Schriften zum Steuerrecht

Band 211

Das Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG

Von

Timo Ostermann

Duncker & Humblot · Berlin

TIMO OSTERMANN

Das Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG

Schriften zum Steuerrecht

Band 211

Das Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG

Von

Timo Ostermann

Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich V – Rechtswissenschaft – der Universität Trier
hat diese Arbeit im Jahre 2024 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2027 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: rdz IMA GmbH, Bonn
Druck: Prime Rate Zrt., Budapest, Ungarn

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-19847-4 (Print)
ISBN 978-3-428-59847-2 (E-Book)
DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-59847-2

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,
12165 Berlin, Germany | E-Mail: info@duncker-humblot.de
Internet: https://www.duncker-humblot.de

Inhaltsübersicht

A. Einleitung 19

B. Status quo der Unternehmensbesteuerung 22

C. Historische Entwicklung des Optionsmodells 30

D. Grundlagen und Systematik des Optionsmodells in § 1a KStG 39

E. Das Optionsmodell aus verfassungsrechtlicher Perspektive 96

F. Gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen für die Beschlussfassung über die Ausübung der Option und Rückoption 129

G. Die Option zur Körperschaftsteuer im internationalen Kontext unter besonderer Berücksichtigung grenzüberschreitender Gewinnausschüttungen 154

H. Thesen der Dissertation 176

Literaturverzeichnis 180

Stichwortverzeichnis 190

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung 19

B. Status quo der Unternehmensbesteuerung 22
I. Intransparente Besteuerung der Körperschaften 22
II. Transparente Besteuerung der Personenunternehmen 23
III. Steuerlicher Belastungsvergleich 24
1. Vergleichsparameter 24
2. Bewertung 26
3. Zusammenfassung 28

C. Historische Entwicklung des Optionsmodells 30
I. Die Verhandlungen auf dem 33. deutschen Juristentag 1924 30
II. Erstmalige Umsetzung eines Optionsmodells in § 32b EStG 1951 31
III. Der Entwurf eines Optionsmodells nach dem Steuersenkungsgesetz 2000 34
IV. Umsetzung des Optionsmodells (§ 1a KStG) im Zuge des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts 37

D. Grundlagen und Systematik des Optionsmodells in § 1a KStG 39
I. Überblick zum Optionsmodell 39
II. Voraussetzungen der Optionsausübung 40
1. Persönlicher Anwendungsbereich 40
a) Personen- und Partnerschaftsgesellschaften als optionsberechtigte Gesellschaften 40
b) Optionsberechtigung vergleichbarer ausländischer Rechtsformen 41
c) Optionsberechtigung bei beschränkter Steuerpflicht 42
aa) Meinungsstand 42
bb) Stellungnahme 42
2. Anforderungen an den Optionsantrag 43
a) Allgemeine Anforderungen 43
b) Gesellschaftsinterne Zuständigkeit für die Antragstellung 44
c) Beschlusserfordernis als steuerliche Wirksamkeitsvoraussetzung für den Optionsantrag? 44
aa) Meinungsstand 44
bb) Stellungnahme 45
III. Auswirkungen der Option auf die optierende Gesellschaft sowie ihre Gesellschafter 46
1. Allgemeines 46

