

# Urteil vom 24. October 2012, IX R 36/11

## § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG (1 %-Grenze) verfassungsgemäß

BFH IX. Senat

GG Art 3 Abs 1, EStG § 17 Abs 1 S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 05. October 2011, Az: 8 K 3811/09 E

## Leitsätze

Die Beteiligungsgrenze von 1 % i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ist verfassungsgemäß.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Verfassungsmäßigkeit des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433).
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Gründungsgesellschafter einer im Jahr 1993 errichteten und im Jahr 2000 in eine AG umgewandelten GmbH. Seine Beteiligung bewegte sich bis zu der vorliegend streitbefangenen Anteilsveräußerung im August 2003 zwischen 4,9 % und 7 %. Aus dieser Veräußerung erzielte der Kläger unstreitig einen Veräußerungsgewinn von 389.187,50 €, den der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Einkommensteuerbescheid 2003 unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens mit 194.593 € als Einkünfte i.S. von § 17 EStG erfasste. Der im März 2011 ergangene Änderungsbescheid erfasst diese Einkünfte nur noch mit 142.187 €; der Teil des vom Kläger erzielten Gewinns aus der Aktienveräußerung, der auf den Zeitraum bis zum 26. Oktober 2000, dem Tag der Verkündung des Steuersenkungsgesetzes entfällt, wird nicht mehr besteuert.
- 3 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 516, veröffentlichten Urteil, der angefochtene Steuerbescheid sei rechtmäßig, § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des StSenkG verstoße nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).
- 4 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er allein geltend macht, dass die Regelung in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ("(1) Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt war. ...") gegen das Grundgesetz verstoße und so seine in 2003 angefallenen Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf der Aktien der AG ohne Rechtsgrund versteuert worden seien.
- 5 Erreiche oder überschreite der Steuerpflichtige mit einer Kapitalbeteiligung 1 % des Gesellschaftskapitals, so sei der gesamte Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern, d.h. Gewinne aus Veräußerungen beträfen nicht nur die Kapitalbeteiligung, die die Schwelle von 1 % übertreffe, sondern sie erfasse auch die Beteiligungsanteile, die --separat betrachtet-- "unter 1 % liegen". Im Gegensatz hierzu blieben Gewinne aus Kapitalbeteiligungen dann steuerfrei, wenn die Kapitalbeteiligung insgesamt 1 % nicht erreiche. Ein sachlicher Grund für die Einführung der 1 %-Schwelle sei nicht erkennbar. Sie sei lediglich fiskalisch motiviert. Die Gesetzesbegründung hierzu sei nicht tragfähig, sie gehe weitgehend ins Leere.
- 6 Die Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG sei auch darin begründet, dass die 1 %-Regelung zum 1. Januar 2002 in Kraft getreten sei und in dem angefochtenen Steuerbescheid für die Feststellung des Einstandskurses nur die Wertsteigerungen berücksichtigt worden seien, die bis zur Verkündung am 26. Oktober 2000 stattgefunden hätten. Wertsteigerungen bis zum 31. Dezember 2001 seien aber von der Steuer auszunehmen. Da die Veräußerung von Anteilen generell bis zum 31. Dezember 2001 unbesteuert geblieben sei, seien auch die bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen Wertsteigerungen aus der Steuerbarkeit auszuklammern.

