitt 2.2 widmet sich

²⁹ Gegenstand der Analyse sind sowohl die deutschen als auch die internationalen Normen der OECD. Die Ausführungen sind für Nicht-Mitgliedsländer der OECD nicht zutreffend. Des Weiteren werden lokale Besonderheiten, die von den Ausführungen der OECD abweichen, außerhalb des deutschen Rechtsraums nicht berücksichtigt.

den methodischen Grundlagen dieser Arbeit und zieht für eine zielgerichtete Untersuchung die Problemstrukturierung der Heuristik heran. Daran anknüpfend spannt Abschnitt 2.3 den theoretischen Bezugsrahmen auf. In diesem Zusammenhang stützt sich diese Arbeit auf drei Theorien der Betriebswirtschaftslehre: die Ressourcentheorie, die Entscheidungstheorie sowie die Werttheorie. Sie werden erläutert und ihre Bedeutung für die Untersuchungen wird dargestellt. Im Sinne eines einheitlichen Begriffsverständnisses definiert Abschnitt 2.4 die Termini, die in der vorliegenden Arbeit von übergeordneter Relevanz sind. Abschnitt 2.5 zeigt den aktuellen Stand der Forschung zur grenzüberschreitenden Übertragung bzw. Überlassung von Daten zwischen nahestehende Personen in digital erweiterten bzw. digitalen Geschäftsmodellen. In Abschnitt 2.6 wird der Untersuchungsgegenstand eingegrenzt und es erfolgt eine detaillierte Darstellung der weiteren Analysen.

Kapitel 3 befasst sich mit den theoretischen Grundlagen von Daten. In Abschnitt 3.1 geht es zunächst um die technischen Grundlagen von Daten. Außer auf Erläuterungen der verschiedenartig bestehenden Datenarten fokussiert sich dieser Abschnitt vor allem auf die Vorstellung des Datenverarbeitungsprozesses und das in diesem Rahmen erläuterte „Cross-Industry Standard Process for Data Mining“-Modell (CRISP-DM-Modell). Nachdem ein technisches Verständnis für Daten und deren Verarbeitungsprozess in Unternehmen geschaffen wurde, widmet sich Abschnitt 3.2 den rechtlichen Grundlagen von Daten i. S. e. zivilrechtlichen Eigentums bzw. Besitzes an Daten. Abschnitt 3.3 fasst die zentralen Ergebnisse des Kapitels zusammen.

Den theoretischen Grundlagen bezüglich Daten folgen in Kapitel 4 die normativen Grundlagen zur Besteuerung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle zwischen nahestehenden Personen, wobei im weiteren Verlauf zunehmend der Umgang mit immateriellen Werten in den Mittelpunkt der Betrachtung rückt. Zunächst werden die Grundsätze der Besteuerung grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen vorgestellt, wobei sich der Fremdvergleichsgrundsatz als das maßgebende Prinzip herauskristallisiert. Sollte der Rechtsanwender den Fremdvergleichsgrundsatz nicht einhalten, ermöglicht der deutsche Gesetzgeber Gewinnkorrekturen. Die normativen Grundlagen dieser Korrekturvorschriften werden in den Abschnitten 4.1 und 4.2 vorgestellt und dabei die Norm des § 1 AStG detailliert erläutert. In Abschnitt 4.3 erfolgt eine genaue Charakterisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes selbst. Im Rahmen dessen werden sowohl die zugrunde liegenden Grundsätze dargelegt

als auch die Methode beschrieben, die eine fremdübliche Preisfindung ermöglicht. Abschnitt 4.4 wendet sich den Rechtsfolgen der Korrektur nach § 1 AStG zu. Abschnitt 4.5 setzt sich intensiv mit den spezifischen Regelungen des § 1 Abs. 3c AStG zu immateriellen Werten auseinander, insbesondere damit, was unter einem immateriellen Wert gemäß AStG zu verstehen ist und wie immaterielle Werte zwischen nahestehenden Personen zu verrechnen sind. In Abschnitt 4.6 werden die wesentlichen Punkte der bisherigen Untersuchung zusammengefasst.

