

§ 5 Ökonomische und ertragsteuerliche Bewertungsansätze für Daten im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips

Katharina Steuer

I. Einleitung

Die verschiedenen Ansätze zur Bewertung von Daten sind in der ökonomischen Literatur bereits von mehreren Seiten besprochen; der ökonomische Wert von Daten wird dabei unabhängig von der Methode nie bestritten. Ein ertragsteuerliches Pendant sucht man jedoch vergebens. Obgleich beide Disziplinen eine große Schnittmenge aufweisen, finden sich kaum Hinweise auf die ertragsteuerliche bzw. bilanzielle Bewertung von Daten. Dies liegt wohl darin begründet, dass in steuerrechtlicher Literatur langläufig vertreten wird, Daten komme allein aufgrund ihrer Existenz kein genereller Wert zu. Sie seien nicht mit anderen Rohstoffen, wie z.B. Gold, vergleichbar.¹ Daten nur zu besitzen, gewähre dem Unternehmen keine Gewinne. Erst wenn sie für das Unternehmen wirklich nutzbar seien, trügen sie zur Wertschöpfung bei.² Daher liege der eigentliche Beitrag zur ökonomischen Wertschöpfung und -sicherung nicht in der Erhebung der Daten, sondern im Analysevorgang, da dieser Voraussetzung für die Monetarisierung sei.³

¹ R. Bodenmüller, in: Vögele/Beisheim/Blankenfeldt, et al. (Hrsg.), Bilanzierung und Bewertung, Recht und Steuern, Verrechnungspreise, 2021, S. 1653 (1656 f.); P. Valente, European Taxation 2019, 251 (254) m.w.N.

² R. Bodenmüller, in: Vögele/Beisheim/Blankenfeldt, et al. (Hrsg.), Bilanzierung und Bewertung, Recht und Steuern, Verrechnungspreise, 2021, S. 1653 (1656 f.).

³ P. Valente, European Taxation, 2019, 251 (254) m.w.N.; R. Bodenmüller, in: Vögele/Beisheim/Blankenfeldt, et al. (Hrsg.), Bilanzierung und Bewertung, Recht und Steuern, Verrechnungspreise, 2021, S. 1653 (1678); R. Pinkernell, in: International Fiscal Association (Hrsg.), Cahier de droit fiscal international Vol. 106B, S. 367 (380).

Dem ist zwar dahingehend zuzustimmen, dass aus Daten nicht unmittelbar ein Ertrag folgt, da dies ohne Zweifel der Einbindung in ein Geschäftsmodell bedarf.⁴ Dieser Aspekt ist jedoch von der Frage zu unterscheiden, ob Daten bereits aufgrund ihrer Existenz ein gewisser Wert zukommt, der von ertragsteuerlicher Relevanz sein könnte. Dass dies nicht pauschal abgelehnt werden kann, beweist bereits der Vergleich zu tradierten Geschäftsmodellen in Zusammenhang mit physischen Rohstoffen: So gewährt z.B. dem Tischlermeister die reine Existenz des Holzes in seinen Lagerräumen ebenfalls keine Gewinne. Gleichsam liegt auch hier wohl der größte Beitrag zur Wertschöpfung in der Verarbeitung, also z.B. in der Herstellung eines Tisches als Kombination von Rohstoffen, Arbeitskraft und Wissen. Unabhängig von der Bedeutung der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge, würde hier jedoch niemand bezweifeln, dass bereits dem Holz selbst ein Wert zukommt. Es fragt sich also, weshalb im Gegensatz dazu (Roh-)Daten die Werthaltigkeit in der steuerlichen Literatur abgesprochen wird, während diese aus ökonomischer Sicht nicht bezweifelt wird. Ob dies allein die Immaterialität bedingt oder verschiedene Werteverständnisse dies begründen, muss anhand einer Analyse der verschiedenen Bewertungsverfahren in der Ökonomie und im Ertragsteuerrecht beurteilt werden.

