



EUROPÄISCHE KOMMISSION
GENERALDIREKTION STEUERN UND ZOLLUNION
Analysen und Steuerpolitiken
Analyse und Koordination der Steuerpolitiken

Brüssel, 1. März 2007
Taxud E1 OP/RP

CCCTB\WP\053\doc\de
Orig. EN

**ARBEITSGRUPPE „GEMEINSAME
KONSOLIDIERTE KÖRPERSCHAFTSTEUER-
BEMESSUNGSGRUNDLAGE“ (AG GKKB)**

***Überblick über die wichtigsten in der dritten Sitzung
der Untergruppe „Fragen zur Besteuerung von
Gruppen“ aufgetretenen Fragen (SG5 – 5. & 6.
Februar 2007)***

Sitzung vom Dienstag, den 13. März 2007

Konferenzzentrum Albert Borschette
Rue Froissart 36 - 1040 Brüssel

ARBEITSUNTERLAGE

I. Hintergrund und Zweck des Dokuments

1. Dieses Dokument soll einen kurzen Überblick über die wichtigsten in der dritten Sitzung der Untergruppe „Fragen zur Besteuerung von Gruppen“ (im Folgenden „SG5“) aufgetretenen Fragen vermitteln und einen Rahmen für die Erörterung der Fragen vorgeben, zu denen die SG5 vom Plenum weitere Leitlinien erbeten hat.
2. Bei der Sitzung orientierte sich die Diskussion an der PowerPoint-Präsentation, die von den Kommissionsdienststellen zusammen mit dem Vorsitz angefertigt worden war.
3. Der Vorsitz der SG5 erstellte einen Bericht über die Sitzungsergebnisse, der einen Überblick über die Diskussionen und die von den Mitgliedern der Untergruppe vertretenen Auffassungen gibt. Da es sich bei der SG5 um eine Fachgruppe handelt, stellen die in dem Bericht enthaltenen Schlussfolgerungen einen Beitrag der Untergruppe dar, der in der Hauptarbeitsgruppe zu erörtern ist¹.
4. Die Kommissionsdienststellen würden insbesondere Anmerkungen zu folgenden in der Sitzung der Untergruppe erörterten Fragen begrüßen:
 1. Definition des Konzerns und damit verbundene Fragen (siehe Abschnitte 5 bis 20);
 2. Behandlung von Verlusten (siehe Abschnitte 21 bis 25);
 3. Methodik (siehe Abschnitte 26 bis 39);
 4. Unternehmen, die mit vorhandenen stillen Reserven in Vermögenswerten in einen Konzern eintreten oder ihn verlassen (siehe Abschnitte 40 bis 46).

II. Zentrale Diskussionspunkte

Definition des Konzerns und damit verbundene Fragen

Optionsausübung

5. Erstmals wurden die praktischen und administrativen Aspekte der Optionsausübung diskutiert. Auch wenn die Konsolidierung im Rahmen der GKKB nicht optional sein soll, beabsichtigen die Dienststellen der Kommission, einen Vorschlag für eine optionale gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage (mit verbindlicher Konsolidierung für die Unternehmen, die für diese gemeinsame Bemessungsgrundlage optieren) vorzulegen.
6. Zu Beginn erklärten mehrere Sachverständige, sie planten die GKKB nicht als optionales System, sondern als für alle ihre Unternehmen oder für eine Kategorie ihrer Unternehmen verbindliche Regeln einzuführen. In diesem Zusammenhang

¹ Wie in allen Unterlagen der Arbeitsgruppe GKKB wird mit dem Begriff „Mitgliedstaaten“ auf die Kommentare der Sachverständigen der einzelnen Verwaltungen der Mitgliedstaaten Bezug genommen, die keine offizielle Stellungnahme eines Mitgliedstaats darstellen.

betonten die Kommissionsdienststellen, ihre derzeitige Politik sei es, ein optionales System vorzuschlagen, damit die Unternehmen über kohärente Vorschriften verfügen und somit Nutzen aus dem Binnenmarkt ziehen könnten. Es stünde den MS frei, die Einführung der GKKB durch Verzicht auf innerstaatliche Vorschriften auszuweiten. Die GKKB für sämtliche Unternehmen oder eine Kategorie von Unternehmen verbindlich zu machen, ginge über die derzeitige Politik der Kommission hinaus; sie für eine bestimmte Kategorie von Unternehmen verbindlich zu machen, könnte im Hinblick auf die Vorschriften für staatliche Beihilfen Probleme mit sich bringen.

