



Kurzprotokoll der 57. Sitzung

Finanzausschuss

Berlin, den 4. November 2019, 10:30 Uhr
 Berlin, Paul-Löbe-Haus
 E 400

Vorsitz: Bettina Stark-Watzinger, MdB

Tagesordnung - Öffentliche Anhörung

Tagesordnungspunkt 1

Seite 5

a) Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995

BT-Drucksache 19/14103

Federführend:

Finanzausschuss

Mitberatend:

Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz
 Haushaltsausschuss (mb und § 96 GO)

Gutachtlich:

Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung

Berichterstatter/in:

Abg. Dr. Wiebke Esdar [SPD]
 Abg. Olav Gutting [CDU/CSU]
 Abg. Markus Herbrand [FDP]

b) Gesetzentwurf der Abgeordneten Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, Frank Schäffler, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP

Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags

BT-Drucksache 19/14286

Ein Fragenkatalog wurde nicht erstellt. Die Sachverständigenliste ist als Anlage beigefügt.

Federführend:

Finanzausschuss

Mitberatend:

Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz
 Haushaltsausschuss

Berichterstatter/in:

Abg. Dr. Wiebke Esdar [SPD]
 Abg. Olav Gutting [CDU/CSU]
 Abg. Markus Herbrand [FDP]



Teilnehmende Sachverständige:

Balke, Dr. Michael

Brandt, Prof. Jürgen

Bergische Universität Wuppertal

Bund der Steuerzahler Deutschland e. V.

Holznagel, Reiner

Klocke, Dr. Isabel

Bundesrechnungshof

Dingendorf, Dr. Markus

Hugo, Dieter

BVMW - Bundesverband mittelständische Wirtschaft, Unternehmerverband Deutschlands e. V.

Ohoven, Mario

Völz, Dr. Hans-Jürgen

Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.

Eigenthaler, Thomas

Deutscher Steuerberaterverband e. V.

Elster, Harald

Mein, Sylvia

Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V. (DIW Berlin)

Bach, Dr. Stefan



Die Familienunternehmer e. V.

Paulus, Dr. Peer-Robin

Handwerkskammer für München und Oberbayern

Peteranderl, Franz Xaver

Hechtner, Prof. Dr. Frank

Technische Universität Kaiserslautern

Rietzler, Dr. Katja

Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung – Hans-Böckler-Stiftung

Tappe, Prof. Dr. Henning

Universität Trier

**Teilnehmende Mitglieder des Ausschusses**

	Ordentliche Mitglieder	Stellvertretende Mitglieder
CDU/CSU	Güntzler, Fritz Gutting, Olav Michelbach, Dr. h. c. Hans Tebroke, Dr. Hermann-Josef Tillmann, Antje	
SPD	Arndt-Brauer, Ingrid Binding (Heidelberg), Lothar Esdar, Dr. Wiebke Kiziltepe, Cansel Schrodi, Michael	
AfD	Glaser, Albrecht Gminder, Franziska Keuter, Stefan	
FDP	Herbrand, Markus Hessel, Katja Schäffler, Frank Toncar, Dr. Florian	
DIE LINKE.	De Masi, Fabio	
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN	Paus, Lisa	



Beginn der Sitzung: 10:30 Uhr

Einziges Tagesordnungspunkt

a) Gesetzesentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlages 1995

BT-Drucksache 19/14103

b) Gesetzentwurf der Fraktion der FDP

Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlages

BT-Drucksache 19/14286

Stellvertretender Vorsitzender **Albrecht Glaser:**
Meine sehr geehrten Damen und Herren, ich begrüße Sie sehr herzlich zur 57. Sitzung des Finanzausschusses, zur öffentlichen Anhörung am heutigen Montag, den 4. November 2019.

Soweit Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab eine schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder des Ausschusses verteilt worden. Sie werden auch Bestandteil des Protokolls der heutigen Sitzung.

Ich begrüße die Kolleginnen und Kollegen des Finanzausschusses und, soweit anwesend, die der mitberatenden Ausschüsse.

Für das Bundesministerium der Finanzen (BMF) darf ich Herrn Ministerialdirigenten Rennings sowie weitere Fachbeamte des BMF begrüßen.

Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder.

Zum Thema der heutigen Anhörung: Gegenstand der ersten Anhörung am heutigen Tag ist der Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlages 1995“ (BT-Drucksache 19/14103) sowie der Gesetzentwurf der Fraktion der FDP „Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlages“ (BT-Drucksache 19/14286).

Zum Ablauf der heutigen Sitzung: Für diese Anhörung ist ein Zeitraum von zwei Stunden und 15 Minuten vorgesehen, also bis 12.45 Uhr.

Ziel ist es, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Möglichkeit zur Fragestellung zu geben. Um dieses Ziel zu erreichen, hat sich der Finanzausschuss in dieser Legislaturperiode für ein neues Modell der Befragung entschieden, das heißt, die

vereinbarte Gesamtzeit wird entsprechend der Fraktionsstärke in Einheiten von jeweils fünf Minuten unterteilt. In diesem Zeitraum müssen sowohl Frage als auch Antwort erfolgen. Je kürzer also die Frage formuliert wird, desto mehr Zeit bleibt für die Antwort. Um Ihnen ein Gefühl für die Zeit zu vermitteln wird nach vier Minuten und 30 Sekunden ein Signalton ertönen. Dann verbleiben noch 30 Sekunden für die Antwort. Unsere bisherigen Anhörungen haben gezeigt, dass dies bei etwas gutem Willen und gegenseitigem Verständnis gut möglich ist.

Die fragestellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn Ihrer Frage die Sachverständigen zu benennen, an die sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden.

Die Fraktionen werden gebeten, soweit nicht bereits geschehen, ihre Fragesteller im Vorhinein anzumelden.

Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen.

Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt.

Als erstes hat für die Fraktion der CDU/CSU Herr Dr. h. c. Michelbach das Wort.

Abg. **Dr. h. c. Hans Michelbach** (CDU/CSU):
Zunächst habe ich eine Vorbemerkung: Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe und muss durch besondere Gründe legitimiert sein.

Meine Frage richtet sich an Herrn Holznagel vom Bund der Steuerzahler, und an Herrn Peteranderl, den Präsidenten der Handwerkskammer München und Oberbayern. Wie bewerten Sie den Gesetzentwurf der Bundesregierung mit Blick auf die Legitimation und mit der teilweisen Fortführung des Solidaritätszuschlages?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser:** Ich erteile das Wort Herrn Holznagel vom Bund der Steuerzahler.



Sv **Reiner Holznagel** (Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.): Eine solche besondere Begründung des Solidaritätszuschlags war 1995 und in den folgenden Jahren mit den besonderen Lasten der deutschen Einheit und des Solidarpakts II gegeben. Der Solidarpakt II läuft 2019 aus. Damit fällt die Begründung für den Solidaritätszuschlag zumindest nach den politischen Versprechungen weg. Deswegen haben wir von Anfang an gesagt, es wäre folgerichtig, den Solidaritätszuschlag in diesem Jahr komplett und vollständig abzuschaffen. Das ist nicht erfolgt.

Der vorliegende Gesetzesentwurf geht aus unserer Sicht allerdings in die richtige Richtung. Durch die Teilabschaffung werden 90 Prozent derjenigen, die den Solidaritätszuschlag zahlen, im Einkommensteuertarif vollständig befreit. Es wird auch eine sogenannte Gleitzone geben, sodass eigentlich 96 Prozent entweder befreit oder gemindert mit dem Solidaritätszuschlag konfrontiert werden. Man darf in diesem Zusammenhang nicht vergessen, dass der Solidaritätszuschlag natürlich weiterhin auf Körperschaften fällig wird, aber auch auf Sparer und Dividendenbezieher. Das wird in der öffentlichen Darstellung oft unterschlagen, hat aber eine gewisse Auswirkung, denn immerhin bleibt der Solidaritätszuschlag weiterhin eine Einnahme von gut zehn Milliarden Euro im Bundeshaushalt.

Unzureichend ist aus unserer Sicht, dass nur ein Teil derjenigen, die den Solidaritätszuschlag zahlen, befreit werden soll. Wir hätten uns gewünscht, dass alle befreit werden. Dies ist aber vor dem Hintergrund der Koalitionsvereinbarung nicht der Fall gewesen. Um die Verfassungsmäßigkeit an dieser Stelle sicherer zu gestalten, wäre es aus unserer Sicht gut gewesen, in diesem Gesetzesentwurf ein tatsächliches Enddatum für die verbleibenden zehn Prozent der „Soli-Zahler“ und die verbleibenden zehn Milliarden Euro zu definieren. Das wäre ein deutliches und starkes Signal für die „Soli-Zahler“. Es wäre auch vor dem Hintergrund der Verfassungskonformität gut, den Willen zur zügigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags zu zeigen.

Zusammenfassend kann man sagen: Es ist ein Schritt in die richtige Richtung, aber die Bundesregierung bleibt auf halber Strecke stehen. Deswegen hätte zumindest ein endliches Datum in den Gesetzesentwurf aufgenommen werden müssen.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herzlichen Dank. Als nächstes hat Herr Peteranderl von der Handwerkskammer München und Oberbayern das Wort.

Sv **Franz Xaver Peteranderl** (Handwerkskammer für München und Oberbayern): Das Handwerk unterstützt grundsätzlich das Ziel des Gesetzes, den Solidaritätszuschlag zurückzuführen. Alle Unternehmen in Deutschland, sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personenunternehmen und ihre Gesellschafter, haben bei einer entsprechenden Gewinnsituation den Solidaritätszuschlag zu zahlen. Dies zählt zu den standortrelevanten Unternehmensteuern. Vor dem Hintergrund, dass Unternehmen in Deutschland perspektivisch die höchsten Ertragsteuersätze in Europa zu schultern haben, ist die Bedeutung des Solidaritätszuschlags daher für Sie evident.

Allerdings sollte aus Sicht des Handwerks der Solidaritätszuschlag vollständig abgeschafft werden. Das hat drei Gründe. Erstens gibt es keine Rechtfertigung, den Solidaritätszuschlag weiter zu erheben. Zweitens sind gerade die ertragsstarken Unternehmen, also Handwerksunternehmen, in ihrer Investitionstätigkeit beeinträchtigt. Drittens betreiben Handwerksunternehmen in der Regel mit Immobilien ihre Altersvorsorge. Darin werden Sie beeinträchtigt, weil hier der Solidaritätszuschlag greift. Wir stehen für eine absolute Streichung des Solidaritätszuschlags in einer definierten Zeit. In diesem Punkt unterstütze ich den Bund der Steuerzahler.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herzlichen Dank. Wir fahren fort mit der Fraktion der SPD. Frau Dr. Esdar, bitte.

Abg. **Dr. Wiebke Esdar** (SPD): Ich möchte an den Themenbereich anknüpfen, den Herr Dr. h. c. Michelbach bereits angesprochen hat. Meine Fragen richten sich an Herrn Prof. Dr. Tappe und Herrn Prof. Dr. Hechtner. Wie ist der rechtliche Zusammenhang zwischen dem Solidaritätszuschlag und dem Solidarpakt II? Können bzw. wie können wir begründen, dass diese Ergänzungsabgabe des Bundes mit einem zusätzlichen Finanzbedarf gedeckt ist?

Konkret möchte ich Herrn Prof. Dr. Tappe zunächst nach seiner Auffassung fragen, ob eine Fortführung des Solidaritätszuschlags auch nach dem Auslaufen des Solidarpakts II rechtlich zulässig ist. Lässt sich, zweitens, aus dem Ende des Solidarpakts II



rechtlich ein Verbot für den Beginn der Abschmelzung des Solidaritätszuschlags ab dem Jahr 2020 ableiten? Drittens: Muss eine Ergänzungsabgabe zeitlich befristet sein?

An Herrn Prof. Dr. Hechtner möchte ich die Frage richten, ob nach Ihrer Auffassung beim Bund weiterhin ein durch die Wiedervereinigung bedingter, besonderer Finanzierungsbedarf besteht, der eine Fortführung der Ergänzungsabgabe in sich rechtfertigt?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Zunächst geht das Wort an Herrn Prof. Dr. Tappe, Universität Trier, bitte.

Sv **Prof. Dr. Henning Tappe** (Universität Trier): Zunächst muss die Klarstellung erfolgen, dass der Solidaritätszuschlag eine Ergänzungsabgabe ist. Eine Ergänzungsabgabe ist eine Steuer, keine Sonderabgabe. Das wird in der Diskussion häufig verwechselt. Eine Steuer ist nicht zweckgebunden, das ist ganz wesentlich für eine Steuer. Bei anderen Abgabearten ist das anders. Da eine Steuer also nicht zweckgebunden ist und der Solidaritätszuschlag eine Steuer ist, gibt es keinen direkten Zusammenhang mit Ausgaben aus dem Solidarpakt II. Das ist der erste Punkt.

Der zweite Punkt ist, wenn man sich die Vorgaben des Grundgesetzes (GG) ansieht, findet man relativ wenige Voraussetzungen für eine Steuer. Der Bund hat nach Art. 105 GG die Gesetzgebungskompetenz für Steuern. Die Ergänzungsabgabe ist eine solche Steuer. Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung von 1972 nur gesagt, dass die Ergänzungsabgabe zu diesen Steuern hinzutreten soll.

Zu der dritten Frage nach der Befristung: In der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts heißt es ausdrücklich, dass es von der Verfassung her nicht geboten ist, eine Ergänzungsabgabe zu befristen.

Zur zweiten Frage, wie eine Fortführung nach dem Ende des Solidarpakts, also der Beginn der Abschmelzung erfolgen kann: Das hängt davon ab, wie der Bedarf des Bundes aussieht. Die Ergänzungsabgabe unterscheidet sich von den normalen Steuern wie der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und von den Gemeinschaftsteuern dadurch, dass nur der Bund das Aufkommen daraus bekommt. Wenn man das alternativ über die Ein-

kommensteuer lösen würde, müsste das Aufkommen doppelt so hoch sein. Zehn Milliarden Euro Ergänzungsabgabe entsprechen insgesamt 23,5 Milliarden Euro Einkommensteuer, wenn man das umrechnet.

Die Ergänzungsabgabe, der Solidaritätszuschlag, rechtfertigt sich also daraus, dass der Bund einen speziellen Bedarf hat und - das hat das Bundesverfassungsgericht auch gesagt - man nicht gleich den Länderfinanzausgleich ändern möchte. Man bedient den Bedarf stattdessen durch eine zusätzliche Steuer, die Ergänzungsabgabe des Solidaritätszuschlags. Das ist die einzige Voraussetzung und hat nichts mit dem Solidarpakt zu tun, sondern mit dem Mehrbedarf des Bundes. Dazu hat das Bundesverfassungsgericht gesagt, es können durchaus neue Aufgaben sein und dass eine neue Ergänzungsabgabe eingeführt und eine bestehende fortgeführt werden kann. Damit ist die Fortführung des Solidaritätszuschlags meiner Ansicht nach möglich.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Prof. Dr. Hechtner von der TU Kaiserslautern, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Technische Universität Kaiserslautern): Herr Prof. Dr. Tappe hat es bereits angesprochen. Das wesentliche Ziel ist, dass Mehrbedarfe quantifiziert werden können. Der Ökonom würde sich den Bundeshaushalt anschauen und feststellen, dass diverse Mehrbedarfe ausgewiesen werden. Man kann sich die unterschiedlichen Titel beispielsweise bei der Rentenversicherung anschauen. Diese Sonderbedarfsergänzungszuweisungen, die Herr Prof. Dr. Tappe angesprochen hat, sind nur eine Form, wie sich die Mehrbedarfe letztendlich quantifiziert haben. Es gibt aber deutlich andere Mehrbedarfe, die sich zum einem direkt im Bundeshaushalt wiederfinden. Zum anderen wurde die Verteilung geändert, zum Beispiel die Umsatzsteuerverteilung, und es wurde neu geregelt, wie die allgemeinen Bedarfsergänzungszuweisungen vom Bund aufgeführt werden. Selbst der Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit stellt fest, dass weiterhin eine Ungleichbehandlung existiert.

Das Fazit ist also, dass weiterhin bestehende Lasten im Bund abgebildet werden, womit eine solche Finanzspritze für den Bund gerechtfertigt ist.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Von der Fraktion der AfD hat Herr Keuter das Wort.



Abg. **Stefan Keuter** (AfD): Meine Frage richtet sich an Herrn Dr. Balke. Sie sprechen in Ihrer Stellungnahme von einem „ungleichen Dauersoli“, der aus verfassungsrechtlichen Gründen sofort abzuschaffen sei. Fast 30 Jahre nach dem Mauerfall liegt es auf der Hand, dass der Solidaritätszuschlag zu einer Dauerergänzungsabgabe und damit unzulässig geworden ist.

Wie kann es sein, dass der Solidaritätszuschlag von Arbeitnehmern und Freiberuflern vollständig, dagegen von Gewerbetreibenden und Beziehern ausländischer Einkünfte bei gleich hohen Einkommen nur ermäßigt, also niedriger erhoben wird? Wie kann es sein, dass der Zweite Senat des Bundesfinanzhofes (BFH) mit seinen Entscheidungen aus 2018 und 2011 den Solidaritätszuschlag gleichwohl für verfassungsmäßig hält?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Dr. Balke, ich erteile Ihnen das Wort.

Sv **Dr. Michael Balke**: Das ist eine Zusammenfassung vieler Fragen, die auf einem Vorlagebeschluss beruhen. Ich bin der ehemalige Berichterstatter des 7. Senats des Finanzgerichts Niedersachsens. Dieser Senat hat dem Bundesverfassungsgericht vor fünf Jahren einen Vorlagebeschluss zum Solidaritätszuschlag vorgelegt. In diesem hat der Senat verschiedene verfassungswidrige Punkte aufgezählt, die in der Frage angeklungen sind.

Zur Dauer der Erhebung des Solidaritätszuschlags kann man grundsätzlich den historischen Kontext betrachten. Es waren Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, die das Deutsche Reich zur Sanierung des Reichshaushalts erhoben hat. Die Zuschläge waren befristet, nach Ablauf eines Jahres mussten sie neu festgesetzt werden. Der Senat hat im Vorlagebeschluss aufgezählt, dass Ergänzungsabgaben insgesamt immer unter einer Dauer von zehn Jahren geblieben sind. Es gab eine Ergänzungsabgabe von 1968, die acht Jahre lief. Dann gab es 1991/92 eine Ergänzungsabgabe, das war der erste Solidaritätszuschlag. Die dritte Ergänzungsabgabe gibt es nun im dritten Jahrzehnt, also 30 Jahre nach dem Mauerfall immer noch.

Es ist auffallend, dass eine Dauerergänzungsabgabe nach dem Verfassungsverständnis bei der Einführung der Ergänzungsabgabe in das Grundgesetz 1954/55 durch den Verfassungsgeber sicherlich nie gewollt gewesen ist. Es sollte zwar nicht befristet werden, das hat man ausdrücklich nicht erwähnt.

Man hat aber den Ausnahmecharakter betont, dass in Notfällen eine Bedarfsspitze finanziert werden sollte und nicht ein Finanzierungsmassiv oder Plateau. Das ergibt sich aus den Materialien zu dieser Verfassungsänderung. Das war der Ausdruck des Verfassungsgebers, also ist der Dauer-Solidaritätszuschlag viel zu lange erhoben worden und müsste aus diesem Grund sofort abgeschafft werden. Es ist eine unmäßige Ergänzungsabgabe, die längst abgeschafft gehört.

Zum zweiten Grund, der in der Frage anklagt: Der Senat hat festgestellt, dass neben Arbeitnehmern und Freiberuflern auch andere, wie Vermieter und Verpächter, den vollen Solidaritätszuschlag zahlen müssen. Es gibt für diese Menschen keine Steuerermäßigung - im Gegensatz zu Gewerbetreibenden und den Beziehern ausländischer Einkünfte. Auch nach dem Bundesrechnungshof gibt es für Gewerbetreibende nach § 35 Einkommensteuergesetz (EStG) und für Bezieher ausländischer Einkünfte nach § 34c EStG eine Ermäßigung, eine Steueranrechnung. Die führt dazu, dass die Bemessungsgrundlage beim Solidaritätszuschlag extravagant nach unten geht.

Man kann sich fragen, was das soll und warum diese Steuervergünstigung überhaupt erhoben wird. Der Senat hat festgestellt, dass nach den Materialien des Gesetzgebers die Gewerbesteuererhebung zu einer zusätzlichen Belastung für Gewerbetreibende sorgt. Man möchte durch die Ermäßigung die Gleichheit wieder herstellen. Eine Fernwirkung wollte man aber nicht. Es gibt überhaupt keine Auffassung, in der das dargestellt worden ist. Es ist also eine Fernwirkung auf den Solidaritätszuschlag, der als Bemessungsgrundlage auch die Einkommenssteuer hat. Es sollte keine weitere Vergünstigung sein.

Das heißt, es gibt schon seit Jahren eine ungleiche Erhebung. Der Bundesrechnungshof hat erstmals 2008 darauf hingewiesen, dass die Anrechnung ausländischer Einkünfte nach § 34c EStG sogar dazu führen kann, dass bei in Deutschland wohnenden Einkommensmillionären kein Solidaritätszuschlag anfällt, weil die ausländische Steuer tatsächlich so hoch ist wie die Steuer in Deutschland. Wenn sie teilweise so hoch ist, wird teilweise begünstigt. Das sind Dinge, die so nicht gehen. Der Bundesrechnungshof hat geschätzt, dass nach § 34c EStG ungefähr zwei Milliarden Euro als ausländi-



sche Steuern angerechnet werden. Das ist ein Verlust von 110 Millionen Euro Steueraufkommen pro Jahr. Der Bundesrechnungshof schätzt, dass über die Jahre ein Ausfall in Höhe von zwei Milliarden Euro Steueraufkommen entstanden ist. Das geht schon in die Richtung von Cum/Ex-Unterlassungen. Das muss man wissen.

Ich habe den Eindruck, dass gerade diese Ungleichbehandlung überhaupt nicht realisiert wird. Der Bundesfinanzhof hat es auch nicht verstanden. Die neuste Entscheidung aus dem Jahr 2018 verweist auf die Entscheidung von 2011. Der Bundesfinanzhof setzt sich mit unserem Vorlagebeschluss, der genau diese Argumente bringt, nicht auseinander.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herzlichen Dank, Von der Fraktion CDU/CSU hat Frau Tillmann das Wort. Bitte sehr, Frau Tillmann.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Politik ist die Betrachtung des Machbaren. Man kann bedauern, dass wir den Solidaritätszuschlag nicht in einem Schub abschaffen können. Beide Koalitionspartner tun schon deutlich mehr, als sie es ihren Wählerinnen und Wählern versprochen haben. Es bleibt das Versprechen übrig, dass wir den kompletten Solidaritätszuschlag dauerhaft abschaffen wollen. Wie wir das tun könnten, wüsste ich gerne von Herrn Prof. Brandt und Herrn Elster.

Wie könnten wir den Abbaupfad rechtssicher festlegen? Als Protokollerklärung oder sogar im Gesetzgebungsverfahren? Wir sind uns auf der Einnahmeseite einig. Es gibt kaum jemanden, der sagt, wir sollen den Solidaritätszuschlag fortführen. Wir sind uns nicht einig, wie wir ihn gegenfinanzieren. Wie könnten wir also einen Abbaupfad festlegen und bei der Gegenfinanzierung offen lassen, ob wir es in den Einkommenssteuertarif integrieren oder überhaupt nicht gegenfinanzieren?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Zunächst die Frage an Herrn Prof. Brandt von der Bergischen Universität Wuppertal, bitte.

Sv **Prof. Jürgen Brand** (Bergische Universität Wuppertal): Ich knüpfe an die Äußerungen von Herrn Prof. Dr. Tappe an. Hin und wieder muss man sich der rechtlichen Grundlagen vergewissern. Das ist eine legitime Gesetzesvorlage, Art. 105 und 106 GG lassen eine solche Ergänzungsabgabe zu, da es eine Sondersteuer darstellt.

Der Abbaupfad wird sinngemäß in der Gesetzesbegründung dargelegt. Der Gesetzgeber führt in seiner Begründung aus, dass ein Teil der Aufwendungen, die bisher aus dem Aufkommen des Solidaritätszuschlages verwendet werden, nach und nach aus normalen Haushaltsmitteln gedeckt werden können. Das zeigt die Sicht des Gesetzgebers.

Wann eine wirtschaftliche Situation eintritt, in der man den Solidaritätszuschlag nicht mehr benötigt, kann man abstrakt kaum darstellen. Wenn ich Politiker wäre, würde ich einen solchen Weg nicht gehen, um der Absichtserklärung nachzukommen. Ich würde stattdessen einen schrittweisen Rückzug mit dem Hinweis darauf bevorzugen, dass der , Bedarf nicht mehr zwingend durch eine solche Abgabe gedeckt werden muss, weil andere Haushaltsmittel bereitstehen. Ein solcher Weg ist in der Gesetzesbegründung vorgezeichnet. Man kann das noch stärker akzentuieren. Einen verbindlich abzuarbeitenden Plan halte ich jedoch für politisch nicht vernünftig exekutierbar.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Elster vom Deutschen Steuerberaterverband, bitte.

Sv **Harald Elster** (Deutscher Steuerberaterverband e.V.): Aus meiner Sicht muss man sich Gedanken machen, ob der Solidaritätszuschlag in den Spitzensteuersatz zur Einkommensteuer integriert werden sollte, um die Aufwendungen, die eine Finanzierung erforderlich machen, abzudecken. Das habe ich auf dem Deutschen Steuerberatertag schon gesagt.

Konkret wäre unser Vorschlag, das hat der Bundesrechnungshof im Kern auch schon vorgeschlagen, dass der Solidaritätszuschlag ab 2020 mit 25 Prozent abgebaut wird, um zum Schluss die Finanzierung für die notwendigen Ausgaben sicherzustellen.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Als nächstes hat Herr Herbrand von der FDP das Wort.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): Wir haben viel über die verfassungsmäßigen Aspekte der Reform gesprochen. Es gibt noch den Aspekt der politischen Glaubwürdigkeit.

Den dritten Aspekt, die wirtschaftspolitische Komponente, würde ich gern ansprechen. Meine Frage richtet sich an den Verein der Familienunternehmer. Wie beurteilen Sie die weitere Erhebung des Solidaritätszuschlages - auch im Hinblick auf Ihre



Mitglieder, die bekanntlich das Rückgrat der deutschen Wirtschaft darstellen? Welche positiven Effekte würden Sie sehen, wenn der Solidaritätszuschlag für alle schneller abgeschafft würde?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Ich erteile Herrn Dr. Paulus vom Verein der Familienunternehmer das Wort.

Sv **Dr. Peer-Robin Paulus** (Die Familienunternehmer e.V.): Ich darf die beiden Fragen zu der Frage zusammenfassen, wieso und welche betriebs- und volkswirtschaftlichen Gesichtspunkte dafür sprechen, dass man den Solidaritätszuschlag vollständig abschafft und zwar sowohl für mittelständische Familienunternehmen, mittelständische Unternehmen und insbesondere für Kapitalgesellschaften.

Ich würde mit der Betriebswirtschaft anfangen. Wir weisen darauf hin, dass Deutschland dieses Jahr leider die rote Laterne in Bezug auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmenssteuerrechts übernommen hat. Es besteht ein starker Nachsteuerungsbedarf. Deutschland hat kein wettbewerbsfähiges Unternehmensteuerrecht. Dazu kommt noch diese Teilabschaffung. Deutschland hat eine weiter wachsende Steuerquote, das muss berücksichtigt werden.

In der mittelständischen Wirtschaft sind aber auch noch weitere Herausforderungen finanziell zu stemmen. Das ist zum einen das Klimapaket, zum anderen sind es die extrem hohen Energiekosten. Letztere würden es erforderlich machen, dass mehr Geld beim Unternehmer zurückbleibt oder endlich zurückgegeben wird. Es gibt die Herausforderung der Digitalisierungsinvestitionen. Gerade wurde bekannt, dass das Unternehmen Miele die Personalkosten erheblich absenken muss, um Investitions Herausforderungen zu stemmen.

Dann eine Sache, die noch viel zu wenig gesehen wird. Es ist ein Verdienst der Bundesregierung, dass es neben den Frequenzen für die vier großen Anbieter für die 5G-Infrastruktur auch künftig Frequenzen für Campusnetzwerke geben wird. Das ist eine sehr wichtige Sache. Das bedeutet zum einen, dass es Gebühren für die Nutzung der Frequenz geben wird. Das bedeutet aber auch, dass Unternehmen ihre Campusnetzwerke selbst bauen müssen. Das kostet viel Geld. Wie viel es kostet, wissen wir nicht genau. Das sind aber Kosten, die bei den Unternehmen hängen bleiben. Das sind

eine Reihe von betriebswirtschaftlichen Herausforderungen der nächsten Zeit, die zu lösen sind. Da hilft eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags definitiv. Eine Teilabschaffung lässt uns dabei ein bisschen allein.

Es gibt auch noch einige volkswirtschaftliche Herausforderungen. Wir sind Wachstums-Schlusslicht in der Europäischen Union. Wir erleben die sogenannte „Trump- Stagnation“, das sind Auswirkungen aus dem US – China Handelsstreit. Deutschland bekommt demnächst vielleicht auch noch direkt eigene rezessive Elemente durch einen Handelskonflikt mit China. All das will gestemmt werden.

Ein weiterer Gesichtspunkt: Wir beobachten, dass sich durch den US-China Handelskonflikt abzeichnet, dass wir in der nächsten Dekade eine Entkopplung im Bereich der Hochtechnologie bekommen werden. Das bedeutet, dass deutsche Exportunternehmen dann für zwei Weltmärkte entwickeln und liefern müssen, für den durch China und den durch die USA dominierten Teil. Das sind enorme Investitionsbedarfe, die dadurch entstehen, weil man seine Technologie-Führerschaft in zwei Hemisphären wird halten müssen.

Das sind alles betriebs- und volkswirtschaftliche Gesichtspunkte, die aus meiner Sicht dafür sprechen, dass wir wenigstens dieses kleine Element der vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags gut gebrauchen könnten.

Ich weiß nicht genau, abgesehen von betriebs- und volkswirtschaftlichen Gründen, warum das nicht möglich sein soll. Wenn ich mir die vorübergehenden Bedarfsspitzen anschau, sehe ich, dass Deutschland im Jahr 1995 ein Gesamtsteueraufkommen von 416 Milliarden Euro hatte. 2020 wird Deutschland ein Gesamtsteueraufkommen von 816 Milliarden Euro haben. Es ist also doppelt so viel Geld in der Kasse. Trotzdem soll diese relativ kleine Geldsumme nicht zurückgegeben werden. Das passt meiner Ansicht nach nicht zusammen.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Nun hat Herr De Masi von der Fraktion DIE LINKE. das Wort. Bitte sehr.

Abg. **Fabio de Masi** (DIE LINKE.): Ich möchte mich zunächst auf die Verteilungswirkung der Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags konzentrieren.



Dazu möchte ich gerne Frau Dr. Rietzler vom Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung befragen. Ich zitiere aus dem Gesetzentwurf der Bundesregierung: „Im Hinblick auf einen späteren vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags wird ab 2021 der Zuschlag in einem ersten Entlastungsschritt für niedrige und mittlere Einkommen zurückgeführt.“

Ist die vorgesehene Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags eine Maßnahme, die vor allem zu einer Entlastung von niedrigen und mittleren Einkommen führt? Lässt sich eine teilweise oder sogar die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags damit begründen, dass vor dem Hintergrund der Steuerpolitik der letzten 20 Jahre bei hohen Einkommen ein besonderer Entlastungsbedarf aufgelaufen ist? Sie können das gerne mit Fallbeispielen untermauern.

Wenn noch Zeit übrig ist, möchte ich Herrn Prof. Dr. Tappe fragen, ob die Abschaffung des Solidaritätszuschlags verfassungsrechtlich zwingend notwendig ist.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Ich erteile das Wort Frau Dr. Rietzler vom Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung der Hans-Böckler-Stiftung. Bitte sehr.

Sv **Dr. Katja Rietzler** (Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung – Hans-Böckler-Stiftung): Man muss da unterscheiden. Geht es um die Entlastung des größten Teils der Solidaritätszuschlagszahler oder geht es um die Gesamteinkommensverteilung? Betrachten wir die aktuelle Verteilung der Belastung aus dem Solidaritätszuschlag, wissen wir aus Forschungen von Herrn Dr. Stefan Bach, dass die unteren 70 Prozent der Einkommensverteilung 12 Prozent zum Aufkommen des Solidaritätszuschlags beitragen. Schafft man den Solidaritätszuschlag in diesem Bereich ab, kommt bei den unteren und mittleren Einkommen nicht mehr an, als dort gezahlt wird.

Aus meiner Sicht ist die Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags also keine Maßnahme zur Entlastung unterer und mittlerer Einkommen. Die Politik setzt damit die Historie der Steuerentlastungen seit Ende der 1990er Jahre fort. Seit dem wurden zum größten Teil Spitzenverdiener entlastet. Für den Rest sind sogar Mehrbelastungen entstanden. Da kann man sich auch auf Studien von Herrn Dr. Bach und seinen Mitarbeitern stützen, die in einer

großen Studie zum Thema „Wer trägt die Steuerlast in Deutschland?“ herausgefunden haben, dass die unteren sieben Dezile zwischen 1998 und 2015 mit großen steuerpolitischen Änderungen unterm Strich mehr belastet worden sind. Hier - in den unteren Dezilen - besteht also im Zweifel wirklich der Bedarf. Der Solidaritätszuschlag ist dafür nicht die geeignete Maßnahme.

Das Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK) hat einen Vorschlag gemacht. Es ist bekannt, dass der Bund zur Abdeckung versicherungsfremder Leistungen eigentlich noch Summen im Umfang zwischen 60 und 80 Milliarden Euro in die Sozialversicherung zahlen müsste. Würde man das voll steuerfinanziert machen, beispielsweise mit den Mitteln, die derzeit durch den Solidaritätszuschlag anfallen, könnte man entsprechend die Sozialbeiträge senken. Damit würde man eher bei den unteren und mittleren Einkommen ankommen.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Dann waren Sie noch gefragt, Herr Prof. Dr. Tappe.

Sv **Prof. Dr. Henning Tappe** (Universität Trier): Nochmal zurück zur Verfassungsmäßigkeit: Ich habe gerade gesagt, dass ich den Solidaritätszuschlag auch zukünftig weiterhin für verfassungsmäßig halte. Das kann ich nochmal bekräftigen.

In der Diskussion ist zusätzlich die Frage aufgenommen, ob der Solidaritätszuschlag jetzt schon verfassungswidrig ist. Zunächst mal zur Frage der Ungleichbehandlung, die Herr Dr. Balke angesprochen hat. Wenn es diese Ungleichbehandlung gibt, haben es bisher alle Gerichte nicht verstanden - also der Bundesfinanzhof hat es kürzlich entschieden, das Bundesverfassungsgericht hat es auch anders gesehen. Diese Ungleichbehandlung gibt es nicht. Deswegen ist der Solidaritätszuschlag aktuell nicht verfassungswidrig.

Der zweite Punkt: Diese Bedarfsspitzen sind keine Frage der absoluten Größe, es geht also nicht um das Steueraufkommen. Diese Bedarfsspitzen sind eine relative Größe. Es geht darum, dass der Bund gegenüber allen anderen öffentlichen Trägern einen Mehrbedarf hat. Der ist zu erklären. Das hat Herr Prof. Dr. Hechtner gerade schon gesagt. Deswegen kann es nicht darauf ankommen, wie hoch das Steueraufkommen insgesamt ist. Es kommt nur darauf an, wie sich das Aufkommen des Bundes



oder der Bedarf des Bundes relativ zu dem der Länder und der Gemeinden verhält. Das ist der Kern des Ganzen. Es geht aus Sicht des Verfassungsrechts weniger um die Frage der Belastung der Bürger, sondern um eine finanzausgleichsrechtliche Frage, nämlich wem das Aufkommen zusteht. Der Solidaritätszuschlag sorgt dafür, dass es dem Bund zusteht. Alle anderen Steuern, die im Raum stehen, zum Beispiel die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer usw., sorgen dafür, dass es allen gemeinsam zusteht. Damit dem Bund dasselbe zusteht, müsste es dann entsprechend höher ausfallen.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herzlichen Dank. Frau Paus von der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN hat das Wort.

Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Meine Frage geht an Herrn Dr. Bach vom DIW. Mir geht es nicht um die verfassungsrechtliche Frage, sondern um die verteilungspolitische Belastungsfrage. Wir hatten schon einmal eine Anhörung zum Thema Solidaritätszuschlag. In dieser Anhörung haben Sie die These vertreten, dass man die Aussage, nach der diejenigen, die den Solidaritätszuschlag bezahlt haben, die Deutsche Einheit bezahlt haben, so nicht stehen lassen könne. Schaut man sich die seit der Deutschen Einheit durchgeführten Steuerreformen an, ist gerade bei den Spitzenverdienern der Solidaritätszuschlag schon zwei oder drei Mal zurückgezahlt worden. Deswegen geht es mir um die Belastungsfrage und um die Frage der Integration in den Einkommensteuertarif. Könnten Sie die unterschiedlichen Belastungen und Entlastungen im deutschen Steuerrecht seit der Einführung des Solidaritätszuschlags nochmal darstellen?

Die zweite Frage betrifft die Anreize. Gerade bei der Teilabschaffung geht es darum, ob die Leistungsanreize ordentlich gesetzt sind. Denken Sie, dass das der Schwerpunkt der Problematik im deutschen Steuerrecht ist? Oder sehen Sie im unteren Einkommensbereich beim Thema Abgaben und Steuern noch ein anderes Problem?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Ich erteile Herrn Dr. Bach vom Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung das Wort.

Sv **Dr. Stefan Bach** (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e.V.): In der Tat, seitdem wir den Solidaritätszuschlag 1995 dauerhaft eingeführt haben, gab es einige Steuerreformen. Damals lag

der Spitzensteuersatz bei 53 Prozent. Dieser ist in den 2000er Jahren gesenkt worden. Die Vermögensteuer wurde abgeschafft, die Unternehmensteuer gesenkt, aber gleichzeitig sind die Steuerbelastungen insgesamt recht hoch. Auch die Steuerbelastungsquote ist auf historischen Spitzenwerten. Im Steuerrecht gilt der Satz „Die Masse füllt die Kasse“. Sowohl die Mittelschicht als auch die Besser-Verdiener haben heute sehr hohe Belastungen, während die Spitzenverdiener entlastet worden sind.

Man kann in der Tat bezüglich der tariflichen Steuersätze sagen, dass der Solidaritätszuschlag seit 1998 schon mindestens zwei bis drei Mal abgeschafft wurde. Das ist selbst bei den Spitzenverdienern der Fall, jedenfalls wenn man gewisse Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage, die es vielleicht bei den Unternehmen oder bei den Vermögenseinkommen gegeben hat, vernachlässigt. Von daher gibt es aus steuerpolitischer Perspektive keinen unmittelbaren Bedarf zur weiteren Entlastung der Spitzenverdiener.

Sie haben die Anreizwirkungen der Besteuerung angesprochen. Die spielen natürlich eine Rolle, zum Beispiel bei Unternehmen. In der privaten Einkommensteuer sind die Ausweichreaktionen auch im oberen Bereich aber in der Regel nicht so groß.

Man hat ein Verteilungsproblem. Wenn man für die unteren und mittleren Einkommen die Belastungswirkungen reduzieren möchte, bringt die Einkommensteuer relativ wenig. Dann muss man eher über Sozialbeiträge sprechen, die in gewisser Weise Steuercharakter haben. Noch wichtiger ist die Frage der Anrechnung von Sozialleistungen auf das Erwerbseinkommen bei Geringverdienern. Das betrifft zum Beispiel viele Mütter, die in Teilzeit arbeiten. In vielen Konstellationen liegen die Spitzen der effektiven Belastung bei mehr als 100 Prozent, wenn man den Abbau von Transferleistungen bei steigendem Einkommen berücksichtigt. Das ist auch bei längeren Einkommensintervallen der Fall.

Trotzdem kann man argumentieren, dass der jetzt vorgesehene Abbau des Solidaritätszuschlags ein Schritt in die richtige Richtung ist, auch wenn er eher Besser-Verdiener entlastet. Man sollte aber auf jeden Fall vermeiden, dass man mittelfristig Spitzenverdiener weiter entlastet, auch wenn aus poli-



tischen oder rechtlichen Gründen der Solidaritätszuschlag vollständig abgeschafft werden sollte. Dort ist eine Integration dieser Belastungen in den Einkommensteuertarif angezeigt. Die verbleibenden ca. sieben bis acht Milliarden Euro sollte man für substantielle Entlastungen insbesondere der Geringverdiener verwenden.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Als nächstes hat Herr Binding von der Fraktion der SPD das Wort. Bitte sehr, Herr Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich habe zunächst eine Frage an Herrn Prof. Brandt. Ist die Rückführung des Solidaritätszuschlags von Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen bei Beibehaltung des Solidaritätszuschlags für Kapitalgesellschaften verfassungsgemäß?

Eine zweite Frage richte ich an Prof. Dr. Hechtner: Teilen Sie die von der Bundesregierung unterstellte Annahme, dass die vorliegende Reform durch Entlastung der mittleren Einkommen Arbeitsanreize schafft, die Kaufkraft und die Binnenkonjunktur stärkt, wohingegen die Entlastung von Spitzenverdienern lediglich zur Erhöhung der Sparquote führen würde?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Prof. Brandt von der Bergischen Universität Wuppertal, bitte.

Sv **Prof. Jürgen Brand** (Bergische Universität Wuppertal): Bei der Beurteilung der Frage, ob sowohl für Körperschaft- als auch für Einkommensteuerpflichtige gleichermaßen eine Reduzierung stattfinden müsste, muss man sich eines klar machen: Der Solidaritätszuschlag ist eine eigenständige Abgabe. Man kann das also nicht als Modifizierung des Einkommensteuergesetzes sehen. Es sind drei getrennte Bereiche - die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag. Das ist wichtig.

Sie sind nur dadurch verknüpft, dass der Solidaritätszuschlag die Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage heranzieht und 5,5 Prozent zu Grunde legt. Im Grunde genommen muss die Rechtmäßigkeit der Abgabe an der Abgabe selbst und an den Grundsätzen der Verfassung gemessen werden, etwa an der Besteuerung nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit. Insofern muss man zwischen der Belastung von Körperschaften und Einkom-

mensteuerpflichtigen differenzieren. Das Bundesverfassungsgericht hat schon 1972 in einer großen Entscheidung zur Ergänzungsabgabe ausgeführt, dass soziale Gesichtspunkte durchaus in die Tarifbemessung einfließen dürfen. Das hat auch der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung von 2018 ausdrücklich angesprochen. Das ist möglich und in den steuerlichen Betrachtungsweisen angelegt.

Für Körperschaften gilt das nicht gleichermaßen. Da gibt es keinen Grundfreibetrag und keine soziale Komponente bei der Besteuerung. Insofern ist der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht gehalten, für die Körperschaften vergleichbare Tarifstrukturen zu übernehmen.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Prof. Dr. Hechtner von der TU Kaiserslautern hat das Wort.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Technische Universität Kaiserslautern): Dr. Stefan Bach hat schon etwas über die Verteilungswirkung ausgeführt. Man muss zunächst fairerweise Folgendes sagen: Wenn man das politische Ziel verfolgt, den Solidaritätszuschlag in Teilen abzubauen, kann man erst einmal nur diejenigen entlasten, die bisher den Solidaritätszuschlag gezahlt haben. Möchte man die Verteilungswirkung verändern, müsste man das in den Einkommensteuertarif integrieren oder den Tarif an anderen Stellen erhöhen. Insofern haben Sie schon die stärksten Waffen gezogen, die man ziehen kann. Sie behalten nämlich die Freigrenze bei, sodass nicht alle davon profitieren. Logischerweise entstehen dann Entlastungswirkungen im mittleren Einkommensbereich, der etwas länger ausgedehnt wurde, also bis Bruttolöhne von 100 000 Euro bei Zusammenveranlagung.

Es bleibt aber dabei, dass Entlastungswirkungen entstehen. Das Institut für Wirtschaftsforschung (IFO-Institut) hat eine Studie veröffentlicht, die besagt, dass mit ungefähr 100 000 neuen Arbeitsplätzen gerechnet werden muss. Das kann man nur untermauern. Dass die Konsumquote bei den unteren Einkommen anders ausfällt, ist auch zu unterstreichen. Insofern kann man mit den Mitteln, die hier eingesetzt wurden, diese Ziele erreichen. Es ist nichts dagegen zu sagen, wenn man auch andere Mittel einsetzen würde. Aber die hier eingesetzten Mittel unterstützen das Ganze.

Ich möchte trotzdem anmerken, dass bei allen Zahlen, die wir hier mitgeben, zumindest daran gedacht werden sollte, dass es eine Maßnahme ist,



die erst im Jahr 2021 greift. Bis dahin wären mindestens noch die Kalte Progression und das Existenzminimum zu überdenken. Das basiert natürlich auf Annahmen, die im Jahr 2021 eintreten sollen. Insgesamt werden damit aber die Ziele, die hier genannt wurden, zumindest in Teilen erreicht, wenn man die Instrumente einsetzt, die politisch vorgegeben waren.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herzlichen Dank. Als nächstes hat Herr Dr. Güntzler von der Fraktion der CDU/CSU das Wort. Bitte sehr.

Abg. **Dr. Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich zunächst an den Bundesverband mittelständische Wirtschaft. Wir haben viel über die Entlastungswirkung gesprochen, aber eher bezogen auf Arbeitnehmerinkünfte. Welche Auswirkungen oder fehlenden Auswirkungen sehen Sie im Bereich der Wirtschaft? Wie beurteilen Sie die fehlende Berücksichtigung der Kapitalgesellschaften unabhängig von der Höhe des Körperschaftsteuerlichen Einkommens?

Die zweite Frage geht an die Deutsche Steuer-Gewerkschaft, an Herrn Eigenthaler. Wie sehen Sie die nicht vorhandenen Auswirkungen auf die Abgeltungsteuer? Sind nicht dort gerade mittlere und niedrige Einkommen doch noch vom Solidaritätszuschlag betroffen, die wir eigentlich entlasten wollten, wenn man sich das aneignet, was im Gesetz angelegt ist?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Das Wort geht an den Bundesverband der mittelständischen Wirtschaft. Herr Ohoven, bitte.

Sv **Mario Ohoven** (BVMW - Bundesverband mittelständische Wirtschaft, Unternehmerverband Deutschlands e.V.): Der Mittelstand ist die Basis unserer Volkswirtschaft. Nach dem Willen der Bundesregierung bleibt der Solidaritätszuschlag für den Mittelstand erhalten. Von der Weitererhebung sind mehrheitlich Unternehmen und Selbstständige betroffen. Derzeit tragen Unternehmen ungefähr 31 Prozent zum Aufkommen des Solidaritätszuschlags bei. Mit der Reform steigt der Anteil auf 57 Prozent an.

Im Klartext handelt es sich um eine ungerechtfertigte Einnahmequelle des Bundes auf Kosten der kleinen und mittleren Unternehmen. Es werden lediglich kleine Gewebetreibende entlastet, die bei-

spielsweise nebenberuflich ein Gewerbe angemeldet haben. Die meisten, für den Mittelstand typischen Personenunternehmen werden nach den Plänen der Bundesregierung den Solidaritätszuschlag weiter zahlen müssen.

Konkret geht es nach Angaben des Bundesfinanzministeriums um 572 000 Unternehmen, die für ein Aufkommen von 3,1 Milliarden Euro sorgen. 72 000 Kapitalgesellschaften und damit kleine GmbHs und viele Start Up's sind von der Abschaffung ausgenommen. Sie zahlen 2,4 Milliarden Euro Solidaritätszuschlag, also rund 33 000 Euro jährlich pro Unternehmen.

Wir sehen auch einen weiteren Punkt kritisch. Der Gesetzentwurf formuliert einen ersten Schritt, jedoch keinen zweiten. Dieser ist aus Sicht des BVMW unerlässlich. Es fehlt der Mut zu einer dringend benötigten Unternehmen- und Einkommensteuerreform. Deutschland steht am Anfang einer Rezession. Deutschland hat in Europa mit die höchsten Steuern und die höchsten Energiepreise. Zudem muss Deutschland Digitalinvestitionen vornehmen. Das wirft Deutschland im Wettbewerb weit zurück. Wir brauchen Entlastung und keine Belastung.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herzlichen Dank. Herr Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Zunächst möchte ich ganz grundsätzlich sagen, dass ich den vorliegenden Entwurf in seiner Zielsetzung für richtig halte. Die Frage bezieht sich auf die Abgeltungsteuer. Das ist in der Tat eine systematisch offene Flanke, weil wir bei der anonymen Abgeltungsteuer nichts über die überrige Einkommens- und Besteuerungssituation des Sparerers wissen. Das will ich gerne einräumen.

Trotzdem ist das Problem nicht ganz so dringend, wie es in der Frage angedeutet wurde. Das hat mit dem niedrigen Zinsniveau zu tun. Wenn ich mein Geld auf einem Sparbuch anlege, bekomme ich vielleicht 0,01 Prozent Zinsen. Das heißt, ich brauche Millionen an Kapital, um überhaupt den Sparerfreibetrag zu erreichen. Insofern stimme ich Ihnen zu, dass es zwar rechtlich ein Problem ist, de facto aber in vielen Fällen nicht.

Von der möglichen Lösung bin ich als Verwaltungspraktiker nicht sonderlich begeistert. Lösen



könnte man es nämlich durch einen Antrag auf eine echte Spitzabrechnung im Rahmen der Einkommensteuererklärung beim Finanzamt, wenn der Solidaritätszuschlag beim Sparer abgezogen wurde. So macht man es auch, wenn der persönliche Steuersatz darunter liegt oder wenn man den Sparerfreibetrag nicht vorab über eine Freistellungsbescheinigung in die Steuererklärung aufgenommen hat. Aber es sollte keine weitere Bürokratie geschaffen werden, weil das Steuerfälle sind, die eigentlich nichts im Finanzamt zu suchen haben.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Als nächstes hat Herr Dr. Tebroke von der Fraktion der CDU/CSU das Wort.

Abg. **Dr. Hermann-Josef Tebroke** (CDU/CSU): Ich habe zwei Fragen an den Bundesrechnungshof. Sie schreiben in Ihrer Stellungnahme, ich zitiere „dass der Bund wie im Fall der Kernbrennstoffbesteuerung zu einer milliarden schweren Steuerrückzahlung verurteilt wird, ist nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes nicht von der Hand zu weisen“. Können Sie dieses Risiko ein bisschen quantifizieren? Was sollte auf der Grundlage des vorliegenden Entwurfes gemacht werden, um Sie etwas ruhiger schlafen zu lassen?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Hugo vom Bundesrechnungshof.

Sv **Dieter Hugo** (Bundesrechnungshof): Das ist ein interessanter Kernpunkt der Problematik. Zu Ihrer ersten Frage, ob der Abbau des Solidaritätszuschlags letzten Endes in der Haushalts- und Finanzplanung darstellbar ist: Wir haben dazu in unserer Stellungnahme vom 4. Juni 2019 einen Vorschlag gemacht. Das Gutachten des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (BWV) liegt Ihnen vor.

Wenn es bei diesem Gesetzentwurf der Bundesregierung bleibt, ist davon auszugehen, dass es zu einem Klageverfahren kommt. Wir könnten uns vorstellen, dass das Bundesverfassungsgericht dann einen relativ kurzen Zeitraum akzeptieren würde, um den Solidaritätszuschlag komplett abzuschaffen. Als einen solchen kurzen Zeitraum sehen wir den aktuellen Finanzplanungszeitraum als richtig an. Wir könnten uns zum Beispiel Abbau-Schritte von 25 Prozent sehr gut vorstellen.

Man muss dazu wissen, dass der Bundeshaushalt derzeit globale Mindereinnahmen für nächstes Jahr

von 3,5 Milliarden enthält. Das sind letztlich Haushaltsreserven auf der Einnahmenseite. Es wäre also durchaus Spielraum vorhanden, um zum Beispiel 25 Prozent des Solidaritätszuschlags im nächsten Jahr abzubauen. 2021 hätten wir sowieso eine Parallellage zum vorliegenden Gesetzentwurf. 2022 und 2023 wäre zu überlegen, ob man es eventuell mit einer Steuerreform verknüpft. Hier gäbe es durchaus Möglichkeiten, die schon angesprochene soziale Komponente in der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Ein Hinweis zu den Äußerungen von Herrn Prof. Dr. Tappe: Das würde für den Steuerzahler nicht doppelt so teuer werden. Man könnte im Zusammenhang mit einer Einkommensteuerreform auf der Seite der Umsatzsteuer die vielfältigen Bundeszuschüsse an die Länder und Kommunen entsprechend reduzieren. Also vor dem Hintergrund warne ich davor, zu sagen, es wird für den Steuerzahler zu teuer. Das ist finanzpolitisch durchaus anders regelbar.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Dr. Tebroke, haben Sie eine Nachfrage?

Abg. **Dr. Hermann-Josef Tebroke** (CDU/CSU): Die Anschlussfrage stelle ich an den Bund der Steuerzahler. Wir haben uns bei der Reform immer wieder auf den Aspekt der Gleichheit berufen und jetzt einen Entwurf vorliegen, der zumindest mit der Gleit- oder Milderungszone diesen Hinweisen in Teilen Rechnung trägt. Sehen Sie das als ausreichend an oder haben Sie eine Idee, wie man auf der Grundlage des vorliegenden Entwurfs Ihren Bedenken doch noch schneller und deutlicher begegnen könnte?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Für den Bund der Steuerzahler Herr Holznagel, bitte.

Sv **Reiner Holznagel** (Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.): Wir haben in diesem Kreis schon über Spitzenverdiener und mittlere sowie niedrige Einkommen gesprochen. Tatsächlich ist es so, dass man bei einem zu versteuernden Einkommen von bis zu 61 280 Euro im Jahr vom Solidaritätszuschlag freigestellt ist und man ab einem zu versteuernden Einkommen von 96 000 Euro den vollen Solidaritätszuschlag zahlt. Das ist im Einkommensteuertarif so angelegt. Deswegen werden die hohen Zahlen bei der Freistellung erreicht. Zudem wirkt natürlich auch die Freigrenze mil-



dernd. Es bleibt aber dabei, dass es eine Ungleichbehandlung von Sparern und Dividendenbeziehern ist.

In Bezug auf den Sparer darf ich darauf hinweisen, dass man gar nicht so viele Millionen Euro auf dem Konto braucht. Man braucht eigentlich nur eine gut verzinsten Rentenversicherung und einige Versicherungen, wie die Allianz, haben davon noch welche. Insofern ist es nicht notwendig. Da sind schon einige, die mit dem Solidaritätszuschlag weiter konfrontiert werden. Um das zu heilen, könnte man den Solidaritätszuschlag komplett abschaffen oder zumindest ein Enddatum definieren.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Als nächstes hat Herr Keuter von der Fraktion der AfD das Wort.

Abg. **Stefan Keuter** (AfD): Meine Fragen richten sich nochmal an Herrn Dr. Balke. In diesem Zusammenhang hätte ich gerne § 51a EStG von Ihnen erklärt, nach dem die Steuervergünstigungen für Gewerbesteuerzahler nach § 35 EStG bei der Erhebung von Zuschlägen, zum Beispiel der Kirchensteuer, nicht anzuwenden sind.

In verschiedenen Stellungnahmen zur heutigen Anhörung ist zu lesen, dass das Bundesverfassungsgericht die Erhebung des Solidaritätszuschlages bisher nicht beanstandet habe. Stattdessen ist von der Zurückweisung eines niedersächsischen Vorlagebeschlusses aus dem Jahr 2009 und der Zurückweisung verschiedener Verfassungsbeschwerden einiger Bürger die Rede. Gibt es danach doch schon allgemeinverbindliche Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes, also quasi eine verfassungsrechtliche Absicherung des ungleichen Dauersolidaritätszuschlages? Ist danach eine weitere Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes zu Ihrem seit über fünf Jahren anhängigen Vorlagebeschluss überflüssig?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Ich erteile das Wort Herrn Dr. Balke.

Sv **Dr. Michael Balke**: Erst einmal zur Ungleichbehandlung: § 51a EStG wurde angesprochen. Da steht ein bestimmtes Programm drin. Nämlich, dass bei der Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern Steuervergünstigungen nicht anzuwenden sind. In § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG steht ausdrücklich: „§ 35 EStG ist bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer nach Satz 1 nicht anzuwenden.“

Das führt dazu, dass die Zuschlagsteuer der Kirchensteuer davon unbehelligt bleibt. Die Kirchen haben bei der Einführung des Solidaritätszuschlages gemerkt, dass § 35 EStG aus ihrer Sicht nicht so angewendet werden soll. § 34c EStG haben sie offenbar vergessen. Sie wollten keine Ausfälle wegen der Anwendung der Vergünstigung haben. Es ist in den Landeskirchensteuergesetzen tatsächlich erfasst worden, dass diese Ermäßigung für die Gewerbetreibenden obsolet ist. Sie wird nicht angewendet. Da muss man fragen, warum dieses Prinzip nicht für den Solidaritätszuschlag gilt, wenn das ein Prinzip ist, was im Gesetz angelegt ist. § 3 Solidaritätszuschlagsgesetz (SolZG) enthält keinen Hinweis auf § 35 EStG, geht aber dem § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG vor. Diese Gesetzestechnik ist ein völliger Widerspruch innerhalb der Gesetzeslage, ein Konglomerat. Da hätte ich mir gewünscht, dass der Bundesfinanzhof diese Ungleichbehandlung herausgearbeitet hätte - gerade zu den Kirchensteuerbelastungen und bei der Begünstigung des Solidaritätszuschlages.

Ich erwähne es noch einmal ganz ausdrücklich: § 34c EStG wird selbst in § 51a EStG nicht erwähnt. Der Bundesrechnungshof hat aber zurecht 2008 darauf hingewiesen, dass die Bezieher ausländischer Einkünfte unglaublich privilegiert sind. Damit werden alle anderen, also Bezieher von inländischen Einkünften im Vergleich dazu diskriminiert. Das ist eine Sache, die schon seit Jahrzehnten vorliegt und bisher nicht korrigiert worden ist. Die damalige Bundesregierung hat gesagt, sie prüft das, hat aber nichts gemacht.

Zum nächsten Teil der Frage: Das Bundesverfassungsgericht hat sich immer wieder mit dem Solidaritätszuschlag beschäftigt, aber nur auf der formalen Ebene. Es gibt keine sachlich begründete Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes zum Solidaritätszuschlag. Die Entscheidung aus dem Jahr 1972 betraf die erste Ergänzungsabgabe und hat nichts mit dem Solidaritätszuschlag zu tun. 1972 ging es um einen Vorlagebeschluss aus Schleswig-Holstein, in dem die Auffassung vertreten wurde, dass es eine Befristung geben müsse. Das Bundesverfassungsgericht hat erklärt, dass es von Verfassung wegen nicht geboten gewesen sei, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen. Die Ergänzungsabgabe lief zwei Jahre. Das ist



ein ganz anderer Fall, der mit unserem Solidaritätszuschlag, der jetzt im dritten Jahrzehnt existiert, nichts zu tun hat.

Wenn wir über den niedersächsischen Vorlagebeschluss aus dem Jahr 2009 sprechen, so war dieser auf die Dauer der Ergänzungsabgabe beschränkt. Das Bundesverfassungsgericht hat in einer Kammerentscheidung den Vorlagebeschluss mit der Begründung für unzulässig erklärt, dass die Entscheidung aus dem Jahr 1972 nicht berücksichtigt worden sei. Natürlich haben wir die Entscheidung berücksichtigt, wir haben aber gesagt, dass die Entscheidung nicht anwendbar sei, weil es 1972 um zwei Jahre, bei uns aber um weit mehr als 15 Jahre Ergänzungsabgabe ging. Das ist der Hintergrund.

Noch einmal zusammengefasst: Es gibt beim Solidaritätszuschlag jetzt schon eine gravierende Ungleichbehandlung. Der Solidaritätszuschlag ist jetzt schon wegen des Verstoßes gegen Art. 3 GG verfassungswidrig. Eine vom Bundesverfassungsgericht sachlich begründete Entscheidung zum Solidaritätszuschlag gibt es nicht.

Nochmal zur Erinnerung: Unser zweiter Vorlagebeschluss aus dem Jahr 2013 liegt seit über fünf Jahren beim Bundesverfassungsgericht und wird nicht entschieden. Wir haben ein Aktenzeichen bekommen, dass war es. Das grenzt an Rechtsverweigerung.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Vielen Dank. Für die Fraktion der SPD hat Frau Kiziltepe das Wort.

Abg. **Cansel Kiziltepe** (SPD): Es ist vorgesehen, den Solidaritätszuschlag nur für die Lohn- und Einkommensteuerzahler, aber nicht für Kapitalgesellschaften zurückzuführen. Meine Frage richtet sich an Herrn Prof. Brandt und Herrn Prof. Dr. Tappe. Halten Sie die Beschränkung der Rückführung auf die erstgenannten Gruppen für zulässig? Könnten Sie etwas zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags und der zukünftigen Aufrechterhaltung sagen?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Prof. Brandt, Bergische Universität Wuppertal

Sv **Prof. Jürgen Brandt** (Bergische Universität Wuppertal): Die differenzierte Betrachtung von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerpflichtigen wurde bereits mehrfach angesprochen. Zur Begünstigung von Lohnsteuerabhängigen darf sich der

Gesetzgeber bei der Bemessung der Abgabe in der Tat auf soziale Gesichtspunkte und auf die genannte Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1972 berufen. Das entspricht aber auch allgemein dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Bereich der Ertragsteuern. Der Bundesfinanzhof hat, anknüpfend an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, wiederholt auf den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hingewiesen. Der Einbau sozialer Komponenten ist bei der Bemessung der Steuerbelastung also zulässig. Insofern habe ich keine rechtlichen Bedenken.

Zwingt dies, wie teilweise vorgetragen, dazu, Körperschaftsteuerpflichtige gleichermaßen zu begünstigen? Hier muss man den Prüfgesichtspunkt ins Feld führen. Geht es tatsächlich um die Frage, ob alle gleichermaßen profitieren müssen, wenn ein Steuertarif abgebaut wird. Oder muss man nicht richtigerweise fragen, ob die Abgabe, so wie sie jetzt durch den vorliegenden Gesetzentwurf neu strukturiert wird, verfassungsgemäß ist? Entspricht die Abgabe den von der Verfassung vorgegebenen steuerlichen Maßstäben?

Wenn man die Abgabe anhand dieser Fragestellung prüft, muss man zunächst feststellen, dass die Abgabe zwei Zielrichtungen hat, die Körperschaftsteuerpflichtigen und die Einkommensteuerpflichtigen. Das muss sich in der Belastungssituation nicht decken. Hier kann man in der Tat sagen, dass könnte man auch gesondert regeln. Herr Prof. Dr. Tappe hat das in seiner Stellungnahme erwähnt. Man könnte sagen, man erhebt eine Abgabe für Einkommensteuerpflichtige und beschließt ein gesondertes Gesetz zur Sonderabgabe für Körperschaftsteuerpflichtige. Dabei zwingt das Körperschaftsteuergesetz in keiner Weise zur Berücksichtigung sozialer Komponenten. Das wäre im Bereich des Körperschaftsteuerrechts systemfremd. Insofern ergeben sich hieraus keine Rückschlüsse für die Behandlung von Einkommensteuerpflichtigen, bei denen die Berücksichtigung sozialer Komponenten zum ein-mal-eins einer leistungsbezogenen Steuergesetzgebung gehört.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Prof. Dr. Tappe, Universität Trier, hat das Wort.

Sv **Prof. Dr. Henning Tappe** (Universität Trier): Ich kann Herrn Prof. Brandt zustimmen. Das Gesagte entspricht der bisherigen Rechtsprechung, wenn



man von der seinerzeitigen Rechtsprechung des 7. Senats des Finanzgerichts Niedersachsens absieht.

Eine Gleichbehandlung beim Solidaritätszuschlag setzt voraus, dass die Steuern auch im Übrigen gleich wären. Bei der Betrachtung der Tarifkurven stellt man fest, dass die Körperschaftsteuer einen Tarif von 15 Prozent fix hat, die Abgeltungsteuer hat einen Tarif von 25 Prozent fix und die Einkommensteuer hat einen progressiven Tarif. Eine Vergleichbarkeit erschließt sich mir deshalb nicht. Die sozialen Belange werden in der progressiven Einkommensteuer berücksichtigt, nicht aber bei den 15 beziehungsweise 25 Prozent.

Zu dem Punkt § 51a EStG und Solidaritätszuschlag: Es ist richtig, dass § 51a EStG Zuschlagsteuern wie die Kirchensteuer anders behandelt als es das Solidaritätszuschlagsgesetz für den Solidaritätszuschlag tut. Das ist aber eine Besonderheit der Kirchensteuer, keine Besonderheit des Solidaritätszuschlags. Die normale Lösung für die Zuschlagsteuern wäre, am Steuerbetrag anzusetzen. Das ist die Logik des Solidaritätszuschlags. Wenn in der Einkommensteuer unterschiedliche Regelungen getroffen werden, zum Beispiel ausländische Steuern angerechnet werden, wird diese Idee fortgeführt, aber nicht geändert. Das ist gewissermaßen systemimmanent. Das gilt dann auch für weitere Dinge, zum Beispiel für die Abgeltungsteuer. Die offene Flanke, von der Sie gerade gesprochen haben, ist die Abgeltungsteuer selbst. Diese führt zu einer unterschiedlichen Besteuerung, der Solidaritätszuschlag nimmt das nur hin und setzt darauf auf.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Danke sehr. Für die Fraktion der CDU/CSU Herr Güntzler, bitte.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Hechtner und an den Deutschen Steuerberaterverband. Anknüpfend an der erfolgten Darstellung der verfassungsrechtlichen Einschätzung interessiert mich Ihre Beurteilung zur Systematik. Wir haben mit der letzten Unternehmensteuerreform das Ziel verfolgt, zu einer Rechtsformneutralität, also zu einer ähnlichen Belastung zu kommen. Bei den Personengesellschaften haben wir eine transparente Besteuerung und bei den Kapitalgesellschaften eine Vorbelastung mit der Körperschaftsteuer.

Nehmen wir den Fall der kleinen Maler-GmbH, bei der der Solidaritätszuschlag durch die Gesellschaftsform der Kapitalgesellschaft zwingend anfällt. Bei der Ausschüttung geht der Solidaritätszuschlag mit ins Teileinkünfteverfahren ein und fällt in diesem Verfahren zum Teil raus. Wenn man den Gesamtgewinn nimmt, wäre dieser durch die Vorstufe mit dem Solidaritätszuschlag belastet. Bei der Einkommensteuer einer Personengesellschaft wäre das nicht der Fall. Ist es systematisch, dass ich zu einer ungleichen Belastung komme?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Prof. Dr. Hechtner, TU Kaiserslautern, ist gefragt.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Technische Universität Kaiserslautern): Der Ökonom wird die Gesamtbelastung durchrechnen. Es ist richtig, dass die Körperschaften nach dem vorliegenden Entwurf den Solidaritätszuschlag zuzüglich der Gewerbesteuer weiterhin tragen. Wenn Sie das vollständig durchrechnen, gibt es diverse Fallkonstellationen, die ich hier nicht alle darstellen kann. Sie haben vom Teileinkünfteverfahren gesprochen, das kann die Abgeltungsteuer sein, das können die Sonderfälle (§ 32d EStG) sein. Wir haben gerade schon gehört, dass das in Teilen bei der Abgeltungsteuer nicht berücksichtigt wird. Das halte ich für systematisch. Dann ist die Frage, was letztlich die Bemessungsgrundlage ist. Mit den aktuellen Parametern ist das einigermaßen ausjustiert. Wir haben noch die Thesaurierungsbegünstigung für § 34a EStG, die leider niemand nutzt. Daran könnte man etwas ändern. Eigentlich kann man nur sagen, wenn Sie an einem Rädchen etwas drehen, wird das Gesamtgefüge etwas verschoben. Das betrifft letztendlich auch den Solidaritätszuschlag.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Der Deutsche Steuerberaterverband wurde noch gefragt. Herr Elster, bitte.

Sv **Harald Elster** (Deutscher Steuerberaterverband e.V.): Deutschland wird von ausländischen Mandanten als „Hochsteuerland“ angesehen. Bei Kapitalgesellschaften gibt es im Moment eine Steuerbelastung von 32 oder 33 Prozent, davon entfallen 15 Prozent auf die Körperschaftsteuer. Der Solidaritätszuschlag ist eine Belastung, bei einer Umrechnung handelt es sich um 0,825 Prozent. Insoweit muss eine Regelung gefunden werden, durch die Deutschland an Standort-Attraktivität gewinnt.



Daher wäre es sinnvoll und notwendig, den Solidaritätszuschlag komplett abzuschaffen. Bei der Endbelastung wirkt sich der Solidaritätszuschlag definitiv aus. Sparer, die inzwischen verstärkt in Aktien investieren, haben eine Dauerbelastung, die nicht ausgeglichen werden kann, auch nicht durch eine teilweise Abschaffung des Solidaritätszuschlages. Frau Mein wird das ergänzen.

Sv **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V.): Ich kann die Ausführungen von Herrn Prof. Dr. Hechtner und Herrn Elster bestätigen. Es widerspricht komplett der rechtsformneutralen Besteuerung, wenn man den Solidaritätszuschlag für die Kapitalgesellschaften aufrecht erhält und für die abschafft, die unter die Freigrenze fallen, wie Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Ich möchte zwei Punkte ansprechen, die bisher im Raum standen.

Es ist zum einen nicht so, dass der Bundeshaushalt im Moment Minuseinnahmen macht. Letzte Woche wurde die Steuerschätzung 2019 veröffentlicht, in der von vier Milliarden Euro Einnahmen die Rede war. Man kann nicht von einer haushälterischen Notlage ausgehen.

Zum zweiten Punkt: Bei der Zusammenfassung der Rechtsprechung kommt mir zu kurz, dass es zwar noch kein Urteil des Bundesverfassungsgerichts zum Solidaritätszuschlag gibt und wir nur über das Urteil zur Ergänzungsgabe des Jahres 1968 sprechen. Aber das ist nicht vergleichbar mit dem Solidaritätszuschlag, weil der Solidaritätszuschlag einen völlig anderen Hintergrund hat. Es gibt ein BFH-Urteil aus dem Jahr 2011, das sich mit dem Solidaritätszuschlag befasst. In diesem wird ausgeführt, dass eine Befristung von Nöten ist, wenn der Zweck wegfällt. Hier könnte man bei dem Solidaritätspakt anknüpfen, wie es der BFH tut. Was das Bundesverfassungsgericht zukünftig entscheidet, wissen wir nicht. Aber vielleicht wird es sich am BFH-Urteil von 2011 orientieren.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Dr. Toncar für die Fraktion der FDP.

Abg. **Dr. Florian Toncar** (FDP): Ich habe zwei Fragen an den Bundesrechnungshof. Sie argumentieren in Ihrer Stellungnahme mit dem haushaltsrechtlichen Vorsichtsprinzip und beschreiben, ich zitiere: „Der geltende Finanzplan bis 2023 trifft keine ausreichende Vorsorge für die beschriebene Risikolage ab dem Haushaltsjahr 2020.“ Wie

müsste die Bundesregierung ihren Finanzplan ändern, um einen mit dem Haushaltsrecht vereinbaren Finanzplan vorzulegen - unterstellt, dass das vorliegende Gesetz im Wesentlichen unverändert durch den Bundestag verabschiedet wird?

Zur zweiten Frage: Zur Aufrechterhaltung des Solidaritätszuschlags wird mit einem bestehenden Mehrbedarf des Bundes argumentiert. Schaut man sich die finanzpolitische Realität der letzten Jahre an, kann man nur das Gegenteil feststellen. Die Länder argumentieren fortlaufend, ihnen reichten ihre Einnahmen nicht aus, um ihre Aufgaben zu erfüllen. Der Bund schließt sich im letzten Jahrzehnt mannigfaltig dieser Auffassung der Länder an und übernimmt auf freiwilliger Basis Kosten und Ausgaben der Länder, um diese zu entlasten. Lässt sich vor dem Hintergrund dieser finanzpolitischen Realität ernsthaft argumentieren, dass der Bund einen Mehrbedarf auf der Einnahmenseite in Relation zu den anderen staatlichen Ebenen hat? Wäre es nicht schlüssig, genau das Gegenteil vorzutragen?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Hugo für den Bundesrechnungshof.

Sv **Dieter Hugo** (Bundesrechnungshof): Zur ersten Frage zum Vorsichtsprinzip in der Haushalts- und Finanzplanung: Ich habe es bereits angedeutet: Auf der Basis des vorliegenden Gesetzentwurfs der Bundesregierung hätten wir ausreichende Finanzmittel in der Finanzplanung, die allerdings nicht auf der Steuerseite etatisiert sind, sondern bei den sogenannten globalen Mindereinnahmen. Die Lücke gegenüber einem Vorschlag, den Solidaritätszuschlag direkt ab 2020 abzuschaffen, beträgt ungefähr 50 bis 55 Milliarden Euro bis 2023. Das sind also erhebliche Zahlengrößen.

In dem Zusammenhang möchte ich auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Kernbrennstoffsteuer hinweisen. In den Entscheidungsgründen wurde sinngemäß ausgeführt, dass die Haushalts- und Finanzplanung des Bundes zu berücksichtigen ist. Das Gericht hat dies allerdings im Fall der Kernbrennstoffsteuer nicht berücksichtigt. Die Steuer wurde für verfassungswidrig und nichtig erklärt, sodass Rückzahlungen in Höhe von sieben Milliarden Euro angefallen sind. Das war einer der größten Steuerschäden, der durch eine nicht optimale Gesetzgebung des Bundes verursacht wurde.



Beim Solidaritätszuschlag könnten wir uns vorstellen, dass das Bundesverfassungsgericht, sofern ein zeitnahes Enddatum klar definiert wird - nach unserer Auffassung wäre das das Ende der Finanzplanung im Jahr 2023 - das Gesetz zwar nicht für hundertprozentig in Ordnung erachten, den Solidaritätszuschlag aber bei einer solchen Abbaukonstellation nicht für nichtig erklären wird. Man hätte dann keinen Steuerschaden zu befürchten. Durchläuft der vorliegende Gesetzentwurf der Bundesregierung im Wesentlichen unverändert die parlamentarischen Gremien, sehen wir große verfassungsrechtliche Risiken.

Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts von 1972 enthält keine Aussagen zu den materiellen Voraussetzungen für die Verfassungswidrigkeit einer Ergänzungsabgabe. Im Gegenteil: In den Entscheidungsgründen steht eindeutig, dass gesondert geprüft werden muss, ob sich ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung einer Ergänzungsabgabe – also auch des Solidaritätszuschlags – ergibt. Das wurde damals nicht thematisiert. Damals ging nur um den vorübergehenden, relativ kurzen Bestand der Ergänzungsabgabe.

