Downloaded from Blogs on 12.09.2026 12:49h

By PwC Deutschland | 05. Februar 2024

Update: BVerfG: Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren im Jahressteuergesetz 2010 ist mit dem Grundgesetz teilweise unvereinbar

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat entschieden, dass die Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren im Jahressteuergesetz 2010 mit dem Grundgesetz teilweise unvereinbar ist und den Gesetzgeber verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß bis zum 31. Dezember 2023 rückwirkend zu beseitigen.

Downloaded from Blogs on 12.09.2026 12:49h

Mit heute veröffentlichtem Beschluss hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts entschieden, dass die Übergangsregelung des § 36 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung von § 34 Abs. 13f KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 (im Folgenden: § 36 Abs. 4 KStG) mit Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) teilweise unvereinbar ist. Sie führt bei einer bestimmten Eigenkapitalstruktur zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotenzial. Dieses unterfällt, soweit es im Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren realisierbar war, dem Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG. Der Eingriff in dieses Schutzgut ist nicht gerechtfertigt.

Nach dem bis Ende 2000 geltenden Anrechnungsverfahren wurden nicht ausgeschüttete steuerbare Gewinne von Körperschaften mit (zuletzt) 40 % Körperschaftsteuer belastet (Tarifbelastung). Kam es später zu Gewinnausschüttungen, reduzierte sich der Steuersatz auf (zuletzt) 30 % (Ausschüttungsbelastung). Für die Körperschaft entstand so ein Körperschaftsteuerminderungspotenzial in Höhe der Differenz zwischen Tarif- und Ausschüttungsbelastung, also in Höhe von zuletzt 10 Prozentpunkten. Beim Anteilseigner erfolgte die Besteuerung der Ausschüttung mit dem individuellen Einkommensteuersatz des Steuerpflichtigen unter Anrechnung der von der Kapitalgesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer. Nach dem Halbeinkünfteverfahren wird auf der Ebene der Körperschaft für Gewinne nur noch eine einheitliche und endgültige Körperschaftsteuer in Höhe von (seit 2008) 15 % erhoben. Auf der Ebene des Anteilseigners unterliegt der ausgeschüttete Kapitalertrag nur zur Hälfte (seit 2009 zu 60 %) der Einkommensteuer.

§ 36 KStG ist Teil der Übergangsvorschriften, die den Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren regeln. Danach wurden die unter dem Anrechnungsverfahren gebildeten, unterschiedlich mit Körperschaftsteuer belasteten und die nicht belasteten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals in mehreren Schritten zusammengefasst und umgegliedert. Das in den verbleibenden belasteten Eigenkapitalteilen enthaltene Körperschaftsteuerminderungspotenzial wurde in ein Körperschaftsteuerguthaben umgewandelt, das während einer mehrjährigen Übergangszeit abgebaut werden konnte. Bei der Verrechnung der nicht steuerbelasteten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals untereinander blieb der in § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 bezeichnete Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals (EK 04), in dem offene und verdeckte Einlagen der Gesellschafter erfasst waren, unberücksichtigt. Dies führt in bestimmten Fällen zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotenzial. Die davon betroffene Beschwerdeführerin wendet sich mit ihrer Verfassungsbeschwerde gegen auf § 36 Abs. 4 KStG beruhende finanzbehördliche und finanzgerichtliche Entscheidungen sowie mittelbar gegen die Vorschrift selbst.

Die Verfassungsbeschwerde ist begründet. § 36 Abs. 4 KStG ist mit Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar, soweit die Regelung zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotenzial führt, weil sie den in § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 bezeichneten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals nicht in die Verrechnung der unbelasteten Teilbeträge einbezieht.

Frist für den Gesetzgeber bis zum 31. Dezember 2023

Downloaded from Blogs on 12.09.2026 12:49h

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß bis zum 31. Dezember 2023 rückwirkend zu beseitigen. Diese Verpflichtung erfasst alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen, die auf den für verfassungswidrig erklärten Vorschriften beruhen. Bis zu einer Neuregelung dürfen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Normen im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen.

Update (5. Februar 2024)

Das Verfahren I R 22/23 (I R 7/15) wurde durch Beschluss vom 17.05.2023 bis zur Wirksamkeit der vom BVerfG geforderten rückwirkenden gesetzlichen Neuregelung von § 36 Abs. 4 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010 sowie § 36 Abs. 4 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 11 KStG i.d.F. des Gesetzes vom 25.07.2014 -längstens bis zum 31.12.2023- erneut ausgesetzt.

Nach Ablauf der Verfahrensaussetzung zum 31.12.2023 wird das Verfahren unter dem neuen Az. I R 3/24 (I R 22/23, I R 7/15) fortgesetzt.

Update (2. Februar 2024)

Das Verfahren I R 7/23 wurde durch Beschluss vom 17.05.2023 bis zur Wirksamkeit der vom BVerfG geforderten rückwirkenden gesetzlichen Neuregelung von § 36 Abs. 4 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 13f KStG i.d.F. des JStG 2010 sowie § 36 Abs. 4 KStG i.d.F. von § 34 Abs. 11 KStG i.d.F. des Gesetzes vom 25.07.2014 -längstens bis zum 31.12.2023- ausgesetzt.

Nach Ablauf der Verfahrensaussetzung zum 31.12.2023 wird das Verfahren unter dem neuen Az. I R 1/24 (I R 7/23) fortgesetzt.

Update (25. April 2023)

Nach Ergehen der Beschlüsse des BVerfG vom 24. November 2022, 2 BvR 1424/15 und vom 6. Dezember 2022, 2 BvL 29/14 (siehe unseren **Blogbeitrag**), wird das ausgesetzte Revisionsverfahren I R 7/15 unter dem neuen Az. I R 22/23 fortgeführt.

Update (23. Februar 2023)

Nachdem das BFH-Urteil I R 86/12 durch den Beschluss 2 BvR 1424/15 des BVerfG aufgehoben und die Sache an den BFH zurückverwiesen wurde, hat das Verfahren beim BFH das neue Az. I R 7/23 erhalten.

Fundstelle

BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 24. November 2022 (**2 BvR 1424/15**), veröffentlicht am 26. Januar 2023, vgl. die **Pressemitteilung 11/2023**.

Schlagwörter

Bundesverfassungsgericht, Einkommensteuerrecht, Halbeinkünfteverfahren, Verfassungsmäßigkeit