7. Was die praktischen Aspekte der Optionsausübung bei der gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage anbelangt, so können unter Berücksichtigung der Standpunkte der Sachverständigen hauptsächlich die folgenden Punkte herausgestellt werden.
8. Das kontrollierende Unternehmen wäre befugt, die Option für den Konzern auszuüben. Damit die Option gültig ist, müsste bei deren Ausübung aber eine Liste der betroffenen Unternehmen mit einem von deren Management unterschriebenen schriftlichen Einverständnis vorgelegt werden (dies würde für Klarheit sorgen und die Risiken von Streitigkeiten bei Rechnungsprüfungen und hinsichtlich der Interessen der Minderheitsaktionäre mindern). Erfolgt eine Konsolidierung, wenn das kontrollierende Unternehmen außerhalb der EU angesiedelt ist, könnte die Benennung eines in der EU ansässigen Unternehmens erforderlich sein, das die damit verbundenen administrativen Aufgaben zu erledigen hätte (dieses Unternehmen wäre auch für die anderen administrativen Aufgaben zuständig).
9. Im Hinblick auf den Zeitrahmen würde ein Ansatz bevorzugt, bei dem vor Beginn des betreffenden Besteuerungszeitraums die Optionsausübung gemeldet werden müsste. Neu gegründete oder erworbene Unternehmen könnten jedoch einbezogen werden, sobald sie die Kriterien erfüllen (Zweiteilung des Besteuerungszeitraums bei den neu erworbenen Unternehmen). Was die Verlängerung der Option angeht (wenn davon ausgegangen wird, dass sie für eine bestimmte Anzahl von Jahren gilt), so herrscht generell Einverständnis darüber, dass sie automatisch erfolgen sollte (in der Praxis würde dies bedeuten, dass das kontrollierende Unternehmen mit der Anwendung der GKKB für einen weiteren Zeitraum einverstanden wäre, wenn es nicht seine gegenteilige Absicht mitteilt).
10. Ein Gültigkeitszeitraum für die Option von vier oder fünf Jahren wäre angemessen (das Unternehmen, das für die GKKB optiert, könnte während dieses Zeitraums die Option nicht wieder rückgängig machen). Bei Auflösung des Konzerns würde die Option allerdings automatisch beendet.
11. Nach Ansicht der Kommissionsdienststellen sollte die Optionsausübung einer einzigen Steuerverwaltung gemeldet werden, die dann die anderen betroffenen Steuerverwaltungen hiervon in Kenntnis zu setzen hätte. Einige Sachverständige befürworteten allerdings ein System, bei dem das kontrollierende Unternehmen alle betroffenen Steuerverwaltungen zu unterrichten hat, was bei einer grenzüberschreitenden GKKB die Befolgungskosten eher erhöhen als reduzieren würde.

12. Erfüllt ein kontrollierendes Unternehmen nicht mehr die Kontrollkriterien, sollte die Option automatisch aufgehoben werden (Auflösung des Konzerns). Gleiches würde für ein Unternehmen gelten, das aus dem Konzern ausscheidet (unabhängig davon, ob dieses Unternehmen von einem Konzern mit oder ohne GKKB übernommen wird). Wird das kontrollierende Unternehmen (oder eine Tochtergesellschaft) von einem anderen Konzern übernommen, der die GKKB bereits anwendet oder dafür zu optieren wünscht, sollten die GKKB-Vorschriften sicherstellen, dass ein Besteuerungszeitraum außerhalb der Konsolidierung vermieden wird und die GKKB ohne Unterbrechung zur Anwendung kommt (einige Sachverständige betonten, die während des Bestehens des früheren Konzerns angefallenen Verluste sollten in diesem Falle isoliert behandelt werden; nach Meinung der Dienststellen der Kommission müsste dann aber beispielsweise eine entsprechende Behandlung für den Fall vorgesehen werden, dass ein Konzern, der Verluste macht, ein gewinnbringendes Unternehmen oder einen gewinnbringenden Konzern übernimmt).