Zur Möglichkeit der Kompensation der angesprochenen Mehraufwendungen: Das haben wir in unserer Stellungnahme angesprochen. Natürlich müsste man die Leistung an die Länder und Kommunen kritisch überprüfen. Für alle möglichen Kernaufgaben der Länder und Kommunen wurden in den letzten Jahren in erheblichem Maße Umsatzsteuerpunkte an die Länder vergeben. Das hat den Nachteil, dass eine Kontrolle in den Bereichen kaum stattfinden kann. Das wäre ein Ansatzpunkt für die Kompensation. Eine Einkommensteuerreform kann man immer ins Auge fassen, wenn das politisch gewollt ist.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr De Masi für die Fraktion DIE LINKE., bitte.

Abg. **Fabio De Masi** (DIE LINKE.): Ich würde erneut Frau Dr. Rietzler befragen. Es gibt eine breite Diskussion über die konjunkturelle Entwicklung. Gehen Sie davon aus, dass trotz des absoluten Vorrangs einer schwarzen Null, der von der Bundesregierung vertreten wird, und angesichts vorgesehener Maßnahmen, zum Beispiel im Rahmen des Klimaschutzprogramms, ausreichend finanzpolitischer Spielraum für die vorgesehene schrittweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags besteht?

Unabhängig davon: Halten Sie die Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags für eine geeignete stabilitätspolitische Maßnahme? Sie können auch auf weitere Aspekte eingehen, die Ihnen nach der bisherigen Diskussion wichtig sind.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Frau Dr. Rietzler, Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung.

Sv **Dr. Katja Rietzler** (Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung – Hans-Böckler-Stiftung): Ich habe bereits ausgeführt, was aus meiner Sicht für erhebliche Mehrbedarfe existieren – insbesondere beim Thema versicherungsfremde Leistungen, über die fast niemand redet. Es gibt noch viele andere Themen. Das Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung wird in Kürze mit dem Institut der deutschen Wirtschaft Köln e.V. ein Papier zu Investitionsbedarfen veröffentlichen, in dem Milliardenwerte aufgeführt werden. Insofern glaube ich, dass es haushaltspolitisch wenig Spielraum gibt.

Zur schwarzen Null muss man sagen, dass das eine völlig verfehlte Regelung ist. Sie berücksichtigt nicht die Konjunktur, sondern sieht von der Konjunkturbereinigung ab, sodass sie in positiven Phasen zu locker und in der Rezession zu streng sein kann.

Was die Konjunkturpolitik angeht, würde ich nicht davon ausgehen, dass die Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags eine besonders belebende Wirkung hat. Wir haben bereits gehört, dass der Anteil der unteren und mittleren Einkommen tatsächlich relativ gering ist. Das ist genau der Teil der Bevölkerung mit hohen Konsumneigungen. Das dürfte am oberen Ende der Einkommensskala in die Sparquote gehen, anstatt die Konjunktur zu beflügeln. Von daher würde ich konjunkturpolitisch keine positiven Wirkungen sehen.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr De Masi, haben Sie eine Nachfrage?

Abg. **Fabio De Masi** (DIE LINKE.): Ich würde noch den Bundesrechnungshof befragen. Der Bundesrechnungshof schreibt in seiner Stellungnahme, dass durch die geltenden Regelungen des Solidaritätszuschlags ausländische Einkünfte mit anrechenbarer Steuer gegenüber vergleichbaren inländischen Einkünften begünstigt werden. Könnten Sie Ihre Einschätzung genauer erläutern? Bitte gehen



Sie auch auf die von Ihnen geschätzte Höhe der Mindereinnahmen ein.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Dr. Dingendorf für den Bundesrechnungshof.

Sv **Dr. Markus Dingendorf** (Bundesrechnungshof): Herr Dr. Balke hat das Thema vorhin bereits in unserem Sinne umrissen. Einkünfte unterliegen dem Solidaritätszuschlag, wenn sie Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtig sind. Grundsätzlich ist die festzusetzende Steuer die Bemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlage berücksichtigt bestimmte Einkünfte aber nicht vollständig. Dabei handelt es sich um im Ausland erzielte Einkünfte, die im Inland steuerpflichtig sind, für die der Steuerpflichtige aber bereits eine entsprechende Steuer wie die Einkommen- oder Körperschaftsteuer gezahlt hat.

Das ist so, weil es im deutschen Steuerrecht für die ausländischen Steuern Anrechnungsvorschriften gibt. Diese führen letztlich dazu, dass eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden wird. Die anzurechnende ausländische Steuer mindert also die festzusetzende Einkommensteuer. Das gilt entsprechend für die Körperschaftsteuer. Damit mindert die Anrechnung zugleich die Bemessung des Solidaritätszuschlags. Der Bundesrechnungshof hat im Ergebnis eine ungleiche Besteuerung von Einkünften von Inländern gegenüber den Einkünften mit Auslandsbezug festgestellt. Der Auslandsbezug bildet die Leistungsfähigkeit nicht korrekt ab.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist auch das geltende Prinzip für den Solidaritätszuschlag. Das muss sich nach unserer Sicht bei der Formulierung der Bemessungsgrundlage widerspiegeln. Ob Einkünfte im Ausland oder im Inland erzielt werden, wirkt sich nicht auf die Leistungsfähigkeit aus. Mit anderen Worten: Wenn es einen inländischen Arbeitnehmer gibt, der hier Einkünfte erzielt, wird er durch den Solidaritätszuschlag stärker belastet, als ein Bezieher ausländischer Einkünfte.

Kurz zum Umfang: Wir haben nach aktuellen Erkenntnissen festgestellt, dass anrechenbare ausländische Steuern im Durchschnitt jährlich ungefähr 2,4 Milliarden Euro betragen. Das heißt Steuerermäßigung gleich Minderung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags. Das bedeutet, bisher haben wir jährliche Mindereinnahmen von

über 130 Millionen Euro, das sich seit unserem ersten Hinweis aus dem Jahr 2007/2008 auf rund 1,5 Milliarden Euro aufsummiert.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herzlichen Dank. Wir fahren mit Herrn Dr. Tebroke für die Fraktion der CDU/CSU fort.

Abg. **Dr. Hermann-Josef Tebroke** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an Herrn Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft. Wir haben lange über die Freigrenze diskutiert, haben mit der Milderungs- oder Gleitzzone einige dieser Probleme abgefangen. Wie sehen Sie die Einwände oder Bedenken berücksichtigt? Würden Sie vorschlagen, doch nochmal über einen Freibetrag als Alternative zur Freigrenze nachzudenken?

Im Hinblick auf die wiederholten Äußerungen, nach denen wir uns über ein endgültiges Ausstiegsdatum Gedanken machen sollten: Haben Sie einen Vorschlag, wie wir die zweite Stufe sicher regeln können?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Ich halte es für systematisch richtig, mit dieser Freigrenze zu arbeiten. Einen Freibetrag würde ich nicht empfehlen. Das möchte ich ganz deutlich sagen. Ich selbst teile die geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken in dieser Schärfe nicht. Ich muss aber wegen meiner Kenntnis der Praxis vor Ort darauf aufmerksam machen, dass der Solidaritätszuschlag bei vielen Steuerzahlern psychologisch verbraucht ist. Die Steuerzahler warten darauf, dass hier etwas geschieht. Auch die Mitarbeiter der Finanzämter warten darauf, weil die gesamten Bescheide vorläufig offen sind. Das ist ein Damoklesschwert über allen Verwaltungsakten. Wenn man nicht weiß, wie es weitergeht, ist das sehr ungünstig. Deshalb bin ich sehr froh, dass jetzt etwas passiert.

Die psychologische Abnutzung ist auch in den neuen Bundesländern festzustellen. Es wird so getan, als sei der Solidaritätszuschlag in den neuen Bundesländern kein Thema. Auch die neuen Bundesländer bezahlen Solidaritätszuschlag. Das hat mit dem Aufbau Ost gar nichts zu tun. Daran merkt man, dass es keine Konnexität gibt. Es können ja nicht auch diejenigen bezahlen, die vom Aufbau



Ost profitieren. Wegen der psychologischen Abnutzung würde ich persönlich mit der geteilten Abschaffung zunächst leben können. Um allen rechtlichen Diskussionen die Grundlage zu entziehen, würde ich dazu raten, einen Zeitplan zu entwickeln, wonach die Ergänzungsabgabe in den nächsten drei bis fünf Jahren abgeschafft wird. Ich denke, dass das vom Bundesverfassungsgericht mit Blick auf die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers akzeptiert würde. Damit wären alle verfassungsrechtlichen Diskussionen beendet.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Dr. Tebroke, haben Sie eine Nachfrage?

Abg. **Dr. Hermann-Josef Tebroke** (CDU/CSU): Ich würde gerne zu diesem Thema nachfragen. Wenn eine Abschaffung nicht anders erfolgt, denken Sie auch an eine Anpassung des Einkommensteuertarifs?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Das wäre natürlich eine mögliche Konsequenz. Sie wäre, wenn man einen Finanzbedarf sieht und diesen nicht mit einer Ergänzungsabgabe abdecken möchte, die Conclusio. Insbesondere auch deshalb, weil viele Gegner der Vermögensteuer erklären, dass sie keine Vermögensteuer wollen, aber dazu bereit wären, einen höheren Einkommensteuersatz zu zahlen. Insofern spräche das dafür.

Andererseits glaube ich, dass wir in Zukunft eine breite Tarifkommission brauchen. Ich würde es falsch finden, jetzt einen Schnellschuss zu machen und nur den Spitzensteuersatz zu heben ohne den Progressionsbauch, der viel zu steil ist, nicht abzubauen. Man muss den Einkommensteuertarif sorgfältig betrachten. Die Erhöhung des Spitzensteuersatzes kann eine Lösung sein. Im Übrigen gibt es in Österreich einen Tarif von 54 oder 55 Prozent. Da wäre ein bisschen Luft, das muss man sagen. Nur wenn Sie den Progressionsbereich nicht weiter ausdehnen, treffen Sie mit einer Erhöhung des Spitzensteuersatzes auch den oberen Bereich derjenigen, die sie gerade durch die Streichung des Solidaritätszuschlags entlasten.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Frau Paus von der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, bitte.

Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Ich möchte Herrn Prof. Brandt fragen, ob Sie die verfassungsrechtliche Auffassung des Bundesrechnungshofes teilen? Insbesondere steht im vorliegenden Gesetzentwurf, dass die Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags ein erster Schritt sein soll. Im Gesetzentwurf steht aber nicht, ob weitere Schritte folgen müssen. Können Sie uns eine Einschätzung geben, wie viel Zeit der Gesetzgeber nach diesem Gesetzentwurf für den zweiten Schritt hat?

Eine andere Frage richte ich an Herrn Dr. Bach und Frau Dr. Rietzler. Was wäre zu berücksichtigen, wenn wir die verbleibenden zehn Prozent des Solidaritätszuschlags für eine größere Einkommensteuerreform mitverwenden wollen, die auch die Integration des Solidaritätszuschlags umfassen würde?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Prof. Brandt, Bergische Universität Wuppertal.

Sv **Prof. Jürgen Brandt** (Bergische Universität Wuppertal): Ich möchte etwas zur angesprochenen Rechtsprechung des BFH sagen. Wir haben nicht nur eine Entscheidung aus dem Jahr 2011, sondern auch aus 2018. In dieser wurde die Rechtsprechung aus dem Jahr 2011 bestätigt. Sie wurde auch mit dem Hinweis auf die Nichtannahme einer Verfassungsbeschwerde durch das Bundesverfassungsgericht bestätigt. Das ist im Grunde die Höchststrafe. Oder – positiv gewendet – das höchste Lob für die Vorinstanz, das oberste Finanzgericht, das die Verfassungsmäßigkeit bestätigt hat. Das muss man festhalten. Der BFH hat in diesen Entscheidungen von 2011 und 2018 keine bestimmte Fristsetzung für solche Abgaben verlangt. Er hat auch nicht verlangt, dass die Abgabe nur einen kurzen Zeitraum betreffen darf. Das muss man immer wieder hervorheben.

Natürlich muss es irgendwo eine Grenze geben. Dazu hat der BFH gesagt, dass, wenn der Zweck erreicht ist, den man mit der Abgabe verfolgen will, die Grundlage wegfällt. Und das ist wichtig: Mit der Abgabe darf nicht dauerhaft eine Staatsaufgabe finanziert werden. Will man eine dauerhafte Staatsaufgabe erfüllen, muss der klassische Steuerverteilungsmechanismus nach der Finanzverfassung – Einkommen-, Umsatz- Gewerbesteuer – eingehalten werden. Aber, so der BFH: Die Feststellung, ob eine Finanzierungslücke dauerhaft geschlossen wird, setzt voraus, dass sich die Verhältnisse so geändert



haben, dass es eindeutig und offensichtlich feststeht, dass eine Dauerfinanzierung erfolgt. Dann wäre ein Solidaritätszuschlag unzulässig

Das können wir nicht feststellen. Und dann hat der Gesetzgeber jeden Spielraum. Er kann die Abgabe generell abschaffen, nur einen verbleibenden Teil durch die Abgabe erfassen oder die Finanzierung über klassische Steuern vornehmen. Dann hat man keine Dauerfinanzierung. Mehr verlangt die Rechtsprechung des BFH aus den Jahren 2011 und 2018 nicht. Wenn das Bundesverfassungsgericht die Verfassungsbeschwerde nicht annimmt, kann man davon ausgehen, dass das verfassungskonform ist.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Dr. Bach vom Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung.

Sv **Dr. Stefan Bach** (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V.): Die Integration der verbleibenden 10 Prozent des Solidaritätszuschlags würde man durch eine entsprechende Erhöhung des Spitzensteuersatzes ab einer Höhe des zu versteuernden Einkommens von 60 000 oder 65 000 Euro regeln. Dann hätte man diesen Punkt adjustiert. Da stellt sich die bereits angesprochene Frage, ob man das nicht in eine größere Tarifreform integriert. Ansonsten wäre zu beachten, dass sich der Solidaritätszuschlag auf die festgesetzte Einkommenssteuer bezieht. Wenn man die verbleibenden zehn Prozent in den Einkommensteuertarif integrieren würde, würde man die tarifliche Einkommensteuer entsprechend erhöhen. Das würde gewisse Verschiebungen in der Belastung bei Anrechnungen bzw. bei außerordentlichen Einkünften oder Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, bedeuten. Darauf müsste man achten.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Frau Dr. Rietzler für das Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung.

Sv **Dr. Katja Rietzler** (Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung – Hans-Böckler-Stiftung): Ich würde sagen, man muss das im Gesamtpaket regeln. Es ist etwas anderes, ob man den Solidaritätszuschlag allein integriert. Zu beachten ist die andere Verteilung zwischen den Gebietskörperschaften. Ich würde für eine umfassendere Reform plädieren, die die unteren Einkommensgruppen weniger belastet und die oberen etwas mehr. In dem ganzen Zusammenhang kann man das Aufkommen des Solidaritätszuschlags berücksichtigen.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Nun kommt Herr Schrodi von der Fraktion der SPD, bitte.

Abg. **Michael Schrodi** (SPD): Im Anschluss an die Fragen des Kollegen Dr. Tebroke habe ich eine Frage bezüglich der Milderungszone. Im Gesetzentwurf wird ausgeführt, dass eine Milderungszone eingeführt werden soll, um oberhalb der Freigrenzen Belastungssprünge zu vermeiden. Herr Prof. Dr. Tappe, verstößt die im Gesetzentwurf vorgesehene Rückführung des Solidaritätszuschlags durch Anhebung der Freigrenze gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes? Führt diese Anhebung der Freigrenze zu unzulässigen Progressionssprüngen?

Herr Prof. Dr. Hechtner, wie beurteilen Sie die durch eine Anhebung der Freigrenze bewirkten Entlastungseffekte? Können durch die vorgesehene Milderungszone Belastungssprünge und Verzerrungen der Einkommensteuerbelastung vermieden werden?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Prof. Dr. Tappe, Universität Trier, bitte.

Sv **Prof. Dr. Henning Tappe** (Universität Trier): Bevor ich auf die Milderungszone eingehe, möchte ich etwas zu den ausländischen Einkünften sagen. Ich beschäftige mich auch mit internationalem Steuerrecht und habe mich über die erfolgte Äußerung sehr gewundert. Bei der Einkommensteuer ist es so, dass ausländische Einkommensteuer entweder freigestellt oder angerechnet wird, weil sie im Ausland bezahlt wurde. Auf im Ausland bezahlte Steuer fällt natürlich kein Solidaritätszuschlag an, weil es dort keinen Solidaritätszuschlag gibt. Das erklärt die Ungleichbehandlung. Wie man daraus einen Verstoß gegen den Grundsatz der Leistungsfähigkeit ableiten will, ist mir ehrlich gesagt vollkommen unklar. Das ist eine Grundentscheidung des internationalen Steuerrechts - im Regelfall erfolgt eine Lösung über die Freistellung, in Ausnahmefällen über die Anrechnung. Selbst bei letzterem gibt es aus meiner Sicht kein Problem.

Zur Milderungszone: Der Grund für die Milderungszone und das mögliche verfassungsrechtliche Problem, das einige sehen, besteht darin, dass eine Freigrenze normalerweise zu gewissen „Tarifsprüngen“ führen kann. Das ist aber aus meiner Sicht verfassungsrechtlich nicht problematisch. Es gibt zum Beispiel auch in § 23 EStG eine Freigrenze: Bei einem Veräußerungsgewinn von 599 Euro zahlt man keine Steuern, bei einem Veräußerungsgewinn



von 600 Euro zahlt man bei einem Steuersatz von 30 Prozent 180 Euro Steuern. Das heißt, wenn ich von meinem Käufer einen Euro weniger verlange, spare ich 179 Euro. Das ist der Effekt einer Freigrenze.

Diesen Effekt könnte es auch beim Solidaritätszuschlag geben. Deswegen gibt es die Milderungszone. Das gibt es auch jetzt schon. Bei der Erhöhung von 14 284 Euro auf 14 285 Euro zahlt man nach dem aktuellen Stand 20 Cent mehr. Überträgt man das auf den geplanten Neuentwurf, in dem sich die Freigrenze erhöht, gibt es bei einer Lohnerhöhung von 61 716 Euro auf 61 717 Euro auch einen „Tarifsprung“ von 11 Cent. Mir ist unklar, warum man bei diesen 11 Cent durch die Überschreitung dieser Freigrenze von einem verfassungswidrigen Tarifsprung sprechen möchte. Meines Erachtens liegt es eindeutig im Rahmen des Entscheidungsspielraums des Gesetzgebers, eine solche Freigrenze mit einer Milderungszone zu beschließen. Schaut man sich die Steuerbeträge an, gibt es keine Sprünge. Sieht man sich die durchschnittlichen Steuersätze an, gibt es auch keine Sprünge.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Prof. Dr. Hechtner, TU Kaiserslautern.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Technische Universität Kaiserslautern): Herr Prof. Dr. Tappe hat es schon angedeutet: Um soziale Erwägungen zu berücksichtigen, hat man sich nicht für einen Freibetrag, sondern für eine Freigrenze entschieden. Das war schon in der bisherigen Fassung so. Die Freigrenze wird nun erhöht. Wen man entlasten wollte, hat man aus dem Koalitionsvertrag abgeleitet. Wir kennen die Freigrenze auch aus anderen Bereichen, zum Beispiel im § 17 EStG. Es gibt zwei Möglichkeiten, um diese Sprünge zu vermeiden, sodass man wegen eines zusätzlichen Euros nicht die komplette Steuer zahlen muss. Entweder man schafft die Freigrenze ab, oder man schafft eine Milderungszone. Hier hat man sich für die Milderungszone entschieden. Das ist vollkommen richtig. Man darf die geschätzten Kollegen aus dem BMF loben, denn sie haben den Milderungssatz reduziert. Das haben sie gemacht, um nicht in der Gesamtbelastung über dem Spitzensteuersatz zu liegen, wie bei den ursprünglichen 20 Prozent.

Es ist also durchaus richtig, das so zu machen. Darüber hinaus treten weitere Entlastungseffekte neben

diesen 90 Prozent auf. Die zur Verfügung stehenden ökonomischen Instrumente hat man sinnvoll und richtig angewendet, um letztendlich das Ergebnis zu bekommen, das in den Eckpunkten im Koalitionsvertrag so festgelegt ist.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Güntzler für die Fraktion der CDU/CSU.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Ich habe zwei Fragen an den Bund der Steuerzahler. Zum einen möchte ich das Thema Abgeltungsteuer nochmal ansprechen. Wie ist Ihre Sicht zu diesem Thema? Herr Eigenthaler hat auf die sehr niedrigen Zinsen hingewiesen, aber es gibt Dividenden, die gezahlt werden. Da hat man vielleicht auch ein paar Probleme. Zum anderen geht es um die Reform des Einkommensteuertarifs. Wie ist die Meinung des Bundes der Steuerzahler dazu?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Frau Dr. Klocke für den Bund der Steuerzahler.

Sv **Dr. Isabel Klocke** (Bund der Steuerzahler Deutschland e. V.): Zum ersten Teil: Das Problem der Abgeltungsteuer ist vorhanden. Auch Sparer werden weiterhin zahlen müssen. Anders als zum Teil dargestellt gibt es relativ viele Fälle, die über diesem Sparerfreibetrag liegen. Das sind vor allem ältere Personen, also Rentner, die eine kleine Rente beziehen und aufgrund ihres Erwerbslebens ein bisschen Vermögen gut verzinst angelegt haben. Diese werden auch weiterhin Solidaritätszuschlag zahlen müssen. Diese Problematik wurde heute mehrfach angesprochen. Das kann man lösen, indem man den Solidaritätszuschlag auch für sie abschafft bzw. sie in die Einkommensteuer mit einbezieht, indem man eine Günstigerprüfung macht. Diese wäre aber aufwendiger, als den Solidaritätszuschlag komplett entfallen zu lassen. Insoweit ist unser Petition, dass man auch die Sparer mitentlastet, also im Prinzip die Einkommensteuer komplett freistellt, egal ob es sich um Erwerbs- oder Spareinkommen oder Dividenden handelt.

Bei den Dividenden gibt es in der Tat die Problematik der Teilanrechnung. Je nachdem, wie das ausgeschüttet wird, sind Dividenden auf Körperschaftsteuerebene schon mit dem Solidaritätszuschlag belastet und werden eventuell nochmal erfasst. Das ist eine Doppelbelastung, die man im Auge behalten sollte.



Sv **Reiner Holznagel** (Bund der Steuerzahler Deutschland e. V.): Ich nehme zum zweiten Teil Stellung. Ihnen dürfte kürzlich ein Handbuch zugegangen sein, indem wir einen konkreten Tarifvorschlag unterbreiten. Ich möchte die Worte von Herrn Eigenthaler aufgreifen: Auch der Tarif ist verbraucht. Er bedarf aus meiner Sicht einer gründlichen Reformierung, auch vor dem Hintergrund der geführten Diskussion über den Mindestlohn. Den Mindestlohn gibt es, er ist gestiegen. Die Steuer steigt dadurch überproportional. Als erste Maßnahme halten wir es für überaus sinnvoll, den Mittelstandsbauch abzuflachen. Die Progressionsverläufe sind leistungsfeindlich, auch im niedrigen Lohnbereich schlägt die Steuer überproportional zu. Allein dieser Mittelstandsbauch sorgt dafür, dass 37 Milliarden Euro mehr in die Kassen gespült werden. Hier müsste man nachjustieren.

Der zweite große Bereich ist die Spitzenbesteuerung. Man muss das Zusammenspiel zwischen der prozentualen Grundlage und der Bemessungsgrundlage sehen. Ich wundere mich immer, dass 50 plus Sätze angeführt wurden unter Helmut Kohl. Aber die Bemessungsgrundlage im Zusammenspiel ist das entscheidende. Auch in Österreich ist davon die Rede. Deswegen brauchen wir nach meiner Auffassung eine grundlegende Diskussion.

Wir haben derzeit das Problem, dass im Jahr 1995 500 000 Personen mit dem Spitzensteuersatz veranlagt wurden. Im Jahr 2017 sind es 3,7 Millionen Personen, die mit dem Spitzensteuersatz veranlagt sind. Hier hat sich eine deutliche Verschiebung zum Spitzensteuersatz ergeben. Nur dass die Menschen, die den Spitzensteuersatz zahlen, gar nicht wissen, dass sie Spitzensteuersatz-Bezieher sind. Insofern muss der Tarif der Einkommensentwicklung angepasst werden. Das ist aktuell nicht der Fall.

Da sind wir schon bei der kalten Progression. Das Problem wird, das begrüße ich durchaus, im Bundestag angegangen und wurde in den letzten Jahren abgebaut. Es sollte aber nicht nur das Bruttoinlandsprodukt als Maßeinheit genommen werden, sondern die Einkommensentwicklung. So wird mehr Gerechtigkeit geschaffen. Der Einkommenssteuertarif, so wie er jetzt ausgestaltet ist, sollte nicht zur Leistungsbremse werden. Deswegen dürfen steuerliche Diskussionen im Unternehmensbereich, die zwingend notwendig sind, nur im Tan-

dem erfolgen. Die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer müssen gemeinschaftlich verändert werden. Wie oft gesagt wurde, ist die Einkommenssteuer auch die Steuer vieler kleiner und mittelständischer Unternehmen. Insofern macht es keinen Sinn, nur die Körperschaftsteuer für internationale Herausforderungen anzugleichen. Es muss ein Tandem sein, ein guter Mix. Wir brauchen an dieser Stelle auch Steuersenkungen. Am Ende ist es so, dass die Konjunktur abflaut und Steuersenkungen belebend wirken können. Mit dem Einstieg in den kompletten Ausstieg aus dem Solidaritätszuschlag wäre ein guter Schritt gemacht.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herzlichen Dank. Als nächstes hat Herr Keuter von der Fraktion der AfD das Wort.

Abg. **Stefan Keuter** (AfD): Meine Frage richtet sich an Herrn Dr. Balke. Verschiedene Sachverständige haben behauptet, der Gesetzgeber habe einen weiten Gestaltungsspielraum, das Steuerrecht müsse nicht folgerichtig sein und das Steuergesetz dürfe Lücken haben. Was sagen Sie dazu?

Noch eine andere Frage: Es gab nach dem Zweiten Weltkrieg eine Zuschlagsbriefmarke, eine Zweipfennig-Briefmarke, ein Sonderopfer Berlin. Wissen Sie, wie lang dieses Sonderopfer Berlin erhoben wurde?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Dr. Balke, Sie haben das Wort.

Sv **Dr. Michael Balke**: Ich habe gelernt, dass man sich bei der Betrachtung des Steuerrechts auch die Frage der Steuergerechtigkeit anschauen muss. Ich habe manchmal den Eindruck, dass es völlig egal ist, ob irgendetwas einfach-rechtlich stimmig ist oder nicht. Wenn etwas bereits willkürlich ist, kann man die Willkür einfach fortsetzen. So habe ich Herrn Prof. Dr. Tappe verstanden.

Ich denke, die Staatsgewalten sind nach Art. 1 Abs. 3 GG an die Grundrechte als unmittelbar geltendes Recht gebunden. Das heißt, wenn der Interpret – das Bundesverfassungsgericht – sagt, es geht nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, dann komme ich zu dem Ergebnis, dass zumindest bei gleich hohem Einkommen die Personen gleich und nicht unterschiedlich zu besteuern sind. Wenn sie doch mal unterschiedlich besteuert werden, muss hierfür ein Rechtfertigungsgrund vorliegen. Das ist



das einfache Muster, nach dem man Artikel 3 GG im Steuerrecht anwendet.

Wenn man zu Lücken kommt, wie Herr Prof. Dr. Tappe sie in seiner Stellungnahme ausdrücklich genannt hat, dann ist das so. Wenn man dadurch zu Unstimmigkeiten kommt, dann ist das so. Und weil etwas nicht abgestimmt ist, kann ich die Willkür auch fortsetzen. Eine solche Denke entspricht nicht dem Verfassungsverständnis unseres Grundgesetzes. Da muss man einen Schritt weiter gehen. Insofern gibt es viele Dinge, die nicht abgestimmt sind und auch vom BFH angesprochen wurden.

Wenn Herr Prof. Dr. Tappe sagt, im Ausland gibt es keinen Solidaritätszuschlag, vergisst er das Welt-einkommensprinzip. In Deutschland sind die Leute, wenn sie hier ihren Wohnsitz haben, gleich zu besteuern, egal ob sie Einkünfte im Ausland oder im Inland haben. Nach Artikel 3 GG muss im Ergebnis die gleiche Besteuerung herauskommen.

Zum Sonderopfer Berlin: Es war natürlich keine Ergänzungsabgabe – konnte es gar nicht sein, da die Ergänzungsabgabe damals noch nicht eingeführt war, sie wurde erst 1954/1955 in das Grundgesetz aufgenommen. Aber es ist ein schönes Beispiel, um zu zeigen, wie lange so eine Sondersteuer gilt. Das Sonderopfer Berlin wurde vom Wirtschaftsrat 1948 nach dem Krieg eingeführt und galt – über ein Berlin-Gesetz – bis 1956, also ungefähr acht Jahre. Dann war die Sache zu Ende. Briefmarkensammler werden das kennen, die zwei Pfennig extra, die man da kleben musste. Es gab aber auch ein anderes Sonderopfer, das auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zu zahlen war. Es gab verschiedene andere Sonderabgaben bzw. die Ergänzungsabgabe 1967/1968, die acht Jahre lang erhoben wurde. Es gab 1973/1974 einen Zuschlag mit einer Dauer von ungefähr einem Jahr. Auch 1991/1992 gab es so etwas. Jetzt haben wir den Sonderfall des Solidaritätszuschlags, der vor allem zeitlich alle Maßen sprengt, aber eben auch eine Ungleichbehandlung bedeutet.

Zu der Ungleichbehandlung eine Anmerkung an Herrn Prof. Brandt: Ich kenne die BFH-Entscheidungen aus den Jahren 2011 und 2018. Sie sagen, der Beweis, dass die Rechtsprechung richtig ist, sei die Nicht-Annahme einer Verfassungsbeschwerde. Sie wissen es doch besser. Das ist natürlich völlig falsch. Kammerentscheidungen werden von drei Richtern getroffen, die –sofern sie sich einig sind –

eine Verfassungsbeschwerde entweder annehmen oder ablehnen. Aber es sind keine Entscheidungen von acht Verfassungsrichtern. Nur wenn acht Verfassungsrichter entscheiden, haben wir eine Entscheidung mit materiellem Gehalt, mit Gesetzeskraft. Also lassen Sie sich nicht ins Bockshorn jagen von Aussagen, dass das Bundesverfassungsgericht schon entschieden habe, weil es Verfassungsbeschwerden nicht angenommen habe. Kammerentscheidungen sind rein formale Entscheidungen, die meistens ohne Begründung ergehen. Insofern: Vorsicht vor diesen Hinweisen. Zur materiellen Ignoranz des Gleichheitsgrundsatzes habe ich schon etwas gesagt. Die BFH-Entscheidung halte ich für völlig falsch.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herzlichen Dank. Das Wort hat Frau Dr. Esdar von der Fraktion der SPD.

Abg. **Dr. Wiebke Esdar** (SPD): Ich richte meine Frage an Frau Dr. Rietzler und Herrn Dr. Bach. Wir sagen, dass wir die verbleibenden rund zehn Milliarden Euro des Aufkommens des Solidaritätszuschlags für Investitionen und weitere Finanzbedarfe des Bundes brauchen. Teilen Sie diese Auffassung? Welche Investitionsbedarfe sehen Sie? Sehen Sie welche, die das begründen? Wie können Sie sich eine Integration in den Einkommensteuertarif nach der vorliegenden Reform vorstellen? Gibt es Modelle, die Sie sich vorstellen können?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Frau Dr. Rietzler für das Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung.

Sv **Dr. Katja Rietzler** (Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung – Hans-Böckler-Stiftung): Zu den Bedarfen: Zehn Milliarden Euro sind keine große Summe. Man muss bei den Investitionen sehen, dass die verschiedensten Akteure angesprochen sind. Ein Großteil des Investitionsbedarfs findet sich nicht auf der Bundesebene, sondern bei den Kommunen. Da ist zum Teil aber auch der Bund gefragt, weil es eine sehr große und ungleiche Verteilung zwischen den Kommunen gibt. Die Kommunen im Ruhrgebiet sind beispielsweise sehr stark von Sozialausgaben belastet und dadurch besonders ins Hintertreffen geraten. Insofern ist es auch eine Frage, wie man den Kommunen auf einem guten Weg Mittel zukommen lassen kann. Das könnte beispielsweise über die Beteiligung an den Sozialausgaben geschehen. Dort müsste man



über die 50-Prozent-Grenze nachdenken und versuchen, nichts über die Umsatzsteuer zu verteilen, weil die Umsatzsteuer nach ganz anderen Kriterien als Sozialausgaben verteilt wird. Sonst wäre es nicht so zielgerichtet. Das ist ein großer Punkt. Nach meiner Ansicht sind zehn Milliarden knapp bemessen, um die bestehenden Probleme zu lösen. Das betrifft insbesondere die Digitalisierung, den Klimaschutz und viele andere Probleme, wie die Frage der versicherungsfremden Leistungen, bei denen den Versicherten statt der Allgemeinheit Milliardenbeträge aufgebürdet werden.

Zur konkreten Tarifreform würde ich sagen, es wäre ein kleiner Wurf, das am oberen Ende zu integrieren. Das kann man natürlich machen. Die Milderungszone kann man in der Form nicht integrieren. Das heißt: das ein oder andere geht vielleicht etwas verloren. Ich würde in größeren Zusammenhängen denken.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Dr. Bach, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, bitte.

Sv **Dr. Stefan Bach** (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V.): Natürlich gibt es immer einen großen Bedarf an Mitteln für die öffentlichen Haushalte. Es gäbe mit Blick auf die genannten Ziele – Infrastruktur, Klimaschutz usw. - die Möglichkeit der Einführung einer neuen Ergänzungsabgabe. Die Frage ist, ob das rechtlich sinnvoll ist, und ob es sich dabei um einen besonderen, vorübergehenden Finanzbedarf handelt. Eine weitere Frage ist, ob das politisch sinnvoll ist, oder ob es nicht besser wäre, das im Rahmen des konventionellen Steuersystems zu lösen und eine grundlegendere Reform vorzusehen, bei der insbesondere der Einkommensteuertarif angepasst wird.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herzlichen Dank. Herr Dr. Tebroke.

Abg. **Dr. Hermann-Josef Tebroke** (CDU/CSU): Ich habe eine Frage an die Handwerkskammer für München und Oberbayern. Wir haben schon über die Bedeutung des Mittelstandes gesprochen. Ich möchte an dieser Stelle auf die Bedeutung des Handwerks zu sprechen kommen. Sie vertreten größere und kleinere Handwerker, die einkommensstärker und einkommensschwächer sind. Und Sie vertreten solche, die als Einzelunternehmer firmieren oder sich zum Beispiel aus Haftungsgründen für eine Kapitalgesellschaft entschieden haben. Wie

wird dieser Entwurf der Rückführung des Solidaritätszuschlags bei den Handwerkern aufgenommen? Was würden Sie sich als Anpassung wünschen, um mehr Akzeptanz zu finden?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Peteranderl für die Handwerkskammer für München und Oberbayern, bitte.

Sv **Franz Xaver Peteranderl** (Handwerkskammer für München und Oberbayern): Insgesamt kann man sagen, jeder Handwerker wünscht sich die komplette Abschaffung des Solidaritätszuschlags. Es ist richtig, dass viele kleinere Handwerker nicht betroffen sind. Betroffen sind jedoch gerade die leistungsfähigen Handwerker und Handwerksunternehmen. Bei ihnen mindert der Solidaritätszuschlag die Summen, die für Investitionen oder für die Alterssicherung der Unternehmer zur Verfügung steht. Von daher wäre die Abschaffung des Solidaritätszuschlags zu begrüßen.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Haben Sie eine Nachfrage, Herr Dr. Tebroke?

Abg. **Dr. Hermann-Josef Tebroke** (CDU/CSU): Können Sie uns eine Vorstellung davon vermitteln, wie viele Handwerker als Einzelunternehmer firmieren und wie viele sich in anderen Rechtsformen aufgestellt haben?

An anderer Stelle diskutieren wir die rechtsformneutrale Besteuerung. Haben Sie Anregungen im Hinblick auf eine rechtsformneutrale Besteuerung?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Peteranderl für die Handwerkskammer für München und Oberbayern.

Sv **Franz Xaver Peteranderl** (Handwerkskammer für München und Oberbayern): Ungefähr 80 Prozent der Handwerker firmieren als Personengesellschaften, ca. 20 Prozent als Kapitalgesellschaften.

Würde der Solidaritätszuschlag komplett abgeschafft werden und zusätzlicher Finanzbedarf existieren, wäre meine Empfehlung, das in der Einkommensteuer zu Grunde zu legen.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Haben Sie eine weitere Nachfrage, Herr Dr. Tebroke?

Abg. **Dr. Hermann-Josef Tebroke** (CDU/CSU): Was sind die Hauptgründe für Handwerker, über einen Rechtsformwechsel, zum Beispiel zu einer Kapitalgesellschaft, nachzudenken?



Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Peteranderl für die Handwerkskammer für München und Oberbayern.

Sv **Franz Xaver Peteranderl** (Handwerkskammer für München und Oberbayern): Darüber wird nachgedacht, um Sicherheiten für Unternehmen zu generieren, zum Beispiel, wenn bei einer Personengesellschaft Insolvenzgefahr droht. Sie können zudem eine bessere Altersversorgung vornehmen, weil sie ihr Privatvermögen separat sicherstellen können. Ansonsten sind viele Handwerksunternehmen so aufgebaut, dass sie bei einer Insolvenz als Personengesellschaften insgesamt zahlungsunfähig sind.

Abg. **Dr. Hermann-Josef Tebroke** (CDU/CSU): Das sind nachvollziehbare Gründe. Aber gibt es Handwerker, die sich dagegen entscheiden, weil sie steuerliche Effekte einbeziehen? Und möglicherweise solche Effekte vermeiden wollen, die mit der Nicht-Abschaffung des Solidaritätszuschlags zusammenhängen?

Sv **Franz Xaver Peteranderl** (Handwerkskammer für München und Oberbayern): Ich glaube, es sind nicht steuerliche Gründe, wegen derer man sich gegen die Unternehmensform der Kapitalgesellschaft entscheidet.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Für die Fraktion der FDP hat Frau Hessel das Wort.

Abg. **Katja Hessel** (FDP): Ich habe aber an Herrn Eigenthaler zu den Kapitalerträgen und der Güntigerprüfung eine Frage. Wie viele Steuererklärungen kommen geschätzt zusätzlich auf die Finanzämter zu, wenn die Kleinsparer betroffen wären?

Ich habe eine zweite Frage zur wirtschaftlichen Dimension des Solidaritätszuschlags an Herrn Dr. Paulus. Da die wirtschaftliche Situation der Bundesrepublik Deutschland schlechter wird, würde ich gern von Ihnen wissen, wie wichtig Sie es finden würden, dass wenigstens eine kleine Steuererleichterung bei den Unternehmen als den Leistungsträgern, die die Steuern erwirtschaften, ankommt?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Auf der Grundlage des vorliegenden Gesetzentwurf ist es so, dass die Abgeltungsteuer in

Form des Solidaritätszuschlags weiter erhoben wird - auch für die 90 Prozent, die eigentlich entlastet werden sollen. Eine Ausnahme wird nur bei einer Freistellungsbescheinigung gemacht, das sind viele Fälle. Es gibt aber auch viele, die dies nicht betrifft. Wenn man das Problem lösen möchte, hat man zwei Möglichkeiten.

Entweder besteuert man 100 Prozent und zieht den Solidaritätszuschlag ab. Bei den 90 Prozent, die eigentlich entlastet werden sollen, muss dann beim Finanzamt eine Art Nachprüfung erfolgen. Das ist kein sehr effektives Verfahren. Wobei wir nicht wissen, wie viele von den 90 Prozent eine Freistellungsbescheinigung haben werden, und eine solche Nachprüfung nicht erforderlich ist.

Man kann es aber auch anders machen. Wir schaffen für diejenigen, die den Solidaritätszuschlag weiter bezahlen müssen, eine Veranlagungs- bzw. Erklärungspflicht mit der Folge, dass der Solidaritätszuschlag in diesen Fällen nacherhoben werden müsste. Das ist - wie ich höre - eine Fallgruppe von drei Prozent der Steuerzahler, die zwar viel bringen, aber zahlenmäßig wenig sind. Das wäre verwaltungswirtschaftlich das einfachere Verfahren. Man könnte also zunächst von der Abgeltungsteuer Abstand nehmen und bei den wenigen Betroffenen den Solidaritätszuschlag für einen begrenzten Zeitraum nacherheben.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Dr. Paulus für Die Familienunternehmer.

Sv **Dr. Peer-Robin Paulus** (Die Familienunternehmer e. V.): Zum einen wäre uns schon sehr dadurch gedient, dass es keine Steuererhöhung gibt. Es haben verschiedene Sachverständige, zum Beispiel Herr Prof. Dr. Papier, und die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages darauf hingewiesen, dass es durch die Verschärfung der Steuerprogression im Grunde konkludent eine Steuererhöhung gibt. Das ist etwas, was wir sehr hässlich finden. Wenn es schon nur zu einer Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags kommt, sollte man - sozusagen als Junktim - wenigstens § 34a EStG anpassen. Zumindest sollte man Zug-um-Zug die Thesaurierung bei Personengesellschaften besser stellen, auf 20 oder 21 Prozent.

Weiterhin könnte man für kleine Kapitalgesellschaften, ich denke dort etwa an die Handwerker, eine Freigrenze analog § 3 Abs. 3 EStG einführen



und so zumindest die kleineren Kapitalgesellschaften aus der Fortzahlung des Solidaritätszuschlags herausnehmen. Das ist ein minimalinvasiver Eingriff. Man kann auch gleich das Doppelte nehmen und § 3 Abs. 3 EStG mit dem Faktor zwei multiplizieren.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herzlichen Dank. Herr Güntzler von der Fraktion der CDU/CSU hat das Wort.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Eine Vorbemerkung: Wenn der Solidaritätszuschlag für 90 Prozent der Steuerpflichtigen abgeschafft wird und trotzdem 50 Prozent des Aufkommens erhalten bleibt, bedeutet das, dass zehn Prozent der Steuerpflichtigen die Hälfte des Solidaritätszuschlags in Deutschland zahlen.

Meine Frage richtet sich an den Deutschen Steuerberaterverband. Ich glaube, es wird eine große Diskussion über die Abgeltungsteuer geben. Im Gesetzentwurf wird als Ziel die Entlastung kleiner und mittlerer Einkommen genannt. Dennoch müssen einige Betroffene den Solidaritätszuschlag über die Abgeltungsteuer abführen. Herr Eigenthaler hat bereits Vorschläge zur Lösung dieses Problems dargestellt. Haben Sie sich auch Gedanken gemacht, wie dieses Problem ohne größere Bürokratie gelöst werden kann?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Elster für den Deutschen Steuerberaterverband, bitte.

Sv **Harald Elster** (Deutscher Steuerberaterverband e. V.): Im Kern haben Sie recht. Ich sehe es nicht ganz so wie Herr Eigenthaler mit den von ihm genannten drei Prozent. Wir erwarten eine Flut von Einkommensteuererklärungen, die bei den Finanzämtern eingehen werden. Die Finanzverwaltungen sind personell nicht in der Lage, das abzuarbeiten. Trotz des Risikomanagement-Systems in den Finanzverwaltungen steigen die Bearbeitungszeiten aktuell deutlich an.

Letztendlich belasten wir genau die Menschen, die eigentlich entlastet werden sollen. Also den kleinen Bürger, der Geld zurücklegt. Nur um die Summen klarzustellen: Gerade beim Kleinsparer, der sein Geld inzwischen verstärkt in Aktien anlegt, reicht bei einer durchschnittlichen Rendite von vier Prozent ein Anlagevermögen von 25 000 Euro aus, um zum Schluss über den Freibetrag von 801 Euro zu liegen. Dort stehen schon Belastungen an,

Herr Eigenthaler. Darüber darf man nicht einfach hinweggehen.

Ihren Vorschlag, den Solidaritätszuschlag in eine Veranlagung zu heben, ist wirklich interessant. Wir hatten uns ähnliche Gedanken gemacht, haben Sie aber verworfen. Wir sind zu dem Ergebnis gekommen, dass wir eine generelle Abschaffung des Solidaritätszuschlags anstreben. Das möchte ich noch einmal in dieser Runde sagen. Der Solidaritätszuschlag, ob Solidarpakt I oder Solidarpakt II, ist zur Unterstützung des Wiederaufbaus der neuen Bundesländer geschaffen worden. Im Haushalt der Bundesregierung für das Jahr 2020 stehen keinerlei Aufwendungen für den Wiederaufbau der neuen Bundesländer. Ich habe zumindest keine gefunden. Von daher bleibt es dabei, dass wir uns konkret mit der vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags beschäftigen sollten. Ich habe aber mehrfach ausgeführt, dass es denkbar wäre, ihn in den Einkommensteuertarif einzubinden. Ob aber eine Summe von 10 Milliarden Euro wirklich bei der derzeitigen Haushaltslage des Bundes notwendig ist, bezweifeln wir. Aus unserer Sicht wäre auch mit Blick auf die aktuelle Haushaltslage eine vollständige Abschaffung sinnvoll und erreichbar.

Sv **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e. V.): Wie Herr Elster gesagt hat, haben wir uns natürlich Gedanken über eine gesetzliche Regelung zum Umgang mit der Abgeltungsteuer gemacht. Es wäre tatsächlich der Super-GAU, wenn man 90 Prozent der Einkommensteuerpflichtigen in die Steuererklärungspflicht zwingt. Das haben auch der Bund der Steuerzahler und Herr Eigenthaler schon ausgeführt. Allerdings ist die Idee von Herrn Eigenthaler, die übrig bleibenden 10 Prozent der Einkommensteuerpflichtigen zu einer Steuererklärung zu treiben, nach unserer Wahrnehmung nicht so schlecht. Man kann eigentlich – ins Blaue hineingesprochen – davon ausgehen, dass die oberen Einkommen durchaus weitere Einkünfte haben, die sie sowieso zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichten. Das bedeutet, dass die Schwemme an neuen Steuererklärungen und der Bürokratieaufbau nicht so hoch wären, jedenfalls im Vergleich zu einer Verpflichtung der 90 Prozent.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Zwei Abgeordnete haben Ihre Fragen zurückgezogen. Als letzte Abgeordnete hat Frau Paus für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN das Wort.



Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Frau Dr. Rietzler, der Solidaritätszuschlag verfügt über eine spezielle Komponente zur Schonung von Familien. Wie ist die Wirkung auf Familien zu bewerten, wenn man jetzt den Solidaritätszuschlag teilweise abschafft?

Die zweite Frage richtet sich an Frau Dr. Rietzler und Herrn Dr. Bach. Die Große Koalition legt die Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags vor. Sie haben beide die volle Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommensteuer vorgeschlagen. Können Sie uns eine ungefähre Einschätzung zu den Belastungswirkungen insbesondere bei den höheren Einkommen von über 60 000 Euro geben, wenn man die vorliegende Reform mit dem von Ihnen geschilderten Tarif vergleicht?

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Frau Dr. Rietzler für das Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung, bitte.

Sv **Dr. Katja Rietzler** (Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung – Hans-Böckler-Stiftung): Die Bedeutung für Familien ist ein wichtiger Punkt. Die Familien werden beim Solidaritätszuschlag bisher so behandelt, dass die Steuer mit dem Freibetrag angesetzt wird, auch wenn das Kindergeld günstiger ist. Das bedeutet, dass Familien mit niedrigeren Einkommen weniger Solidaritätszuschlag zahlen und stärker entlastet sind. Wir haben errechnet, dass man als vierköpfige Familie mit zwei Kindern auch bei einem Brutto-Einkommen von deutlich über 50 000 Euro keinen Solidaritätszuschlag zahlt und dementsprechend nicht entlastet wird. Für 2021 sind es sicherlich noch etwas höhere Beträge.

Beim Solidaritätszuschlag werden die am wenigsten entlastet, die am wenigsten zahlen. Wenn man den ganzen Solidaritätszuschlag in den Einkommensteuertarif integrieren würde, müsste man viel beachten, auch die Kindergeld- und Kinderfreibetrag-Thematik. Ich weiß nicht genau, wie es sich auswirkt, wenn diese Grenze nach oben verschoben wird. Dazu habe ich keine Rechnungen vorliegen. Natürlich geht durch die Milderungszone ein bisschen Aufkommen verloren, wenn man nicht möchte, dass irgendjemand schlechter gestellt wird.

Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Herr Dr. Bach, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung.

Sv **Dr. Stefan Bach** (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V.): Für die Integration in den Einkommensteuertarif würde zunächst gelten, dass man die Spitzensteuersätze ab einem Einkommen, ab dem auch künftig der Solidaritätszuschlag erhoben wird, erhöht wird. Man würde natürlich die Wirkung der Freigrenzen vermeiden wollen.

Es ist aber durchaus fraglich, ob man diese Freigrenzen-Regelung in dem aktuellen Gesetzentwurf so beibehalten will. Der gesamte Grenzsteuersatz aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag steigt in dieser Zone von bisher 44,3 Prozent auf 47,0 Prozent. Die Entlastung vom Solidaritätszuschlag wird über die Milderungszone vollständig abgebaut. Steuerpflichtige mit zu versteuernden Einkommen über 96 400 Euro werden nicht mehr entlastet, sie zahlen den Solidaritätszuschlag in gleicher Höhe wie beim geltenden Recht. Der „Reichensteuersatz“ steigt von 45 auf 47 Prozent. Dabei verlaufen die Grenzbelastungen des Reformtarifs – und damit für sehr hohe Einkommen auch die Durchschnittsbelastung – leicht unterhalb der Gesamtbelastung von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag im geltenden Recht. Das ist ein unschöner Effekt.

Das würde man durch die Integration sicherlich vermeiden wollen. Das kann man auch entsprechend gestalten, die steuertechnischen Möglichkeiten sind da grenzenlos. Man kann es, wie eben diskutiert, in die Einkommensteuerreform integrieren, sodass man ein Gesamtkonzept vorlegt. Das kann auch bedeuten, dass man im unteren und mittleren Einkommensbereich innerhalb der Einkommenssteuer Entlastungen durch eine Erhöhung des Grundfreibetrags vorsieht. Das würde gezielt untere Einkommen - im Bereich der Mittelschicht, weil die ganz geringen Einkommen kaum Einkommenssteuer bezahlen - entlasten. Oder eben den Mittelstandsbauch reduzieren, was stärker in die Mittelschichten und in die Schichten der Besserverdienenden hineinwirken würde.



Stv. Vorsitzender **Albrecht Glaser**: Meine sehr verehrten Damen und Herren, wir sind am Ende der Anhörung angekommen und können diese Sitzung schließen. Ich bedanke mich bei allen Sachverständigen, dass Sie uns hilfreich zur Verfügung standen. Ich erinnere die Kollegen des Finanzausschusses, dass wir um 13:15 Uhr mit der zweiten Anhörung fortfahren. Herzlichen Dank.

Schluss der Sitzung: 12:41 Uhr

Albrecht Glaser, MdB

Stv. Vorsitzender



- Anlagenverzeichnis -

- Anlage 1:** Stellungnahme von Herrn Dr. Michael Balke
- Anlage 2:** Stellungnahme von Herrn Prof. Jürgen Brandt, Bergische Universität Wuppertal
- Anlage 3:** Stellungnahme des Bund der Steuerzahler Deutschlands e. V.
- Anlage 4:** Stellungnahme des Bundesrechnungshofes
- Anlage 5:** Stellungnahme des Bundesverbandes mittelständische Wirtschaft, Unternehmensverband Deutschland e. V.
- Anlage 6:** Stellungnahme des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung e. V. (DIW Berlin)
- Anlage 7:** Stellungnahme von Herrn Prof. Dr. Frank Hechtner, Technische Universität Kaiserslautern
- Anlage 8:** Stellungnahme von Frau Dr. Katja Rietzler, Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung – Hans-Böckler-Stiftung
- Anlage 9:** Stellungnahme von Herrn Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Trier

Der ungleiche Dauer-Solidaritätszuschlag gehört wegen mehrfacher Verfassungswidrigkeit sofort abgeschafft

Schriftliche Stellungnahme vom 31.10.2019 aus Anlass der Öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 4.11.2019 in Berlin zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“ (BT-Drucksache 19/14103) sowie zu dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP „Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags“ (BT-Drucksache 19/14286)

des eingeladenen Sachverständigen Dr. Michael Balke (65), Rechtsanwalt aus Dortmund, Finanzrichter a.D., Diplom-Finanzwirt, Lehrbeauftragter der Dualen Hochschule BW, Gastdozent der Steuerseminare Graf und des markt intern Verlags, www.drmichaelbalke.de

Als (ehemaliger) Richter des Niedersächsischen Finanzgerichts und als (damals) zuständiger Berichtersteller habe ich zwei Aussetzungs- und Vorlagebeschlüsse des 7. Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts (NFG) aus den Jahren 2009 und 2013 (mit-) zu verantworten. Über den Vorlagebeschluss des 7. Senats des NFG vom 21.8.2013 (7 K 143/08) hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG), anhängig unter dem dortigen Aktenzeichen 2 BvL 6/14, bisher **nicht** entschieden.

Der ungleiche Dauer-Soli ist seit geraumer Zeit mehrfach verfassungswidrig, was in dem Vorlagebeschluss des 7. Senats des NFG an das BVerfG vom 21.8.2013 auf 70 Seiten unter Beachtung der Prüfergebnisse (aus 2008) des **Bundesrechnungshofs** zur Verletzung des Gleichheitssatzes umfassend begründet wird

(dazu im Einzelnen die Anlage, PDF-Datei, mit dem Vorlagebeschluss des 7. Senats des NFG aus dem Jahre 2013, der auf juris, in einigen Fachblättern und auf der homepage www.drmichaelbalke.de veröffentlicht worden ist; die im (neutralisierten) Gerichtsbeschluss noch benannten Personen sind bereits sämtlich im Zusammenhang mit der Gerichtsentscheidung öffentlich aufgetreten, also keine Verletzung des Steuergeheimnisses); hier die „Orientierungssätze“ des Vorlagebeschlusses des 7. Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts:

1. Die Regelung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags gemäß § 3 SolZG 1995 verstößt gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG, weil sie in Verbindung mit § 35 EStG von den nach verfassungsrechtlichen Vorgaben insoweit gleich zu behandelnden Gruppen der gewerblichen Einkünfte und der nichtgewerblichen Einkünfte nur gewerbliche Einkünfte bzw. in Verbindung mit § 34c EStG bzw. § 26 KStG von den insoweit gleich zu behandelnden ausländischen und inländischen Einkünften nur ausländische Einkünfte durch eine Reduzierung der Bemessungsgrundlage von dem Solidaritätszuschlag teilweise entlastet. Für diese Ungleichbehandlung fehlen hinreichend tragfähige Rechtfertigungsgründe. Eine Begünstigung der gewerblichen Einkünfte bei der Erhebung des Solidaritätszuschlags gegenüber nichtgewerblichen Einkünften ist vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt worden; ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Belastung aller Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit erfolgen. Auf die Feststellungen des Bundesrechnungshofs hat - nach dessen Angaben - das Bundesministerium der Finanzen eingeräumt, dass ausländische Einkünfte derzeit nur eingeschränkt in die Berechnung des Solidaritätszuschlags einbezogen werden.

2. Nach den Rechtsgrundsätzen des Bundesverfassungsgerichts zur Rechtsstaatlichkeit des Besteuerungseingriffs des Staates gegenüber dem Bürger als Teil der verfassungsmäßigen Ordnung im Sinne des Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG und unter Beachtung der Vorstellungen (Motive) des Verfassungsgebers kann überdies nicht begründet werden, dass der Solidaritätszuschlag nach dem SolZG 1995 noch eine zulässige Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 105 Abs. 2, 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ist, mit der der Kläger im Streitjahr 2007 belastet werden darf. Die Gesetzgebungs- bzw. die Gesetzfortführungskompetenz für den Solidaritätszuschlag sind im Streitjahr 2007 entfallen. Das SolZG 1995 verletzt im Streitjahr 2007 die Finanzverfassung und damit die verfassungsmäßige Ordnung im Sinne der Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG und verstößt mithin gegen das allgemeine Freiheitsrecht des Steuerpflichtigen und gegen das Rechtsstaatsprinzip. Der Gesetzgeber hat sich nicht an die vom Verfassungsgeber gesetzten Regeln der Finanzverfassung gehalten.

3. Der Solidaritätszuschlag darf als Ergänzungsabgabe allein zur Deckung (vorübergehender) Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt erhoben werden, weil sich die Ergänzungsabgabe im Vergleich zu den sonstigen Steuern, die in der Finanzverfassung aufgezählt sind, wie die seltene Ausnahme zur Regel verhält. Zwar muss eine Ergänzungsabgabe nicht von vornherein befristet erhoben werden, jedoch verbietet der Ausnahmecharakter der Ergänzungsabgabe eine dauerhafte, eine immerwährende Erhebung dieser Steuer. Dies ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien zur Einführung des Finanzierungsinstruments der Ergänzungsabgabe in das Grundgesetz im Jahre 1955. Die Fortführung des Solidaritätszuschlags widerspricht auch deshalb den erkennbaren Vorstellungen des Verfassungsgebers, weil es in den letzten Jahren immer wieder umfassende und auf Dauer angelegte allgemeine und punktuelle Steuerermäßigungen gab, obwohl der Solidaritätszuschlag weitgehend unverändert erhoben worden ist. Der damalige Bundesrat bezeichnete es im Jahr 1954 ausdrücklich als „nicht vertretbar“, das Zuschlagsrecht (Ergänzungsabgabe) im Zusammenhang mit einer Steuertarifsenkung auszuüben und dadurch die steuerliche Entlastung zum Teil wieder aufzuheben (Bundestags-Drucksache 2/484 vom 29. April 1954, S. 1); entsprechend wurde - wegen der anstehenden Steuertarifsenkung - der damalige Plan, zeitgleich mit der Änderung des Art. 106 Abs. 1 GG ein "Gesetz über die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer" einzuführen, nicht umgesetzt. Der Verfassungsgeber hatte nach den Materialien erkennbar die Vorstellung, dass eine einmal eingeführte Ergänzungsabgabe in Zeiten von geplanten Steuersenkungen zunächst entfallen muss, bevor Tarifsenkungen bei der Einkommensteuer greifen.

4. Über die Unterschiedlichkeit der Vorlagegegenstände zwischen dem des vorliegenden Vorlagebeschlusses und dem der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408) hinaus steht der Annahme einer Bindungswirkung für das vorliegende Finanzgericht gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG zudem die Divergenz zwischen den jeweiligen verfassungsrechtlichen Maßstäben entgegen. Aufgrund der mit verschiedenen Gesetzesnovellen vorgenommenen Verschiebungen der föderalen Kompetenz-abgrenzung zugunsten der Länder muss von Verfassungswegen eine im Vergleich zu dem Entscheidungsjahr 1972 restriktivere Auslegung der Bundeskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 1. Variante in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG erfolgen. Soweit mit dem vorliegenden Beschluss eine Verletzung des Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG durch die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 3 SolZG 1995 geltend gemacht wird, ist überdies der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine Bindungswirkung nach § 31 Abs. 1 BVerfGG für das vorliegende Finanzgericht nicht zu entnehmen, da eine verfassungsgerichtliche Entscheidung über die Vereinbarkeit des § 3 SolZG 1995 (einschließlich vergleichbarer Vorgängervorschriften früherer Ergänzungsabgaben) mit Art. 3 Abs. 1 GG bisher nicht getroffen worden ist.

Zum einen zahlen derzeit Freiberufler, Arbeitnehmer, Vermieter – bei gleich hohem Einkommen – mehr Solidaritätszuschlag als Gewerbetreibende und Bezieher ausländischer Einkommen. Die zuletzt Genannten profitieren von den einkommensteuerlichen Anrechnungsvorschriften bezüglich der Gewerbesteuer (vgl. § 35 EStG) und der ausländischen Steuern (vgl. § 34c EStG), da diese die Bemessungsgrundlagen für den Soli merklich absenken. Zum anderen widerspricht das Festhalten am Solidaritätszuschlag bei gleichzeitig vorgenommenen Steuer(tarif-)senkungen dem erkennbaren Motiv des Verfassungsgebers, die Ergänzungsabgabe nur als subsidiäres Finanzierungsinstrument einzusetzen. Der Solidaritätszuschlag darf als Ergänzungsabgabe allein zur Deckung (vorübergehender) Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt erhoben werden, weil sich die Ergänzungsabgabe im Vergleich zu den sonstigen Steuern, die in der Finanzverfassung aufgezählt sind, wie die seltene Ausnahme zur Regel verhält. Die Tiefe der Verfassungswidrigkeit wird ab dem 1.1.2020 wegen des Auslaufens des Solidarpaktes II noch einmal zunehmen.

Etwa die Hälfte des Jahres-Aufkommens des Solidaritätszuschlags (rund 9 Mrd. €) soll über das Jahr 2020 hinaus von weniger als 10 % der Steuerzahler weiter und wohl immerwährend erhoben werden. Die Besserverdienenden, die sowieso schon seit 1991 die Hauptlast der ungleichen Dauer-Sonderbelastung zu tragen hatten, sollen nicht wie über 90 % der Steuerzahler endlich sonderentlastet werden, sondern weiter zahlen. Dies planen Bundeskanzlerin **Angela Merkel (CDU)**, ihr Finanzminister **Olaf Scholz (SPD)** sowie der Rest der Bundesregierung ohne Rücksicht auf die notwendige Einhaltung der verfassungsgeforderten Grundrechte der Bürger, die auch im Steuerrecht gelten (vgl. Artikel 1 Abs. 3; 2; 3 GG).

Erstaunlich ist, dass sich die aktuelle Bundesregierung mit den verfassungsrechtlichen Aussagen des Verfassungsgebers aus den Jahren 1954/55, mit den Einschätzungen des Bundesrechnungshofs aus 2008 sowie mit denen des 7. Senats des NFG aus 2013 nicht auseinandersetzt. Die Bundesregierung ignoriert bisher auch die öffentliche Kritik aus 2019 vom ehemaligen Präsidenten des BVerfG, **Hans- Jürgen Papier** (Medienberichte aus Mai 2019), vom Präsidenten des Bundesrechnungshofs, **Kay Scheller** (Stellungnahme vom 4.6.2019) und vom **Wissenschaftlichen Dienst des Deutschen Bundestages** (Stellungnahme vom 28.8.2019). Auch die durchaus kritische Kleine Anfrage der **Bundestagsfraktion der FDP (MdB Florian Toncar u. a.)** wird von der Bundesregierung mit eher nichtssagenden Antworten, dafür aber mit viel Zahlenmaterial bezüglich der Verteilung des Solidaritätszuschlags auf verschiedene Personengruppen, abgetan (Bundestags-Drucksache 19/12390 vom 14.8.2019). Die Große Anfrage der **Bundestagsfraktion der AfD** vom 12.9.2019, initiiert vom Bundestagsbüro des MdB **Stefan Keuter** (Bundestags-Drucksache 19/13171), fasst die wichtigsten verfassungsrechtlichen Argumente gegen die Fortführung des Solidaritätszuschlags in sieben (für die Bundesregierung) äußerst unbequemen Fragen zusammen. Dazu wird derzeit auch im Plenum des Bundestags debattiert. Die Fraktion der AfD hatte das Verfassungsproblem des ungleichen Dauer-Solis bereits vor über einem Jahr zur Diskussion gestellt (Bundestags-Drucksache 19/1179 vom 11.3.2018).

Schon vor Jahren verdeutlichte einer der großen Vordenker des deutschen Steuerrechts, **Klaus Tipke**, dass der Soli in einer vorübergehenden Sonderbelastung besteht: *„Fällt der Soli weg, so führt das zu einer Sonderentlastung“*, die keine Steuervergünstigung sei.

Außerdem forderte Tipke das BVerfG auf, möglichst bald über die Soli-Vorlage des 7. Senats des NFG zu entscheiden und „*sich durch die Politik nicht noch über Jahre hinhalten lassen*“ (so in der **F.A.Z.** vom 10.12.2014, S. 6). Der Vorlagebeschluss des 7. Senats des NFG vom 21.8.2013 (7 K 143/08) ist bereits mehr als fünf Jahre beim BVerfG anhängig (2 BvL 6/14), ohne dass die längst überfällige Entscheidung in einer wichtigen Steuerrechtssache absehbar ist. Wie rechtfertigt das BVerfG, der sog. Hüter der Verfassung, diese überlange Soli-Verfahrensdauer?

Wegen der vielfältigen Verfassungswidrigkeiten des Solidaritätszuschlags habe ich kürzlich (steuertip vom 17.10.2019, Beilage Steuer Spezial) als Anwalt des Rechts, also als unabhängiges Organ der Rechtspflege, aus Gründen des richtigen Rechts, dazu aufgerufen, keinen Steuerbescheid mit einer Belastung durch den Solidaritätszuschlag mehr bestandskräftig werden zu lassen. Zwar sollen die Finanzämter (entsprechend **BMF**-Schreiben vom 10.1.2019, IV A 3 – 0338/17/10007) den Solidaritätszuschlag wegen der zu prüfenden Verfassungswidrigkeit derzeit nur vorläufig festsetzen. Gleichwohl sollten betroffene Bürger aus Gründen äußerster Vorsicht – und um vorläufigen Rechtsschutz überhaupt wirksam beantragen zu können – Einspruch einlegen, auf das anhängige Verfahren beim BVerfG (2 BvL 6/14) mit dem Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des 7. Senats des NFG vom 21.8.2013 (7 K 143/08) verweisen und nach dem erfolglosen Einspruchsverfahren beim Finanzamt vor dem Finanzgericht klagen. Daneben sollten sie den vorläufigen Rechtsschutz in Form der Aussetzung oder der Aufhebung der Vollziehung beantragen, um der – auch hier – möglichen Pro-futuro- Rechtsprechung des BVerfG entgegenzuwirken.

Das BVerfG hat dem Gesetzgeber zwar immer wieder – für die Zukunft – die Grenzen des Steuerzugriffs aufgezeigt. Gleichzeitig aber hat es den Gesetzgeber durch seine sogenannte Pro-futuro-Rechtsprechung geschont. Das BVerfG hat viel zu oft dem Steuerpflichtigen nach festgestelltem Verfassungsunrecht und gegen die eigene Rechtsprechung zu Artikel 19 Abs. 4 GG den effektiven Rechtsschutz versagt. Ich kritisiere hiermit die (verfassungswidrigen) Anordnungen des höchsten deutschen Gerichts zur Weitergeltung mit den rechtsschutzverkürzenden, weiträumigen Übergangsfristen vom Unrecht zum Recht. Der Steuerbürger verliert dadurch leicht sein Vertrauen in den Rechtsstaat. Zum Beispiel erhält er nach vielen Jahren vom BVerfG einen Bescheid wegen der grob unterschiedlichen Bewertung von Wirtschaftsgütern bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Danach sei er wegen eines verfassungswidrigen Steuergesetzes zu Unrecht steuerlich belastet worden. Er habe die Belastung aber hinzunehmen, weil das verfassungswidrige Gesetz noch eine Zeitlang anzuwenden sei. Dies ist eine verfassungswidrige Verfassungsrechtsprechung!

Diese Art Verfassungsrechtsprechung droht nun auch bei dem verfassungswidrigen Solidaritätszuschlag. Es darf aber nicht für Recht erklärt werden, dass die Grundrechte zeitweise nicht anzuwenden sind oder dass ein Unrecht nicht wiedergutmachen ist, nur weil es womöglich viel Geld kostet. Das in der Finanzrechtsprechung immer wieder verwendete Kosten- und Haushaltsargument ist umso fragwürdiger, nachdem in den jüngsten Finanzkrisen vom Fiskus Riesengeldbeträge an die betreffenden Akteure der Volkswirtschaft ausgekehrt wurden, um sie vor dem wirtschaftlichen Untergang abzusichern. Wer immer wieder milliardenschwere Rettungsschirme an die Träger des Finanzsystems verteilen kann, der sollte auch die erforderlichen Rettungsschirme für Rechtsschutzsuchende finanzieren können.

In einem Rechtsstaat hat grundsätzlich immer das Recht, insbesondere die Gesamtheit der Grundrechte – Ausnahme: drohende Staatsinsolvenz – über dem Geld (Staatshaushalt) zu stehen und nicht umgekehrt. Würde das BVerfG ähnlich konsequent entscheiden wie der **Gerichtshof der Europäischen Union** und würde es folglich dem Steuerbürger regelmäßig auch den vollen effektiven Rechtsschutz gewähren (ohne Pro-futuro-Praxis), hätte der Gesetzgeber die Verfassungstauglichkeit von Steuervorschriften (vorher) genau zu prüfen. Ergo sollte das BVerfG seine Pro-futuro-Rechtssprechungspraxis nicht nur punktuell, wie zum Beispiel bei den Entscheidungen zur Berufspendlerpauschale und zum häuslichen Arbeitszimmer (nachdem der 7. Senat des NFG frühzeitig vorläufigen Rechtsschutz gewährt hatte), sondern generell, somit auch für die anstehenden verfassungsrechtlichen Entscheidungen zum Solidaritätszuschlag, aufgeben.

Da der **Gesetzgeber** die Rechtsprobleme der Pro-futuro-Rechtssprechungspraxis des BVerfG kennt bzw. kennen sollte, muss er seiner **Erstverantwortung für ein verfassungsgemäßes Steuerrecht**, für eine gerechte Besteuerung der Bürger, in besonderer Weise nachkommen. Auch die vollziehende Gewalt (Bundesregierung) ist mit Ihrer Gesetzesinitiative an die Grundrechte als unmittelbar geltendes Recht gebunden (vgl. Art. 1 Abs. 3 GG). Möglicherweise führen die Initiativen der Bundestagsfraktionen der AfD und der FDP zur Einsicht bei der Bundesregierung und zu einem neuen Gesetzesplan: zur unverzüglichen und kompletten Abschaffung des Solidaritätszuschlags. Unmöglich? Schon möglich.

In Anlehnung an einen weiteren großen Vordenker des deutschen Steuerrechts, **Paul Kirchhof** ('Das Gesetz der Hydra', 'Gebt den Bürgern ihren Staat zurück!' 2006), verlange ich von den zuständigen Staatsgewalten: Gebt den Bürgern ihren Rechtsstaat zurück! **Dazu gehört die unverzügliche und komplette Abschaffung des mehrfach verfassungswidrigen Solidaritätszuschlags!**

NIEDERSÄCHSISCHES FINANZGERICHT



BESCHLUSS

7 K 143/08

In dem Rechtsstreit

Kläger,

Proz.-Bev.: Rechtsanwälte Dr. Axel Gretzinger, Dr. Bernd Schulze-Borges, Dr. Stefan Garvens und Ralf Thesing, Ellernstr. 34, 30175 Hannover,

gegen

Finanzamt

beklagtes Finanzamt,

wegen Solidaritätszuschlag 2007

hat das Niedersächsische Finanzgericht - 7. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung vom 21. August 2013 durch

die Vorsitzende Richterin am Finanzgericht	Gascard,
den Richter am Finanzgericht	Dr. Michael Balke,
den Richter am Finanzgericht	Intemann,
den ehrenamtlichen Richter	
den ehrenamtlichen Richter	

beschlossen:

Das Verfahren wird ausgesetzt; es wird die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob das Solidaritätszuschlaggesetz vom 23. Juni 1993 in der für das Streitjahr geltenden Fassung verfassungswidrig ist.

Orientierungssätze

1. Die Regelung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags gemäß § 3 SolZG 1995 verstößt gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG, weil sie in Verbindung mit § 35 EStG von den nach verfassungsrechtlichen Vorgaben insoweit gleich zu behandelnden Gruppen der gewerblichen Einkünfte und der nichtgewerblichen Einkünfte nur gewerbliche Einkünfte bzw. in Verbindung mit § 34c EStG bzw. § 26 KStG von den insoweit gleich zu behandelnden ausländischen und inländischen Einkünften nur ausländische Einkünfte durch eine Reduzierung der Bemessungsgrundlage von dem Solidaritätszuschlag teilweise entlastet. Für diese Ungleichbehandlung fehlen hinreichend tragfähige Rechtfertigungsgründe. Eine Begünstigung der gewerblichen Einkünfte bei der Erhebung des Solidaritätszuschlags gegenüber nichtgewerblichen Einkünften ist vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt worden; ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Belastung aller Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit erfolgen. Auf die Feststellungen des Bundesrechnungshofs hat - nach dessen Angaben - das Bundesministerium der Finanzen eingeräumt, dass ausländische Einkünfte derzeit nur eingeschränkt in die Berechnung des Solidaritätszuschlags einbezogen werden.
2. Nach den Rechtsgrundsätzen des Bundesverfassungsgerichts zur Rechtsstaatlichkeit des Besteuerungseingriffs des Staates gegenüber dem Bürger als Teil der verfassungsmäßigen Ordnung im Sinne des Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG und unter Beachtung der Vorstellungen (Motive) des Verfassungsgebers kann überdies nicht begründet werden, dass der Solidaritätszuschlag nach dem SolZG 1995 noch eine zulässige Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 105 Abs. 2, 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ist, mit der der Kläger im Streitjahr 2007 belastet werden darf. Die Gesetzgebungs- bzw. die Gesetzfortführungskompetenz für den Solidaritätszuschlag sind im Streitjahr 2007 entfallen. Das SolZG 1995 verletzt im Streitjahr 2007 die Finanzverfassung und damit die verfassungsmäßige Ordnung im Sinne der Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG und verstößt mithin gegen das allgemeine Freiheitsrecht des Steuerpflichtigen und gegen das Rechtsstaatsprinzip. Der Gesetzgeber hat sich nicht an die vom Verfassungsgeber gesetzten Regeln der Finanzverfassung gehalten.
3. Der Solidaritätszuschlag darf als Ergänzungsabgabe allein zur Deckung (vorübergehender) Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt erhoben werden, weil sich die Ergänzungsabgabe im Vergleich zu den sonstigen Steuern, die in der Finanzverfassung aufgezählt sind, wie die seltene Ausnahme zur Regel verhält. Zwar muss eine Ergänzungsabgabe nicht von vornherein befristet erhoben werden, jedoch verbietet der Ausnahmecharakter der Ergänzungsabgabe eine dauerhafte, eine immerwährende Erhebung dieser Steuer. Dies ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien zur Einführung des Finanzierungsinstruments der Ergänzungsabgabe in das Grundgesetz im Jahre 1955. Die Fortführung des Solidaritätszuschlags widerspricht auch deshalb den erkennbaren Vorstellungen des Verfassungsgebers, weil

es in den letzten Jahren immer wieder umfassende und auf Dauer angelegte allgemeine und punktuelle Steuerermäßigungen gab, obwohl der Solidaritätszuschlag weitgehend unverändert erhoben worden ist. Der damalige Bundesrat bezeichnete es im Jahr 1954 ausdrücklich als „nicht vertretbar“, das Zuschlagsrecht (Ergänzungsabgabe) im Zusammenhang mit einer Steuertarifsenkung auszuüben und dadurch die steuerliche Entlastung zum Teil wieder aufzuheben (Bundestags-Drucksache 2/484 vom 29. April 1954, S. 1); entsprechend wurde - wegen der anstehenden Steuertarifsenkung - der damalige Plan, zeitgleich mit der Änderung des Art. 106 Abs. 1 GG ein "Gesetz über die Ergänzungsabgabe zur Einkommenssteuer und zur Körperschaftsteuer" einzuführen, nicht umgesetzt. Der Verfassungsgeber hatte nach den Materialien erkennbar die Vorstellung, dass eine einmal eingeführte Ergänzungsabgabe in Zeiten von geplanten Steuersenkungen zunächst entfallen muss, bevor Tarifsenkungen bei der Einkommensteuer greifen.