Deshalb werden im Folgenden zunächst die ökonomischen Ansätze der Datenbewertung beschrieben (II.), um diesen sodann die ertragsteuerlichen Bewertungsgrundlagen gegenüberzustellen (III.). Im Anschluss werden die dargestellten Bewertungsansätze im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips beurteilt (IV.). Die Betrachtung schließt mit einem Fazit, das einen Ausblick auf eine mögliche Ertragsbesteuerung von Daten gibt (V.).

II. Ökonomische Ansätze der (Daten-)Bewertung

In der Ökonomie wird grundlegend zwischen nicht-finanziellen und finanziellen Bewertungsverfahren differenziert.⁵ Die nicht-finanziellen Bewertungsverfahren, zu denen qualitätsorientierte, prozessorientierte und

⁴ S. Strahringer/M. Wiener, HMD 2021, 457 (462).

⁵ M. Hupperz/T. Groß/M. Spiekermann, Datenbewertung, 2022, S. 14 ff.; A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 22.

performance-orientierte Verfahren zählen, werden in erster Linie zur Steuerung unternehmensinterner Prozesse eingesetzt.⁶ Sie dienen primär der Informationsgewinnung bezüglich des Status quo des Unternehmens sowie als Instrument zur Realisierung strategischer Ziele.⁷ Zum Zwecke des Vergleichs mit ertragsteuerlichen Bewertungsverfahren bzw. als mögliches Vorbild für eine ertragsteuerliche Bewertung von Daten erweisen sich die nicht-finanziellen Verfahren jedoch a priori als ungeeignet,⁸ weshalb im Folgenden lediglich die finanziellen Bewertungsverfahren näher erörtert werden. Diese lassen sich in die drei Grundströmungen der marktpreisorientierten, nutzenorientierten und kostenorientierten Bewertungsverfahren unterteilen.⁹

1. Marktpreisorientierte Bewertung

Eine marktpreisorientierte Bewertung reflektiert den Wert, den Dritte für die Daten zu zahlen bereit sind.¹⁰ Der Wert wird also gemäß der am Markt geltenden Prinzipien von Angebot und Nachfrage bestimmt. Dies gilt unabhängig davon, ob letztlich etwa die Vergleichswertmethoden, eine Lizenzpreisanalogie oder vergleichbare Umsatzrenditen herangezogen werden.¹¹ Marktpreisorientierte Verfahren erweisen sich in der Regel als geeignet, um klassische Wirtschaftsgüter zu bewerten. Bezüglich der Bewertung von Daten bestehen jedoch Bedenken. Die Grundvoraussetzung für die Anwendung marktpreisorientierter Bewertungsverfahren ist nämlich die Existenz eines aktiven Marktes für das betroffene Gut.¹² Indes etablieren sich erst in jüngerer Vergangenheit kommerzielle Datenmarktplätze

⁶ M. Hupperz/T. Groß/M. Spiekermann, Datenbewertung, 2022, S. 14.

⁷ A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 22; M. Hupperz/T. Groß/M. Spiekermann, Datenbewertung, 2022, S. 14.

⁸ Ebd.

⁹ A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 27.

¹⁰ M. Hupperz/T. Groß/M. Spiekermann, Datenbewertung, 2022, S. 14.

¹¹ A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 27, 31.

¹² M. Hupperz/T. Groß/M. Spiekermann, Datenbewertung, 2022, S. 15; A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 27.

und solche für private, öffentliche oder sogar gestohlene Daten.¹³ Zudem ist der Marktpreis bei Daten auch weniger aussagekräftig als bei anderen Gütern, da Daten ohne zusätzliche Kosten replizierbar und daher in ihrer Nutzung nicht-konkurrierend sind. Dies führt dazu, dass es für datenvertreibende Unternehmen lukrativer sein kann, den Preisvorstellungen von Kunden mit geringerem Nutzenpotential entgegenzukommen, als die Daten erst gar nicht zu veräußern.¹⁴ Folglich existiert für ein und denselben Datensatz nicht zwingend ein einheitlicher Marktpreis.