Art der in Betracht zu ziehenden Rechte (Kapital / Stimmrechte)

13. Bei der erneuten Diskussion über dieses Thema herrschte generell Einvernehmen darüber, dass zur Definition des konsolidierten Konzerns ein einziges Kriterium hinsichtlich der Kontrolle der Muttergesellschaft über die Tochtergesellschaft herangezogen werden sollte und dass der Anteil an den Stimmrechten diesbezüglich am geeignetsten wäre (wenn eine Vollkonsolidierung erfolgt und möglichst viele Unternehmen erfasst werden sollen).
14. Desgleichen vertraten die meisten Sachverständigen die Auffassung, im Falle mehrerer Beteiligungsebenen sollten die einzelnen Ebenen nicht multipliziert, sondern gesondert berücksichtigt werden, um mehr Unternehmen einzubeziehen. Einige Sachverständige meinten jedoch, eine solche Lösung mache nur bei einem hohen Schwellwert Sinn und 75 % der Stimmrechte könnten nicht als hoher Schwellwert betrachtet werden.

Haltedauer / Durchschnittsmethode

15. Es gilt zu verhindern, dass Anteile für ein paar Tage verkauft oder erworben werden, um beispielsweise ein Unternehmen in einen Konzern aufzunehmen oder von einem Konzern auszuschließen. Würde verlangt, dass die Anteile während des gesamten Besteuerungszeitraums gehalten werden müssen, könnte eine Gesellschaft ein Unternehmen aus dem Konzern ausschließen, indem sie einen geringen Prozentsatz ihrer Aktien für ein paar Tage veräußert. Mithin sollten die Konsolidierungsvorschriften eine solche Situation abdecken. Bei der Diskussion wurde jedoch die Meinung vertreten, eine Durchschnittsmethode sei nicht in jedem Falle eine angemessene Lösung. Wenn der Anteil an den Stimmrechten bei Beginn und/oder Ende des Besteuerungszeitraums unter den Schwellwert fällt, sollte nach Ansicht der meisten Sachverständigen das betreffende Unternehmen so behandelt werden, als scheidet es aus dem Konzern aus. Schwankt der Schwellwert während des Besteuerungszeitraums nicht nennenswert, könnte das Unternehmen aber im

Konzern verbleiben, sofern das Kriterium des Schwellwerttests bei Beginn und Ende des Besteuerungszeitraums erfüllt wird.

Beteiligung eines Nicht-EU-Unternehmens

16. Bei der erneuten Diskussion über dieses Thema konnten die Befürchtungen und Vorbehalte einiger Sachverständiger nicht ausgeräumt werden. Die Dienststellen der Kommission bezweifeln jedoch weiterhin, dass die Konsolidierung in solchen Fällen zu größeren Schwierigkeiten führen könnte, und sind nach wie vor der Überzeugung, der effektive Ausschluss einiger Konzernstrukturen, die Nicht-EU-Unternehmen betreffen, würde die Attraktivität der GKKB erheblich mindern. Die Aufsplitterung eines Konzerns in zwei oder mehr separate GKKB-Konzerne im Falle der Unterbrechung der EU-Beteiligungskette durch ein Nicht-EU-Unternehmen würde das System komplexer machen und Möglichkeiten zur Steuerplanung bieten.

