Downloaded from Blogs on 25.11.2026 10:10h

By PwC Deutschland | 05. Februar 2024

Update: BVerfG: Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren im Jahressteuergesetz 2008 ist mit dem Grundgesetz teilweise unvereinbar

Mit am 8. März 2023 veröffentlichtem Beschluss hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts entschieden, dass § 38 Abs. 5 und 6 in Verbindung mit § 34 Abs. 16 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (JStG 2008) mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar ist.

Downloaded from Blogs on 25.11.2026 10:10h

Die Regelung ist Teil der Übergangsvorschriften für den Systemwechsel vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren. Während der Geltung des Anrechnungsverfahrens wurde das verwendbare Eigenkapital einer Gesellschaft entsprechend seiner Vorbelastung mit Körperschaftsteuer in verschiedene „Eigenkapitaltöpfe“ (EK) gegliedert. Steuerfreie Vermögensmehrungen wurden unter anderem im sogenannten EK 02 erfasst. Im Falle der Ausschüttung dieses Eigenkapitals wurde es bei Verlassen der steuerbefreiten Sphäre auf der Ebene der Körperschaft mit (zuletzt) 30 % nachbelastet. Beim Anteilseigner wurde die Ausschüttung – unter Anrechnung der von der Kapitalgesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer – mit dessen individuellem Einkommensteuersatz besteuert. Unter dem Halbeinkünfteverfahren erfolgt im Falle der Ausschüttung keine Nachbelastung der von der Körperschaft steuerfrei erwirtschafteten Gewinne; beim Anteilseigner unterliegt die Ausschüttung nur zur Hälfte (seit 2009 zu 60 %) der Einkommensteuer.

Nach der ursprünglichen Übergangsregelung zur Einführung des Halbeinkünfteverfahrens durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (StSenkG) sollte das alte EK 02 nur noch bis zum Ablauf eines 15-jährigen (später auf 18 Jahre erweiterten) Übergangszeitraums im Falle seiner Ausschüttung mit 30 % nachbelastet werden. Durch das Jahressteuergesetz 2008 wurde mit § 38 Abs. 5 und 6 KStG stattdessen eine pauschale ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des noch vorhandenen EK 02 mit 3 % Körperschaftsteuer eingeführt. Gemäß § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG (in der Fassung des JStG 2008) konnten sich bestimmte Unternehmen aus dem Bereich der Wohnungswirtschaft und steuerbefreite Körperschaften auf Antrag unter Fortgeltung der bisherigen Rechtslage von der Anwendung dieser Regelung befreien lassen. Das hat zur Folge, dass es für diese Unternehmen nur im Falle einer Ausschüttung während des 18-jährigen Übergangszeitraums zu einer Nachbelastung des EK 02 kommt, während der EK 02-Bestand anderer Körperschaften zwingend – das heißt unabhängig davon, ob er ausgeschüttet wird oder nicht – gemäß § 38 Abs. 5 und 6 KStG nachbelastet wird.

Die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des EK 02 durch § 38 Abs. 5 und 6 KStG ist zwar für sich genommen sowohl mit dem allgemeinen Gleichheitssatz als auch mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes sowie dem Schutz des Eigentums und der allgemeinen Handlungsfreiheit vereinbar. Sie verstößt jedoch in Verbindung mit dem in § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG vorgesehenen Antragswahlrecht bestimmter Körperschaften gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Die Ausnahmeregelung bewirkt eine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung von Körperschaften, die nicht gerechtfertigt ist.

Frist für den Gesetzgeber bis zum 31. Dezember 2023

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. Januar 2024)

Downloaded from Blogs on 25.11.2026 10:10h

Mit Beschluss vom 07.12.2022 - 2 BvR 988/16 hat das BVerfG aufgrund der Verfassungsbeschwerde das BFH-Urteil vom 28.10.2015 - I R 65/13 aufgehoben und die Sache an den BFH zurückverwiesen. Der Rechtsstreit wird nun unter dem neuen Az. I R 14/23 geführt.

Das Verfahren I R 14/23 wurde durch Beschluss vom 17.05.2023 bis zur Wirksamkeit der vom BVerfG geforderten rückwirkenden gesetzlichen Neuregelung von § 38 Abs. 5 und 6 KStG i.d.F. des JStG 2008 i.V.m. § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG i.d.F. des JStG 2008 und i.V.m. § 34 Abs. 14 Satz 1 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 2/24 (I R 14/23) fortgesetzt.

Fundstelle

BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2022 (**2 BvR 988/16**), veröffentlicht am 8. März 2023, vgl. die **Pressemitteilung 29/2023**.

Schlagwörter

Bundesverfassungsgericht, Einkommensteuerrecht, Halbeinkünfteverfahren, Verfassungsmäßigkeit