



EUROPÄISCHE  
KOMMISSION

Brüssel, den 21.3.2018  
C(2018) 1650 final

**EMPFEHLUNG DER KOMMISSION**

**vom 21.3.2018**

**bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz**

# EMPFEHLUNG DER KOMMISSION

vom 21.3.2018

## bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz

### DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 292,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) In der am 21. September 2017 angenommenen Mitteilung der Kommission mit dem Titel „Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den Binnenmarkt“<sup>1</sup> wurde unterstrichen, dass neue internationale Vorschriften im Zusammenhang mit den Herausforderungen der digitalen Wirtschaft erforderlich sind, was die Bestimmung des Ortes der Wertschöpfung von Unternehmen und die Zuordnung dieses Wertes zu Steuerzwecken angeht. Um Fortschritte in Bezug auf die Ansätze zu erzielen, die im Rahmen des von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD)/G20 im Oktober 2015 veröffentlichten Berichts „Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft“ (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)<sup>2</sup> zu Aktionspunkt 1 der Initiative zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) und auch im „Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018“<sup>3</sup> der OECD geprüft wurden, wäre eine Reform der internationalen Steuervorschriften in Bezug auf das Konzept einer Betriebsstätte, die Verrechnungspreisgestaltung und die Gewinnzurechnung für Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Erbringung digitaler Dienstleistungen erforderlich.
- (2) In den Schlussfolgerungen des Europäischen Rats vom 19. Oktober 2017 wurde unterstrichen, dass ein faires und effizientes Steuersystem erforderlich ist, das an das digitale Zeitalter angepasst ist, und die Kommission wurde aufgefordert, bis Anfang 2018 geeignete Vorschläge vorzulegen. In den Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschaft und Finanzen“ vom 5. Dezember 2017 wurde betont, dass eine weltweit akzeptierte Definition des Begriffs der Betriebsstätte und die damit verbundenen Vorschriften für die Verrechnungspreisgestaltung und die Gewinnzuordnung auch dann das Schlüsselmoment bleiben sollten, wenn es gilt, die Problematik der Besteuerung der Gewinne der digitalen Wirtschaft zu bewältigen, und es wurde eine enge Zusammenarbeit zwischen der Union, der OECD und anderen internationalen Partnern bei den Maßnahmen zur Bewältigung der Problematik der Besteuerung der Gewinne der digitalen Wirtschaft empfohlen.

---

<sup>1</sup> COM(2017) 547 final.

<sup>2</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

<sup>3</sup> OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

- (3) In derselben Schlussfolgerung ersuchte der Rat „Wirtschaft und Finanzen“ die OECD nachdrücklich, geeignete Lösungen für eine Ausweitung des weltweiten Netzes von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu finden und ihr Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, die begleitenden Kommentare sowie ihre Leitsätze für Verrechnungspreise und ihre Leitlinien für die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten zu ändern, um diese globale Problematik zu bewältigen.
- (4) Das Konzept der Betriebsstätte, so wie es derzeit in Artikel 5 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung enthalten ist, sollte überarbeitet werden, um Kriterien wie Erträge oder anderen nutzerbasierten Kriterien für die Bestimmung der „signifikanten digitalen Präsenz“ eines Unternehmens Rechnung zu tragen. Die Gewinnzuordnungsvorschriften, so wie sie derzeit in den Artikeln 7 und 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und in den OECD-Leitsätzen für Verrechnungspreise enthalten sind, sollten überarbeitet werden, um beispielsweise auch den Beitrag von Nutzern und Daten zur Wertschöpfung zu berücksichtigen. Auf internationaler Ebene sollte die Verwendung der Gewinnaufteilungsmethode weiter geprüft werden, um eine gerechte Zuordnung von Gewinnen zu der signifikanten digitalen Präsenz oder im Zusammenhang mit ihr zu gewährleisten.
- (5) Doppelbesteuerungsabkommen spielen eine wichtige Rolle bei der Förderung der Effizienz des grenzüberschreitenden Handels, weil sie bei den Steuerpflichtigen für mehr Rechtssicherheit bei ihren internationalen Geschäften sorgen. Durch Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens einigen sich die Vertragsstaaten untereinander auf eine Zuteilung der Besteuerungsrechte, um Doppelbesteuerung zu vermeiden und wirtschaftliche Tätigkeiten und Wachstum zu fördern. Angemessene Änderungen und Ergänzungen der von den Mitgliedstaaten mit Drittländern unterzeichneten Doppelbesteuerungsabkommen sollten deshalb gefördert werden, um mehr Kohärenz zwischen dem digitalen Binnenmarkt und der Weltwirtschaft sicherzustellen.
- (6) Die Mitgliedstaaten werden aufgefordert, zur Veranschaulichung oder Auslegung der Änderungen ihrer Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz heranzuziehen (COM(2018) 147final).

