

Urteil vom 15. April 2026, I R 21/25 (I R 36/18)

Besteuerung des Abwicklungs- beziehungsweise Insolvenzzeitraums bei Kapitalgesellschaften

ECLI:DE:BFH:2026:U.150426.IR21.25.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 1 S 1, KStG § 11 Abs 1 S 1, KStG § 11 Abs 1 S 2, KStG § 11 Abs 2, KStG § 11 Abs 3, KStG § 11 Abs 4, KStG § 11 Abs 5, KStG § 11 Abs 6, KStG § 11 Abs 7, EStG § 10d Abs 2 S 1, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008 , KStG VZ 2009 , KStG VZ 2010 , KStG VZ 2011 , KStG VZ 2012 , KStG VZ 2013 , KStG VZ 2014 , KStG VZ 2015 , GG Art 3 Abs 1, KStR 2015 R 11 Abs 1 S 7, KStR 2015 R 11 Abs 4, AO § 163, AO § 5

vorgehend FG Düsseldorf, 18. September 2018, Az: 6 K 454/15 K

Leitsätze

1. Kommt es bei einem über drei Jahre hinausgehenden Abwicklungs-/Insolvenzzeitraum nach den Regelungen des § 11 Abs. 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu sogenannten Zwischenveranlagungen, handelt es sich dabei nicht um vorläufige Veranlagungen, die später durch eine einheitliche Veranlagung für den gesamten Abwicklungs-/Insolvenzzeitraum zu ersetzen sind, sondern um endgültige Veranlagungen.
2. Die Regelungen zur Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. vom 22.12.2003 sind nach den Maßgaben des Bundesverfassungsgerichts, Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14 (Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2025, 980) für bilanzierende Körperschaftsteuersubjekte verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 18.09.2018 - 6 K 454/15 K aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Beschränkungen des Verlustabzugs durch die sogenannte Mindestbesteuerung sowie über die Folgen eines über drei Jahre hinausgehenden Abwicklungs- beziehungsweise Insolvenzzeitraums bei der Körperschaftsteuer.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Insolvenzverwalter über das Vermögen der X-GmbH. Das Insolvenzverfahren wurde zum 01.01.2003 eröffnet. Am 05.03.2015 erstellte der Kläger die Schlussbilanz, den Tätigkeitsbericht und die Schlussrechnung. Das Insolvenzverfahren wurde mit Beschluss vom 19.07.2017 aufgehoben. Die X-GmbH ist aufgelöst und nach Auskunft des Klägers in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzhof mittlerweile im Handelsregister gelöscht.
- 3 Der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2002 --also zu Beginn des Insolvenzverfahrens-- betrug 17.501.688 €. Bei Betrachtung des gesamten Abwicklungs-/Insolvenzzeitraums von 2003 bis 2015 (Streitjahre) ergab sich auf Grundlage der Gewinnermittlungsvorschriften in § 11 Abs. 2 bis 6 i.V.m. Abs. 7 des

Körperschaftsteuergesetzes in der für diesen Zeitraum geltenden Fassung (KStG) ein Abwicklungsgewinn von 5.770.273 €.

- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) setzte für den nach § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG bestimmten Besteuerungszeitraum 2003 bis 2005 die Körperschaftsteuer auf 335.905 € fest. Ein hiergegen gerichtetes Klageverfahren ist bereits abgeschlossen (Finanzgericht --FG-- Düsseldorf, Urteil vom 12.03.2012 - 6 K 2199/09 K, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1387; Senatsurteil vom 23.01.2013 - I R 35/12, BFHE 240, 140, BStBl II 2013, 508). Der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2005 betrug 14.486.255 €.
- 5 Für die Jahre 2006 bis 2015 ergingen jeweils auf das Kalenderjahr bezogene Körperschaftsteuerbescheide (R 11 Abs. 1 Satz 7 der Körperschaftsteuer-Richtlinien --KStR-- 2015). Überwiegend wurde die Körperschaftsteuer in diesen Jahren auf 0 € festgesetzt, so in den Jahren 2006, 2008, 2009, 2010, 2012, 2013, 2014 und 2015. Für 2007 setzte das FA die Körperschaftsteuer auf 3.017 € fest, für 2011 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 23.257 €. Dabei ging es für das Jahr 2011 von einem steuerlichen Gewinn in Höhe von 1.387.450 € aus, der trotz eines verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.10.2010 von 13.067.350 € wegen der Beschränkungen des Verlustabzugs durch die Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für den Abwicklungs-/Insolvenzzeitraum geltenden Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) --EStG a.F.-- nur in Höhe von 1.232.470 € dem Verlustabzug unterlag. Zum 31.12.2011 ergab sich daraus ein verbleibender Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer von 11.834.880 €.
- 6 Mit Bescheid vom 19.08.2013 hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung für den Körperschaftsteuerbescheid für 2011 auf. Der dagegen vom Kläger eingelegte Einspruch war erfolglos.
- 7 Während des hiergegen gerichteten Klageverfahrens beantragte der Kläger die Aufhebung der bisherigen Zwischenveranlagungen für die Jahre 2003 bis 2015 und den Erlass eines Körperschaftsteuerbescheids für den Zeitraum der Abwicklung/Insolvenz 2003 bis 2015. Das FA lehnte diesen Antrag ab und stimmte einer Sprungklage zu.
- 8 Das FG hat beide Klageverfahren zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. Mit dem angegriffenen Urteil vom 18.09.2018 - 6 K 454/15 K (EFG 2018, 2058) hat das FG das FA verpflichtet, die "Zwischenveranlagungsbescheide zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2015 aufzuheben und für den Zeitraum der Abwicklung/Insolvenz von 2003 bis 2015 einen einheitlichen Körperschaftsteuerbescheid zu erlassen und bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens einen Abwicklungsgewinn in Höhe von 5.770.273 € und einen Verlustvortrag in Höhe von 11.641.157 € ohne Anwendung der Mindestbesteuerungsregelung gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG zugrunde zu legen." Die Veranlagungen im Sinne des § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG seien lediglich vorläufige Zwischenveranlagungen und am Ende des Abwicklungszeitraums durch einen Bescheid zu ersetzen, in dem der Gewinn/Verlust gemäß den Vorgaben des § 11 Abs. 2 bis 6 i.V.m. Abs. 7 KStG für den gesamten Abwicklungszeitraum ermittelt werde. Die Mindestbesteuerungsregelung des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG sei auf die Besteuerung dieses Abwicklungszeitraums bei verfassungskonformer Auslegung nicht anzuwenden, da es mit dem Ende der Liquidation zum endgültigen Wegfall der Verlustvorträge komme ("Definitiveffekt").
- 9 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), ohne einen eigenen Antrag zu stellen.
- 12 Der Senat hat das Verfahren durch Beschluss vom 18.05.2021 - I R 36/18 gemäß § 74 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO bis zum Abschluss des auf Grundlage des Senatsbeschlusses vom 26.02.2014 - I R 59/12 (BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016) beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängigen Normenkontrollverfahrens 2 BvL 19/14 ausgesetzt. Im Anschluss an den BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14 (Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2025, 980) ist das Verfahren unter dem hiesigen Aktenzeichen fortgesetzt worden.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der Kläger hat keinen Anspruch darauf, dass das FA die Veranlagungen nach § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG für die Jahre 2003 bis 2015 durch einen einheitlichen Bescheid für den gesamten Abwicklungs-/Insolvenzzeitraum ersetzt. Darüber hinaus waren die Regelungen über die sogenannte Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. auf Grundlage des BVerfG-Beschlusses vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14 (HFR 2025, 980) auch im Abwicklungs-/Insolvenzzeitraum anzuwenden.