2. Nutzenorientierte Bewertung

Nutzenorientierte Methoden bewerten Güter anhand der zukünftigen Gewinnerwartung, also im Hinblick auf die erwarteten Umsätze abzüglich der Kosten. Beispiel hierfür sind Methoden wie die unmittelbare Cashflow-Prognose, die Residualwertmethode, die Mehrgewinnmethode sowie erneut die Methode der Lizenzpreisanalogie.¹⁵ Im Unterschied zur marktpreisorientierten Bewertung liegt hier der Fokus jedoch mehr auf der Ersparnis, die dadurch generiert wird, dass sich der immaterielle Gegenstand im eigenen Vermögen befindet und zwecks Nutzung keine Lizenz erworben werden muss. Hingegen ist bei der marktpreisorientierten Bewertung der Lizenzpreis ausschlaggebend, der bei einer Lizenzvereinbarung mit einem Abnehmer erzielt werden kann.¹⁶

Bei den genannten nutzenorientierten Bewertungsmethoden müssen neben der Dauer der Nutzung, monetär bewertbare Komponenten (wie z.B. Prozesskosten) sowie nicht monetär-bewertbare Komponenten (wie z.B. Qualität, Kundenzufriedenheit oder generelle Risiken) mit einkalkuliert werden.¹⁷ Die Quantifizierung von Chancen und Risiken erfolgt unter Berücksichtigung des Best-Case- und des Worst-Case-Szenarios, wodurch

¹³ A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 30 m.w.N.

¹⁴ Vgl. R. Nissen, Der monetäre Wert von Daten im Privatrecht, 2021, S. 96.

¹⁵ A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 41 f.

¹⁶ Ebd., S. 31, 42.

¹⁷ M. Hupperz/T. Groß/M. Spiekermann, Datenbewertung, 2022, S. 15; A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 41.

eine Vielzahl von Faktoren Einfluss finden.¹⁸ Obgleich eine nutzenorientierte Bewertung damit als einzige Methode die zukünftige Gewinnmöglichkeit zu quantifizieren versucht, stellt sich das zugrundeliegende Verfahren als vergleichsweise komplex und aufwändig dar. Auch sind Chancen und Risiken *per definitionem* von Unsicherheit geprägt, was die Bewertung für Subjektivität anfällig macht.¹⁹

3. Kostenorientierte Bewertung

Demgegenüber zeichnen sich kostenorientierte Verfahren durch eine geringere Komplexität sowie eine objektivere Natur aus. Der Wert der Daten wird dabei anhand der Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. Wiederherstellungskosten ermittelt.²⁰ Zur Bewertung ist es daher erforderlich, die gesamten Kosten der datenbezogenen Wertschöpfungskette zu erfassen; also die Erfassung der Informationen, (Vor-)Verarbeitung und Speicherung, Analyse und Auswertung und etwaige Kosten bei der Bereitstellung i.R.d. Verwertung.²¹ Die genannten Kosten können beispielsweise aus dem Betrieb und Unterhalt von Servern und anderen Speichermedien, der Schulung von Personal sowie weiteren Faktoren resultieren. In Hinblick auf die wirtschaftlich lukrativen Nutzerdaten müssen insbesondere auch die Kosten mit einbezogen werden, die durch die Entwicklung und den Unterhalt der Plattformen entstehen, aufgrund derer die Nutzer Daten erzeugen und diese zu teilen bereit sind. In diesem Zusammenhang sind ebenfalls jene Aufwendungen zu berücksichtigen, die zur Schaffung der erforderlichen Reichweite und Netzwerkeffekte getätigt wurden.²² Von diesen ermittelten Kosten müssen zudem Wertverlustkomponenten, also z.B.

¹⁸ A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 40.

¹⁹ M. Hupperz/T. Groß/M. Spiekermann, Datenbewertung, 2022, S. 16.

²⁰ Ebd., S. 15; A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 34.

²¹ A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 28; eine Übersicht über mögliche Kostenfaktoren bieten A. Krotova/M. Spiekermann, Data Valuation Model, 2020, S. 25.

²² A. Vögele/J. Raab, in: Vögele/Beisheim/Blankenfeldt, et al. (Hrsg.), Bilanzierung und Bewertung, Recht und Steuern, Verrechnungspreise, 2021, S. 831 (1020).

