



Rechtswissenschaftliches Gutachten
zur verfassungsrechtlichen Beurteilung
der Erhebung des Solidaritätszuschlags
ab 2020

erstellt von
Prof. Dr. Dres. h.c. Hans-Jürgen Papier
im Auftrag
der FDP-Fraktion des Deutschen Bun-
destages
März 2019

Inhaltsverzeichnis

I. Gesetzliche Grundlagen des Solidaritätszuschlags.....	4
1. Erstmalige Einführung	4
2. Solidaritätszuschlag 1991.....	4
3. Solidaritätszuschlag 1995.....	5
4. Erhebungszweck „Aufbau Ost“	6
II. Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen des Solidaritätszuschlags	8
1. Alleinige Grundlage Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG	8
2. Entstehungsgeschichte und Gesetzesmaterialien	8
3. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Ergänzungsabgabe im Sinne des Grundgesetzes	10
a) Funktion des Finanzverfassungsrechts	10
b) Entscheidung BVerfGE 32, 333.....	11
c) Spätere Verfahren.....	13
III. Verfassungsrechtliche Beurteilung einer weiteren Erhebung des Solidaritätszuschlags.....	15
1. Ende des Solidarpakts II.....	15
2. Historische Interpretation.....	16
3. Systematisch-teleologische Auslegung.....	17
a) Ergänzungsabgabe im System der Finanzverfassung	17
b) Schutz- und Begrenzungsfunktion des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG	18
c) Ausnahmecharakter einer Ergänzungsabgabe.....	19
d) Zusätzlicher Bedarf des Bundes.....	20
4. Ende der Sondersituation	21

5. Grenzen des Beurteilungsspielraums	22
a) Non-Affektationsprinzip	22
b) Keine zweite Säule der Einkommensbesteuerung	23
IV. Abschmelzung und Teilabschaffung	24
1. Geplante Schritte	24
2. Vereinbarkeit mit dem Finanzierungszweck.....	25
3. Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz	26
4. Keine Koppelung.....	26
5. Korrektur des allgemeinen Einkommensteuersatzes - Formenmissbrauch.....	27
V. Ergebnis	28

I. Gesetzliche Grundlagen des Solidaritätszuschlags

Aufgrund des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I, 4130), das zuletzt durch Art. 5 des Gesetzes vom 29. November 2018 (BGBl. I, 2210) geändert worden ist, wird ein Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer erhoben. Der Solidaritätszuschlag beträgt 5,5 % der Bemessungsgrundlage. Eine zeitliche Befristung der Erhebung des Solidaritätszuschlags ist im Gesetz nicht vorgesehen.

1. Erstmalige Einführung

Erstmalig hatte der Bundesgesetzgeber von der verfassungsrechtlich eingeräumten Möglichkeit, Ergänzungsabgaben zu regeln und zu erheben, mit dem Ergänzungsabgabengesetz vom 21. Dezember 1967 Gebrauch gemacht. Dabei handelte es sich um das Gesetz über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer (Ergänzungsabgabengesetz) als Art. 1 des Gesetzes zur Verwirklichung der mehrjährigen Finanzplanung des Bundes, Erster Teil, vom 21. Dezember 1967 (BGBl. I 1967, 1254). Diese erstmalig erhobene Ergänzungsabgabe, die auf unbegrenzte Zeit angelegt war, sollte ein Gegengewicht zu der gleichzeitig beschlossenen Erhöhung der Umsatzsteuer bilden und dadurch insbesondere durch die stärkere direkte Belastung der höheren Einkommen dem Prinzip der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung „in besonderem Maße Rechnung“ tragen. Diese Ergänzungsabgabe, die 3 % der Bemessungsgrundlage betrug, wurde dann im Rahmen einer nachfolgenden Reform des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts zum 1. Januar 1975 beziehungsweise zum 1. Januar 1977 wieder abgeschafft.

2. Solidaritätszuschlag 1991

Mit dem Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz) vom

24. Juni 1991 (BGBl. I 1991, 1318) führte der Bundesgesetzgeber erneut eine Ergänzungsabgabe für den Zeitraum von Juli 1991 bis Juni 1992 ein. Damals wurden mehrere, kurzfristig aufgetretene Ausgabenbedarfe als Erhebungsgründe genannt. So wurde in der Begründung des Gesetzentwurfs auf Mehrbelastungen „aus dem Konflikt am Golf“ sowie infolge der „Unterstützung der Länder in Mittel-, Ost- und Südeuropa auf dem Wege zur Marktwirtschaft und Demokratie“ und schließlich auch auf „zusätzliche, früher nicht absehbare Aufgaben in den Neuen Bundesländern“ verwiesen, „die sich aus externen Entwicklungen, insbesondere aus dem Zusammenbruch der früheren RGW-Absatzmärkte“ ergeben. Weiter heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs, ein geringer, zeitlich kurz befristeter Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer sei „zur Lösung vorübergehender dringender Finanzprobleme besonders geeignet und nach der deutlichen Entlastung im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1990“ auch vertretbar.¹ Dieser Solidaritätszuschlag 1991, der eine Höhe von 7,5 % der Einkommen- und Körperschaftsteuer ausmachte, wurde nicht verlängert, es lief also nach der einjährigen, auf zwei Veranlagungszeiträume verteilten Erhebung aus.

3. Solidaritätszuschlag 1995

Der auf den Veranlagungszeitpunkt 1995 wieder eingeführte Solidaritätszuschlag wurde zur langfristigen und nachhaltigen Finanzierung der deutschen Wiedervereinigung im Rahmen des sogenannten föderalen Konsolidierungsprogramms beschlossen. Er hatte zunächst, das heißt in der Zeit von 1995 bis 1997, wiederum 7,5 % der geschuldeten Einkommen- oder Körperschaftsteuer betragen. Seit 1998 beträgt der Zuschlagssatz 5,5 %. Speziell im Hinblick auf die Einführung des Solidaritätszuschlags 1995 heißt es in der amtlichen Begründung wörtlich:

¹ BT-Drs. 12/220, 6; *Kube*, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, S. 1792 ff.