4. Über die Unterschiedlichkeit der Vorlagegegenstände zwischen dem des vorliegenden Vorlagebeschlusses und dem der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408) hinaus steht der Annahme einer Bindungswirkung für das vorliegende Finanzgericht gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG zudem die Divergenz zwischen den jeweiligen verfassungsrechtlichen Maßstäben entgegen. Aufgrund der mit verschiedenen Gesetzesnovellen vorgenommenen Verschiebungen der föderalen Kompetenzabgrenzung zugunsten der Länder muss von Verfassungswegen eine im Vergleich zu dem Entscheidungsjahr 1972 restriktivere Auslegung der Bundeskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 1. Variante in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG erfolgen. Soweit mit dem vorliegenden Beschluss eine Verletzung des Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG durch die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 3 SolZG 1995 geltend gemacht wird, ist überdies der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine Bindungswirkung nach § 31 Abs. 1 BVerfGG für das vorliegende Finanzgericht nicht zu entnehmen, da eine verfassungsgerichtliche Entscheidung über die Vereinbarkeit des § 3 SolZG 1995 (einschließlich vergleichbarer Vorgängervorschriften früherer Ergänzungsabgaben) mit Art. 3 Abs. 1 GG bisher nicht getroffen worden ist.

Gründe

A. Sachverhalt, Vortrag der Beteiligten, bisheriger Prozessverlauf

Streitig ist, ob die Festsetzung des Solidaritätszuschlags für das Jahr 2007 auf einer verfassungsmäßigen Grundlage, nämlich dem Solidaritätszuschlaggesetz 1995 vom 23. Juni 1993 (BGBl. I S. 944/975), in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4130), geändert durch Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23. Dezember 2002 (BGBl. I S. 4621) und Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878), im Folgenden: SolZG 1995, erfolgt ist.

Das beklagte Finanzamt setzte mit Bescheid über Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag vom 10. Juli 2008 den Solidaritätszuschlag für 2007 gegenüber dem Kläger auf 941,43 Euro fest (= 5,5 % von der festzusetzenden Einkommensteuer in Höhe von 17.117 Euro). Gegen diesen Bescheid erhob der Kläger am 15. Juli 2008 Sprungklage. Das beklagte Finanzamt stimmte der Sprungklage mit Schreiben vom 7. August 2008 (eingegangen bei Gericht am 14. August 2008) zu.

Der Kläger trägt zur verfassungsrechtlichen Problematik des SolZG 1995 vor. Er bezieht sich auch auf eine Schrift des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler (*Lothar Schemmel*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag – Unzumutbar und unzulässig, Heft 102, veröffentlicht im Februar 2008) sowie auf eine Schrift des Deutschen Steuerzahlerinstituts des Bundes der Steuerzahler (*Jens Lemmer*, Abbau des Solidaritätszuschlags geboten, Nr. 3 vom 5. August 2013).

Nach Ansicht des Klägers darf der Solidaritätszuschlag, weil er eine Ergänzungsabgabe ist, nur ausnahmsweise und nicht auf Dauer erhoben werden. Der Kläger formuliert als Ergebnis seiner verfassungsrechtlichen Darlegungen:

Der Solidaritätszuschlag sei mit den Vorschriften der Finanzverfassung nicht mehr zu rechtfertigen, eine noch längere Hinnahme dieses verfassungswidrigen Eingriffs in das Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit sei unzumutbar. Bei gesetzessystematischer Auslegung des Art. 106 GG ergebe sich, dass der Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe nur zur Deckung vorübergehender Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt erhoben werden dürfe. Der Ergänzungsabgabe komme nicht die Funktion eines flexiblen Elements bei der Einnahmenverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden zu. Sie habe sich im Vergleich zu den Gemeinschaftssteuern so zu verhalten, wie die seltene Ausnahme zur Regel. Diesem Ausnahme-Regel-Verhältnis werde die Ergänzungsabgabe nur dann gerecht, wenn sie ausschließlich als letztes Mittel in außergewöhnlichen Haushaltssituationen vorübergehend eingesetzt sowie in Steuersatz und Erhebungsdauer eng begrenzt werde. Zudem verlange der Rückgriff auf die Ergänzungsabgabe, dass alljährlich geprüft werde, ob ihre Erhebung noch erforderlich sei. Der Solidaritätszuschlag genüge diesen Vorgaben der Verfassung an eine Ergänzungsabgabe in keinem Punkt und sei deshalb wegen Verstoßes gegen Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG verfassungswidrig. Die Belas-

tung der Steuerzahler mit einem verfassungswidrigen Solidaritätszuschlag verstoße offensichtlich gegen Art. 2 Abs. 1 GG. Es möge aus Anlass der deutschen Einheit durchaus finanzielle Engpässe beim Bund gegeben haben, insbesondere wegen der Abtretung von Umsatzsteueranteilen an die Länder. Einzuräumen sei auch, dass der Gesetzgeber die Erhebungsdauer des Solidaritätszuschlags nicht von vornherein auf ein oder zwei Jahre habe beschränken müssen. Jedoch müsse der Steuerzahler nicht hinnehmen, dass der Bund die Abtretung von Umsatzsteueranteilen an die Länder mit Hilfe des Solidaritätszuschlags dauerhaft refinanzieren, denn damit überschreite er seine Gesetzgebungskompetenzen hinsichtlich der Ergänzungsabgabe. Die Zustimmung des Bundesrates zur Erhebung des Solidaritätszuschlags sei unerheblich, weil sie nicht den Vorgaben der Verfassung an die Form und das Quorum einer Verfassungsänderung genüge.

Die grundsätzlich zulässige Überbrückungsfinanzierung mit Hilfe eines Solidaritätszuschlags werde zudem für den Steuerzahler immer unzumutbarer, je länger sie anhalte. Da die überlange und überhohe Erhebung des Solidaritätszuschlags den Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei weitem überschreite, verstoße sie gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip, das Bestandteil des in Art. 20 Abs. 3 GG normierten Rechtsstaatsprinzips sei. Eine Ergänzungsabgabe von der Art des Solidaritätszuschlags müsse der Steuerzahler selbst dann, wenn sie verfassungsrechtlich einwandfrei sei, wegen ihres Ausnahmecharakters allerhöchstens für wenige Jahre ertragen; was darüber hinausgehe, sei unzumutbar, und zwar erst recht dann, wenn zugleich verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich des Steuersatzes bestünden und der Gesetzgeber die alljährliche Prüfung der Ergänzungsabgabe auf ihre Notwendigkeit unterlasse.

Zudem macht sich der Kläger Hinweise des vorlegenden Finanzgerichts zu Eigen:

Der Kläger werde zudem als Arbeitnehmer mit inländischen Einkünften gegenüber Gewerbetreibenden und Inhabern ausländischer Einkünfte durch die Erhebung des Solidaritätszuschlags gleichheitswidrig belastet. Während bei Gewerbetreibenden eine Anrechnung der Gewerbesteuer und bei ausländischen Einkünften eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags, also auf die Einkommensteuer, erfolge, würde der Kläger als Inhaber von inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ohne eine entsprechende Anrechnungsmöglichkeit in diskriminierender Weise höher belastet.

Der Kläger persönlich hat sich während des Prozesses zum Thema öffentlich zu Wort gemeldet (Zeitschrift Capital 3/2009, S. 22 f.):

„Das erinnert mich an die Schaumweinsteuer. ... Für mich ist der Solidaritätszuschlag ein Etikettenschwindel. Wenn der Staat mehr Geld braucht, soll er die Steuersätze erhöhen. Ich plädiere für eine transparente Lösung.“

Der Kläger beantragt,

den Bescheid über die Festsetzung des Solidaritätszuschlages für das Streitjahr 2007 vom 10. Juli 2008 aufzuheben.

Das beklagte Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Es hält den Solidaritätszuschlag für verfassungsrechtlich unbedenklich und verweist auf die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung zum Thema. Nach der Begründung der Zurückweisung einer Verfassungsbeschwerde im Jahre 1999 durch die 3. Kammer des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts (2 BvR 1167/96, HFR 2000, S. 134, NJW 2000, S. 797) sei der Solidaritätszuschlag 1991/92 verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Gegen den ab 1995 (nicht befristet) erhobenen Solidaritätszuschlag, konkret für das dortige Streitjahr 2002, habe der Bundesfinanzhof keine verfassungsrechtlichen Bedenken erhoben (BFH-Beschluss vom 28. Juni 2006 VII B 324/05, BFHE 213, S. 573, BStBl. II 2006, S. 692). Die gegen diesen Beschluss des Bundesfinanzhofs erhobene Verfassungsbeschwerde mit dem Az. 2 BvR 1708/06 habe die 3. Kammer des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts mit Beschluss vom 11. Februar 2008 (ohne Begründung) nicht zur Entscheidung angenommen (DStZ 2008, S. 229). Mit seinem ablehnenden Beschluss vom 28. April 2009 (Az. I B 199/08) habe der Bundesfinanzhof für den Solidaritätszuschlag 2004 auf BFH BStBl. II 2006, S. 692 Bezug genommen.

In der mündlichen Verhandlung vom 25. November 2009 wies die damalige Vorsteherin des beklagten Finanzamts daraufhin, dass der Bund für die deutsche Einheit bislang mehr als eine Billion Euro aufgewendet habe und jährlich rund 100 Milliarden Euro an Vereinigungslasten hinzukämen. In der mündlichen Verhandlung vom 21. August 2013 erklärt die Vertreterin des beklagten Finanzamts:

„Ich wünsche mir, dass das Bundesverfassungsgericht mit mehr Personen als bisher eine inhaltliche Entscheidung trifft, weil das Solidaritätszuschlaggesetz eine breite Öffentlichkeit betrifft“.

Mit Beschluss vom 25. November 2009 hat das Gericht unter Aussetzung des Verfahrens entschieden, die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber einzuholen, ob das Solidaritätszuschlaggesetz vom 23. Juni 1993 in der für das Streitjahr geltenden Fassung verfassungswidrig ist.

Daraufhin hat die 1. Kammer des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts die Richter-vorlage mit Beschluss vom 8. September 2010, 2 BvL 3/10 (NJW 2011, S. 441, FR 2010, S. 999) für unzulässig erklärt. Die Vorlage sei unzulässig, da das vorlegende Finanzgericht weder die Reichweite der Bindungswirkung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69 (BVerfGE 32, S. 333, NJW 1972, S. 757), noch neue Aspekte zugunsten einer erneuten Überprüfung des SolZG 1995 erörtert habe. Mangels einer entsprechenden verfassungsrechtlichen Auseinandersetzung fehle es an der Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage. Nach der Einschätzung des Rechtswissenschaftlers *Dieter Birk* habe sich das Bundesverfassungsgericht mit seiner Definition der „*Entscheidungserheblichkeit*“ ein „*flexibles Instrument geschaffen*“ eine Vorlagefrage zu beantworten oder „*sie beiseite zu schieben*“; hier habe die Kammer des Bundesverfassungsgerichts Letzteres gewählt, weil ihr „*nicht der Sinn danach stand, mit*

dem Fachgericht in eine argumentative Auseinandersetzung einzutreten. Mit kühler Geste verweist sie auf eine fast 40 Jahre zurückliegende Entscheidung zu einem ganz anderen Gesetz (Ergänzungsabgabengesetz vom 21.12.1967, BGBl. I 1967, 1254) und auf die Bindungswirkungen der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung (§ 31 BVerfGG)“ (FR 2010, S. 1002).

B. Beurteilung am Maßstab des einfachen Rechts mit Darlegungen zur Zulässigkeit des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses des vorlegenden Finanzgerichts

I. Unterschiedliche Entscheidungsmöglichkeiten

Nach § 1 Abs. 1 SolZG 1995 wird zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer ein Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe erhoben. Er bemisst sich gemäß § 3 SolZG 1995 bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer im Wesentlichen nach der Höhe der berechneten Einkommensteuer bzw. nach der festgesetzten Körperschaftsteuer und beträgt gemäß § 4 SolZG 1995 5,5 Prozent der Bemessungsgrundlage (der Prozentsatz wurde ab 1998 von 7,5 auf 5,5 gesenkt; vgl. BGBl. I 1997, S. 2743).

Das beklagte Finanzamt hat den Solidaritätszuschlag 2007 mit Bescheid vom 10. Juli 2008 entsprechend den Bestimmungen des SolZG 1995 festgesetzt.

Der Bescheid über die Festsetzung des Solidaritätszuschlages kann deshalb nur dann aufgehoben werden, wenn das SolZG 1995 verfassungswidrig ist und für nichtig erklärt wird. Die vorgelegte Rechtsfrage ist mithin für den Ausgang des Steuerrechtsstreits erheblich. Die endgültige Entscheidung des vorlegenden Finanzgerichts hängt davon ab, ob und inwieweit das SolZG 1995 für das Jahr 2007 gültig ist.

Sofern das Bundesverfassungsgericht das SolZG 1995 wegen ungleicher Erhebung des Solidaritätszuschlags für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärt, wird das vorlegende Finanzgericht das Verfahren bis zum Inkrafttreten einer verfassungskonformen Neuregelung aussetzen. Eine Entscheidungserheblichkeit liegt bereits mit „*der bei bloßer Unvereinbarkeitserklärung notwendig werdenden weiteren Aussetzung des Verfahrens durch das Finanzgericht bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber*“ vor (st. Rspr. BVerfG-Beschluss vom 29. September 1998, 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, S. 69, 77, NJW 1999, S. 3112 mit weiteren Nachweisen). Es ist nicht von vornherein ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber den Gleichheitsverstoß in einer den Kläger begünstigenden Weise auflöst (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. April 2008, 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, S. 108, 115 f., DStRE 2008, S. 1206). Erforderlich und zugleich ausreichend ist, „*dass die Verfassungswidrigerklärung der Norm dem Kläger des Ausgangsverfahrens die Chance offen hält, eine für ihn günstige Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen. Die Entscheidungserheblichkeit ist damit in der Regel schon dann zu bejahen, wenn der Gesetzgeber den Gleichheitsverstoß auf verschiedenen Wegen heilen kann und eine der dem Gesetzgeber möglichen Entscheidungsvarianten den - bis dahin weiter ausgesetzten -*

Prozess in Richtung einer für den betroffenen Grundrechtsträger günstigen Entscheidung beeinflusst. Dabei spielt es keine Rolle, dass im Falle einer Unvereinbarerklärung das Bundesverfassungsgericht gemäß § 35 BVerfGG die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen kann" (st. Rspr. BVerfG, Beschluss vom 17. April 2008, 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, S. 108, 116, DStRE 2008, S. 1206 mit weiteren Nachweisen). Eine Gleichbehandlung vermag der Gesetzgeber etwa in der Form zu erreichen, als er für sämtliche Einkünfte eine einheitliche Entlastung bei der Erhebung des Solidaritätszuschlags normiert. Allein die mit der Anrechnung ausländischer Steuern verbundene Reduzierung der Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag beläuft sich auf jährlich 110 Mio. Euro (vgl. Bundesrechnungshof, "Bemerkungen 2008 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes", BT-Drs. 16/11000 vom 8. Dezember 2008, S. 140). Es steht dem Gesetzgeber frei, ob er dieses Entlastungsvolumen künftig beibehalten will. Die gleichsam bestehende Option des Gesetzgebers, eine gleichmäßige Erhebung des Solidaritätszuschlags durch die Aufhebung der Einkommensteuerermäßigungen auf gewerbliche und ausländische Einkünfte zu erzielen, lässt die Entscheidungserheblichkeit der Verfassungskonformität des SolZG 1995 unberührt. Denn „eine für verfassungswidrig erachtete Rechtslage, die sich aus dem Zusammenwirken mehrerer Einzelregelungen ergibt und bei der sich deshalb der etwa bestehende verfassungsrechtliche Mangel durch eine Nachbesserung bei der einen oder der anderen Einzelregelung beheben ließe, kann grundsätzlich anhand jeder der betroffenen Normen zur Prüfung gestellt werden" (BVerfG-Beschluss vom 29. Mai 1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60, 84, BStBl. II 1990, S. 653). Erforderlich ist allein, dass die zu prüfende Norm „objektiv erkennbar dem Regelungsziel dient, das in verfassungswidriger Weise verfehlt worden ist" (BVerfG-Beschluss vom 29. Mai 1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60, 85, BStBl. II 1990, S. 653). Das ist mit der von § 3 SolZG 1995 erstrebten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen (vgl. BT-Drs. 12/4401 vom 4. März 1993, S. 51) der Fall. Der Kläger verfolgt für sich mit der Klage nicht das Ziel einer - insofern unzulässigen - gleichheitswidrigen Steuerentlastung oder eine steuerrechtliche Schlechterstellung gewerblicher bzw. ausländischer Einkünfte. Vielmehr wendet er sich gegen die gleichheitswidrige Mehrbelastung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und er möchte für sich eine Besteuerung anhand des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten allgemeinen Gebots folgerichtiger tatbestandlicher Ausgestaltung steuerlicher Belastungsentscheidungen erreichen.

Bei Nichtigkeit des SolZG 1995 wegen einer Verletzung des Klägers in seinem Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG will das vorliegende Finanzgericht der Klage stattgeben und den angefochtenen Bescheid aufheben.

Ist dagegen das SolZG 1995 mit dem Grundgesetz vereinbar, ist die Klage abzuweisen.

Eine den Verfassungsverstoß vermeidende verfassungskonforme Auslegung des SolZG 1995 kommt nicht in Betracht. Nach der eindeutigen gesetzlichen Regelung des SolZG 1995 ist der Solidaritätszuschlag bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nach der Höhe der festgesetzten Einkommensteuer einfachgesetzlich zwingend zu erheben. Auch eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) kommt nicht in Betracht. Eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen setzt voraus, dass die Steuererhebung zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führen würde. Die Erhebung des Solidaritätszuschlags ist hingegen vom Gesetzgeber gewollt. Eine ana-

loge Anwendung der Ermäßigungstatbestände für gewerbliche und ausländische Einkünfte kommt ebenso mangels gesetzgeberischer Planwidrigkeit der Ungleichbelastung des Klägers nicht in Betracht.

II. Keine Unzulässigkeit des neuen Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses

1. Keine entgegenstehende Rechtskraft einer Verfassungsgerichtsentscheidung

Der Zulässigkeit der neuerlichen Vorlage zum Bundesverfassungsgericht in diesem Klageverfahren mit dem Aktenzeichen 7 K 143/08 steht der Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgericht vom 8. September 2010 (2 BvL 3/10, NJW 2011, S. 441) nicht entgegen. Den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts kommt gleich denen anderer Gerichte Rechtskraftwirkung zu (BVerfG-Urteile vom 11. August 1954, 2 BvK 2/54, BVerfGE 4, S. 31, 38; vom 19. Juli 1966, 2 BvF 1/65, BVerfGE 20, S. 56, 86, NJW 1966, S. 1499). Die Reichweite der Rechtskraft bestimmt sich nach dem dem Verfahren zugrunde liegenden Streitgegenstand (BVerfG-Beschluss vom 15. Juni 1988, 1 BvL 9/83, BVerfGE 78, S. 320, 328; Urteil vom 22. November 2001, 2 BvE 6/99, BVerfGE 104, S. 151, 196, NJW 2002, S. 1559). Einem Kammerbeschluss über die Unzulässigkeit eines Normenkontrollantrags kommt mangels einer dem Senat vorbehaltenen Sachentscheidung eine materielle Rechtskraft allein im Hinblick auf die geprüften Zulässigkeitsvoraussetzungen zu.

2. Keine entgegenstehende Bindungswirkung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972

Die von der Rechtskraft zu unterscheidende Bindungswirkung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69 (BVerfGE 32, S. 333, NJW 1972, S. 757) gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG berührt die Frage der Zulässigkeit einer weiteren Vorlage grundsätzlich nicht, da sie jedenfalls einer neuerlichen Entscheidung des Bundesverfassungsgericht nicht entgegensteht (BVerfG-Urteile vom 11. August 1954, 2 BvK 2/54, BVerfGE 4, S. 31, 38; vom 19. Juli 1966, 2 BvF 1/65, BVerfGE 20, S. 56, 87, NJW 1966, S. 1499).

Das vorliegende Finanzgericht ist hier auch ansonsten an der Annahme der Verfassungswidrigkeit des SolZG 1995 durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408) gemäß § 31 Abs. 1 BVerfG nicht gehindert.

Nach immer wieder geäußelter Auffassung des Bundesverfassungsgerichts kann ein Gericht die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Vorschrift nach Art. 100 Abs. 1 GG nur einholen, wenn es zuvor sowohl die Entscheidungserheblichkeit der Vorschrift als auch ihre Verfassungsmäßigkeit sorgfältig

tig geprüft hat (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 12. Mai 1992, 1 BvL 7/89, BVerfGE 86, S. 71 76 f., FamRZ 1992, 1036; vom 20. Februar 2002, 1 BvL 19/97, 1 BvL 20/97, 1 BvL 21/97, 1 BvL 11/98, BVerfGE 105, S. 48, 56, NVwZ 2002, S. 1101). Das vorliegende Gericht muss sich danach zur Begründung seiner Überzeugung mit allen nahe liegenden tatsächlichen Gründen und rechtlichen Gesichtspunkten befassen, gegebenenfalls die Erwägungen des Gesetzgebers berücksichtigen und sich mit in Fachliteratur und Rechtsprechung entwickelten Rechtsauffassungen auseinandersetzen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 23. Juni 1987, 2 BvL 5/83, BVerfGE 76, S. 100, 104, NJW 1988, S. 405; vom 7. Dezember 1988, 1 BvL 27/88, BVerfGE 79, S. 240, 243 f., NJW 1989, S. 893; vom 12. Mai 1992, 1 BvL 7/89, BVerfGE 86, S. 71, 77 f., FamRZ 1992, S. 1036; vom 15. Mai 1995, 2 BvL 19/91, 2 BvR 1206/91, 2 BvR 1584/91, 2 BvR 2601/93, BVerfGE 92, S. 277, 312, NJW 1995, S. 1811; vom 20. Februar 2002, 1 BvL 19/97, 1 BvL 20/97, 1 BvL 21/97, 1 BvL 11/98, BVerfGE 105, S. 48, 56, NVwZ 2002, S. 1101).

Zu beachten ist insbesondere die Bindungswirkung der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG. Diese entfaltet sich über den entschiedenen Einzelfall hinaus insofern, als die sich aus dem Tenor und den tragenden Gründen der Entscheidung ergebenden Grundsätze für die Auslegung der Verfassung von den Gerichten in allen künftigen Fällen beachtet werden müssen (st. Rspr; vgl. BVerfG-Beschluss vom 10. Juni 1975, 2 BvR 1018/74, BVerfGE 40, S. 88, 93 f., NJW 1975, S. 1355 mit weiteren Nachweisen; vgl. auch BVerfG-Beschlüsse vom 12. November 1997, 1 BvR 479/92, 1 BvR 307/94, BVerfGE 96, S. 375, 404, NJW 1998, S. 519; vom 26. Oktober 2004, 2 BvR 955/00, 2 BvR 1038/01, BVerfGE 112, S. 1, 40; vom 16. März 2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, S. 268, 277; auch Urteil vom 22. November 2001, 2 BvE 6/99, BVerfGE 104, S. 151, 197, NJW 2002, S. 1559, bei denen darauf abgestellt wird, dass im Hinblick auf die eine frühere Entscheidung tragenden Gründe kein bloßer Wiederholungs- oder Parallelfall gegeben ist; mangels Entscheidungserheblichkeit im Hinblick auf die tragenden Gründe offen lassend BVerfG-Beschluss vom 18. Januar 2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, S. 97, 109, DStR 2006, S. 555). Daraus resultieren erhöhte Begründungsanforderungen für Richtervorlagen, die vom Bundesverfassungsgericht bereits entschiedene Rechtsfragen erneut aufwerfen (vgl. *Dollinger*, in *Umbach/Clemens/Dollinger*, Bundesverfassungsgerichtsgesetz - Mitarbeiterkommentar, 2005, 2. Aufl., § 80 Rn. 92 f. mit weiteren Nachweisen).

Die Bindungswirkung gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG umfasst zunächst die Entscheidungsformel. Gegenstand der Bindungswirkung gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG ist die konkrete Entscheidung (vgl. BVerfG-Urteil vom 22. November 2001, 2 BvE 6/99, BVerfGE 104, S. 151, 197 NJW 2002, S. 1559). Die tragenden Gründe sind durch Ausführungen zur Auslegung der Verfassung gekennzeichnet (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 10. Juni 1975, 2 BvR 1018/74, BVerfGE 40, S. 88, 93 f., NJW 1975, S. 1355 mit weiteren Nachweisen; vom 16. März 2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, S. 268, 277, DStR 2005, S. 958) und stehen im objektiven Begründungszusammenhang der vom Bundesverfassungsgericht ausgesprochenen Entscheidung, so dass sie nicht hinweggedacht werden können, ohne dass das konkrete Entscheidungsergebnis nach dem in der Entscheidung zum Ausdruck gekommenen Gedankengang entfielen. Nicht tragend sind dagegen bei Gelegenheit einer Entscheidung gemachte Rechtsausführungen, die außerhalb des Begründungszusammenhangs zwischen genereller Rechtsregel und konkreter Entscheidung stehen. Bei der Beurteilung, ob ein tragender Grund vorliegt, ist von der niedergelegten Begründung in

ihrem objektiven Gehalt auszugehen. Angesichts der besonderen Tragweite, die verfassungsgerichtlichen Entscheidungen nach § 31 BVerfGG zukommt, müssen ihre rechtlich bindenden Aussagen auf den auch für Außenstehende erkennbaren Gehalt beschränkt sein. Es kommt nicht darauf an, ob den Richtern bestimmte Rechtsauffassungen wichtig erscheinen, sondern ob sie erkennbar im Begründungszusammenhang für die Entscheidung des Falles erheblich geworden sind (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12. November 1997, 1 BvR 479/92, 1 BvR 307/94, BVerfGE 96, S. 375, 404, NJW 1998, S. 519; *Dollinger*, in Umbach/Clemens/Dollinger, Bundesverfassungsgerichtsgesetz - Mitarbeiterkommentar, 2005, 2. Aufl., § 31 Rn. 61 mit weiteren Nachweisen).

Die Bindungswirkung nach § 31 Abs. 1 BVerfGG bindet die Verfassungsorgane des Bundes und der Länder sowie alle Gerichte und Behörden. Lediglich eine Bindung des Bundesverfassungsgerichts selbst besteht nicht (vgl. BVerfG-Urteile vom 11. August 1954, 2 BvK 2/54, BVerfGE 4, S. 31, 38; BVerfGE 78, S. 320, 328; vom 22. November 2001, 2 BvE 6/99, BVerfGE 104, S. 151, 197, NJW 2002, S. 1559). Das vorliegende Gericht würde gegen diese Bindungswirkung verstoßen, wenn es seine eigene Auslegung der Verfassung der des Bundesverfassungsgerichts als maßgeblichen Interpret und Hüter der Verfassung (BVerfG-Beschluss vom 10. Juni 1975, 2 BvR 1018/74, BVerfGE 40, S. 88, 93 f, NJW 1975, S. 1355) entgegensetzt.

Der Tenor der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408), kann dieser Vorlage des SolZG 1995 gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG nicht entgegengehalten werden. Gegenstand des seinerzeitigen Vorlageverfahrens bildete die Vereinbarkeit des Gesetzes über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer (Ergänzungsabgabegesetz), enthalten in Artikel 1 des Gesetzes zur Verwirklichung der mehrjährigen Finanzplanung des Bundes, I. Teil - Zweites Steueränderungsgesetz 1967 - vom 21. Dezember 1967 (BGBl. I 1967, S. 1254), mit dem Grundgesetz. Das Bundesverfassungsgericht hat in dem Tenor die Vereinbarkeit dieses Gesetzes mit der Verfassung ausgesprochen.

Der der Entscheidung vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408) zugrunde liegende Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts begründete die Annahme der Verfassungswidrigkeit des Ergänzungsabgabegesetzes zum einen mit einem Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG (in der Fassung des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955, BGBl. I 1955, S. 817) wegen der fehlenden Gesetzgebungskompetenz sowie mit einem - nach Einschätzung des damals vorlegenden Gerichts - mit dem Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht nicht zu vereinbarenden, verfassungswidrigen sozialpolitischen Freistellungs- und Milderungstatbestand gemäß § 4 Abs. 2 des Ergänzungsabgabegesetzes.

Soweit die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408), die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Freistellungs- und Milderungstatbestandes nach dem Ergänzungsabgabegesetz betraf, kann eine dem vorliegenden Aussetzungs- und Vorlagebeschluss entgegenstehende Bindungswirkung der tragenden Entscheidungsgründe schon mangels Identität der entsprechenden verfassungsrechtlichen Fragestellungen nicht angenommen werden.

Einen Verstoß gegen die Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 Nr. 2, 106 Abs. 1 Nr. 7 GG (in der Fassung des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955, BGBl. I 1955, S. 817) hat das Bundesverfassungsgericht in der Entscheidung vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408), mit der Begründung abgelehnt, bei der Ergänzungsabgabe handele es sich um eine "Steuer vom Einkommen" im Sinne des Art. 105 Abs. 2 Nr. 2 GG (in der Fassung des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955, BGBl. I 1955, S. 817). Der Begriff "Steuer vom Einkommen" sei in einem weiteren Sinn als der der "Einkommensteuer" zu verstehen. In der Verfassung selbst finde sich der Begriff der Ergänzungsabgabe lediglich in dem die Ertragshoheit festlegenden Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG in der für das damalige Verfahren maßgebenden Fassung des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955, BGBl. I 1955, S. 817. Eine Begrenzung der Bundesgesetzgebungskompetenz zur Erhebung einer Ergänzungsabgabe könne nur insoweit bestehen, als die Einführung einer so bezeichneten Steuer den Vorstellungen widerspräche, die der Verfassungsgeber erkennbar mit dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden habe. Dies sei insbesondere anzunehmen, wenn der Gesetzgeber bei der Einführung einer dem Bund zukommenden Steuer von den Vorstellungen des Grundgesetzes über eine derartige Steuer abweichen und damit das finanzielle Ausgleichssystem zu Lasten der Länder ändern würde. So dürfte der Bund z. B. keine Ergänzungsabgabe einführen, die wegen ihrer Ausgestaltung, insbesondere wegen ihrer Höhe die Bund und Ländern gemeinschaftlich zustehende Einkommen- und Körperschaftsteuer oder die den Ländern zustehende Vermögensteuer aushöhlen würde. Insoweit sei die Zuständigkeit des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 Nr. 2 GG alte Fassung zur Einführung einer Ergänzungsabgabe als einer besonderen Steuer vom Einkommen im Lichte des verfassungsrechtlichen Begriffs der Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG alte Fassung zu interpretieren. Das Ergänzungsabgabegesetz genüge diesen Anforderungen, da sich die Ergänzungsabgabe in Höhe von 3 Prozentpunkten in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer halte, um deren Aushöhlung zu vermeiden. Sie unterschreite die während der Beratungen des Finanzverfassungsgesetzes durch den Bundesrat wiederholt vorgeschlagene ausdrückliche Begrenzung auf 5 vom Hundert der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zudem sei es von Verfassungswegen nicht geboten, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen. Der Begriff Ergänzungsabgabe besage lediglich, dass diese Abgabe die Einkommen- und Körperschaftsteuer, also auf Dauer angelegte Steuern, ergänzen, d. h. in einer gewissen Akzessorietät zu ihnen stehen solle. Gegen eine Befristung spreche insbesondere die Funktion, die die Ergänzungsabgabe im gesamten Steuersystem erfüllen solle. Bei der Schaffung des Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG alte Fassung sei davon ausgegangen worden, dass ein zusätzlicher Finanzbedarf des Bundes gedeckt, eine Erhöhung der Verbrauchsteuern aber vermieden werden sollte. Da die Einführung oder Erhöhung indirekter Steuern erfahrungsgemäß für längere Dauer erfolge, weise diese gedankliche Verknüpfung darauf hin, dass auch die Ergänzungsabgabe nicht nur für einen ganz kurzen Zeitraum erhoben werden dürfe, und insbesondere darauf, dass eine Befristung der Ergänzungsabgabe sich nicht von vornherein aus dem Begriff der Ergänzungsabgabe in Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG alte Fassung ergebe. Ferner sei bei den Beratungen zum Finanzverfassungsgesetz bedacht worden, dass sich aus der Verteilung der Aufgaben zwischen Bund und Ländern auch für längere Zeit ein Mehrbedarf des Bundes ergeben könne. Wenn dieser Mehrbedarf auf dem naheliegenden Weg der Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer gedeckt würde, könne - wegen der Beteiligung der Länder - eine Erhöhung der steuerlichen Gesamtbelastung eintreten, die vom Standpunkt der Länder

nicht erforderlich sei, die Steuerpflichtigen unnötig belaste und auch konjunkturpolitisch in diesem Umfang unerwünscht sein könne. Zudem sei in dem Gesetzgebungsverfahren zum Finanzverfassungsgesetz eine Befristung der Ergänzungsabgabe nicht ernsthaft verfolgt worden. Etwaigen hierauf abzielenden Äußerungen fehle es an einer hinreichenden Bestimmtheit. Eine auf vorübergehende Bedarfsspitzen oder Nottfälle abgestellte Befristung oder gar eine Befristung von zwei Jahren sei schließlich mit den Grundsätzen einer modernen Finanzplanung sowie Haushalts- und Konjunkturpolitik nicht vereinbar. Wie die Ausgaben, so würden auch die Einnahmen des Staates durch langfristige Zielvorstellungen bestimmt. Hierzu verwies das Bundesverfassungsgericht auf die auf Grundlage von Art. 109 Abs. 3 GG in der Fassung vom 8. Juni 1967 (BGBl. I 1967, S. 581) aufgestellten mehrjährigen - grundsätzlich fünfjährigen - Finanzpläne. Während des Laufes der Ergänzungsabgabe können sich zudem für den Bund neue Aufgaben ergeben, für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen, so dass die erneute Einführung der Ergänzungsabgabe und damit auch die Fortführung einer bereits bestehenden gerechtfertigt sei. Die Entscheidung darüber, welche Aufgaben, insbesondere welche Reformmaßnahmen in Angriff genommen würden, und wie sie finanziert werden sollen, gehöre zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die sich grundsätzlich der Nachprüfung des Bundesverfassungsgerichts entziehe. Ob ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung der Ergänzungsabgabe bestehe, wenn die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Abgabe evident entfallen sei, ließ das Bundesverfassungsgericht dahinstehen.

Auch unter Berücksichtigung der Bindungswirkung der tragenden Gründe der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408), gelangt das vorliegende Finanzgericht zur Annahme der Verfassungswidrigkeit des SolZG 1995.

Mit für das Gericht bindender Wirkung gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG hat das Bundesverfassungsgericht die verfassungsrechtlichen Grenzen der Gesetzgebungskompetenz für die Einführung einer Ergänzungsabgabe konkretisiert. Bei der Anwendung auf die verfassungsrechtliche Beurteilung des SolZG 1995 findet die Übertragbarkeit der die Entscheidung vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408) tragenden Gründe ihre Grenzen sowohl in der Divergenz der jeweiligen Vorlagegegenstände sowie in der seither erfolgten Neufassung des verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstabs.

Das Bundesverfassungsgericht hat ausgeführt, dass sich „aus dem Wesen der Ergänzungsabgabe [...] auch Beschränkungen in der Höhe [ergeben]“ (BVerfGE 32, S. 333, 339). Eine abschließende Konkretisierung dieser Beschränkung hat das Gericht derweil nicht vorgenommen. In diesem Zusammenhang verwies es allein auf die vergeblichen, ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien unternommenen Versuche der Kodifizierung einer Höchstgrenze von 5 Prozentpunkten sowie dem jedenfalls bestehenden Erfordernis eines angemessenen Verhältnisses zwischen der Ergänzungsabgabe und der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Diese Grenze sei bei einem Prozentsatz von 3 Prozentpunkten „*offensichtlich*“ nicht überschritten (BVerfGE 32, S. 333, 340).

Auch unter Zugrundelegung dieses Maßstabes kann nicht bereits von einer verfassungsrechtlichen Nichtangreifbarkeit des SolZG 1995 ausgegangen werden. Der Solidaritätszuschlag beläuft sich gemäß § 4 SolZG auf 5,5 Prozentpunkte der Bemessungsgrundlage

und überschreitet damit im Unterschied zu dem Ergänzungsabgabegesetz den mit Verweis auf die Gesetzgebungsgeschichte des Finanzverfassungsgesetzes in Bezug genommenen Satz von 5 Prozentpunkten. Darüber hinausgehende Maßstäbe zur Beurteilung der Angemessenheit des Verhältnisses zwischen einer Ergänzungsabgabe und ihrer Bemessungsgrundlage sind den Entscheidungsgründen BVerfGE 32, S. 333 nicht zu entnehmen.

„Das BVerfG hat bisher noch nicht die Grenze festgelegt, bei der eine Ergänzungsabgabe eine verfassungswidrige Aushöhlung der Bund und Ländern nach Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG gemeinschaftlich zustehenden Steuern bewirken würde. In der Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408 wird lediglich ausgeführt, durch eine Ergänzungsabgabe in Höhe von 3 % werde diese Grenze offensichtlich nicht überschritten.“

(BFH-Urteil vom 21. Juli 2011, II R 50/09, II R 52/10, BFH/NV 2011, S. 1685, BFHE 234, S. 250, 254)

Bei der Bewertung des Verhältnisses zwischen dem Solidaritätszuschlag und seinen Bemessungsgrundlagen ist ferner die Dauerhaftigkeit seiner Erhebung einzustellen. Dauer und Höhe führen zu einem Summierungseffekt, durch welchen ihm gegenüber dem Ergänzungsabgabegesetz ein gesteigertes Gewicht und eine erhöhte Belastung für die Steuerpflichtigen zu kommt. Die Ergänzungsabgabe nach dem Ergänzungsabgabegesetz wurde lediglich für den Zeitraum von 1968 bis 1974/76 erhoben. Der der damaligen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zugrunde liegende Steuerrechtstreit bezog sich auf den Veranlagungszeitraum 1968. Demgegenüber befindet sich der Solidaritätszuschlag nach dem SolZG 1995 gegenwärtig in seinem 19. Erhebungsjahr, was nahezu einem halben Beschäftigungsleben entspricht. Wie der BT-Drs. 17/8054 vom 2. Dezember 2011, S. 8, zu entnehmen ist, hat die Bundesregierung - auf Anfrage - weiterhin keine konkreten Pläne zur Abschaffung oder Absenkung des Solidaritätszuschlags. Ebenfalls gibt es hiernach keine Pläne, über die Erhebungsdauer zu entscheiden.

Das Bundesverfassungsgericht hat bereits entschieden, dass die Erhebung einer Ergänzungsabgabe nicht von vornherein auf einen bloß kurzen Zeitraum - beispielsweise zwei Jahre - zu befristen ist. Damit hat das Gericht aber nicht ausgesprochen, dass eine Ergänzungsabgabe in verfassungsrechtlich zulässiger Weise zeitlich unbegrenzt erhoben werden darf. Das Gericht hat den Ergänzungsabgaben die indirekten Steuern gegenübergestellt, deren Einführung und Erhöhung *„erfahrungsgemäß für längere Dauer erfolgt“* (BVerfGE 32, S. 333, 340). Das Bundesverfassungsgericht hat hieraus lediglich den für das vorliegende Finanzgericht gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG verbindlichen Schluss gezogen, *„dass auch die Ergänzungsabgabe nicht nur für einen ganz kurzen Zeitraum erhoben werden darf“* (BVerfGE, S. 333, 340). Die Ergänzungsabgabe könne auch der Deckung eines für eine *„längere Zeit“* bestehenden Mehrbedarfs des Bundes dienen (vgl. BVerfGE 32, S. 333, 341). Die Längerfristigkeit des der Ergänzungsabgabe zugrunde liegenden Finanzbedarfs lässt sich anhand der an späterer Stelle von dem Bundesverfassungsgericht in Bezug genommenen mehrjährigen - grundsätzlich fünfjährigen - Finanzpläne konkretisieren. Das Gericht hat hinzugefügt, dass die Finanzierung umfangreicher Projekte und Reformvorhaben für mehrere Haushaltsperioden geplant werden muss. Die Ent-

scheidung darüber, welche Reformvorhaben in Angriff genommen werden und auf welche Weise diese zu finanzieren seien, gehöre zu der der Prüfung durch das Bundesverfassungsgericht entzogenen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers.

Mit dem inzwischen über viele Legislaturperioden erhobenen Solidaritätszuschlag überschreitet der Gesetzgeber allerdings diesen durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972 gezogenen Gestaltungsspielraum. Mit seiner Erhebung verfolgt der Gesetzgeber keinen abgeschlossenen Finanzierungszweck zur Deckung einer Mehrbelastung des Bundes. Das SolZG 1995 wurde im Zuge des Gesetzes zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms vom 23. Juni 1993 (BGBl. I 1993, S. 944) erlassen. Mit diesem Gesetzeskonzept verfolgte der Gesetzgeber die dauerhafte Finanzierung des Aufholprozesses in Ost-Deutschland, die Bewältigung der Erblastschulden der sozialistischen Herrschaft in der ehemaligen DDR, die gerechte Verteilung der daraus resultierenden Finanzierungslasten auf die öffentlichen Haushalte sowie die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte als Grundlage einer gesunden gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (BT-Drs. 12/4401 vom 4. März 1993, S. 1, 45). Diese Aufzählung verdeutlicht, dass der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms nicht die Deckung eines punktuellen, aus den Lasten der Wiedervereinigung Deutschlands erwachsenen Mehrbedarfs des Bundes verfolgt. Mit dem Gesetzeskonzept wird darüber hinaus eine Konsolidierung der öffentlichen Haushalte erstrebt, mithin eine Kompensation der allgemeinen Ausgabenbelastung. Das Steueraufkommen aus dem SolZG 1995 ist somit nicht an einen bestimmten Verwendungszweck gebunden (vgl. *Hilgers/Holly*, DB 2010, S. 1419, 1420).

Das vorliegende Finanzgericht ist ferner an der Annahme des Fortfalls der Gesetzfortführungskompetenz im Streitjahr 2007 nicht gehindert, da es das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich offen gelassen hat, ob ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung der Ergänzungsabgabe besteht, „wenn die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Abgabe evident entfielen, etwa weil die dem Bund im vertikalen Finanzausgleich zufallenden Steuern [...] zur Erfüllung seiner Aufgaben für die Dauer offensichtlich ausreichen“ (BVerfGE 32, S. 333, 343).

Über die Unterschiedlichkeit der Vorlagegegenstände zwischen dem des vorliegenden Vorlagebeschlusses und dem der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408) hinaus steht der Annahme einer Bindungswirkung für das vorliegende Finanzgericht gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG zudem die Divergenz zwischen den jeweiligen verfassungsrechtlichen Maßstäben entgegen. Die Verfassungsmäßigkeit des Ergänzungsabgabegesetzes hat das Bundesverfassungsgericht anhand der Art. 105, 106 GG in der Fassung des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955 (BGBl. I 1955, S. 817) beurteilt.

Art. 105 Abs. 2 GG in der Fassung des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955:

„Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über

1. [...]

2. die Steuer vom Einkommen, Vermögen, von Erbschaften und Schenkungen,

3. [...]

wenn er die Steuern ganz oder zum Teil zur Deckung der Bundesausgaben in Anspruch nimmt oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 vorliegen."

Art. 106 Abs. 1 GG in der Fassung des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955:

„Der Ertrag der Finanzmonopole und das Aufkommen der folgenden Steuern stehen dem Bund zu:

1. - 6. [...]

7. die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer."

Dem SolZG 1995 vom 23. Juni 1993 (BGBl. I 1993, S. 944/975), in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I 2000, S. 4130), geändert durch Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23. Dezember 2002 (BGBl. I S. 4621) und Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878), liegt jedoch die Neufassung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes gemäß Art. 105 Abs. 2 GG durch das Finanzreformgesetz vom 12. Mai 1969 (BGBl. I 1969, S. 359) zugrunde.

Art. 105 Abs. 2 GG in der Fassung des Finanzreformgesetzes vom 12. Mai 1969:

„Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 vorliegen."

Ohne insoweit inhaltliche Änderung stimmt Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG seit dem Finanzreformgesetz vom 12. Mai 1969 mit der Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG in der Fassung des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955 überein.

Der Bund verfügt gemäß Art. 105 Abs. 2 1. Variante GG in der Fassung des Finanzreformgesetzes vom 12. Mai 1969, sofern die weiteren den Gesetzgebungsmaterialien und der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu entnehmenden Voraussetzungen erfüllt sind, über die Gesetzgebungskompetenz zur Erhebung einer Ergänzungsabgabe, da er nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ausschließlich über die entsprechende Ertragshoheit verfügt. Insofern haben die vorliegend unmittelbar maßgeblichen finanzverfassungsrechtlichen Bestimmungen keine Änderung erfahren.

Über den insoweit einschlägigen Wortlaut der Verfassung hinaus muss jedoch bei der Auslegung der Bundeskompetenztitel berücksichtigt werden, dass der Verfassungsgeber in den vergangenen zwei Jahrzehnten die Abgrenzung der Gesetzgebungskompetenz namentlich durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 27. Oktober 1994 (BGBl. I 1994, S. 3146) sowie durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom

28. August 2006 (BGBl. I 2006, S. 2034) zugunsten der Bundesländer ausgeweitet hat. Über die Verweisung des Art. 105 Abs. 2 auf Art. 72 Abs. 2 GG partizipiert auch das Finanzverfassungsrecht an dieser konstitutionalisierten Zielsetzung. Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber für die Einführung einer Ergänzungsabgabe Rechtfertigung abverlangt. Schutzgut des Rechtfertigungserfordernisses ist insbesondere das föderale finanzielle Ausgleichssystem (vgl. BVerfGE 32, S. 333, 338). Aufgrund der in den genannten Gesetzesnovellen vorgenommenen Verschiebungen der föderalen Kompetenzabgrenzung zugunsten der Länder muss von Verfassungswegen eine im Vergleich zu dem Entscheidungsjahr 1972 restriktivere Auslegung der Bundeskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 1. Variante in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG erfolgen.

Soweit mit dem vorliegenden Beschluss eine Verletzung des Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG durch die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 3 SolZG 1995 geltend gemacht wird, ist der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine Bindungswirkung nach § 31 Abs. 1 BVerfGG für das vorliegende Finanzgericht nicht zu entnehmen, da eine verfassungsgerichtliche Entscheidung über die Vereinbarkeit des § 3 SolZG 1995 (einschließlich vergleichbarer Vorschriften früherer Ergänzungsabgaben) mit Art. 3 Abs. 1 GG bisher nicht getroffen worden ist.

3. Keine entgegenstehende Bindungswirkung anderer Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

Auch der Nichtannahmebeschluss der 3. Kammer des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 19. November 1999 (2 BvR 1167/96, HFR 2000, S. 134, NJW 2000, S. 797) steht der Entscheidung des vorliegenden Finanzgerichts nicht entgegen, weil er zu einer Ergänzungsabgabe ergangen ist, die als Solidaritätszuschlag 1991/1992 lediglich für einen kurzen Zeitraum erhoben wurde und damit eine im Wesentlichen andere Rechtslage betrifft. Das Kriterium "dauerhafte Erhebung" lag bezogen auf das Solidaritätsgesetz 1991 nicht vor.

Mit dem Beschluss der 3. Kammer des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Februar 2008 (2 BvR 1708/06, DStZ 2008, S. 229) zum SolZG 1995 kann sich das vorliegende Finanzgericht inhaltlich nicht auseinandersetzen, weil die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum dortigen Streitjahr 2002 ohne Begründung ergangen ist (dazu kritisch *Johannes R. Nebe*, NWB Nr. 18 vom 28. April 2008, S. 1619, 1620 f.). Dasselbe gilt für die Beschlüsse der 2. Kammer des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 10. Juni 2013 (2 BvR 2121/11 und 2 BvR 1942/11, juris), mit denen zwei Verfassungsbeschwerden ohne Begründung nicht zur Entscheidung angenommen worden sind.

C. Beurteilung am Maßstab des Grundgesetzes

I. Dokumentation des entscheidungserheblichen Materials

1. Zu den einschlägigen Rechtsnormen

a) Der Solidaritätszuschlag ist eine Steuer im Sinne des § 3 Abs. 1 AO (dazu BFH-Beschluss vom 28. Juni 2006 VII B 324/05, BFHE 213, S. 573, BStBl. II 2006, S. 692, 693). Das Grundgesetz verwendet den Begriff „Steuern“, definiert ihn aber nicht (vgl. Art. 105 ff. GG). Allgemein wird angenommen, dass der verfassungsrechtliche Begriff der Steuern mit dem einfach-gesetzlichen Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO übereinstimmt (statt vieler: BVerfG-Beschluss vom 2. Oktober 1973 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, S. 66, 70; BVerfG-Urteil vom 6. November 1984 2 BvL 19, 20/83, 2 BvR 363, 491/83, BVerfGE 67, S. 256, 282). Steuern sind gemäß § 3 Abs. 1 AO Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Da der Solidaritätszuschlag nach der Einkommensteuer bemessen wird, ist er eine Zuschlagsteuer im Sinne des § 51a EStG.

Da das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag (im Streitjahr 2007 rund zwölf Milliarden Euro) in den allgemeinen Bundeshaushalt (ohne Zweckbestimmung) eingeht, ist der Solidaritätszuschlag keine Sonderabgabe (vgl. Urteil des FG Münster vom 27. September 2005, 12 K 6263/03 E, EFG 2006, S. 371).

b) Nach § 1 Abs. 1 SolZG 1995 wird der Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer erhoben. Abgabepflichtig sind gemäß § 1 EStG einkommensteuerpflichtige natürlichen Personen (§ 2 Nr. 1 SolZG 1995) und Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach §§ 1 f. KStG körperschaftsteuerpflichtig sind (§ 2 Nr. 2 SolZG 1995). Nach § 3 SolZG 1995 bemisst sich der Solidaritätszuschlag, soweit eine Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vorzunehmen ist, grundsätzlich nach der nach § 3 Abs. 2 SolZG 1995 berechneten Einkommensteuer oder der festgesetzten Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer, wenn ein positiver Betrag verbleibt (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995).

§ 35 EStG führt zu einer Ermäßigung der Einkommensteuer bei gewerblichen Einkünften. Die Ermäßigung beläuft sich nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für das Streitjahr 2007 pauschal auf das 1,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags, der gemäß § 14 GewStG für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzt worden ist. Bei Einkünften aus Gewerbebetrieben als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 EStG oder als persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gilt nach § 35

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Entsprechendes bezogen auf den jeweiligen Anteil der Mitunternehmerschaft.

Bei der Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern ist nach § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG die Steuerermäßigung nach § 35 EStG für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nicht anzuwenden. Im Fall des Solidaritätszuschlags richtet sich die Bestimmung seiner Bemessungsgrundlage nach der dem § 51a EStG vorgehenden Regelung des § 3 SolZG 1995. Eine dem § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG entsprechende Bestimmung findet sich hier nicht, so dass für gewerbliche Einkünfte die nach § 35 EStG ermäßigte Einkommensteuer die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags bildet.

Ähnlich verhält es sich in Bezug auf ausländische Einkünfte, die in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden. Nach § 34c EStG (entsprechend § 26 KStG für die Körperschaftsteuer) ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen. Die entsprechend reduzierte Einkommensteuer bildet nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 SolZG 1995 die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags.

c) Der Solidaritätszuschlag nach dem SolZG 1995 ist eine Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG. Die Ergänzungsabgabe als Finanzierungsinstrument wurde durch das Finanzverfassungsgesetz vom 23. Dezember 1955 (BGBl. I S. 817) in das Grundgesetz eingeführt (damals Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG). Mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG wird bestimmt, dass das Aufkommen der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer dem Bund zusteht; dagegen steht nach Art. 106 Abs. 3 GG das Aufkommen der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer dem Bund und den Ländern gemeinsam zu.

Die historischen Wurzeln der Ergänzungsabgabe sind die Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, die das Deutsche Reich zur Sanierung des Reichshaushalts erhoben hatte (RGBl. I 1930, S. 311, 312 f., S. 522, 527 f.; dazu *Lothar Schemmel*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 102, 2008, S. 9).

Der ursprüngliche Plan, zeitgleich mit der Änderung des Art. 106 Abs. 1 GG ein "Gesetz über die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer" einzuführen, wurde nicht umgesetzt. Die erste Ergänzungsabgabe nach dem Ergänzungsabgabengesetz vom 21. Dezember 1967 (BGBl. I S. 1254) wurde von 1968 bis 1974/76 erhoben. Die zweite Ergänzungsabgabe war der Solidaritätszuschlag 1991/92 nach dem Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz) vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1318); der Stabilitätszuschlag 1973/74, dessen Aufkommen Bund und Ländern gemeinsam zustand, wird nicht als Ergänzungsabgabe angesehen (dazu näher BVerfG-Beschluss vom 2. Oktober 1973 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, S. 66, 71). Der Solidaritätszuschlag nach dem (unbefristeten) SolZG 1995 ist die dritte Ergänzungsabgabe der Bundesrepublik Deutschland.

d) Art. 2 GG (Freiheitsrechte) bestimmt in Absatz 1, dass jeder das Recht auf die freie Entfaltung seiner Persönlichkeit hat, soweit er nicht die Rechte anderer verletzt und nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder das Sittengesetz verstößt. Art. 3 Abs. 1 GG enthält den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz. Art. 20 GG (Verfassungsgrundsätze) bestimmt in Absatz 3, dass die Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung an Gesetz und Recht gebunden sind.

Neben dem grundlegenden Freiheitsrecht des Bürgers (Art. 2 Abs. 1 GG) und dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) sowie dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) sind hier die Regeln über die Gesetzgebungs- bzw. Gesetzfortführungskompetenz von besonderer Bedeutung. Die Gesetzgebungs- bzw. Gesetzfortführungskompetenz bestimmt sich für Steuern nach den Spezialvorschriften des Art. 105 GG, die die allgemeinen Regeln der Art. 70 ff. GG verdrängen. Nach Art. 105 Abs. 1 GG hat der Bund die ausschließliche Gesetzgebung über die Zölle und Finanzmonopole. Nach Art. 105 Abs. 2 GG hat er die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Nach Art. 105 Abs. 2a GG haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind; sie haben die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes bei der Grunderwerbsteuer. Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, bedürfen nach Art. 105 Abs. 3 GG der Zustimmung des Bundesrates.

2. Vorstellungen (Motive) des Verfassungsgebers zu Art. 106 Abs. 1 GG 1955 und Motive des Gesetzgebers zum Solidaritätsgesetz 1991 und zum SolZG 1995

a) Der Begriff "Ergänzungsabgabe" wird in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG nicht erläutert. Die Vorstellungen (Motive) des Verfassungsgebers zur Ergänzungsabgabe lassen sich den Gesetzesmaterialien zur Einführung der Ergänzungsabgabe in das Grundgesetz sowie den dort ausdrücklich in Bezug genommenen Materialien des im Ergebnis abgelehnten Entwurfs „eines Gesetzes über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“ in den Jahren 1954/55 entnehmen; dort wird ausgeführt:

„Die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer ist dazu bestimmt, anderweitig nicht ausgleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken, den gesetzgebenden Körperschaften des Bundes in begrenztem Rahmen eine elastische, der jeweiligen Konjunkturlage und dem jeweiligen Haushaltsbedarf angepaßte Finanzpolitik zu ermöglichen und das Steuerverteilungssystem im Verhältnis zwischen Bund und Ländern dadurch zu festigen, daß die Notwendigkeit einer Revision der Steuerbeteiligungsquoten ... auf solche Mehrbelastungen des Bundes beschränkt wird, die nicht aus dieser beweglichen Steuerreserve gedeckt werden können (vgl. Entwurf eines Gesetzes über die Ergänzungs-

abgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer - BT-Drucksache Nr. 484 -). Aus dieser Funktion der Ergänzungsabgabe ergibt sich die Notwendigkeit, das Aufkommen ausschließlich dem Bund zuzuweisen"

(Bundestags-Drucksache 2/480 vom 29. April 1954, S. 72).

Und:

„Die mit einem durch Gesetz jederzeit abänderbaren und damit ‚beweglichen‘ Hebesatz ausgestattete Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer soll es dem Bundesgesetzgeber ermöglichen, ohne Anwendung der Revisionsklausel und ohne Änderung der Steuersätze Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken,

die auf anderem Wege, insbesondere durch Senkung von Ausgaben nicht ausgeglichen werden können. Auf diese Weise wird die Abgabe, deren Erhebung nur mit geringen Hebesätzen in Betracht kommt und keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmefälle bestimmt ist,

wesentlich zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen

... Da diese Entscheidung stets nur im Rahmen einer wirtschaftsgerechten Steuerpolitik, unter Rücksichtnahme auf die steuerliche Leistungsfähigkeit der Volkswirtschaft getroffen werden kann, sind der Bemessung des Hebesatzes natürliche Grenzen gesetzt. Sie verhindern auch, daß etwa die Ertragshoheit der Länder über ihren Anteil an der Einkommen- und Körperschaftsteuer durch die Ergänzungsabgabe ausgehöhlt wird.

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß die steuerliche Belastung des Einkommens normalerweise in der Gestalt der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer erfolgen sollte. Der Entschluß, gleichwohl die Erhebung einer Ergänzungsabgabe vorzuschlagen, hat es der Bundesregierung ermöglicht, in ihrem Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung von Steuern das Ausmaß der Senkung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer soweit zu spannen, daß sich ein wirtschaftsgerechter Tarif und eine fühlbare Entlastung der Steuerpflichtigen für die Dauer ergibt. Die gleichzeitig mit der Steuerreform einzuführende Ergänzungsabgabe schränkt diese Entlastung nur unwesentlich und nur für den Zeitraum ein, in dem die Deckungslücke des Bundeshaushalts nicht anderweitig geschlossen werden kann“

(Bundestags-Drucksache 2/484 vom 29. April 1954, S. 4, 5; Hervorhebung auch im Original).

Sowie:

„Der Bundesrat lehnt zwar eine Ergänzungsabgabe des Bundes zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer im Sinne der Regierungsvorlage ab. Er erkennt aber, wie sich aus der Begründung zu seinem Änderungsvorschlag zu Art. 106

Abs. 3 des Grundgesetzes ergibt, die Notwendigkeit eines Zuschlagsrechts des Bundes zu den oben bezeichnenden Steuern grundsätzlich an.

Von dem Zuschlagsrecht sollte jedoch nur in besonderen Notfällen Gebrauch gemacht werden. Es ist nicht vertretbar, im Zusammenhang mit der Steuerreform, die eine Tarifsenkung vorsieht, von dem Zuschlagsrecht Gebrauch zu machen und dadurch die steuerliche Entlastung zum Teil wieder aufzuheben"

(Bundestags-Drucksache 2/484 vom 29. April 1954, S. 1).

b) Auf dem Weg zum Solidaritätsgesetz 1991 (BGBl. I S. 1318) wird im „Entwurf eines Gesetzes zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz)“ Folgendes ausgeführt:

„Die jüngsten Veränderungen in der Weltlage nehmen die Bundesrepublik Deutschland verstärkt in die Pflicht. Die hiermit verbundenen finanziellen Anforderungen gehen weit über den bisherigen Finanzrahmen hinaus. Eine Neubewertung der finanzpolitischen Handlungsalternativen ist deshalb unumgänglich. Mehrbelastungen ergeben sich nicht nur aus dem Konflikt am Golf, der auch nach seinem Ende finanzielle Anforderungen mit sich bringen wird. Finanzielle Mittel werden auch für die Unterstützung der Länder in Mittel-, Ost- und Südosteuropa auf dem Weg zur Marktwirtschaft und Demokratie benötigt. Hinzu kommen zusätzliche, früher nicht absehbare Aufgaben in den neuen Bundesländern, die sich aus externen Entwicklungen, insbesondere aus dem Zusammenbruch der früheren RGW-Absatzmärkte, ergeben.

... Die Finanzierung der unabweisbaren Mehraufwendungen muß von allen Bevölkerungsgruppen und Schichten getragen werden. Es geht um die solidarische Bewältigung nationaler Herausforderungen, die alle Bürger betreffen.

Mit diesem Gesetzentwurf wird die Einführung eines Solidaritätszuschlags zur Lohn-/Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer nach Artikel 106 Abs. 1 Nr. 6 Grundgesetz vorgeschlagen. Der Solidaritätszuschlag, dem alle Einkommen linear ohne Ausnahmen unterworfen werden, stellt eine gleichmäßige Belastung aller Steuerzahler entsprechend ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit sicher. Ein geringer, kurz befristeter Zuschlag zur Lohn-/Einkommen- und Körperschaftsteuer ist zur Lösung vorübergehender dringender Finanzprobleme besonders geeignet und nach der deutlichen Entlastung im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1990 vertretbar“

(Bundestags-Drucksache 12/220 vom 11. März 1991, S. 6).

c) Auf dem Weg zum SolZG 1995 (BGBl. I 1993, S. 944/975) ist in der Begründung zum Entwurf des Gesetzes zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms vermerkt:

„Ab 1995 wird ein Solidaritätszuschlag eingeführt. Vorgesehen ist ein Zuschlag zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer für alle Steuerpflichtigen nach dem Vorbild des Solidaritätszuschlages 1991/92. Der Zuschlag belastet alle Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit. ...

Zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands ist ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen unausweichlich. Die Bundesregierung schlägt deshalb mit Wirkung ab 1. Januar 1995 einen - mittelfristig zu überprüfenden - Zuschlag zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer für alle Steuerpflichtigen vor. Dies ist auch unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit der richtige Lösungsweg. Der Zuschlag ohne Einkommensgrenzen belastet alle Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit. Mehrfachbelastungen (z.B. sog. Kaskadeneffekt bei mehrstufigem Unternehmensaufbau) werden vermieden“

(Bundestags-Drucksache 12/4401 vom 4. März 1993, S. 5, 51).

3. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Steuergesetzgebung im Allgemeinen und zur Erhebung einer Ergänzungsabgabe im Besonderen

a) Nach Art. 2 Abs. 1 GG erschöpft sich die Freiheit der Entfaltung der Persönlichkeit nicht in der allgemeinen Handlungsfreiheit,

„sondern umfaßt in der grundgesetzlichen Ordnung auch den grundrechtlichen Anspruch, nicht durch staatlichen Zwang mit einem Nachteil belastet zu werden, der nicht in der verfassungsmäßigen Ordnung begründet ist. Das Grundrecht verbietet Eingriffe der Staatsgewalt, die nicht rechtsstaatlich sind (BVerfGE 9, 83, 88; 17, 306, 313 f.). Insbesondere gehört zur Handlungsfreiheit auch das Grundrecht des Bürgers, nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zu Steuern herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören“

(Urteil vom 14. Dezember 1965 1 BvR 413, 416/60, BVerfGE 19, S. 206, 215 f.; vgl. auch Urteil vom 14. Dezember 1965 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253, 257; Beschluss vom 13. Dezember 1966 1 BvR 512/65, BVerfGE 21, S. 1, 3; Beschluss vom 28. Januar 1970 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, S. 375, 384).

b) Zur Verteilung steuerlicher Lasten bei wachsendem staatlichen Finanzbedarf formuliert das Bundesverfassungsgericht einen allgemeinen Grundgedanken der Besteuerung des

Bürgers (vgl. Beschluss vom 25. September 1992 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, S. 153, 172 f., auch im Zusammenhang mit Art. 2 Abs. 1 GG sowie der grundrechtlichen Garantie des einkommensteuerlichen Existenzminimums):

"Ein besonderer Finanzbedarf des Staates und die Dringlichkeit einer Haushaltsanierung mögen den Gesetzgeber veranlassen, die bisherigen Bedarfstatbestände in der gesamten Rechtsordnung zu überprüfen, sind aber nicht geeignet, eine verfassungswidrige Besteuerung zu rechtfertigen (vgl. BVerfGE 82, 60, 89)."

c) Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gebietet der allgemeine Gleichbehandlungssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG

„dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Verboten ist auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.“

(st. Rspr. BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 180, DStR 2006, S. 1316 mit weiteren Nachweisen).

„Der allgemeine Gleichheitssatz ist verletzt, wenn der Staat eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten. Daraus folgt für das Gebiet des Steuerrechts, daß die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet werden muß. Das gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist.“

(st. Rspr. BVerfG-Beschluss vom 29. Mai 1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60, 86, BStBl. II 1990, S. 653 mit weiteren Nachweisen).

„Aus dem Gebot der möglichst gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen folgt: Der Gesetzgeber hat zwar bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Bei der Ausgestaltung dieses Ausgangstatbestandes hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung dann aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.“

(BVerfG-Urteil vom 27. Juni 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239, 271, BStBl. II 1991, S. 654; vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 7. Mai 1968, 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, S. 242, 256, BStBl. II 1968, S. 549; vom 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91,

BVerfGE 93, S. 121, 136, BStBl. II 1995, S. 655; vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 36, DStR 2007, S. 235; vom 13. Februar 2008, 2 BvR 1/06, BVerfGE 120, S. 125, 155, DStR 2008, 604; vom 21. Juli 2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, S. 400, 416 f., DStR 2010, S. 1721).

„Im Bereich des Steuerrechts, insbesondere des Einkommensteuerrechts, wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit.“

(BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 180, DStR 2006, S. 1316 mit weiteren Nachweisen; vgl. Urteil vom 6. März 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73, 125, BStBl. II 2002, S. 618; Beschlüsse vom 4. Dezember 2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, S. 27, 46, BStBl. II 2003, S. 534; vom 8. Juni 2004, 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, S. 412, 433, NJW-RR 2004, S. 1657; vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 30, DStR 2007, S. 235; vom 21. Juli 2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, S. 400, 416 f., DStR 2010, S. 1721; Beschluss vom 18. Juli 2012, 1 BvL 16/11, NJW 2012, S. 2722).

d) Das Bundesverfassungsgericht stellte im Jahr 1972 bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung des (zunächst nicht befristeten) Ergänzungsabgabengesetzes vom 21. Dezember 1967 (BGBl. I S. 1254) im Anschluss an den Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichtes vom 21. Mai 1969 II 100/68, EFG 1969, S. 355, fest, dass der Begriff „Ergänzungsabgabe“ nur bei der Festlegung der Ertragshöhe durch Art. 106 Abs. 1 GG eingeführt worden ist und dass sich die Zuständigkeit des Bundes zur Einführung einer Ergänzungsabgabe (Gesetzgebungskompetenz) bereits aus Art. 105 Abs. 2 GG ergibt. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts wäre der Bund

„jedoch nicht berechtigt unter der Bezeichnung ‚Ergänzungsabgabe‘ eine Steuer einzuführen, die den Vorstellungen widerspricht, die der Verfassungsgeber erkennbar mit dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden hat.“

Das Funktionieren des bundesstaatlichen Systems erfordert eine Finanzordnung, die sicherstellt, daß der Gesamtstaat und die Gliedstaaten am Gesamtertrag der nationalen Leistungen sachgerecht beteiligt werden; Bund und Länder müssen im Rahmen der verfügbaren Gesamteinnahmen so ausgestattet werden, daß sie die zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben erforderlichen Ausgaben (vgl. Art. 104 a Abs. 1 GG) leisten können. Gegen die diesem Ziel dienende Finanzordnung des Grundgesetzes könnte verstoßen werden, wenn der Gesetzgeber bei der Einführung einer dem Bund zukommenden Steuer von den Vorstellungen des Grundgesetzes über eine derartige Steuer abweichen und damit das finanzielle Ausgleichssystem zu Lasten der Länder ändern würde. So dürfte der Bund z.B. keine Ergänzungsabgabe einführen, die wegen ihrer Ausgestaltung, insbesondere wegen ihrer Höhe

die Bund und Ländern gemeinschaftlich zustehende Einkommen- und Körperschaftsteuer oder die den Ländern zustehende Vermögensteuer aushöhlen würde. Insoweit ist die Zuständigkeit des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 Nr. 2 GG a.F. zur Einführung einer Ergänzungsabgabe als einer besonderen Steuer vom Einkommen im Lichte des verfassungsrechtlichen Begriffs der Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F. zu interpretieren"

(Beschluss vom 9. Februar 1972 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333, 338).

Zur Befristung einer Ergänzungsabgabe führt das Bundesverfassungsgericht in demselben Beschluss Folgendes aus:

„Während des Gesetzgebungsverfahrens zum Finanzverfassungsgesetz wurden keine ernsthaften Versuche angestellt, eine Befristung in das Gesetz einzuführen, obwohl der Bundesrat, um die erwähnte Begrenzung der Ergänzungsabgabe der Höhe nach zu erreichen, den Vermittlungsausschuß angerufen hatte ... Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren, die Ergänzungsabgabe müsse zur Befriedigung ‚anderweitig nicht ausgleichender Bedarfsspitzen im Haushalt‘, ‚für den Fall einer unumgänglichen und nicht anderweitig zu deckenden Steigerung seines (des Bundes) Finanzbedarfs‘ und ‚in Notfällen‘ erhoben werden, sind zu unbestimmt, als daß daraus hergeleitet werden könnte, eine Ergänzungsabgabe dürfe nur befristet eingeführt werden ... Eine auf vorübergehende Bedarfsspitzen oder Notfälle abgestellte Befristung oder gar eine Befristung von zwei Jahren, wie sie dem Finanzgericht vorschwebt, wäre auch mit den Grundsätzen einer modernen Finanzplanung sowie Haushalts- und Konjunkturpolitik nicht vereinbar. Sie entspräche einem statischen Haushaltsdenken, das von der Vorstellung eines im wesentlichen gleichbleibenden Blocks feststehender Ausgaben ausgeht, über welchen hinaus lediglich von Zeit zu Zeit gewisse ‚Bedarfsspitzen‘ auftreten könnten ... Während des Laufes der Ergänzungsabgabe können sich zudem für den Bund neue Aufgaben ergeben, für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen, so daß die erneute Einführung der Ergänzungsabgabe und damit auch die Fortführung einer bereits bestehenden gerechtfertigt wäre. Die Entscheidung darüber, welche Aufgaben, insbesondere welche Reformmaßnahmen in Angriff genommen werden, und wie sie finanziert werden sollen, gehört zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die sich grundsätzlich der Nachprüfung des Bundesverfassungsgerichts entzieht. Es kann dabei dahingestellt bleiben, ob ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung der Ergänzungsabgabe sich ergeben würde, wenn die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Abgabe evident entfielen, etwa weil die dem Bund im vertikalen Finanzausgleich zufallenden Steuern, möglicherweise nach einer grundsätzlichen Steuer- und Finanzverfassungsreform, zur Erfüllung seiner Aufgaben für die Dauer offensichtlich ausreichen. Eine solche Situation ist, wie die ab 1967 aufgestellten und fortgeschriebenen Finanzpläne des Bundes zeigen, derzeit nicht gegeben ...“

(Beschluss vom 9. Februar 1972 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333, 341 ff.).

4. Rechtsprechung zur Erhebung einer Ergänzungsabgabe nach dem Solidaritätsgesetz 1991 und nach dem SolZG 1995

a) Die 3. Kammer des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts hat mit Beschluss vom 19. November 1999 (2 BvR 1167/96, HFR 2000, S. 134, NJW 2000, S. 797) die Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28. Februar 1996 (XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, S. 712) nicht zur Entscheidung angenommen und in den Gründen die Erhebung des Solidaritätszuschlags nach dem Solidaritätsgesetz 1991 nicht beanstandet:

„Soweit der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit einer Verletzung von Art. 2 Abs. 1 GG geltend macht, die Erhebung der Ergänzungsabgabe habe der Zustimmung des Bundesrates bedurft, kommt der Verfassungsbeschwerde deshalb keine grundsätzliche Bedeutung zu, weil die Geltung des SolZG auf die Veranlagungszeiträume 1991 und 1992 beschränkt war und sich diese Fragen für das SolZG 1995 nicht mehr stellen. ...

Im Hinblick auf ihre Funktion, einen zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes ohne Erhöhung der Verbrauchsteuern zu decken, darf die Ergänzungsabgabe jedoch nicht nur für einen ganz kurzen Zeitraum erhoben werden (vgl. BVerfGE 32, 333 [340]). Die Ergänzungsabgabe soll die Vorrangigkeit der Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Finanzierung des öffentlichen Haushalts auch dann sicherstellen, wenn sich ein ausschließlicher Mehrbedarf des Bundes ergibt, für dessen Deckung die Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer keine befriedigende Lösung darstellt (vgl. BVerfGE 32, 333 [341] m.w.N.) und eine zusätzliche Anhebung der Verbrauchsteuer unerlässlich ist.“

b) Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 28. Juni 2006 (VII B 324/05, BFHE 213, S. 573, BStBl. II 2006, S. 692, 693; dortiges Streitjahr 2002) das klageabweisende Urteil des Finanzgerichts Münster vom 27. September 2005 (12 K 6263/03 E, EFG 2006, S. 371) bestätigt und in Bezug auf das SolZG 1995 Folgendes ausgeführt:

„Zwar wäre – wie das BVerfG mit Beschluss vom 9. Februar 1972 1 BvL 16/69 (BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408) ausgeführt hat – der Bund nicht berechtigt, unter der Bezeichnung ‚Ergänzungsabgabe‘ eine Steuer einzuführen, die den Vorstellungen widerspricht, die der Verfassungsgeber erkennbar mit dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden hat. Dass die vom BVerfG insoweit angestellten Erwägungen, wonach der Bund keine Ergänzungsabgabe einführen darf, die insbesondere wegen ihrer Höhe die den Bund und den Ländern gemeinsam zustehende Einkommen- und Körperschaftsteuer aushöhlen würde, bezüglich des SolZG 1995 ernsthaft in Betracht zu ziehen sind, wird von der Beschwerde allein mit der angeblichen ‚Problematik (...) der Konkurrenz der Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer‘ nicht dargelegt und ist in Anbetracht des Zu-

schlagsatzes gemäß § 4 SolZG 1995 auch nicht ersichtlich. Anders als die Beschwerde meint, gehört jedenfalls die zeitliche Befristung nicht zum Wesen der Ergänzungsabgabe i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG. Der Begriff der Ergänzungsabgabe besagt lediglich, dass diese Abgabe die Einkommen- und Körperschaftsteuer, also auf Dauer angelegte Steuern, ergänzt, d.h. in einer gewissen Akzessorietät zu ihnen stehen soll (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408; und in HFR 2000, 134).