Persönlicher Anwendungsbereich

17. Es scheint Einvernehmen darüber zu herrschen, dass der persönliche Anwendungsbereich der GKKB möglichst weit gefasst sein sollte und vermieden werden müsste, dass die MS die Einbeziehung eines in einem anderen MS ansässigen Unternehmens in die GKKB und mithin in einen GKKB-Konzern infrage stellen könnten. In der Praxis würde dies bedeuten, dass im Falle eines Konzerns mit einem Unternehmen im MS A und einem Unternehmen im MS B und bei Einbeziehung des im MS A angesiedelten Unternehmens in den Anwendungsbereich der GKKB gemäß MS A der MS B nicht die Möglichkeit hätte, diese Einbeziehung infrage zu stellen und die Aufnahme dieses Unternehmens in den Konzern abzulehnen, da dieses Unternehmen die Kriterien nicht erfüllen würde, wenn es im MS B steuerlich ansässig wäre.
18. Was das Verfahren selbst anbetrifft, so befürworten einige Sachverständige weiterhin die Erstellung einer Liste der in den Anwendungsbereich fallenden Unternehmen, wie dies die bestehenden Richtlinien zurzeit vorsehen. Allerdings sind einige nach wie vor davon überzeugt, dass eine allgemeine eigenständige Definition mehr Uniformität gewährleisten würde. Die Kommissionsdienststellen meinen aber zurzeit, die Erstellung einer Liste sei vorzuziehen. Dieser Ansatz werde gegenwärtig bei den gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften für die direkten Steuern verwandt und Sorge zudem für Rechtssicherheit sowie Einfachheit und Transparenz. Der Listenansatz würde auch die erforderliche gegenseitige Anerkennung, die in Absatz 17 erwähnt ist, beinhalten. Eine eigenständige Definition würde auf alle Fälle die Erstellung einer Liste der nicht abgedeckten Unternehmen notwendig machen.
19. Unabhängig von dem gewählten Verfahren werden auf alle Fälle die nicht ansässigen Unternehmen (Unternehmen, die außerhalb der EU ansässig sind und in der EU über eine Betriebsstätte Geschäfte tätigen) ein Problem darstellen. Definitionsgemäß werden ausländische Unternehmen nicht in die Liste der von der GKKB abgedeckten Rechtsformen aufgenommen. Eine mögliche Lösung bestünde

darin, bestimmte Kriterien für die Einbeziehung solcher Betriebsstätten in die GKKB festzulegen.

20. Hinsichtlich der transparenten Unternehmen wird generell die Auffassung vertreten, sie sollten nicht in den persönlichen Anwendungsbereich einbezogen werden. Mehrere Sachverständige meinten aber, auch wenn diese Unternehmen nicht in den persönlichen Anwendungsbereich einbezogen werden sollten, müsste deren Einkommen mit dem Einkommen ihrer GKKB-Anteilseigner konsolidiert und der relevante Prozentsatz der Faktoren solcher transparenter Unternehmen in der Formel berücksichtigt werden (vorausgesetzt, die transparenten Unternehmen sind in der EU ansässig). Dies setzt eine gemeinsame Begriffsbestimmung für die transparenten Unternehmen voraus und erfordert eine Unterscheidung zwischen Unternehmen, die nicht in den persönlichen Anwendungsbereich fallen, und Unternehmen, die nicht in den persönlichen Anwendungsbereich fallen, aber transparent sind. Was die Einbeziehung eines transparenten Unternehmens in die Beteiligungskette anbelangt, so bringt dies für die gleichen Sachverständigen keine Schwierigkeit mit sich (keine Unterbrechung der Kette), wohingegen andere einen sehr strikten Ansatz bei der Definition des Konzerns befürworten würden (die gleichen Sachverständigen, die die Einbeziehung eines Nicht-EU-Unternehmens für problematisch halten).