*„Zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands ist ein solida-
risches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen unausweichlich.
Die Bundesregierung schlägt deshalb mit Wirkung ab 1. Januar 1995 ei-
nen – 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 ent-
sprechend ihrer Leistungsfähigkeit“.*²

Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 erbrachte dem Bund im ersten Erhebungsjahr 1995 rund 13 Milliarden Euro.³ Einige Zeit lang schwankte das jährliche Aufkommen zwischen rund zehn Milliarden und rund 13 Milliarden Euro. Seit 2010 steigt das jährliche Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlaggesetz 1995 kontinuierlich an. Im Jahre 2016 betrug es rund 16,9 Milliarden Euro, im Jahre 2018 18,75 Milliarden Euro und im Jahre 2021 geschätzt 21,8 Milliarden Euro. Der Zuschlag auf die Körperschaftsteuer macht etwa 10 % des Gesamtaufkommens aus dem Solidaritätszuschlaggesetz 1995 aus.⁴

4. Erhebungszweck „Aufbau Ost“

Der Einführung und Erhebung des Solidaritätszuschlags 1995 im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung stand ein erheblicher zusätzlicher Finanzbedarf des Bundes gegenüber. In diesem Zusammenhang kann auf den Solidarpakt I verwiesen werden, in dessen Rahmen zwischen den Jahren 1995 bis 2004 etwa 95 Milliarden Euro in den „Aufbau Ost“ flossen, sowie auf den Solidarpakt II

² BT-Drs. 12/4401, S. 51.

³ Aufschlüsselung in BT-Drs. 17/8054, S. 18.

⁴ Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften, Bundesfinanzministerium, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuer-schaetzungen_und_Steuereinnahmen/1-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-und-gebietskoerperschaften.html; Ergebnis der 154. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 23. bis 25. Oktober 2018 in Hamburg, Bundesministerium der Finanzen, Referat I A 6, Tabelle 5.

von 2005 bis 2019, der ein Volumen von weiteren rund 150 Milliarden Euro umfasst.⁵ Da der Solidarpaket II Ende 2019 ausläuft, kann diese finanzpolitische Sonderlage einer besonderen Aufbauhilfe zugunsten der Neuen Länder als beendet erachtet werden. Daher stellt sich die Frage, ob angesichts dieses Wegfalls des ursprünglichen Erhebungszwecks nach wie vor von einem wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes gesprochen werden kann. Die FDP-Fraktion hat angesichts dessen einen Gesetzentwurf eingebracht, der die Aufhebung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 spätestens mit Auslaufen des Solidarpaketes II zum Ziel hat.⁶ Mit einem Antrag vom 14. März 2018⁷ fordert die AfD-Fraktion die Aufhebung des Solidaritätszuschlaggesetzes mit sofortiger Wirkung.

Demgegenüber hatten sich die Koalitionspartner CDU, CSU und SPD in der Koalitionsvereinbarung 2019 lediglich auf eine schrittweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags 1995 verständigt. In der Koalitionsvereinbarung heißt es dazu wörtlich:

„Wir werden insbesondere untere und mittlere Einkommen beim Solidaritätszuschlag entlasten. Wir werden den Solidaritätszuschlag schrittweise abschaffen und ab dem Jahr 2021 mit einem deutlichen ersten Schritt im Umfang von zehn Milliarden Euro beginnen. Dadurch werden rund 90 % aller Zahler des Solidaritätszuschlags durch eine Freigrenze (mit Gleitzone) vollständig vom Solidaritätszuschlag entlastet.“⁸

⁵ Kube, Verfassungsrechtliche Würdigung der koalitionsvertraglichen Aussagen zum Solidaritätszuschlag, Kurzgutachten erstattet im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM), 2018, S. 3.

⁶ BT-Drs. 19/1038.

⁷ BT-Drs. 19/1179.

⁸ Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode, S. 68.

II. Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen des Solidaritätszuschlags

1. Alleinige Grundlage Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG

Der Solidaritätszuschlag ist eine Steuer des Bundes, deren Einführung auf die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG gestützt ist. Nach dieser Vorschrift hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach Art. 106 Abs. 1 und 3 GG. Bei der Wahrnehmung seiner Gesetzgebungskompetenzen aus Art. 105 Abs. 2 GG hat sich der Bundesgesetzgeber an die in Art. 106 GG vorgegebenen Typusbegriffe zu halten. Für den Solidaritätszuschlag kommt allein der Steuertypus „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“ im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG in Betracht, deren Aufkommen dem Bund zusteht. „Ein über den Katalog der Steuertypen des Art. 106 GG hinausgehendes allgemeines Steuererfindungsrecht lässt sich aus dem Grundgesetz nicht entnehmen“.⁹

2. Entstehungsgeschichte und Gesetzesmaterialien

Was eine Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ist, ist im Grundgesetz selbst nicht definiert. Die Vorschrift des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG beruht auf dem 21. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 12. Mai 1969 (BGBl. I 1969, 359). Die Vorgängerregelung war Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F., die auf dem Gesetz zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung (Finanzverfassungsgesetz) vom 23. Dezember 1955 (BGBl. I 1955, S. 817) beruhte. In der amtlichen Begründung zur besagten Vorgängervorschrift im Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F. heißt es:

„Die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer ist dazu bestimmt, anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken, den gesetzgebenden Körperschaften des Bun-

⁹ BVerfGE 145, 171, Ls. 3.

des 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 Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer – BT-Drucksache Nr. 484 –). Aus dieser Funktion der Ergänzungsabgabe ergibt sich die Notwendigkeit, das Aufkommen ausschließlich dem Bund zuzuweisen.“¹⁰

Der in dieser Begründung eines Gesetzentwurfs zur Änderung des Grundgesetzes ausdrücklich enthaltene Verweis auf den gleichzeitig vorgelegten Entwurf eines Gesetzes über Ergänzungsabgaben zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer nimmt damit auch auf die dazu ergangene Gesetzesbegründung Bezug. Der hier relevante Text der Gesetzesbegründung lautet:

„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 Ausnahmelagen bestimmt ist, wesentlich zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen.“¹¹

¹⁰ Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung – BT-Drs. II/480, S. 72.

¹¹ BT-Drs. II/484, S. 4.