Auch ergeben sich aus dem Gesetzgebungsverfahren bezüglich des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955 (BGBl. I 1955, 817), mit dem die Norm betreffend die Ertragshöhe über eine Ergänzungsabgabe in das GG eingefügt worden ist, keine Hinweise auf eine vom Gesetzgeber gewollte zeitliche Begrenzung einer Erhebung von Ergänzungsabgaben (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408). Die der Begründung zum Finanzverfassungsgesetz entnommenen Äußerungen, auf welche die Beschwerde sich stützt, wonach die Ergänzungsabgabe dazu bestimmt ist, „anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Haushalt zu decken“ (BTDrucks II/480, S. 72), sind zu unbestimmt, als dass daraus hergeleitet werden könnte, eine Ergänzungsabgabe dürfe nur befristet eingeführt werden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408). Zum einen ist nicht erkennbar, warum sich ‚Bedarfsspitzen‘ nicht auch über einen Zeitraum von mehreren Jahren ergeben können; bezogen auf das Streitjahr 2002 handelt es sich um einen Zeitraum von acht Jahren, so das von einem – wie die Beschwerde meint – ‚Dauerfinanzierungselement‘ offensichtlich nicht gesprochen werden kann. Zum anderen können sich während des Laufes einer eingeführten Ergänzungsabgabe für den Bund neue Aufgaben ergeben, für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen, so dass die erneute Einführung der Ergänzungsabgabe und damit auch die Fortführung einer bereits bestehenden gerechtfertigt wäre (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408).“

c) Die 3. Kammer des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts hat mit Beschluss vom 11. Februar 2008 (2 BvR 1708/06, DStZ 2008, S. 229) zum SolZG 1995 die Verfassungsbeschwerde gegen den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 28. Juni 2006 ohne Begründung nicht zur Entscheidung angenommen.

d) Die 1. Kammer des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts hat in ihrer Begründung des Beschlusses über die Unzulässigkeit der vorausgehenden Vorlage des vorlegenden Finanzgerichts vom 8. September 2010 (2 BvL 3/10, NJW 2011, S. 441) in Bezug auf das SolZG 1995 ausgeführt:

„Zwar hat sich das Bundesverfassungsgericht mit der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 inhaltlich noch nicht auseinandergesetzt. Es hat jedoch im Rahmen seiner grundsätzlichen Stellungnahme zu den Voraussetzungen einer verfassungsrechtlich zulässigen Ausgestaltung einer Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG mit eingehender Begründung entschieden, dass es von Verfassungs wegen nicht geboten ist, eine solche Abgabe

von vornherein zu befristen oder sie nur für einen ganz kurzen Zeitraum zu erheben (BVerfGE 32, 333 [340])."

e) Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21. Juli 2011 (II R 52/10, BFHE 234, S. 250, BStBl. II 2012, S. 43) das klageabweisende Urteil des Finanzgerichts Köln vom 14. Januar 2010 (13 K 1287/09, EFG 2010, S. 1063) sowie mit weitgehend inhaltsgleichem Urteil ebenfalls vom 21. Juli 2011 (II R 50/09, BFH/NV 2011, S. 1685) das klageabweisende Urteil des Finanzgerichts München vom 18. August 2009 (2 K 108/08, EFG 2010, S. 166) bestätigt und die Verfassungskonformität des SolZG 1995 mit folgenden Erwägungen begründet:

„Die Zuständigkeit des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 GG zur Einführung einer Ergänzungsabgabe als einer besonderen Steuer vom Einkommen unterliegt jedoch wegen des Charakters einer solchen Abgabe gewissen Einschränkungen. Der Bund darf unter der Bezeichnung ‚Ergänzungsabgabe‘ keine Steuer einführen, die den erkennbaren Vorstellungen des Verfassungsgebers zur Ergänzungsabgabe widerspricht (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408). Insbesondere darf durch die Ergänzungsabgabe das finanzielle Ausgleichssystem zu Lasten der Länder nicht verändert werden. Der Bund ist deshalb nicht berechtigt, eine Ergänzungsabgabe einzuführen, die wegen ihrer Ausgestaltung, vor allem wegen ihrer Höhe die Bund und Ländern gemeinschaftlich zustehende Einkommen- und Körperschaftsteuer (Art. 106 Abs. 3 Sätze 1 und 2 GG) aushöhlen würde (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408). ...

Durch die Erhebung des Solidaritätszuschlags wird die Finanzordnung des Grundgesetzes nicht in verfassungswidriger Weise beeinträchtigt. Der Zuschlagsatz, der bei der (erneuten) Einführung des Solidaritätszuschlags zunächst 7,5 % der Bemessungsgrundlage betrug (§ 4 Satz 1 SolZG in der für die Veranlagungszeiträume 1995 bis einschließlich 1997 geltenden Fassung), wurde ab dem Veranlagungszeitraum 1998 auf 5,5 % der Bemessungsgrundlage vermindert (vgl. § 4 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 3 SolZG in der Fassung des Gesetzes zur Senkung des Solidaritätszuschlags vom 21. November 1997, BGBl I 1997, 2743, BStBl. I 1997, 967). Damit ist der --auch für das Streitjahr 2007 geltende-- Zuschlagsatz von 5,5 % nur geringfügig höher als die vom Bundesrat während der Beratungen des Finanzverfassungsgesetzes vergeblich angestrebte Begrenzung von Ergänzungsabgaben auf 5 % der Einkommen- und Körperschaftsteuer (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408, m.w.N.).

Das BVerfG hat bisher noch nicht die Grenze festgelegt, bei der eine Ergänzungsabgabe eine verfassungswidrige Aushöhlung der Bund und Ländern nach Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG gemeinschaftlich zustehenden Steuern bewirken würde. In der Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408 wird lediglich ausgeführt, durch eine Ergänzungsabgabe in Höhe von 3 % werde diese Grenze offensichtlich nicht überschritten. Die primär am Steuersatz messbare Aushölungsschwelle lässt sich nur schwer betragsmäßig bestimmen (vgl. Hidien in: Dolzer/Vogel/Graßhof (Hg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 106 Rz 1433). Eine Aushöhlung der Bund und Ländern gemeinschaftlich zustehenden Einkommen- und Körperschaftsteuer setzt aber schon vom Begriff her eine

schwerwiegende Belastung durch die dem Bund allein zustehende Ergänzungsabgabe voraus.

Der Solidaritätszuschlag i.S. des § 4 Satz 1 SolZG in Höhe von 5,5 % ist keine solche Belastung. Er steht in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer und ist damit verfassungsgemäß. Zum einen liegt der Zuschlagsatz nahe der vom Bundesrat ursprünglich vorgeschlagenen, letztendlich aber nicht durchgesetzten Begrenzung für Ergänzungsabgaben. Zum anderen knüpft der Solidaritätszuschlag an die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer als Bemessungsgrundlage an (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG). Eine höhere Einkommen- oder Körperschaftsteuer führt also zu einem höheren Solidaritätszuschlag. Die unterschiedliche Beteiligung des Bundes am Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer einerseits und des Solidaritätszuschlags andererseits bewirkt keine verfassungswidrige Benachteiligung der Länder. ...

Die fehlende zeitliche Befristung des Solidaritätszuschlags beim Erlass des SolZG ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn es ist von Verfassungs wegen nicht geboten, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen oder sie nur für einen kurzen Zeitraum zu erheben (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408; in HFR 2000, 134; vom 8. September 2010 2 BvL 3/10, BFH/NV 2010, 2217). Die Ergänzungsabgabe hat die Funktion, einen zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes ohne Erhöhung der Verbrauchsteuern zu decken. Dadurch soll die Vorrangigkeit der Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Finanzierung des öffentlichen Haushalts auch dann sichergestellt werden, wenn sich ein ausschließlicher Mehrbedarf des Bundes ergibt, für dessen Deckung die Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer keine befriedigende Lösung darstellt und eine zusätzliche Anhebung der Verbrauchsteuern unerlässlich ist (vgl. BVerfG-Beschluss in HFR 2000, 134).

Der ab 1995 eingeführte Solidaritätszuschlag sollte zur Abdeckung der im Zusammenhang mit der deutschen Vereinigung entstandenen finanziellen Belastungen dienen (BTDrucks 12/4401, S. 4 f., 51). In der Gesetzesbegründung wird hierzu ausgeführt, dass ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands unausweichlich sei. ...

Die Angabe in der Gesetzesbegründung, dass der Solidaritätszuschlag wegen der Bewältigung der durch die Wiedervereinigung entstandenen Finanzierungslasten eingeführt werde, und die Auflistung der ab 1995 zu lösenden finanziellen Probleme mit einem Volumen in Höhe von insgesamt 110 Mrd. DM (BTDrucks 12/4401, S. 1 ff.) reichen aus, um darzustellen, dass auch ein ausschließlicher Mehrbedarf des Bundes zur Finanzierung der Lasten vorhanden war. Die Anforderungen an die Begründung sind insoweit nicht zu hoch zu stecken (vgl. Hiden, a.a.O., Art. 106 Rz 1431). ...

Der Entscheidung des BVerfG (in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408) kann nicht entnommen werden, dass die Erhebung einer Ergänzungsabgabe nur dann zulässig ist, wenn ein Finanzbedarf für eine bestimmte Aufgabe ausschließlich beim Bund und nicht zusätzlich bei den Ländern entsteht. ...

Der Gesetzgeber war von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, das SolZG wegen der fehlenden zeitlichen Befristung mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2007 aufzuheben. Das SolZG ist nicht durch Zeitablauf verfassungswidrig geworden. ...

Selbst während des Laufes einer eingeführten Ergänzungsabgabe können sich für den Bund neue Aufgaben ergeben, für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen, so dass die erneute Einführung der Ergänzungsabgabe und damit auch die Fortführung einer bereits bestehenden gerechtfertigt wäre (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408; BFH-Beschluss in BFHE 213, 573, BStBl. II 2006, 692). ...

Eine zeitliche Begrenzung einer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG unbefristet erhobenen Ergänzungsabgabe kann sich allerdings daraus ergeben, dass die Ergänzungsabgabe nach ihrem Charakter den Zweck hat, einen vorübergehenden aufgabenbezogenen Mehrbedarf des Bundes zu finanzieren, und sie damit kein dauerhaftes Instrument der Steuerumverteilung sein darf (vgl. Hidien/Tehler, StBW 2010, 458; Birk, Finanz-Rundschau 2010, 1002). Ein dauerhafter Finanzbedarf ist regelmäßig über die auf Dauer angelegten Steuern und nicht über eine Ergänzungsabgabe zu decken. Deshalb kann eine verfassungsgemäß beschlossene Ergänzungsabgabe dann verfassungswidrig werden, wenn sich die Verhältnisse, die für die Einführung maßgebend waren, grundlegend ändern, z.B. weil der mit der Erhebung verfolgte Zweck erreicht ist und die Ergänzungsabgabe nicht wegen eines anderen Zwecks fortgeführt werden soll oder weil insoweit eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden ist (vgl. Hidien/Tehler, StBW 2010, 458, unter II.5.c). Die Verfassungsmäßigkeit der Ergänzungsabgabe wird in diesen Fällen aber erst zweifelhaft, wenn die Änderung der Verhältnisse eindeutig und offensichtlich feststeht.

Danach war es verfassungsrechtlich nicht geboten, den Solidaritätszuschlag ab dem 1. Januar 2007 nicht mehr zu erheben. ...

Die Erhebung des Solidaritätszuschlags über einen Zeitraum von 13 Jahren (1995 bis einschließlich 2007) widerspricht --gemessen an dem mit seiner Einführung verbundenen Zweck-- nicht dem Wesen einer zur Deckung von Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt dienenden Ergänzungsabgabe."

Die Kläger beider Verfahren haben gegen die jeweiligen Urteile des Bundesfinanzhofs Verfassungsbeschwerde erhoben. Die Verfahren waren beim Bundesverfassungsgericht unter den Aktenzeichen 2 BvR 2121/11 und 2 BvR 1942/11 anhängig. Beide Verfassungsbeschwerden sind von der 2. Kammer des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts durch Beschlüsse vom 10. Juni 2013 ohne Begründung nicht zur Entscheidung angenommen worden.

f) Der Bundesfinanzhof hat am 10. August 2011 (I R 39/10, BFHE 234, S. 396, BStBl. II 2012, S. 603; Revisionsverfahren gegen das klageabweisende Urteil des Finanzgerichts Köln vom 9. März 2010 - 13 K 64/09, EFG 2010, S. 1353) beschlossen, die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber einzuholen, ob § 3 SolZG 1995 insoweit mit dem

Grundgesetz vereinbar ist, als Auszahlungen des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag nicht mindern und § 3 SolZG 1995 oder eine andere Vorschrift auch nicht die Festsetzung eines Anspruchs auf ein Solidaritätszuschlagguthaben anordnet. Das Verfahren ist unter dem Aktenzeichen 2 BvL 12/11 beim Bundesverfassungsgericht anhängig.

g) Der dargestellten Kammer-Rechtsprechung des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts und des 2. sowie des 7. Senats des Bundesfinanzhofs zum SolZG 1995 folgen auch andere Senate des Bundesfinanzhofs und viele Finanzgerichte, vgl. etwa Beschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 28. April 2009 I B 199/08 (juris) sowie Urteil des Finanzgerichts München vom 18. August 2009 2 K 108/08, EFG 2010, S. 166 (Revisionsentscheidung - BFH-Az. II R 50/09), Urteil des Finanzgerichts Münster vom 8. Dezember 2009, 1 K 4077/08 (EFG 2010, S. 588) und Urteil des Finanzgerichts Köln Urteil vom 14. Januar 2010, 13 K 1287/09 (EFG 2010, S. 1063, Revisionsentscheidung - BFH-Az. II R 52/10).

Das Finanzgericht Köln hat in seinem Urteil vom 14. Januar 2010, 13 K 1287/09 zudem die nachfolgende Erwägung in seine Begründung eingestellt:

„Der Solidaritätszuschlag ist eine von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen mit dem Zweck der Einnahmeerzielung auferlegte Geldleistung, zu der nach § 2 SolZG alle unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen und erweitert beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen sowie alle körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen abgabepflichtig sind. Des Weiteren stellt der Solidaritätszuschlag keine Gegenleistung für eine besondere Leistung dar. Für die Qualifizierung des Solidaritätszuschlages als Steuer ist es bedeutungslos, dass der Gesetzgeber die Erhebung des Solidaritätszuschlags mit dem politischen Ziel der Finanzierung der Kosten für die Wiedervereinigung Deutschlands verknüpft hat (vgl. die allgemeine Begründung in dem Gesetzentwurf zum Gesetz zur Umsetzung des föderalen Konsolidierungsprogramms - FKPG - Bundestags-Drucksache 12/4401, Seite 1 bis 5). Zunächst liegt eine zwingende Verknüpfung schon deshalb nicht vor, weil sich aus dem Gesetzentwurf zum FKPG deutlich die vielfältige Zielsetzung des Gesetzes ergibt. Unter anderem ist ausdrücklich die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte als Ziel formuliert (vgl. Bundestags-Drucksache 12/4401, Seite 1). Auch ergibt sich aus der Einzelbegründung zu § 1 des SolZG klar, dass der Gesetzgeber von der Einführung einer weiteren selbständigen, gesondert von der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer zu erhebenden Steuer ausgegangen ist. Es ergibt sich daher bereits aus der Begründung des Gesetzes, dass das Aufkommen des Solidaritätszuschlages der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs dienen sollte. Im Übrigen wäre selbst eine rechtliche - also nicht nur politische - Zweckbindung von Einnahmen, die stets eine Einschränkung der Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers bedeutet, verfassungsrechtlich erst dann bedenklich, wenn die Zweckbindung ein vertretbares Ausmaß überstiege (vgl. dazu die Ausführungen des BVerfG in der Entscheidung zur Einführung der so genannten Ökosteuer vom 20. April 2004 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 unter C. II. 1.).“

5. Äußerungen zum Thema aus der Rechtswissenschaft / Fachliteratur

Hans-Joachim Kanzler kritisiert in einer Urteils-Anmerkung zu einem Spezialproblem des SolZG 1995 die Beibehaltung des Solidaritätszuschlags trotz allgemeiner Senkung der Einkommensteuersätze bzw. die Nichteinbeziehung des Zuschlags in die Einkommenssteuer (FR 2002, S. 685):

„Die Nullzone, um die es im Streitfall geht, wird als soziale Komponente des Solidaritätszuschlags bezeichnet (BT-Drs. 13/8701, 13), eine Zusatz-Einkommensteuer, die ärgerlicherweise immer dann unerwähnt bleibt, wenn Steuerpolitiker vor und nach 1998 ihre Leistungen bei der Senkung der Einkommensteuersätze anpriesen. Warum man bei einem nunmehr realitätsgerecht bemessenem Grundfreibetrag noch einer solchen Sozial-Zone bedarf, bleibt ebenso unerfindlich, wie erwähnte Scheu vor einer Einbeziehung des Zuschlags in die Einkommensteuer“.

Jürgen W. Hidién, Kommentierung zum bundesstaatlichen Finanzrecht des Art. 106 GG, in Dolzer/Vogel/Graßhoff, Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar), Loseblatt, Art. 106 Anm. 1386, 1430, 1432, 1434, Stand November 2002:

*"**Festzuhalten** bleibt, dass der Bundesgesetzgeber existente gliedstaatliche oder kommunale Erträge nicht mit Hilfe einer Bundessteuer aushöhlen darf, da andernfalls das finanzielle Ausgleichssystem zu Lasten der Länder verschoben wird."*

*"Entgegen der offenen Formulierung in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, die dem Steuer-gesetzgeber mittelbar keine Erhebungsgrenzen aufzuerlegen scheint, stehen Begriff und Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe nicht im unbegrenzten **Gestaltungsermessen**. ... Diese in der amtlichen Begründung des Regierungsentwurfs zur Finanzreform 1955 beschriebene Funktion der Ergänzungsabgabe kennzeichnet sie als ein vornehmlich im rechtspraktischen Sinne subsidiäres Finanzierungsinstrument speziell des Bundes"*

*"Für die Ausgestaltung der Abgabe ist maßgeblich, dass sie nicht den 'Vorstellungen widerspricht, die der Verfassungsgeber mit dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden hat'. Insoweit hat das Bundesverfassungsgericht das sog. **Aushöhlungsverbot** entwickelt, das besonders die Länderseite schützen soll"*

*"Ein **Befristungsgebot** lässt sich weder aus dem Wortlaut noch aus der Genese der Norm herleiten. ... Andererseits ist die Abgabe **kein Dauerfinanzierungselement**. Jedenfalls ist die Abgabe aufzuheben, wenn die Voraussetzungen für ihre Erhebung 'evident' entfielen, etwa weil der Bund nunmehr über ausreichende Finanzmittel verfügt"*

(Hervorhebungen auch im Original).

Dieter Steinhauß merkt zur Entscheidung des 7. Senats des Bundesfinanzhofs vom 28. Juni 2006 VII B 324/05, BFHE 213, S. 573, BStBl. II 2006, S. 692, Nachfolgendes an (jurisPR-SteuerR 36/2006 Anm. 4, S. 2, erschienen am 4. September 2006):

„Mit der Entscheidung des BFH dürfte die in letzter Zeit geführte Diskussion über mögliche zeitliche Grenzen der Erhebung eines SolZ zur Finanzierung der Kosten für die Wiedervereinigung Deutschlands (vgl. BT-Drs. 12/4401) wieder in etwas ruhigere Bahnen gelenkt werden. Die Finanzverwaltung hatte bereits nach Ergehen des Urteils des FG Münster Einsprüche gegen die Festsetzung des SolZ, die mit einer möglichen Verfassungswidrigkeit des SolZG begründet worden waren, in größerem Umfang zurückgewiesen und hatte ein Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 AO abgelehnt.“

Andreas Rohde und Marcus Geschwandtner besprechen in NJW 2006, S. 3332 (3335) insbesondere den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 28. Juni 2006 VII B 324/05 (BFHE 213, S. 573, BStBl. II 2006, S. 692) und kommen zu folgendem Ergebnis:

"Weder die Anfechtung einzelner Steuerbescheide oder Einspruchsentscheidungen vor den Finanzgerichten noch die vom Bund der Steuerzahler eingelegte Verfassungsbeschwerde sind erfolgsversprechend."

Christian Waldhoff, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band V 2007, S. 901:

"Auf einer niedrigen Stufe erscheinen Ausgabenanlässe als Begründung einer Steuer etwa in den Gesetzesmaterialien oder -beratungen. Bestes Beispiel ist der im Zuge der Wiedervereinigung eingeführte Solidaritätszuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer. Im Gesetzeswortlaut ist hier allenfalls in dem Wortbestandteil 'Solidarität' ein lockerer Verwendungszweck angedeutet. Mit wem Solidarität geübt werden soll, das ergibt sich erst aus dem politischen Kontext. Dieser Steuerzuschlag fließt vollständig in den allgemeinen Staatshaushalt. Eine rechtliche Bindung seines Aufkommens existiert nicht."

Johannes R. Nebe kritisiert die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Februar 2008 (2 BvR 1708/06, DStZ 2008, S. 229) zum Solidaritätszuschlag (NWB Nr. 18 vom 28. April 2008, S. 1619, 1620 f.):

„Insbesondere Art und Weise des Beschlusses führen zu nicht unerheblicher Verwunderung. Zwar sind weitere Einzelheiten des Verfahrens bisher nicht bekannt, doch erscheint es kaum nachvollziehbar, wenn das BVerfG in einem Verfahren mit einer so großen Breitenwirkung erst nach rund zwei Jahren zu der Auffassung gelangt, die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung anzunehmen, und dann

– trotz der langen Verfahrensdauer und Bedeutung – es nicht für nötig erachtet, den Nichtannahmebeschluss zu begründen. Eine solche Verfahrensweise erscheint nicht unbedingt geeignet, das Vertrauen in die Arbeit der Judikative zu stärken. ... Das BVerfG hat die Chance verstreichen lassen, sich grds. zum Solidaritätszuschlag und zu Gesichtspunkten von Sondersteuern, Ergänzungsabgaben o.Ä. sowie deren Zulässigkeit und zeitliche Dauer zu äußern. Der Gesetzgeber bleibt aufgerufen, die Notwendigkeit der Beibehaltung des Solidaritätszuschlags kritisch zu prüfen“.

Werner Heun in Dreier, Kommentar zum GG, 2008, 2. Aufl., Art. 106 Rn. 15, betont die Subsidiarität der Ergänzungsabgabe in Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG:

„Die mit der Finanzreform 1955 eingefügte neuartige Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer gem. Nr. 6 steht im Unterschied zu diesen Steuern allein dem Bund als subsidiäres Finanzierungsmittel zur Deckung eines anderweitig nicht auszugleichenden Fehlbedarfs des Bundeshaushaltes zu.“

Der Bundesrechnungshof hat in seinen "Bemerkungen 2008 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes", BT-Drs. 16/11000 vom 8. Dezember 2008, S. 139 f. erstmals auf die mit der Erhebung des Solidaritätszuschlags verbundene Ungleichbehandlung ausländischer gegenüber inländischer Einkünfte hingewiesen:

*„Der Bundesrechnungshof hat die unterschiedliche Behandlung inländischer und ausländischer Einkünfte als nicht sachgerecht beanstandet. **Entgegen der Gesetzesbegründung unterliegen derzeit nicht alle Einkommen ausnahmslos dem Solidaritätszuschlag.***

*Die Besserstellung ausländischer Einkünfte verstößt nach Auffassung des Bundesrechnungshofes außerdem gegen den **Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit**. Dieser besagt, dass Steuerpflichtige nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung staatlicher Leistungen beitragen sollen. Ob Einkünfte im Inland oder im Ausland erzielt werden, wirkt sich auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht aus. Ein Grund für die Ungleichbehandlung besteht daher nicht“*

(Hervorhebungen auch im Original).

Klaus Lindberg äußert sich wie folgt in Blümich, Kommentar zum EStG/KStG/GewStG, § 1 SolZG 1995 Anm. 11, Loseblatt Stand August 2012:

"Es ist aber zweifelhaft, ob das als befristet geplante Gesetz nach 17-jähriger Laufzeit noch verfassungsgemäß oder eine verfassungswidrige SonderSt ist".

Hanno Kube in Epping/Hillgruber, Kommentar zum GG, 2009, Art. 106, Rn. 14 hebt die Subsidiarität der Ergänzungsabgabe sowie das Erfordernis eines konkreten Finanzbedarfs des Bundes hervor:

„... die Abgaben sind als subsidiäres Finanzierungsmittel zur Deckung zusätzlicher konkreter Finanzbedarfe des Bundes konzipiert“.

Für Klaus Tipke ist der derzeitige Solidaritätszuschlag ein Beispiel für Besteuerungsmoral (Besteuerungsmoral statt Fiskalismus, Beilage zum steuertip im markt intern Verlag vom 17. Juli 2009, S. 2; nachlesbar auch in FR-Aktuell 23/2009, VI; dazu auch seine Ausführungen zum Thema "Die Gerichte als Hüter der Besteuerungsmoral" in: Besteuerungsmoral und Steuermoral, herausgegeben von der Nordrhein-Westfälischen Akademie der Wissenschaften, 2000, S. 70 ff.):

„Von jeher waren Finanzminister und Steuerpolitiker daran interessiert, die Gesamtsteuerlast niedrig erscheinen zu lassen – durch Partitionierung der Gesamtsteuerlast in ein Konvolut von Einzelsteuerlasten, durch unmerkliche indirekte Steuern, die in die Preise eingehen, durch kleine Bei-Steuern, wie dem Solidaritätszuschlag. Da eine progressive Steuer bereits eine Solidaritätssteuer ist und durch den Solidaritätszuschlag kein Sonderbedarf gedeckt wird, ist es besteuermoralisch angezeigt, den Solidaritätszuschlag in die Einkommensteuer zu integrieren. Neben der progressiven Einkommensteuer als Solidaritätssteuer bedarf es keiner weiteren besonderen Solidaritätssteuer. Durch die Vielzahl der Steuern wird nicht nur die Gesamtsteuerlast vertuscht, sondern auch verdeckt, dass es nur eine Steuerquelle gibt, nämlich das gespeicherte Einkommen. Aus dieser Quelle muß jede Steuer entrichtet werden.“

Roberto Bartone beschreibt nach einer Analyse des klageabweisenden Urteils des Finanzgerichts München vom 18. August 2009 (2 K 108/08, EFG 2010, S. 166, Revision eingelegt – BFH-Az. II R 50/09, dortiges Streitjahr 2005) zum Thema SolZG 1995 die Auswirkungen für die Praxis folgendermaßen (jurisPR-SteuerR 47/2009 Anm. 6, S. 2 f., erschienen am 23. November 2009):

„Das FG München hat die Revision gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Die Entscheidung des BFH (Az. II R 50/09) bleibt daher abzuwarten. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass auch das BVerfG mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit des SolZG befasst werden wird, und zwar entweder aufgrund einer Richtervorlage des BFH gem. Art. 100 Abs. 1 GG oder aufgrund einer Verfassungsbeschwerde, die sich unmittelbar gegen die Entscheidung des BFH und mittelbar gegen das SolZG richten könnte. Mit einer Richtervorlage ist allerdings aufgrund der bisherigen Rechtsprechung des BFH nicht zu rechnen, so dass die Kläger des Ausgangsverfahrens voraussichtlich

den Weg der Verfassungsbeschwerde einschlagen müssen, wenn sie eine Entscheidung des BVerfG zu der hier maßgeblichen Frage herbeiführen wollen“.

Dieter Birk äußert sich anlässlich des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses des vorliegenden Finanzgerichts vom 25. November 2009 (Handelsblatt, online, Steuerboard vom 2. Juni 2010):

„Nehmen wir an, das Bundesverfassungsgericht entscheidet über die Vorlage des Finanzgerichts Niedersachsen im Jahre 2012, dann ist der Solidaritätszuschlag mehr als 17 Jahre erhoben worden; er ist zur **Dauerabgabe**, nämlich zu einer zusätzlichen Einkommen- und Körperschaftsteuer mutiert, was die Finanzverfassung nicht zulässt. Es läge auf der Linie der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, dass es sich dieser Mutation entgegenstellt. Es wird dann vermutlich dem Gesetzgeber eine Frist setzen, innerhalb derer er sich entscheiden kann, ob er den Zuschlag aufheben oder ob er ihn dauerhaft in das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz integrieren will, was ganz einfach zu einer Erhöhung der Steuersätze führen würde. Angesichts der Kassenlage braucht man nicht viel Fantasie, um sich vorzustellen, welche Alternative der Gesetzgeber wählen wird. Allerdings wird der Bund der Verlierer sein, denn das Aufkommen aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer muss er sich mit den Ländern und Gemeinden teilen. Aber gerade das spricht ja dafür, den Zustand der Durchbrechung des von der Verfassung vorgesehenen Systems der regulären Ertragsverteilung nun endlich zu beenden“

(Hervorhebung auch im Original).

Auch Hans-Joachim Kanzler bespricht den Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 25. November 2009 (NWB Nr. 28 vom 12. Juli 2010, S. 2203, 2204):

„Allerdings hat der Erste Senat des BVerfG in seinem Beschluss vom 9.2.1972 - 1 BvL 16/69 (BStBl. 1972 II, S. 408) ausgeführt, einer Befristung der Ergänzungsabgabe ergebe sich nicht von vornherein aus dem Begriff der Ergänzungsabgabe in Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F. Freilich wurde seinerzeit die Befristung der Abgabe auf zwei Jahre diskutiert, während wir uns inzwischen ganze 15 Jahre des Solidaritätszuschlags erfreuen. Damals hielt das BVerfG auch das Auswechseln des Normzwecks für zulässig und geboten, wenn sich während des Laufs der Ergänzungsabgabe für den Bund neue Aufgaben ergeben, für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen. Gebiete sich in diesem Fall die erneute Einführung der Ergänzungsabgabe, so sei damit auch die Fortführung einer bereits bestehenden gerechtfertigt. Mit dieser Argumentation ließe sich der immerwährende Solidaritätszuschlag etablieren, der dann allenfalls Gegenstand veranlassungsbezogener Änderungen des Steuersatzes wäre. Dass eine solche Dauerergänzungsabgabe die finanzverfassungsrechtliche Ordnung verletzt, scheint mir offenkundig zu sein.“

Tibor Schober (Stbg 2010, S. 389, 395) befasst sich ebenfalls mit dem Beschluss des vorliegenden Finanzgerichts vom 25. November 2009:

„Es wäre m.E. förderlich, wenn das BVerfG die alte richtige Linie fortsetzen und die Vorlage des FG Niedersachsen negativ bescheiden würde. Alles andere würde im Übrigen auch die Kompetenz des BVerfG übersteigen. Die Entscheidung für oder wider bestimmte Steuerarten ist primär eine politische Entscheidung.“

Kyrill-A. Schwarz in v. Mangoldt/Klein, Kommentar zum GG, 6. Aufl. 2010, Art. 106 Rn. 49 hebt die Subsidiarität der Ergänzungsabgabe nach dem Grundgesetz hervor. Diese Voraussetzung würde von dem Solidaritätszuschlag erfüllt.

*„Mit der Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 ist dem Bund eine **subsidiäre Ertragskompetenz** für den Fall eines anderweitig nicht behebbaren **akuten Fehlbedarfs im Bundeshaushalt** eingeräumt worden. Die Abgaben brauchen zeitlich nicht befristet zu sein, dürfen aber die den Ländern zustehende (Mit-)Ertragshoheit über die vorgenannten Steuern nicht aushöhlen. ... Wenn die Ergänzungsabgabe in erster Linie fiskalpolitische Zwecke verfolgt und sie der sofortigen Ausgabendeckung und der Finanzierung einer konkreten Bedarfsdeckungslücke des Bundes erhoben wird, so dürfte es von Verfassungswegen keinen Bedenken begegnen, wenn der Bund auch das Vorliegen einer entsprechenden Deckungslücke nachzuweisen hat. Problematisch ist allerdings, ob den Bund auch eine entsprechende Beobachtungspflicht trifft, ob die Voraussetzungen weiterhin erfüllt sind. Hier ist zumindest zu berücksichtigen, dass die Erhebung von Steuern gerade nicht an einen bestimmten Verwendungszweck gebunden ist und vor diesem Hintergrund eine zu einem bestimmten Zweck erhobene Ergänzungsabgabe (Stichwort: ‚Aufbau Ost‘) nicht ihre Berechtigung durch einen Wechsel in der Zweckbestimmung verliert, solange nicht insgesamt die Einnahmeerzielung nicht mehr erforderlich wäre“*

(Hervorhebungen auch im Original).

Dennis Hilgers und Isabelle Holly haben sich anlässlich der Vorlage vom 25. November 2009 mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags befasst (DB 2010, S. 1419) und gehen von dessen Verfassungskonformität aus:

„Da der Ertrag der Steuer gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ausschließlich dem Bund zusteht, hat er die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz gem. Art. 105 Abs. 2 GG. Die Kompetenz ist auch nicht aufgrund der Annahme, dass der Charakter einer Ergänzungsabgabe nach den Vorstellungen des Verfassungsgebers einer dauerhaften Besteuerung entgegensteht, entfallen. Die Erhebungsdauer bis zum Vz. 2010 und darüber hinaus ist von dem erheblichen Gestaltungsspielraum,

den der Gesetzgeber zur Erschließung der zahlreichen Steuerquellen hat, umfasst. Es obliegt seiner Einschätzung, welche staatlichen Zwecke er erfüllen möchte und wie er die Zwecke finanziert; eine gerichtliche Überprüfung ist insoweit nicht möglich. Grenzen ergeben sich lediglich dann, wenn eine Regelung evident unsachlich ist oder Grundrechte verletzt werden.

Der Gesetzgeber möchte mit dem SolZ vor allem die Abdeckung der im Zusammenhang mit der deutschen Vereinigung entstandenen finanziellen Belastungen erreichen. Weiter sollen die Erblastschulden der sozialistischen Herrschaft der DDR sowie die angemessene Verteilung der daraus resultierenden Kosten für die öffentlichen Haushalte erreicht werden. Zuletzt ist die allgemeine Konsolidierung der öffentlichen Haushalte ein vom Gesetzgeber genanntes Ziel. Die Aufzählung zeigt jedoch, dass die Ziele nicht abschließend genannt sind und damit auch weitere allgemeine finanzielle Mehrbelastungen beim Bund zur Rechtfertigung in Betracht kommen. Das Steueraufkommen aus dem SolZ ist somit nicht an einen bestimmten Verwendungszweck gebunden. Die sich aus diesem Mehrbedarf ergebende **Bedarfsspitze** kann auch über einen Zeitraum von mehreren Jahren bestehen. Die Begründung zum Finanzverfassungsgesetz, auf die sich das FG Niedersachsen beruft, widerspricht dieser Auslegung nicht. Theoretisch wäre es sogar möglich, dass sich nach Einführung des SolZ weitere Aufgaben für den Bund stellen, die eine erneute Einführung eines SolZ rechtfertigen würden. Insoweit die Neueinführung möglich ist, kann auch die Weiterführung des bestehenden SolZ nicht beanstandet werden. Es handelt sich demnach nicht um ein unzulässiges Dauerfinanzierungsinstrument. ...

Es wird angeführt, dass eine Ergänzungsabgabe nur zur Deckung von "**Bedarfsspitzen in Haushalt**", bei "**Ausnahmelagen**" und "**in besonderen Notfällen**" erhoben werden darf. Dies spreche für eine Notwendigkeit der Befristung. Diese Interpretation und Auslegung des Begriffs "Ergänzungsabgabe" ist nicht haltbar. Der Verfassungsgesetzgeber nannte in der Begründung zur Einführung der Ergänzungsabgabe zwar diese Formulierung, eine direkte Verknüpfung mit einem Befristungserfordernis ist jedoch nicht erfolgt und kann daraus auch nicht abgeleitet werden. ...

Der Zuschlagsatz ist mit 5,5 % so gering, dass im Vergleich zur ESt mit einem Steuersatz von 14 % bis 45 % (§ 32a Abs. 1 EStG) und einem KSt-Satz von 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG) eine Aushöhlung nicht ersichtlich ist. Auch in Hinsicht auf das Steueraufkommen aus den gemeinschaftlichen Steuern (Schätzung für 2010 ca. 363 Mrd. €), den Bundessteuern (Schätzung für 2010 ca. 92 Mrd. €) und den Ländersteuern (Schätzung für 2010 ca. 12 Mrd. €) zeigt sich, dass die Einnahmen aus dem SolZ nicht in einem unangemessenen Verhältnis zu den Einnahmen aus den gemeinschaftlichen Steuern stehen.

Auch in der Zeit, zu der der SolZ erhoben wurde, haben in den vergangenen Jahren Steuerermäßigungen bei der EStG und KSt stattgefunden. Diese Tatsache widerspricht nicht den Vorstellungen des Verfassungsgesetzgebers. Solange beim Bund ein allgemeiner finanzieller Mehrbedarf besteht, der nicht anderweitig gedeckt werden kann, ist eine Ergänzungsabgabe gerechtfertigt. Die Steuersenkun-

gen bei den Gemeinschaftssteuern würden zu einer Absenkung des Steueraufkommens von Bund und Ländern führen, möglicherweise ist dies aber nicht sinnvoll und konjunkturpolitisch nicht gewollt. Der erhebliche Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers hinsichtlich der Festlegung von Aufgaben und der Frage, wie diese finanziert werden, ist grds. der Nachprüfung des BVerfG entzogen. Ebenso wenig kann eine Überprüfung der Ausgabengestaltung erfolgen"

(Hervorhebungen auch im Original).

Dieter Birk befasst sich mit der Kammer-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 8. September 2010 (2 BvL 3/10). Nach seiner Ansicht ist die dauerhafte Erhebung des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe verfassungsrechtlich unzulässig (Handelsblatt, online, Steuerboard vom 29. September 2010):

„Man kann es förmlich spüren, wenn man die Entscheidung liest: Das Bundesverfassungsgericht empfand die Richtervorlage als Kampfansage. Es gehört sich nicht für ein Fachgericht, mit dem Bundesverfassungsgericht in einen argumentativen Streit zu treten. Auf ein solches Kräftemessen lässt sich das Bundesverfassungsgericht nicht ein und verweist mit kühler Schulter auf die Bindungswirkungen der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung (§ 31 BVerfGG). Dennoch hätte man sich - bei allem Verständnis für die Position des höchsten Gerichts - im Interesse des Steuerbürgers ein paar inhaltliche Aussagen gewünscht. Historisch betrachtet knüpft die Ergänzungsabgabe an die Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer an, die das Deutsche Reich zur Sanierung des Reichshaushalts erhoben hatte. Die Zuschläge waren damals befristet auf ein Jahr, so dass sie nach Ablauf eines Jahres erneut festgesetzt werden mussten. Bei der Einführung der Ergänzungsabgabe in das Grundgesetz 1954/55 wurde eine ausdrückliche Befristung der Ergänzungsabgabe nicht vorgesehen. In der Begründung wird nur angeführt, dass sie dazu bestimmt sei, anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken (BT-Drs. 2/480, S. 72 Nr. 105). Aus dem eindeutig nachweisbaren Ausnahmecharakter ergibt sich aber, dass sie nach dem Willen des Verfassungsgebers jedenfalls nicht unbegrenzt erhoben werden sollte. Der Verzicht auf die Notwendigkeit einer Befristung sollte den Ausnahmecharakter nicht aufheben. Denn eine dauerhaft etablierte Ergänzungsabgabe, die zusätzlich zur Einkommensteuer erhoben wird, ist nicht nur ein Störfaktor im System des Finanzausgleichs, sondern verschleiert auch die effektive Tarifbelastung, die die Einkommensteuer auslöst. Das spricht dafür, dass die Zeit für die Erhebung einer Ergänzungsabgabe, und damit auch des Solidaritätszuschlags, irgendwann mal auslaufen muss“.

Vgl. auch Dieter Birk in FR 2010, S. 1002:

„Dass der Solidaritätszuschlag nicht zu einer zusätzlichen dauerhaft erhobenen Einkommensteuer mutieren darf, zählte für mich immer zum gesicherten Verfassungsverständnis.“

Auch Johannes R. Nebe (NWB Nr. 40/2010, S. 3161) kritisiert die Kammer-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 8. September 2010 (2 BvL 3/10):

„Eine inhaltliche verfassungsrechtliche Entscheidung des BVerfG hätte gerade angesichts der sehr ausführlich und überzeugend begründeten Vorlage des FG Niedersachsen v. 25.11.2009 nicht nur die erforderliche Klärung für den Rechtsverkehr und die Rechtsfortbildung bringen (vgl. auch Kanzler, NWB 28/2010 S. 2203), sondern auch zum Rechtsfrieden beitragen können. Das Aufstellen sehr formaler Zulässigkeitsanforderungen an einen Normenkontrollantrag und das eher pauschale Verweisen auf Ergebnisse einer fast vierzig Jahre alten, unter anderen Verhältnissen zustande gekommenen Entscheidung v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69 wird den vielfältigen aktuellen verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten im Zusammenhang mit dem SolZG 1995 und den berechtigten Erwartungen der Steuerpflichtigen auf eine verfassungsrechtliche Klärung kaum gerecht.“

Jürgen W. Hidién und Thomas C. St. Tehler befassen sich grundsätzlich mit der Ergänzungsfunktion der Abgabe (StBW vom 29. Oktober 2010, S. 993, 994):

„Und weiterhin: Die Ergänzungsabgabe soll die Vorrangigkeit der ESt und KSt für die Finanzierung des öffentlichen Haushalts auch dann sicherstellen, wenn sich ein ausschließlicher Mehrbedarf des Bundes ergibt, für dessen Deckung die Erhöhung der ESt und KSt keine befriedigende Lösung darstellt (vgl. BVerfGE vom 9.2.1972 - 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 [341]) und eine zusätzliche Anhebung der der Verbrauchsteuer unerlässlich ist.

*Diesen Ansatz verfolgte auch das Niedersächsische FG, wenn es vom **Ausnahmeharakter** der Ergänzungsabgabe spricht. Diese Funktionsbeschreibungen haben sich allerdings bislang nicht in konkreten Rechtsvorgaben an den Steuergesetzgeber niedergeschlagen. Offenbar wollte auch das BVerfG in diese ‚fundierte Prüfung‘ nicht einsteigen und hat die Frage der finanzverfassungsrechtlichen Relevanz von Steuersenkungen offen gelassen. Steuersenkungen zu Lasten des Bundes indizieren den **Wegfall** des Mehrbedarfs des Bundes und stellen die Legitimation der Ergänzungsabgabe infrage. Umgekehrt stellt sich die gleiche Frage bei der Erhöhung der Steuerlast zur Sanierung aller öffentlichen Haushalte. Hier von war das BVerfG - im Gegensatz zum FG - für die Zeit der Finanz- und Steuerpolitik ab 2000 ausgegangen. Solche Steuererhöhungen indizieren aber einen noch erhöhten Finanzbedarf aufseiten des Bundes und der Länder, der **nicht mehr** durch eine Ergänzungsabgabe gedeckt werden kann“*

(Hervorhebungen auch im Original).

Helmut Siekmann in Sachs, Kommentar zum GG, 6. Auflage 2011, Art. 106 Anm. 7 (ähnlich die Voraufgaben):

„Ergänzungsabgaben nach Nr. 6 sind akzessorisch zu den auf Dauer angelegten Einkommen- und Körperschaftsteuern. Sie dürfen nicht zur Aushöhlung dieser Steuern führen, die Gemeinschaftssteuern (Abs. 3 S. 1) sind. Sie brauchen aber nicht zeitlich befristet zu sein. Der seit dem 1.1.1995 erhobene Solidaritätszuschlag zur Finanzierung der deutschen Einheit ... entspricht diesen Anforderungen wohl noch.“

Markus Heintzen in v. Münch/Kunig, Kommentar zum GG, 2011, 6. Aufl., Art. 106 Rn. 21 versteht die Ergänzungsabgabe als ein subsidiäres Finanzierungsmittel:

„Die Ergänzungsabgabe ist als subsidiäres Finanzierungsmittel zur Deckung eines zusätzlichen konkreten Finanzbedarfs des Bundes, nicht als konjunkturpolitisches Instrument, konzipiert, auch nicht als Instrument zur Finanzierung einer Daueraufgabe, wie der Finanzierung von Bildungseinrichtungen durch eine Vermögensabgabe der ‚Besserverdienenden‘. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 enthält in dem Wortteil ‚Ergänzung-‘ Zulässigkeitsvoraussetzungen für diese Abgabe. Unzulässig ist weiter die Aushöhlung von Einkommen- und Körperschaftsteuer und die Umgehung der Länderbeteiligung an diesen Steuern; daraus folgt, dass die Ergänzungsabgabe nur einen kleinen Prozentsatz der Einkommen- und Körperschaftsteuer ausmachen darf, wobei die Grenze mit 5,5 % nicht überschritten ist; von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 nicht geboten ist eine Befristung oder ein gesetzlicher Evaluierungsvorbehalt.“

Speziell zum Solidaritätszuschlag führt er ferner aus:

„Mit zunehmendem zeitlichen Abstand zur Wiedervereinigung wächst aber die Rechtfertigungslast. Spätestens ab dem Auslaufen des Solidarpaktes II, dieses Datum nennt in anderem Zusammenhang auch Art. 143c, dürfte seine Beibehaltung nicht mehr möglich sein.“

Bernd Gottwald verdeutlicht in seiner Abhandlung "Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags" in NWB Nr. 43 vom 24. Oktober 2011, S. 3595, dass die Bemessung des Solidaritätszuschlags gemäß § 3 SolZG 1995 zum einen zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung zwischen gewerblichen und sonstigen Einkünften sowie zum zweiten zwischen ausländischen und inländischen Einkünften führt.

„Balke weist in seinem Beitrag zu Recht darauf hin, dass die Finanzverwaltung den Solidaritätszuschlag ‚verfassungswidrig‘ ungleich erhebt. Dies führt der Autor insbesondere auf die Benachteiligung von Arbeitnehmern und Freiberuflern gegenüber Gewerbetreibenden zurück. Die Benachteiligung ist darauf zurückzuführen, dass sich die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG als Steuerermäßigung mindernd auf die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag auswirkt.“

Auch die Steuerermäßigung des § 34c EStG, wonach unter bestimmten Voraussetzungen ausländische Steuern auf die Steuerfestsetzung im Inland anzurechnen sind, führt dazu, dass im Inland steuerpflichtige ausländische Einkünfte gar nicht bzw. nur teilweise in die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des Solidaritätszuschlags einfließen. Vergleichbare inländische Einkünfte werden hingegen nicht in ähnlicher Weise begünstigt. ...

Die einseitige Begünstigung von ausländischen Einkommen mit anrechenbarer Steuer nach § 34c EStG gegenüber inländischen Einkommen widerspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, dem der Gesetzgeber mit dem Solidaritätszuschlag Rechnung tragen wollte. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein Grundprinzip der Besteuerung und als solches Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 GG."

Michael Balke stellt in seiner Besprechung der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 10. August 2011, I R 39/10 die mit der Erhebung des Solidaritätszuschlags verbundene Ungleichbehandlung von gewerblichen gegenüber sonstigen sowie von ausländischen gegenüber inländischen Einkünften dar (FR 2012, S. 268; vgl. auch Balke, NWB Nr. 41 vom 10. Oktober 2011, S. 3474):

„Es ist höchste Zeit, die verfassungswidrige Erhebung des ‚ungleichen Dauer-Solis‘ zu beenden. Insbesondere Freiberufler und Arbeitnehmer ohne ausländische Einkünfte werden durch das Solidaritätszuschlaggesetz diskriminiert, und zwar durch die Privilegierung gewerblicher und ausländischer Einkünfte bei der Erhebung des Solidaritätszuschlags. Obwohl die Diskriminierung sehr vieler Steuerpflichtiger über Jahre milliardenschwer ist, hat dies bislang kaum jemand bemerkt.“

Friedrich Loschelder in Schmidt, Kommentar zum EStG, 32. Auflage 2013, § 51a Anm. 4, zeigt sich von der Kammer-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 8. September 2010 erstaunt:

„...erstaunlicherweise wurde die sorgfältig begründete Vorlage des FG Nds EFG 10, 1071 durch Kammerbeschluss als unzulässig behandelt“.

II. Rechtsauffassung des vorlegenden Finanzgerichts: Das SolZG 1995 ist verfassungswidrig

Da das vorliegende Finanzgericht von der Verfassungswidrigkeit des SolZG 1995 überzeugt ist, ist die Aussetzung des Verfahrens und die Vorlage an das Bundesverfassungsgericht gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG in Verbindung mit § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG geboten.

1. Das SolZG 1995 verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG

a) Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags gemäß § 3 SolZG 1995 verstößt gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG, weil sie in Verbindung mit § 35 EStG von den nach verfassungsrechtlichen Vorgaben insoweit gleich zu behandelnden Gruppen der gewerbliche Einkünfte und der nichtgewerblichen Einkünfte nur gewerbliche Einkünfte bzw. in Verbindung mit § 34c EStG sowie § 26 KStG von den insoweit gleich zu behandelnden ausländischen und inländischen Einkünften nur ausländische Einkünfte durch eine Reduzierung der Bemessungsgrundlage von dem Solidaritätszuschlag teilweise entlastet. Für diese Ungleichbehandlung fehlen hinreichend tragfähige Rechtfertigungsgründe.

Das allgemeine Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verlangt, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln und wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 180, DStR 2006, S. 1316; vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 30, DStR 2007, S. 235; vom 15. Januar 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, S. 1, 29, DStRE 2008, S. 1003; vom 21. Juli 2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, S. 400, 416, DStR 2010, S. 1721; vom 7. Februar 2012, 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, S. 240, 252 f., NJW 2012, S. 1711; vom 19. Juni 2012, 2 BvR 1397/09, FamRZ 2012, S. 1472; vom 18. Juli 2012, 1 BvL 16/11, NJW 2012, S. 2722; vom 7. Mai 2013 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, Rn. 73 ff., juris). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 9. Dezember 2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, S. 210, 230, DStR 2008, S. 2460; vom 17. November 2009, 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, S. 1, 17, DStR 2010, S. 434; vom 7. Februar 2012, 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, S. 240, 252 f., NJW 2012, S. 1711; vom 7. Mai 2013 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, Rn. 73 ff., juris). Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 21. Juli 2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2467/07, BVerfGE 126, S. 400, 416; vom 7. Juli 2009, 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, S. 199, 218, NJW 2010, S. 1439; vom 19. Juni 2012, 2 BvR 1397/09, FamRZ 2012, S. 1472; Beschluss vom 18. Juli 2012, 1 BvL 16/11, NJW 2012, S. 2722).

Aus dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 15. Januar 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE

120, S. 1, 29, DStRE 2008, 1003; vom 14. Oktober 2008, 1 BvR 2310/06, BVerfGE 122, S. 39, 52, NJW 2009, S. 209; vom 17. November 2009, 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, S. 1, 17, DStR 2010, S. 434; vom 7. Februar 2012, 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, S. 240, 253, NJW 2012, S. 1711; Beschluss vom 18. Juli 2012, 1 BvL 16/11, NJW 2012, S. 2722; vom 7. Mai 2013 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, Rn. 75, juris). Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, S. 1, 44, DStRE 2008, 1003; vom 17. November 2009, 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, S. 1, 17 f., DStR 2010, S. 434) verlangt eine gesetzliche Ausstattung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Die Besteuerung nach der (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit. Dies gilt insbesondere für die Einkommensteuer (BVerfG-Beschluss vom 23. November 1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, S. 108, 120, DStR 1977, 51 m. w. N.; Urteil vom 3. November 1982, 1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, BVerfGE 61, S. 319, 343 f.; Beschlüsse vom 29. Mai 1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60, 86, BStBl. II 1990, S. 653; vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 30, DStR 2007, S. 235). Denn das moderne Einkommensteuerrecht ist auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt (BVerfG-Beschlüsse vom 17. Januar 1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, S. 55, 67, NJW 1957, 417; vom 14. April 1959, 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, S. 237, 243; Urteil vom 24. Januar 1962, 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, S. 290, 297, NJW 1962, 437; Beschlüsse vom 3. April 1962, 1 BvL 35/57, BVerfGE 14, S. 34, 41; vom 2. Oktober 1969, 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, S. 58, 64; vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333, 339, BStBl. II 1972, S. 408; vom 2. Oktober 1973, 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, S. 66, 72, BStBl. II 1973, S. 878; vom 11. Oktober 1977, 1 BvR 343/73, 1 BvR 83/74, 1 BvR 183/75, 1 BvR 428/75, BVerfGE 47, S. 1, 29, BStBl. II 1978, S. 174). Der Gesetzgeber hat es als „*das Prinzip der Steuergerechtigkeit*“ bezeichnet, wonach jeder Bürger „*nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten*“ ist (BT-Drs. 7/1470 vom 9. Januar 1974, S. 211 f.). Der Solidaritätszuschlag unterliegt als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer dem gleichen verfassungsrechtlichen Maßstab wie die Einkommensteuer selbst. Dies ergibt sich aus der in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG angelegten Akzessorietät der Ergänzungsabgabe (vgl. BVerfG-Beschluss vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333, 340, BStBl. II 1972, S. 408, vgl. auch BT-Drs. 12/4401 vom 4. März 1993, S. 5).

Das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit wie das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzen die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers (BVerfG-Urteil vom 6. März 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73, 125, BStBl. II 2002, S. 618; Beschlüsse vom 4. Dezember 2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, S. 27, 46, DStR 2003, S. 633; vom 8. Juni 2004, 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, S. 412, 433; vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 180, DStR 2006, S. 1316; vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 30, DStR 2007, S. 235; vom 21. Juli 2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, S. 400, 416 f., DStR 2010, S. 1721; Beschluss vom 18. Juli 2012, 1 BvL 16/11, NJW 2012, S. 2722). Im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkom-

men im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen angemessen ausgestaltet werden muss (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 4. Dezember 2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, S. 27, 47, DStR 2003, S. 633; vom 16. März 2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, S. 268, 279, DStR 2005, S. 958 jeweils mit weiteren Nachweisen; vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 180, DStR 2006, S. 1316). Ausnahmen von dem geltenden Gebot gleicher Besteuerung bei gleicher finanzieller Leistungsfähigkeit bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 30. September 1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, S. 88, 95, DStR 1998, S. 1743; vom 11. November 1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, S. 280, 290, BStBl. II 1999, S. 502; Urteil vom 6. März 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73, 126, BStBl. II 2002, S. 618; Beschlüsse vom 4. Dezember 2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, S. 27, 47, BStBl. II 2003, S. 534; vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 180 f., DStR 2006, S. 1316; vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 31, DStR 2007, S. 235; vom 15. Januar 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, S. 1, 45, DStRE 2008, S. 1003; vom 17. November 2009, 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, S. 1, 17 f., DStR 2010, S. 434; vom 21. Juli 2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, S. 400, 416 f., DStR 2010, S. 1721; Beschluss vom 18. Juli 2012, 1 BvL 16/11, NJW 2012, S. 2722).

Eine sachliche Rechtfertigung kann insbesondere durch ein nichtfiskalisches Förderungs- oder Lenkungsziel aus Gründen des Allgemeinwohls (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121, 147, BStBl. II 1995, S. 655; vom 11. November 1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, S. 280, 296, BStBl. II 1999, S. 502; Urteil vom 6. März 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73, 112, BStBl. II 2002, S. 618; Beschluss vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 182, DStR 2006, S. 1316; vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 31, DStR 2007, S. 235), durch Vereinfachungs- und Typisierungszwecke (BVerfG-Beschlüsse vom 8. Oktober 1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, S. 348, 359, NJW 1992, S. 423 mit weiteren Nachweisen; vom 11. November 1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, S. 280, 290, BStBl. II 1999, S. 502; Urteil vom 6. März 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73, 127, BStBl. II 2002, S. 618; Beschlüsse vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 182 f., DStR 2006, S. 1316; vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 31, DStR 2007, S. 235) oder eine beabsichtigte Kompensation von Vor- und Nachteilen (*Johanna Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 129 mit weiteren Nachweisen) erfolgen.

b) Unter Anwendung dieses Maßstabs verstößt § 3 SolZG 1995 gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG, soweit bei der Bemessung des Solidaritätszuschlags für gewerbliche Einkünfte im Unterschied zu nichtgewerblichen Einkünften die gemäß § 35 EStG um die Gewerbesteuer ermäßigte Einkommensteuer zugrunde gelegt wird.

Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags bilden nach § 3 Abs. 1 SolZG 1995 die Einkommen-, Körperschaft-, Lohn- und Kapitalertragsteuer. In § 3 Abs. 2 bis 5 SolZG 1995 sind Abweichungen der Bemessungsgrundlage von den entsprechend festgesetzten Steuern bzw. Mindestbeträge der Bemessungsgrundlagen für die Solidaritätszuschlagsteuererhebung vorgesehen. So bildet nach Absatz 2 die Bemessungsgrundlage bei der Veranlagung zur Einkommensteuer die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 EStG unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG in allen Fällen des

§ 32 EStG festzusetzen wäre. Durch Absatz 2a wird die Berücksichtigung der Kinderfreibeträge gewährleistet.

§ 3 SolZG 1995 geht als spezielle Regelung in Bezug auf den Solidaritätszuschlag der generellen Norm des § 51a EStG vor (vgl. *Hartmut Pust* in Littmann/Bitz/Pust, Kommentar zum EStG, Loseblatt Stand September 2013, § 51a Rn. 102). § 51a EStG enthält eine allgemeine Regelung für die Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern. Nach § 51a Abs. 1 EStG finden auf die Festsetzung und die Erhebung von Zuschlagsteuern die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend Anwendung. Die Bemessungsgrundlage wird in Absatz 2 definiert. Im Gegensatz zu § 3 SolZG 1995 wird hierbei gemäß § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG die Anwendbarkeit der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG ausdrücklich ausgenommen.

§ 35 EStG führt zu einer Ermäßigung der Einkommensteuer bei Einkünften aus Gewerbebetrieben. Die Ermäßigung beläuft sich nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in der für das Streitjahr 2007 geltenden Fassung pauschal auf das 1,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags, der gemäß § 14 GewStG für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzt worden ist. Bei Einkünften aus Gewerbebetrieben als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG oder als persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gilt nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Entsprechendes bezogen auf den jeweiligen Anteil der Mitunternehmerschaft.

Mit der durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl. 2000, S. 1433) eingeführten Steuerermäßigung nach § 35 EStG sollten Einzelunternehmen und Personengesellschaften von der Gewerbesteuer entlastet und gewerbliche Einkünfte mit denen aus sonstiger selbständiger Arbeit gleichgestellt werden.

„Bei der Entscheidung über die Ausgestaltung der Reform wird auch hier das Ziel verfolgt, ...

- eine gleichwertige Entlastung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits zu erreichen (Belastungsneutralität) und ...

Unter diesen Voraussetzungen besteht die geeignete Lösung darin, das von der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung vorgeschlagene Modell der Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft zu verbinden mit der Einführung einer Ermäßigung der Einkommensteuer um die Gewerbesteuer. Alle Unternehmen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieben erzielen und der Gewerbesteuer unterliegen, werden durch eine Ermäßigung der Einkommensteuer um die Gewerbesteuer entlastet. ...

Bei der Ermäßigung der Einkommensteuer um die Gewerbesteuer wird die Einkommensteuer des Unternehmers durch eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer gemindert. Die Einkommensteuerermäßigung wird in Höhe des Zweifachen des Gewerbesteuermessbetrags gewährt. Die Gewerbesteuer bleibt weiterhin als Betriebsausgabe abzugsfähig. Dies bewirkt, dass – bei einem Hebesatz

von 400 v. H. – der Unternehmer im Ergebnis durch die Anrechnung der Gewerbesteuer und den Betriebsausgabenabzug wirtschaftlich regelmäßig in vollem Umfang von der Gewerbesteuer entlastet wird."

(BT-Drs. 14/2683 vom 15. Februar 2000, S. 97).

Eine über den Abbau der Belastung der Gewerbebetriebe durch die Gewerbesteuer hinausgehende Entlastung derselben gegenüber sonstigen Einkommensteuerpflichtigen wurde mit der Gesetzesnovelle nicht verfolgt.

„Die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer im Rahmen der Einkommensteuerermittlung führt im Ergebnis dazu, dass die Unternehmen in der Regel keine Gewerbesteuerbelastung trifft. Diese Entlastung ist geboten, um eine Sonderbelastung für die gewerblichen Unternehmen im Ergebnis zu vermeiden."

(BT-Drs. 14/3762 vom 4. Juli 2000, S. 4).

Eine zusätzliche Entlastung der Gewerbetreibenden im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG tritt allerdings gegenüber den sonstigen Einkommensteuerpflichtigen hinsichtlich des Solidaritätszuschlags ein, da insoweit dessen Bemessungsgrundlage nach § 3 SolZG 1995 die gemäß § 35 EStG ermäßigte Einkommensteuer ist. Durch diese Berücksichtigung tragen Gewerbetreibende bei gleicher finanzieller Leistungsfähigkeit im Rahmen des Solidaritätszuschlags eine geringere steuerliche Last. Ein besonderer sachlicher Grund für die Differenzierung zwischen gewerblichen und nichtgewerblichen Einkünften bei der Bemessung des Solidaritätszuschlags besteht nicht. Insbesondere werden durch die Zugrundelegung der nach § 35 EStG ermäßigten Einkommensteuer keine besonderen von den Gewerbetreibenden zu tragenden Lasten kompensiert.

Eine Begünstigung der gewerblichen Einkünfte bei der Erhebung des Solidaritätszuschlags gegenüber nichtgewerblichen Einkünften ist vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt worden. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Belastung aller Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit erfolgen.

„Dies ist auch unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit der richtige Lösungsweg. Der Zuschlag ohne Einkommensgrenzen belastet alle Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit."

(BT-Drs. 12/4401 vom 4. März 1993, S. 51).

Der Gesetzgeber hat auch mit der dem § 51a EStG seit dem Veranlagungszeitraum 2001 vorgehenden Regelung des § 3 SolZG 1995 keine von diesem inhaltlich abweichende Regelung schaffen wollen.

„Durch die Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 wird sichergestellt, dass die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag, der eine zusätzliche Ertragsbesteuerung darstellt, weiterhin an die Einkommensteuer anknüpft. Die Regelungen über die Festsetzung und Erhebung der Zuschlagsteuern werden zur besseren Verständlichkeit für den Rechtsanwender aus § 51a EStG in das Solidaritätszuschlaggesetz aufgenommen.“

(BT-Drs. 14/3762 vom 4. Juli 2000, S. 4).

Aufgrund der für den Solidaritätszuschlag vorrangigen Regelung des § 3 SolZG 1995 gelangt § 51a EStG gemäß Abs. 6 der Vorschrift in Verbindung mit den jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen lediglich auf die Bemessung der Kirchensteuer zur Anwendung.

„Die Steuerermäßigung nach § 35 EStG mindert die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags (§ 3 Abs. 2 SolZG), nicht aber die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer (§ 51a Abs. 2 Satz 3 EStG i.V.m. den jeweiligen Kirchensteuergesetzen).“

(BStBl. I 2009, S. 440, 441).

Insoweit finden sich in der Fachliteratur Stimmen, welche die Bestimmung des § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG als notwendige Voraussetzung zur Realisierung des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG ansehen.

So *Jens Petersen* in Kirchhof/Söhne/Mellinghoff, Kommentar zum EStG, Loseblatt Stand April 2010, § 51a Rn. C 55 mit weiteren Nachweisen:

„Würde die Anrechnung des Gewerbesteuer-Messbetrags - wie bei der Einkommensteuer - auch bei der Kirchensteuer berücksichtigt, wäre die Kirchensteuerbelastung bei gewerblichen Einkünften erheblich niedriger. Dies wäre mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot nicht vereinbar.“

Auch *Hartmut Pust* in Littmann/Bitz/Pust, Kommentar zum EStG, Loseblatt Stand September 2013, § 51a Rn. 103 mit weiteren Nachweisen, geht davon aus, dass die Einbeziehung der Gewerbesteuerermäßigung nach § 35 EStG bei der Bemessung der Kirchensteuer eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG begründen würde.

„Da die Kirchensteuer alle kistpfl Personen ohne Rücksicht darauf belastet, in welcher Einkunftsart die Einkünfte angefallen sind, würde es einen Verstoß gegen Art

3 GG beinhalten, falls die Bemessungsgrundlage für die KiSt ausschließlich für die Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb vermindert würden. ... Aus diesem Grunde findet § 35 EStG für die Zuschlagsteuern zutreffend keine Anwendung."

Die Kirchen haben bereits in ihrer gemeinsamen Stellungnahme der Evangelischen Kirche in Deutschland und des Kommissariats der deutschen Bischöfe zum Entwurf des Steuersenkungsgesetz vom 16. März 2000, abgedruckt in der Zusammenstellung der Stellungnahmen zur öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes und damit zusammenhängender Vorlagen vom 22. bis zum 23. März 2000, Finanzausschuss - Sekretariat - vom 17. Februar 2000, S. 599 f. auf die Verfassungswidrigkeit der Berücksichtigung der um den Gewerbesteuerabzug ermäßigten Einkommensteuer hingewiesen:

„Für die Kirchensteuer ist der vorgesehene Abzug des Gewerbesteuermessbetrags von der tariflichen Einkommensteuer ebenfalls systemfremd. Damit ergibt sich eine verfassungswidrige Aushöhlung des Besteuerungsrechts der Kirchen. Sie können einen Teil ihrer Mitglieder nicht mehr nach ihrer Leistungsfähigkeit besteuern. Gleichbehandlung und Steuergerechtigkeit sind verletzt."

Dass sich das gleiche Problem auch in Bezug auf den Solidaritätszuschlag stellt, wird überwiegend nicht erkannt. So findet sich im Anschluss der Behandlung des vorliegenden Problems im Zusammenhang mit der Kirchensteuer bei *Jens Petersen*, in *Kirchhof/Söhne/Mellinghoff*, Kommentar zum EStG, Loseblatt Stand April 2010, § 51a Rn. C 57 lediglich die Aussage:

„Für den Solidaritätszuschlag gilt dies jedoch nicht."

In gleicher Weise verfährt *Hartmut Pust* in *Littmann/Bitz/Pust*, Kommentar zum EStG, Loseblatt Stand September 2013, § 51a Rn. 103 am Ende.

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 21. Juli 2011, II R 50/09, II R 52/10, BFH/NV 2011, S. 1685, BFHE 234, S. 250, 259, keine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG feststellen können.

„Der Gleichheitssatz wird auch nicht dadurch verletzt, dass sich bei steuerpflichtigen Einzelunternehmern oder Mitunternehmern, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielen, nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 SolZG i.V.m. § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag im Hinblick auf die Gewerbesteuerbelastung durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 2007 geltenden Fassung (EStG 2007) mindert, während u.a.

die Klägerin als Kapitalgesellschaft eine solche Steuerermäßigung nicht beanspruchen kann."

Der Bundesfinanzhof anerkennt in dieser Entscheidung zwar eine unterschiedliche Behandlung zwischen gewerblichen Einkünften gegenüber dem Einkommen einer Kapitalgesellschaft, diese Ungleichbehandlung sei aber durch das mit der Einführung der Steuerermäßigung verfolgte Ziel der Entlastung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen gerechtfertigt (vgl. BFH, Urteil vom 21. Juli 2011, II R 50/09, II R 52/10, BFH/NV 2011, S. 1685, BFHE 234, S. 250, 259).

Hierzu verweist der Bundesfinanzhof unter Bezugnahme auf die Begründung des Entwurfs des Steuersenkungsgesetzes (BT-Drs. 14/2683 vom 15. Februar 2000, insbesondere S. 97) auf die mit diesem Gesetz verfolgten Ziele. Diese bestehen in der Entlastung von Einzelunternehmern und Personengesellschaften von der Gewerbesteuer, um damit im Ergebnis gewerbliche Einkünfte mit solchen aus sonstiger selbständiger Arbeit gleichzustellen. Zudem sollte durch die Steuerermäßigung eine im Verhältnis zu den Kapitalgesellschaften gleichwertige Entlastung für Personengesellschaften und Einzelunternehmen geschaffen werden. Daneben sollte durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG der Weg für eine rechtsformneutrale Besteuerung geebnet werden. Ferner führt das Gericht ohne Benennung eines Quellennachweises aus:

„Da das Einkommen einer Kapitalgesellschaft nur mit Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % belastet wurde, war es aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht erforderlich, Kapitalgesellschaften neben dem Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe auch eine mit § 35 EStG vergleichbare Steuerermäßigung einzuräumen. Bei Kapitalgesellschaften ist die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag bereits wegen des geltenden Körperschaftsteuersatzes niedrig.“

(BFH, Urteil vom 21. Juli 2011, II R 50/09, II R 52/10, BFH/NV 2011, S. 1685, BFHE 234, S. 250, 260 f.).

Diese Argumentation setzte der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 21. Juli 2011, II R 50/09, II R 52/10, BFH/NV 2011, S. 1685, BFHE 234, S. 250, 260, fort.

„Die Minderung der Einkommensteuer durch eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer in Form einer Steuerermäßigung wurde im Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I 2000, 1433, BStBl. I 2000, 1428) eingeführt, um Einzelunternehmen und Personengesellschaften von der Gewerbesteuer zu entlasten und damit im Ergebnis gewerbliche Einkünfte mit solchen aus selbständiger Arbeit gleichzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 27. September 2006 X R 25/04, BFHE 215, 176, BStBl. II 2007, 694; Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 35 Rz 1). Zudem sollten durch die Steuerermäßigung, da für Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuersatz ab 2001 auf 25 % abgesenkt wurde, die Personengesellschaften und Einzelunternehmen gleichwertig entlastet werden (BTDrucks 14/2683, S. 97).“

Die durch die Steuerermäßigung des § 35 EStG bewirkte Ungleichbehandlung von gewerblichen Einkünften gegenüber anderen Einkunftsarten sei danach durch die Kompensation der Zusatzbelastung aufgrund der Gewerbesteuer und durch das mit dem Steuer senkungsgesetz verfolgte Ziel der Entlastung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen gerechtfertigt. Weiter führt das Gericht aus:

„Dies gilt nicht nur in Bezug auf die Minderung der Einkommensteuer, sondern auch hinsichtlich der daran anknüpfenden Minderung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag. Durch die Ermäßigung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags erhalten die gewerblichen Unternehmer/Mitunternehmer einen Ausgleich dafür, dass wegen ihres Gewerbebetriebs Gewerbesteuer erhoben wird und damit ihre Einkünfte bereits durch eine Steuer belastet sind. Die Entlastung war geboten, um eine Sonderbelastung für die gewerblichen Unternehmen im Ergebnis zu vermeiden (BTDrucks 14/3762, S. 4). Dagegen wurde durch die Einfügung des § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG (vgl. Art. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern vom 21. Dezember 2000, BGBl I 2000, 1978, BStBl. I 2001, 38) insbesondere für die Kirchensteuer die Möglichkeit geschaffen, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nicht anzuwenden, um Kirchensteuerausfälle aufgrund der Gewerbesteueranrechnung zu vermeiden (vgl. BTDrucks 14/3762, S. 1). Da die Kirchensteuer selbst nicht zu einer Sonderbelastung für gewerbliche Unternehmen führt, sollte die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nicht die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer mindern (BTDrucks 14/3762, S. 4). Dies spricht auch dafür, dass der Gesetzgeber die Entlastung der gewerblichen Unternehmer aufgrund der Ermäßigung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags als ausreichend angesehen hat.“

(BFH, Urteil vom 21. Juli 2011, II R 50/09, BFH/NV 2011, S. 1685).

Die Argumentation des Bundesfinanzhofs in den genannten Entscheidungen zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung zwischen gewerblichen Einkünften und sonstigen Einkünften hinsichtlich der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags hält einer verfassungsrechtlichen Prüfung nicht stand.

Soweit eine Einkommensteuerermäßigung um die (pauschalierte) Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG erfolgt, rechtfertigt sich diese einkommensteuerrechtliche Ungleichbehandlung gegenüber sonstigen Einkünften aus der besonderen Belastung der gewerblichen Einkünfte durch die Gewerbesteuer. Die Kompensation einer Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer bildet einen hinreichenden Grund für die Ungleichbehandlung, soweit die bei der Einkommensteuer begünstigten Einkünfte zugleich mit der Gewerbesteuer belastet sind und durch die Entlastung bei der Einkommensteuer keine Überkompensation entsteht (BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 184, DStR 2006, S. 1316). Eine Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung kann im

Wege der Kompensation von Vor- und Nachteilen erfolgen, wenn diese in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehen und nicht zufällig zusammentreffen (*Johanna Hey* in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 3 Rz. 129 mit weiteren Nachweisen).

Soweit sich jedoch in Folge der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG zugleich die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags für gewerbliche Einkünfte reduziert, kommt eine Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung durch eine besondere Lastentragung der Gewerbetreibenden nicht in Betracht. Es handelt sich hierbei vielmehr um eine Überkompensation der Gewerbesteuerbelastung.

Zutreffend beschreibt der Bundesfinanzhof unter Bezugnahme auf die Gesetzgebungsmaterialien die Ziele des Steuersenkungsgesetzes.

„Bei der Entscheidung über die Ausgestaltung der Reform wird auch hier das Ziel verfolgt,

- den Weg für eine rechtsnormneutrale Besteuerung zu ebnen,*
- eine gleichwertige Entlastung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits zu erreichen (Belastungsneutralität) und*
- zu einer Vereinfachung des Besteuerungssystems*

beizutragen und den Unternehmen keine zusätzlichen bürokratischen Lasten aufzuerlegen.“

(BT-Drs. 14/2683 vom 15. Februar 2000, S. 97).

Die geeignete Lösung zur Erreichung dieser Ziele erblickt der Gesetzgeber darin, „*das von der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung vorgeschlagene Modell der Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft zu verbinden mit der Einführung einer Ermäßigung der Einkommensteuer um die Gewerbesteuer*“ (BT-Drs. 14/2683 vom 15. Februar 2000, S. 97). Anhaltspunkt dafür, der Gesetzgeber habe gewerbliche Einkünfte darüber hinaus auch im Rahmen der Bemessung des Solidaritätszuschlags aufgrund des im Vergleich niedrigeren Körperschaftsteuersatzes begünstigen wollen, finden sich in den Gesetzgebungsmaterialien nicht. Es fehlt - auch ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien - bereits an der insofern von dem Gericht angeführten „*Sonderbelastung*“ gewerblicher Einkünfte, welche eines Ausgleichs bedürfe. Vielmehr wird die Belastung durch die Gewerbesteuer schon durch die Ermäßigung nach § 35 EStG vollständig ausgeglichen.

„Die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer im Rahmen der Einkommensteuerermittlung führt im Ergebnis dazu, dass die Unternehmen in der Regel keine Gewerbesteuerbelastung trifft. Diese Entlastung ist geboten, um eine Sonderbelastung für die gewerblichen Unternehmen im Ergebnis zu vermeiden.“

(BT-Drs. 14/3762 vom 4. Juli 2000, S. 4).

Eine Grundlage für die Gewährung einer gegenüber anderen Einkünften bestehenden Begünstigung für gewerbliche Einkünfte lässt sich den Materialien ebenfalls nicht entnehmen.

Das zur Rechtfertigung vorgetragene Argument, der Gesetzgeber habe bewusst eine unterschiedliche Behandlung zwischen Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag vornehmen wollen, da die Kirchensteuer nicht zu einer Sonderbelastungen für gewerbliche Unternehmen führe, findet sich in den aufgeführten Quellen nicht wieder.