#### HAT FOLGENDE EMPFEHLUNG ERLASSEN:

##### 1. Allgemeines

Diese Empfehlung enthält einen Vorschlag für Anpassungen der Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten mit Drittländern, um – zum einen – das Konzept einer Betriebsstätte auszuweiten und so einer signifikanten digitalen Präsenz Rechnung zu tragen, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise in einem anderen Staat ausgeübt wird, und – zum anderen – Vorschriften über die Zuordnung von Gewinnen zu dieser signifikanten digitalen Präsenz oder im Zusammenhang mit ihr einzubeziehen.

##### 2. Empfehlung

Den Mitgliedstaaten wird empfohlen, die notwendigen Anpassungen ihrer Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten auszuhandeln, um folgende Elemente umzusetzen:

a) Begriffsbestimmung einer signifikanten digitalen Präsenz:

„1. Für die Zwecke dieses Abkommens beinhaltet der Begriff „Betriebsstätte“ auch eine „signifikante digitale Präsenz“, durch die die Gesamtheit oder ein Teil der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird.

2. Von einer „signifikanten digitalen Präsenz“ in einem Steuergebiet in einem Steuerzeitraum wird ausgegangen, wenn die von einem Unternehmen ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise aus der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle besteht und eine oder mehrere der nachstehenden Bedingungen im Hinblick auf die Bereitstellung dieser Dienstleistungen durch das Unternehmen, das die Geschäftstätigkeit ausübt, erfüllt sind, wobei die Erbringung sämtlicher solcher Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle durch jedes mit diesem Unternehmen verbundene Unternehmen berücksichtigt wird:

- a) Der Anteil der Gesamteinnahmen dieses Steuerzeitraums aus der Bereitstellung dieser digitalen Dienstleistungen an Nutzer in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum übersteigt [...] \* EUR;
- b) die Zahl der Nutzer einer oder mehrerer dieser digitalen Dienstleistungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum übersteigt [...] \*;
- c) die Zahl der Geschäftsverträge über die Erbringung solcher digitalen Dienstleistungen, die in dem betreffenden Steuergebiet ansässige Nutzer in dem betreffenden Steuerzeitraum geschlossen haben, übersteigt [...] \*;

\* Die Schwellenwerte, nach denen bestimmt wird, wann eine signifikante digitale Präsenz eine Betriebsstätte darstellt, sollten in den Doppelbesteuerungsabkommen entsprechend den Schwellenwerten in den nationalen Vorschriften der Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (COM(2018) 147final) definiert werden.

3. Was die Inanspruchnahme digitaler Dienstleistungen angeht, gilt ein Nutzer als in einem Steuergebiet in einem Steuerzeitraum ansässig, wenn der Nutzer in dem betreffenden Steuergebiet und Steuerzeitraum ein Gerät benutzt, um auf die digitale Schnittstelle zuzugreifen, über die die digitalen Dienstleistungen bereitgestellt werden.

4. Was den Abschluss von Verträgen für die Erbringung digitaler Dienstleistungen angeht:

- a) gilt ein Vertrag als Geschäftsvertrag, wenn der Nutzer den Vertrag im Rahmen der Ausübung seiner Geschäftstätigkeit schließt;
- b) gilt ein Nutzer als in einem Steuergebiet in einem Steuerzeitraum ansässig, wenn der Nutzer für Körperschaftsteuerzwecke in dem betreffenden Steuergebiet und Steuerzeitraum ansässig ist oder in dem betreffenden Steuergebiet und Steuerzeitraum eine Betriebsstätte hat.

5. Das Steuergebiet, in dem ein Gerät eines Nutzers verwendet wird, wird anhand der Internet-Protokoll-Adresse (IP-Adresse) des Geräts oder, falls dies genauer ist, über eine andere Methode der Geolokalisierung bestimmt.