2. Auswirkungen auf Ebene der Gesellschaft 47
a) Anwendung der Gewerblichkeitsfiktion in § 8 Abs. 2 KStG 47
b) Übergang vom Transparenz- zum Trennungsprinzip 47
c) Schuldrechtliche Leistungsbeziehungen 48
d) Weitere relevante steuerliche Auswirkungen für die Optionsgesellschaft . . 48
e) Organschaft 49
aa) Überblick über die einzelnen Voraussetzungen der Organschaft 49
bb) Optierte Gesellschaft als Organgesellschaft 50
(1) Meinungsstand 50
(2) Stellungnahme 51
cc) Optierte Gesellschaft als Organträger 52
dd) Finanzielle Eingliederung 52
ee) Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages 53
(1) Zulässigkeit des Vertragsabschlusses 54
(2) Wirksamkeit des Vertragsschlusses 56
ff) Ergebnis 58
3. Auswirkungen auf Ebene des Gesellschafters 58
IV. Rechtstechnische Ausgestaltung des Übergangs zur Körperschaftsbesteuerung 61
1. Grundlagen zur Ausgestaltung des Übergangs zur Körperschaftsbesteuerung 61
2. Behandlung des Übergangs zur Körperschaftsteuer als fiktiver Formwechsel i. S. d. § 1 Nr. 3 UmwStG 61
3. Entsprechende Anwendung von § 1 UmwStG und § 25 UmwStG 63
a) Eröffnung des sachlichen Anwendungsbereichs 63
b) Eröffnung des persönlichen Anwendungsbereichs 63
aa) Anforderungen an den umzuwandelnden Rechtsträger 63
bb) Anforderungen an den übernehmenden Rechtsträger 65
(1) Meinungsstand 65
(2) Stellungnahme 65
4. Entsprechende Anwendung des § 25 UmwStG 66
a) Anforderungen an das Ansatzwahlrecht des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG 66
aa) Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG 66
(1) Einbringungsgegenstand 67
(2) Besonderheiten bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils i. S. d. § 20 UmwStG 68
(a) Behandlung der Beteiligung des Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH 69
(b) Maßgeblicher Zeitpunkt der Einbringung 71
(c) Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen 74
(d) Folgen der Zurückbehaltung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen 75
(3) Gewährung neuer Anteile an einer Kapitalgesellschaft 76

bb) Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG ... 77
(1) Sicherstellung der späteren Besteuerung mit Körperschaftsteuer ... 77
(2) Kein negatives Eigenkapital ... 77
(3) Keine Einschränkung des nationalen Besteuerungsrechts im Hinblick auf Veräußerungsgewinne ... 78
(4) Schädlichkeitsgrenze für die Gewährung sonstiger Gegenleistungen 79
(5) Antrag auf Fortführung der Buch- oder Zwischenwerte ... 79
cc) Besonderheiten im Umgang mit einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ... 79
b) Anforderungen an das Ansatzwahlrecht in § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG ... 80
V. Rückoption (§ 1a Abs. 4 KStG) ... 82
1. Voraussetzungen für die Rückoption ... 82
2. Ausgestaltung der Rückoption als fiktiver Formwechsel i. S. d. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UmwStG ... 83
a) Allgemeines ... 83
b) Bewertung der übergehenden Wirtschaftsgüter im Rahmen der Rückoption 83
aa) Regelbewertung zum gemeinen Wert ... 83
bb) Ansatz der Buch- oder Zwischenwerte ... 84
3. Rechtsfolgen der Rückoption ... 85
a) Auswirkungen der Rückoption auf Ebene der Gesellschaft ... 85
b) Auswirkungen der Rückoption auf Ebene der Gesellschafter ... 86
c) Auswirkungen der Rückoption auf die Sperrfrist des § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG ... 88
4. Zwingende Rückkehr zur transparenten Besteuerung infolge des Wegfalls der Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG (vgl. § 1a Abs. 4 S. 4 KStG) ... 90
5. Zwingende Rückkehr zur transparenten Besteuerung infolge des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters (vgl. § 1a Abs. 4 S. 5, S. 6 KStG) ... 91
a) Übernehmender Rechtsträger erfüllt die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UmwStG ... 92
b) Übernehmender Rechtsträger erfüllt die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UmwStG ... 93
c) Übernehmender Rechtsträger erfüllt weder die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UmwStG noch die des § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UmwStG ... 94
6. Folgen einer zivilrechtlichen Umwandlung der optierten Gesellschaft in eine Körperschaft (§ 1a Abs. 4 S. 7 KStG) ... 94

E. Das Optionsmodell aus verfassungsrechtlicher Perspektive ... 96
I. Einführung ... 96
II. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Dualismus der Unternehmensbesteuerung 97
1. Ausgangspunkt der Debatte rund um den Dualismus ... 97
2. Prüfungsmaßstab ... 97
a) Meinungsstand ... 98
b) Stellungnahme ... 99