- 14** 1. Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass die bisher vom FA durchgeführten Veranlagungen für die Jahre 2003 bis 2015 nur vorläufig waren und vom FA durch einen einheitlichen Bescheid für den gesamten Abwicklungs-/Insolvenzzeitraum ersetzt werden müssen.
- 15** a) In den Streitjahren richtet sich die Besteuerung der X-GmbH nach § 11 Abs. 7 KStG, da über ihr Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet und im Rahmen dieses Verfahrens nicht eine Unternehmensfortführung, sondern eine Abwicklung durch Vermögensverwertung in Gang gesetzt worden ist (vgl. Senatsurteil vom 23.01.2013 - I R 35/12, BFHE 240, 140, BStBl II 2013, 508). Dies hat eine sinnngemäße Anwendung der Sonderregelungen des § 11 Abs. 1 bis 6 KStG zur Folge. Danach ist grundsätzlich der im Zeitraum von der Eröffnung bis zum Abschluss des Insolvenzverfahrens erzielte und nach Maßgabe des § 11 Abs. 2 bis 6 KStG ermittelte (Abwicklungs-)Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen (§ 11 Abs. 1 Satz 1 KStG). Besteuerungszeitraum ist somit nicht mehr das einzelne Kalenderjahr (§ 7 Abs. 3 KStG), sondern der gesamte Abwicklungs-/Insolvenzzeitraum.
- 16** Allerdings soll der Besteuerungszeitraum nach § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG drei Jahre nicht übersteigen, so dass die Finanzbehörde bei länger andauernden Abwicklungs-/Insolvenzverfahren die bis dahin entstandene Steuer schon vor Abschluss eines solchen Verfahrens festsetzen darf (sogenannte Zwischenveranlagungen, vgl. Senatsurteile vom 23.01.2013 - I R 35/12, BFHE 240, 140, BStBl II 2013, 508; vom 07.05.2014 - I R 81/12, BFH/NV 2014, 1593).
- 17** Auf dieser Grundlage hat das FA im Streitfall zunächst einen Körperschaftsteuerbescheid für den Zeitraum 2003 bis 2005 und anschließend für 2006 bis 2015 jährliche Körperschaftsteuerbescheide erlassen.
- 18** b) Das Verhältnis zwischen der Grundkonzeption der Besteuerung des gesamten Abwicklungs-/Insolvenzzeitraums nach § 11 Abs. 1 Satz 1 (hier i.V.m. Abs. 7) KStG und der grundsätzlichen Beschränkung des Besteuerungszeitraums auf drei Jahre nach § 11 Abs. 1 Satz 2 (hier i.V.m. Abs. 7) KStG ist stark umstritten.
- 19** Zum Teil wird vertreten, dass § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG für den Fall von langjährigen Abwicklungs-/Insolvenzverfahren nur vorläufige "Zwischenveranlagungen" vorsehe, die am Ende des Abwicklungszeitraums durch einen einheitlichen Bescheid für den gesamten Abwicklungs-/Insolvenzzeitraum zu ersetzen seien (FG Brandenburg, Urteil vom 23.01.2002 - 2 K 2272/98 K,U,F, EFG 2002, 432; Hageböke in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 11 Rz 97 und 100 ff.; Lenz in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 11 KStG Rz 39; Micker in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 KStG Rz 37; Streck/Olgemöller, KStG, 10. Aufl., § 11 Rz 8; Zuber in Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl., § 11 Rz 108; Hoffmann in Lüdiche/Schnitger/Spengel [Hrsg.], Besteuerung internationaler Unternehmen, Festschrift für Dieter Endres, 2016, S. 173, 174 f.; Zimmermann, EFG 2013, 80 f.; für eine "rollierende" Veranlagung: Bergmann, GmbH Rundschau 2012, 943, 946 f.; Bergmann, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, S. 84 ff.; zustimmend auch Hageböke in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 11 Rz 151 ff.). Diese Auffassung stützt sich vor allem auf den Wortlaut des § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG, der zwingend eine Besteuerung des (gesamten) Abwicklungszeitraums vorschreibe.
- 20** Nach anderer --auch von der Finanzverwaltung vertretener-- Auffassung handelt es sich bei den nach § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG innerhalb eines mehrjährigen Abwicklungs-/Insolvenzzeitraums erlassenen Bescheiden nicht um bloße Zwischenveranlagungen, die nach Ablauf dieses Zeitraums durch eine einheitliche Veranlagung für den gesamten Abwicklungs-/Insolvenzzeitraum zu ersetzen seien, sondern um endgültige Festsetzungen für den jeweiligen Besteuerungszeitraum (R 11 Abs. 4 KStR 2015; FG Köln, Urteil vom 27.09.2012 - 10 K 2838/11, EFG 2013, 78; Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 11 KStG Rz 42 ff.; Münch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 11 KStG Rz 34; Endert in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 11 KStG Rz 25 ff.; Stalbold in Gosch, KStG,