6. Der Anteil der Gesamteinnahmen nach Absatz 2 Buchstabe a wird im Verhältnis dazu bestimmt, wie oft Geräte im betreffenden Steuerzeitraum durch Nutzer weltweit genutzt werden, um auf die digitale Schnittstelle zuzugreifen, über die die digitalen Dienstleistungen bereitgestellt werden.

b) Vorschriften für die Gewinnzuordnung zu einer signifikanten digitalen Präsenz oder im Zusammenhang mit einer signifikanten digitalen Präsenz:

„1. Die Gewinne, die der signifikanten digitalen Präsenz in einem Steuergebiet zuzuordnen sind oder im Zusammenhang mit ihr stehen, entsprechen den Gewinnen, die mit der digitalen Präsenz erzielt worden wären, wenn diese als separates und unabhängiges Unternehmen die gleiche oder eine ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte, insbesondere im Verkehr mit anderen Teilen des Unternehmens; dabei sind die über eine digitale Schnittstelle ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen.

2. Für die Zwecke des Absatzes 1 basiert die Bestimmung der Gewinne, die der signifikanten digitalen Präsenz zuzuordnen sind oder im Zusammenhang mit ihr stehen, auf einer Funktionsanalyse. Um die Funktionen der signifikanten digitalen Präsenz zu bestimmen und dieser das wirtschaftliche Eigentum an den dazugehörigen Vermögenswerten und die Risiken zuzuordnen, werden die wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten dieser Präsenz über eine digitale Schnittstelle berücksichtigt. Zu diesem Zweck gelten die von dem Unternehmen über eine digitale Schnittstelle ausgeübten Tätigkeiten im Zusammenhang mit Daten oder Nutzern als wirtschaftlich signifikante Tätigkeiten der signifikanten digitalen Präsenz, anhand der die Risiken und das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögenswerten dieser Präsenz zugeordnet werden.

3. Bei der Bestimmung der zuzuordnenden Gewinne gemäß Absatz 2 werden die wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten der signifikanten digitalen Präsenz, die für Entwicklung, Ausweitung, Pflege, Schutz und Nutzung der immateriellen Vermögenswerte des Unternehmens wichtig sind, gebührend berücksichtigt.

4. Zu den wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten, die die signifikante digitale Präsenz über eine digitale Schnittstelle ausübt, zählen unter anderem folgende Tätigkeiten:

- a) Erhebung, Speicherung, Verarbeitung, Analyse, Bereitstellung und Verkauf von Daten auf Nutzerebene;
- b) Erhebung, Speicherung, Verarbeitung und Anzeige nutzergenerierter Inhalte;
- c) Verkauf von Online-Werbeflächen;
- d) Bereitstellung von Inhalten Dritter auf einem digitalen Marktplatz;
- e) Bereitstellung anderer digitaler Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben a bis d aufgeführt sind.

5. Bei der Bestimmung der zuzuordnenden Gewinne gemäß den Absätzen 1 bis 4 verwenden die Steuerpflichtigen die Gewinnaufteilungsmethode, sofern der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass eine andere, auf international anerkannten Grundsätzen basierende Methode in Bezug auf die Ergebnisse der Funktionsanalyse geeigneter ist. Als Faktoren für die Aufteilung können Ausgaben für Forschung, Entwicklung und Vermarktung sowie die Zahl der je Steuergebiet vorhandenen Nutzer und erhobenen Daten verwendet werden.

### 3. Wechselwirkung mit anderen EU-Rechtsvorschriften

Mit Blick auf eine kohärente Anwendung auf internationaler Ebene wird empfohlen, in den Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten mit Drittländern die Definitionen und andere Bedingungen für eine signifikante digitale Präsenz sowie die

Vorschriften für die Zuordnung von Gewinnen zu einer signifikanten digitalen Präsenz oder im Zusammenhang mit ihr gemäß dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (COM(2018) 147final) zu berücksichtigen.

#### 4. Folgemaßnahmen

Die Mitgliedstaaten sollten die Kommission über die Maßnahmen, die sie getroffen haben, um dieser Empfehlung nachzukommen, sowie über etwaige Änderungen dieser Maßnahmen unterrichten.

#### 5. Adressaten

Diese Empfehlung ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Brüssel, den 21.3.2018

*Für die Kommission  
Pierre MOSCOVICI  
Mitglied der Kommission*