Es heißt zwar in BT-Drs. 14/3762 vom 4 Juli 2000, S. 4:

„Die Kirchensteuer selbst führt nicht zu einer Sonderbelastung für gewerbliche Unternehmen. Dementsprechend sollte die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer nicht mindern.“

Hieraus lässt sich aber nicht der Gegenschluss ziehen, der Gesetzgeber messe dem Solidaritätszuschlag eine Sonderbelastung für gewerbliche Einkünfte zu. Anhaltspunkte für eine solche Einschätzung sind zudem nicht ersichtlich.

Den Gesetzesmaterialien ist demgegenüber zu entnehmen, dass die Ermäßigung der Einkommensteuer um die (pauschalierte) Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage von Zuschlagsteuern im Allgemeinen keine Berücksichtigung finden soll.

„In diesem Gesetzentwurf wird für Zuschlagsteuern durch die Änderung von § 51a EStG die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer rückgängig gemacht.“

(BT-Drs. 14/3762 vom 4. Juli 2000, S. 4).

Den Gesetzesmaterialien ist nicht zu entnehmen, dass im Fall des Solidaritätszuschlages hiervon abweichend verfahren werden sollte. Der Gesetzgeber hat zwar durch die Änderung des SolZG 1995 sicherstellen wollen, dass die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag weiterhin an die Einkommensteuer anknüpft (BT-Drs. 14/3762 vom 4. Juli 2000, S. 4). Damit ergibt sich aber nicht bereits dessen Absicht, im Wege der Berücksichtigung der nach § 35 EStG ermäßigten Einkommensteuer die Bemessungsgrund-

lage für den Solidaritätszuschlag zur Entlastung gewerblicher Einkünfte zu reduzieren. Mit der Fassung der dem § 51a EStG vorgehenden Norm des § 3 SolZG 1995 verband der Gesetzgeber lediglich redaktionelle Gründe.

„Die Regelungen über die Festsetzung und Erhebung der Zuschlagsteuern werden zur besseren Verständlichkeit für den Rechtsanwender aus § 51a EStG in das Solidaritätszuschlaggesetz aufgenommen.“

(BT-Drs. 14/3762 vom 4. Juli 2000, S. 4).

„Es handelt sich um eine Anpassung an den im Steuersenkungsgesetz beschlossenen Wegfall der Lohnsteuertabellen sowie redaktionelle Änderungen.“

(BT-Drs. 14/4546 vom 8. August 2000, S. 4).

Die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs sind dementsprechend auch in der Fachliteratur auf Ablehnung gestoßen.

„Warum nun von Gewerbetreibenden die eine Zuschlagsteuer (Kirchensteuer) voll erhoben, die andere Zuschlagsteuer (Solidaritätszuschlag) nur vermindert erhoben wird, wird in den Gesetzesmaterialien nicht erklärt. Anstatt diese Ungleichheit in der Steuererhebung bei verschiedenen Personengruppen ohne nachvollziehbare (folgerichtige) Gesetzesbegründung herauszuarbeiten, nimmt der II. Senat des BFH dies einfach hin und tut so, als ob die Ermäßigung beim Solidaritätszuschlag erforderlich ist, um die ‚Sonderbelastung Gewerbesteuer‘ auszugleichen. Dies, obwohl der Gesetzgeber selbst in der BT-Drucks. 14/3762 (S. 4) davon ausgeht, dass schon die Steuerermäßigung des § 35 EStG (pauschale Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuerschuld) ‚im Ergebnis dazu führt, dass die Unternehmen in der Regel keine Gewerbesteuerbelastung trifft‘. Warum dann noch eine (weitere) Ermäßigung bei dem Solidaritätszuschlag? Es gibt offensichtlich keine Gesetzesbegründung – gegen den Rechtsgedanken des § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG – für die ‚Einkreisung‘ der Gewerbesteuer in den Solidaritätszuschlag.“

(Michael Balke, NWB Nr. 41 vom 10. Oktober 2011, S. 3474, 3477).

Die mit der Zugrundelegung der nach § 35 EStG ermäßigten Einkommensteuer bei gewerblichen Einkünften als Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags gemäß § 3 SolZG 1995 verbundene Entlastung genügt auch nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen zur Rechtfertigung eines nichtfiskalischen Förderungs- und Lenkungsziels.

Dass der Gesetzgeber mit der nach § 3 SolZG 1995 eintretenden Reduzierung des Solidaritätszuschlags bei gewerblichen Einkünften gegenüber sonstigen Einkünften Gewerbebetriebe gezielt einen steuerlichen Vorteil habe verschaffen wollen, ist den Gesetzgebungsmaterialien nicht zu entnehmen. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung durch die Verfolgung eines Förderungs- und Lenkungszwecks setzt aber voraus, dass dieser von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen (vgl. BVerfG-Urteile vom 6. März 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73, 112 f., BStBl. II 2002, S. 618; vom 20. April 2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, S. 274, 293, HFR 2004, S. 572; Beschlüsse vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 182, DStR 2006, S. 1316; vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 31, DStR 2007, S. 235; vom 9. Dezember 2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, S. 210, 238, DStR 2008, S. 2460) und gleichheitsgerecht ausgestaltet ist (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121, 148, BStBl. II 1995, S. 655; vom 11. November 1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, S. 280, 296, BStBl. II 1999, S. 502; Urteil vom 20. April 2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, S. 274, 293, HFR 2004, S. 572; Beschlüsse vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 182, DStR 2006, S. 1316; vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 31, DStR 2007, S. 235; vom 9. Dezember 2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, S. 210, 238, DStR 2008, S. 2460). Der Lenkungszweck muss mit hinreichender Bestimmtheit entweder im gesetzlichen Tatbestand vorgezeichnet oder den Gesetzgebungsmaterialien zu entnehmen sein (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121, 148, BStBl. II 1995, S. 655; vom 9. Dezember 2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, S. 210, 238, DStR 2008, S. 2460). Der Gesetzgeber unterliegt damit einem Begründungszwang: *„Ist ein Förder- oder Lenkungszweck im Gesetzgebungsverfahren nicht zum Ausdruck gekommen, darf ein solcher zur Rechtfertigung nicht unterstellt werden“* (Johanna Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 21 mit weiteren Nachweisen).

Rein fiskalische Interessen sind nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht geeignet, eine ungleiche Belastung durch konkretisierende Ausgestaltung der steuerlichen Grundentscheidungen zu rechtfertigen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 17. Januar 1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, S. 55, 88, NJW 1957, 417; BVerfG, vom 1. Juni 1965, 2 BvR 616/63, BVerfGE 19, S. 76, 84 f.; vom 29. Mai 1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60, 89, BStBl. II 1990, S. 653; vom 5. Februar 2002, 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, S. 17, 45, HFR 2002, S. 831; vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, 182, DStR 2006, S. 1316; vom 7. Februar 2012, 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, S. 240, 259, NJW 2012, S. 1711).

c) Nicht anders ist die Berücksichtigung der Steuerermäßigung bei ausländischen Steuern im Rahmen der Einkommensteuer nach § 34c EStG bzw. nach § 26 KStG im Rahmen der Körperschaftsteuer zu beurteilen.

Nach § 34c EStG und § 26 KStG sind der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer entsprechende, festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuern auf die Einkommenssteuer anzurechnen. Die hierdurch ermäßigte Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer bilden gemäß § 1 in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 SolZG 1995 zugleich die Grundlage für die Berechnung des Solidari-

tätzuschlags. Dies hat eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen im Ausland erzielten Einkünften gegenüber inländischen Einkünften zur Folge.

Mit den Steuerermäßigungen nach § 34c EStG und § 26 KStG soll eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung des im Ausland besteuerten Einkommens vermieden und dadurch das Leistungsfähigkeitsprinzip gewahrt werden (vgl. *Dietmar Gosch* in Kirchhof, Kommentar zum EStG, 2013, 12. Aufl. 2013, § 34c Rn. 3; siehe auch *Felix Hierstetter* in Erle/Sauter, Kommentar zum KStG, 3. Aufl. 2010, § 26 Rn. 2). Soweit von dieser Ermäßigung ausschließlich die Einkommen- und Körperschaftsteuer selbst betroffen sind, rechtfertigt sich die Ungleichbehandlung gegenüber inländischen Einkünften durch die Sonderbelastung, welcher sich ausländische Einkünfte durch eine Doppelbesteuerung ausgesetzt sehen. Erst durch die entsprechende Steuerermäßigung wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durchgesetzt und Steuergerechtigkeit geschaffen.

Soweit allerdings dem Solidaritätszuschlag nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 SolZG 1995 eine um die angerechneten ausländischen Steuern ermäßigte Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird, liegt eine Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vor, da die damit verbundene, weitergehende Steuerermäßigung nicht mehr durch eine besondere Belastung ausländischer Einkünfte zu rechtfertigen ist.

Dieser Verstoß wurde erstmals von dem Bundesrechnungshof in seinen "Bemerkungen 2008 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes", BT-Drs. 16/11000, S. 139 f. aufgedeckt.

„Der Bundesrechnungshof hat die unterschiedliche Behandlung inländischer und ausländischer Einkünfte als nicht sachgerecht beanstandet. Entgegen der Gesetzesbegründung unterliegen derzeit nicht alle Einkommen ausnahmslos dem Solidaritätszuschlag.

Die Besserstellung ausländischer Einkünfte verstößt nach Auffassung des Bundesrechnungshofes außerdem gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Dieser besagt, dass Steuerpflichtige nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung staatlicher Leistungen beitragen sollen. Ob Einkünfte im Inland oder im Ausland erzielt werden, wirkt sich auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht aus. Ein Grund für die Ungleichbehandlung besteht daher nicht.“

Auf die Feststellungen des Bundesrechnungshofs hat - nach dessen Angaben - das Bundesministerium der Finanzen eingeräumt, dass ausländische Einkünfte derzeit nur eingeschränkt in die Berechnung des Solidaritätszuschlags einbezogen werden. Eine weitergehende Prüfung sei in Aussicht gestellt worden (Bundesrechnungshof, "Bemerkungen 2008 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes", BT-Drs. 16/11000, S. 140).

2. Das SolZG 1995 verstößt auch gegen Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG

Nach den dargelegten Rechtsgrundsätzen des Bundesverfassungsgerichts zur Rechtsstaatlichkeit des Besteuerungseingriffs des Staates gegenüber dem Bürger als Teil der verfassungsmäßigen Ordnung im Sinne des Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG und unter Beachtung der dargelegten Vorstellungen (Motive) des Verfassungsgebers kann überdies nicht begründet werden, dass der Solidaritätszuschlag nach dem SolZG 1995 noch eine zulässige Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 105 Abs. 2, 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ist, mit der der Kläger im Streitjahr 2007 belastet werden darf. Die Gesetzgebungs- bzw. die Gesetzfortführungskompetenz für den Solidaritätszuschlag sind im Streitjahr 2007 entfallen. Das SolZG 1995 verletzt im Streitjahr 2007 die Finanzverfassung und damit die verfassungsmäßige Ordnung im Sinne der Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG und verstößt mithin gegen das allgemeine Freiheitsrecht des Steuerpflichtigen und gegen das Rechtsstaatsprinzip. Der Gesetzgeber hat sich nicht an die vom Verfassungsgeber gesetzten Regeln der Finanzverfassung gehalten.

Der Solidaritätszuschlag darf als Ergänzungsabgabe allein zur Deckung (vorübergehender) Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt erhoben werden, weil sich die Ergänzungsabgabe im Vergleich zu den sonstigen Steuern, die in der Finanzverfassung aufgezählt sind, wie die seltene Ausnahme zur Regel verhält. Zwar muss eine Ergänzungsabgabe nicht von vornherein befristet erhoben, jedoch verbietet der Ausnahmecharakter der Ergänzungsabgabe eine dauerhafte, eine immerwährende Erhebung dieser Steuer. Dies ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien zur Einführung des Finanzierungsinstruments der Ergänzungsabgabe in das Grundgesetz.

Der Begriff der Ergänzungsabgabe ist im Grundgesetz nicht definiert. Sie wird als eine der Steuern, die erhoben werden können, vorausgesetzt. Wegen der fehlenden Definition und Angabe der Voraussetzungen, unter denen eine Ergänzungsabgabe erhoben werden darf, greift das vorliegende Finanzgericht auf die Motive des Verfassungsgebers, die den Materialien des Jahres 1954 zu entnehmen sind, zurück.

Das vorliegende Finanzgericht misst der Begründung zur Verfassungsänderung 1954/55 eine hohe Bedeutung bei der Auslegung der Norm zu. Nach dieser ist für das vorliegende Finanzgericht deutlich, dass eine Ergänzungsabgabe nur kurzfristig erhoben werden darf.

Das Bundesverfassungsgericht nimmt in seiner Entscheidung vom 9. Februar 1972 (1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333, 338, 341 ff.) zur ersten Ergänzungsabgabe (1968 bis 1974/76) ausdrücklich auf die Materialien zur Einführung des Finanzierungsinstruments der Ergänzungsabgabe in das Grundgesetz im Jahr 1955 (etwa Bundestags-Drucksache II/480, S. 72) Bezug; nach dieser Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist der Bundestag nicht berechtigt, unter der Bezeichnung "Ergänzungsabgabe" eine Steuer ein- oder fortzuführen, die den Vorstellungen widerspricht, die der Verfassungsgeber erkennbar mit dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden hat.

Die Materialien zur Einführung der Ergänzungsabgabe in das Grundgesetz, damit die erkennbaren Motive des Verfassungsgebers, zeigen, dass eine Finanzbedarfs"spitze" Voraussetzung für die Erhebung einer Ergänzungsabgabe ist. Danach dient eine Ergänzungsabgabe allein zur Deckung vorübergehender „Bedarfsspitzen“; ausdrücklich ist noch

von zu finanzierenden „Ausnahmelagen“ und „besonderen Notfällen“ die Rede. Eine solche „Ausnahmelage“ kann logisch nicht auf Dauer vorliegen. Die zitierten Begriffe "Bedarfsspitze im Haushalt" und "nicht anderweitig zu decken" und "in besonderen Notfällen" verdeutlichen die Vorstellung des Verfassungsgebers über die Ergänzungsabgabe als ein nachrangiges und punktuelles, zeitlich beschränktes Finanzierungsinstrument. Eine Bedarfsspitze ist eine „Spitze“, keine Hochebene der Finanzierung. Zwar können sich „Bedarfsspitzen“ auch (ausnahmsweise) über einen Zeitraum von mehreren Jahren erstrecken. Jedoch muss – bezogen auf das hier maßgebliche Streitjahr 2007 – bei einem Zeitraum von weit mehr als zehn Jahren eine unzulässige „Dauer“finanzierung angenommen werden. Im Haushaltsrecht befindet man sich bei Perioden von zehn und mehr Jahren längst im langfristigen Bereich. Eine „mittelfristige“ Finanzplanung umfasst eine Planungsperiode von nur fünf Jahren. Dementsprechend wurden vor Einführung des SolZG 1995 die anderen Ergänzungsabgaben nur für wesentlich kürzere Zeiträume erhoben.

Ein Spitzenfinanzbedarf verflüchtigt sich nach einiger Zeit wieder oder er weitet sich zu einer Finanzlücke aus, deren Schließung allein durch (auf Dauer angelegte) Steuererhöhungen nicht aber durch Fortführung einer Ergänzungsabgabe, die nicht auf Dauer angelegt sein darf, zulässig ist. Eine Ergänzungsabgabe darf deshalb nur vorübergehend erhoben werden. Sie darf nicht zur Schließung einer über ein Jahrzehnt andauernden Finanzierungslücke, nicht zur Deckung eines Finanzbedarfs“plateaus“, eingesetzt werden.

Die Bundesrepublik Deutschland hatte mit dem Beitritt der einstigen DDR im Jahre 1990 eine Finanzierungsaufgabe übernommen, deren zeitliches Ende nicht absehbar ist. Der übernommene Finanzbedarf bedeutet für den Bundeshaushalt eine sehr große, auf viele Jahre nicht absehbare Finanzierungslücke. In diesem Sinne ist auch die Aussage der Vorsteherin des beklagten Finanzamts in der mündlichen Verhandlung vom 25. November 2009 einzuordnen, nach der der Bund für die deutsche Einheit bislang enorm hohe Beträge aufgewendet hat und jährlich weitere viele Milliarden Euro an Vereinigungslasten hinzukommen. Auch der sogenannte Solidarpakt zwischen den neuen und den alten Bundesländern soll mindestens bis zum Jahre 2019 bestehen bleiben (der erste Solidarpakt zum „Aufbau Ost“ bestand von 1995 bis 2004, der zweite wurde im Jahr 2005 beschlossen und soll erst im Jahre 2019 beendet werden).

Die Fortführung des Solidaritätszuschlags widerspricht auch deshalb den erkennbaren Vorstellungen des Verfassungsgebers, weil es in den letzten Jahren immer wieder umfassende und auf Dauer angelegte allgemeine und punktuelle Steuerermäßigungen gab, obwohl der Solidaritätszuschlag weitgehend unverändert erhoben worden ist. Der damalige Bundesrat bezeichnete es im Jahr 1954 ausdrücklich als „nicht vertretbar“, das Zuschlagsrecht (Ergänzungsabgabe) im Zusammenhang mit einer Steuertarifsenkung auszuüben und dadurch die steuerliche Entlastung zum Teil wieder aufzuheben (Bundestags-Drucksache 2/484 vom 29. April 1954, S. 1); entsprechend wurde - wegen der anstehenden Steuertarifsenkung - der damalige Plan, zeitgleich mit der Änderung des Art. 106 Abs. 1 GG ein "Gesetz über die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer" einzuführen, nicht umgesetzt. Auch diese sich aus den Materialien ergebenden Motive des Verfassungsgebers der Jahre 1954/55 verdeutlichen, dass die Ergänzungsabgabe subsidiären Charakter hat. Der Verfassungsgeber hatte nach den Materialien erkennbar die Vorstellung, dass eine einmal eingeführte Ergänzungsabgabe in Zeiten

von geplanten Steuersenkungen zunächst entfallen muss, bevor Tarifsenkungen bei der Einkommensteuer greifen.

Die Ermäßigung der Einkommensteuer bei gleichzeitiger Erhebung einer Ergänzungsabgabe begründet auch unter Zugrundelegung der in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408), entwickelten Grundsätze einen die Verfassung verletzenden Widerspruch. Nach dem Bundesverfassungsgericht bedarf die Erhebung einer Ergänzungsabgabe der Rechtfertigung durch die Wahrnehmung einer Aufgabe des Bundes, „für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen“ (BVerfGE 32, 333, 342 f., bezogen auf die Wahrnehmung einer neuen, dem Bund zufallenden Aufgabe nach Einführung der Ergänzungsabgabe). Nimmt der Bundesgesetzgeber demgegenüber Senkungen der Einkommensteuer vor, so bringt er damit zugleich zum Ausdruck, die Wahrnehmung seiner Aufgaben aus den reduzierten Steuereinnahmen bestreiten zu können. Führt er dazu parallel wiederum zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung einer Ergänzungsabgabe an, die Einnahmen aus der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens würden zu seiner Aufgabenerfüllung nicht ausreichen, setzt er sich dem Vorwurf eines widersprüchlichen Verhaltens aus. „*Steuersenkungen zu Lasten des Bundes indizieren den Wegfall des Mehrbedarfs des Bundes und stellen die Legitimation der Ergänzungsabgabe infrage*“ (Hidien/Tehler, StBW vom 29. Oktober 2010, S. 993).

Der Bundesgesetzgeber hat durch die Senkung der Einkommensteuer, insbesondere durch die mehrfache Senkung des Einkommensteuertarifs seit dem Jahr 1999, gezeigt, dass er sich einem eine Ergänzungsabgabe rechtfertigenden Mehrbedarf nicht ausgesetzt sieht. Dennoch wurde die Erhebung des Solidaritätszuschlags unverändert fortgesetzt. Eine vollumfängliche Gegenfinanzierung der Einkommensteuersenkungen, etwa durch eine Verbreiterung ihrer Bemessungsgrundlage, wurde von dem Gesetzgeber nicht vorgenommen. Die Reduzierung der Einkommensteuerbelastung erfolgte durch eine Vielzahl einzelner Gesetze.

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl. I 1999, S. 402) erfolgte zum 1. Januar 1999 eine Senkung des Eingangssteuersatzes um 2 Prozentpunkte auf 23,9 Prozent sowie eine Ermäßigung des Höchststeuersatzes für gewerbliche Einkünfte von 47 auf 45 Prozentpunkte. Für die Veranlagungszeiträume 2000 und 2001 wurde der Grundfreibetrag von 13.067 DM bzw. 26.135 DM auf 13.499 DM bzw. 26.999 DM angehoben und der Eingangssteuersatz um einen weiteren Prozentpunkt abgesenkt. Zugleich erfolgte eine Ermäßigung des Spitzensteuersatzes von 53 auf 51 Prozentpunkte bzw. für gewerbliche Einkünfte um 2 Prozentpunkte auf 43 Prozent. Zum 1. Januar 2002 wurde der Grundfreibetrag schließlich auf 14.093 DM bzw. 28.187 DM angehoben, der Eingangssteuersatz auf 19,9 Prozentpunkte und der Spitzensteuersatz auf 48,5 Prozentpunkte abgesenkt sowie eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei gewerblichen Einkünften vorgenommen.

Für die Senkung des Eingangssteuersatzes auf 23,9 Prozentpunkte veranschlagte der Gesetzgeber für die Jahre 1999 bis 2002 jährliche Steuermindereinnahmen von jeweils über 1,3 Mrd. DM, hiervon entfielen allein auf den Bund jährlich zwischen 591 bis 623 Mio. DM (vgl. die erste Beschlussempfehlung und der erster Bericht des Finanzausschus-

ses zu dem Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 2. Dezember 1998, BT-Drs. 14/125, S. 46). Wird zudem die Senkung des Höchststeuersatzes für gewerbliche Einkünfte auf 45 Prozentpunkte mit in die Rechnung eingestellt, so ergeben sich für die Jahre 1999 bis 2002 veranschlagte Steuermindereinnahmen von jährlich zwischen 2,3 bis 2,86 Mrd. DM, von denen der Bund jährlich über eine Milliarde DM zu tragen hatte (BR-Drs. 910/98 vom 20. November 1998, S. 129). Die Einkommensteuersenkungen zum 1. Januar 2000 wurden mit jährlich zwischen 13,5 und 14,31 Mrd. DM veranschlagt, was für den Bund in den Jahren 2000 bis 2002 eine Einnahmenminderung von jeweils über 6 Mrd. DM zur Folge haben sollte. Für die ergriffenen Maßnahmen zum 1. Januar 2002 wurde allein für dieses Jahr von einer Reduzierung der Gesamteinnahmen in Höhe von 28,15 Mrd. DM ausgegangen, von denen der Bund für über 12,5 Mrd. DM aufkommen musste (BR-Drs. 910/98 vom 20. November 1998, S. 133). Das gesamte Entlastungsvolumen der dreistufigen Steuerreform belief sich auf 57 Mrd. DM. Eine Gegenfinanzierung durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage erfolgte lediglich im Umfang von 42 Mrd. DM (vgl. BR-Drs. 910/98 vom 20. November 1998, S. 125).

Zahlreiche Änderungen des Einkommensteuerrechts erfolgten mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I 2000, S. 1433 ff., 1449 f.). Zu nennen sind insbesondere die Senkungen des Eingangssteuersatzes auf 17 Prozentpunkte und des allgemeinen Spitzensteuersatzes auf 47 Prozentpunkte zum 1. Januar 2003 und deren weitere Herabsenkung um jeweils 2 Prozentpunkte zum 1. Januar 2005. Bei Gesamtbetrachtung aller ergriffenen Maßnahme sowie unter Zugrundelegung der jährlich veranschlagten Höchstwerte ergeben mit dem Steuersenkungsgesetz aus der Einkommensteuer Mindereinnahmen in Höhe von jährlich bis zu 14,82 Mrd. DM (vgl. BT-Drs. 14/2683 vom 15. Februar 2000, S. 99 ff.).

Für die Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse, Gesetz vom 24. März 1999 (BGBl. I 1999, S. 388), wurden für das Jahr 1999 Steuermindereinnahmen einschließlich des Solidaritätszuschlags von 1,37 Mrd. DM veranschlagt, hiervon entfielen auf den Bund 625 Mio. DM. Die Neuregelungen sollte für die gesetzlichen Kranken- und Rentenversicherungen Mehreinnahmen von 1,9 bzw. 1,5 Mrd. DM im Jahr 1999 einbringen. Für die Folgejahre wurde für die gesetzlichen Krankenversicherungen von jährlichen Mehreinnahmen in Höhe von 2,25 und für die gesetzlichen Rentenversicherungen von 2,85 Mrd. DM ausgegangen (vgl. BT-Drs. 14/280 vom 19. Januar 1999, S. 2).

Mit dem ersten Gesetz zur Familienförderung vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I 1999, S. 2552) wurde insbesondere ein Betreuungsfreibetrag für jedes Kind bis zur Vollendung des 16. Lebensjahres sowie für volljährige Kinder, die körperlich, geistig oder seelisch behindert sind und deren sächliches Existenzminimum eingeführt. Die Mindereinnahmen bei der Einkommensteuer wurden für die Jahre 2001 bis 2003 auf jährlich zwischen 1,52 und 1,9 Mrd. DM veranschlagt, von denen jeweils rund eine Mrd. auf den Bund entfielen. Eine Gegenfinanzierung durch die Streichung der Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten beschränkte sich auf jährlich 170 bis 220 Mio. DM insgesamt, für den Bund 78 bis 99 Mio. DM (vgl. BT-Drs. 14/1513 vom 27. August 1999, S. 12 f.)

Mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I 1999, S. 2601) erfolgte der Abbau von Steuerbefreiungen und Ausnahmeregelungen unter gleichzeitiger Fortentwicklung des Steuerentlastungsgesetzes. Die finanziellen Auswirkungen der ergrif-

fenen Maßnahmen in ihrer Gesamtheit führten nach ihrer Veranschlagung in der Gesetzesbegründung in den Jahren 2000 bis 2002 zu Mindereinnahmen im Umfang von über einer Milliarde DM, teilweise sogar über zwei Milliarden DM. Auf den Bund entfielen Mindereinnahmen zwischen 647 Mio. und 1,135 Mrd. DM (vgl. BT-Drs. 14/1514 vom 27. August 1999, S. 28).

Die Einführung des Euros erforderte eine Umrechnung der einzelnen in den Steuergesetzen enthaltenen DM-Beträge. Aus Praktikabilitätsgründen und zur Vermeidung von Nachteilen für die Steuerzahler wurden die Euro-Beträge abgerundet. Für die Einkommensteuer wurde in der Folge von einer Einnahmenreduzierung in Höhe von jährlich 25 Mio. DM ausgegangen. Der Bund musste infolge der Währungsumstellung einen Einnahmeverlust von jährlich 45 Mio. DM hinnehmen (vgl. BT-Drs. 14/4288 vom 12. Oktober 2000, S. 2 ff.).

Das Altersvermögensgesetz vom 26. Juni 2001 (BGBl. I 2001, S. 1310) führte zu jährlichen Mindereinnahmen bei der Einkommensteuer zwischen rund 4 bis 14 Mrd. DM. Der Einnahmeverlust für den Bund betrug zwischen 2 und 9 Mrd. DM (vgl. BR-Drs. 764/00 vom 23. November 2000, S. 199).

Das zweite Gesetz zur Familienförderung vom 16. August 2001 (BGBl. I 2001, S. 2074) bewirkte zum einen durch die Anhebung des Kinderfreibetrags, die Erweiterung des Betreuungsfreibetrags sowie die Einführung des Erziehungsfreibetrags zum anderen durch die Berücksichtigung nachgewiesener Kinderbetreuungskosten Minderungen der Einkommensteuer von jährlich rund einer bis 1,3 Mrd. DM. Die zur Gegenfinanzierung erfolgte Streichung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für hauswirtschaftliche Beschäftigungsgehilfen, die Reduzierung des Ausbildungsfreibetrags und der Abbau des Haushaltsfreibetrags führten zu Mehreinnahmen im Umfang von einer bis knapp 3 Mrd. DM (vgl. BT-Drs. 14/6572 vom 4. Juli 2001, S. 2 ff.).

Mit dem Steueränderungsgesetz 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I 2001, S. 3794) verfolgte der Gesetzgeber insbesondere das Ziel einer Bereinigung und Vereinfachung steuerlicher Vorschriften. Soweit eine Veranschlagung der finanziellen Folgen für die Einkommensteuer erfolgte, ergaben sich Mindereinnahmen zwischen 3 und 13 Mio. Euro jährlich (vgl. BT-Drs. 14/7341 vom 8. November 2001, S. 28 ff.).

Mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I 2001, S. 3858) sind einkommensteuerliche Mindereinnahmen von im Durchschnitt rund 300 Mio. Euro jährlich verbunden (vgl. BT-Drs. 14/7344 vom 8. November 2001, S. 14 f.).

Mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. Mai 2003 (BGBl. I 2003, S. 660) verfolgte der Gesetzgeber ursprünglich die Zielsetzung, die Einnahmen durch die Einkommensteuer durch die Erhöhung der Pauschalierung für die private PKW-Nutzung, die Vereinheitlichung der linearen Gebäudeabschreibung, die Senkung der degressiven Abschreibung für Gebäude, die Anhebung der Entgeltgrenze bei Vermietung und Verpachtung für vollen Werbungskostenabzug auf drei Viertel der örtlichen Miete, die Neuregelung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne, die Verifikation der Kapitalerträge für die Besteuerung durch Kontrollmitteilungen und die Fokussierung der Eigenheimzulage auf Familien mit Kindern zu erhöhen (vgl. Drs.-BR 866/02 vom 28. November 2002, S.

2 ff., S. 39 f.). Diese Änderungen wurden jedoch auf Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses aufgehoben (Drs.-BT 253/03 vom 11. April 2003, Anlage S. 1).

Durch das Steueränderungsgesetz 2003 vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I 2003, S. 2645) sollten Einkommensteuermehreinnahmen von jährlich zwischen 39 und 75 Mio. Euro erzielt werden (vgl. BT-Drs. 15/1562 vom 23. September 2003, S. 26).

Das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I 2003, S. 2840) bewirkte durch die Abschaffung der Beschränkung des Verlustabzugs zwischen verschiedenen Einkunftsarten, der Begrenzung des Verlustabzugs auf die Hälfte des Gesamtbetrags der Einkünfte mit Einführung eines Sockelbetrags von 100.000 Euro Mehreinnahmen aus der Einkommensteuer von jährlich zwischen 370 und 750 Mio. Euro (vgl. BT-Drs. 15/1518 vom 8. September 2003, S. 11).

Mit dem Haushaltsbegleitgesetz vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I 2003, S. 3076) wurde die dritte Stufe der Steuerreform auf den 1. Januar 2004 vorgezogen. Es erfolgte zum Veranlagungszeitraum 2004 insbesondere eine Erhöhung des Grundfreibetrags auf 7.664 bzw. 15.328 Euro, eine Absenkung des Spitzensteuersatzes auf 45 Prozentpunkte und des Eingangssteuersatzes auf 16 Prozentpunkte sowie zum 1. Januar 2005 eine nochmalige Absenkung des Spitzensteuersatzes auf 42 Prozentpunkte. Neben weiteren Änderungen wurde insbesondere anstelle der in der Gesetzesvorlage der Bundesregierung vorgesehenen Begrenzung der Pendlerpauschale auf den 21. Entfernungskilometer aufgrund des Vermittlungsverfahrens eine Senkung der Pendlerpauschale auf 30 Cent pro Entfernungskilometer vorgenommen. Die Gesetzesbegründung der Bundesregierung ging für die Vorlagefassung bei einer Gesamtbetrachtung der vorgesehenen Maßnahmen unter Zugrundelegung der jährlich veranschlagten Höchstwerte von Mindereinnahmen bei der Einkommensteuer in Höhe von 10,165 Mrd. Euro aus, von denen 4,741 Mrd. Euro auf den Bund entfielen (vgl. BR-Drs. 652/03 vom 15. August 2003, S. 25 ff.).

Zahlreiche Änderungen im Einkommensteuerrecht waren mit dem Alterseinkünftegesetz vom 5. Juli 2004 (BGBl. I 2004, S.1427) verbunden. Durch die Ausdehnung der Steuerfreiheit der Beiträge auch für Direktversicherungen unter zusätzlicher Aufstockung der Betragsgrenze auf 1.800 Euro wurden stetig ansteigende Mindereinnahmen aus der Einkommensteuer in Höhe von bis zu 1,3 Mrd. Euro veranschlagt, von denen auf den Bund bis zu 553 Mio. Euro entfielen. Bei der Anpassung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags für Pensionäre an den allgemeinen Werbungskostenpauschbetrag unter zusätzlicher Anpassung an die Absenkung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags auf 920 Euro wurde mit jährlichen Mehreinnahmen von bis zu 210 Mio. Euro, für den Bund 89 Mio. Euro, aus der Einkommensteuer veranschlagt. Für die Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung von Versorgungsaufwendungen unter Absenkung des Höchstbetrags auf 2.400 Euro wurde von Verlusten von bis zu 5,775 Mrd. Euro, für den Bund knapp 2,5 Mrd. Euro, ausgegangen. Die Abschmelzung des Vorwegabzugs sollte zu Mehreinnahmen von 1,12 Mrd. Euro, von den 476 Mio. Euro auf den Bund entfielen, führen. Bei der Zuschlagseinführung zum Versorgungsfreibetrag unter Absenkung des Zuschlags auf 900 Euro wurde von Mindereinnahmen von insgesamt 190 Mio. Euro, für den Bund 81 Mio. Euro, ausgegangen. Die Besteuerung von Leibrenten sollte bis zu 1,57 Mrd. Euro einbringen, was einem Bundesanteil von 667 Mio. Euro entspricht. Die Senkung der Ertragsanteile für Leibrenten, die

aus versteuertem Einkommen erworben wurden, führte demgegenüber zu Mindereinnahmen von 20 Mio. Euro insgesamt und für den Bund in Höhe von 9 Mio. Euro. Die Abschmelzung des Altersentlastungsbetrags begründete schließlich Mehreinnahmen von bis zu 15 Mio. Euro, hiervon 6 Mio. Euro für den Bund (vgl. BT-Drs. 15/3004 vom 29. April 2004, S. 27 ff.).

Mit dem Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I 2005, S. 3683) sollten Mehreinnahmen aus der Einkommensteuer in Höhe von bis zu 2,025 Mrd. Euro jährlich erzielt werden, von denen bis zu 971 Mio. Euro dem Bund zukommen sollten (vgl. BT-Drs. 16/107 vom 29. November 2005, S. 5).

Mit der im Rahmen des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26. April 2006 (BGBl. I 2006, S. 1091) getroffenen Neuregelung über die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten wurden Mindereinnahmen der Einkommensteuer in Höhe von jährlich 435 Mio. Euro veranschlagt, dies entspricht einem Bundesanteil in Höhe von 185 Mio. Euro. Für die Anhebung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter auf 30 Prozentpunkte und max. das 3-fache der linearen AfA befristet für 2 Jahre wurde für die Jahre 2006 bis 2009 von Mindereinnahmen zwischen 210 und 935 Mio. ausgegangen, was für den Bund Einnahmeausfälle von bis zu 397 Mio. Euro nach sich ziehen sollte. Erst für 2010 wurde von einer Einnahmeerhöhung von 25 Mio. Euro ausgegangen. Mit der Neuregelung zur Einführung einer Steuerermäßigung für Pflege- und Betreuungsleistungen wurden Mindereinnahmen von jährlich 115 Mio. Euro verbunden, von denen 49 Mio. Euro auf den Bund fielen. Die Einführung einer Steuerermäßigung für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen sollte schließlich zu Mindereinnahmen aus der Einkommensteuer in Höhe von 1.045 Mrd. Euro führen, von denen der Bund 444 Mio. Euro zu tragen hatte (vgl. BT-Drs. 16/643 vom 14. Februar 2006, S. 7 f.)

Mit dem Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. April 2006 (BGBl. I 2006, S. 1095) wurden aus der Einkommensteuer Mehreinnahmen in Höhe von insgesamt bis zu 645 Mio. Euro bzw. für den Bund 274 Mio. Euro veranschlagt (vgl. BT-Drs. 16/634 vom 13. Februar 2006, S. 8).

Mit dem Steueränderungsgesetz 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl. I 2006, S. 1652) beabsichtigte der Gesetzgeber die Erhöhung der Einnahmen aus der Einkommensteuer durch die Abschaffung des Abzugs für Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer, die nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit bilden, den Ausschluss der Aufwendungen für Wege Wohnung-Arbeitsstätte von den Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben und die Gewährung einer Entfernungspauschale erst ab dem 21. Entfernungskilometer, die Reduzierung des Sparerfreibetrags auf 750 bzw. 1.500 Euro, die Gewährung von Kinderfreibeträgen nur noch für Kinder unter 25 Jahren und die Anhebung des Höchststeuersatzes im Einkommensteuertarif auf 45 Prozentpunkte für zu versteuernde Einkünfte über 250.000 Euro. Mit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum häuslichen Arbeitszimmer vom 6. Juli 2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, S. 268, wurde die entsprechende Regelung für mit der Verfassung rückwirkend auf den 1. Januar 2007 unvereinbar erklärt. Ebenso entschied das Bundesverfassungsgericht betreffend die Begrenzung der Gewährung der Entfernungspauschale ab den 21. Entfernungskilometer

mit Urteil vom 9. Dezember 2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, S. 210. Danach ist die Pauschale des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG weiterhin ohne die Beschränkung auf die Entfernung erst ab dem 21. Kilometer anzuwenden. Vor diesem Hintergrund beschränken sich die mit dem Steueränderungsgesetz veranschlagten Mehreinnahmen aus der Einkommensteuer auf 1,340 Mrd. Euro, von denen 570 Mio. Euro dem Bund zukommen (vgl. BT-Drs. 16/1545 vom 18. Mai 2006, S. 9 f.).

Mit dem Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I 2006, S. 2878) verband der Gesetzgeber schließlich Mehreinnahmen aus der Einkommensteuer in Höhe von jährlich 5 Mio. Euro, von denen 2 Mio. Euro dem Bund zufallen sollten (vg. BT-Drs. 16/3368 vom 9. November 2006, S. 29).

Zur Rechtfertigung der Fortführung des Solidaritätszuschlags trotz umfassender Senkungen der Einkommensteuer kann nicht ausgeführt werden, dass ein Mehrbedarf ausschließlich auf Seiten des Bundes bestehen würde, dessen Deckung durch eine Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer die Steuerpflichtigen unnötig belasten und konjunkturpolitisch unerwünscht sein könnte, wenn eine Erhöhung der steuerlichen Gesamtbelastung vom Standpunkt der Länder nicht erforderlich sei. Mit der Einführung des Solidaritätszuschlags verfolgte der Gesetzgeber das Ziel der dauerhaften Finanzierung des Aufholprozesses in Ost-Deutschland, die Bewältigung der Erblastschulden der sozialistischen Herrschaft in der ehemaligen DDR, die gerechte Verteilung der daraus resultierenden Finanzierungslasten auf die öffentlichen Haushalte sowie die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte als Grundlage einer gesunden gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (BT-Drs. 12/4401 vom 4. März 1993, S. 1, 45). Der Solidaritätszuschlag diente damit von vornherein nicht lediglich der Tragung der Lasten aus der Wiedervereinigung Deutschlands, sondern sollte allgemein zur Konsolidierung der öffentlichen Haushalte beitragen. Diese Aufgabenstellung fällt derweil nicht allein dem Bund, sondern im gleichen Maße den Ländern zu. Die fortdauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe, deren Ertrag ausschließlich dem Bund zukommt, stellt vor dieser Zweckverfolgung zur Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuern als Gemeinschaftssteuern keine Alternative dar.

Der Verstoß gegen den Vorrang der Einnahmenerhebung durch die dauerhaften Gemeinschaftssteuern gegenüber der Beibehaltung einer Ergänzungsabgabe wird nicht bereits dadurch ausgeschlossen, dass sich die steuerliche Belastung der Steuerpflichtigen sowohl im Falle einer Tarifierhöhung der Gemeinschaftssteuern wie auch durch die Beibehaltung der Ergänzungsabgabe als rechnerisch gleich darstellen könnte. Den Steuerpflichtigen wird gemäß Art. 2 Abs. 1 GG grundrechtlich gewährleistet, nur durch solche Steuern belastet zu werden, welche formell und materiell mit der Verfassung vereinbar sind. Änderungen des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts können im Unterschied zu der Erhebung einer Ergänzungsabgabe nicht allein durch den Bundestag beschlossen werden, sondern bedürfen gemäß Art. 105 Abs. 3 GG der Zustimmung des Bundesrates. Ob der Bundesrat, in dem zum Teil andere politische Mehrheitsverhältnisse als im Bundestag bestehen, sich der Notwendigkeit einer Einnahmenerhöhung zur Aufgabendeckung anschließt, kann nicht von vornherein angenommen werden. Wird unter Verletzung der Subsidiarität der Ergänzungsabgabe an deren Erhebung festgehalten, so stellt sich dieses Vorgehen damit zugleich als ein Verstoß gegen das der steuerlichen Belastungsentscheidung zugrunde liegende Gesetzgebungsverfahren dar.

Dass der Bundesrat dem SolZG 1995 zugestimmt hat, führt zu keiner anderen Würdigung, weil diese Zustimmung nicht den Vorgaben der Verfassung an die Form und das Quorum einer Verfassungsänderung genügt. Insbesondere kann das Grundgesetz gemäß Art. 79 Abs. 1 Satz 1 GG nur durch ein Gesetz geändert werden, das den Wortlaut des Grundgesetzes ausdrücklich ändert oder ergänzt (ausführlich dazu *Lothar Schemmel*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 102, 2008, S. 22 ff.).

Das SolZG 1995 genügt zudem auch nicht dem in der Entscheidung vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333 (BStBl. II 1972, S. 408) vom Bundesverfassungsgericht entwickelten verfassungsrechtlichen Maßstab.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ergeben sich für die Erhebung einer Ergänzungsabgabe zum Schutze der föderalen Finanzordnung die Kompetenz des Bundes beschränkende Voraussetzungen. Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes findet ihre Schranken, „wenn der Gesetzgeber bei der Einführung einer dem Bund zukommenden Steuer von den Vorstellungen des Grundgesetzes über eine derartige Steuer abweichen und damit das finanzielle Ausgleichssystem zu Lasten der Länder ändern würde“ (BVerfGE 32, 333, 338). Das finanzverfassungsrechtliche Ausgleichssystem weist dem Bund gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG die Ertragshoheit aus den Ergänzungsabgaben zu. Allerdings bedarf die Inanspruchnahme dieser Einnahmequelle nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts der Rechtfertigung durch eine dem Bund zu fallende Aufgabe, „für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen“ (BVerfGE 32, 333, 342 f., bezogen auf die Wahrnehmung einer neuen, dem Bund zufallenden Aufgabe nach Einführung der Ergänzungsabgabe). Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers erstreckt sich lediglich auf die Entscheidung, welche Aufgaben in Angriff genommen werden und wie diese finanziert werden sollen (BVerfGE 32, 333, 343). Die Grenzen dieses verfassungsrechtlichen Spielraums werden aber überschritten, wenn sich die Ergänzungsabgabe zu ihrer Rechtfertigung nicht auf eine konkrete Bundesaufgabe bezieht. Fehlt es an dieser Voraussetzung, verwendet der Bund also das Ertragsaufkommen aus der Ergänzungsabgabe zur allgemeinen Deckung seines Finanzbedarfs, so tritt damit die vom Bundesverfassungsgericht als verfassungswidrig qualifizierte Änderung des finanziellen Ausgleichssystems zu Lasten der Länder ein.

Diese verfassungsrechtliche Auslegung deckt sich mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs:

„Eine zeitliche Begrenzung einer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG unbefristet erhobenen Ergänzungsabgabe kann sich allerdings daraus ergeben, dass die Ergänzungsabgabe nach ihrem Charakter den Zweck hat, einen vorübergehenden aufgabenbezogenen Mehrbedarf des Bundes zu finanzieren, und sie damit kein dauerhaftes Instrument der Steuerumverteilung sein darf (vgl. Hiden/Tehler, StBW 2010, 458; Birk, Finanz-Rundschau --FR-- 2010, 1002). Ein dauerhafter Finanzbedarf ist regelmäßig über die auf Dauer angelegten Steuern und nicht über eine Ergänzungsabgabe zu decken. Deshalb kann eine verfassungsgemäß beschlossene Ergänzungsabgabe dann verfassungswidrig werden, wenn sich die Verhältnisse, die für die Einführung maßgebend waren, grundlegend ändern, z.B. weil der mit

der Erhebung verfolgte Zweck erreicht ist und die Ergänzungsabgabe nicht wegen eines anderen Zwecks fortgeführt werden soll oder weil insoweit eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden ist (vgl. Hidien/Tehler, StBW 2010, 458, unter II.5.c). Die Verfassungsmäßigkeit der Ergänzungsabgabe wird in diesen Fällen aber erst zweifelhaft, wenn die Änderung der Verhältnisse eindeutig und offensichtlich feststeht."

(BFH-Urteil vom 21. Juli 2011, II R 50/09, II R 52/10, BFH/NV 2011, S. 1685, BFHE 234, S. 250, 256, der allerdings im Folgenden entgegen der Gesetzesbegründung davon ausgeht, der Solidaritätszuschlag diene der Bewältigung der durch die Wiedervereinigung entstandenen Finanzierungslasten).

Der mit dem SolZG 1995 erhobene Solidaritätszuschlag weist den finanzverfassungsrechtlich notwendigen Aufgabenbezug nicht auf. Dies ist bereits der seiner Einführung zugrunde liegenden Begründung des Entwurfs des Gesetzes zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms vom 23. Juni 1993 (BGBl. I 1993 S. 944) zu entnehmen. Mit diesem Gesetzeskonzept verfolgte der Gesetzgeber die dauerhafte Finanzierung des Aufholprozesses in Ost-Deutschland, die Bewältigung der Erblastschulden der sozialistischen Herrschaft in der ehemaligen DDR, die gerechte Verteilung der daraus resultierenden Finanzierungslasten auf die öffentlichen Haushalte sowie die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte als Grundlage einer gesunden gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (BT-Drs. 12/4401 vom 4. März 1993, S. 1, 45). Diese Aufzählung verdeutlicht, dass der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms nicht die Deckung eines punktuellen, aus den Lasten der Wiedervereinigung Deutschlands erwachsenen Mehrbedarfs des Bundes verfolgte. Mit dem Gesetzeskonzept wurde darüber hinaus eine Konsolidierung der öffentlichen Haushalte erstrebt, mithin eine Kompensation der allgemeinen Ausgabenbelastung. Das Steueraufkommen aus dem SolZG 1995 ist somit nicht an einen bestimmten Verwendungszweck gebunden (*Hilgers/Holly*, DB 2010, S. 1419, 1420).

Auf eine kleine Anfrage der Abgeordneten *Bodo Ramelow*, *Gesine Löttsch*, *Dietmar Bartsch* und weiterer sowie der Fraktion DIE LINKE zur "Bestandsaufnahme der finanzpolitischen Auswirkungen der schrittweisen Rückführung der Solidarpakt-II-Mittel auf die Etats der ostdeutschen Länder", BT-Drs. 16/6126 vom 23. Juli 2007 teilte die Bundesregierung insbesondere mit:

„Die Einnahmen des Bundes aus dem Solidaritätszuschlag dienen zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs. Zwischen den Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag und den Ausgaben des Solidarpakts II besteht also kein Zusammenhang.“

(BT-Drs. 16/6223 vom 9. August 2007, S. 5).

Auch ein rechnerischer Vergleich zwischen den Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag und den Aufwendungen zugunsten der ostdeutschen Bundesländer aus dem Solidaritätspakt bestätigt den fehlenden Zusammenhang zwischen den finanziellen Lasten aus der Wiedervereinigung Deutschlands und der Erhebung des Solidaritätszuschlags. Gemäß § 11 Abs. 3 des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I 2001, S. 3955, 3958) erhalten die ostdeutschen Länder zur Deckung von teilungsbedingten Sonderlasten aus dem bestehenden starken infrastrukturellen Nachholbedarf und zum Ausgleich unterproportionaler kommunaler Finanzkraft in den Jahren 2005 bis 2019 Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen von

10 532 613 000 Euro im Jahr 2005,
10 481 484 000 Euro im Jahr 2006,
10 379 225 000 Euro im Jahr 2007,
10 225 838 000 Euro im Jahr 2008,
9 510 029 000 Euro im Jahr 2009
8 743 091 000 Euro im Jahr 2010
8 027 283 000 Euro im Jahr 2011
7 260 345 000 Euro im Jahr 2012
6 544 536 000 Euro im Jahr 2013
5 777 598 000 Euro im Jahr 2014
5 061 790 000 Euro im Jahr 2015
4 294 852 000 Euro im Jahr 2016
3 579 043 000 Euro im Jahr 2017
2 812 105 000 Euro im Jahr 2018 und
2 096 297 000 Euro im Jahr 2019.

Den sukzessiv sinkenden Ergänzungszuweisungen des Bundes stehen auf der anderen Seite allein für den Zeitraum von 2005 bis 2010 diese Ausgaben übersteigende Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag von jährlich zwischen 10 und über 13 Mrd. Euro gegenüber (vgl. BT-Drs. 17/8054 vom 2. Dezember 2012, S. 18).

Durch die vorgesehene Verwendung der Mittel aus dem Solidaritätszuschlag zum Zweck der Haushaltskonsolidierung kann der dadurch eingenommene Ertrag einer bestimmten Aufgabe der Bundes nicht zugeordnet werden, er dient vielmehr dem allgemeinen Finanzbedarf. Zudem stellt die Haushaltskonsolidierung gerade keine allein dem Bund zukommende Aufgabe dar, sondern betrifft gleichermaßen die Länder, wodurch es im Falle des SolZG 1995 an einer Rechtfertigung für die Abweichung von der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens fehlt. Die Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG steht zu der Einkommen- und Körperschaftsteuer in einem Subsidiaritätsverhältnis. *„Die Ergänzungsabgabe soll die Vorrangigkeit der Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Finanzierung des öffentlichen Haushalts auch dann sicherstellen, wenn sich ein ausschließlicher Mehrbedarf des Bundes ergibt, für dessen Deckung die Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer keine befriedigende Lösung darstellt und eine zusätzliche Anhebung der Verbrauchsteuer unerlässlich ist“* (BVerfG-Beschluss vom 19.11.1999, 2 BvR 1167/96, NJW 2000, S. 797). Der durch das Erfordernis der Haushaltskonsolidierung hervorgerufene Mehrbedarf besteht sowohl auf Seiten des Bundes wie der Länder

und ist daher durch eine Erhöhung der Gemeinschaftssteuern in Gestalt der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu decken.

Der Solidaritätszuschlag nach dem SolZG 1995 bewirkt zudem eine nicht zu rechtfertigende Änderung des finanziellen Ausgleichssystems zulasten der Länder. Mit einem Zuschlagsatz von 5,5 Prozentpunkt liegt er deutlich über der auch von dem Bundesverfassungsgericht in Bezug genommenen Grenze von 5 Prozentpunkten (vgl. BVerfGE 32, 333). Der Solidaritätszuschlag stellt sowohl in dem Veranlagungszeitraum 2007 wie auch in den Folgejahren die drittgrößte Bundessteuer dar. Sein Anteil an den Bundessteuern belief sich im Jahr 2007 auf über 14 %. Die Dauerhaftigkeit seiner Erhebung begründet eine Summierung der von dem Solidaritätszuschlag ausgehenden Belastung. Das Bundesverfassungsgericht hat zwar die Erhebung einer Ergänzungsabgabe auch zum Zweck einer längerfristigen Finanzplanung gebilligt, insofern hat es auf die grundsätzlich fünfjährigen Finanzpläne verwiesen. Diese als Richtwert zugrunde zulegende Zeitspanne ist mit dem SolZG 1995 inzwischen nahezu auf das Vierfache überschritten.

Dem Erfordernis der Aufgabenbezogenheit steht die Qualifikation des Solidaritätszuschlags als "Steuer" nicht entgegen. Das Bundesverfassungsgericht hat die Ergänzungsabgabe nach dem Ergänzungsabgabengesetz als eine "Steuer vom Einkommen" qualifiziert (BVerfG-Beschluss vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333, 337, BStBl. II 1972, S. 408), auch der Solidaritätszuschlags ist entsprechend einzuordnen (dazu BFH-Beschluss vom 28. Juni 2006 VII B 324/05, BFHE 213, S. 573, BStBl. II 2006, S. 692, 693). Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff stimmt mit dem des § 3 Abs. 1 AO überein (statt vieler: BVerfG-Beschluss vom 2. Oktober 1973 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, S. 66, 70; Urteil vom 6. November 1984 2 BvL 19, 20/83, 2 BvR 363, 491/83, BVerfGE 67, S. 256, 282). Danach sind Steuern Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden. Steuereinnahmen als solchen kommen demnach keine Zweckbindungen der Mittel zu. Dennoch handelt es sich bei den in den Gesetzesmaterialien vorgebrachten Zielen der Erhebung des Solidaritätszuschlags nicht bloß um politische Zweckbindungen (so aber FG Münster, Urteil vom 27. September 2005, 12 K 6263/03 E, EFG 2006, S. 371; FG Köln, Urteil vom 14. Januar 2010, 13 K 1287/09, EFG 2010, S. 1063, Revisionsentscheidung - BFH-Az. II R 52/10), da erst ein aufgabenbezogener Mehrbedarf des Bundes zur Rechtfertigung einer Ergänzungsabgabe führen kann (vgl. BVerfG-Beschluss vom 9. Februar 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333, 341 f., BStBl. II 1972, S. 408).

Auch der Auffassung, eine Ergänzungsabgabe dürfe dauerhaft erhoben werden, wenn sich nach ihrer Einführung für den Bund neue Aufgaben ergäben, für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichten, so dass eine erneute Einführung der Ergänzungsabgabe und damit auch die Fortführung einer bereits bestehenden möglich sei, folgt das vorlegende Finanzgericht nicht. Die fortdauernde Erhebung einer Ergänzungsabgabe mit wechselnder Begründung widerspricht den in den Materialien niedergelegten Vorstellungen des Verfassungsgebers des in den Jahren 1954/55 geschaffenen Finanzierungsinstituts. Die Annahme immer neuer Bedarfsspitzen (nach dem "Aufbau-Ost-Soli" folgt der "Aufbau-West-Soli", der "Bildungs-Soli" und/oder der "Gesundheits-Soli"), gleichsam die Annahme eines Finanzbedarf"massivs", damit die andauernde Umwidmung einer durchgängigen

Ergänzungsabgabe ohne jeweils neuen Gesetzesbeschluss entspricht nicht den Grundsätzen der Finanzverfassung nach den Art. 105 ff. GG. Deshalb darf auch ein dauerhafter Finanzbedarf des Staates nicht zu einer dauerhaften Beibehaltung einer Ergänzungsabgabe mit wechselnder Begründung führen.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Beschluss kann nicht mit der Beschwerde angefochten werden (§ 128 Abs. 2 FGO; vgl. auch Ruban in Gräber, Kommentar zur FGO, 7. Auflage 2010, § 128 Anm. 13).

Gascard

Michael Balke

Intemann

DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

DER PRÄSIDENT

Frau

Vorsitzende des Finanzausschusses

des Deutschen Bundestages

Bettina Stark-Watzinger

Platz der Republik 1

11011 Berlin

Per Mail

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages

Prof. Jürgen Brandt (RiBFH aD)

Honorarprofessor am Lehrstuhl für Finanzwissenschaft
und Steuerlehre

Bergische Universität Wuppertal

Tel 0177-77 69 721

Fax 03212-1122823

E-Mail juerbrandt@web.de

Geschäftsstelle

Von-der-Wettern-Straße 17, 51149 Köln

Köln, den 31. Oktober 2019

Stellungnahme

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 4.
November 2019

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung
des Solidaritätszuschlags 1995“ (BT-Drs. 19/14103) sowie**

**zu dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP „Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen
Abschaffung des Solidaritätszuschlags“ (BT-Drs. 19/14286)**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

für die Einladung zur öffentlichen Anhörung am 4. November 2019 danke ich Ihnen.

Zu dem Gesetzgebungsvorhaben sind aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages folgende Anmerkungen veranlasst:

1.

Gegenstand der Anhörung sind der von der Bundesregierung eingebrachte „Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“ (BT-Drs. 19/14103) sowie der von der Fraktion der FDP eingebrachte „Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags“ (BT-Drs. 19/14286).

2.

Vor dem Hintergrund des Streits in Politik und Wissenschaft über die Vereinbarkeit des Solidaritätszuschlages mit dem Grundgesetz will die Bundesregierung mit ihrem Gesetzentwurf einen schrittweisen Abbau des Solidaritätszuschlags, die FDP dagegen dessen vollständige Abschaffung betreiben.

3.

Ob die Entscheidung über die Abschaffung oder partielle Beibehaltung des Solidaritätszuschlages von der Verfassung nach Maßgabe der gegenwärtigen Sach- und Rechtslage vorgegeben ist, wird kontrovers diskutiert.¹

a) Aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages ist allerdings darauf hinzuweisen, dass der Bundesfinanzhof noch mit Urteil vom 14. November 2018² die Erhebung eines Solidaritätszuschlags als verfassungsgemäß angesehen hat und damit seine frühere Rechtsprechung aus dem Jahre 2011³ bestätigt hat, nachdem auch das Bundesverfassungsgericht Verfassungsbeschwerden gegen diese Rechtsprechung nicht zur Entscheidung angenommen hat.⁴

¹ Vgl. Papier, Schriftliche Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Aufhebung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995; Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, Verfassungskonformität und Zukunft des Solidaritätszuschlags – auch unter Berücksichtigung der Diskussion um den Abbau der kalten Progression, DStR 2014, 1309; Hoch, Verfassungsrechtliche Fragen des Solidaritätszuschlags: Abschaffen, abschmelzen oder beibehalten? Zugleich eine Analyse des rechtspolitischen Meinungsstandes, DStR 2018, 2410; Kube, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, 1792; Gutachten des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung über den Abbau des Solidaritätszuschlags vom 4. Juni 2019, Gz.: I 2 – 90 08 04; Wernsmann, Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags verfassungsmäßig?, NJW 2018, 916.

² II R 64/15, BFHE 263, 35, BStBl II 2019, 289, betr. das Streitjahr 2011.

³ BFH-Urteile vom 21. Juli 2011 II R 50/09, BFH/NV 2011, 1685 sowie vom 21. Juli 2011 II R 52/10, BFHE 234, 250, BStBl II 2012, 43, betr. die Streitjahre 2005 und 2007.

⁴ BVerfG-Beschluss vom 10. Juni 2013 -2 BvR 2121/11.

Nach dieser vom Bundesverfassungsgericht nicht beanstandeten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁵

- werden durch den Solidaritätszuschlag -- eine Ergänzungsabgabe als Steuer, für die der Bund die Gesetzgebungshoheit hat-- die Bund und Ländern gemeinschaftlich zustehenden Steuern nicht ausgehöhlt,
- ist es von Verfassungs wegen nicht geboten, ihn von vornherein zu befristen oder nur für einen kurzen Zeitraum zu erheben,
- darf er auch dann erhoben werden, wenn ein Finanzbedarf für eine bestimmte Aufgaben nicht ausschließlich beim Bund, sondern zusätzlich bei den Ländern entsteht,
- müssen in der Gesetzesbegründung die mit der (beabsichtigten) Ergänzungsabgabe zu finanzierenden Aufgaben nicht genau bezeichnet werden und
- ist eine konkrete Zweckbindung der Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag für seine Verfassungsmäßigkeit nicht erforderlich.

Des Weiteren ist nach dieser Rechtsprechung die Beschränkung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG 2007 auf gewerbliche Einkünfte von Einzelunternehmern sowie Mitunternehmern und damit deren Nichtberücksichtigung (hier: bei der Bemessung des Solidaritätszuschlags) bei Kapitalgesellschaften mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar.⁶

b) Lediglich bei grundlegender Änderung der Verhältnisse, die für die Einführung der Ergänzungsabgabe maßgeblich waren, ist nach dieser Rechtsprechung u.U. eine Verfassungswidrigkeit der Abgabe anzunehmen.

Voraussetzungen einer solchen Annahme sind indes, dass

- der mit der Erhebung der Abgabe verfolgte Zweck erreicht ist,
- die Ergänzungsabgabe nicht wegen eines anderen Zwecks fortgeführt werden soll oder
- insoweit eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden ist und
- **diese Änderung der Verhältnisse –worauf die Rechtsprechung ausdrücklich hingewiesen hat⁷- eindeutig und offensichtlich feststeht.**

⁵ Vgl. BFH- Urteil vom 21. Juli 2011 II R 52/10 BFHE 234, 250, BStBl II 2012, 43.

⁶ Vgl. BFH- Urteil vom 21. Juli 2011 II R 52/10, Rz.34, BFHE 234, 250, BStBl II 2012, 43

⁷ BFH- Urteil vom 21. Juli 2011 II R 52/10, Rz.34, BFHE 234, 250, BStBl II 2012, 43.

c) Für einen solchen dauernden, nicht mehr durch eine Ergänzungsabgabe abdeckbaren Finanzbedarf in diesem und den folgenden Jahren --mit der Folge, dass nach den vorbezeichneten Vorgaben der Rechtsprechung die Ergänzungsabgabe nicht mehr erhoben werden dürfte-- ergeben sich auf der Grundlage der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 19/14103) **keine eindeutigen und offensichtlich feststehenden Anhaltspunkte im Sinne der Rechtsprechungsgrundsätze.**

Denn die Begründung des Gesetzentwurfs (BT-Drs. 19/14103) geht zwar von einem weiteren Mehrbedarf des Bundes auch nach dem Ende des Solidarpakts II am 31. Dezember 2019 aus⁸, sieht aber unter Hinweis auf die teilweise Deckung des Bedarfs durch andere Mittel ersichtlich einen abnehmenden Finanzierungsbedarf aus dem Aufkommen der Ergänzungsabgabe.

Ob diese Prognose des Gesetzgebers über den abnehmenden Finanzierungsbedarf aus der Ergänzungsabgabe zutreffend ist, kann aus der Sicht des Finanzgerichtstages nicht abschließend beurteilt werden.

Sie weist jedoch für eine beabsichtigte dauerhafte Finanzierung von Aufwendungen keine **eindeutigen und offensichtlich feststehenden Anhaltspunkte auf**, die allein die Annahme einer Verfassungswidrigkeit nach Maßgabe der Rechtsprechung rechtfertigen würde.

4.

Soweit die geplanten Einschränkungen des Anwendungsbereichs der Abgabe differenziert vorgenommen werden, begegnet dies keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken.

a) Schon zur bisherigen Rechtslage hat die Rechtsprechung es als verfassungskonform angesehen, dass u.a. die Beschränkung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG 2007 auf gewerbliche Einkünfte von Einzelunternehmern sowie Mitunternehmern und damit deren Nichtberücksichtigung (hier: bei der Bemessung des Solidaritätszuschlags) bei Kapitalgesellschaften mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar ist.⁹

b) Die nunmehr geplante Neuregelung des Tarifverlaufs des Solidaritätszuschlags ist unabhängig von der Einkommensteuer zu beurteilen und nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auch unter Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte vom Gesetzgeber im Rahmen seines Gestaltungsspielraums vorzunehmen.

⁸ „Der Bund hat weiterhin einen wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzierungsbedarf, etwa im Bereich der Rentenversicherung, beim Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz, für den Arbeitsmarkt sowie für andere überproportionale Leistungen aus dem Bundeshaushalt für die ostdeutschen Bundesländer (bisheriger Korb II des Solidarpakts II).“

⁹ Vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 2011 II R 52/10, Rz.34, BFHE 234, 250, BStBl II 2012, 43

c) Da die Abschmelzung des Solidaritätszuschlags zugunsten Einkommensteuerpflichtiger mit sozialstaatlichen Gründen gerechtfertigt wird, kann die Nichteinbeziehung Körperschaftsteuerpflichtiger --mangels Vergleichbarkeit-- ersichtlich nicht im Widerspruch zum verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot aus Art. 3 Abs. 1 GG stehen.

5.

Zusammenfassend bestehen damit aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages keine durchgreifenden Bedenken gegen das Gesetzgebungsvorhaben der Bundesregierung.



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52, ☎ 030 / 25 93 96 0

Öffentliche Anhörung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“ (BT-Drs. 19/14103) sowie zu dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP „Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags“ (BT-Drs. 19/14286)

Für 90 Prozent aller Soli-Zahler soll die Ergänzungsabgabe ab dem Jahr 2021 entfallen. Weitere 6,5 Prozent sollen ihn künftig nur teilweise zahlen müssen, denn eine sogenannte Milderungszone soll verhindern, dass jemand, dessen zu versteuerndes Einkommen die Freigrenze um einen Euro überschreitet, schon in voller Höhe belastet wird. 3,5 Prozent der derzeit Soli-Pflichtigen werden nach den Angaben des Bundesfinanzministeriums den vollen Satz von 5,5 Prozent auch in und über das Jahr 2021 hinaus leisten müssen. Damit wird für den Großteil der Bürger die Ergänzungsabgabe zurückgeführt, was wir als Bund der Steuerzahler ausdrücklich begrüßen. Seit langem weisen wir die Politik darauf hin, dass die Zusatzabgabe, die allein dem Bund zufließt, abgeschafft werden muss. Aus unserer Sicht ist aber – über den vorgelegten Gesetzentwurf der Bundesregierung hinaus – ein weitergehender Schritt erforderlich. Denn gerade Unternehmen, Sparer und Personengeschafter, die den Solidaritätszuschlag ebenfalls zahlen, werden von dem Vorschlag nicht oder nur unzureichend profitieren. Aus unserer Sicht muss die Rückführung konsequent für alle Bürger und Betriebe und ab dem Jahr 2020 erfolgen! Aus diesem Grund unterstützen wir den Vorschlag, die Ergänzungsabgabe vollständig abzubauen. Sollte sich der Gesetzgeber nicht zu diesem Schritt entschließen können, sollte zumindest ein festes Datum beschlossen werden, wann der Zuschlag für alle Bürger und Betriebe entfällt.

Umfang der Entlastung

Bislang ist im Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgesehen, die Ergänzungsabgabe für einen Teil der Einkommensteuerzahler sowie Sparer und Körperschaften beizubehalten. Dies halten wir nicht für berechtigt. Leider lässt sich der Begründung nicht entnehmen, aus welchem Grund diese Personengruppe weiterhin belastet werden soll. Hierbei handelt es sich nicht lediglich – wie gegenüber der Presse dargestellt – um Einkommensmillionäre.

Insbesondere kleine und mittelständische GmbHs werden den Solidaritätszuschlag weiter leisten müssen, weil der Solidaritätszuschlag bei der Körperschaftsteuer erhalten bleibt, selbst wenn die Gewinne der Körperschaften nicht im Spitzensegment liegen. Eine saubere und konsequente Lö-

sung kann daher nur die Komplettabschaffung der Ergänzungsabgabe sein. Denn gerade Unternehmen stehen im internationalen Wettbewerb. Gute Steuerpolitik ist daher auch immer gute Standortpolitik. Während Nachbarländer eine Senkung der Unternehmenssteuern bereits beschlossen haben bzw. planen, fehlt in Deutschland noch immer ein schlüssiges Gesamtkonzept zur Unternehmenssteuerreform. Unter Berücksichtigung des internationalen Umfeldes und der sich eintrübenden Konjunktur wäre es daher ein wichtiges Signal an die Wirtschaft und ein Einstieg in eine Unternehmenssteuerreform, auch für sie den Solidaritätszuschlag abzuschaffen.

Ebenfalls nicht erläutert ist, aus welchem Grund bei Sparern der Solidaritätszuschlag weiter erhoben wird. Zwar steht jeder Person ein Sparerfreibetrag in Höhe von 801 Euro pro Jahr zu, dieser ist gerade bei Senioren jedoch schnell ausgeschöpft. Häufig verfügt diese Gruppe noch über gut verzinsliche Anlagen, die auch bei einem mäßigen Sparguthaben noch einen Ertrag abwerfen und damit gegebenenfalls Abgeltungsteuer und Solidaritätszuschlag auslösen. Meist erhalten diese Soli-Zahler neben der Sparanlage lediglich eine Rente und gehören damit bei weitem nicht zu den immer wieder in der Öffentlichkeit genannten Spitzenverdienern. Insoweit sollte auch für Sparer der Solidaritätszuschlag entfallen und § 3 Abs. 3 SolzG entsprechend angepasst werden.

Ergänzend möchten wir darauf hinweisen, dass die Systematik des Einkommensteuertarifs bereits heute Personen mit hohem Einkommen stärker belastet als Personen mit kleinerem Einkommen. Dieser Tarifverlauf wird von der Bevölkerung als gerecht empfunden, weil starke Schultern überproportional mehr tragen können. Durch die geplante Fortführung des Solidaritätszuschlags für eine Gruppe von Steuerzahlern mit guten und sehr guten Einkommen verschiebt sich das Gewicht noch einmal zulasten derjenigen, die bereits hohe Steuern zahlen. Allerdings gehört der Solidaritätszuschlag nicht zur regulären Einkommensteuer, sondern ist eine Extraeinnahme – und zwar ausschließlich für den Bund. Die geplante Fortführung der Ergänzungsabgabe stellt daher eine Art Reichensteuer dar, die nur einen Teil der Bevölkerung parallel zur Einkommen- und Körperschaftsteuer trifft. Das Bedarf einer besonderen Begründung, um verfassungsrechtlich haltbar zu sein. Bislang weist die Gesetzesbegründung der Bundesregierung lediglich darauf hin, dass bei Spitzenverdienern durch die Abschaffung des Solidaritätszuschlags die Sparneige steige und deshalb davon kein konjunktureller Impuls ausgehe. Dies wird jedoch weder mit Daten unterlegt noch ist dies ein triftiger Rechtsgrund, um von einem Teil der Bevölkerung ein Sonderopfer zu verlangen. Zudem werden Länder und Kommunen an den Extra-Einnahmen nicht beteiligt.

Zeitpunkt der (Teil-)Rückführung

Neben der Teilabschaffung ist aus unserer Sicht vor allem der zeitliche Abbaupfad unzureichend. Denn die Teilabschaffung soll erst ab dem Jahr 2021 erfolgen. Die Politik hatte den Solidaritätszuschlag jedoch immer mit dem Solidarpakt II – den Aufbauhilfen für die neuen Bundesländer – verknüpft und ihn bei den Bürgern als vorübergehende Finanzspritze für den Aufbau Ost dargestellt. Da der Solidarpakt für die neuen Länder Ende 2019 ausläuft, müsste folgerichtig auch der Solidaritätszuschlag ab dem Jahr 2020 entfallen. Dem wird der vorliegende Referentenentwurf jedoch nicht

gerecht. Bürger und Betriebe müssen den Zuschlag ein komplettes Jahr länger zahlen! Damit sichert sich der Bund noch einmal rund 20 Milliarden Euro allein für das Jahr 2020.

Aus unserer Sicht muss die Politik Wort halten und Bürger und Betriebe bereits ab dem Jahr 2020 entlasten! Für eine Verlängerung der Abgabe um ein weiteres Jahr gibt es keine tragfähige Begründung, stattdessen steigt das Risiko, dass das Bundesverfassungsgericht die Ergänzungsabgabe nachträglich als verfassungswidrig einstuft und dann erhebliche Rückzahlungen auf den Bund zukommen. Vor einem solchen Szenario hatte der Präsident des Bundesrechnungshofes – Kay Scheller – in seiner Eigenschaft als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (BWV) erst kürzlich ausdrücklich gewarnt.

Um das Risiko abzuwenden, sollte der Abbau des Solidaritätszuschlags bereits im kommenden Jahr beginnen. Zumindest ist aus unserer Sicht ein klares Datum erforderlich, ab wann der Solidaritätszuschlag für alle Steuerzahler vollständig entfällt. Bisher ist im Gesetzentwurf der Bundesregierung nur ein erster Schritt vorgesehen. Der Weg wird aber nicht konsequent zu Ende gegangen, da offenbleibt, welcher zweite Schritt wann folgt. Soweit die Politik sich nicht zu einer Komplettabschaffung durchringt, halten wir es für zwingend, im Gesetzentwurf den Zeitpunkt des endgültigen Abbaus zu fixieren.

Verfassungsrechtliche Aspekte

Vorsorglich möchten wir darauf hinweisen, dass die im Referentenentwurf geplante Teilabschaffung erst ab dem Jahr 2021 den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht mehr standhalten dürfte. Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe, die nur in einer besonderen Haushaltsituation erhoben werden darf. Statt klammer Kassen verzeichnet der Bund jedoch seit Jahren steigende Steuereinnahmen und wird nach der Prognose des Arbeitskreises Steuerschätzungen vom November 2019 auch zukünftig steigende Einnahmen erhalten. Die besondere Haushaltsnotlage, die das Grundgesetz für eine solche Sondersteuer systematisch verlangt, liegt deshalb nicht mehr vor.

Arbeitskreis Steuerschätzungen November 2019, Steuereinnahmen für den Bund in Milliarden Euro

Jahr	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Einnahmen	322,4	328,2	328,6	338,1	349,5	362,7	371,1

Weil ab dem Jahr 2020 der eigentliche Zweck der Ergänzungsaufgabe – den Solidarpakt II zu finanzieren – entfällt, ist eine Fortführung rechtlich höchst zweifelhaft. Will die Politik noch höhere Einnahmen generieren, so muss sie dies den Bürgern und Betrieben ehrlich sagen und dafür die vom Grundgesetz vorgesehenen Steuerarten nutzen.

Details zu den verfassungsrechtlichen Aspekten lassen sich zahlreichen Gutachten und dem Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Niedersachsen aus dem Jahr 2013 entnehmen. Dieses vom Bund der Steuerzahler unterstützte Musterverfahren zum Streitjahr 2007 liegt gegenwärtig dem Bundesverfassungsgericht vor (Az.: 2 BvL 6/14). Seit Sommer dieses Jahres unterstützen wir ein zweites Klageverfahren vor dem Finanzgericht Nürnberg, das sich gegen die Soli-Vorauszahlungen für das Jahr 2020 richtet (Az.: 3 K 1098/19).

Fazit

Wir regen an, den Umfang und den Zeitpunkt der Entlastung noch einmal kritisch zu überprüfen. Soweit die Komplettabschaffung des Solidaritätszuschlags von der Bundesregierung nicht für alle Bürger und Betriebe gewünscht ist, müssen dafür triftige Gründe aufgezeigt werden. Diese sind dem Gesetzentwurf der Bundesregierung bislang nicht zu entnehmen. Allein die Tatsache, dass dann Einnahmen fehlen, dürfte nicht genügen – insbesondere vor dem Hintergrund stetig steigender Steuereinnahmen. Zudem wusste der Bund seit langem, dass der Solidarpakt ausläuft und dementsprechend auch die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag entfallen. Dies hätte er bei seiner Haushaltsplanung berücksichtigen können und müssen. Deshalb schlägt der Bund der Steuerzahler vor:

- dass der Solidaritätszuschlag ab dem Jahr 2020 entfällt, zumindest aber der erste Abbau-schritt ab dem 1. Januar 2020 greift. Ein weiterer Schritt könnte dann 2021 folgen, sodass 2022 der Solidaritätszuschlag für alle Steuerzahler ausläuft. Damit wäre für den Bundeshaushalt ausreichend Planungszeit vorhanden und für die Steuerzahler ein Ausstiegsdatum fixiert.
- den Vorschlag des Wirtschaftsministers zu prüfen, statt einer Freigrenze einen Freibetrag einzuführen.
- dass auch die Wirtschaft bei der Rückführung des Solidaritätszuschlags in stärkerem Maß berücksichtigt wird und damit der Einstieg in eine Unternehmenssteuerreform gelingt.