4. Aufl., § 11 Rz 52 f.). Diese Ansicht beruft sich insbesondere auf den Wortlaut des § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG und das Erfordernis der Rechtssicherheit bei länger andauernden Abwicklungs-/Insolvenzzeiträumen.

- 21** c) Der Senat, der diesen Streit bisher ausdrücklich offen gelassen hat (vgl. Senatsurteile vom 23.01.2013 - I R 35/12, BFHE 240, 140, BStBl II 2013, 508; vom 07.05.2014 - I R 81/12, BFH/NV 2014, 1593), schließt sich der zuletzt genannten Auffassung an. Die sogenannten Zwischenveranlagungen sind nicht als vorläufige, sondern als endgültige Veranlagungen zu qualifizieren.
- 22** aa) Der Wortlaut und die Systematik des Gesetzes sind nicht eindeutig.
- 23** Einerseits bestimmt § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG ausdrücklich, dass der "im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen" ist, und geht dadurch in der Grundkonzeption von einer einheitlichen Besteuerung des gesamten Abwicklungszeitraums aus (schon hieran zweifelnd Endert in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 11 KStG Rz 25). Auch die Berechnung des Abwicklungsgewinns nach § 11 Abs. 2 bis 6 KStG ist an einer einheitlichen Betrachtung des gesamten Abwicklungszeitraums ausgerichtet.
- 24** Andererseits sieht § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG ausdrücklich vor, dass der "Besteuerungszeitraum" (im Unterschied zum Abwicklungszeitraum nach Satz 1) drei Jahre nicht übersteigen soll. Dabei ist dem Wortlaut dieser Regelung kein Anhaltspunkt zu entnehmen, dass dies lediglich zu vorläufigen Zwischenveranlagungen führen soll, zumal mit der Festsetzung von Vorauszahlungen ein zumindest vergleichbares Instrument zur Verfügung gestanden hätte. Vielmehr lässt sich die Regelung des § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG auch als Ausnahme von der Grundkonzeption des § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG interpretieren, die immer dann eingreift, wenn das Abwicklungs-/Insolvenzverfahren abweichend vom Regelfall nicht innerhalb von drei Jahren abgeschlossen wird. Dass es sich bei § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG um eine Ermessensvorschrift handelt ("soll"), ändert daran nichts (so auch Stalbold in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 11 Rz 52; a.A. Hoffmann in Lüdicke/Schnitger/Spengel [Hrsg.], Besteuerung internationaler Unternehmen, Festschrift für Dieter Endres, 2016, S. 173, 174 f.), zumal nur die konkrete Dauer des Besteuerungszeitraums, nicht aber das Verhältnis zur Rechtsfolgenanordnung in § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG in das Ermessen gestellt wird. Allein der Umstand, dass es sich bei § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG um eine Ermessensvorschrift handelt, kann nicht dazu führen, dass Satz 1 auch in diesem Fall weiterhin uneingeschränkte Wirkung entfaltet.
- 25** Die Regelungen über die Ermittlung des Abwicklungsgewinns nach § 11 Abs. 2 bis 6 KStG sprechen ebenfalls nicht eindeutig dafür, nur von vorläufigen Zwischenveranlagungen ausgehen zu können. Diese Regelungen bleiben auch bei Annahme einer endgültigen Unterteilung des Abwicklungs-/Insolvenzzeitraums in mehrere Besteuerungszeiträume sinngemäß anwendbar, insbesondere auf die Ermittlung des Gewinns des letzten Besteuerungszeitraums (vgl. R 11 Abs. 3 KStR 2015). Darüber hinaus soll durch diese Ermittlungsvorschriften lediglich sichergestellt werden, dass mit dem Abwicklungsgewinn der Totalgewinn unter Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven einer Schlussbesteuerung zugeführt wird (vgl. Endert in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 11 KStG Rz 25 ff.; Stalbold in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 11 Rz 52). Dieses Ziel wird auch bei einer Aufteilung in mehrere Besteuerungszeiträume erreicht. Dass der Normanwendungsbefehl des § 11 Abs. 2 bis 6 KStG ohne Vorläufigkeit der Zwischenveranlagungen "nie" zur Anwendung käme (so Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 11 Rz 101), trifft nicht zu. Für den Regelfall einer Abwicklung innerhalb von drei Jahren bleibt es bei einer uneingeschränkten Anwendung des § 11 Abs. 2 bis 6 KStG.
- 26** bb) In der Folge ist maßgeblich auf den Zweck des § 11 KStG und insbesondere des § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG abzustellen.
- 27** Wie bereits ausgeführt, dient die Grundkonzeption der Besteuerung des Abwicklungsgewinns nach § 11 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 bis 6 KStG einer Schlussbesteuerung unter Einbeziehung sämtlicher stiller Reserven (Besteuerung des Totalgewinns). Ob dieses Ergebnis auch ohne § 11 KStG erreicht werden könnte, spielt insoweit keine Rolle. Darüber hinaus sollen durch eine einheitliche Betrachtung des Abwicklungszeitraums und die dadurch erweiterten Möglichkeiten der Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten besondere Härten vermieden werden, die sich im Fall der Abwicklung aus einer regulären Abschnittsbesteuerung ergeben könnten (Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 11 KStG Rz 7).
- 28** § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG dient dagegen der Sicherung des Steueranspruchs, namentlich der Vermeidung von Schwierigkeiten, die sich bei einer streng auf den gesamten Abwicklungszeitraum abstellenden Besteuerung im Fall von mehrjährigen oder nur zum Schein durchgeführten Liquidationen ergeben (vgl. Senatsurteile vom 22.02.2006 - I R 67/05, BFHE 213, 301, BStBl II 2008, 312; vom 18.09.2007 - I R 44/06, BFHE 219, 61, BStBl II 2008, 319). Insbesondere soll den Finanzbehörden das Recht gegeben werden, die Gesellschaften auch ohne

