

John F. Kennedy-Haus • Rahel Hirsch Straße 10 • 10557 Berlin

An das
Bundesverfassungsgericht
Schlossbezirk 3
76131 Karlsruhe

White & Case LLP
John F. Kennedy Haus
Rahel Hirsch-Straße 10
10557 Berlin
T +49 30 880911 0

whitecase.de

Per Bote

Vorab per Fax: 0721 9101 382

Dr. Henning Berger / Dr. Katrin Helle
Sekretariat: Emily Stuart
T +49 30 8809 11 502
F +49 30 8809 11 297
E henning.berger@whitecase.com / katrin.helle@whitecase.com

Unser Zeichen: 4360645 0002.KRB
Dokument: # 127848071 3 [EMEA]

24. August 2020

VERFASSUNGSBESCHWERDE

Namens und im Auftrag

1. des Herrn Dr. Florian Toncar, Mitglied des Deutschen Bundestages und Parlamentarischer Geschäftsführer der Fraktion der FDP, [REDACTED],
2. der Frau Katja Suding, Mitglied des Deutschen Bundestages und stellvertretende Vorsitzende der Fraktion der FDP, [REDACTED],
3. des Herrn Stephan Thomae, Mitglied des Deutschen Bundestages und stellvertretender Vorsitzender der Fraktion der FDP, [REDACTED],
4. des Herrn Alexander Graf Lambsdorff, Mitglied des Deutschen Bundestages und stellvertretender Vorsitzender der Fraktion der FDP, [REDACTED],
5. des Herrn Christian Dürr, Mitglied des Deutschen Bundestages und stellvertretender Vorsitzender der Fraktion der FDP, [REDACTED],
und
6. der Frau Katja Hessel, Mitglied des Deutschen Bundestages, Vorsitzende des Ausschusses für Finanzen und Mitglied des Vorstands der Fraktion der FDP, [REDACTED]
[REDACTED],

24. August 2020

erheben wir hiermit unter Vorlage der auf uns ausgestellten **Vollmachten** der Beschwerdeführer (**Anlagenkonvolut Bf 1**)

VERFASSUNGSBESCHWERDE

gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4130), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995) vom 10. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2115).

Wir beantragen, das Bundesverfassungsgericht möge wie folgt entscheiden:

1. Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4130), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995) vom 10. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2115), verletzt die Beschwerdeführer in ihren Grundrechten aus Art. 14 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes und ist nichtig.
2. Die Bundesrepublik Deutschland hat den Beschwerdeführern ihre notwendigen Auslagen für das Verfassungsbeschwerdeverfahren zu erstatten.

BEGRÜNDUNG

Der Begründung der Verfassungsbeschwerde und unserer Anträge liegt folgende **Gliederung** zugrunde:

A. Vorbemerkungen	5
B. Sachverhalt	8
I. Zu dem Solidaritätszuschlag	8
1. Ergänzungsabgabe Historie, Funktion und Legitimation.....	8
2. Historie Solidaritätszuschlag 1991 und 1995	10
3. Aufkommen des Solidaritätszuschlags	12
4. Finanzierung der Wiedervereinigung / Solidarpakt I und II	13