*Bund der Steuerzahler Deutschland e. V.
31. Oktober 2019*



Bundesrechnungshof • Postfach 12 06 03 • 53048 Bonn

Frau
 Bettina Stark-Watzinger, MdB
 Vorsitzende des Finanzausschusses
 des Deutschen Bundestages
 Platz der Republik 1
 11011 Berlin

nur per E-Mail

Bonn, den 30. Oktober 2019

Telefon 0228 99 721-1120

Unser Zeichen, unsere Nachricht vom
 I 2 – 90 08 04/VIII 3 – S 2450 (SolZG)

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vom
 PA 7 – 19/14103 und 19/14286
 vom 28. Oktober 2019

**Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutsche Bundestages
 am 4. November 2019 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Ent-
 wurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“
 (BT-Drs. 19/14103) sowie zu dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP
 „Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritäts-
 zuschlags“ (BT-Drs. 19/14286)**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

gemäß Beschluss des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom
 23. Oktober 2019 führt der Finanzausschuss am 4. November 2019 eine öffentli-
 che Anhörung zu den o. a. Gesetzentwürfen durch. Der Bundesrechnungshof ist
 hierzu als Sachverständiger eingeladen. Beigefügt übersenden wir Ihnen unsere
 schriftliche Stellungnahme hierzu.

Der Bundesrechnungshof wird in der o. a. Anhörung durch Herrn MR BRH Hugo
 und Herrn MR BRH Dr. Dingendorf vertreten.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Mähring

Hugo



30. Oktober 2019

Öffentliche Anhörung

des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages
am 4. November 2019, 10.30 bis 12.45 Uhr, in Berlin

Schriftliche Stellungnahme des Bundesrechnungshofes

zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung

„Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“

(BT-Drucksache 19/14103)

sowie zu dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP

„Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags“

(BT-Drucksache 19/14286)

1. Vorbemerkung

Die Regierungskoalition hat für die 19. Wahlperiode vereinbart, untere und mittlere Einkommen beim Solidaritätszuschlag ab dem Jahr 2021 zu entlasten. Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf (BT-Drs. 14/14103) will die Bundesregierung dieses Vorhaben umsetzen. Danach entfällt ab dem Jahr 2021 für rund 90 % der Einkommensteuerzahler der Solidaritätszuschlag komplett. Für die verbleibenden 10 % der Einkommensteuerzahler wird der Solidaritätszuschlag in einer sog. Milderungszone mit abnehmender Intensität abgesenkt. Oberhalb der Milderungszone wird er in voller Höhe erhoben. Die Bundesregierung begründet diesen nur teilweisen Abbau des Solidaritätszuschlags mit weiterbestehenden Lasten aus der deutschen Wiedervereinigung und sozial gerechter Lastenverteilung. Der geplante teilweise Abbau des Solidaritätszuschlags wird zu jährlichen Mindereinnahmen von rund 10 Mrd. Euro führen. Dies entspricht der Hälfte des Aufkommens aus dem Solidaritätszuschlag, der im Haushaltsentwurf 2020 mit 20,0 Mrd. Euro veranschlagt wird.

Der Gesetzentwurf der Fraktion der FDP (BT-Drs. 19/14286) sieht die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags bereits ab dem Jahr 2020 vor. Der Präsident des Bundesrechnungshofes in seiner Funktion als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (BWV) hat die Bundesregierung bereits Anfang Juni 2019 mit einem Gutachten¹ zu den mit diesem Vorhaben verbundenen rechtlichen und finanziellen Risiken für den Bundeshaushalt beraten. Ziel war insbesondere, die Auswirkungen des geplanten Vorhabens rechtzeitig vor Beschlussfassung der Bundesregierung zum Haushaltsentwurf 2020 und zum Finanzplan bis 2023 aufzuzeigen.

2. Verfassungsrechtliche Risiken

In seinem Gutachten kommt der BWV zu dem Schluss, dass der von der Bundesregierung geplante teilweise Fortbestand des Solidaritätszuschlags hohen verfassungsrechtlichen Risiken unterliegt. Zum gleichen Ergebnis kommt zwischenzeitlich auch eine Ausarbeitung des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages.² Mit einer verfassungsgerichtlichen Überprüfung des Solidaritätszuschlags ist zu rechnen. Klageankündigungen – u. a. vom Bundesverband mittelständische Wirtschaft³ – liegen bereits jetzt vor. Die Gefahr, dass der Bund wie im Fall der Kernbrennstoffbesteuerung zu einer milliarden-schweren Steuerrückzahlung verurteilt wird, ist nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes nicht von der Hand zu weisen.

Mit der Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer nach Artikel 106 Abs. 1 Nr. 6 Grundgesetz (GG) sollen anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt gedeckt werden, um den gesetzgebenden Körperschaften des Bundes in begrenztem Rahmen eine elastische,

¹ Gutachten des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung über den Abbau des Solidaritätszuschlags – Rechtliche und finanzwirtschaftliche Aspekte – vom 4. Juni 2019.

<https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/gutachten-berichte-bwv/berichte/langfassungen/2019-bwv-gutachten-abbau-des-solidaritaetszuschlages-pdf>

² Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste: Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags – Zur Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Solidaritätszuschlags in aktueller Konzeption und der Verfassungsmäßigkeit geplanter Änderungen, WD 4 – 3000 – 099/19, vom 28. August 2019.

<https://www.bundestag.de/resource/blob/655866/4410c74d5f58e7ccf5830b0c4c2d3f39/WD-4-099-19-pdf-data.pdf>

³ Meldung vom 23. Oktober 2019: BVMW klagt gegen Soli.

<https://www.bvmw.de/news/4611/bvmw-klagt-gegen-soli/>

der jeweiligen Konjunkturlage und dem jeweiligen Haushaltsbedarf angepasste Finanzpolitik zu ermöglichen.⁴ Die Erhebung einer Ergänzungsabgabe erfordert zwei Voraussetzungen:

- eine finanziell relevante Aufgabe des Bundes, die vorübergehender Natur ist, sowie
- eine schwierige Haushaltslage, die eine finanzielle Deckung dieser Aufgabe aus den laufenden Einnahmen nicht ermöglicht.

Die Zulässigkeit einer Ergänzungsabgabe beschränkt sich somit auf einen temporären besonderen Finanzbedarf für einen spezifischen Zweck. Der Bund darf sich kein zeitlich unbegrenztes Zuschlagsrecht im Bereich der Steuern vom Einkommen schaffen. Dies ist im Grundgesetz nicht vorgesehen.

Soweit die Bundesregierung in der Begründung zum Gesetzentwurf ausführt, dass es weiterhin einen wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzbedarf für überproportionale Leistungen aus dem Bundeshaushalt für die ostdeutschen Länder gäbe, dürfte dies die unbefristete teilweise Fortführung des Solidaritätszuschlags nicht rechtfertigen:

- Zum einen liegt dem ab dem Jahr 2020 geltenden neuen Finanzausgleich eine finanzverfassungsrechtliche Normallage zugrunde. Ein besonderer Finanzbedarf zur Abdeckung weiterer wiedervereinigungsbedingter Ausgaben ist folgerichtig im Bundeshaushalt nicht mehr ausgewiesen.
- Zum anderen besteht auf Grundlage der aktuellen Haushalts- und Finanzplanung keine schwierige Haushaltslage des Bundes, die eine Sonderfinanzierung in Form einer Ergänzungsabgabe erfordert. Der Bundeshaushalt erzielt vielmehr seit dem Jahr 2015 Überschüsse, die der sogenannten Asyl-Rücklage zugeführt werden.

Der Solidaritätszuschlag hat 25 Jahre nach seiner Einführung seine Finanzierungsaufgabe – die Mitfinanzierung der Wiedervereinigung – erfüllt. Seine Aufrechterhaltung würde ihn zu einem Fremdkörper innerhalb des Steuersystems machen.

⁴ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf vom 29. April 1954 zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung, BT-Drs. II/480, Begründung, Allgemeiner Teil, Nr. 105, S. 72.

3. Finanzwirtschaftliche Risiken

Die von der Bundesregierung geplante teilweise Fortsetzung des Solidaritätszuschlags zieht auch finanzwirtschaftliche Risiken nach sich. Ein wesentlicher Grundsatz der Haushalts- und Finanzplanung ist das Vorsichtsprinzip. Danach müssen alle absehbaren Haushaltsbelastungen veranschlagt oder hierfür zumindest Planungsreserven vorgesehen werden. Der geltende Finanzplan bis 2023 trifft keine ausreichende Vorsorge für die beschriebene Risikolage ab dem Haushaltsjahr 2020. Die verfassungsrechtlichen Probleme, die bei Umsetzung des Teilabbaukonzepts drohen könnten, werden bislang ausgeblendet.

Mangels ausreichender planerischer Vorsorge erscheint der vollständige Verzicht auf den Solidaritätszuschlag ab dem Jahr 2020 allerdings schwierig umsetzbar. Im Hinblick auf finanzwirtschaftliche Zwänge, insbesondere der Einhaltung schuldenregelkonformer Haushalte, wäre ein auf vier Jahre gestreckter Abbau bis zum Ende des Finanzplanungszeitraums zu erwägen. Die gegenüber den bislang enthaltenen Planungsreserven zusätzlich wegfallenden Einnahmen könnten durch Kompensationsmaßnahmen bei Ausgaben und Einnahmen ausgeglichen werden. So wäre es naheliegend, die vielfältigen Leistungen an die Länder und Kommunen kritisch zu überprüfen sowie die umfangreichen Steuervergünstigungen und sonstigen subventionsähnlichen steuerlichen Regelungen zurückzuführen. Nach dem Entwurf des 27. Subventionsberichts⁵ steigen die Steuervergünstigungen vom Jahre 2017 bis zum Jahr 2020 nochmals um 2,2 Mrd. Euro (Bundesanteil) an. Alternativ könnte zur Abdeckung von Mindereinnahmen der Einkommensteuertarif neu gestaltet werden.

4. Ungleichmäßige Bemessungsgrundlage

Sollte der Solidaritätszuschlag auf Basis des vorliegenden Gesetzentwurfs teilweise weiter erhoben werden, ist auf folgendes hinzuweisen:

Der Bundesrechnungshof hatte im Jahr 2007 die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags geprüft. Er hatte festgestellt, dass die Finanzämter auf ausländische Einkünfte mit anrechenbaren Steuern keinen oder nur teilweise Solidaritätszuschlag erhoben hatten. Dies hat der Rechtslage entsprochen.

⁵ Bundesministerium der Finanzen, Entwurf eines Berichts der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen der Jahre 2017 bis 2020 (27. Subventionsbericht, Gz. I B 2 - Vw 6420/18/10003, vom 28. Oktober 2019).

Die Steuerermäßigungen nach § 34c EStG und § 26 KStG reduzieren die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag. Diese Regelung begünstigt ausländische Einkünfte mit anrechenbarer Steuer gegenüber vergleichbaren inländischen Einkünften. Denn inländische anrechenbare Steuern mindern die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags nicht. Der Bundesrechnungshof hatte deshalb empfohlen, diese Steuerermäßigungen künftig nicht mehr bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag zu berücksichtigen. Das Bundesministerium der Finanzen sollte auf eine entsprechende Ergänzung des Solidaritätszuschlaggesetzes hinwirken. Es ist dem bislang nicht nachgekommen.

5. Votum

Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes sprechen verfassungsrechtliche Gründe dafür, den Solidaritätszuschlag schnellstmöglich komplett abzuschaffen. Unter finanzwirtschaftlichen Aspekten erscheint ein schrittweiser vollständiger Abbau – z. B. um jährlich jeweils 25 % ab dem Jahr 2020 – bis zum Ende des Finanzplanungszeitraums im Jahr 2023 realisierbar. Für den Fall, dass der Solidaritätszuschlag teilweise fortbestehen sollte, hält es der Bundesrechnungshof für geboten, die Steuerermäßigungen nach § 34c EStG bzw. § 26 KStG bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags nicht mehr zu berücksichtigen.

STELLUNGNAHME



ENTWURF EINES GESETZES ZUR RÜCKFÜHRUNG DES SOLIDARITÄTSZUSCHLAGS 1995

Kernforderung des Mittelstands

- **Vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags für alle ab dem 01.01.2020**

Inhalt

1. Finanzierungsbedarf der Wiedervereinigung
2. Keine Abschaffung des Solidaritätszuschlags für den Mittelstand
3. Konjunkturelle Wirkung
4. Verfassungswidrigkeit

Allgemeines

Der Solidaritätszuschlag soll nach dem Willen der Großen Koalition nach über 20 Jahren nur unvollständig abgeschafft werden. Die Ergänzungsabgabe wird derzeit zusätzlich zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben und beträgt 5,5 Prozent der Bemessungsgrundlage (Einkommen-, Körperschaft und Kapitalertragsteuer). Mit Auslaufen des Solidarpakts II Ende 2019 stellt sich die Frage nach der Notwendigkeit des Fortbestands des Solidaritätszuschlags – ganz unabhängig vom „Aufbau Ost“. Dies hat die Bundesregierung ebenfalls erkannt und beschloss mithilfe einer Anhebung der Freigrenzen zukünftig 90 Prozent der Soli-Zahlenden von der Lohnsteuer sowie der veranlagten Einkommensteuer zu befreien. Sollte dieser Beschluss Gesetz werden beinhaltet dies, dass 10 Prozent nicht vollständig entlastet werden. Dazu gehört zu großen Teilen auch der deutsche Mittelstand.

Zur Vermeidung einer Ungleichbehandlung kleiner und mittlerer Unternehmen plädiert der BVMW für eine Rückführung des Solidaritätszuschlags in vollem Umfang zum Ende des Jahres 2019. Eine Weiterführung für Teile der Bevölkerung und Unternehmen birgt das Risiko der Verfassungswidrigkeit. Auf Grundlage der Argumente aus dem vorliegenden Gesetzesentwurf nimmt der BVMW zu den folgenden Punkten Stellung:

1. Finanzierungsbedarf der Wiedervereinigung

Nachdem der Solidaritätszuschlag im Jahr 1991 zum ersten Mal eingeführt wurde, fand er 1995 als Artikel 31 des Gesetzes zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) erneut Anwendung. Dies geschah im Zuge einer Finanzreform, die durch die deutsche Einheit erforderlich wurde, da zunächst die neuen Bundesländer vom regelgebundenen Finanzausgleich ausgeschlossen blieben. Damals wie heute ist der Solidaritätszuschlag eine explizit nicht zweckgebundene Ergänzungsabgabe, die als Bundessteuer direkt dem Bund zusteht. Die Transferleistungen werden wie bei allen Steuern üblich nicht exakt erfasst. Die Ergänzungsabgabe soll laut Gesetzesentwurf einen Finanzierungsmehrbedarf des Bundes weiterhin aufgabenbezogen abdecken, etwa im Bereich der Rentenversicherung oder für den Arbeitsmarkt. Dies wurde beim Solidaritätszuschlag immer mit der Wiedervereinigung begründet. Auch für die Teilabschaffung wird dieses Argument angeführt.

BVMW Position: Der immer noch bestehende Finanzierungsbedarf der Wiedervereinigung ist aus Sicht des BVMW ein vorgeschobenes Argument. Finanzielle Spielräume sind in Zeiten

von Rekordsteuereinnahmen vorhanden. Zudem ist der Solidaritätszuschlag schon lange vom Solidaripakt II entkoppelt. Für den BVMW steht die Tatsache im Vordergrund, dass im Jahr 2018 weniger als ein Viertel der Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag für die Bundeszuweisungen an die neuen Bundesländer im Rahmen des Solidaripakts II genutzt wurden. Die Einnahmen übersteigen seit 2011 die Ausgaben für den Solidaripakt. Der Solidaritätszuschlag kommt als gängige Bundessteuer daher, weshalb direkte Transferleistungen für die Wiedervereinigung nicht erfasst werden. Aus der befristeten Sonderabgabe ist längst eine reguläre Steuer geworden, deren Einnahmen bundesweit verwendet werden können. Die Ergebnisse der Kommission „Gleichwertige Lebensverhältnisse“ bestätigen, dass dies auch notwendig ist und sich strukturschwache Regionen nicht nur in Ostdeutschland befinden, sondern beispielsweise auch in Schleswig-Holstein, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz und im Saarland. Der Gesetzesentwurf verfolgt aus den genannten Gründen nicht das Ziel einer weiteren Deckung des Finanzierungsbedarfs für die Wiedervereinigung, sondern dient allein der Umverteilung. Auch der Wille der Umschichtung in die Rentenkassen ist aus Sicht des BVMW ambivalent. Zum einen möchte der Gesetzgeber die derzeit gut ausgestatteten Reserven der Rentenkassen (2018: 38,22 Mrd. Euro) weiter auffüllen. Zum anderen soll der Solidaritätszuschlag auf Kapitalerträge weiter erhoben werden, was dem Vermögensaufbau zur Altersvorsorge zuwiderläuft. Aus Sicht des BVMW sollte stattdessen eine Reform der Altersvorsorge angestoßen werden, um den Problemen des demografischen Wandels schnell und nachhaltig zu begegnen und nicht auf Kosten zukünftiger Generationen.

2. Keine Abschaffung des Solidaritätszuschlags für den Mittelstand

Der Gesetzesentwurf sieht vor, den Solidaritätszuschlag in einem ersten Schritt für untere und mittlere Einkommen zurückzuführen und begründet dies mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Eine Milderungszone soll Belastungssprünge vermeiden. Nach den vorliegenden Plänen müssen Beschäftigte ab einem Bruttojahreslohn von 73.874 Euro Solidaritätszuschlag zahlen und ab etwa 109.451 Euro den vollen Betrag. Eine Familie mit zwei Kindern und einer/einem Alleinverdienenden müsste ab einem Bruttojahreslohn von rund 151.990 Euro Solidaritätszuschlag zahlen und ab 221.375 Euro den kompletten Betrag. Nach Berechnungen des Bundesfinanzministeriums sind auch 88 Prozent der zur Einkommensteuer veranlagten Gewerbetreibenden vom Solidaritätszuschlag befreit. Weitere 6,8 Prozent müssen zumindest nicht mehr die volle Summe zahlen.

BVMW Position: Der Erhalt des Solis für zehn Prozent der Zahlenden betrifft mehrheitlich Unternehmen und Selbstständige. Nach einer diesjährigen Erhebung des Instituts der deutschen

Wirtschaft tragen Unternehmen derzeit 31 Prozent zum Aufkommen des Solidaritätszuschlags bei. Mit einer Reform, wie sie das Finanzministerium vorgeschlagen hat, steigt der Anteil auf über 57 Prozent an. Es handelt sich hier nicht minder um eine ungerechtfertigte Einnahmequelle des Bundes auf Kosten der kleinen und mittleren Unternehmen. Aus Unternehmenssicht werden lediglich Kleingewerbetreibende entlastet, die beispielsweise nebenberuflich ein Gewerbe angemeldet haben. Die meisten Personenunternehmen werden nach den Plänen der Bundesregierung den Solidaritätszuschlag weiterzahlen müssen, weil sie ebenfalls der Einkommensteuer in den betroffenen Bereichen unterliegen. Konkret geht es nach Angaben des Bundesfinanzministeriums um 572.000 Unternehmen, die für ein Aufkommen von 3,1 Mrd. Euro sorgen und somit im Durchschnitt 5.419,58 Euro Solidaritätszuschlag pro Jahr weiterzahlen. 72.000 Kapitalgesellschaften und damit auch kleine GmbHs und viele Startups sind völlig von der Abschaffung ausgenommen. Sie zahlen 2,4 Mrd. Euro Soli, also jährlich 33.333 Euro pro Unternehmen. Aus Sicht des BVMW ist das Anführen des Leistungsfähigkeitsprinzips als Begründung für die teilweise Rückführung des Solidaritätszuschlags nicht ausreichend. Zehn Prozent sollen durch Soli-Zahlungen in einem Umfang von zehn Milliarden Euro dauerhaft belastet werden. Das entspricht rund 50 Prozent des bisherigen Gesamtaufkommens des Solis. Ein weiterer Kritikpunkt ist, dass der Gesetzesentwurf in seiner Problem- und Zielsetzung von einem ersten Schritt der Rückführung spricht, jedoch keinen zweiten Schritt definiert. Dieser ist nach Meinung des BVMW unerlässlich. Ebenso fehlt der Bundesregierung erkennbar der Mut zu einer dringend benötigten Unternehmens- und Einkommensteuerreform. Stattdessen wird lediglich die Freigrenze angehoben. Die angedachte Milderungszone hat zur Folge, dass die Grenzsteuersätze aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag stark ansteigen. Ein Freibetrag wäre hier die bessere Alternative, um auch kleine und mittlere Unternehmen sowie Facharbeiter zu entlasten.

3. Konjunkturelle Wirkung

Der Gesetzesentwurf besagt, dass der vollständige Abbau des Solidaritätszuschlags bei niedrigen und mittleren Einkommen eine „wirksame Maßnahme zur Stärkung der Arbeitsanreize, Kaufkraft und Binnenkonjunktur“ sei. Die vollständige Abschaffung führe zu einem deutlich geringeren konjunkturellen Impuls.

BVMW Position: Der BVMW teilt die Ansicht, dass die Abschaffung des Solidaritätszuschlags eine konjunkturelle Wirkung entfalten kann. Diese ist jedoch umso größer, je mehr Beschäftigte und Unternehmen von der Rückführung profitieren. Mit der Teilabschaffung sind zudem signifikante positive Beschäftigungseffekte zu erwarten, die gut 100.000 zusätzlichen Vollzeitarbeitsplätzen entsprechen (ifo Institut, 2019). Die vollständige Abschaffung würde diese Effekte noch verstärken. In Zeiten des wirtschaftlichen Abschwungs setzt die vollständige

Abschaffung auch einen Impuls für die kleinen und mittleren Unternehmen. Die Streichung der Abgabe kurbelt Investitionen, die Binnennachfrage und das Wachstum an. Aus konjunktureller Sicht ist dabei eine sichere Entlastung zum jetzigen Zeitpunkt besser als eine vage Aussicht auf eine Teilabschaffung. Der stufenweise Abbau und Erhalt für bestimmte Einkommensgruppen ist nicht zielführend, um die gesamte mittelständische Wirtschaft und ihre Beschäftigten zu entlasten. Die von der Teilabschaffung ausgenommenen Personenunternehmen müssen jährlich im Durchschnitt mehr als 5.000 Euro weiterzahlen. Dabei liegt es den Unternehmerinnen und Unternehmern fern, den nicht mehr zu zahlenden Solidaritätszuschlag selbst zu behalten. In den Ergebnissen einer verbandsinternen Umfrage des BVMW unter rd. 1.000 teilnehmenden Unternehmen wird deutlich, dass die potenziellen Einsparungen von einem Großteil der Befragten für notwendige Investitionen in Digitalisierung (88 Prozent), Forschung und Entwicklung (77 Prozent) und die Energieeffizienz der Produktionsabläufe (75 Prozent) verwendet würden. Insbesondere kleine Unternehmen wären noch eher als große Mittelständler bereit, die Einsparungen als direkte Lohnerhöhung an ihre Beschäftigten weiterzugeben (53 Prozent). Fast 40 Prozent der Unternehmen würden die zusätzlichen Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag spenden. Die Resultate zeigen deutlich, dass eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags somit zu gesamtgesellschaftlich positiven Effekten führen kann und die konjunkturelle Wirkung gegenüber einer Teilabschaffung verstärkt.

Der BVMW vertritt im Rahmen der Mittelstandsallianz über 900.000 Mitglieder. Die mehr als 300 Repräsentanten des Verbandes haben jährlich rund 800.000 direkte Unternehmerkontakte. Der BVMW organisiert mehr als 2.000 Veranstaltungen pro Jahr.

4. Verfassungswidrigkeit

Der Gesetzesentwurf koppelt die Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags an die finanziellen Aufwendungen der Wiedervereinigung und plant, die Ergänzungsabgabe auch über den 31.12.2019 hinaus zu erheben. Der Solidarpakt II läuft an diesem Tag aus.

BVMW Position: Nach Angaben des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages stellt „jedwede Erhebung des Solidaritätszuschlags über 2019 hinaus“ ein „sehr hohes Risiko“ der Verfassungswidrigkeit dar. Auch nach Einschätzung des Bundesrechnungshofs fällt der Grund für die Einführung der Ergänzungsabgabe mit Auslaufen des Solidarpakts II zum Ende des Jahres 2019 weg. Der Solidaritätszuschlag, der als Ergänzungsabgabe politisch dem auslaufenden Solidarpakt II nahesteht, verliert damit seine ursprüngliche Bedeutung. Der Finanzierungszweck entfällt. Die aktuelle haushaltspolitische Situation macht die dauerhafte Erhebung des Solidaritätszuschlags überflüssig. Die Begründung der Finanzierung der Wiedervereinigung wird dennoch im Gesetzesentwurf verwendet. Auch Aspekte der Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften hegen verfassungsrechtliche Bedenken am Gesetzesentwurf. Der BVMW plant aus diesem Grund, eine Verfassungsbeschwerde einzureichen, sofern die Teilabschaffung wie im Gesetzesentwurf vorliegend verabschiedet wird.

Kontakt

Bundesverband mittelständische Wirtschaft (BVMW) e. V.
Bereich Politik und Volkswirtschaft
Potsdamer Straße 7, 10785 Berlin
Telefon: + 49 30 533206-0, Telefax: +49 30 533206-50
E-Mail: politik@bvmw.de; Social Media: @BVMWeV

Stefan Bach

DIW Berlin – Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin

4. November 2019

Solidaritätszuschlag mittelfristig vollständig abschaffen und bei Hochverdienenden in den Einkommensteuertarif integrieren

Stellungnahme

Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“ (BT-Drucksache 19/14103)

Gesetzentwurf der Fraktion der FDP „Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags“ (BT-Drucksache 19/14286)

Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, 4. November 2019

Zusammenfassung

Drei Jahrzehnte nach der Wiedervereinigung hat der Solidaritätszuschlag seine Aufgabe erfüllt, die hohen Kosten der Transformation in den neuen Bundesländern zu finanzieren. Der Gesetzentwurf der Bundesregierung, den Solidaritätszuschlag ab 2021 nur noch für hohe Einkommen zu erheben, geht in die richtige Richtung. Mittelfristig sollte er vollständig abgeschafft werden. Dies würde allerdings fast ausschließlich Hochverdienenden zugutekommen, die bereits seit Mitte der 1990er Jahre steuerlich entlastet wurden. Steuer- und Abgabentlastungen sollten prioritär auf Erwerbstätige und Haushalte mit geringen und mittleren Einkommen konzentriert werden. Dazu sollte der verbleibende Solidaritätszuschlag auf hohe Einkommen in den Einkommensteuertarif integriert werden. Die damit verbundenen Steuereinnahmen in Höhe von 7 bis 8 Milliarden Euro sollten für Entlastungen bei Grundfreibetrag und „Mittelstandsbauch“ der Einkommensteuer, bei den Sozialbeiträgen oder bei der Mehrwertsteuer verwendet werden.

Solidaritätszuschlag mittelfristig vollständig abschaffen

Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG. Seit 1995 wird er unbefristet erhoben, mit der Begründung, die Kosten der deutschen Einheit zu finanzieren.

Die Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG soll einen besonderen und vorübergehenden Finanzbedarf des Bundes decken. Die fiskalischen Belastungen der Wiedervereinigung waren erheblich, bis heute sind viele ostdeutsche Regionen wirtschaftsschwach. Das gilt aber auch für viele westdeutsche Regionen. Schon länger übersteigen die laufenden Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag die expliziten Ausgaben des Bundes an die neuen Länder. Jahrzehnte nach der wirtschaftlichen Transformation sind die verbleibenden Belastungen aus den herkömmlichen Staatseinnahmen zu bewältigen. So läuft der Solidarpakt II 2019 aus, ab 2020 sieht der Bund-Länder-Finanzausgleich keine Sonderregelungen für die neuen Länder vor.

Daher sollte der Solidaritätszuschlag mittelfristig vollständig abgeschafft werden. Soweit aufgrund der Haushaltsplanung des Bundes nicht auf die Einnahmen verzichtet oder eine weitere Entlastung von Steuerpflichtigen mit hohen Einkommen vermieden werden sollen, könnten konventionelle Steuern erhöht werden. Soweit die Einkommensteuer oder andere Gemeinschaftsteuern erhöht werden, an deren Aufkommen die Länder und Gemeinden beteiligt sind, muss allerdings gegebenenfalls der Finanzausgleich zwischen den Gebietskörperschaften geändert werden.

Eine andere Option wäre, den verbleibenden Solidaritätszuschlag mittelfristig für neue Finanzierungsziele umzuwidmen beziehungsweise dafür eine neue Ergänzungsabgabe zu erheben, zum Beispiel für Infrastruktur oder Klimaschutz. Angesichts der grundsätzlich guten Haushaltslage des Bundes ist das aber politisch und wohl auch verfassungsrechtlich fragwürdig.

Abschaffung des Solidaritätszuschlags entlastet vor allem Besser- und Hochverdienende

Das Aufkommen des Solidaritätszuschlags steigt nach der aktuellen Steuerschätzung (Oktober 2019) bis zum Jahr 2021 auf 20,75 Milliarden Euro. Davon sind den inländischen privaten Haushalten schätzungsweise gut 20 Milliarden zuzurechnen.¹

¹ Der Rest entfällt auf Ausländer, inländische Kapitalgesellschaften im Besitz von Ausländern sowie auf Kapitalerträge von nicht steuerpflichtigen Inländern (zum Beispiel Kirchen, gemeinnützige Stiftungen).

Mikrosimulationsanalysen mit fortgeschriebenen Einzeldaten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik für das Jahr 2018 zeigen, dass das Aufkommen des Solidaritätszuschlags stark auf die Besser- und Hochverdienenden konzentriert ist.² Die einkommensreichsten zehn Prozent der Bevölkerung, die im Jahr 2018 bei einem bedarfsgewichteten Bruttoeinkommen von 59 000 Euro im Jahr beginnen, zahlen 62 Prozent des Aufkommens. Allein das reichste Hundertstel, das bei einem Einkommen von 157 000 Euro im Jahr beginnt, zahlt 28 Prozent des Solidaritätszuschlag-Aufkommens, je Steuerpflichtigen sind das 13 000 Euro. Die ärmere Hälfte der Bevölkerung trägt dagegen nur 1,7 Prozent zum Aufkommen bei.

Insgesamt zahlten 2018 nur 52 Prozent der Bevölkerung den Solidaritätszuschlag. In der einkommensarmen Hälfte der Bevölkerung sind es nur elf Prozent. Entsprechend wären die Verteilungswirkungen einer vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags: Entlastet werden fast nur Besser- und Hochverdienende.

Der Solidaritätszuschlag wurde bei Hochverdienenden seit 1998 schon zwei- bis dreimal abgeschafft

Über die vergangenen Jahrzehnte wurden Besser- und Hochverdienende spürbar steuerlich entlastet. 1998 lag der Spitzensteuersatz noch bei 53 Prozent, mit Solidaritätszuschlag bei 55,9 Prozent. Heute beträgt der Spitzensteuersatz nur noch 42 Prozent beziehungsweise 45 Prozent bei sehr hohem Einkommen, also einschließlich Solidaritätszuschlag 44,3 Prozent beziehungsweise 47,5 Prozent. Das heißt, für Spitzeneinkommen wurde der Solidaritätszuschlag faktisch schon zwei- bis dreimal abgeschafft, soweit sie nicht von Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen betroffen waren. Ferner wurden seitdem die Unternehmenssteuern gesenkt, die Abgeltungsteuer eingeführt, die Vermögensteuer abgeschafft und die Erbschaftsteuer auf Unternehmensübertragungen weitgehend beseitigt – Entlastungen, die ebenfalls Haushalten mit sehr hohen Einkommen und Vermögen zugutekamen. Zugleich sind die Top-Einkommen deutlich stärker gestiegen als die Durchschnittseinkommen.³ Geringverdienende und Mittelschichten hatten dagegen nur geringe Einkommenszuwächse, die durch höhere indirekte

² Stefan Bach: Solidaritätszuschlag bei Hochverdienenden in den Einkommensteuertarif integrieren. DIW aktuell Nr. 18, 07. Dezember 2018 ([online verfügbar](#)).

³ Markus M. Grabka, Jan Goebel, Stefan Liebig (2019): Wiederanstieg der Einkommensungleichheit – aber auch deutlich steigende Realeinkommen. DIW Wochenbericht Nr. 19/2019 ([online verfügbar](#)).

Steuern, anhaltend hohe Sozialbeiträge und die Progression bei der Einkommensteuer belastet wurden.⁴

Ausweichreaktionen und Steuergestaltungsmöglichkeiten sind bei der persönlichen Einkommensteuer nicht sehr hoch,⁵ so dass sich keine großen „Selbstfinanzierungseffekte“ von Spitzensteuersatzsenkungen ergeben. Insoweit könnte der „optimale“ Spitzensteuersatz höher liegen als derzeit.⁶ Für unternehmerische Einkünfte könnte gegebenenfalls die Thesaurierungsbegünstigung verbessert werden.

Will man die steuerlichen Entlastungen der Vergangenheit für Hochverdienende nicht weiter fortsetzen, sollte der Solidaritätszuschlag bei hohem Einkommen zunächst erhalten bleiben und mittelfristig in den Einkommensteuertarif integriert werden.

Freigrenze in Freibetrag umwandeln

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung sieht vor, mittlere und höhere Einkommen beim Solidaritätszuschlag ab 2021 zu entlasten. Dazu soll die Freigrenze des Solidaritätszuschlags auf eine Einkommensteuerbelastung von 16 956 Euro erhöht werden, was beim Einkommensteuertarif 2020 einem zu versteuernden Einkommen von 61 700 Euro entspricht (bei zusammen veranlagten Paaren das doppelte Einkommen). Das entsprechende Bruttoeinkommen liegt bei Arbeitseinkommen durch den Abzug von Werbungskosten-Pauschbetrag und Vorsorgeaufwendungen bei mindestens 73 000 Euro Bruttojahreseinkommen, bei höheren Abzügen (durch höhere Werbungskosten, weitere Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen) noch darüber. Dadurch werden etwa 90 Prozent der Steuerzahler vom Solidaritätszuschlag vollständig entlastet, bezogen auf die gesamte Bevölkerung sind es 95 Prozent.

In der anschließenden „Milderungszone“ wird die Grenzbelastung des Solidaritätszuschlags auf 11,9 Prozent des Grenzsteuersatzes der Einkommensteuer begrenzt. Dadurch reicht die

⁴ Vgl. Stefan Bach, Martin Beznoska und Viktor Steiner (2016a): Wer trägt die Steuerlast in Deutschland? Verteilungswirkungen des deutschen Steuer- und Transfersystems. DIW Berlin Politikberatung kompakt 114, S. 56 f. ([online verfügbar](#)).

⁵ Philipp Dörrenberg, Andreas Peichl und Sebastian Sieglöcher: Sufficient Statistic or Not? The Elasticity of Taxable Income in the Presence of Deduction Possibilities. ZEW Discussion Paper No. 14-078, 2014 ([online verfügbar](#)); Clive Werdt: The elasticity of taxable income for Germany and its sensitivity to the appropriate model. FU Berlin, Discussion Paper Economics 2015/5 ([online verfügbar](#)).

⁶ Stefan Bach: Kirchhof oder Hollande: Wie hoch soll der Spitzensteuersatz in Deutschland sein? Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 82, 2013, S. 77-99 ([online verfügbar](#)); Johannes Hermlé und Andreas Peichl: Ist die Antwort wirklich 42? Die Frage nach dem optimalen Spitzensteuersatz. IZA Standpunkte Nr. 60, 2013 ([online verfügbar](#)).

Gleitzone bis 96 400 Euro zu versteuerndes Einkommen beziehungsweise 109 000 Euro Bruttoeinkommen. Der gesamte Grenzsteuersatz aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag steigt in dieser Zone von bisher 44,3 Prozent auf 47,0 Prozent. Die Entlastung vom Solidaritätszuschlag wird über die Milderungszone vollständig abgebaut. Steuerpflichtige mit zu versteuernden Einkommen über 96 400 Euro werden nicht mehr entlastet, sie zahlen den Solidaritätszuschlag in gleicher Höhe wie beim geltenden Recht.

Der temporäre Anstieg der Grenzbelastungen in der Milderungszone um knapp 3 Prozentpunkte („Buckel“, „Besserverdiener-Prellbock“⁷) ist schwer zu vermitteln und spielt auch bei marginalen Entscheidungen eine Rolle, etwa bei Mehrarbeit oder zusätzlichen Investitionen. Die Regelung führt außerdem dazu, dass für schätzungsweise gut eine Millionen Ehepaare die getrennte Veranlagung günstiger ist, dabei entstehen Steuervorteile von bis zu 900 Euro im Jahr.⁸ Das ist administrativ und politisch heikel und kann auch ein verfassungsrechtliches Problem darstellen.

Eine Alternative wäre, statt der Freigrenze einen echten Freibetrag von 61 700 Euro zu versteuerndes Einkommen zu gewähren, so dass der Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent nur noch für übersteigende Einkommen erhoben wird und nicht mehr in der Gleitzone aufgeholt wird. Damit würden auch hohe Einkommen entlastet.⁹ Im Vergleich zum Gesetzentwurf der Bundesregierung stiegen dadurch die Steuermindereinnahmen um gut 2 Milliarden Euro im Jahr. Auch das oberste Prozent der Bevölkerung mit den höchsten Einkommen würde dann ebenfalls leicht entlastet.

Solidaritätszuschlag bei Hochverdienenden in den Einkommensteuertarif integrieren

Der Solidaritätszuschlag sollte mittelfristig vollständig abgeschafft werden. Gleichzeitig sollte eine Entlastung der Haushalte mit hohen Einkommen vermieden werden. Dazu kann der Solidaritätszuschlag bei hohen Einkommen in den Einkommensteuertarif integriert werden.

Hierzu könnte ab dem zu versteuernden Einkommen, ab denen der erste Spitzensteuersatz von 42 Prozent gilt (2019: 55 961 Euro, 2020: 57 052 Euro), eine dritte Progressionszone bis

⁷ Stefan Bach: Wie sich der Soli abschaffen ließe, ohne die Ungleichheit zu erhöhen. Makronom, 28. August 2018 ([online verfügbar](#)).

⁸ Michael Broer: Verfassungswidrige Ehegattenbesteuerung durch die Reform des Solidaritätszuschlags. Wirtschaftsdienst 10/2019, S. 697 ff. ([online verfügbar](#)).

⁹ Stefan Bach, a.a.O., S. 6 ff. ([online verfügbar](#)).

62 000 Euro zu versteuerndes Einkommen angeschlossen werden, über die der Grenzsteuersatz linear-progressiv von 42 auf 44 Prozent steigt. Der „Reichensteuersatz“ (ab 270 500 Euro 2020) steigt von 45 auf 47 Prozent. Dabei verlaufen die Grenzbelastungen des Reformtarifs – und damit für sehr hohe Einkommen auch die Durchschnittsbelastung – leicht unterhalb der Gesamtbelastung von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag im geltenden Recht.

Diese Reform führt zu ähnlichen Entlastungsprofilen über die Einkommensverteilung wie die vorangehend dargestellten Szenarien einer Freigrenze oder eines Freibetrags beim Solidaritätszuschlag.¹⁰ Im Vergleich zum Gesetzentwurf der Bundesregierung stiegen dadurch die Steuermindereinnahmen um etwa 2,5 Milliarden Euro im Jahr.

Bei den genannten Aufkommens- und Verteilungswirkungen werden die „Erstrundeneffekte“ der Steuerreformen ausgewiesen und weitere wirtschaftliche Wirkungen vernachlässigt. Die Einkommenseffekte von Einkommensteuerentlastungen erhöhen das Aufkommen der indirekten Steuern und über gesamtwirtschaftliche Multiplikatoreffekte auch das Aufkommen der Einkommen- und Unternehmensteuern. Dadurch reduzieren sich die Steuermindereinnahmen kurz- und mittelfristig um schätzungsweise bis zu 15 Prozent. Langfristig könnten höhere Aufkommenseffekte bei den indirekten Steuern und positive Wachstumswirkungen die Steuermindereinnahmen noch deutlich stärker reduzieren.

Im Einzelfall kann es bei einer Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif zu weiteren Belastungsverschiebungen kommen, da sich der wegfallende Solidaritätszuschlag auf die festgesetzte Einkommensteuer bezieht und nicht auf die tarifliche Einkommensteuer, die durch die Integration erhöht wird.¹¹ Beide Größen können auseinanderfallen bei Steuerpflichtigen mit Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, mit außerordentlichen Einkünften oder mit hohen Steuerabzügen, etwa für ausländische Steuern oder für die Gewerbesteuer bei Personenunternehmen. Wirkungen auf den steuerlichen Familienleistungsausgleich, die bei einer breiten Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif eine große Rolle spielen, sind bei der hier vorgeschlagenen Integration nur für hohe Einkommen nicht zu erwarten, da bei den allermeisten betroffenen Steuerpflichtigen bereits der Kinderfreibetrag abgezogen wird, der beim Solidaritätszuschlag generell berücksichtigt

¹⁰ Stefan Bach, a.a.O., S. 6 ff. ([online verfügbar](#)).

¹¹ Dazu ausführlich Sven Stöwhase, Martin Teuber: Ist eine Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif möglich? Wirtschaftsdienst 12/2014 ([online verfügbar](#)); Clemens Fuest, Max Löffler, Andreas Peichl, Holger Stichnoth: Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommenssteuer. Verteilungs- und Aufkommenswirkungen. Wirtschaftsdienst 5/2015 ([online verfügbar](#)).

wird. Steigen würde die Kirchensteuer, die auf die festgesetzte Einkommensteuer erhoben wird, jedoch nicht auf den Solidaritätszuschlag.

Geringverdienende und Mittelschichten entlasten

Das verbleibende Aufkommen des Solidaritätszuschlags beziehungsweise das kompensatorische Mehraufkommen bei der Einkommensteuer auf hohe Einkommen in Höhe von 7 bis 8 Milliarden Euro könnte dazu verwendet werden, Geringverdienende und Mittelschichten zu entlasten. Hierzu könnten der Grundfreibetrag der Einkommensteuer erhöht oder die steile Tarifprogression im Eingangsbereich des Einkommensteuertarifs („Mittelstandsbauch“) reduziert werden. Entlastungen bei den Sozialbeiträgen durch einen Freibetrag oder durch eine begrenzte Anrechnung auf die Einkommensteuer können die Entlastungen deutlich stärker auf geringverdienende Erwerbstätige konzentrieren.¹² Ferner könnte der ermäßigte Mehrwertsteuersatz auf Nahrungsmittel und öffentlichen Nahverkehr auf fünf Prozent gesenkt werden.¹³

¹² Stefan Bach, Peter Haan, Michelle Harnisch: Progressive Sozialbeiträge können niedrige Einkommen entlasten. DIW Wochenbericht Nr. 13+14/2018 ([online verfügbar](#)).

¹³ Stefan Bach, Niklas Isaak: Senkung der Mehrwertsteuer entlastet untere und mittlere Einkommen am stärksten. DIW Wochenbericht Nr. 31.2017 ([online verfügbar](#)).

Anlage:

Stefan Bach: Solidaritätszuschlag bei Hochverdienenden in den Einkommensteuertarif integrieren. DIW aktuell Nr. 18, 07. Dezember 2018 ([online verfügbar](#)).

Solidaritätszuschlag bei Hochverdienenden in den Einkommensteuertarif integrieren

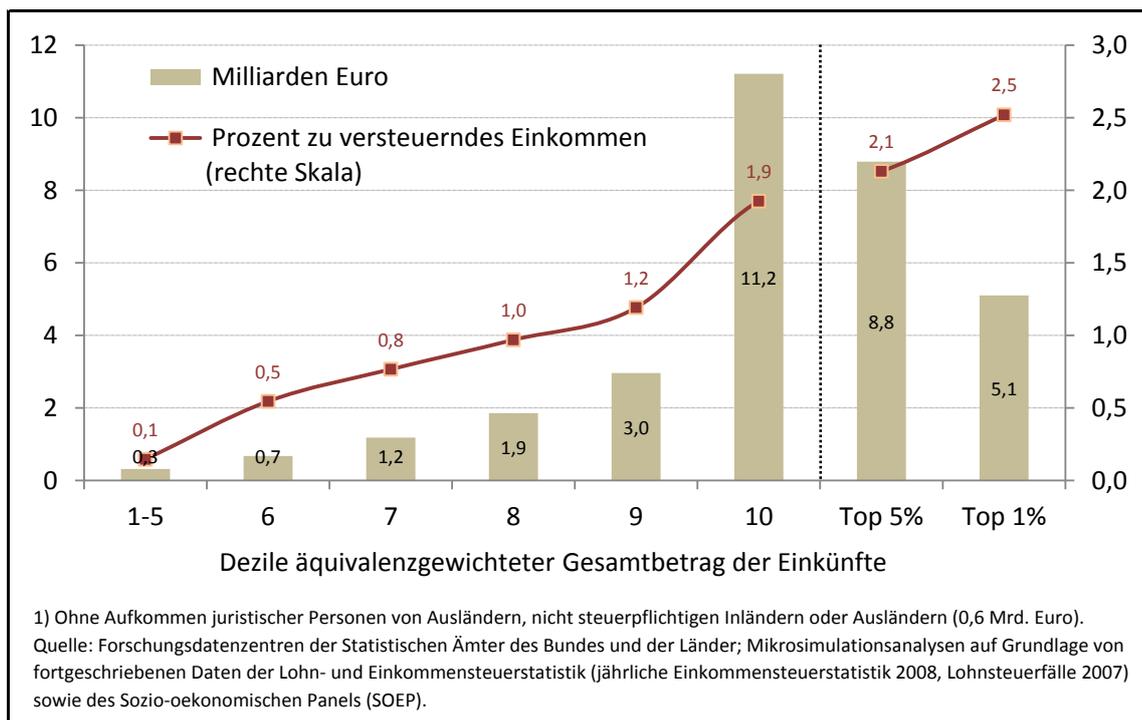
Von Stefan Bach



Der Solidaritätszuschlag steht Jahrzehnte nach der Wiedervereinigung politisch und verfassungsrechtlich unter Druck. Seine Abschaffung würde allerdings fast nur Besser- und Hochverdienenden zugutekommen. Diese wurden seit den 1990er Jahren bereits steuerlich entlastet. Zugleich sind deren Einkommen überdurchschnittlich gestiegen, während Geringverdienende und Mittelschichten in diesem Zeitraum nur geringe Einkommenszuwächse hatten, die zudem durch höhere indirekte Steuern belastet wurden. Steuer- und Abgabentlastungen sollten daher prioritär auf Haushalte mit geringen und mittleren Einkommen konzentriert werden. Dazu könnten der Solidaritätszuschlag bei hohen Einkommen in den Einkommensteuertarif integriert und lediglich die vier Prozent der Bevölkerung mit den höchsten Einkommen belastet werden, die nach den Plänen der Großen Koalition den Solidaritätszuschlag ab 2021 weiterhin bezahlen sollen. Die damit verbundenen Steuereinnahmen in Höhe von sechs bis acht Milliarden Euro könnten dazu verwendet werden, Haushalte mit geringen und mittleren Einkommen durch eine Senkung der Sozialbeiträge oder der Mehrwertsteuer zu entlasten.

Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer nach [Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG](#). Nachdem er 1991/92 für ein Jahr erhoben wurde, gilt er seit 1995 unbefristet, um die Kosten der deutschen Einheit zu finanzieren. Seit 1998 wird er in der heutigen Form als Zuschlag von 5,5 Prozent auf die Steuerschuld erhoben.

Abbildung 1 **Aufkommen des Solidaritätszuschlags 2018¹⁾**
nach Einkommensdezilen



Fast 30 Jahre nach der Wiedervereinigung verblasst die politische Begründung des Solidaritätszuschlags zunehmend. Ende 2019 enden die Sonderzahlungen für die neuen Länder im Bund-Länder-Finanzausgleich. Daher sehen einige Experten und Expertinnen auch verfassungsrechtliche Risiken für eine Weitererhebung.¹

Abschaffung des Solidaritätszuschlags entlastet fast nur Besser- und Hochverdienende

Der Solidaritätszuschlag erzielt derzeit ein Aufkommen von schätzungsweise 18,8 Milliarden Euro. Er erhöht die Grenz- und Durchschnittsbelastungen des Einkommensteuertarifs um 5,5 Prozent. Im Vergleich zur persönlichen Einkommensteuer wirkt er noch progressiver, da es eine Freigrenze in Höhe von 972 Euro Einkommensteuerbelastung gibt, die im Jahr 2018 Steuerpflichtige bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 14 100 Euro freistellt.² Ferner wird bei allen Steuerpflichtigen mit Kindern der Kinderfreibetrag berücksichtigt.³

¹ Vgl. Hanno Kube: Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags. Rechtsgutachten erstattet im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM). Juni 2017 ([online verfügbar](#)) sowie die Stellungnahmen zum öffentlichen Fachgespräch des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 27. Juni 2018 ([online verfügbar](#)).

² Der Solidaritätszuschlag wird ab einer Einkommensteuerschuld von 972 Euro im Jahr erhoben, bei zusammenveranlagten Paaren ab dem doppelten Betrag (§ 3 Abs. 3 SolzG). Um den „Fallbeileffekt“ dieser Freigrenze zu mindern – also dass bei übersteigenden Einkommen der Zuschlag auf das gesamte Einkommen (auch unterhalb der Freigrenze) erhoben wird –, beträgt der Solidaritätszuschlag maximal 20 Prozent des Unterschiedsbetrages zwischen der Bemessungsgrundlage und der Freigrenze (§ 4 Satz 2 SolzG) („Gleitzone“). Dadurch steigt die gesamte Grenzbelastung aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag im Bereich der „Gleitzone“ auf das 1,2-fache des Grenzsteuersatzes der Einkommensteuer.

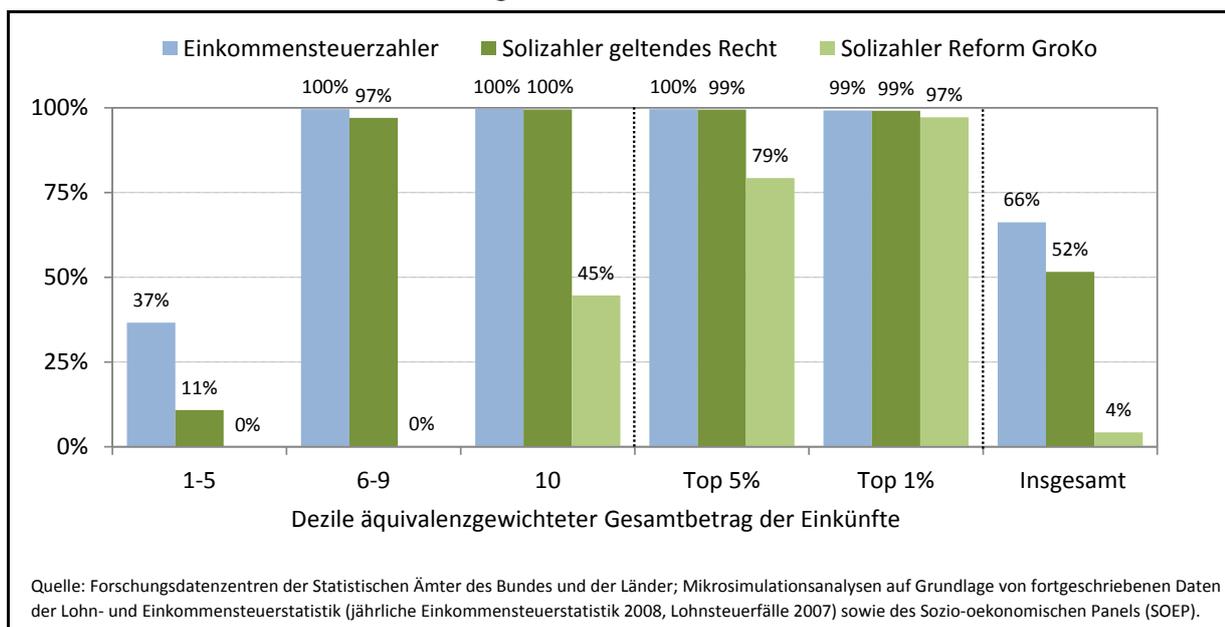
³ Die Aufkommens- und Verteilungswirkungen des Solidaritätszuschlags im Jahr 2018 werden hier mit dem Einkommensteuer-Mikrosimulationsmodell (ESTM) des DIW Berlin simuliert. Dieses basiert auf fortgeschriebenen Einzeldaten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik, die über die Forschungsdatenzentren der Statistischen Ämter genutzt werden. Berücksichtigt wird dabei das Solidaritätszuschlags-Aufkommen auf die Abgeltungsteuer sowie auf die Körperschaftsteuer der inländischen Kapitalgesellschaften, deren Anteile einkommensteuerpflichtigen Inländern gehören. Vgl. Stefan Bach und Hermann Buslei (2017): Wie können mittlere Einkommen beim Einkommensteuertarif entlastet werden? DIW Wochenbericht Nr. 20 ([online verfügbar](#)), sowie ausführlicher Stefan Bach und Hermann Buslei (2017): Aufkommens- und Verteilungswirkungen von Reformen der Abgeltungsteuer: Analyse mit dem Einkommensteuer-Simulations-Modell (ESTM) auf Grundlage der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2007/2008. DIW Berlin Politikberatung kompakt 124, S. 11 f. ([online verfügbar](#)).

Das gesamte Aufkommen des Solidaritätszuschlags, das den inländischen privaten Haushalten zuzurechnen ist, wird für 2018 auf 18,2 Milliarden Euro geschätzt.⁴ Davon entfallen schätzungsweise 16,4 Milliarden Euro auf die festgesetzte Einkommensteuer und die Abgeltungsteuer der inländischen Privathaushalte sowie 1,8 Milliarden Euro auf die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der inländischen Kapitalgesellschaften. Die Ergebnisse zur Verteilung werden nach Dezilen und Perzentilen des bedarfsgewichteten Einkommens dargestellt. Zugrunde gelegt wird der Gesamtbetrag der Einkünfte, also die steuerpflichtigen Bruttoeinkommen.

Das Aufkommen des Solidaritätszuschlags ist stark auf die Besser- und Hochverdienenden konzentriert (Abbildung 1). Die einkommensreichsten zehn Prozent der Bevölkerung, die bei einem bedarfsgewichteten Bruttoeinkommen von 59 000 Euro im Jahr beginnen, zahlen 11,2 Milliarden Euro oder 62 Prozent des Aufkommens. Allein das reichste Hundertstel, das bei einem Einkommen von 157 000 Euro im Jahr beginnt, zahlt 5,1 Milliarden Euro oder 28 Prozent des Solidaritätszuschlags-Aufkommens, je Steuerpflichtigen sind das 13 000 Euro. Die ärmere Hälfte der Bevölkerung, die bis zu einem bedarfsgewichteten Einkommen von 23 000 Euro im Jahr reicht, trägt dagegen nur 0,3 Milliarden Euro oder 1,7 Prozent zum Aufkommen bei.

Insgesamt zahlten nur 52 Prozent der Bevölkerung den Solidaritätszuschlag, im Vergleich zu 66 Prozent, die Einkommensteuer zahlten. In der unteren Einkommenshälfte der Bevölkerung sind es nur elf Prozent beziehungsweise 37 Prozent (Abbildung 2). Entsprechend wären die Verteilungswirkungen einer vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags: Entlastet werden fast nur Besser- und Hochverdienende.

Abbildung 2 SteuerzahlerInnen bei Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag 2018
in Prozent der Bevölkerung



⁴ Die Verteilung dieses Aufkommens auf die Einkommensgruppen schätzen wir auf Grundlage von Informationen zu den empfangenen Dividenden der Einkommensteuerpflichtigen. Nicht berücksichtigt wird das Aufkommen des Solidaritätszuschlags von inländischen juristischen Personen, die im Besitz von Ausländern oder nicht einkommensteuerpflichtigen Inländern (zum Beispiel Kirchen, gemeinnützige Stiftungen) sind, sowie von Ausländern. Dieses Aufkommen wird für 2018 auf 0,6 Milliarden Euro geschätzt. Vgl. Stefan Bach, Martin Benznoska und Viktor Steiner (2016a): Wer trägt die Steuerlast in Deutschland? Verteilungswirkungen des deutschen Steuer- und Transfersystems. DIW Berlin Politikberatung kompakt 114, S. 56 f. ([online verfügbar](#)).

Der Solidaritätszuschlag wurde bei Spitzenverdienenden seit 1998 schon zwei- bis dreimal abgeschafft

Schon über die vergangenen Jahrzehnte wurden Besser- und Hochverdienende spürbar steuerlich entlastet. 1998 lag der Spitzensteuersatz noch bei 53 Prozent, mit Solidaritätszuschlag bei 55,9 Prozent. Heute beträgt der Spitzensteuersatz nur noch 42 Prozent beziehungsweise 45 Prozent bei sehr hohem Einkommen, also einschließlich Solidaritätszuschlag 44,3 Prozent beziehungsweise 47,5 Prozent. Das heißt, für Spitzeneinkommen wurde der Solidaritätszuschlag von der Belastung her schon zwei- bis dreimal abgeschafft, soweit sie nicht von Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen betroffen waren. Ferner wurden seitdem die Unternehmenssteuern gesenkt, die Abgeltungsteuer eingeführt, die Vermögensteuer abgeschafft und die Erbschaftsteuer auf Unternehmensübertragungen praktisch beseitigt – Entlastungen, die ebenfalls den Reichen und vor allem den Superreichen zugutekamen. Zugleich sind die Top-Einkommen deutlich stärker gestiegen als die Durchschnittseinkommen.⁵ Geringverdienende und Mittelschichten hatten dagegen nur geringe Einkommenszuwächse, die durch höhere indirekte Steuern, anhaltend hohe Sozialbeiträge und die kalte Progression bei der Einkommensteuer aufgezehrt wurden.

Analysen zur Veränderung der gesamten Steuerlastverteilung von 1998 bis 2015 zeigen, dass in diesem Zeitraum die Steuerbelastungen im untersten Einkommensdezil um 5,4 Prozent des Haushaltsbruttoeinkommens gestiegen sind, auch bei den mittleren Einkommen hat die Steuerbelastung noch um zwei Prozent zugenommen. Entlastet wurden in diesem Zeitraum vor allem die oberen Einkommen: das oberste Dezil um 2,3 Prozent und das reichste ein Prozent der Bevölkerung um 4,8 Prozent.⁶

Die Steuersenkungen für hohe Einkommen und Vermögen seit den 1990er Jahren wurden im Wesentlichen mit negativen Leistungs- und Gestaltungsanreizen hoher Grenzsteuersätze sowie dem internationalen Steuerwettbewerb begründet. Bei der Unternehmensbesteuerung hält der internationale Steuersenkungswettlauf an. Bei der persönlichen Einkommensteuer sind die Ausweichreaktionen aber nicht sehr hoch,⁷ so dass sich keine großen „Selbstfinanzierungseffekte“ von Spitzensteuersatzsenkungen ergeben. Insoweit könnte der „optimale“ Spitzensteuersatz höher liegen als derzeit.⁸

Insgesamt spricht vieles dafür, Haushalte mit hohen und sehr hohen Einkommen nicht weiter bei der Einkommensteuer zu entlasten. Daher sollte der Solidaritätszuschlag bei hohen Einkommen erhalten bleiben oder in den Einkommensteuertarif integriert werden.

⁵ Markus M. Grabka und Carsten Schröder (2018): Ungleichheit in Deutschland geht bei Stundenlöhnen seit 2014 zurück, stagniert aber bei Monats- und Jahreslöhnen. DIW Wochenbericht Nr. 9 ([online verfügbar](#)).

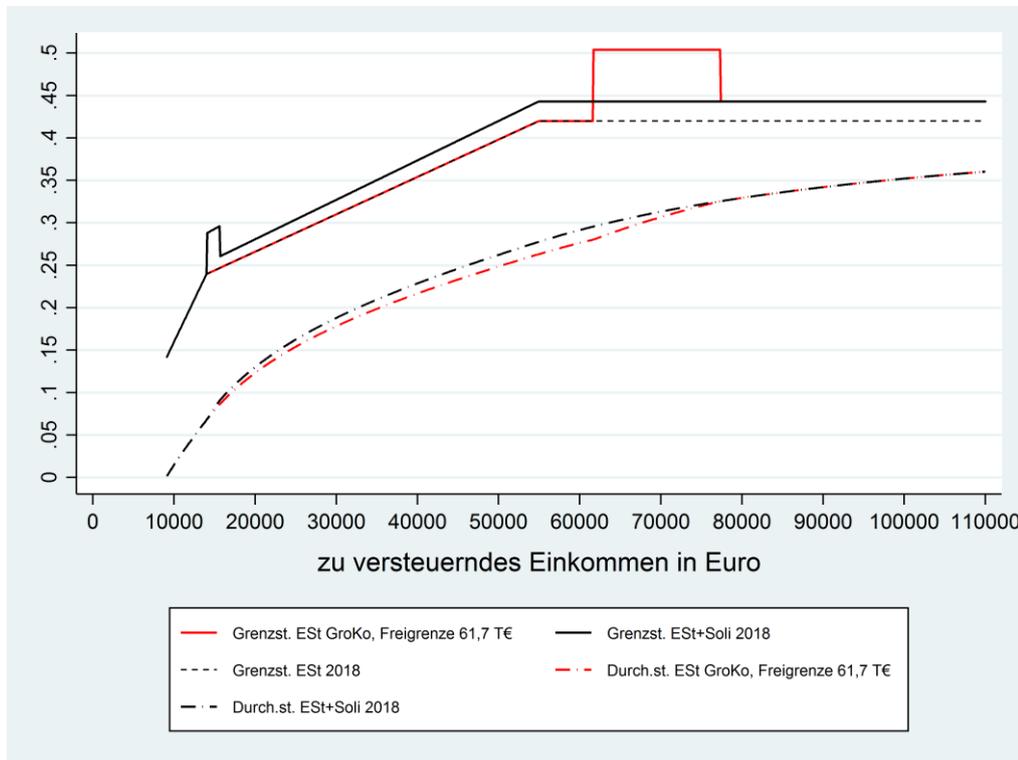
⁶ Bach, Beznoska und Steiner (2016a), a.a.O., S. 67.

⁷ Philipp Dörrenberg, Andreas Peichl und Sebastian Siegloch: Sufficient Statistic or Not? The Elasticity of Taxable Income in the Presence of Deduction Possibilities. ZEW Discussion Paper No. 14-078, 2014 ([online verfügbar](#)); Clive Werdt: The elasticity of taxable income for Germany and its sensitivity to the appropriate model. FU Berlin, Discussion Paper Economics 2015/5 ([online verfügbar](#)).

⁸ Stefan Bach: Kirchhof oder Hollande: Wie hoch soll der Spitzensteuersatz in Deutschland sein? Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 82, 2013, S. 77-99 ([online verfügbar](#)); Johannes Hermlé und Andreas Peichl: Ist die Antwort wirklich 42? Die Frage nach dem optimalen Spitzensteuersatz. IZA Standpunkte Nr. 60, 2013 ([online verfügbar](#)).

Abbildung 3 Grenz- und Durchschnittssteuersätze des Einkommensteuertarifs 2018 einschließlich Solidaritätszuschlag sowie Einführung einer Freigrenze von 61 700 Euro zu versteuern des Einkommen

Geltendes Recht (schwarz) und Reform (rot)
in Prozent des zu versteuernden Einkommens



Quelle: Eigene Berechnungen.

GroKo-Solidaritätszuschlag ab 2021 nur noch für Hochverdienende

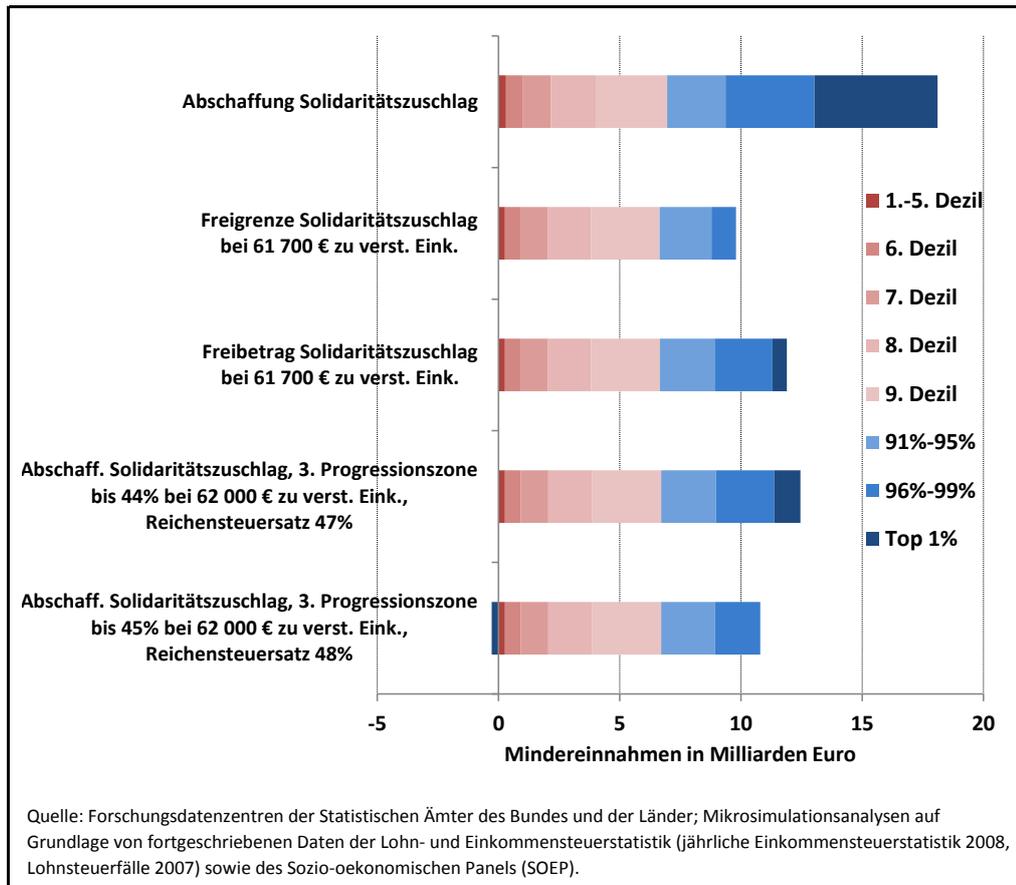
Die Große Koalition hat in ihrem Regierungsprogramm vereinbart, untere und mittlere Einkommen beim Solidaritätszuschlag ab 2021 zu entlasten.⁹ Dafür werden Steuerausfälle von jährlich zehn Milliarden Euro veranschlagt. Dies soll durch eine Ausweitung der Freigrenze (mit Gleitzonen) erreicht werden. Aus dem Umfeld der Koalitionsverhandlungen wurden 61 700 Euro zu versteuerndes Einkommen genannt, was beim aktuellen Einkommensteuertarif 2018 einer tariflichen Einkommensteuer von 17 292 Euro entspricht.

Diese Reform wird hier für das Jahr 2018 simuliert. Dabei wird die bestehende Gleitzonenregelung angewendet, mit der die Grenzbelastung des Solidaritätszuschlags auf 20 Prozent des Grenzsteuersatzes der Einkommensteuer begrenzt wird.¹⁰ Dadurch reicht die Gleitzone bis 77 000 Euro zu versteuerndes Einkommen, der gesamte Grenzsteuersatz aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag steigt in dieser Zone von bisher 44,3 Prozent auf 50,4 Prozent (Abbildung 3). Die Entlastung vom Solidaritätszuschlag für niedrigere Einkommen wird über das Gleitzonenintervall vollständig abgebaut. Steuerpflichtige mit Einkommen über 77 000 Euro werden nicht mehr entlastet, sie zahlen den Solidaritätszuschlag in gleicher Höhe wie beim geltenden Recht.

⁹ Ein neuer Aufbruch für Europa. Eine neue Dynamik für Deutschland. Ein neuer Zusammenhalt für unser Land. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD. 19. Legislaturperiode, S. 53 ([online verfügbar](#)).

¹⁰ Vgl. Fußnote 2.

Abbildung 4 Entlastungswirkungen von Reformen des Solidaritätszuschlags und des Einkommensteuertarifs 2018
in Milliarden Euro nach Dezilen des Bruttoeinkommens



Die Berechnungen mit dem Mikrosimulationsmodell ergeben für diese Reform im Jahr 2018 Mindereinnahmen von 9,8 Milliarden Euro (Abbildung 4). Der Anteil der SolidaritätszuschlagszahlerInnen sinkt von 52 Prozent auf vier Prozent der Bevölkerung (Abbildung 2). Bezogen auf die bisherigen SolidaritätszuschlagszahlerInnen verbleiben gut acht Prozent.

Die Freigrenze vermeidet Entlastungen für das reichste Prozent der Bevölkerung in Höhe von 5,1 Milliarden Euro, die bei einer vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags entstehen. Auch die Haushalte in den 96- bis 99-Prozent-Perzentilen werden deutlich weniger entlastet als bei einer vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags, während die Haushalte in den 91- bis 95-Prozent-Perzentilen weiterhin überwiegend entlastet werden. Dadurch sinkt im obersten Einkommensdezil der Anteil der SolidaritätszuschlagszahlerInnen von 100 auf 45 Prozent, auch unter den Top fünf Prozent sinkt der Anteil auf 79 Prozent. Die unteren 90 Prozent der Bevölkerung werden durch die Reform nahezu vollständig vom Solidaritätszuschlag befreit.

Die Freigrenze entlastet zwar auch die Steuerpflichtigen, die mit ihrem zu versteuernden Einkommen in der Gleitzone liegen. Jedoch steigen die Grenzbelastungen auf über 50 Prozent (Abbildung 3), was bei marginalen Entscheidungen eine Rolle spielt, etwa bei Mehrarbeit oder zusätzlichen Investitionen.

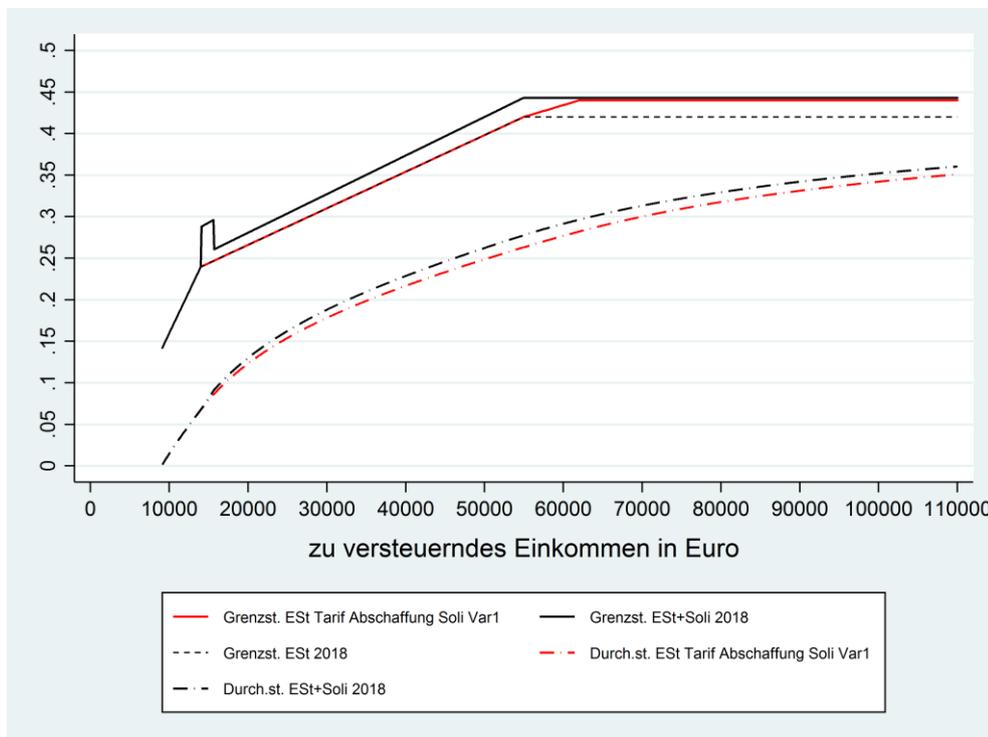
Eine Alternative wäre, statt der Freigrenze einen echten Freibetrag von 61 700 Euro zu versteuerndes Einkommen zu gewähren, so dass der Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent nur noch auf die übersteigenden Einkommen erhoben wird und nicht mehr in der Gleitzone aufgeholt wird. Dadurch steigen die Steuermindereinnahmen auf 12,0 Milliarden Euro (Abbildung 4). Auch das oberste Prozent der Bevölkerung mit den höchsten Einkommen wird dann mit 0,6 Milliarden Euro entlastet, die Haushalte in den 96- bis 99-Prozent-Perzentilen werden um 2,4 Milliarden Euro entlastet.

Solidaritätszuschlag bei Hochverdienenden in den Einkommensteuertarif integrieren

Wenn der Solidaritätszuschlag aus politischen und verfassungsrechtlichen Gründen mittelfristig vollständig abgeschafft wird, sollte eine Entlastung der Hochverdienenden vermieden werden. Dazu kann der Solidaritätszuschlag bei hohen Einkommen in den Einkommensteuertarif integriert werden. Hierfür werden zwei Reformvarianten einer Anhebung der Spitzensteuersätze für den Einkommensteuertarif 2018 simuliert, die sich an den Entlastungswirkungen der Pläne der Großen Koalition zur Entlastung des Solidaritätszuschlags orientieren:

1. Variante: Der Solidaritätszuschlag wird abgeschafft. Für zu versteuernde Einkommen ab 54 950 Euro, ab denen derzeit der erste Spitzensteuersatz von 42 Prozent gilt, wird eine dritte Progressionszone bis 62 000 Euro zu versteuerndes Einkommen angeschlossen, über die der Grenzsteuersatz linear-progressiv von 42 auf 44 Prozent steigt. Der „Reichensteuersatz“ ab 260 533 Euro steigt von 45 auf 47 Prozent. Dabei verlaufen die Grenzbelastungen des Reformtarifs – und damit für sehr hohe Einkommen auch die Durchschnittsbelastung – leicht unterhalb der Gesamtbelastung von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag im geltenden Recht (Abbildung 5).

Abbildung 5 Grenz- und Durchschnittssteuersätze des Einkommensteuertarifs 2018 einschließlich Solidaritätszuschlag sowie bei Abschaffung des Solidaritätszuschlags und Einkommensteuertarifreform
Geltendes Recht (schwarz) und Variante 1 (rot; Spitzensteuersätze 44 und 47 Prozent)
 in Prozent des zu versteuernden Einkommens



Quelle: Eigene Berechnungen.