Zwar ist dieser Gesetzentwurf über die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer im Gegensatz zu dem zur Grundgesetzänderung nicht beschlossen worden, gleichwohl ist die amtliche Begründung zu diesem Entwurf auch im Hinblick auf die Auslegung der neu eingeführten Verfassungsvorschrift zur Ergänzungsabgabe nicht irrelevant.¹² Denn die Begründung zur Grundgesetzänderung nimmt auch auf diesen Begründungstext für den einfachgesetzlichen Entwurf ausdrücklich Bezug.

3. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Ergänzungsabgabe im Sinne des Grundgesetzes

a) Funktion des Finanzverfassungsrechts

Das Bundesverfassungsgericht hat eindeutig klargestellt, dass ein über den Katalog der Steuertypen des Art. 106 GG hinausgehendes allgemeines Steuererfindungsrecht sich dem Grundgesetz nicht entnehmen lässt.¹³

Die grundgesetzliche Finanzverfassung ist von Formenklarheit und Formenbindung geprägt und entfaltet so eine Ordnungs- und Stabilisierungsfunktion innerhalb des bundesstaatlichen Verfassungssystems. Der grundgesetzlichen Finanzverfassung kommt überdies neben dieser Ordnungsfunktion eine „Schutz- und Begrenzungsfunktion“ zu, die es etwa dem Bundesgesetzgeber untersagt, unter Berufung auf seine allgemeine Steuergesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG eine besondere Steuer auf das Einkommen zu erheben, die weder zur Einkommensteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG gehört noch als „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“ im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gerechtfertigt werden kann. Diese Schutz- und Begrenzungsfunktion der grundgesetzlichen Finanzverfassung besteht auch und

¹² A.A. *Tappe*, Schriftliche Stellungnahme für das Öffentliche Fachgespräch am 27. Juni 2018 zu den Anträgen BT-Drs. 19/1038 und 19/1179 (Solidaritätszuschlag), S. 4.

¹³ BVerfGE 145, 171, insbesondere Ls. 3.

vor allem zugunsten der Bürger, die darauf vertrauen dürfen, „nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen besteuert zu werden“.¹⁴ Eine steuerliche Abgabe, die diesen Anforderungen des Finanzverfassungsrechts des Grundgesetzes nicht entspricht, stellt zugleich eine Verletzung des Grundrechts der allgemeinen Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG zulasten derjenigen dar, die mit einer solchen Abgabe belastet sind.

b) Entscheidung BVerfGE 32, 333

Über Begriff und Voraussetzungen einer Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG verhält sich der Text des Grundgesetzes nicht. Aus der bisherigen Judikatur des Bundesverfassungsgerichts lassen sich ebenfalls abschließende und allgemeingültige Definitionsmerkmale einer Ergänzungsabgabe im Sinne der erwähnten Verfassungsvorschrift sowie die maßgeblichen Zulässigkeitsvoraussetzungen nicht entnehmen. Insbesondere hat sich das Bundesverfassungsgericht bislang nicht zu der Frage geäußert, ob und wann eine zunächst verfassungsrechtlich zulässige Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer verfassungsrechtlich unzulässig wird oder werden kann. In dem Beschluss des Ersten Senats vom 9. Februar 1972¹⁵ werden einzelne Aussagen zu den verfassungsrechtlichen Voraussetzungen der Einführung und der Erhebung einer Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG beziehungsweise des Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F. gemacht. Dieser Entscheidung lassen sich folgende verfassungsrechtlich bedeutsame Feststellungen entnehmen:

- Der Bund ist nicht berechtigt, unter der Bezeichnung „Ergänzungsabgabe“ eine Steuer einzuführen, die den Vorstellungen widerspricht, die der Verfassungsgeber erkennbar mit dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden

¹⁴ BVerfGE 145, 171, 191 f.

¹⁵ BVerfGE 32, 333 ff.

hat.¹⁶ Die Zuständigkeit des Bundes zur Einführung einer Ergänzungsabgabe als einer besonderen Steuer vom Einkommen ist danach im Lichte des verfassungsrechtlichen Begriffs der Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F. beziehungsweise des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG geltender Fassung zu interpretieren.

- Die Ergänzungsabgabe stellt eine Ergänzung der Einkommen- und Körperschaftsteuer dar. Sie ähnelt daher 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. Der Gesetzgeber kann daher auch bei der Ergänzungsabgabe, die im Ergebnis eine Verschärfung der Einkommensteuer darstellt, solchen Erwägungen Rechnung tragen.
- Aus dem Wesen der Ergänzungsabgabe ergeben sich auch Beschränkungen in der Höhe. Eine Ergänzungsabgabe muss sich in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer halten, um deren Aushöhlung zu vermeiden. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts ist bei einer Ergänzungsabgabe mit drei vom Hundert diese Grenze offensichtlich nicht überschritten.
- Die Verfassung gebietet nicht, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen. Eine Ergänzungsabgabe darf nicht nur für einen ganz kurzen Zeitraum erhoben werden, auch eine Befristung der Ergänzungsabgabe ergibt sich nicht von vornherein aus dem Begriff der Ergänzungsabgabe im Sinne des Grundgesetzes. Aus der Verteilung der Aufgaben zwischen Bund und Ländern kann sich auch für längere Zeit ein Mehrbedarf des Bundes ergeben. Das Bundesverfassungsgericht weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass während des Gesetzgebungsverfahrens zum Finanzverfassungsgesetz keine ernsthaften Versuche angestellt wurden, eine Befristung in das Gesetz einzuführen, obwohl der Bundesrat, um eine Begrenzung der Ergänzungsab-

¹⁶ BVerfGE 32, 333, 338.

gabe der Höhe nach zu erreichen, den Vermittlungsausschuss angerufen hatte. Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren, die Ergänzungsabgabe müsse zur Befriedigung „anderweitig nicht auszugleichender Bedarfsspitzen im Haushalt“, „für den Fall einer unumgänglichen und nicht anderweitig zu deckenden Steigerung seines [des Bundes] Finanzbedarfs“ und „in Notfällen“ erhoben werden, sind nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts zu unbestimmt, als dass daraus hergeleitet werden könnte, eine Ergänzungsabgabe dürfe nur befristet eingeführt werden.¹⁷

- Während des Laufs 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.¹⁸
- Das Bundesverfassungsgericht lässt es dahingestellt, ob sich ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung der Ergänzungsabgabe ergeben würde, 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.¹⁹

c) Spätere Verfahren

Nach dem Beschluss des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972 sind mehrere Verfassungsbeschwerden erhoben und konkrete Normenkontrollverfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 GG eingeleitet worden. Die Verfassungsbeschwerden sind nicht zur Entscheidung angenommen worden, da nach Auffassung der zuständigen Kammer des Bundesverfassungsgerichts die Annahmenvoraussetzungen nicht vorlagen. Richtervorlagen sind für unzulässig

¹⁷ BVerfGE 32, 333, 341.