- 7 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2003 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 70.012 € herabgesetzt wird, hilfsweise, den Einkommensteuerbescheid 2003 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 85.760 € herabgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung). Zutreffend hat das FG den angegriffenen Einkommensteuerbescheid für rechtmäßig und § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG (1 %-Grenze) für verfassungsgemäß erachtet.
- 10 Die in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung des StSenkG enthaltene 1 %-Grenze für die Steuerbarkeit von Gewinnen aus Beteiligungsveräußerungen verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.
- 11 a) Art. 3 Abs. 1 GG begrenzt die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Bereich des Steuerrechts in einer speziell diesem Regelungsgegenstand Rechnung tragenden Weise (dazu Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, BGBl I 2008, 2888 --Pendlerpauschale-- C.I.2.a ff., m.w.N.). So hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien be-grenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.
- 12 b) Nach diesen Grundsätzen bewegt sich die 1 %-Grenze des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit.
- 13 aa) Die Entscheidung, ob Gewinne aus der Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens besteuert werden, ist eine solche politischer Gestaltung und liegt --wie der Dualismus der Einkunftsarten-- innerhalb des Gestaltungsspielraums, der dem Gesetzgeber bei der Erschließung von Steuerquellen zukommt (vgl. BVerfG-Entscheidungen vom 9. Juli 1969 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302; allgemein in BVerfGE 122, 210, m.w.N.; in BVerfGE 127, 61, BGBl I 2010, 1296, unter B.II.).
- 14 Der Gesetzgeber trifft mit der Einführung der 1 %-Grenze eine neue Systementscheidung. Entsprechend erklärt er in der Gesetzesbegründung, dass es auf eine Wesentlichkeit nicht mehr ankommt (BTDrucks 14/3366, S. 118). Vielmehr kommt § 17 EStG eine neue Funktion zu, nämlich grundsätzlich sicherzustellen, dass es nicht durch Veräußerung der Beteiligung möglich ist, die Halbeinkünftebesteuerung auf der Ebene des Anteilseigners, der seine Anteile nicht in einem Betriebsvermögen hält, zu vermeiden (BTDrucks 14/3366, S. 118). Insoweit erachtet es der Gesetzgeber zur Vermeidung von Steuerumgehungen für geboten, die Grenze für die wesentliche Beteiligung auf mindestens 1 % zu senken (BTDrucks 14/2683, S. 114). Die Wahl dieser Minimalgrenze ist von der Gestaltungsfreiheit und Typisierungsbefugnis des Steuergesetzgebers umfasst. Darauf, dass der Gesetzgeber sein genanntes Ziel --wie der Kläger meint-- treffsicher und in folgerichtiger Fortführung seiner --schon mit der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze auf 10 % sowie der Verlängerung der sog. Spekulationsfristen des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 begonnenen-- Gesetzgebungslinie einer zunehmend weitergehenden Besteuerung privater Wertzuwächse auch mit einer ausnahmslosen

Gewinnbesteuerung bei Beteiligungsveräußerungen hätte erreichen können, kommt es nicht an. Auch dass ein prozentualer Anteil an einer Kapitalgesellschaft die Leistungsfähigkeit des Gesellschafters in Abhängigkeit von der Größe der Gesellschaft abbildet, macht die prozentuale Beteiligung nicht zum gleichheitswidrigen Anknüpfungspunkt für die Einkommensbesteuerung (vgl. auch Rapp in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 17 Rz 6 und 9; zur Kritik an der 1 %-Grenze demgegenüber Gosch in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 17 Rz 2). Vielmehr fügt sich diese typisierende tatbestandliche Abbildung einer Minimalgrenze für den Steuerzugriff in die bisherige Struktur des § 17 EStG ein. Es handelt sich im Gesamtkontext des Einkommensteuergesetzes um ein praktikables Kriterium für die Abgrenzung steuerbarer und nichtsteuerbarer Anteilsveräußerungen, um eine hinreichend klare Differenzierung für den Gesetzesvollzug.

- 15** bb) Nicht zu beanstanden ist auch die steuerliche Erfassung von Wertsteigerung von der Gesetzesverkündung bis zum Inkrafttreten der 1 %-Grenze. Zur rückwirkenden Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze von 25 % auf 10 % bei der Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteil hat das BVerfG mit Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 (BVerfGE 127, 61) jedoch lediglich entschieden, dass § 17 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes verstoße und nichtig sei, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 entstanden sind und die entweder --bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt-- nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder --bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes-- sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können. Eine Gleichheitswidrigkeit im Hinblick auf Wertsteigerungen zwischen Verkündung und Inkrafttreten der neuen Rechtslage hat das BVerfG nicht angenommen. Die Erfassung von Wertsteigerungen von der Verkündung bis zum Inkrafttreten der 1 %-Grenze ist eine solche des Vertrauensschutzes, nicht eine von Art. 3 Abs. 1 GG. Eine Gleichheitswidrigkeit ist insoweit nicht ersichtlich.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)