	5.	Entscheidung zur fort dauernden Erhebung.....	14
II.		Zum Stand des wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzbedarfs.....	18
III.		Zur aktuellen Haushaltslage und Steuerbelastung.....	20
	1.	Aktuelle Haushaltslage	20
	a)	Bundshaushalt	20
	b)	Haushalte der Länder und Kommunen	22
	2.	Wachsende Steuerbelastung	23
IV.		Zu den Beschwerdeführern	24
	1.	Einkünfte der Beschwerdeführer	25
	2.	Solidaritätszuschlagpflicht.....	25
C.		Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde.....	25
I.		Beschwerdegegenstand.....	25
II.		Beschwerdefähigkeit und Beschwerdebefugnis	26
III.		Beschwerdebefugnis und Grundsatz der Subsidiarität	26
	1.	Möglichkeit der Grundrechtsverletzung	27
	a)	Art. 14 Abs. 1 GG.....	27
	b)	Art. 2 Abs. 1 GG.....	29
	c)	Art. 3 Abs. 1 GG.....	30
	2.	Gegenwärtige Selbstbetroffenheit.....	31
	3.	Keine Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde	32
	a)	Allgemeine Bedeutung	33
	b)	Zweck des Subsidiaritätsprinzips verfehlt	34
	aa)	Ausschließlich verfassungsrechtliche Fragen.....	34
	bb)	Sinn und Zweck des Subsidiaritätsprinzips	35
IV.		Rechtswegerschöpfung	36
V.		Frist.....	36
D.		Begründetheit der Verfassungsbeschwerde	38
I.		Art. 14 Abs. 1 GG	38
	1.	Schutzbereich der Eigentumsgarantie.....	38
	2.	Eingriff in die Eigentumsgarantie	39
	3.	Verfassungswidrige Inhalts- und Schrankenbestimmung.....	39
	a)	Regelungsschranken	39
	b)	Verfassungsrechtliche Anforderungen verfehlt	39
	aa)	Funktion des Finanzverfassungsrechts	40
	bb)	Anforderungen an eine Ergänzungsabgabe	41
(1)		Sachlicher Grund	43

(2)	Zeitliche Grenzen.....	45
(3)	Verfassungsgerichtliche Kontrolle.....	46
cc)	Sachlicher Grund für Solidaritätszuschlag entfallen	47
dd)	Keine Umwidmung.....	51
(1)	Keine explizite Umwidmung.....	51
(2)	Implizite Umwidmung für andere Zwecke unzulässig ..	51
(3)	„Corona-Soli“ unzulässig	52
II.	Art. 2 Abs. 1 GG	54
III.	Art. 3 Abs. 1 GG	54
1.	Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes	55
2.	Missachtung des allgemeinen Gleichheitssatzes	55
a)	Ungleichbehandlung	56
b)	Keine Rechtfertigung.....	57
aa)	Die Ungeeignetheit des Instruments der Freigrenze.....	57
bb)	Keine sachgemäße Begründung.....	59
cc)	Keine folgerichtige Belastungsentscheidung.....	61
dd)	Keine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung hinsichtlich der Kapitalerträge	62
IV.	Art. 6 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 3 Abs 1 GG	63
1.	Gewährleistungsgehalt des Art. 6 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 3 Abs 1 GG.....	63
2.	Missachtung der Anforderungen aus Art. 6 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 3 Abs 1 GG	64
a)	Verstoß gegen das Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit	64
aa)	Ungleichbehandlung	64
bb)	Keine Rechtfertigung.....	66
b)	Unzulässige Anreize zur ehelichen Aufgabenverteilung	66
E.	Nichtigkeitserklärung.....	67
F.	Annahme der Verfassungsbeschwerde.....	69
I.	Grundsatzannahme	69
II.	Durchsetzungsannahme	70
G.	Zusammenfassung	71

Die der Verfassungsbeschwerde über die Vollmachten hinaus beigegeführten Anlagen sind in einem **Anlagenverzeichnis** aufgeführt.

A. Vorbemerkungen

1. Die Verfassungsbeschwerde betrifft das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 (SolzG 1995) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4130), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995) vom 10. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2115) (im Weiteren **„Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetz“**). Auf Grundlage des SolzG 1995 wird zur Finanzierung der Kosten der Wiedervereinigung seit 1995 ein sogenannter Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer erhoben. Mit dem Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetz wird der Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer im Jahr 2020 unverändert fortgeführt und ab dem Jahr 2021 für einen Teil derer abgeschafft, die ihn bisher auf die Lohn- oder Einkommensteuer zahlen sowie für weitere bisherigen Zahler im Vergleich zur heutigen Abgabepflicht reduziert. Zehn Prozent der heutigen Solidaritätszuschlagzahler auf die Lohn- oder Einkommenssteuer werden ab 2021 rund 50 Prozent des bisherigen jährlichen Gesamtaufkommens der Abgabe finanzieren. Auf die Kapitalertragsteuer und auf die Körperschaftsteuer wird der Solidaritätszuschlag über den 31. Dezember 2019 hinaus wie bisher erhoben.
2. Am 31. Dezember 2019 ist der sogenannte Solidarpakt II zur Finanzierung der Wiedervereinigung ausgelaufen. Der Gesetzgeber hat sich mit dem Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetz 30 Jahre nach der deutschen Einheit und 25 Jahre nach der Einführung des Solidaritätszuschlags gleichwohl entschieden, einen Teil der einkommensteuerpflichtigen Personen über den 31. Dezember 2019 hinaus unverändert in voller Höhe der Solidaritätszuschlagpflicht zu unterwerfen. Einen verbindlichen Abbaupfad für den vollständigen Abbau der Belastung hat der Gesetzgeber bei Erlass des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes nicht präsentiert. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber weder eine Abschaffung noch eine Rückführung des Solidaritätszuschlags zur Körperschaftsteuer und auf die Kapitalertragsteuer geregelt.
3. Die Verfassungsbeschwerde richtet sich
 - zum einen gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002, zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 10. Dezember 2019 im Hinblick auf den Veranlagungszeitraum 2020 mit der unveränderten Fortführung der Solidaritätszuschlagspflicht sowie

