

## Inhaltsübersicht

<b>A. Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>B. Der Weg zum Optionsmodell .....</b>	<b>7</b>
I. Die historische Entwicklung .....	7
II. Das Gesetzgebungsverfahren.....	13
<b>C. Das Optionsmodell.....</b>	<b>23</b>
I. Ein Teil des KöMoGs.....	23
II. Regelungsinhalt des § 1a KStG im Einzelnen .....	24
III. Eine Systematisierung anlässlich gesetzgeberischer Ungenauigkeiten.....	64
<b>D. Ausgangs- und Zielregime des Optionsmodells.....</b>	<b>79</b>
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
<b>E. Die Ergänzungsbilanz und das Optionsmodell.....</b>	<b>149</b>
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
<b>F. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse .....</b>	<b>217</b>

# Inhaltsverzeichnis

<b>A. Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>B. Der Weg zum Optionsmodell .....</b>	<b>7</b>
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
<b>C. Das Optionsmodell.....</b>	<b>23</b>
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) Steuerverfahrensrechtliche 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) Problem Darstellung 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

<b>D. Ausgangs- und Zielregime des Optionsmodells.....</b>	<b>79</b>
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
(α) Überblick .....	90
(β) Ansicht des überwiegenden Teils der Literatur .....	93
(γ) Auffassung des Bundesverfassungsgerichts .....	95
(δ) Fazit .....	96
(2) Vereinbarkeit der Option als Rechtsfolgenwahlrecht mit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit .....	98
(α) Dogmatische Gesichtspunkte .....	98
(β) Pragmatische Gesichtspunkte .....	99
(γ) 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 „Abfärberegung“ 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
<b>E. Die Ergänzungsbilanz und das Optionsmodell.....</b>	<b>149</b>
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
(α) 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
<b>F. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse .....</b>	<b>217</b>