¹⁸ BVerfGE 32, 333, 342/3.

¹⁹ BVerfGE 32, 333, 343.

erklärt worden. So hat die erste Kammer des Zweiten Senats mit Beschluss vom 8. September 2010 die Vorlage des niedersächsischen Finanzgerichts vom 25. November 2009 gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 für unzulässig erachtet, da sie nicht den gesteigerten Anforderungen genüge, die im Anschluss an die verfassungsgerichtliche Entscheidung BVerfGE 32, 333 an eine Begründung für die Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit einer Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zu stellen sind. Dabei betont die Kammer des Bundesverfassungsgerichts ausdrücklich, dass sich das Bundesverfassungsgericht mit der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 inhaltlich noch nicht auseinandergesetzt hat. Zugleich wird aber auch darauf hingewiesen, dass das Gericht im Rahmen seiner grundsätzlichen Stellungnahme zu den Voraussetzungen einer verfassungsrechtlich zulässigen Ausgestaltung einer Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG im Senatsbeschluss vom 9. Februar 1972 mit eingehender Begründung entschieden hat, dass es von Verfassungs wegen nicht geboten ist, eine solche Abgabe von vornherein zu befristen oder sie nur für ein ganz kurzen Zeitraum zu erheben.²⁰

Da das vorliegende Gericht seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der Abgabe nach dem Solidaritätszuschlaggesetz 1995 allein auf die Dauer dieser Erhebung stütze, gleichwohl aber diese Entscheidungsbegründung des Bundesverfassungsgerichts nicht zum Ausgangspunkt seiner verfassungsrechtlichen Prüfung genommen und sich weder mit der Reichweite der Bindungswirkung der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung auseinandergesetzt noch Aspekte aufgezeigt habe, die vom Bundesverfassungsgericht nicht berücksichtigt worden seien und die eine erneute verfassungsgerichtliche Überprüfung veranlassen könnten, ist die Vorlage mangels hinreichender Begründung für unzulässig erachtet worden. Die Kammer bemängelt vor allem, dass das vorliegende Gericht sich darauf beschränke, seine eigene Auslegung der Verfassungsnorm des Art.

²⁰ BVerfGE 32, 333, 340.

106 Abs. 1 Nr. 6 GG entgegen der Bindungswirkung nach § 31 Abs. 1 BVerfGG jener Auslegung des Bundesverfassungsgerichts entgegensetzen. Auf Vorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts²¹ ist im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags 1995 ein weiteres konkretes Normenkontrollverfahren beim Bundesverfassungsgericht anhängig.²²

III. Verfassungsrechtliche Beurteilung einer weiteren Erhebung des Solidaritätszuschlags

1. Ende des Solidarpakts II

Auch wenn das Bundesverfassungsgericht sich mit der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 inhaltlich noch nicht befasst hat, so kann doch unzweifelhaft davon ausgegangen werden, dass die Einführung und Erhebung des Solidaritätszuschlags im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung ihre Rechtfertigung in einem wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes fand. In diesem Zusammenhang wird zu Recht auf den Solidarpakt I, in dessen Rahmen zwischen den Jahren 1995 bis 2004 etwa 95 Milliarden Euro in den „Aufbau Ost“ flossen, sowie auf den Solidarpakt II von 2005 bis Ende 2019 verwiesen, der ein Volumen von weiteren rund 150 Milliarden Euro umfasst.²³ Da aber der Solidarpakt II Ende 2019 ausläuft, kann die finanzpolitische und finanzverfassungsrechtliche Sonderlage einer besonderen Aufbauhilfe zugunsten der Neuen Länder als beendet erachtet werden. Insofern tritt mit dem Ende des Solidarpaktes II eine „finanzverfassungsrechtliche Normallage“²⁴ ein, die es fraglich erscheinen lässt, allein unter Hinweis auf den ursprünglichen Erhebungszweck oder unter Hinweis auf einen neuen beziehungsweise mehrere neue Erhebungszwecke nach wie vor einen wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes zu konstatieren.

²¹ Beschluss vom 21.8.2013, DStRE 2014, 534.

²² 2 BvL 6/14.

²³ Kube, Kurzgutachten, S. 3; siehe auch oben S. 6.

²⁴ Kube, DStR 2017, 1792, S. 1799.

Wäre das zu verneinen, wäre eine weitere, das heißt eine über das Ende des Solidarpaktes II hinausgehende Erhebung des Solidarzuschlags verfassungsrechtlich unzulässig.

2. Historische Interpretation

Die historische Interpretation des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG spricht für die Annahme, dass die ursprünglich gegebene verfassungsrechtliche Rechtfertigung für die Erhebung des Solidaritätszuschlags 1995 spätestens mit dem Auslaufen des Solidarpaktes II entfällt. Die Gesetzesmaterialien zur Verfassungsänderung 1955 sind insoweit äußerst aufschlussreich. So heißt es in der amtlichen Begründung zum Entwurf eines Finanzverfassungsgesetzes, mit dem die Vorgängervorschrift des heutigen Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, nämlich Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F., eingeführt wurde, ausdrücklich, dass die Ergänzungsabgabe zur Einkommenssteuer und zur Körperschaftsteuer dazu bestimmt sei, „anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken“.²⁵ In der amtlichen Begründung zum parallel eingebrachten Entwurf des Ergänzungsabgabengesetzes²⁶ ist ebenfalls davon die Rede, dem Bundesgesetzgeber solle ermöglicht werden, ohne eine Änderung der Steuersätze „Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt“ zu decken, die auf anderem Wege, insbesondere durch Senkung von Ausgaben nicht ausgeglichen werden können. Auf diese Weise werde die Abgabe, deren Erhebung „keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmefälle bestimmt ist“ wesentlich zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen²⁷. Die Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes nimmt ausdrücklich auf diese BT-Drucksache Bezug²⁸, so dass die Aussagekraft dieses Teils der amtlichen Begründung eines Gesetzesentwurfs zum Ergänzungsabgabengesetz nicht dadurch in Frage gestellt

²⁵ BT-Drs. II/480, S. 72.