zum anderen gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002, zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 10. Dezember 2019 im Hinblick auf den Veranlagungszeitraum 2021 mit dem nicht vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags ab dem Veranlagungszeitraum 2021.

4. Die Erhebung des ursprünglich verfassungsgemäß eingeführten Solidaritätszuschlags kann ab dem Jahr 2020 nicht mehr auf eine verfassungsrechtliche Grundlage gestützt werden, weil
 - (1) das Finanzverfassungsrecht des Grundgesetzes kein Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers kennt und sich der Bund nicht nach politischer Opportunität an dem Katalog der Steuertypen des Art. 106 GG vorbei eine Einnahmequelle schaffen kann,
 - (2) die auf Grundlage des SolzG 1995 erhobene Abgabe eine Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG (nur) zur Finanzierung der deutschen Einheit ist und nicht etwa einer allgemeinen Finanzierung des Bundeshaushalts dienen darf,
 - (3) die die Einführung des Solidaritätszuschlags rechtfertigende finanzverfassungsrechtliche Sonderlage für die Zeit ab 2020 von einem neuen, nur an der Finanzkraft und nicht der örtlichen Lage ausgerichteten Länderfinanzausgleich ohne spezifische Regelungen für die ostdeutschen Bundesländer und damit einer finanzverfassungsrechtlichen Normallage abgelöst wurde,
 - (4) den Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag seit 2020 weder im Bundeshaushalt noch im Länderfinanzausgleich entsprechende Ausgaben ausschließlich für die ostdeutschen Länder zur Vollendung der Deutschen Einheit entgegenstehen und auch im Bundeshaushalt keine neue Ausgabe, anknüpfend an den Solidaripakt II explizit zur Vollendung der deutschen Einheit geschaffen wurde,
 - (5) die Weiterführung des Solidaritätszuschlags außerhalb der nicht fortbestehenden finanzverfassungsrechtlichen Sonderlage als „zweite Säule“ der allgemeinen Einkommensbesteuerung das verfassungsrechtliche Normgefüge von Zustimmungs- und Ertragszuständigkeiten unterläuft und
 - (6) die fortdauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags zur dauerhaften Fixierung der Gesamtertragsteuerbelastung einer bestimmten Gruppe von Einkommensbeziehern außerhalb des Einkommensteuertarifs missbraucht wird.