einzelfallbezogenen Nachweis einer Scheinliquidation spätestens nach Ablauf von drei Jahren zur Steuer heranzuziehen (s. Begründung zum Körperschaftsteuergesetz vom 16.10.1934, RStBl 1935, 81, 85; Senatsurteil vom 18.09.2007 - I R 44/06, BFHE 219, 61, BStBl II 2008, 319).

- 29** Für das Verhältnis von § 11 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG ist nach Auffassung des Senats maßgebend, dass Satz 2 im Verhältnis zu Satz 1 als einschränkende Ausnahmeregelung konzipiert ist. Das Jahresprinzip soll auch im Abwicklungs-/Insolvenzfall nicht aufgegeben, sondern die periodenübergreifende Wirkung der Besteuerung des Abwicklungszeitraums beschränkt werden (so auch Münch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 11 KStG Rz 34; Stalbold in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 11 Rz 52). Letztlich gilt die Grundkonzeption des § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG somit nur für den Regelfall eines bis zu drei Jahre dauernden Abwicklungszeitraums. Sofern dieser Zeitraum überschritten wird, greift die Ausnahme des § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG. Die besonderen Ermittlungsvorschriften des § 11 Abs. 2 bis 6 KStG sind hieran sinngemäß anzupassen.
- 30** cc) Auch der Einwand des Klägers, nur die Annahme vorläufiger Zwischenveranlagungen könne zu einer gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung führen, hat keinen Erfolg.
- 31** Wie bereits ausgeführt, lässt sich dem Wortlaut des § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG gerade nicht die Rechtsfolge einer nur vorläufigen Zwischenveranlagung entnehmen. Darüber hinaus widerspricht die Aufteilung eines mehrjährigen Abwicklungszeitraums in mehrere Besteuerungszeiträume auch nicht der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Vielmehr würde umgekehrt ein zwingend einheitlicher Abwicklungszeitraum zu Gestaltungsspielräumen und allgemein zu Unsicherheiten führen, insbesondere im Hinblick auf das letztlich anzuwendende Recht. Die endgültige Aufteilung eines über drei Jahre hinausgehenden Abwicklungszeitraums in mehrere Besteuerungszeiträume entspricht damit gerade einer gleichmäßigen Besteuerung sowie dem ebenfalls zu beachtenden Gebot der Rechtssicherheit (so auch Brandis/Heuermann/Pfaffmann, § 11 KStG Rz 43; Münch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 11 KStG Rz 34). Die Ausgestaltung als Ermessensvorschrift hinsichtlich der konkreten Dauer des Besteuerungszeitraums steht dem nicht entgegen, zumal die behördliche Entscheidung gerichtlich auf Ermessenfehler überprüft werden kann.
- 32** d) Ob das FA nach dem dreijährigen Zeitraum des § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG in den Folgejahren grundsätzlich wieder zu einer jährlichen Veranlagung zurückkehren sollte (so R 11 Abs. 1 Satz 7 KStR 2015; Münch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 11 KStG Rz 32) oder ob sich in den Folgejahren in der Regel weitere Drei-Jahres-Besteuerungszeiträume anschließen (so Brandis/Heuermann/Pfaffmann, § 11 KStG Rz 44; Stalbold in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 11 Rz 50; auch Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 11 Rz 149 f.), braucht im Streitfall nicht entschieden zu werden.