Verluste durch Alterung des Datensatzes, abgezogen werden. Die Differenz zwischen Kosten und Wertverlustkomponenten bildet sodann den Wert des Vermögensgegenstandes.²³ Dieses Verfahren ist in seiner Komplexität überschaubar und bietet den Vorteil der objektiven Überprüfbarkeit. Allerdings besteht ein Nachteil darin, dass nur die historischen Kosten aufgegriffen werden, wodurch Gewinnerwartungen nicht mit eingepreist werden. Infolgedessen liegt bei kostenorientierten Verfahren der Marktwert der Daten in der Regel wesentlich höher als deren Buchwert.²⁴

III. Ertragsteuerrechtliche Maßstäbe der (Daten-)Bewertung

Im deutschen Ertragsteuerrecht gibt es ebenfalls drei Bewertungsmaßstäbe: Die Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (1.), die Bewertung mit dem gemeinen Wert bzw. Verkehrswert (2.) und eine Bewertung zum Teilwert (3.). Die Buchwertfortführung, wie sie z.B. in § 6 Abs. 3, 6 EStG angeordnet wird, ist kein eigener Bewertungsansatz, da der Buchwert selbst stets auf einem der vorgenannten Ansätze beruht. Auch das Festwertverfahren und die Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 3, 4 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG sowie das Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 256 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG stellen keine eigenen Bewertungsansätze dar; hierbei handelt es sich lediglich um technische oder verfahrensmäßige Vereinfachungen, die regelmäßig auf einer kostenbasierten Bewertung beruhen.

1. Ansatz mit Anschaffungs- und Herstellungskosten

Im Regelfall müssen Wirtschaftsgüter nach geltendem Recht mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Bilanz angesetzt werden, §§ 253 S. 1, 255 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG. Dieser Betrag ist sodann um die Absetzungen für Abnutzungen nach § 7 EStG zu vermindern. Dies ist

²³ A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 34.

²⁴ M. Hupperz/T. Groß/M. Spiekermann, Datenbewertung, 2022, S. 16; A. Krotova/C. Rusche/M. Spiekermann, Die ökonomische Bewertung von Daten, 2019, S. 35, 46.

damit das Pendant zur ökonomischen kostenorientierten Bewertung, wonach eine Bewertung anhand der gesamten Kosten der datenbezogenen Wertschöpfungskette abzüglich der Wertverlustkomponenten erfolgt.²⁵

Der ertragsteuerliche Ansatz mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten bildet jedoch nicht die Wertschöpfung im ökonomischen Sinn ab. Eine solche ist dann gegeben, wenn der Wert eines Gegenstandes die Kosten der dafür eingesetzten Güter, Arbeitskraft etc. übersteigt.²⁶ Bilanziell findet vielmehr eine Form der Werterhaltung dahingehend statt, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten für ein zu bilanzierendes Wirtschaftsgut nicht als sofort abzugsfähiger Aufwand abfließen, sondern auf diesen Gegenstand transferiert werden. Der bereits zu diesem Zeitpunkt gegebenenfalls geschaffene Mehrwert im Sinne einer ökonomischen Wertschöpfung wird jedoch erst dann erfasst, wenn der Gegenstand für diesen Preis veräußert wird, was bilanziell eine Realisierung stiller Reserven darstellt. Die Bewertung von Daten mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten ist jedoch insoweit problematisch, als dass die Kosten keine sonderlich aussagekräftige Bezugsgröße darstellen, da die Grenzkosten einzelner Datenerhebungen in vielen Fällen gegen Null gehen.²⁷

2. Ansatz mit gemeinem Wert/Verkehrswert

Der gemeine Wert ist nach § 9 BewG der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Er stellt somit einen dem ökonomischen Marktwert entsprechenden Ansatz dar und entspricht im Wesentlichen dem Verkehrswert bzw. dem objektivierten Einzelveräußerungspreis. Der gemeine Wert ist insbesondere bei der Bewertung entstrickungsbedingter fiktiver Entnahmen und Einlagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 HS 2 und Nr. 5a EStG), bei der Einlage von Wirtschaftsgütern anlässlich einer Betriebseröffnung (§ 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG), beim unentgeltlichen Erwerb von Wirtschaftsgütern aus betrieblichem Anlass (§ 6 Abs. 4 EStG) sowie bei Tausch-

²⁵ Vgl. M. Hupperz/T. Groß/M. Spiekermann, Datenbewertung, 2022, S. 15.