Behandlung von Verlusten

21. Auf den SG5-Sitzungen wurde über die mögliche Behandlung von Verlusten in unterschiedlichen Situationen diskutiert. Hinsichtlich der Behandlung von Verlusten in folgenden Fällen scheinen sich die Sachverständigen generell einig zu sein.
22. **Verluste, die vor dem Eintritt eines Unternehmens in einen GKKB-Konzern angefallen sind.** Die Verluste eines Unternehmens, die vor dessen Eintritt in einen GKKB-Konzern angefallen sind und die noch nicht mit Gewinnen verrechnet worden sind, könnten im betreffenden und in den künftigen Besteuerungszeiträumen nur mit dem Anteil der diesem Unternehmen zugerechneten GKKB ausgeglichen werden. Diese Regel hat einige praktische Vorzüge, da die vorausgegangenen Verluste eines Unternehmens, die möglicherweise nach innerstaatlichen Vorschriften ermittelt wurden, dann nicht in andere MS „exportiert“ werden (und somit den Anteil an der Steuerbemessungsgrundlage anderer Unternehmen des Konzerns, die in einem anderen MS ansässig sind, nicht beeinflussen). Der Ausgleich würde innerhalb der MS erfolgen.
23. **Verluste eines Konzerns, die mit Gewinnen dieses Konzerns ausgeglichen werden (laufende Verluste).** Die Verluste eines Konzerns würden auf der Ebene des Konzerns verbleiben und nicht zwischen den Unternehmen des Konzerns nach der Methode der Formelzerlegung aufgeteilt. Lediglich die verbleibenden Gewinne würden (nach Verlustausgleich) aufgeteilt. Dieser Ansatz ist mit der Vorstellung kohärent, dass der Konzern wie ein einziges Unternehmen zu behandeln ist.
24. **Unternehmen, die aus einem Konzern ausscheiden:** Verlässt ein Unternehmen einen GKKB-Konzern, kann ihm kein Anteil an den nicht ausgeglichenen Verlusten

des Konzerns zugerechnet werden. Dieser Ansatz ist einfach und mit der Vorstellung kohärent, dass ein konsolidierter Konzern wie ein einziges Unternehmen zu behandeln ist. Zwei Sachverständige sprachen sich aber dafür aus, den Anteil an den angefallenen Verlusten eines Unternehmens, das aus dem Konzern ausscheidet, zu errechnen und ihm zuzuweisen.

25. Hinsichtlich der Behandlung **nicht ausgeglichener Verluste bei Auflösung eines Konzerns** vertraten die Sachverständigen jedoch unterschiedlichere Auffassungen. Einige Sachverständige meinten, die Verluste sollten der Muttergesellschaft zugerechnet werden, während sich andere für deren Aufteilung zwischen den Unternehmen des Konzerns im Falle dessen Auflösung aussprachen. Nach Ansicht der Kommissionsdienststellen sollten die Verluste den Unternehmen des Konzerns zugeordnet werden, da eine solche Lösung gerechter und nicht unbedingt kompliziert wäre. Aufgeteilt werden könnten die Verluste beispielsweise anhand der Formelzerlegung, die der Konzern zuletzt verwandte. Dies wäre eine einfache Art der Verlustaufteilung, die zudem mit den für einen GKKB-Konzern geltenden Vorschriften in Einklang stünde. Nicht ratsam wäre eine Verlustaufteilung nach einem Durchschnitt der Formelzerlegung verschiedener Jahre, da dies die Behandlung erschweren würde.