- 33** Die Ermessensentscheidung über die konkrete Dauer des jeweiligen Besteuerungszeitraums nach § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG ergeht jeweils durch einen gesonderten --und damit auch eigenständig anzufechtenden-- Verwaltungsakt (Senatsurteile vom 22.02.2006 - I R 67/05, BFHE 213, 301, BStBl II 2008, 312; vom 07.05.2014 - I R 81/12, BFH/NV 2014, 1593). Im Streitfall hat der Kläger diese Verwaltungsakte nicht angegriffen. Damit sind sie nicht Gegenstand des hiesigen Revisionsverfahrens.
- 34** 2. Darüber hinaus hat das FG zu Unrecht die Anwendung der Regelungen über die sogenannte Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. im Rahmen einer Besteuerung nach § 11 KStG ausgeschlossen.
- 35** a) Nach dem BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14 (HFR 2025, 980) sind die Regelungen zur Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. für bilanzierende Körperschaftsteuersubjekte verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. In der Folge kommt eine verfassungskonforme Auslegung auch dann nicht in Betracht, wenn die Anwendung der Mindestbesteuerung wie im Streitfall dazu führt, dass Verluste definitiv nicht mehr zur Minderung von Gewinnen genutzt werden können.
- 36** Zwar führen die Regelungen über die Mindestbesteuerung zu (Un-)Gleichbehandlungen. Nach Auffassung des BVerfG sind diese (Un-)Gleichbehandlungen aber verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Insofern gelte sowohl für die Grundkonzeption der Mindestbesteuerung als auch für die besondere Sachverhaltskonstellation eines Definitiveffekts der Maßstab des Willkürverbots, zumal es verfassungsrechtlich keinen "Kernbereich" einer Nettoertragsbesteuerung im Sinne eines absoluten Mindestmaßes der Abzugsfähigkeit von Verlusten gebe. Die Regelungen über die Mindestbesteuerung seien nicht willkürlich, da sie von dem sachlichen Grund einer kontinuierlichen und gegenwartsnahen Besteuerung getragen und in ihrer konkreten Ausgestaltung von der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis gedeckt seien. Dies gilt nach Auffassung des BVerfG auch für den Fall

eines definitiven Untergangs von Verlustvorträgen nach Eintritt eines bilanzsteuerrechtlichen Umkehreffekts. Der Gesetzgeber sei bei seiner Typisierungsentscheidung nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen gehalten, diese Sachverhaltskonstellation durch eine Härteklausele abzumildern. Dabei sei unter anderem zu berücksichtigen, dass die periodenübergreifende Besteuerung des Abwicklungszeitraums nach § 11 KStG das Ausmaß der verursachten Härten beeinflusse und §§ 163, 227 der Abgabenordnung (AO) die Möglichkeit einer Billigkeitsentscheidung vorsähen (BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, HFR 2025, 980).

- 37** b) Unter Berücksichtigung dieser Maßgaben ist der konkrete Umfang der Verlustverrechnung auch für das Streitjahr 2011 revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Soweit für die Streitjahre Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO in Betracht kommen könnten, handelt es sich um eigenständige Verfahren, die nicht Gegenstand des hiesigen Revisionsverfahrens sind.
- 38** 3. In der Folge war die Vorentscheidung aufzuheben und nicht nur hinsichtlich der Verpflichtungsklage auf Erlass eines einheitlichen Körperschaftsteuerbescheids für den gesamten Abwicklungs-/Insolvenzzeitraum 2003 bis 2015, sondern auch hinsichtlich der im hiesigen Verfahren verbundenen Anfechtungsklage gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2011 abzuweisen.
- 39** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de