5. Die Beschwerdeführer sind Mitglieder des Vorstands der FDP-Bundestagsfraktion. Mit dieser Verfassungsbeschwerde verfolgen sie das politische Anliegen weiter, die versprochene und verfassungsrechtlich gebotene vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags mit Wirkung zum 1. Januar 2020 mit juristischen Mitteln durchzusetzen. Die FDP-Fraktion hatte sowohl in den Haushaltsberatungen für 2020 als auch bei den Beratungen zum zweiten Nachtragsaushalt 2020 mit zahlreichen konkreten Vorschlägen aufgezeigt, wie man auf die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag in Höhe von 20 Mrd. Euro vollständig verzichten könnte, ohne dass die Ausgaben für Aufgaben der staatlichen Daseinsvorsorge deswegen gekürzt werden müssten. Die Große Koalition beschloss gleichwohl, die streitgegenständliche Abgabe in 2020 unverändert zu erheben und ab 2021 nur partiell abzuschaffen bzw. „zurückzuführen“.
6. Die Beschwerdeführer sind mit ihren Einkünften, die sie als Mitglieder des Deutschen Bundestages erhalten, einkommensteuerpflichtig und daher zur Entrichtung des Solidaritätszuschlags über das Jahr 2019 hinaus verpflichtet. Neben den Beschwerdeführern sind im Jahr 2020 rund 37,4 Mio. der insgesamt rund 51,1 Mio. einkommensteuerpflichtigen Personen und rund 500.000 Körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften von der angegriffenen Regelung und den mit der Verfassungsbeschwerde aufgeworfenen Fragen betroffen (zu den Zahlen etwa Institut der deutschen Wirtschaft, Auswirkungen der Reform des Solidaritätszuschlags auf die Steuer, Kurzgutachten vom 27. Januar 2020,¹ S. 10, 13, im Weiteren „**IW-Gutachten**“). Ab dem Jahr 2021 greift das Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetz in die Rechte von rund 3,7 Mio. einkommensteuerpflichtigen Personen ein (vgl. IW-Gutachten, S. 10). Die Beschwerdeführer zählen dazu.
7. Bis zum Ende der aktuellen Finanzplanung (Bundeshaushalt 2023) erwartet der Bund Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag in Höhe von bis zu 54,2 Mrd. Euro. Würde der Bund wie im Fall der Kernbrennstoffbesteuerung zu einer Rückzahlung der vom Haushaltsjahr 2020 an eingenommenen Steuermittel verurteilt werden, würde diese milliarden schwere Rückzahlungspflicht neben die Verpflichtungen zur Rückführung der anlässlich der Corona-Pandemie aufgenommenen Kredite ab dem Bundeshaushalt 2023 treten. Die vorliegende Verfassungsbeschwerde ist deshalb von ganz besonderer Aktualität und Dringlichkeit.

¹ https://www.insm.de/fileadmin/insm-dms/text/kampagne/steuern-senken-jetzt/Soli/20200127_Gutachten_Soli-Reform_IW.pdf, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

B. Sachverhalt

8. Den rechtlichen Ausführungen stellen wir die für die Verfassungsbeschwerde wesentlichen Fakten zu dem Solidaritätszuschlag (I), dem Stand der Finanzierung der Deutschen Einheit (II), der aktuellen Haushaltslage und Steuerbelastung (III) und zu den Beschwerdeführem (IV) voran.

I. Zu dem Solidaritätszuschlag

1. Ergänzungsabgabe – Historie, Funktion und Legitimation

9. Der Solidaritätszuschlag beruht auf der Gesetzgebungskompetenz des Bundes gemäß Art. 105 Abs. 2, 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zur Einführung einer besonderen Steuer vom Einkommen, der neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu erhebenden Ergänzungsabgabe. Die Einnahmen aus einer Ergänzungsabgabe, wie dem Solidaritätszuschlag, stehen allein dem Bund zu, weshalb der Bundesrat einem Bundesgesetz über eine solche Abgabe nicht zustimmen muss.

10. Die mit dem *Gesetz zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung (Finanzverfassungsgesetz)* vom 23. Dezember 1955 (BGBl. I S. 817) zunächst in Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG geschaffene Kompetenz zur Einführung einer Ergänzungsabgabe im Gesamtsteuersystem

„ist dazu bestimmt, anderweitig nicht auszugleichende Bedarfs spitzen 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 [...] beschränkt wird [...].“ (vgl. BTDrucks II/480, S. 72, Nr. 105, Hervorhebung nur hier)

11. Die damalige Bundesregierung setzte sich mit dem Vorhaben, zeitgleich mit dem neuen Kompetenztitel auch ein *Gesetz über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer* zu erlassen (vgl. BTDrucks II/484), wegen des Widerstands des Bundesrats zunächst nicht durch. Der Bundesrat lehnte eine Ergänzungsabgabe im Sinne der Regierungsvorlage mit dem Argument ab, dass es nicht vertretbar sei, im Zusammenhang mit der Steuerreform, die eine Tarifsenkung vorsah, die steuerliche Entlastung durch Gebrauch machen von dem Zuschlagsrecht zum Teil wieder aufzuheben. Er erkannte aber die Notwendigkeit eines

Zuschlagsrechts des Bundes grundsätzlich an, wobei „von dem Zuschlagsrecht [...] jedoch nur in besonderen Notfällen Gebrauch gemacht werden [sollte]“ (vgl. BTDrucks II/484, S. 1, Hervorhebung nur hier).