Methodik

26. Zunächst wurde über verschiedene administrative Aspekte der Konzernbesteuerung diskutiert. Generell lehnten die Sachverständigen den Vorschlag der Kommissionsdienststellen nicht ab, eine „einzige Anlaufstelle“ für GKKB-Konzerne zu schaffen, damit sie nur mit einer Steuerverwaltung zu tun haben, oder eine spezielle Stelle für Rechtsbehelfe für GKKB-Belange einzurichten. (Über diese Möglichkeit wurde später an diesem Tag gesondert diskutiert).
27. Diskutiert wurde auch über die Methode, nach der die konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage festzulegen ist.
28. In der Praxis wird es nicht möglich sein, die GKKB auf der Grundlage des konsolidierten Jahresabschlusses eines Konzerns festzulegen, da sich die Definition des Konzerns für Steuerzwecke vermutlich von der Definition für die Zwecke des konsolidierten Jahresabschlusses unterscheiden wird. Börsennotierte europäische Konzerne müssen ihren konsolidierten Jahresabschluss nach den IFRS erstellen; diese Konzerne werden sich aber sehr wahrscheinlich von den Konzernen mit GKKB unterscheiden (die erforderliche Konsolidierungsschwelle wird vermutlich bei über 50 % liegen, und die Definition des Konzerns für Steuerzwecke wird eher auf rechtlichen Aspekten als auf der tatsächlichen Kontrolle basieren; bei der Konsolidierung des Jahresabschlusses wird eine weltweite Definition des Konzerns herangezogen...).
29. Die konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage eines Konzerns sollte grundsätzlich ermittelt werden durch Addition bzw. Subtraktion (+ / -):
- der „Steuerbemessungsgrundlage“ eines jeden Unternehmens des Konzerns (Mutter- und Tochtergesellschaften).

- +/- Eliminierung der konzerninternen Gewinne oder Verluste
 - +/- nachträgliche Berücksichtigung der eliminierten konzerninternen Gewinne oder Verluste
 - - Verlustvortrag aus Vorjahren
30. Ziel sollte eine konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage unter Ausschluss der Auswirkungen konzerninterner Geschäftsvorfälle sein. Deshalb müssen alle konzerninternen Gewinne oder Verluste aus konzerninternen Geschäftsvorfällen eliminiert werden, soweit sie ursprünglich in die individuelle „Steuerbemessungsgrundlage“ einbezogen wurden und sollten nur anerkannt/berücksichtigt werden, wenn sie mit Dritten „realisiert“ wurden.
 31. Konzerninterne Geschäftsvorfälle sind Geschäftsvorfälle, die zwischen Unternehmen ein und desselben konsolidierten Konzerns während ihrer Zugehörigkeit zu diesem Konzern getätigt werden (Geschäftsvorfälle mit anderen Unternehmen, einschließlich Unternehmen, die die entsprechenden Voraussetzungen nicht erfüllen, d. h. Tochtergesellschaften mit einer Beteiligung unterhalb des erforderlichen Schwellwerts, würden nicht als konzerninterne Geschäftsvorfälle behandelt).
 32. In den GKKB-Rechtsvorschriften sollte festgelegt werden, wann ein konzerninterner Geschäftsvorfall zu eliminieren ist. Die Sachverständigen wie auch die Kommissionsdienststellen sprachen sich dafür aus, dass in den GKKB-Vorschriften durch eine allgemeine Regel bestimmt wird, wann eine Eliminierung erforderlich ist (in der Praxis nur notwendig, wenn konzerninterne Geschäftsvorfälle so verbucht wurden, dass die konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage einen konzerninternen Gewinn oder Verlust berücksichtigt); dieser allgemeinen Regel könnte – allerdings nur in Form von Beispielen – eine Liste der zu eliminierenden Geschäftsvorfälle beigelegt werden.
 33. Es ist nicht erforderlich, dass die Unternehmen konzerninterne Geschäftsvorfälle zu Fremdvergleichspreisen (oder zu irgendeinem anderen Preis) ausweisen, da die konzerninternen Gewinne oder Verluste eliminiert werden müssen. Die Konzerne können deshalb die konzerninternen Geschäftsvorfälle zu den von ihnen gewünschten Preisen ausweisen.
 34. Die konzerninternen Gewinne oder Verluste sind die Differenz zwischen dem konzerninternen Preis und den konzerninternen Kosten. Allerdings könnte es schwierig sein, die Kosten konzerninterner Geschäftsvorfälle zu ermitteln.
 35. Nachträgliche Berücksichtigung eliminierten Gewinne: Die eliminierten konzerninternen Ergebnisse sollten zu der Steuerbemessungsgrundlage des Konzerns wieder hinzugerechnet werden, wenn sie mit Dritten erzielt wurden. Die Eliminierung konzerninterner Gewinne oder Verluste ist mit der Vorstellung kohärent, dass der Konzern ein einziges Unternehmen bildet. Eine solche Behandlung sollte aber dann nachgeholt werden, wenn der Geschäftsvorfall für den gesamten Konzern (mit Dritten) getätigt wurde, wobei dieser Nachholungsmechanismus (*"recapture"*