3. Vorliegen eines sachlichen Grundes für die unterschiedliche steuerliche Behandlung in Abhängigkeit der Rechtsform 100
a) Meinungsstand 100
b) Stellungnahme 102
4. Ergebnis 105
III. Verfassungsmäßigkeit des Optionsmodells 106
1. Prüfungsmaßstab 106
2. Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG 106
a) Innenvergleich 107
b) Außenvergleich 109
aa) Ungleichbehandlung mit dem Einzelunternehmer 109
bb) Ungleichbehandlung der (nicht eingetragenen) GbR 110
cc) Ungleichbehandlung mit Körperschaften 113
(1) Meinungsstand 113
(2) Stellungnahme 114
3. Vereinbarkeit mit den Freiheitsrechten der Unternehmer 114
a) Meinungsstand 115
b) Stellungnahme 115
4. Vereinbarkeit mit dem Gebot der Folgerichtigkeit 117
a) Meinungsstand 117
b) Stellungnahme 118
5. Vereinbarkeit mit dem Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit 119
a) Meinungsstand 119
b) Stellungnahme 120
6. Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Gesetzesmäßigkeit der Besteuerung . . . 121
7. Vereinbarkeit mit dem Finanzverfassungsrecht 125
a) Meinungsstand 125
b) Stellungnahme 126
IV. Ergebnis 127

F. Gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen für die Beschlussfassung über die Ausübung der Option und Rückoption 129
I. Beschluss der Gesellschafter über die Ausübung der Option und Rückoption . . . 129
II. Stimmmehrheitserfordernisse für eine Beschlussfassung 131
1. Beschlussfassung nach dem Einstimmigkeitsprinzip 131
2. Möglichkeit einer Mehrheitsentscheidung 131
3. Mehrheitsentscheidungen bei Ausübung der Option und Rückoption 131
III. Vereinbarkeit eines Options- und Rückoptionsbeschlusses mit den Vorgaben zur Beschlusskontrolle 133
1. Allgemeine Vorgaben für die Beschlusskontrolle im Recht der Personengesellschaften 133

2. Vereinbarkeit einer Mehrheitsklausel über die Option und Rückoption mit den Vorgaben zur Beschlusskontrolle 135
a) Vereinbarkeit mit den Vorgaben zur formellen Legitimation 135
aa) Reichweite einer allgemeinen Mehrheitsklausel 135
(1) Meinungsstand 135
(2) Stellungnahme 136
bb) Gesetzlich qualifiziertes Mehrheitserfordernis als Grenze für eine einfache Mehrheitsklausel? 137
b) Vereinbarkeit mit den Vorgaben zur materiellen Legitimation 138
aa) Erforderlichkeit einer materiellen Beschlusskontrolle im Zusammenhang mit der Option und Rückoption 138
(1) Meinungsstand 139
(2) Stellungnahme 139
bb) Anforderungen an die materielle Beschlusskontrolle im Zusammenhang mit der Option und Rückoption 140
(1) Die Ausübung der Option als Eingriff in ein absolut unentziehbares Recht 140
(2) Die Ausübung der Option als Eingriff in ein relativ unentziehbares Recht 140
(a) Meinungsstand 141
(b) Stellungnahme 143
(3) Rechtfertigung des mit der Optionsausübung einhergehenden Eingriffs in ein relativ unentziehbares Recht 147
(a) Zustimmung der Gesellschafter 147
(b) Gebotenheit im Interesse der Gesellschaft und Zumutbarkeit für die Gesellschafter 149
(4) Die Ausübung der Rückoption als Eingriff in ein relativ unentziehbares Recht 150
(a) Vorliegen eines Eingriffs in ein relativ unentziehbares Recht . . 150
(b) Rechtfertigung eines Eingriffs in ein relativ unentziehbares Recht 151
(5) Austrittsrecht mit Abfindungsanspruch 151
(a) Allgemeine Anwendbarkeit des § 207 UmwG (analog) im Zusammenhang mit der Körperschaftsteueroption 151
(b) Anwendbarkeit des § 207 UmwG (analog) in spezifischen Ausnahmefällen 152
IV. Ergebnis 153

G. Die Option zur Körperschaftsteuer im internationalen Kontext unter besonderer Berücksichtigung grenzüberschreitender Gewinnausschüttungen 154
I. Einführung 154
II. Die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Gewinnausschüttungen 154
1. Abgrenzung zwischen Inbound- und Outbound-Konstellationen 154

2. Grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen bei Inbound-Konstellationen . . 155
a) Gewinnausschüttung einer inländischen optierten Gesellschaft an einen ausländischen Gesellschafter – (Inbound I) 155
aa) Unilaterale Quellensteuerbegrenzung nach § 44a Abs. 9 EStG 155
bb) Quellensteuerbegrenzung nach Art. 10 Abs. 2 S. 1 OECD-MA 156
cc) Vollständige Quellensteuerentlastung nach § 43b Abs. 1 S. 1 EStG . . . 157
(1) Grundlagen zur Mutter-Tochter-Richtlinie 158
(2) Voraussetzungen des § 43b Abs. 1 S. 1 EStG 158
(a) Anforderungen hinsichtlich der ausschüttenden optierten Gesellschaft 159
(aa) Meinungsstand 159
(bb) Stellungnahme 160
(b) Anforderungen hinsichtlich der empfangenden EU-ausländischen Gesellschaft 162
(3) Rechtsfolgen 163
b) Gewinnausschüttung aus dem Inland an eine ausländische nach § 1a KStG optierte Gesellschaft (Inbound II) 163
aa) Unilaterale Quellensteuerentlastung nach § 44a Abs. 9 EStG 164
bb) Quellensteuerbegrenzung nach Art. 10 Abs. 2 S. 1 OECD-MA 164
cc) Vollständige Quellensteuerentlastung nach § 43b EStG Abs. 1 S. 1 EStG 165
3. Grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen bei Outbound-Konstellationen 167
a) Grenzüberschreitende Gewinnausschüttung aus dem Ausland an eine inländische optierte Gesellschaft (Outbound I) 167
aa) Abkommensberechtigung der inländischen optierten Gesellschaft 167
bb) Quellensteuerermäßigung nach Art. 10 Abs. 2 S. 1 OECD-MA 170
cc) Vollständige Quellensteuerentlastung aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie 172
b) Gewinnausschüttung einer ausländischen optierten Gesellschaft an einen inländischen Gesellschafter (Outbound II) 173
aa) Quellensteuerbegrenzung nach Art. 10 Abs. 2 S. 1 OECD-MA 173
bb) Vollständige Quellensteuerentlastung aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie 174
III. Ergebnis 175

H. Thesen der Dissertation 176

Literaturverzeichnis 180

Stichwortverzeichnis 190

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	abweichende Auffassung
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater
BeckOK	Beck'scher Online Kommentar
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
Br-Drs.	Bundesratsdrucksache
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
Bt-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
Einf.	Einführung
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EY	Ernst & Young
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
h. M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch

Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. V. m.	in Verbindung mit
IDW	Institut für Wirtschaftsprüfer
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
JbFfSt	Jahrbuch für Fachanwälte für Steuerrecht
JW	Juristische Wochenschrift
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KöMoG	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. w. N.	Mit weiteren Nachweisen
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts
MTRL	Mutter-Tochter-Richtlinie
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OECD-MA	Musterabkommen der Organisation for Economic Co-operation and Development
OHG	offene Handelsgesellschaft
RegE	Regierungsentwurf
Rn.	Randnummer
S.	Satz/Seite
sog.	sogenannt
SolZ	Solidaritätszuschlag
StB	Der Steuerberater
StBJb.	Steuerberaterjahrbuch
StuB	Unternehmenssteuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
u. a.	und andere
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
vgl.	vergleiche
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
z. B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

A. Einleitung

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit dem Optionsrecht zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG, das durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) mit Wirkung zum 01.01.2022 eingeführt wurde. Der Unternehmensbesteuerung in Deutschland liegt traditionell ein dualistisches Besteuerungskonzept zugrunde, das in Abhängigkeit von der zivilrechtlichen Rechtsform, in der ein Unternehmen betrieben wird, zwischen dem Besteuerungsregime der Körperschaften einerseits und dem der Personengesellschaften und Einzelunternehmen andererseits grundlegend differenziert. Mit der Einführung des Optionsmodells im Zuge des KöMoG wird dieser seit mehr als 100 Jahren bestehende Dualismus der Unternehmensbesteuerung erstmals durchbrochen.[1] Für (ausgewählte) Personen- und Partnerschaftsgesellschaften besteht nunmehr die Möglichkeit, unter Beibehaltung ihrer zivilrechtlichen Rechtsform, in das Besteuerungsregime der Körperschaften überzugehen.