12. Der amtlichen Begründung des seinerzeit gescheiterten Gesetzentwurfs sind wesentliche Beweggründe für die Erhebung einer Ergänzungsabgabe sowie ihre Funktion zu entnehmen:

„Die mit einem durch Gesetz jederzeit änderbaren und damit »beweglichen« Hebesatz ausgestattete Ergänzungsabgabe [...] soll es dem Bundesgesetzgeber ermöglichen, ohne Anwendung der Revisionsklausel und ohne Änderung der Steuersätze Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken, [...] 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.“ (vgl. BTDrucks II/484, S. 4, Hervorhebung nur hier)

13. Spätestens bei der Beratung über den Haushaltsplan für das nächste Rechnungsjahr wäre „erneut zu prüfen [...], ob und inwieweit die Erhebung der Abgabe weiterhin geboten ist“ (vgl. BTDrucks II/484, S. 5).
14. Gut zehn Jahre später legte die damals amtierende Bundesregierung erneut einen Gesetzentwurf für eine Ergänzungsabgabe auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer vor (vgl. BTDrucks V/2087). Mit dem *Gesetz zur Verwirklichung der mehrjährigen Finanzplanung des Bundes, I. Teil Zweites Steueränderungsgesetz 1967* vom 21. Dezember 1967 (BGBl. I S. 1254), das in Art. 1 das *Gesetz über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer (Ergänzungsabgabengesetz)* enthielt, wurde erstmalig eine Ergänzungsabgabe von 3 Prozent mit Wirkung ab dem Jahr 1968 eingeführt und für ein knappes Jahrzehnt erhoben. Das Gesetz sah keine Befristung der Ergänzungsabgabe vor. Das Ergänzungsabgabengesetz war Teil eines Gesamtprogramms zur Sicherung der Ordnung der Bundesfinanzen. Zu den Steuerrechtsänderungen zählte die den Konsum breiter Bevölkerungsschichten treffende Umsatzsteuererhöhung. Die Ergänzungsabgabe sollte ein Gegengewicht zu dieser Erhöhung der Verbrauchsbesteuerung schaffen und durch die stärkere direkte Belastung der höheren Einkommen dem Prinzip der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung in besonderem Maße Rechnung tragen (vgl. BTDrucks V/2087, S. 8).

2. Historie – Solidaritätszuschlag 1991 und 1995

15. Der erste Solidaritätszuschlag wurde im Jahr 1991 mit dem *Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz)* vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1318) eingeführt. Als Sinn und Zweck der Erhebung wurden damals mehrere kurzfristig aufgetretene Ausgabenbedarfe infolge der jüngsten Veränderungen in der Weltlage angeführt, konkret die Entwicklungen im Mittleren Osten und die finanziellen Auswirkungen des Golfkriegs sowie die Mehrbelastungen resultierend aus den Entwicklungen in Südost- und Osteuropa und aus den Aufgaben in den neuen Bundesländern (vgl. BTDrucks 12/220, S. 1, 6). Damit wurde intendiert, dass die Finanzierung *„der unabweisbaren Mehraufwendungen [...] von allen Bevölkerungsgruppen und Schichten getragen werden“* müsse (vgl. BTDrucks 12/220, S. 6, Hervorhebung nur hier). Dieser erste Solidaritätszuschlag war zeitlich befristet und lief Mitte 1992 aus. *„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“*, so die damalige Begründung (vgl. BTDrucks 12/220, S. 6).
16. Der zweite und streitgegenständliche Solidaritätszuschlag wurde zur langfristigen und nachhaltigen Finanzierung der deutschen Wiedervereinigung beschlossen. Die Wiedervereinigung löste beim Bund einen erheblichen zusätzlichen Finanzbedarf aus. Das *Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG)* vom 23. Juni 1993 (BGBl. I S. 944, 975) enthielt neben der Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und einer Reihe von Maßnahmen zur Einschränkung von Ausgaben auch steuerliche Maßnahmen, u.a. den Solidaritätszuschlag: Als Teil des steuerlichen Maßnahmenpakets sah Art. 31 FKPG das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 vor.
17. Der Solidaritätszuschlag war nur ein Baustein eines Finanzierungskonzepts. Die Bundesregierung betonte damals in ihrem Gesetzentwurf: *„Wegen des engen sachlichen Zusammenhangs aller Einzelfragen kann die Lösung nur in einem alle Probleme umfassenden Gesamtkonzept gelingen.“* (BTDrucks 12/4748, S. 3). Ziel war es, den neuen Ländern *„auf Dauer eine angemessene Finanzausstattung zu sichern, um sie in die Lage zu versetzen, die laufenden Ausgaben wie in den alten Bundesländern erfüllen und ihren investiven Nachholbedarf im öffentlichen Bereich finanzieren zu können. Außerdem sind für die Bewältigung der bei der*