²⁶ BT-Drs. II/484.

²⁷ BT-Drs. II/484, S. 4.

²⁸ BT-Drs. II/480, S. 72.

werden kann, dass dieser Entwurf des einfachen Gesetzes von den gesetzgebenden Körperschaften letztlich nicht verabschiedet worden ist.

3. Systematisch-teleologische Auslegung

Die Anforderungen, die von Verfassungs wegen an eine Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zu stellen sind, ergeben sich aber nicht allein aus einer historischen, an den Gesetzesmaterialien anknüpfenden Interpretation, sondern vor allem auch bei systematisch-teleologischer Auslegung der maßgeblichen finanzverfassungsrechtlichen Vorschriften.

a) Ergänzungsabgabe im System der Finanzverfassung

Bei der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer, darum handelt es sich bei dem hier in Rede stehenden Solidaritätszuschlag, geht es um eine Steuer, über die der Bund das Recht der konkurrierenden Gesetzgebung hat. Nach Art. 105 Abs. 2 GG verfügt der Bund über die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz im Hinblick auf die übrigen Steuern (also abgesehen von den Zöllen und Finanzmonopolen im Sinne des Art. 105 Abs. 1 GG), wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach Art. 106 Abs. 1 und Abs. 3 GG. Nach Art. 106 Abs. 1 GG steht dem Bund das Aufkommen unter anderem aus den Ergänzungsabgaben zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer allein zu (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG). Das Aufkommen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer steht nach Art. 106 Abs. 3 GG dem Bund und den Ländern gemeinsam zu. Unter dem Gesichtspunkt der Gesetzgebungskompetenz besteht also grundsätzlich kein Unterschied zwischen der Einkommen- und Körperschaftsteuer einerseits und der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer andererseits. In beiden Fällen besitzt der Bund das Recht zur konkurrierenden Gesetzgebung.

Ein Unterschied besteht allerdings in der Frage der Zustimmungspflichtigkeit des entsprechenden Bundesgesetzes. Nach Art. 105 Abs. 3 GG bedürfen Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbände) ganz oder zum Teil zufließen, der Zustimmung des Bundesrates. Das bedeutet, dass nur Bundesgesetze über die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer der Zustimmung des Bundesrates bedürfen, nicht aber ein Gesetz zur Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer.

Ein noch bedeutenderer Unterschied zwischen den beiden Steuerarten besteht im Hinblick auf die Ertragshoheit. Nach Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG handelt es sich – wie gesagt – bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer um eine sogenannte Gemeinschaftsteuer, an deren Aufkommen der Bund und die Länder je zur Hälfte beteiligt sind (Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG). Das Aufkommen aus der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer steht hingegen allein dem Bund zu (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG).

b) Schutz- und Begrenzungsfunktion des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG

Aus Gründen einer systematisch-teleologischen Verfassungsauslegung kann daher nicht angenommen werden, dass jede staatliche Besteuerung des Einkommens außerhalb des eigentlichen Einkommensteuerrechts, die sich in dem Zweck der Mehrung des Steueraufkommen des Bundes und der Deckung seines allgemeinen Finanzbedarfs erschöpft oder im Ergebnis auf eine Tarifänderung bei der Einkommensteuer hinausläuft, eine zulässige Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG darstellt. Der Bundesgesetzgeber erlangte sonst nämlich die Möglichkeit, außerhalb der Aufkommensverteilung nach Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG zwischen dem Bund und den Ländern und ohne Zustimmung des Bundesrates (siehe Art. 105 S. 3 GG) beachtliches Aufkommen aus der Einkommensbesteuerung nach „eigenem Gutdünken“ zu generieren. Dies wäre mit der Ordnungs-, Schutz- und Begrenzungsfunktion der grundgesetzli-

chen Finanzverfassung unvereinbar. Diese schließt es aus unter Berufung auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG dauerhaft eine zweite, exklusiv nur dem Bund zustehende Säule der Einkommensbesteuerung zu etablieren.

Die grundgesetzliche Finanzverfassung ist von Formenklarheit und Formenbindung geprägt und entfaltet so eine Ordnungs- und Stabilisierungsfunktion innerhalb des bundesstaatlichen Verfassungssystems. Der grundgesetzliche Finanzverfassung kommt überdies neben dieser Ordnungsfunktion eine „Schutz- und Begrenzungsfunktion“ zu, die es etwa dem Bundesgesetzgeber untersagt, unter Berufung auf seine allgemeine Steuergesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG eine besondere Steuer auf das Einkommen zu erheben, die weder zur Einkommensteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG gehört noch als „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“ im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gerechtfertigt werden kann. Diese Schutz- und Begrenzungsfunktion der grundgesetzlichen Finanzverfassung besteht auch und vor allem zugunsten der Bürger, die darauf vertrauen dürfen, „nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen besteuert zu werden“.²⁹

c) Ausnahmecharakter einer Ergänzungsabgabe

Die Erhebung einer Ergänzungsabgabe im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG muss mithin durch besondere Gründe legitimiert sein, die über die allgemeinen Erhebungsgründe und Erhebungszwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer hinausgehen und die es sachgerecht und legitim erscheinen lassen, dass das Aufkommen dieser Abgabe entgegen den verfassungsrechtlichen Verteilungsregeln bei den Gemeinschaftsteuern (Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG) allein vom Bund vereinnahmt werden darf. Die Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer muss also als ein subsidiäres Finanzierungsinstrument

²⁹ BVerfGE 145, 171, 191 f.

angesehen werden, ihr kommt mit anderen Worten von Verfassungs wegen ein Ausnahmecharakter zu.³⁰

Ein solcher legitimierender Ausnahmegrund wird im Allgemeinen nur in einem zusätzlichen Mittelbedarf des Bundes bestehen können, ansonsten wäre der Möglichkeit Tür und Tor geöffnet, dass das grundgesetzliche Verteilungssystem und der bundesstaatliche Finanzausgleich schlicht unterlaufen werden könnten. Dieser zusätzliche Finanzbedarf des Bundes wird auch ein außerordentlicher sein müssen, dessen Bestehen zwar nicht von vornherein zeitlich begrenzt, der aber doch als Ausnahmesituation und tendenziell als vorübergehend und nicht als dauerhaft zu qualifizieren sein muss.