Was auf den ersten Blick als begrüßenswerte Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts erscheint, führt zugleich jedoch zu zahlreichen Problemstellungen, die nicht nur im Steuerrecht, sondern darüber hinaus auch im Gesellschaftsrecht und im Verfassungsrecht zu verorten sind. Die Einführung eines Optionsrechts wirft zunächst einmal die Frage nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer so für den Steuerpflichtigen ermöglichten „Besteuerung nach Wahl“ auf. In der Literatur wird insoweit die Auffassung vertreten, dass steuerliche Rechtsfolgen-Wahlrechte die Steuerlast bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gestaltbar machen und daher mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren seien.[2] Verfassungsrechtliche Zweifel an der Zulässigkeit des Optionsrechts ergeben sich auch mit Blick auf den beschränkten Anwendungsbereich des Optionsrechts, der bestimmte Gesellschaftsformen, wie namentlich den Einzelunternehmer und die nicht eingetragene GbR, bislang außen vorlässt. Ungewiss ist auch, ob es aus verfassungsrechtlicher Sicht zulässig ist, dass das Optionsrecht nur in eine Richtung geöffnet ist und Personen- und Partnerschaftsgesellschaften den Wechsel zur intransparenten Besteuerung ermöglicht, wohingegen ein Wechsel zur transparenten Besteuerung für Körperschaften nicht möglich ist. Jenseits der verfassungsrechtlichen Fragestellungen löst das Optionsrecht auch in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht relevante Folgefragen aus, mit denen sich die vorliegende Arbeit näher auseinandersetzen wird. Die Option zur Körperschaft kann nur auf entsprechenden Antrag hin ausgeübt werden,

[1] *Röder*, ZGR 2021, 681 (682).

[2] *Hey*, DStJG 24 (2001), 155 (216); *Sieker*, DStJG 25 (2002), 145 (171).

sodass sich aus gesellschaftsrechtlicher Sicht vor allem die Frage stellt, welche konkreten Anforderungen an einen Optionsbeschluss zu stellen sind, damit die Option wirksam ausgeübt werden kann. Mit Blick auf die von Seiten der Rechtsprechung aufgestellten Vorgaben zur Beschlusskontrolle erweist sich die Optionsausübung dabei vor allem dann als problematisch, wenn der Optionsbeschluss auf Grundlage einer Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter ergehen soll. Da die Körperschaftsteueroption nicht nur rein nationale Sachverhalte betrifft, sondern zugleich auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten als Gestaltungsinstrument eingesetzt werden kann, werden im Rahmen dieser Arbeit auch im internationalen Kontext auftretende Problemfragen näher in den Blick genommen. Gerade im Bereich der grenzüberschreitenden Gewinnausschüttung ist dabei noch weitestgehend ungeklärt, ob die zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei originären Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften auch im Zusammenhang mit einer optierten Gesellschaft herangezogen werden können.

Diese Problemskizze verdeutlicht, dass hinsichtlich der in § 1a KStG eingeführten Körperschaftsteueroption bislang noch zahlreiche offene Fragen bestehen. Die vorliegende Arbeit nimmt dies zum Anlass, um das in § 1a KStG normierte Optionsrecht und die damit einhergehenden Folgen einer kritischen Analyse zu unterziehen.

