Downloaded from Blogs on 12.11.2026 09:57h

By PwC Deutschland | 05. Februar 2024

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

Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) hat auf die Vorlage des Finanzgerichts Münster entschieden, dass auch § 36 Absatz 6a Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung von § 34 Abs. 13f KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 (im Folgenden: § 36 Abs. 6a KStG) mit Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar ist. Die Regelung kann zu einem Verlust von im Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren realisierbarem Körperschaftsteuerminderungspotenzial führen, ohne dass dies durch die gleichzeitige Verringerung von Körperschaftsteuererhöhungspotenzial vollständig kompensiert wird.

Downloaded from Blogs on 12.11.2026 09:57h

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, zuletzt also in Höhe von 10 Prozentpunkten. Steuerfreie Vermögensmehrungen der Körperschaft wurden dagegen zum Teil bei einer Ausschüttung mit dem Ausschüttungssteuersatz von 30 % nachbelastet, enthielten also ein Steuererhöhungspotenzial.

§ 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.

Die Regelung in § 36 Abs. 6a KStG sieht die Umgliederung des mit 45 % vorbelasteten Eigenkapitals (EK 45) in mit 40 % vorbelastetes Eigenkapital (EK 40) vor; gleichzeitig wird ein positiver nicht mit Körperschaftsteuer vorbelasteter Eigenkapitalteil (EK 02) verringert, bis er verbraucht ist. Bei dieser Umgliederung kann es zu einem Verlust von im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbarem Körperschaftsteuerminderungspotenzial kommen, ohne dass dies durch die Verringerung eines im EK 02 ruhenden und im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbaren Körperschaftsteuererhöhungspotenzials ausgeglichen wird.

Das unter dem Anrechnungsverfahren angesammelte Körperschaftsteuerminderungspotenzial unterfällt in dem Umfang, in dem es im Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren realisierbar war, dem Schutz des Eigentums (Art. 14 Abs. 1 GG). In dieses Schutzgut greift § 36 Abs. 6a KStG bei einer bestimmten Eigenkapitalstruktur nachteilig ein. Dieser Eingriff ist nicht gerechtfertigt. Er ist zur Erreichung der gesetzgeberischen Ziele jedenfalls nicht erforderlich und wird den Anforderungen des Gleichheitssatzes an die Umgestaltung von Eigentümerbefugnissen nicht gerecht.

Frist für den Gesetzgeber bis zum 31. Dezember 2023

Wie schon im vor kurzem veröffentlichten Beschluss 2 BvR 1424/15 (siehe unseren **Blogbeitrag**), der § 36 Abs. 4 KStG betraf, ist der Gesetzgeber 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

Downloaded from Blogs on 12.11.2026 09:57h

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.

Fundstelle

BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 06. Dezember 2022 (**2 BvL 29/14**), veröffentlicht am 26. Januar 2023, vgl. die **Pressemitteilung 16/2023**.

Schlagwörter

Bundesverfassungsgericht, Einkommensteuerrecht, Halbeinkünfteverfahren, Verfassungsmäßigkeit