Aufbauend auf den in Kapitel 3 und 4 erläuterten Grundlagen sowie Bezug nehmend auf die in Abschnitt 2.3 dargestellten theoretische Modellen erfolgen in Kapitel 5 die eigentlichen Analysen des Untersuchungsobjekts „Daten“ und des Umgangs mit grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen nahestehenden Personen. Zu Beginn des Kapitels werden Vorüberlegungen zur Analyse getroffen, dann erläutert Abschnitt 5.1 den qualitativen Untersuchungsprozess und stellt dessen Ergebnisse vor. Um die Werttreiber nebst Daten in digital erweiterten Geschäftsmodellen sowie die Wertdeterminanten von Daten zu ermitteln, wird im Rahmen der Untersuchungen eine systematische Literaturanalyse durchgeführt. Auf deren Ergebnisse wird im weiteren Verlauf des Kapitels 5 Bezug genommen. Unter Anwendung eines gutachterlichen Stils wird in Abschnitt 5.2 eruiert, ob und unter welchen Bedingungen Daten einem immateriellen Wert gemäß § 1 Abs. 3c Satz 2 AStG bzw. Tz. 6.6 und 6.9 OECD-VPL entsprechen. Basierend auf diesen Erkenntnissen beleuchtet Abschnitt 5.3 die Vergütungspflicht gemäß § 1 Abs. 3c Satz 1 AStG bzw. 6.6 OECD-VPL und zeigt anhand eines Blicks in das Umsatzsteuerrecht, wie eine Unterscheidungsregel hinsichtlich der Beurteilung der Vergütungspflicht zu einer adäquate Lösung führen kann. Abschnitt 5.4 fasst die Zwischenergebnisse zusammen und zieht ein erstes Zwischenfazit der normendescriptiven Analyse. Die gewonnenen Erkenntnisse bilden in Abschnitt 5.5 die Grundlage für die Entwicklung eines Beurteilungsmodells zur Beantwortung der Verrechnung dem Grunde nach. Ziel des Modells ist die Reduktion der Komplexität: Durch ein möglichst kompaktes Schema soll eine für fremde Dritte nachvollziehbare Entscheidung über die Verrechnung von Daten ermöglicht werden. Nach den Analysen dem Grunde nach erfolgen in Abschnitt 5.6 die Untersuchungen der Höhe nach. Um zu gewährleisten, dass Verrechnungspreisnormen stets berücksichtigt werden, entwickelt der Verfasser der Arbeit einen zielorientierten Prüfprozess, der über den gesamten Abschnitt hinweg verfolgt wird. Im Rahmen dessen werden konkrete Lösungen herausgearbeitet, um eine fremdübliche Gewinnverteilung der Erträge aus der

Datenverwertung sicherzustellen. Der Abschnitt beinhaltet außerdem Umsetzungsvorschläge zur vorgeschriebenen Verrechnungspreisanalyse bei immateriellen Werten, die Unternehmenscharakterisierung in digital erweiterten Geschäftsmodellen, die Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode sowie die Verrechnung entlang der Wertschöpfungskette. In Abschnitt 5.6 finden die Ergebnisse der in 5.1 durchgeführten systematischen Literaturanalyse besondere Berücksichtigung. Kapitel 5 schließt mit Abschnitt 5.7 ab, in dem Einschränkungen bezüglich der Untersuchungen beleuchtet werden und der mögliche weitere Forschungsbedarf erörtert wird.

Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung der zentralen Ergebnisse in Kapitel 6.

Für die Durchführungen der systematischen Literaturanalyse gilt der Literaturstand 31. Dezember 2022, da eine detaillierte Auswertung mit hohem Zeitaufwand verbunden ist. Für die sonstigen Ausführungen gilt der 31. Mai 2023 als Rechts- und Literaturstand.