Eine monographische Auseinandersetzung mit den vorstehend aufgeworfenen Fragen hat bislang in Bezug auf das in § 1a KStG normierte Besteuerungswahlrecht noch nicht stattgefunden. Mit der Verfassungsmäßigkeit eines Optionsrechts für Personengesellschaften beschäftigte sich zwar bereits Kraus in seiner Dissertation aus dem Jahre 2008.[3] Die Arbeit von Kraus, die sich auf das damalige in § 4a KStG-E geplante Optionsrecht bezieht und die neben der Idee einer Optionsbesteuerung noch weitere Alternativen der körperschaftsteuerrechtlichen Integration von Personenunternehmen in den Blick nimmt, kommt auf die Verfassungsmäßigkeit des Optionsrechts allerdings nur am Rande zu sprechen und beschränkt sich im Wesentlichen auf eine Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Folgerichtigkeitsgebot. Kraus kommt in seiner Arbeit auch auf die gesellschaftsrechtliche Fragestellung noch zu sprechen und geht hier der Frage nach, ob ein Optionsbeschluss auf Grundlage einer Mehrheitsklausel getroffen werden kann. Von ihm wird diese Thematik jedoch nur beiläufig behandelt und seine Ausführungen berücksichtigen nicht die Vorgaben der Rechtsprechung zur Beschlusskontrolle bei Mehrheitsentscheidungen, sodass hier durchaus noch Ergänzungsbedarf besteht. Die Verfassungsmäßigkeit des seinerzeit in § 4a KStG-E geplanten Optionsrechts für Personengesellschaften behandelt auch Woerz in seiner im Jahre 2009 erschienen rechtsvergleichenden Dissertation, jedoch bleibt auch in diesem Zusammenhang eine umfassende Auseinandersetzung mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben aus.[4]

---

[3] *Kraus*, Körperschaftsteuerliche Integration von Personenunternehmen.

[4] *Woerz*, Körperschaftsteuer für Personenunternehmen.

Vor dem Hintergrund des geschilderten Anliegens der Arbeit soll nachfolgend der Aufbau der Untersuchung näher dargestellt werden. Die Arbeit beginnt zunächst mit einem kurzen Überblick über den Status quo der deutschen Unternehmensbesteuerung. Hierzu werden die jeweiligen Auswirkungen der transparenten- und intransparenten Besteuerung kurz dargestellt und anhand eines steuerlichen Belastungsvergleichs näher veranschaulicht. Sodann behandelt die Arbeit die historische Entwicklung des Optionsmodells. Ein besonderes Augenmerk wird hierbei auf die konzeptionelle Ausgestaltung der einzelnen Vorgängervorschriften gelegt. Im Anschluss daran erfolgt eine ausführliche Auseinandersetzung mit den Grundlagen und der Systematik des nunmehr in § 1a KStG umgesetzten Optionsmodells. Neben den einzelnen Voraussetzungen für die Optionsausübung und deren Auswirkungen auf die optierte Gesellschaft sowie die Gesellschafter werden in diesem Zusammenhang insbesondere auch die rechtstechnische Ausgestaltung des mit der Optionsausübung verbundenen Übergangs zur Körperschaftsteuer sowie die in § 1a Abs. 4 KStG normierte Möglichkeit zur Rückoption näher dargestellt. Im Zentrum der sodann folgenden Ausführungen steht die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des Optionsmodells. Nach einer kurzen Auseinandersetzung mit der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Dualismus der Unternehmensbesteuerung wird näher darauf eingegangen, ob sich das in § 1a KStG normierte Optionsrecht mit den Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes in Art. 3 Abs. 1 GG, den Freiheitsrechten der Unternehmer, dem Gebot der Folgerichtigkeit und dem Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Einklang bringen lässt. Daneben wird das Optionsrecht auch auf dessen Vereinbarkeit mit den Vorgaben des Finanzverfassungsrechts hin überprüft. Der sich daran anschließende Teil der Arbeit wendet sich den gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für die Beschlussfassung über die Ausübung der Option und Rückoption zu. Hierbei wird insbesondere auf die Stimmmehrheitserfordernisse für die Beschlussfassung über die Option und Rückoption näher eingegangen und überprüft, inwieweit sich ein Beschluss zur Ausübung der Option und Rückoption mit den von der Rechtsprechung aufgestellten Vorgaben zur Beschlusskontrolle in Einklang bringen lässt. Es folgt sodann eine Auseinandersetzung mit den Auswirkungen der Körperschaftsteueroption im internationalen Kontext, wobei ein besonderes Augenmerk auf die steuerlichen Konsequenzen einer grenzüberschreitenden Gewinnausschüttung unter Beteiligung einer optierten Gesellschaft gelegt werden soll. Die Arbeit schließt mit einer thesenartigen Zusammenfassung der vorgefundenen Ergebnisse.