mechanism") sicherstellen muss, dass der gesamte Gewinn besteuert wird (oder der gesamte Verlust abzugsfähig ist).

36. Es muss festgelegt werden, wann es sich um Geschäftsvorfälle mit Dritten handelt. Die Sachverständigen stimmten generell darin überein, dass in folgenden Fällen Geschäftsvorfälle mit Dritten getätigt werden und der Nachholungsmechanismus deshalb zur Anwendung kommen sollte:
- Wenn die Vermögenswerte (oder Schulden) an Dritte veräußert werden und daher konzerninterne Gewinne oder Verluste als realisiert gelten.
 - Wenn das Unternehmen, das Eigentümer der Vermögenswerte (oder Schulden) ist, (das Unternehmen, das die Vermögenswerte oder Schulden erwarb) aus dem Konzern ausscheidet. Wie im vorausgehenden Falle hat dies zur Folge, dass die Vermögenswerte (Schulden) den Konzern verlassen.
37. Allgemein waren sich die Sachverständigen darin einig, dass in Fällen, bei denen das verkaufende Unternehmen aus dem Unternehmen ausscheidet (die Vermögenswerte oder Schulden verbleiben deshalb im Konzern), eine nachträgliche Berücksichtigung der eliminierten Gewinne nicht erforderlich ist.
38. Es können Situationen eintreten, in denen nicht klar ist, ob eine nachträgliche Berücksichtigung erforderlich ist. Wenn beispielsweise zwei Unternehmen eines Konzerns, die zuvor einen solchen Vermögenswert erworben bzw. veräußert haben, jeweils fusionieren und das Unternehmen, das den Vermögenswert erworben hat, aufhört zu existieren. Dieses Unternehmen „verlässt“ den Konzern; der Vermögenswert verbleibt aber im Konzern, weshalb eine „nachträgliche Berücksichtigung“ nicht erforderlich zu sein scheint.
39. In allen Fällen könnte als allgemeine Regel gelten, dass die eliminierten konzern-internen Gewinne oder Verluste nur dann im Nachhinein berücksichtigt werden, wenn die Vermögenswerte oder Schulden den Konzern verlassen. So würden beim Ausscheiden des verkaufenden Unternehmens aus dem Konzern oder im Falle einer internen Unternehmensumstrukturierung die eliminierten Gewinne oder Verluste zu diesem Zeitpunkt nicht nachträglich berücksichtigt.

Unternehmen, die mit vorhandenen stillen Reserven in Vermögenswerten in einen GKKB-Konzern eintreten oder ihn verlassen

a) Unternehmen, die mit vorhandenen stillen Reserven in Vermögenswerten aus einem GKKB-Konzern ausscheiden

40. Es kann der Fall eintreten, dass ein Unternehmen, das einem GKKB-Konzern angehört, ihn später mit vorhandenen stillen Reserven verlässt, die während seiner Zugehörigkeit zu diesem Konzern entstanden sind. Man kann zu Recht argumentieren, dass diese stillen Reserven, die während der Zugehörigkeit des Unternehmens zum Konzern entstanden sind, vom Konzern zu besteuern sind.
41. Auch wenn die vorhandenen stillen Reserven in Vermögenswerten durch den bloßen Austritt aus einem GKKB-Konzern nicht in ein anderes Steuergebiet verlagert werden, unterscheiden sich die MS, die diese stillen Reserven besteuern

könnten, von denjenigen, die die Steuerbemessungsgrundlage (und folglich den Veräußerungsgewinn) aufgeteilt hätten, wenn die Vermögenswerte während der Zugehörigkeit des Unternehmens zum Konzern veräußert worden wären.