²⁶ M. Olbert/C. Spengel, World Tax Journal 2017, 3 (22).

²⁷ R. Nissen, Der monetäre Wert von Daten im Privatrecht, 2021, S. 88.

vorgängen (§ 6 Abs. 6 S. 1 EStG) maßgeblich. Daneben findet er in besonderen Fällen Anwendung, etwa bei der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) oder bei der Bewertung von Zuwendungen von Vermögensbeteiligungen (§ 19a EStG).²⁸

3. Ansatz mit Teilwert

Im Gegensatz zum gemeinen Wert nimmt der Teilwert nicht die Einzel-, sondern die Gesamtveräußerung in den Blick und weist gem. § 10 S. 2 BewG einem Wirtschaftsgut den Wert zu, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Er ist nicht objektiv-marktbezogen, sondern subjektiv-betriebsbezogen. Mit dem Blick auf die interne Wertbeitragsfunktion des einzelnen Wirtschaftsguts geht zugleich eine Fokussierung auf dessen betrieblichen Nutzen einher. So kann ein Wirtschaftsgut mit geringen Kosten hergestellt und am Markt ebenfalls gering bewertet, aber zugleich derart in die betrieblichen Abläufe eingebunden und nutzbringend sein, dass der Teilwert deutlich über dem gemeinen Wert sowie den Anschaffungs- und Herstellungskosten liegt. Der Ansatz mit dem Teilwert bildet damit das ertragsteuerliche Pendant zur ökonomischen nutzenorientierten Bewertung.

Der Teilwert wird hauptsächlich zur Bewertung von Entnahmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), Einlagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) und verdeckten Einlagen (§ 6 Abs. 6 S. 2 EStG) herangezogen.²⁹ Daneben kommt er unter anderem auch bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern zum Tragen, die gegen ein Gesamtentgelt in einer Mehrheit für das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen angeschafft wurden.³⁰ Zudem kann i.R.d. Bewertung für jedes Wirtschaftsgut gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG fakultativ der Teilwert angesetzt werden, wenn dieser aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist als die (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten (sog. Teilwertabschreibung).

²⁸ K. Korn/M. Strahl, in: Korn (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Stand: 06.2024, § 6 Rn. 210.1.

²⁹ Ebd., Rn. 190.

³⁰ Ebd., Rn. 142.

IV. Bewertungsansätze im Lichte der Leistungsfähigkeit

In der wirtschaftswissenschaftlichen Diskussion hat sich noch keines der drei Bewertungsverfahren herausgebildet, welchem im Hinblick auf die Bewertung von Daten Vorzug zu gewähren sein soll. Auch wenn zwischen ökonomischen Bewertungsverfahren und steuerlichen Bewertungsmaßstäben gewisse methodische Parallelen bestehen, kann daraus nicht gefolgert werden, dass im Hinblick auf die ertragsteuerliche Bewertung von Daten ebenso ein Konkurrenzverhältnis zwischen den Maßstäben besteht. Im Rahmen des gesamten Ertragsteuerrechts, also insbesondere auch bei der Festlegung des Bewertungsmaßstabs gilt es nämlich das Leistungsfähigkeitsprinzip zu beachten. Dem Gesetzgeber kommt damit kein Gestaltungsspielraum zu, in dessen Rahmen er für Daten etwa den Ansatz mit dem gemeinen Wert oder mit dem Teilwert als Bewertungsmethode festsetzen könnte, auch wenn dies von Seiten der Ökonomie diskutiert wird.

Denn aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt insbesondere das Realisationsprinzip.³¹ Danach sind Gewinne erst zu berücksichtigen, wenn sie realisiert sind, da erst realisierte Wertzuwächse als Ausdruck einer erhöhten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anzusehen sind. Dies führt jedoch dazu, dass in der Regel allein der kostenorientierte Bewertungsmaßstab als Basis des Ansatzes von Wirtschaftsgütern herangezogen werden kann. Anders als bei einer Bewertung von Daten mit dem gemeinen Wert oder Teilwert wird die ökonomische Wertschöpfung erst dann zum ertragsteuerlichen Gewinn, wenn dieser auch realisiert ist. Dies ist in der Regel beim Verkauf der Daten der Fall. Bis zu diesem Zeitpunkt erfolgt, wie bereits erläutert, durch den kostenbasierten Ansatz lediglich eine Form der bilanziellen Erhaltung der Leistungsfähigkeit.