Ein voraussichtlich dauerhafter Finanzbedarf des Bundes muss entweder über eine entsprechende Anpassung der Regelsteuern oder über eine Neuverteilung des Umsatzsteueraufkommens nach Maßgabe des Art. 106 Abs. 3 S. 3 ff. GG abgedeckt werden.

d) Zusätzlicher Bedarf des Bundes

Das Bundesverfassungsgericht hatte in seinem Beschluss vom 9. Februar 1972 zwar entschieden, dass „eine auf vorübergehende Bedarfsspitzen oder Notfälle abgestellte Befristung oder gar eine Befristung von zwei Jahren“, mithin eine ausdrücklich und ex-ante erfolgende Befristung, verfassungsrechtlich nicht geboten ist.³¹ Damit ist aber keineswegs entschieden, dass eine Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gänzlich voraussetzungslos und auf Dauer die finanzverfassungsrechtliche Ordnung und die in ihr angelegte Verteilung der Steueraufkommen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden unterlaufen dürfte. Der Bund darf mit anderen Worten nicht voraussetzungslos und auf

³⁰ Seiler, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 106 Rn. 117; Kube, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, Art. 106 Rn. 14.

³¹ BVerfGE 32, 333, 342.

Dauer sowie grenzenlos das im Grundgesetz festgelegte Beteiligungsverhältnis bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu seinen Gunsten verändern und dabei auch noch die Zustimmungsrechte des Bundesrates (Art. 105 Abs. 3 GG) unterlaufen. Die Steuer nach Maßgabe des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG darf immer nur einen verhältnismäßig geringen Prozentsatz der Einkommen- und Körperschaftsteuer ausmachen, sie darf also diese allgemeinen Besteuerungen des Einkommens nicht verdrängen, unterlaufen oder mit ihnen konkurrieren. Außerdem darf diese besondere Besteuerung nach Maßgabe des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG nur zur Deckung eines wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarfs speziell des Bundes erhoben werden.

4. Ende der Sondersituation

Es kann als überwiegend anerkannt erachtet werden, dass die Einführung und Erhebung des Solidaritätszuschlags im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung ihre Rechtfertigung in einem wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes fand. Es ist bereits oben dargelegt worden³², dass mit dem Ende des Solidarpakts II eine „finanzverfassungsrechtliche Normallage“³³ eingetreten ist, die es ausschließt, allein unter Hinweis auf den ursprünglichen Erhebungszweck nach wie vor einen wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes zu konstatieren.

Sollte sich nach Auslaufen des Solidarpakts II und in der künftigen „finanzverfassungsrechtlichen Normallage“ ergeben, dass das grundgesetzliche Regelungssystem von Steuererhebung und Steueraufkommensverteilung zu einer Unterdeckung speziell beim Bund führt, dann müssten die *Regel*mechanismen der grundgesetzlichen Finanzverfassung eingesetzt werden, also etwa die Bundessteuern erhöht oder die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens neu geregelt werden. Das Ausnahmeinstrument der Ergänzungsabgabe darf dafür nicht mehr

³² Siehe oben S. 15.

³³ *Kube*, aaO, S. 1799.

eingesetzt werden, es ist dafür nämlich nicht vorgesehen und auch nicht geeignet. Entfällt der konkrete zusätzliche Finanzbedarf des Bundes, der die Einführung der Ergänzungsabgabe bislang rechtfertigte, *evidentermaßen*, was mit dem Auslaufen des Solidarpakts II in unbestreitbarer Weise zu belegen ist, dann kann eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung ihrer weiteren Erhebung nicht mit einem allgemein erhöhten Finanzbedarf des Bundes oder einer allgemeinen Deckungslücke beim Bund begründet werden.

5. Grenzen des Beurteilungsspielraums

Auch wenn man dem Gesetzgeber unzweifelhaft einen gewissen Beurteilungs- und Einschätzungsspielraum in der Frage zubilligen muss, ob und in welchem Umfang der besondere Erhebungs- oder Finanzierungszweck einer vor Jahren eingeführten Ergänzungsabgabe noch besteht, so dürfte doch ein solcher Beurteilungs- und Einschätzungsspielraum überschritten sein, wenn der Wegfall des besonderen Erhebungszwecks offenkundig und durch ein objektiv bestehendes und feststellbares Ereignis, hier also das Auslaufen des Solidarpaktes II, belegbar ist.

a) Non-Affektationsprinzip

Grundsätzlich gilt für die Erhebung von Steuern das sogenannte Non-Affektationsprinzip (vgl. § 7 Haushaltsgrundsätzegesetz³⁴). Das Aufkommen aus den Steuern ist demgemäß im Allgemeinen für die Gesamtdeckung der öffentlichen Ausgaben heranzuziehen. Eine Zweckbindung bestimmter Steueraufkommen in dem Sinne, dass diese Aufkommen nur für spezifische Sonderzwecke verwendet werden dürfen, besteht von Rechts wegen nicht. Daher gilt auch für das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag, dass eine spezifische haushaltsrechtliche Zweckbindung für die besonderen Belastungen aus dem Solidarpakt I und dem Solidarpakt II von Rechts wegen nicht bestand und nicht besteht.

³⁴ Haushaltsgrundsätzegesetz vom 19. August 1969 (BGBl. I, 1273), zuletzt geändert am 14. Juli 2017 (BGBl. I, 3122).