42. Werden die Anteile an einem Unternehmen durch einen Konzern verkauft, sind im Falle einer vollständigen Befreiung für die Beteiligungsgewinne die Veräußerungsgewinne aus dieser Transaktion generell befreit. Nach Ansicht einiger Sachverständiger sollte aber nicht der gesamte Veräußerungsgewinn befreit sein, sondern lediglich der Teil des Gewinns, der von der Tochtergesellschaft bereits besteuert worden ist. Dieser Anteil wird befreit, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Der restliche Teil des Gewinns, wie die in den Vermögenswerten der Tochtergesellschaft vorhandenen stillen Reserven, sollte nicht befreit sein. Allerdings könnte eine solche partielle Befreiung in der Praxis sehr komplex sein.
43. Insbesondere zwei Ansätze sind für den Fall denkbar, dass ein Unternehmen einen GKKB-Konzern mit vorhandenen stillen Reserven in Vermögenswerten verlässt. Einige Sachverständige würden eine vollständige Befreiung für die Beteiligungsgewinne vorziehen, während nach Ansicht anderer der Verkauf eines Unternehmens wie die Veräußerung von Vermögenswerten behandelt werden sollte, da dies mit der Vorstellung, dass ein GKKB-Konzern wie ein einziges Unternehmen zu behandeln ist, kohärent wäre und der Verkauf eines Unternehmens wie die Veräußerung von Vermögenswerten betrachtet werden sollte. Denn es müsse verhindert werden, dass ein Konzern die Besteuerung des Verkaufs von Vermögenswerten durch deren Verlagerung in eine Tochtergesellschaft und den Verkauf der Anteile an der Tochtergesellschaft im Falle vollständiger Befreiung von den Beteiligungsgewinnen umgeht. Möglich wäre auch, lediglich einen Teil der Gewinne zu befreien und den Teil der Gewinne, der noch nicht besteuert wurde, zu besteuern.

b) Unternehmen, die mit vorhandenen stillen Reserven in Vermögenswerten in einen Konzern eintreten

44. Möglich ist auch der Fall, dass ein Unternehmen mit vorhandenen stillen Reserven in Vermögenswerten in einen GKKB-Konzern eintritt. Es lässt sich darüber streiten, ob der Konzern das Recht hat, den gesamten Veräußerungsgewinn, der beim Verkauf der Vermögenswerte durch das Unternehmen an einen Dritten erzielt wird, oder lediglich den Teil, der während der Zugehörigkeit des Unternehmens (und damit der Vermögenswerte) zum Konzern erzielt wurde, zu besteuern.
45. Allgemein vertraten die Sachverständigen die Auffassung, der Konzern sollte die vorhandenen stillen Reserven in Vermögenswerten erhalten; es sei denn, das beitretende Unternehmen gehörte zuvor einem anderen GKKB-Konzern an (vorausgesetzt, nach den GKKB-Vorschriften würde in diesem Falle der Verkauf von Anteilen als Verkauf von Vermögenswerten betrachtet), da die vorhandenen stillen Reserven in Vermögenswerten, mit denen das Unternehmen in den neuen Konzern eintritt, im früheren GKKB-Konzern bereits besteuert wurden.

46. Die Vorschriften, die für ein Unternehmen gelten, das mit vorhandenen stillen Reserven in Vermögenswerten in einen Konzern eintritt, müssen mit denjenigen kohärent sein, die bei einem Unternehmen, das mit vorhandenen stillen Reserven in Vermögenswerten aus einem Konzern ausscheidet, zur Anwendung kommen. Handelt es sich bei beiden Konzernen um GKKB-Konzerne, sollte jeder Konzern grundsätzlich das Recht haben, die stillen Reserven zu besteuern, die während der Zugehörigkeit des Unternehmens zum Konzern erzielt wurden.