

Inhaltsübersicht

A. Einleitung.....	1
B. Der Weg zum Optionsmodell	7
I. Die historische Entwicklung	7
II. Das Gesetzgebungsverfahren.....	13
C. Das Optionsmodell.....	23
I. Ein Teil des KöMoGs.....	23
II. Regelungsinhalt des § 1a KStG im Einzelnen.....	24
III. Eine Systematisierung anlässlich gesetzgeberischer Ungenauigkeiten....	64
D. Ausgangs- und Zielregime des Optionsmodells.....	79
I. Verlauf der Darstellung	79
II. Das Optionsmodell im Dualismus der Unternehmensbesteuerung	80
III. Die Ergänzungsbilanz bei Mitunternehmerschaften	105
IV. Optionsrelevante Einzelheiten der Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften.....	132
E. Die Ergänzungsbilanz und das Optionsmodell.....	149
I. Einführung in das Problem	149
II. Bestandsaufnahme	149
III. Vorgehensweise	151
IV. Der Buchwert bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen	152
V. Der Buchwert beim „echten“ und „fiktiven“ Formwechsel.....	155
VI. Alternative Lösungsansätze.....	174
VII. Einzelheiten der Umsetzung bei Buchwertberücksichtigung	182
F. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	217

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung.....	1
B. Der Weg zum Optionsmodell	7
I. Die historische Entwicklung	7
II. Das Gesetzgebungsverfahren.....	13
1. Regierungsentwurf und Bundesrat.....	13
a) Gesetzesvorhaben unter Zeitdruck	13
b) Vom Bundesrat vorgeschlagene Anpassungen	14
2. Bundestag.....	16
a) Beratung im Plenum	16
b) Die Sachverständigen.....	17
3. Anpassungen durch das Wachstumschancengesetz	20
C. Das Optionsmodell.....	23
I. Ein Teil des KöMoGs.....	23
II. Regelungsinhalt des § 1a KStG im Einzelnen.....	24
1. Optionsausübung (Abs. 1)	24
a) Persönlicher Anwendungsbereich	24
b) Antragserfordernis.....	29
c) Wirkung „für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen“	31
2. Übergang zur Körperschaftsbesteuerung (Abs. 2)	32
a) „Fiktiver“ Formwechsel	32
b) Einbringungszeitpunkt	36
aa) Bedeutung	36
bb) Sog. „Ein-Sekunden-Wirtschaftsjahr“	37
cc) Keine Rückwirkung.....	38
c) Steuerliches Einlagekonto	39
d) Steuerverfahrensrechliche Vertretung der optierten Gesellschaft	40
e) Gewinnermittlung.....	41
3. Steuerliche Auswirkungen der Option auf die Gesellschafter (Abs. 3) ...	41
a) Beteiligung an der optierten Gesellschaft	41
b) Leistungen zwischen optierter Gesellschaft und ihren Gesellschaftern	43

c) Zeitpunkt der Ausschüttung.....	45
aa) Aktuelle Rechtslage.....	45
bb) Keine erhebliche Änderung durch Wachstumschancengesetz.....	46
d) Arbeitgeber-/Arbeitnehmerfiktion bei Einkünften gem. § 19 EStG	49
4. Beendigung der Option (Abs. 4)	50
a) Systematisierung der Formen der Optionsbeendigung	50
b) Optionsbeendigungen im Einzelnen	52
aa) Rückoption auf Antrag	52
(1) Rückoption als „fiktiver“ Formwechsel.....	52
(2) Antrag.....	55
bb) Zwangsweise Rückoption bei Entfallen der persönlichen Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG	57
cc) Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters.....	58
(1) Zivilrechtlicher Wegfall der Personenhandels-, Partnerschaftsgesellschaft oder eGbR	58
(2) Der verbleibende Gesellschafter erfüllt die persönlichen Voraussetzungen gem. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder 4 UmwStG	59
(3) Der verbleibende Gesellschafter erfüllt nicht die persönlichen Voraussetzungen gem. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder 4 UmwStG	61
dd) Zivilrechtliche Umwandlung der optierten Gesellschaft in eine Körperschaft	62
III. Eine Systematisierung anlässlich gesetzgeberischer Ungenauigkeiten....	64
1. Der persönliche Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes	64
a) Problemdarstellung und Meinungen	64
b) Stellungnahme	67
c) Fazit	70
2. Die Systematik des persönlichen Anwendungsbereichs des Optionsmodells	71
a) Fragliche Formulierung der Gesetzesbegründung	71
b) Erste mögliche Interpretation	71
c) Zweite mögliche Interpretation	73
d) Fazit	74
3. Die Systematik des „Mechanismus“ des „fiktiven“ Formwechsels	75