2. *Variante*: In der neuen dritten Progressionszone steigt die Grenzbelastung linear-progressiv auf 45 Prozent bei 62 000 Euro zu versteuerndes Einkommen, der „Reichensteuersatz“ ab 260 533 Euro steigt auf 48 Prozent. Dabei verlaufen die Grenzbelastungen leicht oberhalb des geltenden Rechts.

Diese Reformvarianten erzeugen ähnliche Entlastungsprofile über die Einkommensverteilung wie die vorangehend dargestellten Szenarien einer Freigrenze oder eines Freibetrags beim Solidaritätszuschlag (Abbildung 4). Die erste Variante mit dem etwas niedrigeren Anstieg der Spitzensteuersätze bedeutet Steuerausfälle von 12,5 Milliarden Euro. Das oberste Prozent der Bevölkerung wird hierbei um 1,1 Milliarden Euro entlastet, also etwa doppelt so stark wie bei der Freibetrags-Variante zum Solidaritätszuschlag. Bei der stärkeren Anhebung des Spitzensteuersatzes werden die Hochverdienenden dagegen mit 0,3 Milliarden Euro belastet, und die Entlastungen in den 96- bis 99 Prozent-Perzentilen sind geringer als bei der ersten Variante. Dadurch sinken die Steuermindereinnahmen auf 10,6 Milliarden Euro.

Geringverdienende und Mittelschichten gezielter entlasten

Das verbleibende Aufkommen des Solidaritätszuschlags beziehungsweise das Mehraufkommen bei der Einkommensteuer auf hohe Einkommen in Höhe von sechs bis acht Milliarden Euro (2018) könnten dazu verwendet werden, Geringverdienende und Mittelschichten gezielter zu entlasten. Hierzu könnten der Grundfreibetrag der Einkommensteuer erhöht oder die steile Tarifprogression im Eingangsbereich des Einkommensteuertarifs („Mittelstandsbauch“) reduziert werden. Entlastungen bei den Sozialbeiträgen durch einen Freibetrag oder durch eine begrenzte Anrechnung auf die Einkommensteuer begünstigen deutlich stärker Geringverdienende.¹¹ Ferner könnte der ermäßigte Mehrwertsteuersatz auf Nahrungsmittel und öffentlichen Nahverkehr auf fünf Prozent gesenkt werden, was rund 2,5 Milliarden Euro kosten würde.¹²

Stefan Bach ist wissenschaftlicher Mitarbeiter in der Abteilung Staat am DIW Berlin | sbach@diw.de

Impressum

DIW Berlin – Deutsches Institut
für Wirtschaftsforschung

Mohrenstraße 58, 10117 Berlin

Tel. +49 (30) 897 89-0
Fax +49 (30) 897 89-200
<http://www.diw.de>

Redaktion:
Pressestelle des DIW Berlin

Pressekontakt:
Claudia Cohnen-Beck
Tel.: +49 (30) 89789-252
Mail: presse@diw.de

ISSN: 2567-3971

Alle Rechte vorbehalten
© 2018 DIW Berlin

Abdruck oder vergleichbare
Verwendung von Arbeiten
des DIW Berlin ist auch in
Auszügen nur mit vorheriger
schriftlicher Genehmigung
gestattet.

¹¹ Stefan Bach, Peter Haan und Michelle Harnisch (2018): Progressive Sozialbeiträge können niedrige Einkommen entlasten. DIW Wochenbericht Nr. 13+14 ([online verfügbar](#)).

¹² Stefan Bach und Niklas Isaak (2017): Senkung der Mehrwertsteuer entlastet untere und mittlere Einkommen am stärksten. DIW Wochenbericht Nr. 31 ([online verfügbar](#)).

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (BT-Drucks. 19/14103)

Univ.-Prof. Dr. Frank Hechtner

1. Allgemeine Vorbemerkungen

Mit dem Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags sollen Änderungen im Solidaritätszuschlaggesetz 1995 mit Wirkung für 2021 vorgenommen werden. Durch die Anhebung der Freigrenze nach § 3 Abs.3 SolZG¹ soll der Solidaritätszuschlag insgesamt zurückgeführt werden. Die Änderungen bewirken somit Entlastungen bei Steuerpflichtigen zur veranlagten Einkommensteuer und Lohnsteuer. Die wesentlichen Eckpunkte der Änderungen ergeben sich bereits aus dem Koalitionsvertrag.²

Es ist zu begrüßen, dass die Bundesregierung den Einstieg in den Ausstieg des Solidaritätszuschlags begonnen hat.³ Die beabsichtigten Änderungen setzen die Absichtserklärungen aus dem Koalitionsvertrag zutreffend um. Es stellt sich allerdings die Frage, wieso ein Gesetzesvorhaben mit Wirkung für 2021 bereits in 2019 abschließend umgesetzt werden soll. Vor diesem Hintergrund ist die Kritik des Nationalen Normenkontrollrates zu unterstreichen, **wonach die bisherigen Beratungen zu diesem Vorhaben nicht den Prinzipien einer besseren Rechtssetzung genügen.⁴** Dies betrifft insbesondere die kurzen Fristen im Vorlauf der Kabinetttbefassung.

Der Gesetzentwurf enthält unter dem Punkt „A.III. Alternativen“ die Ausführung „Keine“.⁵ **Dem ist deutlich zu widersprechen. Ein sukzessiver Abbau des Solidaritätszuschlag über eine schrittweise Reduktion des Steuersatzes nach § 4 Satz 1 SolZG wäre möglich gewesen. Ferner wäre eine Rückführung unter gleichzeitiger Änderung des Einkommensteuer- und/oder Körperschaftsteuersatzes (Tarif) auch eine gangbare Alternative gewesen (Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommen- und Körperschaftsteuer).** Hierbei hätten auch generelle Überlegungen einer Veränderung der derzeitigen Steuerbelastungen berücksichtigt werden können (Kombination aus tariflichen Be- und Entlastungen für unterschiedliche Einkommensgruppen). **Insofern stellt der vorliegende Gesetzentwurf eine Alternative von Mehreren möglichen dar. Es liegt in der Entscheidung des Gesetzgebers, welche der unterschiedlichen Alternativen er realisieren möchte. Alternativlos ist der vorliegende Gesetzentwurf sicherlich nicht.**

¹ Entgegen der Ausführungen in der Gesetzesbegründung wird das Solidaritätszuschlaggesetz weiterhin mit SolZG (und nicht mit SolzG) abgekürzt. Vgl. diesbezüglich die Historie in BT-Drucks. 12/220, S. 3.

² Vgl. Ein neuer Aufbruch für Europa, Eine neue Dynamik für Deutschland, Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Zeile 2434-2439.

³ Vgl. BT-Drucks. 19/14103, S. 1. Der Gesetzentwurf sieht den Abbau des Solidaritätszuschlags „in einem ersten Schritt“ vor.

⁴ Vgl. BT-Drucks. 19/14103, S. 15.

⁵ Vgl. BT-Drucks. 19/14103, S. 7.

2. Verfassungsrechtliche Anmerkungen

2.1. Grundsätzliche Ausgestaltung des Solidaritätszuschlags

Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe nach Artikel 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer.⁶ Die Einführung dieser Ergänzungsabgabe in Gestalt des Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 wurde u.a. wie folgt begründet:⁷ „Zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands ist ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen unausweichlich. Die Bundesregierung schlägt deshalb mit Wirkung ab 1. Januar 1995 einen — mittelfristig zu überprüfenden — Zuschlag zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer für alle Steuerpflichtigen vor.“⁸ **Aus der Historie ergibt sich, dass eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer dazu bestimmt sein soll, anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken.** Diese Sichtweise wurde vom Bundesverfassungsgericht bestätigt.⁹

Zweifelsohne stellen die finanziellen Lasten aus der Wiedervereinigung, welche in Teilen auch vom Bund getragen werden und getragen wurden, einen solchen finanziellen Mehrbedarf (temporäre Bedarfsspitze) dar. Insofern liegt es im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, derartige Bedarfsspitzen mittels einer Ergänzungsabgabe – zumindest in Teilen – zu decken. **Auch wenn die Einführung des Solidaritätszuschlags 1995 mit den finanziellen Lasten der Wiedervereinigung politisch begründet wurde, ist darauf hinzuweisen, dass die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag –wie bei jeder anderen Steuer - nicht zweckgebunden sind (Nonaffektationsprinzip).** Insofern stehen die Lasten der Wiedervereinigung in einem ökonomischen Themenzusammenhang, der als kausale Ursache für den finanziellen Mehrbedarf des Bundes (Bedarfsspitze) anzusehen ist.

Der finanzielle Mehrbedarf (Bedarfsspitze) manifestierte sich haushalterisch u.a. in den vom Bund gewährten Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen.¹⁰ Hierdurch sollten teilungsbedingte Sonderlasten abgebaut werden. Mit dem Solidarpaktfortführungsgesetz wurden diese Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen für die Jahre 2005 bis 2019 festgelegt (§ 11 Abs. 3 Finanzausgleichsgesetz nach dem Solidarpaktfortführungsgesetz).¹¹ Übergeordnetes Ziel dieser Zuweisungen an die Länder war die Angleichung der wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse in ganz Deutschland.¹² **Umgekehrt ausgedrückt bewirkte gerade eine bestehende Ungleichheit der wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse zwischen alten und neuen Bundesländer die Notwendigkeit einer finanziellen Unterstützung des Bundes zu Gunsten der neuen Länder.** Anzumerken ist ferner, dass es keine rechtliche Verbindung zwischen dem Solidaritätszuschlag und dem Solidarpaket II gab. Vielmehr standen beide Maßnahmen „lediglich“ in einem ökonomischen Zusammenhang, mitunter folgte die Einnahme- der Ausgabenseite im Bundeshaushalt.

⁶ Vgl. insofern bereits BVerfG, Beschluss vom 09.02.1972, 1 BvL 16/69.

⁷ Vgl. BT-Drucks. 12/4401, S. 51.

⁸ Hierbei vermutete der historische Gesetzgeber, „dass mit der Fortführung des Solidarpaktes die teilungsbedingten Sonderlasten der ostdeutschen Länder einschließlich Berlins bis zum Jahr 2020 abgebaut sein werden“. Vgl. BT-Drucks. 14/7063, S. 1, 15.

⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 09.02.1972, 1 BvL 16/69, ferner BT-Drucks. II/480, S. 72, Rz. 105, BT-Drucks. II/484, S. 4.

¹⁰ Vgl. diesbezüglich bereits den Solidarpakt I, u.a. BT-Drucks. 12/4401, S. 58.

¹¹ Vgl. u.a. BT-Drucks. 14/7063, S. 15 (Solidarpakt II).

¹² Vgl. BT-Drucks. 14/7063, S. 1.

2.2. Neuregelung der föderalen Finanzbeziehungen ab 2020

Mit der Neuregelung der föderalen Finanzbeziehungen durch das Gesetz zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems ab dem Jahr 2020 wurde das System der Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen aufgegeben. Eine konkrete Begründung für dieses Vorgehen wurde nicht genannt.¹³ Aussagen, inwieweit damit nach Ansicht des Gesetzgebers Teilungslasten aus der Wiedervereinigung nunmehr nicht mehr auftreten, finden sich ebenfalls nicht. **Fraglich ist damit, inwieweit diese Veränderung ab dem Jahr 2020 zu einer veränderten Bewertung für eine fortbestehende Erhebung des Solidaritätszuschlags führt.** Hierbei wird in der Literatur u.a. vertreten, dass der Rechtfertigungsgrund zur Erhebung der Ergänzungsabgabe nunmehr entfallen sei. Dies wiederum könnte verfassungsrechtliche Fragen aufwerfen.¹⁴

Zweifelsohne hat der Wegfall der Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen zu einer Verschiebung der finanziellen Lasten des Bundes geführt. **Allerdings ist hervorzuheben, dass teilungsbedingte Lasten des Bundes im Zusammenhang mit der Wiedervereinigung infolge sehr unterschiedlicher ökonomischer Sachverhalte entstanden sind. Derartige finanzielle Mehrbedarfe des Bundes können nicht nur einzig auf die Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen reduziert werden. Letztendlich ist maßgeblich, welche Ausgaben der Bund trägt, sei es durch Sonderzuweisungen an die neuen Bundesländer, durch direkte oder indirekte weitere Maßnahmen, die im Bundeshaushalt abgebildet sind. In jedem Fall greift es zu kurz, den Blick einzig auf die bisherigen Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen zu richten. Letztendlich ist die entscheidende Frage, inwieweit weiterhin Positionen im Bundeshaushalt enthaltenden sind, die einen ökonomischen Bezug zu der Wiedervereinigung aufweisen.**

Das politische Ziel der Bundesregierung besteht weiterhin darin, gleichwertige Lebensverhältnisse in der Bundesrepublik herzustellen.¹⁵ **Ist allerdings (weiterhin) eine Ursache für nicht gleichwertige Lebensverhältnisse zwischen Ost und West als eine Folge der Wiedervereinigung zu sehen, die es zu mildern gilt, so können sich daraus für den Bund weiterhin finanzielle Belastungen ergeben, die sich im oben genannten Sinne als Sonderlasten in Form von Bedarfsspitzen darstellen. Maßgeblich hierfür ist letztendlich der gesamte Bundeshaushalt.** Hierbei dürfte ein weiter Beurteilungsspielraum anzulegen sein, welche unmittelbaren und mittelbaren Ausgaben des Bundes noch kausal in der Wiedervereinigung liegen. Ökonomisch ist aus Sicht des Bundes entscheidend, dass davon ausgegangen wird, dass die entsprechenden Ausgabepositionen sich thematisch zusammenhängend sind und weiterhin als temporär anzusehen sind (keine Verstetigung).

In dem zuvor beschriebenen Fall existiert weiterhin eine Rechtfertigung für die Erhebung des Solidaritätszuschlags. Hierbei steht dem Gesetzgeber ein sehr weitreichender Gestaltungsspielraum zu, inwieweit derart umschriebene finanzielle Sonderlasten des Bundes durch eine Ergänzungsabgabe oder durch das allgemeine Steueraufkommen des Bundes gedeckt werden (sollen).

¹³ Vgl. BT-Drucks. 18/11135, S. 65.

¹⁴ Vgl. z.B. Kube, DStR 2017, S. 1792, Wernsmann, NJW 2018, 916.

¹⁵ Vgl. BT-Drucks. 19/13500, Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2019, S. 11.

2.3. Bestehende Lasten des Bundes

Der Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2019 stellt fest, dass derzeit noch immer strukturelle Unterschiede zwischen Ost und West bestehen.¹⁶ Diese beziehen sich u.a. auf das Gehaltsgefüge, die Beschäftigungsquote und daraus abgeleitet auch auf die Steuereinnahmen pro Einwohner der ostdeutschen Länder. **Dem aktuellen Bundeshaushalt sind diverse Maßnahmen zu entnehmen, die sich unmittelbar oder mittelbar als Folge der Wiedervereinigung ergeben.**¹⁷

Demzufolge ist für die Frage, inwieweit der Bund noch teilungsbedingte Sonderlasten trägt, auf das gesamte Ausgabegefüge des Bundes abzustellen. Hierbei sind auch längerfristige Effekte – z.B. Folgewirkungen in der Rentenversicherung – zu berücksichtigen. **Dem Gesetzgeber steht überdies ein breiter Gestaltungsspielraum zu, wie der diese Bedarfsspitzen konkret im Bundeshaushalt abbildet.**

Gleichzeitig ist anzumerken, dass mit der Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems der Bund sich deutlich stärker an einer fiskalischen Nivellierung beteiligt. Demzufolge ist davon auszugehen, dass Teile der bisherigen Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen sich (zukünftig) fiskalisch über die allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen abbilden werden. Ferner hat der Bund seinen Anteil an dem Umsatzsteueraufkommen reduziert. Insgesamt werden sich diese Positionen allerdings erst ex post feststellen lassen. **Bei diesen Überlegungen ist sicherlich die ökonomische Frage zu stellen, wie breit der Kreis dieser fiskalischen Umverteilungen zu Lasten des Bundes zu ziehen ist, als dass noch ein (direkter) Zusammenhang mit den Folgen der Wiedervereinigung anzunehmen ist.**

Die vorstehenden Anmerkungen verkennen nicht, dass letztendlich die Frage zu beantworten ist, wann ein fiskalischer Normalzustand (wieder) erreicht ist. Mit jeder zeitlichen Verlängerung des Solidaritätszuschlags stellt sich die Frage erneut. **Ferner bewirkt jede zeitliche, zusätzliche Dauer des Solidaritätszuschlags eine gestiegene Evidenz, dass Ausgaben des Bundes auch nur in mittelbarer Beziehung zur Wiedervereinigung als nunmehr stetig anzunehmen sind (Dauerfinanzierung). Überdies darf der Solidaritätszuschlag jedenfalls nichts dazu benutzt werden, um allgemeine politische Erwägungen zur Umverteilung durchzusetzen.** Sozialpolitische Erwägungen bei der Finanzierung einer themenbezogenen Aufgabe bleiben hiervon unberührt.¹⁸ Ferner hatte das Bundesverfassungsgericht bisher es nicht beanstandet, dass eine Ergänzungsabgabe zeitlich unbefristet eingeführt wurde.¹⁹

Allerdings tritt mit zunehmendem Zeitablauf die Frage in den Vordergrund, inwieweit teilungsbedingte Sonderlasten des Bundes sich verstetigt haben, mitunter damit – jedenfalls in Teilen – Ausdruck einer allgemeinen (regionalen) Ungleichheit sind. In einem solchen Fall wäre dann ein fiskalischer Normalzustand eingetreten. Angesichts der enormen Herausforderungen der Wiedervereinigung zweier Staaten ist der Prozess der Wiedervereinigung noch nicht als abgeschlossen anzusehen, mit allen seinen Folgewirkungen.

¹⁶ Vgl. BT-Drucks. 19/13500, Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2019.

¹⁷ Vgl. BT-Drucks. 19/11800, z.B. Kapitel 1102, Rentenversicherung und Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung, Titel 63682, Zuschuss des Bundes an die allgemeine Rentenversicherung im Beitrittsgebiet.

¹⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 09.02.1972, 1 BvL 16/69, Rz. 34.

¹⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 09.02.1972, 1 BvL 16/69, Rz. 30.

Aus den vorgenannten Gründen ist m.E. die Rückführung des Solidaritätszuschlags nach dem vorliegenden Gesetzentwurf noch verfassungsrechtlich haltbar. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass ein Abbau des Solidaritätszuschlags über einen fiskalisch vertretbaren Zeitraum zu erfolgen halt. Das vorliegende Gesetzgebungsvorhaben ist damit eingekleidet in einen längeren Prozess, in welchem der Solidaritätszuschlag insgesamt abgebaut werden soll. Dieser Aspekt der zeitlich gestreckten Rückführung des Solidaritätszuschlags ist ferner zu berücksichtigen. Wünschenswert wäre es sicherlich gewesen, wenn auch die nächsten Schritte zum (vollständigen) Abbau des Solidaritätszuschlags bereits festgelegt würden.

3. Ökonomische Anmerkungen

3.1. Änderungen des Steuertarifs

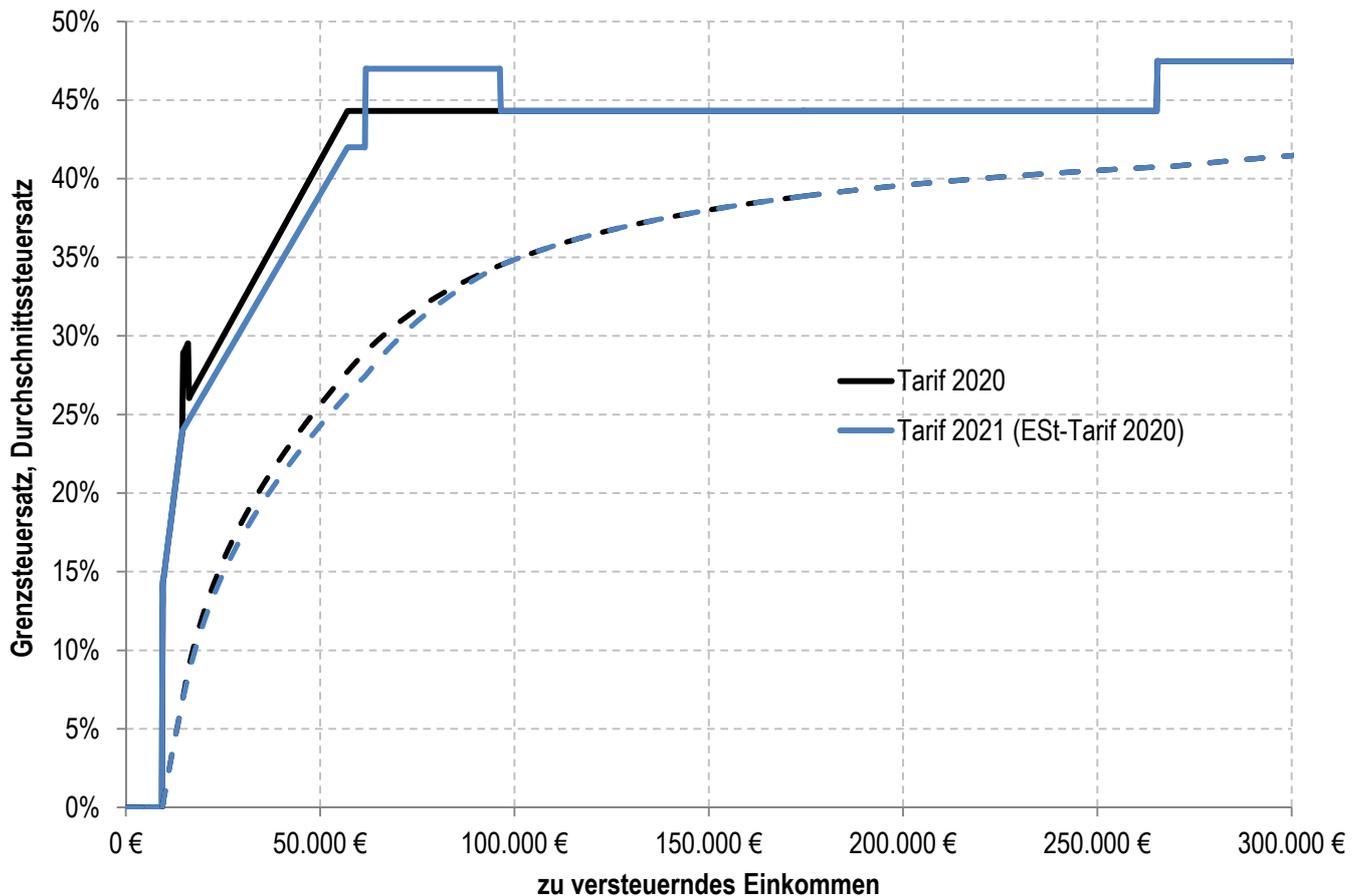
Die Rückführung des Solidaritätszuschlags erfolgt über eine Anhebung der Freigrenze nach § 3 Abs. 3 SolZG von derzeit 972€ auf 16.956€ (Verdoppelung bei Zusammenveranlagung). Ausweislich der Gesetzesbegründung stellen diese Werte sicher, dass ca. 90% der Steuerpflichtigen zur veranlagten Einkommensteuer und Lohnsteuer vollständig entlastet werden.²⁰ Über eine Veränderung der Gleitzone werden weitere Steuerpflichtige entlastet. Der maximale Grenzsteuersatz nach § 4 Satz 2 SolZG bei Überschreiten der Freigrenze wird von bisher 20% auf 11,9% gesenkt. Durch diese Änderung geht das Gesetzesvorhaben über die Eckwerte aus dem Koalitionsvertrag hinaus. Diese Änderung ist allerdings geboten, so dass der kombinierte Grenzsteuersatz aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag innerhalb der Gleitzone nicht über dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer liegt.

Anzumerken ist, dass die im Gesetzentwurf dargestellten Tarifwerte auf einer Schätzung für das Jahr 2021 beruhen. Für das Jahr 2021 wären allerdings das Existenzminimum und mögliche Effekte aus der kalten Progression zu überprüfen. Änderungen des Einkommensteuertarifs würden dann (unter Anwendung der Werte aus diesem Gesetzesvorhaben) zu einer veränderten Belastung führen. Insofern resultieren die nun gefundenen Werte auf Annahmen für die Zukunft in 2021.

Entlastungen bei der Körperschaftsteuer sind nicht vorgesehen. Die Erhöhung der Freigrenze greift auch im Lohnsteuerabzugsverfahren, so dass die Entlastung auch auf bei Steuerpflichtigen auftritt, die sich nicht veranlagen lassen.

Die Veränderungen beim Grenzsteuersatzverlauf können der folgenden Abbildung entnommen werden. Die gestrichelten Linien stellen jeweils den Durchschnittssteuersatz dar. Es wird von dem Einkommensteuertarif 2020 ausgegangen.

²⁰ Vgl. 19/14103, S. 7. Ferner BMF vom 09.08.2019, Erläuterung zum Gesetzentwurf zur weitgehenden Abschaffung des Solidaritätszuschlags, S. 1. Für weitere 6,5% der Steuerpflichtigen erfolgt eine Entlastung über die Gleitzone.



Folgende Belastungsverschiebungen werden aus der Abbildung deutlich:

- **Unter Geltung des Einkommensteuertarifs 2020 wird bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 61.713€ (Verdoppelung bei Zusammenveranlagung) kein Solidaritätszuschlag erhoben.** Die maximale Entlastung beträgt hier 933€ im Jahr (Verdoppelung bei Zusammenveranlagung).
- **Darüber hinaus bis zu einem zu versteuerndem Einkommen von 96.407€ erfolgt die Erhebung des Solidaritätszuschlag innerhalb der Gleitzone.** Der Grenzsteuersatz des Solidaritätszuschlags beträgt hier 11,9% (kombinierter Grenzsteuersatz von 47%). Die beiden genannten Gruppen erfahren folglich eine absolute Entlastung gegenüber der bisherigen Rechtslage.
- **Einkommen darüber unterliegen dem regulären Grenzsteuersatz des Solidaritätszuschlags von 5,5% (kombinierter Grenzsteuersatz von 47,48%) und erfahren keine Entlastung mehr.**

3.2. Darstellung der einzelwirtschaftlichen Entlastungen

Die folgenden Tabellen geben einen Überblick über die einzelwirtschaftlichen Entlastungswirkungen. Zur Ermittlung dieser wurden diverse Annahmen getroffen. Es wurde der Einkommensteuertarif für den VZ 2020 unterstellt. Für das Kindergeld und den Kinderfreibetrag würden die Werte für den VZ 2020 verwendet. Die Altersvorsorgeaufwendungen gehen mit 92% in die Bemessungsgrundlage ein (Rechtslage für VZ 2021). Für die Werte der Sozialversicherungen wurden die aktuell gültigen

Parameter aus dem Jahr 2019 verwendet. **Die Tabellen geben jeweils die jährlichen Entlastungen in Abhängigkeit von dem monatlichen Bruttolohn an.** Es gilt die Beitragsbemessungsgrundlage West.

Unter Anwendung einer Einzelveranlagung ergeben sich die folgenden Entlastungen:

Jährliche Entlastungen 2021		
mtl. Einkommen	Einzelveranlagung	
	Single (keine Kinder)	Alleinerziehend (1 Kind)
1.000 €	0 €	0 €
1.500 €	0 €	0 €
2.000 €	113 €	0 €
2.500 €	187 €	0 €
3.000 €	266 €	118 €
3.500 €	351 €	192 €
4.000 €	442 €	272 €
4.500 €	539 €	358 €
5.000 €	652 €	459 €
5.500 €	773 €	568 €
6.000 €	900 €	684 €
6.500 €	821 €	807 €
7.000 €	665 €	923 €
7.500 €	504 €	762 €
8.000 €	343 €	600 €
8.500 €	181 €	439 €
9.000 €	20 €	278 €
9.500 €	0 €	116 €
10.000 €	0 €	0 €

Unter Anwendung des Splittingtarifs ergeben sich die folgenden Entlastungen. In der zweiten Spalte (0€ monatliches Einkommen des zweiten Ehepartners) wird von einer Einverdienerehe ausgegangen.

Jährliche Entlastung 2021								
mtl. Einkommen d. ersten Ehepartners	mtl. Einkommen des zweiten Ehepartners (Splitting), 2 Kinder							
	0 €	1.000 €	2.000 €	3.000 €	4.000 €	5.000 €	7.000 €	10.000 €
1.000 €	0 €	0 €	0 €	0 €	152 €	300 €	661 €	1.363 €
1.500 €	0 €	0 €	0 €	0 €	218 €	373 €	746 €	1.469 €
2.000 €	0 €	0 €	0 €	149 €	291 €	451 €	838 €	1.581 €
2.500 €	0 €	0 €	0 €	218 €	365 €	532 €	932 €	1.696 €
3.000 €	0 €	0 €	149 €	291 €	443 €	616 €	1.029 €	1.811 €
3.500 €	0 €	0 €	218 €	365 €	524 €	703 €	1.129 €	1.794 €
4.000 €	0 €	152 €	291 €	443 €	608 €	793 €	1.231 €	1.659 €
4.500 €	0 €	221 €	365 €	524 €	694 €	886 €	1.337 €	1.525 €
5.000 €	170 €	300 €	451 €	616 €	793 €	991 €	1.457 €	1.378 €
5.500 €	248 €	384 €	541 €	713 €	896 €	1.100 €	1.581 €	1.229 €
6.000 €	329 €	471 €	635 €	813 €	1.002 €	1.214 €	1.708 €	1.080 €
6.500 €	414 €	562 €	732 €	916 €	1.112 €	1.330 €	1.836 €	932 €
7.000 €	507 €	661 €	838 €	1.029 €	1.231 €	1.457 €	1.743 €	775 €
7.500 €	607 €	768 €	951 €	1.149 €	1.359 €	1.591 €	1.582 €	614 €
8.000 €	711 €	878 €	1.069 €	1.274 €	1.490 €	1.730 €	1.420 €	453 €
8.500 €	820 €	993 €	1.191 €	1.403 €	1.626 €	1.861 €	1.259 €	292 €
9.000 €	932 €	1.112 €	1.316 €	1.536 €	1.765 €	1.700 €	1.098 €	130 €
9.500 €	1.049 €	1.236 €	1.447 €	1.673 €	1.821 €	1.539 €	937 €	0 €
10.000 €	1.170 €	1.363 €	1.581 €	1.811 €	1.659 €	1.378 €	775 €	0 €
11.000 €	1.425 €	1.631 €	1.858 €	1.605 €	1.337 €	1.055 €	453 €	0 €
12.000 €	1.697 €	1.815 €	1.551 €	1.283 €	1.014 €	732 €	130 €	0 €
13.000 €	1.739 €	1.493 €	1.229 €	960 €	692 €	410 €	0 €	0 €
14.000 €	1.416 €	1.170 €	906 €	638 €	369 €	87 €	0 €	0 €
15.000 €	1.093 €	848 €	584 €	315 €	47 €	0 €	0 €	0 €

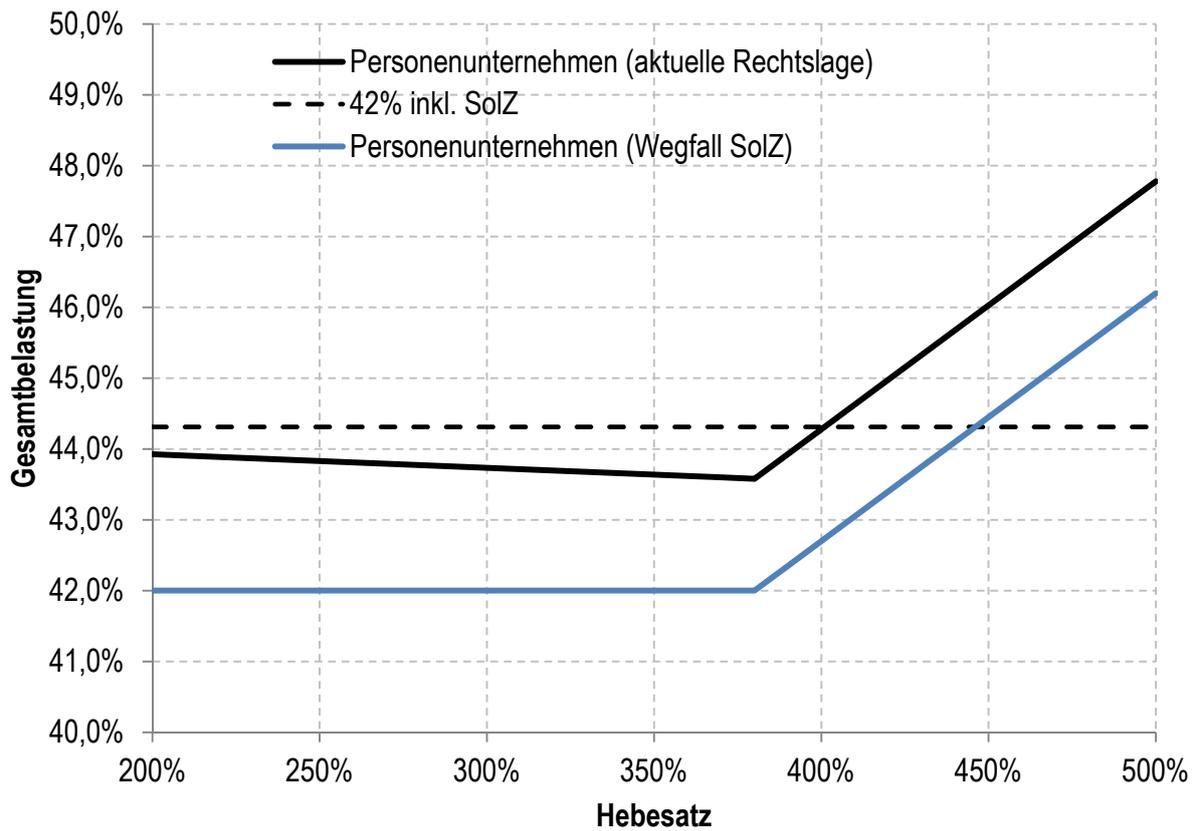
Die Günstigerprüfung wird auch in Zukunft nur dann zur Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs führen, wenn die Gesamtsteuerbelastung insgesamt (Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag) geringer ausfällt als unter Anwendung der Flat Tax von 25% zzgl. 5,5% Solidaritätszuschlag. Hierbei können dann auch gegenläufige Effekte auftreten: Durch die Anwendung des progressiven Tarifs auf das Gesamteinkommen (inkl. Kapitaleinkünften) könnte die Freigrenze nach § 3 SolZG auch auf die Kapitaleinkünfte angewendet werden (Vorteil). Gleichwohl kann es vorkommen, dass der persönliche Steuersatz (genauer Differenzsteuersatz) unter Anwendung des progressiven Tarifs höher ausfällt, als die Flat Tax von 25% (Nachteil). Überwiegt der Nachteil den Vorteil, so bleibt es bei der Anwendung der Flat Tax (Abgeltungsteuer). **In diesen Fällen unterliegen die Kapitaleinkünfte dann aber dem (vollen) Solidaritätszuschlag, obgleich das Gesamteinkommen und die damit verbundene progressive Einkommensteuer noch unter der Freigrenze von 16.956€ liegen. Ursächlich hierfür ist, dass die Anwendung der Flat Tax von 25% für den Steuerpflichtigen günstiger ist, auch wenn auf die Kapitalertragsteuer dann Solidaritätszuschlag in voller Höhe von 5,5% entrichtet wird.** Die beschriebenen Effekte ergeben sich allerdings aus der allgemeinen Systematik der Besteuerung von privaten Kapitaleinkünften und sind nicht neu. Die deutliche Erhöhung der Freigrenze bewirkt letztendlich, dass die beschriebenen Fallkonstellationen nun stärker auftreten können.

Anzumerken ist weiterhin, dass ausländische (private) Kapitalanleger überhaupt keine Möglichkeit haben, dass die neue Freigrenze auf die Kapitaleinkünfte zur Anwendung kommt. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hat nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG stets abgeltende Möglichkeit. Eine Möglichkeit zur Veranlagung unter Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs besteht nicht. Allerdings ist hierbei anzumerken, dass beschränkt Steuerpflichtigen ohnehin nicht der Grundfreibetrag gewährt wird (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStG).

3.4. Belastungsverschiebungen bei gewerbliche Einkünften

Durch die Anhebung der Freigrenze nach § 3 SolZG werden Einkünfte in bestimmter Höhe vollständig von dem Solidaritätszuschlag freigestellt. Dies gilt auch für gewerbliche Einkünfte. Die folgende Abbildung verdeutlicht die Entlastung. Dargestellt wird die Gesamtbelastung aus Gewerbesteuer, Einkommensteuer und ggf. Solidaritätszuschlag.

- Es wird von einer Grenzbelastung von 42% ausgegangen.
- Die Gesamtbelastung ergibt sich unter Anwendung von § 35 EStG und hängt ab von der konkreten Höhe des Hebesatzes.



Unter Wegfall des Solidaritätszuschlags liegt der neutrale Hebesatz bei 380%. Bisher lag dieser bei 400,9%, da der Solidaritätszuschlag unter Anwendung der Anrechnung nach § 35 EStG zu ermitteln ist. Insgesamt entsteht eine Entlastung.

Berlin, den 01.11.2019

Prof. Dr. Frank Hechtner

Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags –geringe Entlastung am unteren Ende

Schriftliche Stellungnahme für die Anhörung des Finanzausschusses am 4.11.2019 zum Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 der Bundesregierung (Bundestagsdrucksache 19/14103) und zum Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags der Abgeordneten Dürr, Toncar, Schäffler, Stark-Watzinger, Herbrand, Hessel und der Fraktion der FDP (Bundestagsdrucksache 19/14286)

Dr. Katja Rietzler

Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung, IMK, der Hans-Böckler-Stiftung

Korrigierte Fassung vom 5.11.2019

Vorbemerkung

Das IMK hat sich wiederholt gegen eine vollständige oder teilweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags ausgesprochen. Vor dem Hintergrund hoher Finanzierungsbedarfe kann der Bund nicht auf das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag verzichten. Mit Investitionsbedarfen, der sachgerechten Finanzierung der sogenannten Versicherungsfremden Leistungen oder weiteren Entlastungen der Kommunen (durch eine Altschuldenregelung und/oder die weitergehende Übernahme von Sozialausgaben) seien hier nur einige genannt. Zudem ist der Solidaritätszuschlag eine sehr progressive Steuer. Die 20 % der Bevölkerung mit den höchsten Einkommen tragen fast 80% zu seinem Aufkommen bei, während die unteren 70 % gerade einmal 12% zahlen. Daher ist auch eine Teilabschaffung kaum geeignet, Bezieher unterer und mittlerer Einkommen zu entlasten. Soweit verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, kann diesen leicht durch die Integration des Solidaritätszuschlags in die zugrundeliegenden Steuern begegnet werden. Diese Argumentationen haben wir in verschiedenen Publikationen ausführlich dargelegt.

Auf diese Publikationen wird ergänzend zu vorliegenden Stellungnahme nachdrücklich verwiesen:

- 1) Katja Rietzler und Achim Truger (2017): Ein gerechter Einkommensteuertarif ohne Soli: Spielräume und Handlungsoptionen für eine Reform der Einkommensbesteuerung, IMK Policy Brief, 24. Oktober 2017
Link: https://www.boeckler.de/pdf/p_imk_pb_5_2017.pdf
- 2) Katja Rietzler und Achim Truger (2018): Abschaffung des Solidaritätszuschlags: ungerecht und fiskalisch äußerst riskant. (Schriftliche Stellungnahme für das Fachgespräch des Haushalts- und Finanzausschusses am 27. Juni 2018 zu den Anträgen der Fraktionen der FDP (Bundestagsdrucksache 19/1038) und der AfD (Bundestagsdrucksache 19/1179), den Solidaritätszuschlag in dieser Legislaturperiode vollständig abzuschaffen) IMK Policy Brief, Juni.
Link: https://www.boeckler.de/pdf/p_imk_pb_5_2018.pdf
- 3) Horn, G., Herzog-Stein, A., Rietzler, K., Stein, U., Watt, A. (2019): Wirtschaftspolitische Herausforderungen 2019. Zwischen Hoffen und Bangen. IMK Report Nr. 145, S. 9-11
Link: https://www.boeckler.de/pdf/p_imk_report_145_2019.pdf

Vorliegende Gesetzentwürfe

Der Entwurf der Bundesregierung

Der Entwurf der Bundesregierung wird der Solidaritätszuschlag für den größten Teil der Solizahler abgeschafft, indem die Gleitzone ab 2021 für Alleinstehende statt bei 972 Euro bei 16956 Euro bzw. für Ehepaare statt bei 1944 Euro bei 33912 Euro beginnt. Dem Bund entgehen dadurch im Jahr 2021 laut Gesetzentwurf Steuereinnahmen im Umfang von 9,8 Mrd. Euro.

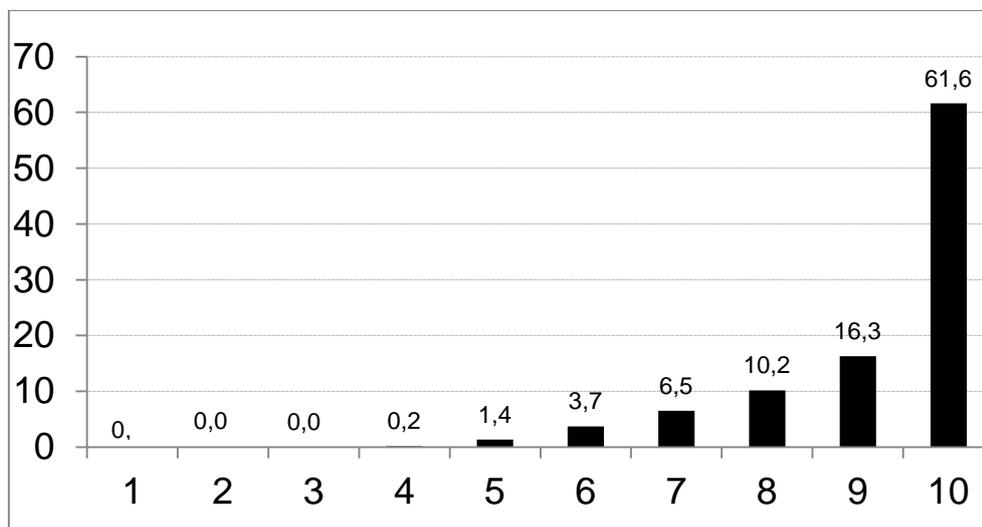
Der Entwurf der FDP

Der Antrag der FDP ist im Jahr 2018 bereits in gleicher Form eingebracht worden (Bundestagsdrucksache 19/1038). Die Fraktion erneuert ihre Forderung, den Solidaritätszuschlag mit Wirkung zum 1.1.2020 ersatzlos zu streichen und begründet dies mit einer verfassungsrechtlichen Argumentation. Ab 2020 sei der Fortbestand dieser Ergänzungsabgabe ein Verstoß gegen das Grundgesetz, da der Solidaritätszuschlag mit der „Finanzierungsnotwendigkeit der Vollendung der deutschen Einheit“ begründet worden sei. Mit dem Auslaufen des Solidarpaktes II Ende 2019 sei dieses Ziel erreicht und dem Solidaritätszuschlag fehle eine verfassungsrechtliche Legitimation.

Warum die – teilweise oder vollständige – Abschaffung des Solidaritätszuschlags verteilungspolitisch problematisch ist

Der Solidaritätszuschlag fällt aktuell erst ab einer Einkommensteuerschuld von 972 Euro an und beginnt mit einer Gleitzone, in der noch nicht der volle Zuschlag fällig wird. Dadurch wirkt er noch progressiver als die bereits stark progressive Einkommensteuer. Abbildung 1 zeigt die Verteilung des Aufkommens aus dem Solidaritätszuschlag auf die gesamten Haushalte für das Jahr 2018. Dabei erkennt man, dass die untere Hälfte der Einkommensverteilung nahezu keinen Solidaritätszuschlag zahlt, während sich knapp 80 % des Aufkommens auf das reichste Fünftel der Verteilung konzentrieren. Umgekehrt zeigt Abbildung 1, dass sich die Entlastung aus einer vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags auf das obere Ende der Einkommensverteilung konzentrieren würde.

Abbildung 1: Verteilung des Aufkommens aus dem Solidaritätszuschlag 2018



Quelle: DIW Berlin.

Die wiederholte Forderung der Fraktion der FDP, den Solidaritätszuschlag vollständig abzuschaffen wäre aus verteilungspolitischer Sicht äußerst problematisch. Was die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags für verschiedene Bruttoeinkommen und Beispielhaushalte bedeutet, wurde auf der Grundlage des Steuerrechts von 2018 bereits in einer Stellungnahme von 2018 veranschaulicht (Rietzler und Truger 2018). Verteilungspolitisch ebenfalls problematisch ist die Planung der Bundesregierung, den Solidaritätszuschlag ab 2021 von unten her abzuschaffen. Der Verzicht auf die bezüglich der Einkommensverteilung „untere“ Hälfte würde dennoch auch im obersten Dezil zu einer nennenswerten Steuersenkung führen und anders als im Koalitionsvertrag und in der Pressemeldung des BMF vom 2.5.2018 wiederholt betont, nur geringe Entlastungen für untere und mittlere Einkommen bringen, da der Anteil der unteren 7 Dezile am Aufkommen des Solidaritätszuschlags gerade einmal 12 % beträgt.

Was die Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags ganz konkret bedeutet lässt sich an Beispielen gut veranschaulichen. Tabelle 1 zeigt zunächst die Schwellenwerte des Bruttoarbeitseinkommens von dem an überhaupt der Solidaritätszuschlag entrichtet werden muss, bzw. von dem an er in voller Höhe anfällt für die geltende Soliregelung und für die für 2021 geplante Teilabschaffung. Dabei werden zur Berechnung des zu versteuernden Einkommens die im Lohnsteuerverfahren standardmäßig

vorgenommenen Abzüge (Vorsorgepauschale, Arbeitnehmerpauschbetrag, Sonderausgabenpauschbetrag sowie je nach Haushaltstyp und Einkommen Kinderfreibeträge, Haushaltsentlastungsbetrag) bis 2021 fortgeschrieben angesetzt.

Tabelle 1: Schwellenwerte 2021 für Bruttoarbeitseinkommen, von denen an der (volle) Solidaritätszuschlag nach aktuell geltendem Solidaritätszuschlaggesetz erhoben würde, nach Haushaltstypen in Euro.

Werte für 2021	Vor Teilabschaffung		Nach Teilabschaffung	
	Ermäßigter Solidaritätszuschlag ab	Voller Solidaritätszuschlag ab	Ermäßigter Solidaritätszuschlag ab	Voller Solidaritätszuschlag ab
Single	19132	20937	74549	110027
Ehepaar, ein Erwerbseinkommen, 2 Kinder	57165	60501	154064	223450
Ehepaar, ein Erwerbseinkommen, 1 Kind	47015	50686	145674	215060
Ehepaar, ein Erwerbseinkommen, keine Kinder	36978	40659	137428	206814
Alleinerziehend, 1 Kind	29188	31023	83493	118273
Alleinerziehend, 2 Kinder	39337	41172	91970	126663

Quelle: Berechnungen des IMK für 2021. Tarifliche Eckwerte, Beitragsbemessungsgrenzen wurden mit Prognosen der Gemeinschaftsdiagnose (GD 2019) fortgeschrieben. Der Ansatz von Kindergeld folgt dem Koalitionsvertrag (CDU, CSU, SPD 2018). Berechnungen des Kinderfreibetrags orientieren sich an Truger (2018). Berichtigte Werte kursiv.

Da zur Berechnung des Solidaritätszuschlags bei Familien auch dann die Einkommensteuerschuld mit Kinderfreibetrag zugrunde gelegt wird, wenn das Kindergeld günstiger ist, fällt der Solidaritätszuschlag bei Familien mit Kindern erst ab einem relativ hohen Schwellenwert an: Ein Ehepaar mit zwei Kindern muss nach altem Recht im Jahr 2021 immerhin ein Bruttoeinkommen von deutlich über 57.000 Euro erzielen, damit es überhaupt Solidaritätszuschlag zahlen muss; der volle Zuschlag muss erst ab über 60.000 Euro gezahlt werden. Umgekehrt bedeutet dies, dass die Entlastung durch eine Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags für Familien mit mittlerem Einkommen entsprechend gering ausfällt.

Mit der Teilabschaffung steigen diese Schwellenwerte deutlich an und ein Alleinstehender zahlt bis zu einem Einkommen von gut 74.500 Euro überhaupt keinen Solidaritätszuschlag mehr und der volle Zuschlag wird erst oberhalb von 110.000 Euro fällig (Abbildung 2). Für die anderen Familienkonstellationen sind die Schwellenwerte entsprechend höher. Betrachtet man nur die Einkommensteuerzahler, so dürfte die Obergrenze des 9. Dezils im Jahr 2021 bei einem Jahreseinkommen in der Größenordnung von 62.500 Euro liegen.¹ Das bedeutet, dass Steuerzahler bis weit ins 10. Dezil der Einkommensverteilung entlastet werden.

¹ Daten der Einkommensteuerstatistik (Bach und Harnisch 2017, S. 3) mit dem Zuwachs der Bruttolöhne- und Gehälter fortgeschrieben (Prognosen der GD 2019).

Abbildung 2: Veränderung der Steuerbelastung durch die Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags für Alleinstehende in Abhängigkeit vom Bruttoeinkommen (Fortschreibung 2021)

Abbildung 2a: Absolute Entlastung in Euro

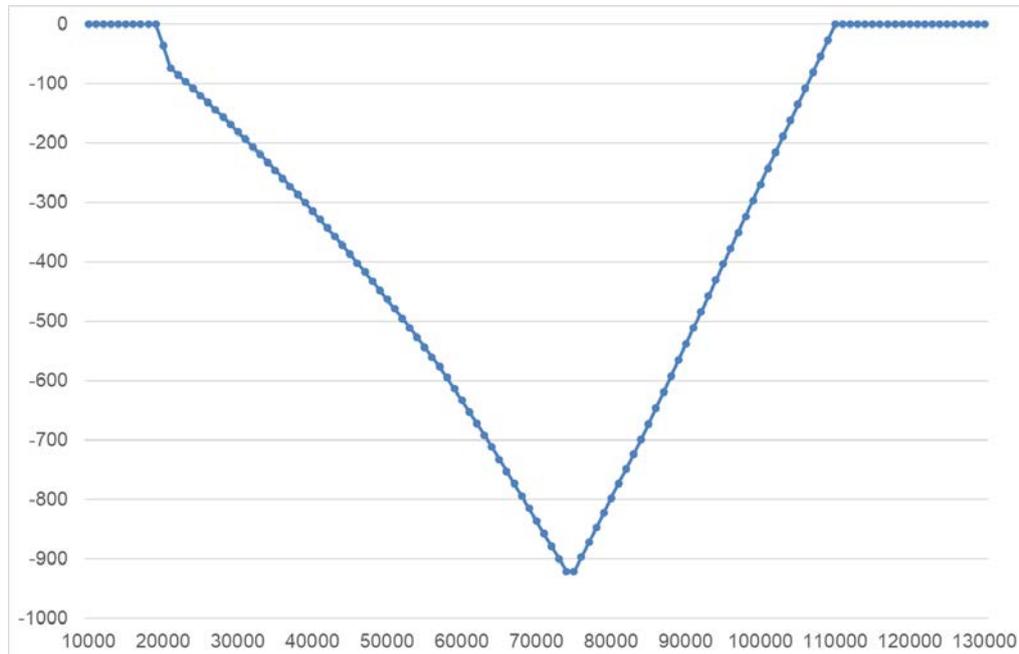
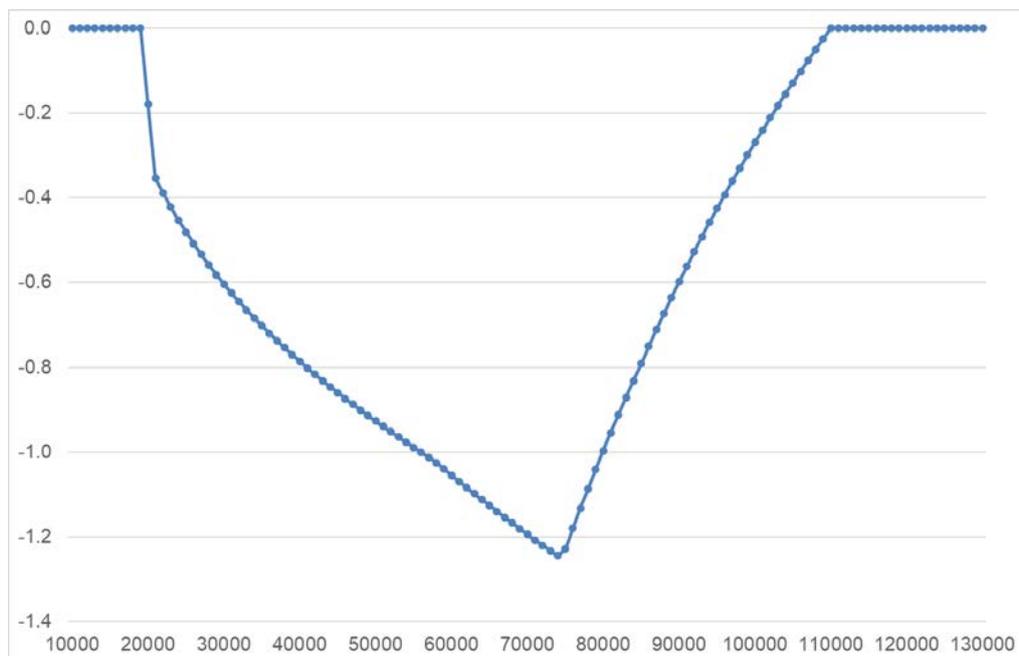


Abbildung 2b: Relative Entlastung in % des Bruttoeinkommens



Quelle: Berechnungen des IMK für 2021. Tarifliche Eckwerte, Beitragsbemessungsgrenzen wurden mit Prognosen der Gemeinschaftsdiagnose (GD 2019) fortgeschrieben. Bruttoeinkommen in 1000er-Schritten. Abbildungen gegenüber der ersten Fassung der Stellungnahme berichtigt.

Bach (2018) zeigt auf der Grundlage des Rechts von 2018 und ersten Eckdaten zur Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags, dass damit nur noch 4 % der Bevölkerung weiter den Solidaritätszuschlag zahlen würden. Die Entlastungen gehen damit weit über untere und mittlere Einkommen hinaus. Dabei steigen die Entlastungen bis zum Beginn der Gleitzone (gem. Gesetzentwurf bei einer Einkommensteuer von 16956 Euro) absolut und relativ mit dem Bruttoeinkommen.

Tabelle 2 zeigt für 2021 die Entlastung durch die Teilabschaffung des Solidaritätszuschlages für Vollzeitwerbseinkommen, die durchschnittlich gemäß der fortgeschriebenen Verdienststrukturerhebung von bestimmten Berufsgruppen erzielt werden. Demnach würden Bäckereifachverkäufer/innen als Repräsentant/inn/en eines Berufszweigs mit unterdurchschnittlichem Einkommen (26.971 Euro) je nach Haushaltskontext gar nicht oder kaum von einer Abschaffung des Solidaritätszuschlages profitieren, während selbst Finanzbuchhalter/innen (49.848 Euro) je nach Haushaltskontext gar nicht bis spürbar entlastet würden. Topeinkommens-Berufe wie Führungskräfte im technischer Forschung und Entwicklung (116.592 Euro) oder Chefärzte/innen (161.461 Euro) werden nur in Familienkonstellationen mit zwei Erwachsenen nennenswert entlastet.

Tabelle 2: Solidaritätszuschlag in Euro und in % des Bruttoeinkommens für ausgewählte Beispielfälle 2021

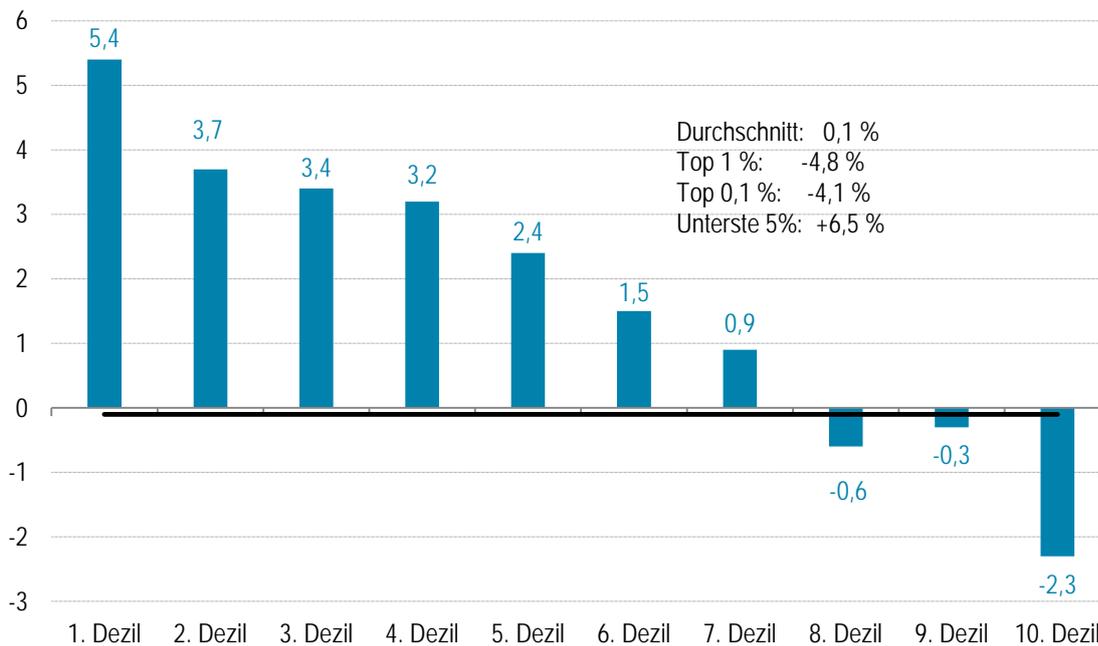
	Jahresbruttoverdienst	Single		Ehepaar, ein Erwerbseinkommen, 2 Kinder		Ehepaar, ein Erwerbseinkommen, 1 Kind	
		Euro	% des Bruttoeinkommens	Euro	% des Bruttoeinkommens	Euro	% des Bruttoeinkommens
Bäckereifachverkäufer/in	26971	144	0,5	0	0,0	0	0,0
Finanzbuchhalter/in	49848	461	0,9	0	0,0	114	0,2
Maschinenbauingenieur/in	80418	787	1,0	415	0,5	550	0,7
Führungskraft techn. F&E	116592	0	0,0	1049	0,9	1218	1,0
Chefarzt/-ärztin	161461	0	0,0	1666	1,0	1441	0,9
	Jahresbruttoverdienst	Ehepaar, ein Erwerbseinkommen, keine Kinder		Alleinerziehend, 1 Kind		Alleinerziehend, 2 Kinder	
		Euro	% des Bruttoeinkommens	Euro	% des Bruttoeinkommens	Euro	% des Bruttoeinkommens
Bäckereifachverkäufer/in	26971	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Finanzbuchhalter/in	49848	253	0,5	312	0,6	177	0,4
Maschinenbauingenieur/in	80418	691	0,9	867	1,1	679	0,8
Führungskraft techn. F&E	116592	1393	1,2	45	0,0	271	0,2
Chefarzt/-ärztin	161461	1219	0,8	0	0,0	0	0,0

Quelle: Berechnungen des IMK auf der Grundlage der fortgeschriebenen Verdienststrukturerhebung und des bis 2021 fortgeschriebenen Einkommensteuerrechts. Berichtigte Werte kursiv.

Auch mit der Teilabschaffung des Solidaritätszuschlages ergeben sich höhere Entlastungen für Einkommen deutlich oberhalb der Mitte. Angesichts der progressiven Ausrichtung des Solidaritätszuschlages ist dies zwangsläufig so. Nur für sehr hohe Einkommen gibt es keine Entlastung.

Betrachtet man die die zwischen 1998 und 2015 erfolgten Steuerreformen so zeigt sich, dass es dabei zu einer Mehrbelastung der unteren 7 Dezile kam, wähen die obersten drei Dezile der Einkommensverteilung erheblich entlastet wurden (Abbildung 3). Die unteren Dezile konnten von den damals vorgenommenen Entlastungen bei den direkten Steuern kaum profitieren, während gestiegene indirekte Steuern inzwischen einen deutlich höheren Teil ihres Haushaltseinkommens beanspruchen.

Abbildung 3: Veränderung der Steuerbelastung verschiedener Einkommensgruppen 2015 gg. 1998 in % des Bruttoeinkommens



Quelle: Bach et al. 2016, S. 67. Darstellung nach Einkommensgruppen: 1. Dezil: ärmstes Zehntel, 10. Dezil: reichstes Zehntel.

Die unteren und mittleren Dezile gehen auch bei einer Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags abermals leer aus. Will man wirklich Bezieher unterer und mittlerer Einkommen entlasten, so gäbe es dafür zielgenauere Maßnahmen, wie beispielsweise die Senkung der Sozialversicherungsbeiträge bei gleichzeitiger stärkerer Steuerfinanzierung der sogenannten versicherungsfremden Leistungen in den Sozialversicherungen (Rietzler und Truger 2018, Horn et al. 2019). Während die unteren 7 Dezile im Jahr 2018 nur 12% zum Aufkommen des Solidaritätsbeitrags beitrugen, lag ihr Anteil bei den Sozialversicherungsbeiträgen bei rund 43 %.

Fazit

Auch die schrittweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags ist kritisch zu sehen. Das gilt erstens aus verteilungspolitischer Sicht. Da nahezu das gesamte Aufkommen des Solidaritätszuschlags von der oberen Hälfte der Einkommensverteilung aufgebracht wird, trüge auch eine Teilabschaffung nur wenig zur Entlastung von Beziehern unterer und mittlerer Einkommen bei. Auch die Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags würde überwiegend Besserverdienern zugutekommen – und das, nachdem bereits die Steuerreformen zwischen 1998 und 2015 unter dem Strich nur die obersten 30 % der Haushalte entlastet haben, während die unteren 70 % zusätzlich belastet wurden. Insbesondere Familien mit niedrigen und mittleren Einkommen profitieren nicht, da der Solidaritätszuschlag bei ihnen kaum anfällt.

Literatur

Bach, S./Beznoska, M./Steiner, V. (2016): Wer trägt die Steuerlast in Deutschland? Verteilungswirkungen des deutschen Steuer- und Transfersystems. DIW Berlin - Politikberatung kompakt Nr. 114.

Bach, S. / Harnisch, M. (2017): Steuer- und Abgabenreformen für die neue Legislatur: Untere und mittlere Einkommen gezielt entlasten, DIW Discussion Paper Nr. 1706, Berlin.

CDU, CSU, SPD (2018): Ein neuer Aufbruch für Europa. Eine neue Dynamik für Deutschland. Ein neuer Zusammenhalt für unser Land. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode, Berlin, März.

Horn, G./ Herzog-Stein, A, Rietzler, K./ Stein, U. /Tober, S./ Watt, A. (2019): Wirtschaftspolitische Herausforderungen 2018. Zwischen Hoffen und Bangen, IMK Report Nr. 145, Januar.

Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose, GD (2019): Industrie in der Rezession – Wachstumskräfte schwinden. Gemeinschaftsdiagnose Nr. 2/2019. Berlin.

Rietzler, K., Truger, A. (2017): Ein gerechter Einkommensteuertarif ohne Soli: Spielräume und Handlungsoptionen für eine Reform der Einkommensbesteuerung, IMK Policy Brief, 24.10.2017.

Rietzler, K., Truger, A. (2018): Abschaffung des Solidaritätszuschlags: ungerecht und fiskalisch äußerst riskant. Schriftliche Stellungnahme für das Fachgespräch des Haushalts- und Finanzausschusses am 27. Juni 2018 zu den Anträgen der Fraktionen der FDP (Bundestagsdrucksache 19/1038) und der AfD (Bundestagsdrucksache 19/1179), den Solidaritätszuschlag in dieser Legislaturperiode vollständig abzuschaffen. IMK Policy Brief

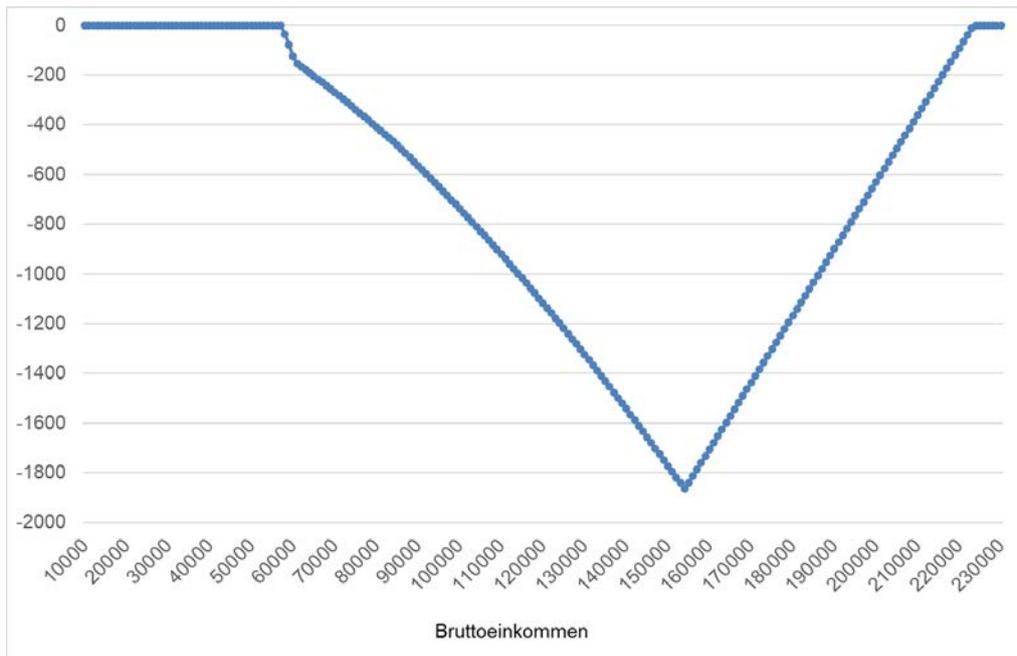
Truger, A. (2018): Familienentlastungsgesetz: Ausgewogene, vorsichtig dosierte und spürbare Entlastungen – aber fiskalische und verteilungspolitische Risiken im finanzpolitischen Gesamtkonzept. Schriftliche Stellungnahme für die Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 5.11.2018. Anlage 8 zum Protokoll 19/19 des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags.

Anhang: Entlastung verschiedener Haushaltstypen bei der geplanten Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags

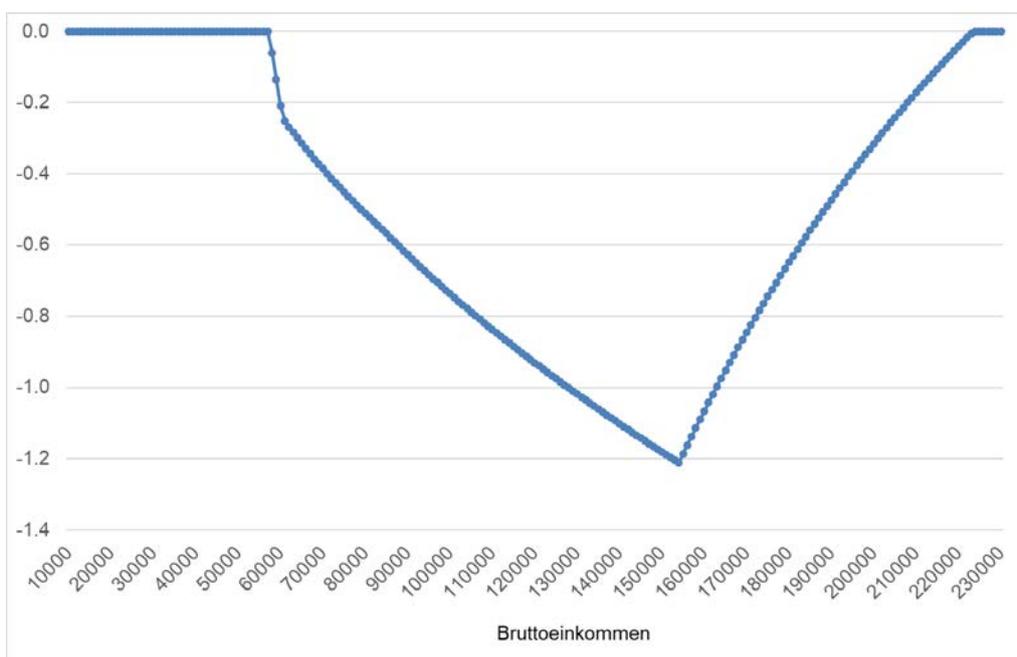
Die Berechnungen beziehen sich auf 2021. Tarifliche Eckwerte, Beitragsbemessungsgrenzen wurden mit Prognosen der Gemeinschaftsdiagnose (GD 2019) fortgeschrieben. Der Ansatz von Kindergeld folgt dem Koalitionsvertrag. Berechnungen des Kinderfreibetrags orientieren sich an Truger (2018). Abbildungen gegenüber der ersten Fassung der Stellungnahme berichtigt.