Dieser haushaltsrechtliche Grundsatz der Gesamtdeckung öffentlicher Steuereinnahmen kann aber nicht bedeuten, dass der Bund mit der Kompetenznorm des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zugleich das Recht erhielte, gewissermaßen dauerhaft und voraussetzungslos das finanzverfassungsrechtliche System der Ertragsverteilung zu seinen Gunsten zu verändern beziehungsweise zu unterlaufen. Das aber wäre der Fall, wenn Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG so interpretiert werden dürfte, dass der Bund unter Hinweis auf einen nicht näher spezifizierten Finanzbedarf eine zusätzliche, wenn auch „kleinere“ Einkommen- und Körperschaftsteuer etablieren dürfte, deren Aufkommen ihm entgegen Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG allein zusteht und bei deren Einführung und Änderung er von den Mitwirkungsrechten des Bundesrates nach Art. 105 Abs. 3 GG befreit wäre.

b) Keine zweite Säule der Einkommensbesteuerung

Folgte man der Gegenauffassung, wäre eine weitere Erhebung des Solidaritätszuschlages schon dann verfassungsrechtlich gerechtfertigt, wenn der Bund einen entsprechenden Mittel- und Ausgabenbedarf geltend macht. Es wäre dann auch nicht einmal erforderlich, dass es sich um den gleichen Bedarf, das heißt den gleichen Erhebungszweck, handelt, der zur Einführung des Solidaritätszuschlages geführt hatte. „Auch ein anderer Bedarf des Bundes kann die Ergänzungsabgabe im Steuersystem als sinnvoll erscheinen lassen“.³⁵ Damit verlöre die Kompetenznorm des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ihren Ausnahmecharakter und würde zu einer allgemeinen Ermächtigung des Bundes führen, eine zweite Säule der Einkommensbesteuerung einzuführen, die für den Bund den beachtlichen Vorteil böte, dass das Aufkommen aus dieser Steuer ihm allein zustünde und er bei seinen Regelungen auch nicht auf die Zustimmung des Bundesrates angewiesen wäre.

Einen Ausgabendarf wird der Bund immer reklamieren können. Auf die Frage, ob nicht auch die Länder und Kommunen einen erhöhten Finanzbedarf haben

³⁵ *Tappe*, aaO., S. 6.

könnten, der etwa eine Reform bei den Gemeinschaftsteuern oder eine Neuverteilung des Umsatzsteueraufkommens erforderlich machen könnte, käme es dann politisch gar nicht mehr an. Insbesondere könnte ein entsprechender Ausgabenbedarf des Bundes damit begründet werden, dass dieser den Ländern freiwillig finanzielle Mittel zur Verfügung stellt, um deren Aufgaben zu finanzieren oder mitzufinanzieren. Es besteht mit anderen Worten die nicht von der Hand zu weisende Gefahr, dass sich eine voraussetzungslose und im Wesentlichen auf Dauer angelegte Handhabung des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zu einem juristischen Hebel entwickelt, das grundgesetzliche System der bundesstaatlichen Aufgaben- und Ausgabenverteilung, also den Grundsatz der Konnexität von Aufgaben- und Ausgabenzuständigkeit (Art. 104a Abs. 1 GG), faktisch zu verändern oder zu unterlaufen, und zwar zu Lasten der Bundesländer, die auf diese Weise Stück für Stück ihre vom Grundgesetz vorausgesetzte Eigenstaatlichkeit verlieren.

IV. Abschmelzung und Teilabschaffung

1. Geplante Schritte

Laut Koalitionsvereinbarung ist – worauf eingangs hingewiesen worden ist – eine schrittweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags geplant, und zwar dergestalt, dass ab dem Jahr 2021 mit einem deutlichen ersten Schritt im Umfang von 10 Milliarden Euro begonnen werden soll. Aktuell ist offenbar geplant, den Solidaritätszuschlag ab dem Jahr 2021 durch Anhebung der Freigrenze von bisher 972 Euro auf 16.998 Euro für die Bezieher unterer und mittlerer Einkommen abzuschaffen, was etwa 90 % der bisherigen Zahler entspräche. Bei Umsetzung einer solchen Erhöhung der Freigrenze wären Einkommensteuerpflichtige mit einem zu versteuernden Jahreseinkommen bis etwa 61.000 Euro voll entlastet. Die vorgesehene Gleitzone läge zwischen etwa 61.000 Euro und 76.000 Euro. Einkommensteuerpflichtige mit einem zu versteuernden Jahreseinkommen von

über 76.000 Euro blieben dagegen voll zahlungspflichtig.³⁶ Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer soll offenbar unverändert fortbestehen. Gegen eine derartige Abschmelzung werden weitere verfassungsrechtliche Bedenken vorgetragen.

2. Vereinbarkeit mit dem Finanzierungszweck

Zum einen wird eingewandt, dass eine Ergänzungsabgabe, die der Deckung eines konkreten Finanzbedarfs des Bundes diene, einer solchen sozialen Staffelung nicht zugänglich sei, weil der Finanzierungszweck die Staffelung nicht trage.³⁷ Demgegenüber ist aber zu betonen, dass der Gesetzgeber auch bei einer Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer soziale Gesichtspunkte berücksichtigen darf. So hat auch das Bundesverfassungsgericht bereits in seiner Grundsatzentscheidung festgestellt:

*„Die Abgabe stellt eine Ergänzung der Einkommen- und Körperschaftsteuer dar; sie ähnelt in der Struktur diesen Steuern und baut auf ihre Systematik auf. Bei Steuern, die wie die Einkommensteuer an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, ist die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten“.*³⁸

Bei jeder steuerlichen Abgabe steht der Finanzierungszweck im Vordergrund, wäre das nicht der Fall, handelte es sich nicht um eine Steuer. Der Finanzierungszweck als Hauptzweck der Abgabenerhebung schließt aber nicht aus, dass der Gesetzgeber zugleich Lenkungsziele und/oder sozialpolitische Zwecke verfolgt. Was bei der Regelung der Einkommensteuer verfassungsrechtlich zulässig ist, kann auch bei der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer nicht grundsätzlich verfassungswidrig sein.

³⁶ *Beznoska/Hentze*, Die geplante Reform des Solidaritätszuschlags, IW-Gutachten im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM), 2018, S. 7.

³⁷ *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 7.

³⁸ BVerfGE 32, 333, 339.