Der Gesetzgeber kann daher Teilwert und gemeinen Wert nicht frei als Bewertungsmaßstäbe vorsehen, sondern nur im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben einsetzen. Eine Bewertung mit dem gemeinen Wert ist etwa dann gerechtfertigt, wenn der Zweck der Norm darin liegt, außer-

³¹ U. Prinz, DStR 2020, 842 (844); I. Schomäcker, *Steuerverfassungsrecht und gesetzgeberischer Gestaltungsraum*, 2020, S. 27. Ob das genannte Realisationsprinzip deckungsgleich mit dem im Handelsrecht in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB normierten und auf dem Vorsichtsprinzip beruhenden Realisationsprinzip ist, soll an dieser Stelle offenbleiben.

betriebliche und daher steuerlich neutral zu stellende Änderungen des Betriebsvermögens sachgerecht abzubilden. Eine Bewertung mit dem Teilwert ist insbesondere bei Einlagen und Entnahmen leistungsfähigkeitsgerecht, da dort ohnehin eine außerbilanzielle Korrektur erfolgt; ebenso bei der Teilwertabschreibung, weil ein realer Wertverlust eingetreten ist. Der Steuerpflichtige ist in diesem Fall weder faktisch noch wirtschaftlich leistungsfähig.³²

V. Fazit

Insgesamt hat sich gezeigt, dass die ökonomischen Bewertungsmethoden jeweils ein ertragsteuerliches Pendant besitzen. Vor diesem Hintergrund bleibt weiterhin klärungsbedürftig, weshalb Daten ertragsteuerlich bislang ihre Werthaltigkeit abgesprochen wird bzw. diese zumindest unbeachtet bleibt, während diese ökonomisch unbestritten ist. Dies kann aufgrund der weitgehenden Übereinstimmung der Bewertungsansätze auch nicht mit einem unterschiedlichen Werteverständnis begründet werden. Zwar wurde bewiesen, dass die kostenbasierte Bewertung im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip den Ausgangspunkt für eine Bewertung von Daten bilden muss, da eine marktpreisorientierte Bewertung (gemeiner Wert) oder eine nutzenorientierte Bewertung (Teilwert) zu einer Besteuerung nicht realisierter Gewinne führen könnte. Gleichwohl ist auch der Wert von Daten nach der kostenbasierten Methode ökonomisch unbestritten, sodass ertragsteuerlich im Grundsatz Entsprechendes gelten muss.

Auch hier kommt Daten ein Wert zu, der sich allein auf deren Existenz stützt. Auch wenn die Grenzkosten der Replikation einzelner Datensätze regelmäßig gegen null tendieren, anerkennt die ökonomische Theorie, dass die Gesamtkosten der Wertschöpfungskette maßgeblich sind. Hierzu zählen insbesondere die Aufwendungen für die Erstellung, Pflege und Bereitstellung digitaler Infrastrukturen, etwa Server oder Webseiten. Diese Kosten bilden in ihrer Gesamtheit, sofern sie dem Gegenstand einzeln zurechenbar sind, den nach ertragsteuerlichen Maßstäben relevanten Wert.

³² K. Korn/M. Strahl, in: Korn (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Stand: 06.2024, § 6 Rn. 190.

Ob und in welchem Umfang dies zu einer Besteuerung von Daten im Rahmen der Einkommen- oder Körperschaftsteuer führt, hängt jedoch entscheidend davon ab, ob Daten überhaupt als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind und in welchen Fällen das Ansatzverbot des § 5 Abs. 2 EStG einer Aktivierung entgegensteht.³³

³³ Dies untersucht die Autorin im Rahmen ihres Dissertationsvorhabens mit dem Arbeitstitel: „Ertragsbesteuerung datenbasierter Geschäftsmodelle“.