D. Ausgangs- und Zielregime des Optionsmodells.....	79
I. Verlauf der Darstellung	79
II. Das Optionsmodell im Dualismus der Unternehmensbesteuerung	80
1. Rechtssystematische Verankerung des Dualismus.....	80
2. Transparenz- und Trennungsprinzip	81
a) Transparenzprinzip	81
b) Trennungsprinzip.....	83
3. Herleitung des Dualismus	84
4. Optionsmodell und rechtsformabhängiger Dualismus.....	88
a) Rechtsformneutralität als Maßstab	88
b) Optionsmodell und rechtsformabhängiger Dualismus am Maßstab der Rechtsformneutralität aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht	88
aa) Verhältnis des Optionsmodells zur Rechtsformneutralität aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht	88
bb) Verhältnis des Optionsmodells zum rechtsformabhängigen Dualismus.....	89
c) Optionsmodell und rechtsformabhängiger Dualismus am Maßstab der Rechtsformneutralität aus steuerlicher Sicht	90
aa) Verhältnis des Optionsmodells zur Rechtsformneutralität aus steuerlicher Sicht	90
(1) Rechtsformneutralität aus steuerlicher Sicht.....	90
(a) Überblick	90
(b) Ansicht des überwiegenden Teils der Literatur	93
(g) Auffassung des Bundesverfassungsgerichts	95
(d) Fazit	96
(2) Vereinbarkeit der Option als Rechtsfolgenwahlrecht mit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	98
(a) Dogmatische Gesichtspunkte	98
(b) Pragmatische Gesichtspunkte	99
(g) Fazit	101
bb) Fazit zum Optionsmodell und dem rechtsformabhängigen Dualismus.....	101
III. Die Ergänzungsbilanz bei Mitunternehmerschaften	105

1. Optionsberechtigte Mitunternehmerschaften.....	105
a) Begrenzte Schnittmenge	105
b) Optionsberechtigte Gesellschaften und die Merkmale der Mitunternehmerschaft.....	107
aa) Der Mitunternehmerschaftsbegriff.....	107
bb) Gesellschaften oder vergleichbare Rechtsgemeinschaften	108
cc) Gewerbliche Tätigkeit	109
(1) Grundlegendes	109
(2) Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 2 EStG	111
(3) Gewerbliche Einkünfte nach der „Abfärberregelung“ gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	113
(4) Gewerblich geprägte Personengesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	114
dd) Mitunternehmerinitiative und -risiko.....	116
ee) Fazit.....	119
2. Die Ergänzungsbilanz als Teil der Gewinnermittlung	120
a) Gleichstellungsthese	120
b) Die Ergänzungsbilanz als Teil des Betriebsvermögensvergleichs	122
aa) Einleitung	122
bb) Pflicht zum Betriebsvermögensvergleich	122
cc) Umsetzung des Betriebsvermögensvergleichs in der Praxis.....	124
dd) Gewinnanteil nach Verteilungsschlüssel	125
ee) Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen	127
c) Zusammenführung der Gewinnermittlungsstufen.....	129
aa) zu den gewerblichen Einkünften des Mitunternehmers	129
bb) zum Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft	129
IV. Optionsrelevante Einzelheiten der Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften.....	132
1. Keine Ergänzungsbilanz bei Kapitalgesellschaften	132
2. Die Gewinnermittlung	133
a) Allgemein	133
b) Die Pflicht zum Betriebsvermögensvergleich für („fiktive“) Kapitalgesellschaften	135