Auch wenn die hier in Rede stehende steuerliche Abgabe eine Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG sein muss, so bedeutet dies nicht, dass die im Grundsatz verfassungsrechtlich zulässige Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte genau nach denselben Maßstäben und Kriterien erfolgen müsse wie bei der Einkommensteuer selbst. Der Gesetzgeber einer Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ist also nicht gehindert, bei der Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte Freigrenzen vorzusehen, die bei der Regelung der Einkommensteuer nicht oder nicht in dieser Höhe eingeführt worden sind oder eingeführt werden. Da eine Abgabenerhebung nach Maßgabe des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG immer zu einer Erhöhung der Einkommensteuerbelastung beim Bürger führt, darf der Gesetzgeber die in seinen Augen gebotene Grenze der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen speziell im Hinblick auf diese Zusatzbesteuerung durch besondere Freigrenzen festlegen.

3. Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz

Ist also grundsätzlich eine soziale Staffelung unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen grundsätzlich zulässig, ohne dass diese Abgabe den Charakter einer Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG verlöre, so ist eine solche Differenzierung der Abgabenlast auch mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Die Berücksichtigung von sozialen Aspekten und des Gesichtspunkts der Leistungsfähigkeit stellen grundsätzlich sachliche Gründe dar, die die Annahme einer willkürlichen Differenzierung und damit eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG ausschließen.

4. Keine Koppelung

Der Gesetzgeber ist aufgrund der Kompetenznorm des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG sowie des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich auch nicht gehindert, die Ergänzungsabgaben zur Einkommensteuer einerseits und zur Körperschaftsteuer andererseits unterschiedlich auszugestalten. Sozial-

politische Erwägungen in Richtung auf eine Entlastung kleinerer und mittlerer Einkommen können allein bei der Einkommensteuer beziehungsweise bei der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer überhaupt eine Rolle spielen. Regelungen der Körperschaftsteuer beziehungsweise der Ergänzungsabgabe zur Körperschaftsteuer sind solchen Erwägungen nicht zugänglich. Die Ergänzungsabgaben zur Einkommensteuer einerseits und zur Körperschaftsteuer andererseits müssen nicht zwingend gekoppelt sein.

5. Korrektur des allgemeinen Einkommensteuersatzes - Formenmissbrauch

Die verfassungsrechtlichen Einwände gegen das geplante Abschmelzungsmodell bei der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer beruhen aber auf folgenden Erwägungen: Wie oben dargelegt, steht dem Gesetzgeber unzweifelhaft ein gewisser Beurteilung- und Einschätzungsspielraum in der Frage zu, ob und in welchem Umfang der besondere Erhebungs- und Finanzierungszweck einer vor Jahren eingeführten Ergänzungsabgabe noch fortbesteht. Ein solcher Beurteilungs- und Einschätzungsspielraum muss allerdings als überschritten gelten, wenn der Wegfall des besonderen Erhebungszwecks offenkundig und durch ein objektiv bestehendes und feststellbares Ereignis belegbar ist. Die ist im vorliegenden Fall das Auslaufen des Solidarpaktes II. Ab diesem objektiv feststellbaren Zeitpunkt dürfte auch ein bloßes „Abschmelzen“ der Ergänzungsabgabe nicht mehr ausreichen, um den evidenten Legitimationsverlust verfassungsrechtlich noch hinzunehmen. Der Zeitraum, in dem ein solches Abschmelzen noch verfassungsrechtlich relevant sein könnte, ist mit dem 01.01.2020 längst abgelaufen. Der schlichte Hinweis, dass der Bund das Geld aus dem Aufkommen des Solidaritätszuschlags nach wie vor – wenn auch nicht mehr in der bisherigen Höhe – benötige, reicht als Beleg für einen solchen spezifischen Legitimationsgrund nicht.

Mit der geplanten fortbestehenden Belastung höherer Einkommen durch die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer würde vielmehr besonders deutlich wer-

den, dass es dem Bundesgesetzgeber gar nicht mehr um die Erfüllung oder Teilerfüllung des ursprünglich legitimierenden Erhebungszwecks, sondern um eine sozialpolitische Korrektur des allgemeinen Einkommensteuerrechts und seiner bisherigen Lastenverteilung geht. Nicht zuletzt durch die vorgesehenen Freigrenzen käme es im Ergebnis zu starken Progressionsverschärfungen und Progressionssprüngen, die im bisherigen Einkommensteuerrecht so nicht vorgesehen sind.³⁹ Es läge im Grunde ein verfassungswidriger, intransparenter Formenmissbrauch vor, 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, bei welcher der ursprüngliche ausgleichsbedürftige Mittelbedarf speziell des Bundes längst entfallen ist. Letztlich führte der Bundesgesetzgeber eine spezifische Tarifänderung bei der Einkommensteuer zulasten „besserverdienender“ Personengruppen ein. Aufgrund eines solchen Formenmissbrauchs durch Ausweichen auf das Institut der Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG würde den Ländern ihr Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer als Gemeinschaftsteuer nach Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG insoweit vorenthalten werden. Dieser Formenmissbrauch würde darüber hinaus auch die Beteiligungsrechte des Bundesrates gemäß Art. 105 Abs. 3 GG umgehen.

V. Ergebnis

Das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl I, 4130) ist jedenfalls mit dem Ende des Solidarpakts II verfassungsrechtlich nicht mehr zu rechtfertigen. Ab diesem Zeitpunkt ist das Gesetz mit dem Grundgesetz nicht mehr vereinbar. Das würde auch dann gelten, wenn es zu einem schrittweisen Abbau der Ergänzungsabgabe zur Einkommenssteuer käme. Die Voraussetzungen für die Erhebung des Solidaritätszuschlags

³⁹ *Wernsmann*, NJW 2018, 916, 918.

insgesamt entfallen ab dem vorgenannten Zeitpunkt evidentermaßen. Aus Gründen der rechtsstaatlich gebotenen Rechtsklarheit und Rechtssicherheit sollte der Gesetzgeber selbst den Eintritt eines verfassungswidrigen Zustands vermeiden und das Gesetz mit Wirkung zum 1. Januar 2020 aufheben.

München, März 2019

A handwritten signature in black ink, which appears to read "Hans-Jürgen Papier". The signature is written in a cursive, flowing style.

Prof. Dr. Dres. h.c. Hans-Jürgen Papier