1. Ehepaar (Alleinverdiener) mit zwei Kindern

Absolute Entlastung in Euro

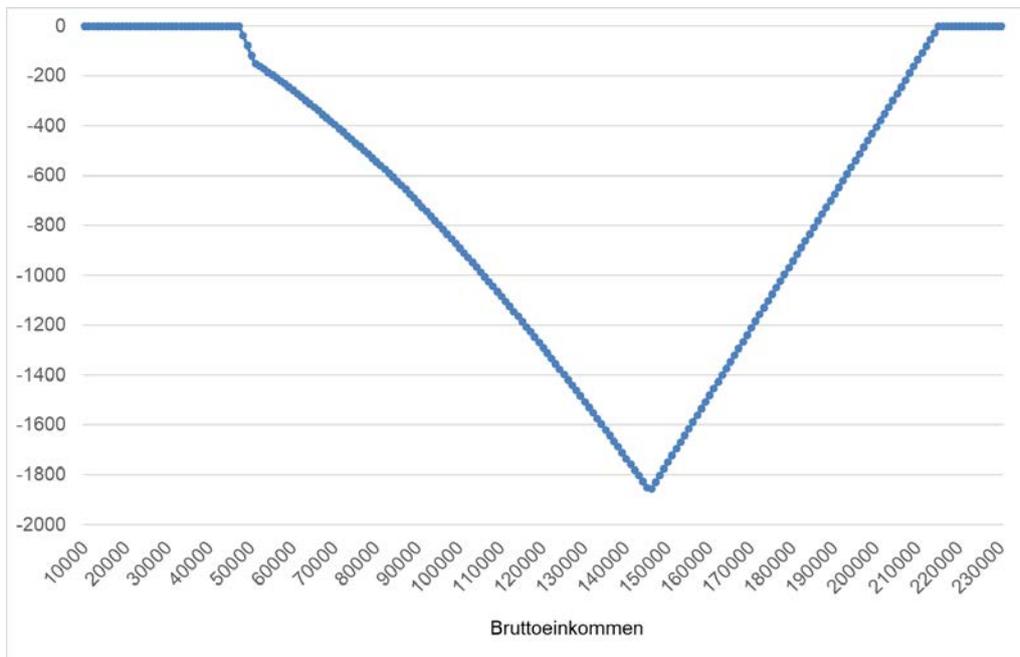


Relative Entlastung in % des Bruttoeinkommens

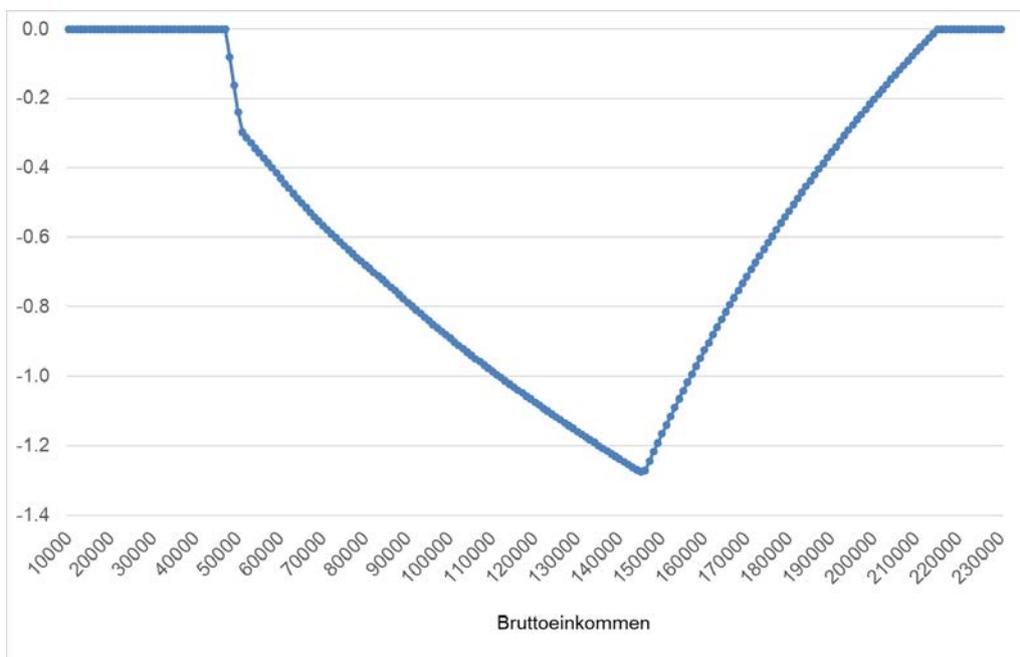


2. Ehepaar (Alleinverdiener) mit einem Kind

Absolute Entlastung in Euro

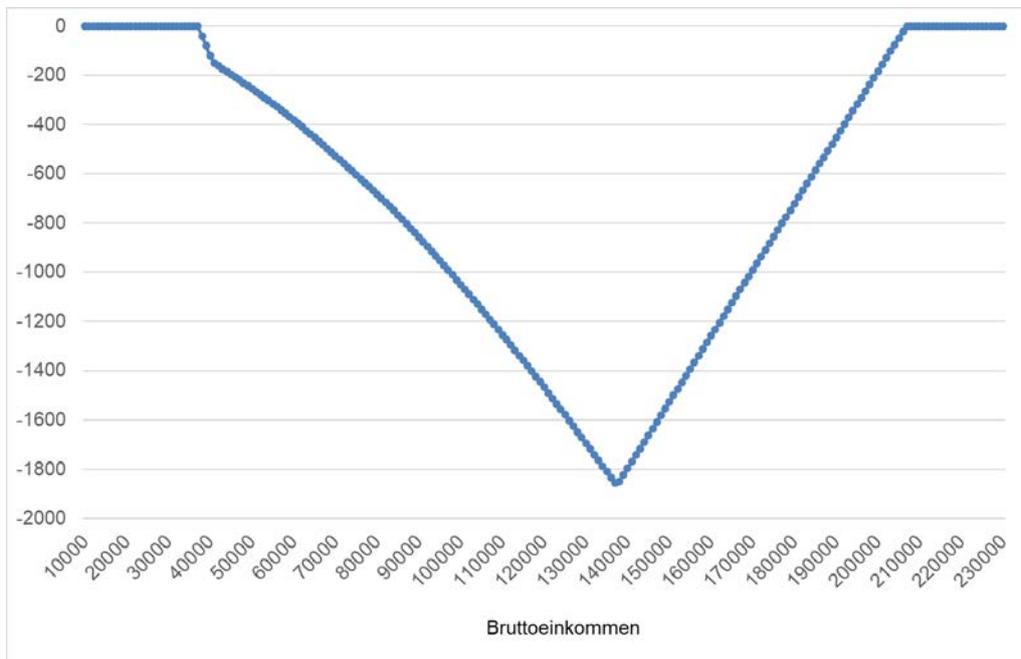


Relative Entlastung in % des Bruttoeinkommens

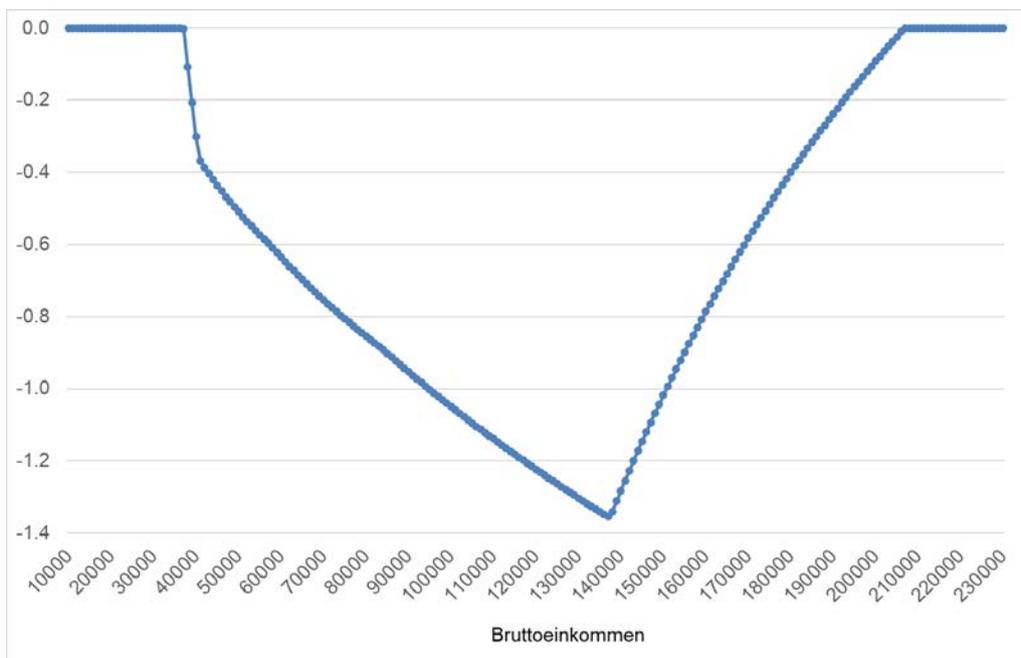


3. Ehepaar (Alleinverdiener) ohne Kinder

Absolute Entlastung in Euro

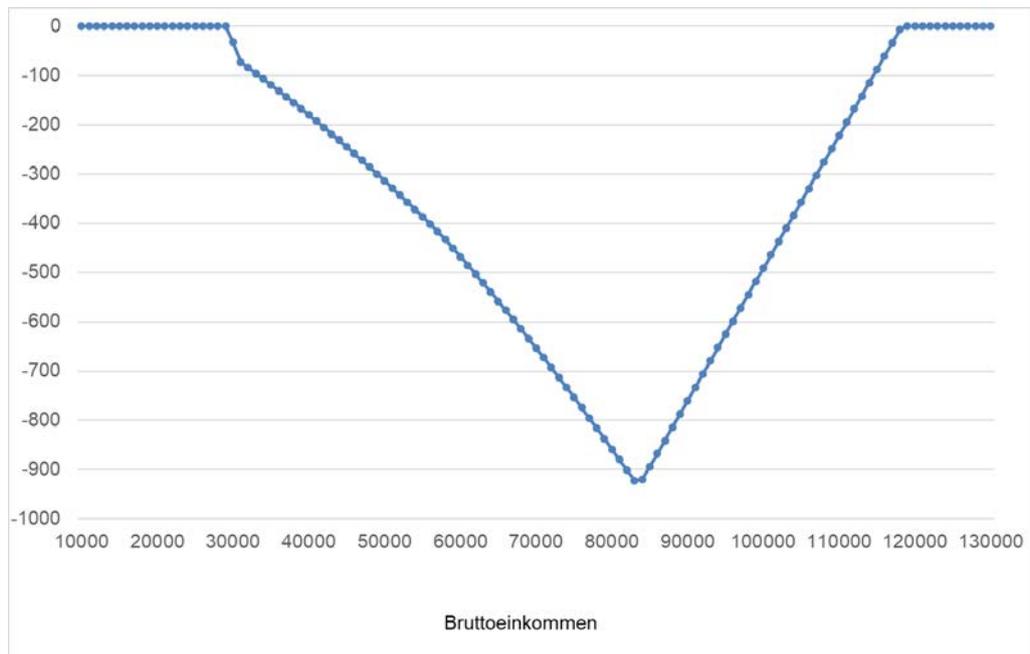


Relative Entlastung in % des Bruttoeinkommens

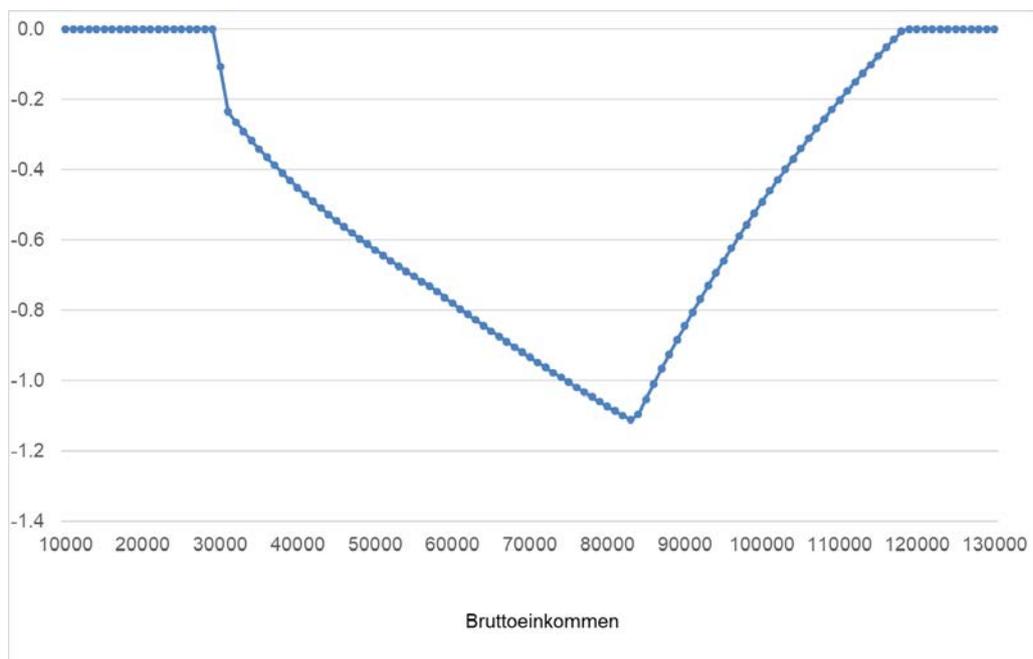


4. Alleinerziehende, 1 Kind

Absolute Entlastung in Euro

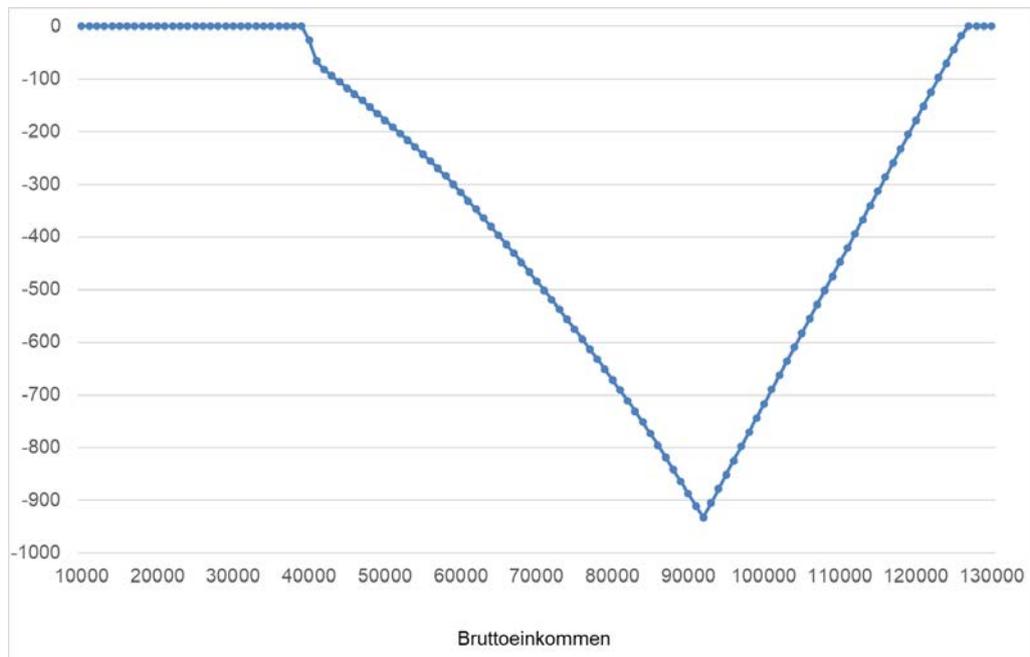


Relative Entlastung in % des Bruttoeinkommens

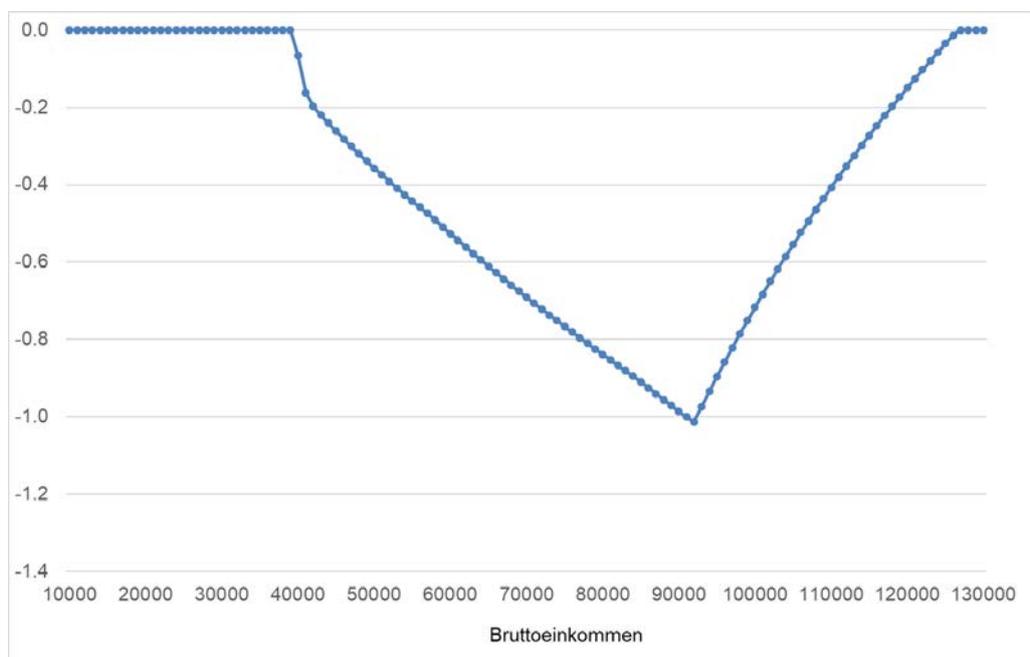


5. Alleinerziehende, 2 Kinder

Absolute Entlastung in Euro



Relative Entlastung in % des Einkommens



Universität Trier · 54286 Trier

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses
Frau Bettina Stark-Watzinger, MdB
Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
11011 Berlin

**Fachbereich V –
Rechtswissenschaft**



Prof. Dr. Henning Tappe

**Öffentliches Recht, deutsches und
internationales Finanz- und Steuerrecht**

Telefon +49(0)651/201-2576 oder -2577
Telefax +49(0)651/201-3816
E-Mail: tappe@uni-trier.de
<http://www.steuerrecht.uni-trier.de>

Trier, den 31. Oktober 2019

PA 7 – 19/14103 und 19/14286 – Öffentliche Anhörung am 4. November 2019

zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“ (BT-Drs. 19/14103)

sowie zu dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP „Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags“ (BT-Drs. 19/14286)

Sehr geehrte Frau Vorsitzende Stark-Watzinger,
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

für die Einladung zur öffentlichen Anhörung am 4. November 2019 danke ich Ihnen. Zur Vorbereitung der Anhörung übersende ich vorab meine schriftliche Stellungnahme¹:

Gegenstand der Anhörung sind der von der Bundesregierung eingebrachte „Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“ (BT-Drs. 19/14103) sowie der von der Fraktion der FDP eingebrachte „Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags“ (BT-Drs. 19/14286). Der FDP-Entwurf steht insoweit in der Tradition des Gesetzentwurfs vom 1. März 2018 „zur Aufhebung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995“ (BT-Drs. 19/1038), der u.a. Gegenstand des Öffentlichen Fachgesprächs am 27. Juni 2018 war.

Weil einerseits der Gesetzentwurf BT-Drs. 19/14286 mit der Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags argumentiert, andererseits der Regierungsentwurf BT-19/14103 umgekehrt die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags voraussetzt, soll zunächst die vorgelagerte Frage der Abschaffung bzw. der verfassungsrechtlichen Einordnung behandelt werden.

¹ Diese Stellungnahme greift in Teilen auf eine frühere schriftliche Stellungnahme (v. 21.6.2018) zurück, die ich zur Vorbereitung des Öffentlichen Fachgesprächs am 27.6.2018 im Finanzausschuss (zu BT-Drs. 19/1179 und 19/1083) abgegeben habe.

I. Zur Frage der Aufhebung bzw. Abschaffung des Solidaritätszuschlags

Der FDP-Entwurf sieht eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags ab dem 1. Januar 2020 vor, der Regierungsentwurf den „schrittweisen Abbau“ des Solidaritätszuschlags durch eine erhebliche Anhebung der Freigrenze ab dem Jahr 2021: Der „Zuschlag und die mit ihm verbundene zusätzliche Belastung der Steuerpflichtigen [wird] nunmehr in einem ersten Schritt zu Gunsten niedrigerer und mittlerer Einkommen zurückgeführt“². Es gibt also offenbar zumindest insoweit einen politischen Konsens, als der Solidaritätszuschlag in den nächsten Jahren abgeschafft werden soll. Streitig ist vor allem der zeitliche Horizont der Abschaffung.

In der Literatur wird zum Teil vertreten, dass der Solidaritätszuschlag entweder schon verfassungswidrig geworden sei oder jedenfalls mit Auslaufen des sogenannten „Solidarpakt II“ Ende 2019 verfassungswidrig werde und nicht mehr erhoben werden dürfe³. Auch der Gesetzentwurf der FDP-Fraktion macht sich diese Sichtweise zu eigen⁴. Voraussichtlich wird diese Frage demnächst verfassungsgerichtlich geklärt werden. Auf Vorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts⁵ ist ein Verfahren beim Bundesverfassungsgericht anhängig⁶; mehrere weitere Klagen „gegen den Soli“ sind angekündigt oder schon bei den Finanzgerichten anhängig.

Bislang waren die Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht – aus Sicht der Kläger bzw. Beschwerdeführer – erfolglos: Eine erste Ergänzungsabgabe hat das BVerfG im Jahr 1972 für mit der Verfassung vereinbar gehalten⁷. Seitdem sind etliche Verfassungsbeschwerden und Normenkontrollvorlagen in Karlsruhe schon als unzulässig gescheitert⁸.

Wenn man zu dem Ergebnis kommen *würde*, der Solidaritätszuschlag sei verfassungswidrig oder werde alsbald verfassungswidrig, spräche alles dafür, diesen sofort abzuschaffen. Ich teile diese Position aber nicht. Im Einklang mit der bislang ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung halte ich den Solidaritätszuschlag für verfassungsmäßig⁹.

² BT-Drs. 19/14103, S. 1.

³ Vgl. z.B. *Kube*, DStR 2017, 1792 (1796 ff.); *ders.*, Rechtsgutachten im Auftrag der INSM, 2017 und Kurzgutachten im Auftrag der INSM, 2018; *Balke*, NWB 2011, 2593; *Schemmel*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, kbi (Heft 102), 2008; *Papier*, ZRP 2018, 186; *ders.*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019); differenzierend *Rohde/Geschwandtner*, NJW 2006, 3332 (3335); *Schwarz*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 49; *Siekmann*, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 7: „entspricht diesen Anforderungen wohl noch“. „Hohe verfassungsrechtliche Risiken“ sieht *Scheller* (BWV), Gutachten v. 4.6.2019 (I 2 - 90 08 04), S. 4, 16. Übersicht der Positionen bei *Wissenschaftliche Dienste*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags (v. 28.8.2019, WD 4 - 3000 - 099/19).

⁴ BT-Drs. 19/14286, S. 1: Fortbestand wäre ein „Verstoß gegen das Grundgesetz“.

⁵ Nds. FG v. 21.8.2013, 7 K 143/08, DStRE 2014, 534 (zuvor bereits – in derselben Sache: v. 25.11.2009, 7 K 143/08, DStR 2010, 854; BVerfG v. 8.9.2010, 2 BvL 3/10, BVerfGK 18, 26: unzulässig). Andere Gerichte sehen das durchaus anders: FG Nürnberg v. 25.9.2014, 4 K 273/12, EFG 2015, 1389. Der BFH hat – außer in vorläufigen Rechtschutzverfahren – mit Blick auf das anhängige BVerfG-Verfahren noch nicht entschieden (BFH, II R 27/15); vgl. aber z.B. BFH v. 21.7.2011, II R 50/09 u. v. 21.7.2011, II R 52/10, BStBl. II 2012, 43. BVerfG, 2 BvL 6/14 (anh.).

⁷ BVerfG, Beschluss v. 9.2.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333-344 – Ergänzungsabgabe.

⁸ BVerfG v. 12.6.1995, 2 BvR 762/93 (Nichtannahmebeschluss, o.B.); BVerfG v. 2.5.1997, 2 BvR 2373/95 (Nichtannahmebeschluss, o.B.); BVerfG v. 26.11.1997, 2 BvR 2372/95 (Nichtannahmebeschluss, o.B.); BVerfG v. 19.11.1999, 2 BvR 1167/96, NJW 2000, 797 (SolZ 1991); BVerfG v. 8.9.2010, 2 BvL 3/10, BVerfGK 18, 26-32 (SolZ 1995); BVerfG v. 10.6.2013, 2 BvR 1942/11 (Nichtannahmebeschluss, o.B.); BVerfG, 1 BvR 2195/11 → Abgabe an: BVerfG v. 10.6.2013, 2 BvR 2121/11 (Nichtannahmebeschluss, o.B.).

⁹ Dazu bereits *Tappe*, ZRP 2018, 186 (sowie die Stellungnahme, o. Fn. 1).

II. Verfassungsrechtliche Vorgaben für den Solidaritätszuschlag

Der Solidaritätszuschlag ist eine Steuer (keine Sonderabgabe)¹⁰, die als Zuschlag zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer erhoben wird (§ 1 Abs. 1 SolZG), zurzeit in Höhe von 5,5 % der Bemessungsgrundlage, § 4 S. 1 SolZG. Bemessungsgrundlage ist gem. § 3 SolZG grundsätzlich die Steuerschuld. Der Solidaritätszuschlag wirkt also „tariferhöhend“, soweit die Freigrenze von 972 € (§ 3 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 SolZG) überschritten wird (Splitting: 1944 €). Im Veranlagungszeitraum 2019 entspricht die Freigrenze einem zu versteuernden Einkommen von > 14.284 € bzw. ≥ 14.285 € (Grundtarif) oder > 28.569 € bzw. ≥ 28.570 € (Splittingtarif).

Verfassungsrechtlich ist der Solidaritätszuschlag eine „übrige Steuer“, für die der Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz hat (Art. 105 Abs. 2 GG), weil ihm das Aufkommen für eine solche „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“ zusteht (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG). Weil nur „Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, [...] der Zustimmung des Bundesrates“ bedürfen, ist das SolZG kein Zustimmungs-, sondern ein Einspruchsgesetz i.S.d. Art. 77 Abs. 3 GG.¹¹

Weitere ausdrückliche Vorgaben zum Solidaritätszuschlag oder zu (anderen) Ergänzungsabgaben enthält die Verfassung nicht. Materiell gelten die allgemeinen auf Steuern anwendbaren Grundrechte, d.h. im Wesentlichen der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und daneben die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG).

1. Keine zeitliche Befristung des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe

Der Streit, ob der Solidaritätszuschlag zu befristen sei oder irgendwann auslaufen müsse, entzündet sich regelmäßig an dem Begriff „Ergänzungsabgabe“ und den Gründen zum Finanzverfassungsgesetz 1955.

Der Begriff „Ergänzungsabgabe“ ist in das Grundgesetz mit dem Finanzverfassungsgesetz 1955 eingefügt worden¹². Hintergrund war die zeitgleich¹³ geplante einfach-gesetzliche Einführung einer Ergänzungsabgabe¹⁴, die man verfassungsrechtlich absichern wollte. Zur Einführung dieser Ergänzungsabgabe ist es aber zunächst nicht gekommen, weil sich der Bund durch ein Inanspruchnahmegesetz nach Art. 106 Abs. 3 GG a.F. Anteile an den Steuereinnahmen der

¹⁰ A.A. wohl nur *Wagner*, BB 1992, 2043 (2046): Sonderabgabe. Zur Unterscheidung vgl. *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 211 ff und 302 ff.

¹¹ Anders wohl *Wernsmann*, NJW 2018, 916 (918) mit dem Argument, dass der SolZ auf den Tarifverlauf der (zustimmungspflichtigen, Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG) Einkommen- und Körperschaftsteuer einwirke: „Umgehung des Art. 105 III GG“ bzw. „Wertungswiderspruch zu Art. 105 III GG“.

¹² Finanzverfassungsgesetz v. 23.12.1955, BGBl. I 1955, 817.

¹³ Vgl. BT-Drs. II/480, S. 66, 108. Beide Entwürfe datieren vom 29.4.1954, vgl. BT-Drs. II/480 und BT-Drs. II/484.

¹⁴ Entwurf v. 29.4.1954, BT-Drs. II/484. Hintergrund waren die Kriegsfolgelasten, die nach Art. 120 GG vom Bund zu tragen waren.

Länder sicherte (jetzt: Steuerverbund bei den Gemeinschaftssteuern, Art. 106 Abs. 3 GG n.F.)¹⁵. Eine erste Ergänzungsabgabe ist dann erst 1967 eingeführt worden¹⁶.

Zum Verständnis des Begriffs „Ergänzungsabgabe“ werden regelmäßig die Gesetzesmaterialien der Verfassungsänderung 1955 herangezogen¹⁷. Dort heißt es etwa:

„Die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer ist dazu bestimmt, *anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen* im Bundeshaushalt zu decken, den gesetzgebenden Körperschaften des Bundes in begrenztem Rahmen eine elastische, der jeweiligen Konjunkturlage und dem jeweiligen Haushaltsbedarf angepaßte Finanzpolitik zu ermöglichen und das Steuerverteilungssystem im Verhältnis zwischen Bund und Ländern dadurch zu festigen, daß die Notwendigkeit einer Revision der Steuerbeteiligungsquoten [...] auf solche Mehrbelastungen des Bundes beschränkt wird, die nicht aus dieser beweglichen Steuerreserve gedeckt werden können (vgl. [BT-Drs. II/484]). Aus dieser Funktion der Ergänzungsabgabe ergibt sich die Notwendigkeit, das Aufkommen ausschließlich dem Bund zuzuweisen.“¹⁸

Weitere – in der Diskussion häufig zitierte¹⁹ Vorgaben – finden sich im Entwurf des Ergänzungsabgabengesetzes (BT-Drs. II/484):

„Die mit einem durch Gesetz jederzeit abänderbaren und damit ‚beweglichen‘ Hebesatz ausgestattete Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer soll es dem Bundesgesetzgeber ermöglichen, ohne Anwendung der Revisionsklausel^[20] und ohne Änderung der Steuersätze *Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt* zu decken, die auf anderem Wege, insbesondere durch Senkung von Ausgaben nicht ausgeglichen werden können. Auf diese Weise wird die Abgabe, deren Erhebung nur mit geringen Hebesätzen in Betracht kommt und *keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmefälle bestimmt ist*, wesentlich zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen.“²¹

Man kann sich bereits fragen, ob diese Begründung der Bundesregierung zum Ergänzungsabgabengesetz auch zur Auslegung der verfassungsrechtlichen Bestimmungen tauglich ist. Dafür mag sprechen, dass beide Gesetzgebungsverfahren zeitgleich und mit Blick aufeinander angestoßen wurden. Allerdings ist nicht allein auf die Regierungsbegründung abzustellen, sondern

¹⁵ Vgl. etwa *Kienemund/Reimeier*, in: Gatzler/Schweisfurth (Hrsg.), *Öffentliche Finanzwirtschaft in der Staatspraxis* 2015, S. 29 (33).

¹⁶ ErgAbgG v. 21.2.1967 (Art. 1 des Zweiten Steueränderungsgesetzes 1967), BGBl. I 1967, 1254. Zu dieser Ergänzungsabgabe ist die Entscheidung des BVerfG v. 9.2.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 ergangen (auf Vorlage des FG Schl.-H. v. 21.5.1969, II 100/68).

¹⁷ Vgl. z.B. *Kube*, *Kurzgutachten* 2018, S. 2: „historische Verfassungsinterpretation“.

¹⁸ BT-Drs. II/480, S. 72 (Tz. 105) – [Hervorhebung nur hier].

¹⁹ Z.B. *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 2 Rz. 6: „Ausnahmelage“, die Formulierung „besondere Notfälle“ findet sich sogar nur in der Gegenäußerung des BR, vgl. BT-Drs. II/484, 1; ähnlich *Schemmel*, *Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag*, 2008, S. 9 (der aber offenlegt, dass es sich um die Begründung zur ErgAbg, nicht zur GG-Änderung handelt).

²⁰ Diese, gerade *nicht* die Ergänzungsabgabe, wird kurz zuvor als „ultima ratio“ bezeichnet, BT-Drs. II/484, 4.

²¹ BT-Drs. II/484, S. 4 – [Hervorhebungen nur hier].

allenfalls auf diejenigen Erwägungen, die die parlamentarische Mehrheit bewogen haben, das Gesetzesvorhaben zu beschließen (häufig wird sich indes die die Regierung tragende Mehrheit die Regierungsbegründung zu eigen machen).

Im konkreten Fall ist jedoch darauf hinzuweisen, dass das Gesetzgebungsverfahren zur Änderung des Grundgesetzes zwar abgeschlossen wurde (am 23. Dezember 1955). Die Ergänzungsabgabe selbst wurde jedoch *nicht* eingeführt, so dass die Erwägungen im Verfahren zur Ergänzungsabgabe gerade nicht als „Parlamentswille“ einem Gesetzesbeschluss zu Grunde gelegt wurden. Es ist daher von vornherein methodisch unzulässig, ein beschlossenes verfassungsänderndes Gesetz (Einfügung der Ergänzungsabgabe im Grundgesetz durch das FVG 1955) mit den Materialien zu einem *nicht* beschlossenen einfachen Steuergesetz (ErgAbgG) auslegen zu wollen.

Auch der Wortlaut „Ergänzungsabgabe“ spricht jedenfalls nicht für eine zeitliche Begrenzung. Das BVerfG hat zur Ergänzungsabgabe 1967 ausgeführt:

„Es ist von der Verfassung her nicht geboten, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen. Der Begriff Ergänzungsabgabe besagt lediglich, daß diese Abgabe die Einkommen- und Körperschaftsteuer, also auf Dauer angelegte Steuern, ergänzen, d. h. in einer gewissen Akzessorietät zu ihnen stehen soll.“²²

Und auch die Begründung zum Finanzreformgesetz 1968/69 sieht die Ergänzungsabgabe als reguläre Alternative zur Erhöhung einer der dem Bund zustehenden Verbrauchsteuern. Hier heißt es – ohne jeglichen Hinweis auf zeitliche Grenzen:

„Das Finanzverfassungsgesetz hat ferner den Katalog der Bundessteuern in Artikel 106 Abs. 1 GG um die Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erweitert. Sie sollte die finanzpolitische Bedeutung haben, daß der Bund künftig – und zwar ohne daß er dazu der Zustimmung des Bundesrates bedarf – bei Zunahme seines Steuerbedarfs unter volks- und finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten zwischen einer Erhöhung der ihm zustehenden Verbrauchsteuern und der Erhebung einer Personalsteuer wählen konnte.“²³

2. Keine Abhängigkeit des Solidaritätszuschlags vom sog. Solidarpakt II

a) Zum Teil wird angenommen, der Solidaritätszuschlag müsse spätestens mit dem Auslaufen des Solidarpakts II im Jahr 2019 abgeschafft werden, eine weitere Erhebung des Solidaritätszuschlags sei nicht mehr zu rechtfertigen²⁴. Hierbei ist zu differenzieren: Politisch dürfte natürlich der Solidaritätszuschlag bzw. dessen Abschaffung an das Auslaufen des Solidarpakts II gekoppelt werden. Es mag auch – politisch – gute Gründe geben, nach Auslaufen des „Solidar-

²² BVerfGE 32, 333 (340).

²³ BT-Drs. V/2861, Tz. 63; auch zitiert bei *Kube*, DStR 2017, 1792 (1794 f.).

²⁴ Z.B. *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 4; *ders.*, FR 2018, 408 (409); *Papier*, ZRP 2018, 186; *ders.*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019).

pakts“ mit dem Abschmelzen des Solidaritätszuschlags zu beginnen. Es gibt aber keinen direkten rechtlichen Zusammenhang zwischen dem Solidaritätszuschlag und dem Solidarpakt II²⁵.

Die begriffliche Nähe („Solidar...“) ist schon deshalb kein taugliches Indiz, weil die Ergänzungsabgabe, die 1991 anlässlich des „Golfkriegs“ (1990/91) eingeführt wurde, ebenfalls „Solidaritätszuschlag“ hieß²⁶. Erst das zweite SolZG 1995²⁷ hatte die Einbeziehung der „neuen Bundesländer“ in den Länderfinanzausgleich ab 1995 und das „Föderale Konsolidierungsprogramm“ zum Anlass. Speziell den Solidarpakt II, der ab 2005 den Solidarpakt I (1995-2004) ablöste, zum Maßstab für die Dauer des Solidaritätszuschlags zu machen, liegt daher eher fern.

b) Die Ergänzungsabgabe – auch der aktuelle Solidaritätszuschlag – ist mit Blick auf die historische Verfassungsinterpretation²⁸, der auch das BVerfG gefolgt ist, dazu gedacht, „anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken“²⁹. Bei der Schaffung des Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F. ging man davon aus, dass ein zusätzlicher Finanzbedarf des Bundes gedeckt, eine Erhöhung der Verbrauchsteuern aber vermieden werden sollte³⁰.

Dabei dürfen die Formulierungen „anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen“ und „zusätzlicher Finanzbedarf“ nicht überinterpretiert werden. Das Finanz- und Steuerverfassungsrecht geht zwar grundsätzlich davon aus, dass Steuern als Grundrechtseingriff nur erhoben werden dürfen, wenn ein Finanzbedarf besteht (anders einfach-rechtlich § 34 Abs. 1 BHO).

Für die Frage, was einen solchen Bedarf bildet und wann ein solcher Bedarf anzunehmen ist, bestehen allerdings sehr weite Einschätzungs- und Beurteilungsspielräume des Gesetzgebers. Keinesfalls ist es so, dass Steuern (auch der Solidaritätszuschlag ist eine Steuer) einem bestimmten Zweck dienen, dies unterscheidet Steuern gerade von anderen Abgabearten wie Gebühren, Beiträgen oder Sonderabgaben³¹. In seiner Entscheidung zur Ergänzungsabgabe 1972 hat das BVerfG insoweit ausgeführt:

„Während des Laufes der Ergänzungsabgabe können sich zudem für den Bund *neue Aufgaben* ergeben, für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen, so daß die *erneute Einführung der Ergänzungsabgabe* und damit auch die *Fortführung einer bereits bestehenden gerechtfertigt* wäre. Die Entscheidung darüber, welche Aufgaben, insbesondere welche Reformmaßnahmen in Angriff genommen werden, und wie sie finanziert werden sollen, gehört zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die sich grundsätzlich der Nachprüfung des Bundesverfassungsgerichts entzieht.“³²

²⁵ So auch *Lemmer*, DSi kompakt Nr. 3 (August 2013), S. 2.

²⁶ SolZG v. 24.6.1991, BGBl. I S. 1318; Entwurf (BT-Drs. 12/220): „Vor dem Hintergrund der jüngsten Veränderungen in der Weltlage (Entwicklungen im Mittleren Osten, in Südost- und Osteuropa und in den neuen Bundesländern) ...“.

²⁷ SolZG v. 23.6.1993, BGBl. I S. 944.

²⁸ In diesem Sinne auch *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 2.

²⁹ BT-Drs. II/480, S. 72 (Tz. 105).

³⁰ BVerfGE 32, 333 (340).

³¹ Vgl. dazu *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 32, 224 f.; vgl. auch § 7 S. 2 HGrG.

³² BVerfGE 32, 333 (342 f.) – [Hervorhebungen nur hier].

Die Maßgeblichkeit der „Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt“ erklärt sich also nicht aus konkreten Ausgaben (etwa für den Solidarpaket II) sondern – finanzausgleichsrechtlich – mit dem Befund, dass der Bund (relativ) höhere Ausgaben als die Länder hat, so dass eine Erhöhung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer überschießend (= nicht erforderlich) wäre. Es sollen eben nur zusätzliche Ausgaben des Bundes finanziert werden, nicht auch zusätzliche Ausgaben der Länder oder Gemeinden, die an Steuererhöhungen bei den Gemeinschaftssteuern (Art. 106 Abs. 3 GG) proportional Anteil hätten. Letztlich müsste dann nämlich eine Erhöhung der Steuer mehr als doppelt so hoch ausfallen, die Einkommensteuer das 2,35-fache Mehraufkommen erbringen, damit der Bund, um seinen Bedarf zu decken, dieselben Einnahmen erzielen kann³³. Unter der Voraussetzung eines (nur) erhöhten Bedarfs des Bundes ist die Einführung oder Beibehaltung einer Ergänzungsabgabe daher das „mildere Mittel“ gegenüber einer Erhöhung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

Daneben wäre eine weitere Alternative die Erhöhung solcher Verbrauchsteuern (z.B. Tabaksteuer, Energiesteuer, Stromsteuer usw.), die dem Bund alleine zustehen. Braucht der Bund Einnahmen und will er das Einkommen (und nicht den Verbrauch) belasten, ist die Ergänzungsabgabe – nach den historischen Motiven und der Rechtsprechung des BVerfG³⁴ – das „richtige“ Mittel. Es kommt also nur darauf an, dass der Bund einen entsprechenden Ausgabebedarf hat. Es ist aber nicht erforderlich, dass es der *gleiche* Bedarf ist (d.h. für gleiche Zwecke), der zur Einführung des Solidaritätszuschlags geführt hat. Auch ein *anderer* Bedarf des Bundes, auch „neue Aufgaben“³⁵ können die Ergänzungsabgabe im Steuersystem rechtfertigen.

Nach der Begründung des Gesetzentwurfs BT-Drs. 19/14103 besteht ein solcher Mehrbedarf des Bundes auch nach dem Ende des Solidarpakts II am 31. Dezember 2019 fort:

„Der Bund hat weiterhin einen wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzierungsbedarf, etwa im Bereich der Rentenversicherung, beim Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz, für den Arbeitsmarkt sowie für andere überproportionale Leistungen aus dem Bundeshaushalt für die ostdeutschen Bundesländer (bisheriger Korb II des Solidarpakts II).“³⁶

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung sieht dabei vor, die Ergänzungsabgabe schrittweise abzubauen, obwohl der „fortgeführte Teil der Ergänzungsabgabe die fortbestehenden Lasten nicht vollständig decken wird“³⁷. Nach der politischen Planung nimmt der Bedarf des Bundes also verhältnismäßig ab und wird zum Teil anderweitig gedeckt. Diese Prognose unterliegt, wenn der Gesetzgeber sie übernimmt, einem weiten Einschätzungsspielraum und wäre von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden. Es mag sein, dass Bedarfe plötzlich entstehen (das erkennt das Grundgesetz zum Beispiel in Art. 109 Abs. 2 S. 3 GG an). Dass ein Bedarf aber abrupt endet, ist eher untypisch. Dass ein möglicherweise, aber keineswegs sicher vorhersehbar

³³ Vgl. *Tappe*, ZRP 2018, 186. Verteilung der Einkommensteuer Bund/Länder/Gemeinden: 42,5%/42,5%/15%.

³⁴ BT-Drs. II/480, S. 72 (Tz. 105); BVerfGE 32, 333 (340 f.).

³⁵ BVerfGE 32, 333 (342 f.).

³⁶ BT-Drs. 19/14103, S. 1.

³⁷ BT-Drs. 19/14103, S. 1.

endender Bedarf zur Folge hat, dass eine Steuer zu einem bestimmten „Stichtag“ abgeschafft werden *muss*, lässt sich der Verfassung jedenfalls an keiner Stelle entnehmen.

Wer hier also einen „eindeutige[n] und offensichtliche[n] Wegfall des rechtfertigenden Grundes zum Ende des Jahres 2019“ annimmt³⁸, überschätzt die verfassungsrechtlichen Bindungen. Es erscheint durchaus vernünftig, aus Vorsicht und zur Abfederung zunächst eine schrittweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags vorzunehmen. Verfassungsrechtlich zwingend ist keine der Alternativen. Im Gegenteil: Aus Sicht des Verfassungsrechts sind beide Varianten gut vertretbar³⁹. Es ist Sache des demokratisch legitimierten Gesetzgebers politisch die Vor- und Nachteile der Varianten abzuwägen und eine Entscheidung zu treffen.

c) Im Kurzgutachten von *Kube* für die Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM) 2018 wird ausgeführt:

*„Dass der Abbau des Solidaritätszuschlags in Aussicht gestellt wird, weist verfassungsrechtlich in die richtige Richtung. Das Gebot der Folgerichtigkeit verlangt jedoch [...] einen Beginn der Abschmelzung ab Anfang 2020, parallel zur Geltung des neuen bundesstaatlichen Finanzausgleichs, und nicht erst 2021. Auch wenn eine graduelle Abschmelzung des Solidaritätszuschlags hinnehmbar erscheint, muss die Abschmelzung doch jedenfalls zum richtigen Zeitpunkt einsetzen. Ein Rechtfertigungsgrund dafür, den Abbaupfad erst verzögert zu beschreiten, ist nicht ersichtlich.“*⁴⁰

Schon die Prämisse der Aussage (Abhängigkeit vom neuen LFA und/oder vom Auslaufen des Solidarpakts II) ist, wie soeben gezeigt, fragwürdig. Die Annahme eines „Gebots der Folgerichtigkeit“, dass den Gesetzgeber zwingen soll, zu einem bestimmten Zeitpunkt Gesetzesänderungen vorzunehmen, ist jedenfalls nicht nachvollziehbar. Eine Orientierung an „Eckdaten“ mag politisch (und vielleicht aus Gründen der Übersichtlichkeit) wünschenswert sein. Aus dem Grundgesetz ergibt sich ein so verstandenes „Folgerichtigkeitsgebot“ aber nicht.

aa) Das „Gebot der Folgerichtigkeit“ ist vom BVerfG im Bereich des Steuerrechts entwickelt worden, um den allgemeinen Gleichheitssatz handhabbarer zu machen („Argumentationshilfe“)⁴¹: Habe der Gesetzgeber den Steuergegenstand ausgewählt und in einer Bemessungsgrundlage definiert, so müsse er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne dieser Belastungsgleichheit umsetzen⁴². Beispiele finden sich in der Entscheidung zur Erbschaftsteuer⁴³ und zur Pendlerpauschale⁴⁴ ebenso wie in Entscheidungen zum häuslichen

³⁸ *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 4; ähnlich *Papier*, ZRP 2018, 186; *ders.*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019), S. 22: „evidentermaßen“/„in unbestreitbarer Weise“. – Vgl. BVerfGE 32, 333 (343): „Es kann dabei dahingestellt bleiben, ob ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung der Ergänzungsabgabe sich ergeben würde, wenn die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Abgabe evident entfielen ...“.

³⁹ So z.T. auch *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 5.

⁴⁰ *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 5.

⁴¹ Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2019, Rn. 173.

⁴² BVerfGE 84, 239 (271); BVerfGE 93, 121 (136); BVerfGE 99, 280 (290); BVerfGE 105, 17 (47); BVerfGE 117, 1 (31); BVerfGE 120, 1 (29); BVerfGE 122, 210 (231); BVerfGE 123, 111 (121); vgl. (auch zum Folgenden) *Tappe*, JZ 2016, 27 (29).

⁴³ BVerfGE 117, 1 (36); s. auch BVerfGE 93, 165 (172) und BVerfGE 138, 136 (Rn. 123).

⁴⁴ BVerfGE 122, 210 (231).

Arbeitszimmer⁴⁵, zu den Jubiläumsrückstellungen⁴⁶ und zur Rückwirkung⁴⁷. Das Gebot folgerichtiger Gesetzgebung soll nicht nur für einzelne Steuerarten, sondern auch für das Zusammenwirken mehrere Steuern gelten: „Der Gleichheitssatz fordert eine Systemgerechtigkeit im Binnenbereich des Gesamtsteuersystems“⁴⁸. Selbst wenn man diesen Ansatz teilt – ich teile diesen Ansatz nicht⁴⁹ – so bleibt es dabei, dass die Folgerichtigkeit nach der Rechtsprechung des BVerfG ihren Ursprung im allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG hat. Dies hat aber zwingend zur Folge, dass sich aus der „Folgerichtigkeit“ keine Aussagen zum richtigen Zeitpunkt einer Steuersenkung ableiten lassen. Denn es gibt im Bereich der Gesetzgebung keine „Gleichheit in der Zeit“⁵⁰. Gleichheit ist etwas Statisches⁵¹. Zu einem bestimmten Zeitpunkt muss derselbe Gesetzgeber zwei vergleichbare Personen oder Sachverhalte gleichbehandeln, wenn sich eine Ungleichbehandlung nicht sachlich rechtfertigen lässt. Wäre dies anders, müsste man jede Gesetzesänderung als Ungleichbehandlung (vorher/nachher) verstehen, die rechtfertigungsbedürftig wäre⁵². Dies ist aber ersichtlich nicht die Vorstellung des Grundgesetzes von der Demokratie als „Macht auf Zeit“⁵³ und auch nicht ansatzweise aus dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 GG: „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich“ herauszulesen.

bb) Aus Art. 3 Abs. 1 GG mag sich (gerade noch und nur wenn man die Spielräume des Gesetzgebers außer Acht lässt) ein gerechtes Steuersystem ableiten lassen (besser formuliert: ein ungerechtes Steuersystem kann „ungleich“ sein). Wie aus Art. 3 Abs. 1 GG aber der „richtige“ Zeitpunkt für eine Steuersenkung (oder der „richtige Zeitpunkt“ für die „graduelle Abschmelzung des Solidaritätszuschlags“⁵⁴) abgeleitet werden soll, ist weder erklär- noch nachvollziehbar.

Das gleiche gilt für das geforderte „stimmige Konzept“, dass den „Abbaupfad [...] aus verfassungsrechtlichen Gründen bis zur zügigen vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags [hätte] skizzieren müssen“⁵⁵. Politisch wünschenswert („schön“) mag ein solches Konzept sein (niemand kann etwas gegen ein „stimmiges Konzept“ haben ...). Mit welcher Norm des Grundgesetzes eine solche Forderung begründet werden kann, bleibt jedoch völlig unklar. Noch nicht einmal ein Verfassungsprinzip (eine „Verfassungserwartung“⁵⁶) ist ersichtlich, aus dem das Erfordernis einer „Vorplanung“ für die Gesetzgebung kommender Jahre abzuleiten wäre.

⁴⁵ BVerfGE 126, 268 (278).

⁴⁶ BVerfGE 123, 111 (120 f.).

⁴⁷ BVerfGE 127, 1 (22 ff.); BVerfGE 136, 127 (Rn. 51).

⁴⁸ *Mellinghoff*, DSJG 22 (1999), S. 127 (157).

⁴⁹ Vgl. *Tappe*, JZ 2016, 27 ff.

⁵⁰ BVerfGE 94, 315 (328); 95, 250 (265); *Eckhoff*, Generationengerechtigkeit im Steuerrecht, in: Erbrecht und Vermögensnachfolge, FS für Bengel und Reimann, München 2012, S. 65 (70).

⁵¹ Dazu ausf. *Tappe*, JZ 2016, 27 (31).

⁵² Zu diesem Aspekt treffend *Fögen*, Das Lied vom Gesetz, München 2007, S. 112: „[...] Recht, das unter diesen Umständen im Zeichen von Gerechtigkeit = Gleichheit = konsistentes Entscheiden weitermacht wie immer, verblödet, erstarrt, versteinert – wird ungerecht“.

⁵³ *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 2, 3. Aufl., Heidelberg 2004, § 21 Rn. 76.

⁵⁴ *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 5.

⁵⁵ *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 5.

⁵⁶ *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 6.

III. Änderungen des SolZG im Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drs. 19/14103)

1. Schrittweiser Abbau des Solidaritätszuschlags („soziale Staffelung“)

Der Entwurf der Bundesregierung sieht vor, den Solidaritätszuschlag ab 2021 „in einem ersten Schritt zu Gunsten niedrigerer und mittlerer Einkommen“ zurückzuführen⁵⁷. Der schrittweise Abbau des Solidaritätszuschlags wird technisch „durch eine erhebliche Anhebung der Freigrenze“ erreicht. Durch den „ersten Entlastungsschritt“ soll der „Verteilung der zusätzlichen Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit in besonderem Maße Rechnung getragen“ werden⁵⁸.

Konkret ist in § 3 Abs. 3 S. 1 SolZG-E vorgesehen, die Freigrenzen von 972 € auf 16.956 € (Grundtarif) und von 1944 € auf 33.912 € (Splittingtarif) zu erhöhen. Dies entspricht, wenn man den Tarif 2020 zu Grunde legt, einem zu versteuernden Einkommen (zvE) von mindestens 61.717 € (Grundtarif) bzw. 123.434 € (Splittingtarif). An die Freigrenze soll eine „Milderungszone“ anschließen, die einen „Belastungssprung“ vermeidet und so einen „kontinuierlichen Anstieg der Gesamtbelastung durch Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag“ sicherstellen soll⁵⁹ (§ 4 S. 2 SolZG-E).

Im Rahmen der geplanten Abschmelzung, des schrittweisen Abbaus des Solidaritätszuschlags, ist eine vorgezogene Entlastung der unteren und mittleren Einkommensgruppen (soziale Staffelung) verfassungsrechtlich zulässig. Schon früh hat das Bundesverfassungsgericht das Sozialstaatsprinzip im Bereich des Steuerrechts herangezogen, um Differenzierungen bei der Besteuerung im Sinne einer sozialen Staffelung zu rechtfertigen⁶⁰. So war die Privilegierung der unteren Einkommen bei der gesetzlichen Ausgestaltung sowohl des Konjunkturzuschlags⁶¹ als auch der Ergänzungsabgabe⁶² und des Stabilitätzuschlags⁶³ vor allem durch das Sozialstaatsprinzip gerechtfertigt⁶⁴.

Für den Solidaritätszuschlag wird das zum Teil anders gesehen. *Kube* etwa stellt in seinem Kurzgutachten für die Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM) 2018 auf den Zweck der Abgabe ab:

„Zwar darf unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Ergänzungsabgabe nach der Einkommensstärke der Steuerpflichtigen gestaffelt werden; dies namentlich dann, wenn sich die Staffelung – wie bei der Ergänzungsabgabe 1968 – unmittelbar aus dem Erhebungszweck der Abgabe ergibt. Dient eine Ergänzungsabgabe aber dazu, einen konkreten Finanzbedarf des Bundes zu decken – wie im Fall des Solidaritätszuschlags –,

⁵⁷ BT-Drs. 19/14103, S. 1.

⁵⁸ BT-Drs. 19/14103, S. 1.

⁵⁹ BT-Drs. 19/14103, S. 2.

⁶⁰ Vgl. BVerfGE 21, 160 (169 ff.); BVerfGE 29, 402 (412); BVerfGE 32, 333 (339, 343); BVerfGE 36, 66 (72); BVerfGE 37, 38 (52 f.); BVerfG, NJW 1976, 845 (846). Dazu *Selmer*, AöR 101 (1976), 399 (418); *Zacher*, AöR 93 (1968), S. 341 (367, 372).

⁶¹ BVerfGE 29, 402 (412).

⁶² BVerfGE 32, 333 (339, 343); vgl. auch den entsprechenden Hinweis in BT-Drs. 19/14103, S. 2.

⁶³ BVerfGE 36, 66 (72).

⁶⁴ *Selmer*, AöR 101 (1976), 399 (418).

*verbietet sich eine soziale Staffelung, weil der Finanzierungszweck die Staffelung hier nicht trägt*⁶⁵.

Dieses Argument kann aus verschiedenen Gründen nicht überzeugen: Zunächst hat *jede* Steuer einen Finanzierungszweck, sonst wäre sie keine Steuer⁶⁶. Auch die Ergänzungsabgabe 1968 hatte diesen Finanzierungszweck und sie hatte ganz offensichtlich auch den Zweck einen „zusätzlichen Finanzbedarf“ des Bundes zu decken, denn sonst hätte das Bundesverfassungsgericht die Abgabe kaum für verfassungsmäßig gehalten⁶⁷. Wenn der „Finanzierungszweck“ eine soziale Staffelung nicht „tragen“ würde, wären im Übrigen auch Grundfreibetrag und progressiver Tarif bei der Einkommensteuer verfassungswidrig, weil diese Bestandteile ohne weiteres einem „Finanzierungszweck“ (und keinem Lenkungszweck) dienen.

Zudem geht es weder bei der Ergänzungsabgabe noch im Fall des Solidaritätszuschlags um einen „konkreten“ Finanzbedarf. Die Formulierung vom „konkreten“ Finanzbedarf ist suggestiv, sie soll nahelegen, dass die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag einem bestimmten Zweck dienen (z.B. dem Solidarpakt II) und dass deshalb mit Zweckfortfall auch die Steuer wegfallen müsse⁶⁸. Weder in der Begründung zum Finanzverfassungsgesetz 1955 noch in der Entscheidung des BVerfG zur Ergänzungsabgabe ist aber von einem „konkreten“ Finanzbedarf die Rede. Dort heißt es lediglich „zusätzlicher Finanzbedarf“⁶⁹ oder „Bedarfsspitzen“⁷⁰.

Es kommt letztlich auch nicht darauf an, ob der Finanzierungszweck die Staffelung „trägt“ (im Sinne von „begründet“ oder „rechtfertigt“), man müsste allenfalls fragen, ob der Finanzierungszweck die Staffelung „verträgt“, also trotz der Abschmelzung erreicht werden kann. Denn das Abschmelzen des Solidaritätszuschlags für die unteren und mittleren Einkommensgruppen *senkt* das Aufkommen. Wenn der Gesetzgeber also im Rahmen seines Einschätzungs- und Gestaltungsspielraums ab 2021 von einem geminderten Finanzbedarf ausgeht und die Abschaffung des Solidaritätszuschlags zunächst bei den unteren und mittleren Einkommensgruppen beginnen möchte, steht dem mit Blick auf den „Bedarf“ oder den Finanzierungszweck nichts entgegen.

Grundsätzlich ist eine soziale Staffelung auch im Rahmen einer Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG möglich, dies hat das Bundesverfassungsgericht deutlich gemacht:

„Die Abgabe stellt eine Ergänzung der Einkommen- und Körperschaftsteuer dar; sie ähnelt in der Struktur diesen Steuern und baut auf ihrer Systematik auf. Bei Steuern, die wie die Einkommensteuer an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, ist die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten.“⁷¹

⁶⁵ Kube, Kurzgutachten 2018, S. 7; ähnlich *ders.*, FR 2018, 408 (409).

⁶⁶ So auch *Papier*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019), S. 25.

⁶⁷ Vgl. BVerfGE 32, 333 ff.

⁶⁸ Vgl. zu dieser Argumentation bereits oben, S. 5 f.

⁶⁹ BVerfGE 32, 333 (340).

⁷⁰ BT-Drs. II/480, Tz. 105

⁷¹ BVerfGE 32, 333 (339).

Zwar haben sich, worauf etwa *Wernsmann* hinweist, seit der BVerfG-Entscheidung zur Ergänzungsabgabe im Jahr 1972 „Änderungen im Tatsächlichen hinsichtlich sozialstaatlicher Erfordernisse“ ergeben⁷². Warum aber z.B. die BVerfG-Entscheidung zum Existenzminimum 1992⁷³, die ab dem Veranlagungszeitraum 1996 zu einer deutlichen Erhöhung (Verdoppelung) des Grundfreibetrags bei der Einkommensteuer geführt hat, eine sozialstaatliche Staffelung ausschließen soll, erschließt sich nicht. Es mag sein, dass wegen der bereits anderweitig garantierten Sicherung des Existenzminimums eine solche Staffelung verfassungsrechtlich nicht geboten ist. Daraus lässt sich aber nicht der Schluss ziehen, dass die sozial gestaffelte Abschmelzung auch *verboten* ist.

Gerade für Regelungen im Bereich des Tarifs sind die verfassungsrechtlichen Anforderungen weniger streng. Zwar sind nach der Rechtsprechung des BVerfG auch Steuertarife mit ihren Auswirkungen auf die Steuerlast am allgemeinen Gleichheitssatz zu messen⁷⁴. Allerdings hat der Gesetzgeber bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum⁷⁵. Auch in neueren Entscheidungen weist das BVerfG noch darauf hin, dass „[d]as Gebot der Steuergleichheit [...] zumindest für die direkten Steuern eine Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit“ fordere⁷⁶:

„Der wirtschaftlich Leistungsfähigere muss einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuern zahlen als der wirtschaftlich Schwächere.“⁷⁷

2. Entlastung durch eine „Freigrenze (mit Milderungszone)“

Im Gesetzentwurf ist vorgesehen, in einem „ersten Schritt der Rückführung des Solidaritätszuschlags [...] rund 90 Prozent der Zahler von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer durch Anhebung der Freigrenzen in § 3 SolZG 1995 vollständig“ zu entlasten⁷⁸.

a) Schon jetzt enthält § 3 Abs. 3 SolZG eine Freigrenze, die allerdings deutlich niedriger liegt. Danach ist der Solidaritätszuschlag von einkommensteuerpflichtigen Personen nur zu erheben, wenn die Bemessungsgrundlage (~ Einkommensteuerschuld) bei Verheirateten 1944 € (Nr. 1) oder bei Unverheirateten 972 € (Nr. 2) übersteigt. Der „Sprung“ liegt – bezogen auf das zu versteuernde Einkommen (zvE) – zurzeit bei 14.285 € und würde bei einer auf 16.956 € erhöhten Freigrenze letztlich auf 61.717 € angehoben (Grundtarif). Der mit Blick auf den Grenzsteuersatz beobachtbare „Tarifsprung“ entsteht also nicht neu, sondern er verschiebt sich nur nach oben. Wenn durch die Einführung einer Milderungszone die Durchschnittssteuersätze ange-

⁷² *Wernsmann*, NJW 2018, 916 (917).

⁷³ BVerfGE 87, 153.

⁷⁴ BVerfGE 135, 126 (144).

⁷⁵ BVerfGE 93, 121 (136); BVerfGE 107, 27 (47); BVerfGE 117, 1 (30); BVerfGE 122, 210 (230); BVerfGE 123, 1 (19); BVerfGE 123, 111 (120); BVerfGE 127, 224 (225); BVerfGE 137, 350 (366).

⁷⁶ BVerfGE 127, 224 (247); BVerfGE 99, 216 (232).

⁷⁷ BVerfGE 127, 224 (247 f.); BVerfGE 82, 60 (89); BVerfGE 122, 210 (231).

⁷⁸ BT-Drs. 19/14103, S. 2 (B.)

glichen werden, sind bezogen auf die zu zahlende Steuer (Steuerbetragsfunktion) und den durchschnittlichen Steuersatz keine „Sprünge“ mehr erkennbar.

Die mit dem Zweiten Steueränderungsgesetz 1967 eingeführte Ergänzungsabgabe wies im Übrigen einen vergleichbaren Tarifverlauf auf. Das Ergänzungsabgabengesetz⁷⁹ enthielt in § 4 Abs. 2 ebenfalls eine Freigrenze von – bezogen auf die Steuerschuld – 16.020 DM bzw. 32.040 DM. Hierzu hat das BVerfG festgestellt:

„Es verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, daß infolge der Einführung der Freigrenze in § 4 Abs. 2 des Ergänzungsabgabengesetzes ein Teil der Einkommensteuerpflichtigen nicht erfaßt wird. [D]iese Unterscheidung [rechtfertigt sich] aus sozialstaatlichen Erwägungen. Der ‚Progressionsknick‘ bei Erreichen der Einkommensgrenze des § 4 Abs. 2 des Ergänzungsabgabengesetzes wird durch die Übergangsregelung in § 4 Abs. 3 des Ergänzungsabgabengesetzes so abgemildert, daß die Erhebung der Ergänzungsabgabe nicht zu einer unerträglichen Verzerrung der Besteuerung führt“.

Auch die jetzige Planung einer sozial gestaffelten Abschmelzung des Solidaritätszuschlags ist – einschließlich der geplanten Freigrenze – durch sozialstaatliche Erwägungen gerechtfertigt. Im Vergleich zu einer von Anfang an bestehenden hohen Freigrenze, wie bei der Ergänzungsabgabe 1967, erscheint eine Staffelung, die als „Einstieg in den Ausstieg“ gedacht ist, sogar noch weniger problematisch.

b) Weitere reflexhafte Auswirkungen einer Freigrenze, etwa die jüngst kritisierten Auswirkungen auf die Ehegattenbesteuerung⁸⁰ – hier sind in bestimmten Fällen je nach Höhe und Verteilung der Einkünfte Unterschiede zwischen getrennter und gemeinsamer Veranlagung möglich – sind daher nicht neu, sondern nur „verschoben“. Entsprechende (Folge-)Fragen stellen sich bei jeder Freigrenze und insoweit auch bereits im geltenden Recht. Einzelfälle, in denen eine getrennte Veranlagung einkommensteuerlich günstiger ist als eine Zusammenveranlagung der Ehegatten, gibt es im Übrigen auch in anderen Konstellationen (ohne Solidaritätszuschlag), etwa beim Zusammentreffen von Verlusten und Sonderausgaben⁸¹. Für solche Fälle sieht § 26 Abs. 1 S. 1 EStG ein Wahlrecht vor, so dass die jeweils günstigste Variante gewählt werden kann.

⁷⁹ BGBl. I 1967, S. 1254.

⁸⁰ Vgl. *Broer*, Wirtschaftsdienst 2019, S. 697 ff.

⁸¹ Vgl. das Beispiel bei *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2019, Rn. 642.

3. Zum Argument des „Eingriffs“ in den Belastungsverlauf der Einkommensteuer

An der schrittweisen Entlastung zunächst unterer und mittlerer Einkommen wird kritisiert, dass „die selektive Entlastung im Bereich sehr viel höherer Einkommen in den Belastungsverlauf“ der Einkommensteuer eingreife, „um eine sozialstaatliche Umverteilung zu bewirken“⁸². Dabei ist bereits die Formulierung „Eingreifen“, wie sie etwa *Kube* in seinem Kurzgutachten wählt⁸³, suggestiv. Sie – und auch die in Bezug genommene Grafik des IW-Gutachtens⁸⁴ – unterstellt einen „Eingriff“ in den „Belastungsverlauf“ der Einkommensteuer.

Ähnlich argumentiert *Wernsmann*:

„Aus der Perspektive des Bürgers wirkt ein linearer Zuschlag zu einer progressiven Einkommensteuer wie eine Steuererhöhung. [...] Wird (durch eine Freigrenze) der Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 % für Steuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen jenseits der Freigrenze auf die gesamte Einkommensteuerschuld, das heißt auch soweit sie auf Beträge diesseits der Freigrenze entfällt, erhoben und für Steuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen diesseits der Freigrenze gar nicht, so kommt es zu sehr starken Progressionsverschärfungen und Progressionssprüngen (die nach dem Koalitionsvertrag durch die sog. Gleitzone abgemildert werden sollen)“⁸⁵.

Papier sieht in seinem Gutachten für die FDP-Fraktion hierin sogar einen „verfassungswidrigen, intransparenten Formenmissbrauch“,

„weil eine solche Korrektur der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Belastungen bei Wahrung der finanzverfassungsrechtlichen Formenklarheit und Formenstrenge über eine Änderung des Einkommensteuerrechts zu erfolgen hätte und nicht über das Ausnahmeinstitut der Ergänzungsabgabe [...]“⁸⁶

Allerdings muss zunächst der Tarifverlauf (nur) des Solidaritätszuschlags für sich betrachtet werden. Mit Blick auf diesen findet kein „Eingriff“, keine „Korrektur“ der einkommensteuerlichen Belastungen statt, der Tarif des Solidaritätszuschlags wird schlicht geändert.

Das „Zusammenwirken“ von Solidaritätszuschlag und Einkommensteuer mag „aus der Perspektive des Bürgers“ wie *eine* Steuer wirken, die Einführung, Abschaffung oder Änderung des Solidaritätszuschlags wie eine Tarifänderung bei der Einkommensteuer. Das „Zusammenrechnen“ verschiedener Steuerarten ist aber fragwürdig. Die Umsatzsteuer wird auch aus versteuertem Einkommen bezahlt (als Steuer auf die Einkommens*verwendung*), man käme aber kaum auf die Idee, abhängig vom Einkaufsverhalten aus beidem eine einheitliche Tarifkurve zu errechnen – auch wenn das sicher technisch möglich wäre. Auch Sozialversicherungsbeiträge werden vom Lohn einbehalten und wirken „aus Sicht des Bürgers“ wie eine höhere

⁸² *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 7; ähnlich *Papier*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019), S. 28, der von einem „Formenmissbrauch“ spricht.

⁸³ *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 7; ähnlich auch *ders.*, FR 2018, 408 (409).

⁸⁴ *Institut der deutschen Wirtschaft Köln*, Solidaritätszuschlag, IW-Gutachten, Januar 2018, S. 7.

⁸⁵ *Wernsmann*, NJW 2018, 916 (918); *ders.*, StuW 2018, 100 (110).

⁸⁶ *Papier*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019), S. 28.

Einkommensteuer, dennoch würde man nicht eine Änderung der Sozialversicherungsbeiträge als „Eingriff“ oder „Einwirkung“ auf den Einkommensteuertarif (ggf. mit der Folge der Zustimmungspflicht nach Art. 105 Abs. 3 GG⁸⁷) ansehen.

Zwar liegt der Solidaritätszuschlag als Zuschlagsteuer – zugegeben – näher an der Einkommensteuer als die Umsatzsteuer und Sozialversicherungsbeiträge. Dies aber nur deshalb, weil er – wie andere Zuschlagsteuern, etwa die Kirchensteuer – technisch an die Einkommensteuer anknüpft und deren Ergebnisse als Bemessungsgrundlage (weiter-)verwendet.

Bei dem Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe handelt es sich indes – trotz der Anknüpfung – um eine verteilungsrechtlich und kompetenziell selbständige „Steuer vom Einkommen“⁸⁸, die von der Existenz, aber nicht notwendig von einer bestimmten Ausgestaltung der Einkommen- und/oder Körperschaftsteuer abhängig ist⁸⁹. Der insoweit bestehende Ergänzungscharakter des Zuschlags führt nicht zur Restriktionen bei der Ausgestaltung⁹⁰.

Zwar deutet auch das BVerfG in seiner Entscheidung zur Ergänzungsabgabe ein „Zusammenwirken“ von Einkommensteuer und Zuschlag an,⁹¹ aber nur um – in gegenteiliger Stoßrichtung – die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte als „zulässig und geboten“ zu werten:

„Deshalb konnte der Gesetzgeber auch bei der Ergänzungsabgabe, die im Ergebnis eine Verschärfung der Einkommensteuer darstellt, solchen [sc. sozialen] Erwägungen Rechnung tragen.“⁹²

Nach der gefestigten Rechtsprechung des BVerfG steht dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und des Steuersatzes ein weiter Einschätzungsspielraum zu⁹³. Einen Verfassungsrechtssatz des Inhalts, dass alle Steuern aufeinander abgestimmt sein müssten, also keine Lücken entstehen oder eine mehrfache Belastung vermieden werden müsse, gibt es nicht⁹⁴.

Es ist auch nicht ausgeschlossen, dass mehrere Steuern an denselben Sachverhalt anknüpfen. So fällt etwa die Umsatzsteuer zusätzlich zu den besonderen Verbrauchsteuern, beispielsweise der Energie- oder der Tabaksteuer, an. Bei der Kaffeesteuer als bundesgesetzlich geregelter Verbrauchsteuer (Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG) gibt es sogar eine „Gegenläufigkeit“, weil Kaffee bei der Umsatzsteuer (Gemeinschaftsteuer, Art. 106 Abs. 3 GG) mit 7 % ermäßigt besteuert wird (Nr. 12 Anl. 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG). Greift die Kaffeesteuer hier korrigierend in den Tarif der Umsatzsteuer ein mit der Folge eines „verfassungswidrigen, intransparenten Formenmissbrauchs“⁹⁵ oder einer Umgehung der Zustimmungspflicht des Art. 105 Abs. 3 GG?

⁸⁷ In diese Richtung *Wernsmann*, NJW 2018, 916 (918); *ders.*, StuW 2018, 100 (111).

⁸⁸ Vgl. Art. 105 Abs. 2 Nr. 2 GG 1955; BVerfGE, 32, 333 (338 f.).

⁸⁹ *Hidien*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar GG, Art. 106 Rn. 1428.

⁹⁰ Vgl. *Hidien*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar GG, Art. 106 Rn. 1428.

⁹¹ BVerfGE 32, 333 (339).

⁹² BVerfGE 32, 333 (339).

⁹³ BVerfGE 65, 325 (354); BVerfGE 84, 239 (271); BVerfGE 93, 121 (136); BVerfGE 105, 73 (126); BVerfGE 135, 126 (145). st. Rspr.

⁹⁴ BVerfG, 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152; BFH, II R 23/09, BStBl. II 2010, 641.

⁹⁵ *Papier*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019), S. 28

Faktisch besteht damit erst im Binnensystem der einzelnen Steuern eine Bindung an die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und (nach der neueren BVerfG-Rechtsprechung) der Folgerichtigkeit. Auch im Bereich der Zuschlagsteuern, zu denen die Ergänzungsabgabe gehört, ist das nicht anders. Diese knüpfen technisch an die „zu ergänzende“ Steuer an und „teilen“ sich damit die Bemessungsgrundlage. Als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer muss der Solidaritätszuschlag diese Steuern gedanklich weiterführen und kann nicht an etwas völlig anderes anknüpfen. Der Steuersatz (und die Höhe des Zuschlags) ist jedoch notwendig von dem der Einkommen- und Körperschaftsteuer verschieden. Daher gibt es auch keinen Zwang den Tarifverlauf dieser Steuern „nachzuahmen“, was ohnehin schwierig wäre, weil sich schon der Tarif von Einkommen- und Körperschaftsteuer grundlegend voneinander unterscheidet (progressiv vs. linear).

Wichtig erscheint mir, auch nochmals auf die unterschiedlichen Perspektiven hinzuweisen: Bei der Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, konkret hier also dem Solidaritätszuschlag, geht es nicht in erster Linie um die Belastung der Steuerpflichtigen, diese könnte man funktionsgleich durch eine Erhöhung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer erreichen. Es geht vielmehr um eine Verschiebung der (Steuer-)Einnahmen im Verhältnis zwischen Bund und Ländern, d.h. den Verzicht auf eine höhere Einkommensteuer, wenn nur der Bund einen (relativen) Sonderbedarf hat, nicht aber auch die Länder und die Gemeinden. Die Frage, ob eine Ergänzungsabgabe erhoben werden soll, beantwortet sich vor allem danach, wie von Seiten des Gesetzgebers die alternativen Regelungsmöglichkeiten – Anpassung der Umsatzsteueranteile oder Ausweichen auf (Bundes-)Verbrauchssteuern – eingeschätzt werden.

4. Beibehaltung des Solidaritätszuschlags als Zuschlag auf die Körperschaftsteuer

Nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung werden Körperschaftsteuerpflichtige zunächst nicht in die – aus sozialstaatlichen Erwägungen geplante – Abschmelzung des Solidaritätszuschlags einbezogen. Dies ist verfassungsrechtlich zulässig.

a) Bezogen auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), liegt noch nicht einmal eine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung (von wesentlich Gleichem) vor. Die Annahme einer Ungleichbehandlung erscheint zunächst als eine Frage der Perspektive: Hätte man von Beginn an den Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe nur auf die Einkommensteuer bezogen, wäre die Ungleichbehandlung vermutlich gar nicht diskutiert worden. Die Körperschaftsteuer verfügt über einen gänzlich anderen Steuersatz, eine völlig andere Tarifstruktur als die Einkommensteuer. Wenn der Tarif der Einkommensteuer aber ein gänzlich anderer sein kann als der Satz der Körperschaftsteuer, ist auch nicht ersichtlich, warum nicht auf die eine Steuer ein Zuschlag erhoben werden soll, auf die andere nicht.

Jetzt mag man argumentieren: Der Solidaritätszuschlag bezog sich seit seiner Einführung auf beides, jetzt fällt er nur (und nur teilweise) für die Einkommensteuer weg, während er bezogen auf die Körperschaftsteuer unverändert bleibt. Dies ist aber – bezogen auf den Zeitablauf –

keine Ungleichbehandlung. Bereits oben wurde gezeigt⁹⁶, dass Gleichheit etwas Statisches meint. Gesetzesänderungen sind nicht am Gleichheitssatz zu messen (im Sinne eines Vergleichs vorher/nachher), sondern nur mit Blick auf den Vertrauensschutz und das Rückwirkungsverbot.

Hier bleibt aber für die von der Körperschaftsteuer erfassten juristischen Personen alles gleich, und für die Einkommensteuer findet eine Entlastung statt. Vergegenwärtigt man sich, dass der Gleichheitssatz sich stets nur auf gegenwärtige vergleichbare Sachverhalte oder Personen bzw. Personengruppen beziehen kann, liegt hier keine Ungleichbehandlung vor. Im deutschen Steuerrecht werden Körperschaftsteuersubjekte und Einkommensteuersubjekte ohnehin nicht gleichbehandelt, es gibt keine Rechtsformneutralität⁹⁷. An den verschiedenen Steuersätzen (15 % bei der Körperschaftsteuer, § 23 KStG, und von 14 % bis 45 % bei der Einkommensteuer, § 32a EStG) wird dies mehr als deutlich. Sozialstaatliche Erwägungen spielen bei der Körperschaftsteuer keine Rolle, hier gibt es auch keinen Grundfreibetrag, weil kein Existenzminimum zu gewähren ist. Die Steuern sind also, auch mit Blick auf einen darauf erhobenen Zuschlag, gar nicht vergleichbar⁹⁸.

b) Auch aus der Kompetenznorm für den Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe folgt keine zwingende Gleichbelastung von Einkommen natürlicher und juristischer Personen durch Zuschläge. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG spricht zwar von der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer *und* zur Körperschaftsteuer. Dies ist aber letztlich nur eine sprachliche Verkürzung, die man auch fassen könnte als „die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und die Ergänzungsabgabe zur Körperschaftsteuer“. Klarer wäre die Fassung sicherlich in der Formulierung: „Ergänzungsabgaben zur Einkommensteuer und/oder zur Körperschaftsteuer“. Da es aber um eine Ertragszuweisung geht bzw. in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 GG um eine Kompetenzzuweisung an den Bund, ist das „und“ sprachlich durchaus korrekt. Eine Kompetenz besteht für *beides*. Das bedeutet aber nicht, dass die Kompetenz auch genutzt werden müsste.

In der Denkschrift der von der Finanzministerkonferenz eingesetzten Studienkommission, die der Begründung zum Finanzverfassungsgesetz 1955 als Anlage 4 beigelegt ist, heißt es:

„Eine Verkoppelung der Zuschläge zur Einkommensteuer und der Zuschläge zur Körperschaftsteuer wird nicht für erforderlich gehalten; der Bund soll insoweit nicht gebunden sein“⁹⁹.

Für die Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG wurde im Gesetzgebungsverfahren ein „Gleichlauf“ zwischen einer Ergänzungsabgabe auf die Einkommen- und einer Ergänzungsabgabe auf die Körperschaftsteuer also nicht für nötig erachtet. Da das sozialstaatliche Argument im Rahmen einer schrittweisen Abschaffung für eine soziale Staffelung spricht, sozialstaatliche Erwägungen bezogen auf die Körperschaftsteuer aber keine Rolle spielen können,

⁹⁶ II. 2. c) aa) S. 9.

⁹⁷ Vgl. auch BVerfGE 116, 164 (197 ff.).

⁹⁸ Vgl. BVerfGE 116, 164 (200); zur Differenzierung zwischen verschiedenen Einkunftsarten s. auch BVerfGE 84, 239 (282).

⁹⁹ BT-Drs. II/480, S. 212.

erscheint ein Vorziehen der Entlastung für untere und mittlere Einkommen gut vertretbar. Ein solches schrittweises Vorgehen liegt jedenfalls im Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen und innerhalb der dem Gesetzgeber zuzubilligenden Einschätzungs- und Gestaltungsspielräume.

Nach alledem erscheint eine sofortige Abschaffung des Solidaritätszuschlags verfassungsrechtlich nicht geboten, politisch aber gleichwohl möglich. Eine schrittweise Entlastung zunächst der unteren und mittleren Einkommensgruppen beginnend ab 2021, wie sie im Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgesehen ist, ist verfassungsrechtlich zulässig. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben für Ergänzungsabgaben – wie auch für andere Steuern – belassen dem Gesetzgeber gerade bei der Tarifgestaltung weitreichende Einschätzungs- und Gestaltungsspielräume, die dieser politisch, auch durch Kompromisslösungen oder ein schrittweises Vorgehen, nutzen kann.

Trier, den 31. Oktober 2019

(Prof. Dr. Henning Tappe)