c) Praktische Umsetzung des Betriebsvermögensvergleichs.....	136
d) Das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG	137
aa) Bedeutung für den Übergang zur Körperschaftsbesteuerung	137
bb) Pflicht zum Führen des steuerlichen Einlagekontos	137
cc) Wesen und Zweck	138
dd) Funktionsweise	139
(1) § 27 Abs. 1 S. 3 KStG als zentrale Regelung	139
(2) Verwendungsreihenfolge und -rechnung	139
(3) Ausschüttbarer Gewinn gem. § 27 Abs. 1 S. 5 KStG	141
(4) Leistungen i.S.d. § 27 Abs. 1 S. 3 KStG.....	143
ee) Ausweis, Fortschreibung, gesonderte Feststellung und Erklärungspflicht	143
ff) Pflicht zur Bescheinigung	145
gg) Rechtsfolge für die Gesellschafter.....	146
(1) Grundfall	146
(2) Auskehrung aus steuerlichem Einlagekonto übersteigt Anschaffungskosten der Beteiligung	147
(α) Allgemein	147
(β) Besonderheit i.R.d. Optionsmodells	148
E. Die Ergänzungsbilanz und das Optionsmodell.....	149
I. Einführung in das Problem	149
II. Bestandsaufnahme	149
III. Vorgehensweise	151
IV. Der Buchwert bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen	152
1. Zentrale Bedeutung des Buchwertes.....	152
2. Meinungsstand zum Buchwert und Ergänzungsbilanzen	153
V. Der Buchwert beim „echten“ und „fiktiven“ Formwechsel.....	155
1. Einleitung	155
2. Entsprechende Anwendung der Regelungen gem. §§ 20 – 23 UmwStG	156
3. Funktion bestehender Ergänzungsbilanzen.....	157
a) Anwendungsfälle	157
b) Funktion bei Veräußerungs- und Einbringungsvorgängen	159

aa) Allgemeines	159
bb) Veräußerungsvorgänge.....	160
cc) Einbringungsvorgänge	161
(1) Bilanzierung eines Mitunternehmeranteils	161
(2) Funktion der Ergänzungsbilanz	164
(a) Verschiedene Zeitpunkte der drohenden Doppelbesteuerung stiller Reserven.....	164
(β) Ansatz des gemeinen Wertes	164
(γ) Ansatz des Zwischenwertes	165
(δ) Ansatz des Buchwertes	165
(ε) Zwischenergebnis	167
c) Übertragbarkeit dieser Funktion auf den Formwechsel	168
aa) Erläuterung	168
bb) Unterscheidung zwischen bestehenden und neuen Ergänzungsbilanzen	170
4. Zwischenergebnis.....	173
VI. Alternative Lösungsansätze.....	174
1. Außerbilanzielle Korrektur/Nebenrechnung	174
2. Erfolgswirksame Auflösung.....	178
3. Ausschließliche Erfassung in den Anschaffungskosten der Beteiligung	178
4. Ausschließliche Erfassung im steuerlichen Einlagekonto	179
VII. Einzelheiten der Umsetzung bei Buchwertberücksichtigung	182
1. Erstmalige Auf-/Abstockung	182
2. „Vergesellschaftung“ des Abschreibungspotentials	186
a) Problemstellung	186
b) Doppelte Vergesellschaftung?	186
c) Kein neues Phänomen	188
d) Grund für eine Ausgleichsvereinbarung.....	189
aa) Abschreibungspotential	189
bb) Minderung des zukünftigen Veräußerungsgewinns?	190
e) Arten der Ausgleichsvereinbarungen.....	192
aa) Überblick	192

bb) Ausgleich durch eine disquotale Gewinnverteilung	194
cc) Ausgleich durch handelsrechtliche Ausgleichszahlungen.....	196
(1) Betroffene Konten und handelsrechtliche Einordnung.....	196
(2) Handelsbilanzielle Ausgleichszahlung vor Optionsausübung ...	199
(3) Handelsbilanzielle Ausgleichszahlung nach Optionsausübung	201
dd) Zwischenergebnis	203
f) Übervorteilung durch Ausgleichsvereinbarung?	204
g) Fazit.....	205
3. Erstellung eines Ausgleichspostens	206
4. Eigenkapital als Höhe des steuerlichen Einlagekontos.....	207
a) Maßgebliche Bilanz.....	207
b) Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapitalkonten	210
5. Fortschreibung der Werte aus Ergänzungsbilanzen	210
6. Ergänzungsbilanzen und Rückoption.....	212
a) Einleitung	212
b) Potentiell kleiner Anwendungsbereich.....	212
c) Keine Wiederherstellung des status quo ante	214
F. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	217