Einigung Deutschlands übernommenen finanziellen Erblasten der ehemaligen DDR dauerhafte Finanzierungsinstrumente zu schaffen“ (BTDrucks 12/4748, S. 2f).

18. Die Notwendigkeit der Einführung eines Solidaritätszuschlags von damals 7,5 Prozent der Bemessungsgrundlage, d.h. der festgesetzten Einkommen- oder Körperschaftsteuer, als Ergänzungsabgabe zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer begründete die damalige Bundesregierung wie folgt (vgl. BTDrucks 12/4748, S. 9 i.V.m. BTDrucks 12/4401, S. 51, Hervorhebung nur hier):

„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. [...]“

19. Wie im Jahr 1991 sollten und wurden im Ausgangspunkt alle Steuerzahler zum Solidaritätszuschlag herangezogen. Das Gesetz in der endgültigen Fassung ist das Ergebnis einer Überarbeitung des Haushalts- und Finanzausschusses (vgl. BTDrucks 12/4801). Von der Abgabepflicht vollständig ausgenommen waren danach lediglich diejenigen einkommensteuerpflichtigen Personen, bei denen die Einkommensteuerschuld die Freigrenze von 1.332 DM (681,04 Euro) nicht überstieg. Mit der sogenannten „Null-Zone“ wurden „Kleinbeträge“ von etwa 100 DM Solidaritätszuschlag bei Alleinstehenden bzw. 200 DM Solidaritätszuschlag bei Verheirateten von der Abgabepflicht ausgenommen (vgl. BTDrucks 12/4801, S. 149). Mit dem Überschreiten der Freigrenze wurde nicht sofort der volle Solidaritätszuschlag fällig. Der Zuschlag durfte nicht mehr als 20 Prozent der Differenz zwischen der relevanten Einkommensteuerschuld und der jeweils maßgebenden Freigrenze betragen (sog. Milderungszone).²

² Das heißt beispielsweise, dass bei einer Einkommensteuerschuld von 1.500 DM (über der Freigrenze) ein Solidaritätszuschlag nur in Höhe von 33,60 DM (20 Prozent der Differenz zwischen 1.500 DM und der Freigrenze von 1.332 DM) erhoben wird anstelle von 112,50 DM (7,5 Prozent von 1.500 DM). Erst ab einer Einkommensteuerschuld von mehr als 2.131 DM wurde der volle Solidaritätszuschlag fällig. Betrachtet man das zu versteuernde jährliche Einkommen eines Alleinstehenden besteht eine gedeckelte Abgabepflicht ab 12.517 DM (6.400 Euro) und muss der volle Abgabesatz ab einem zu versteuernden Einkommen von 16.330 DM (8.349,4 Euro) geleistet werden.

20. Eine anfängliche Befristung enthielt das Gesetz in der endgültigen Fassung zwar nicht. Gleichwohl bestand im Gesetzgebungsverfahren Einigkeit, dass der Solidaritätszuschlag nur vorübergehend erhoben werden sollte. Insbesondere in den Beratungen des Haushaltsausschusses wurde die Frage einer zeitlichen Begrenzung des Solidaritätszuschlags ausführlich diskutiert (vgl. BTDrucks 12/4801, S. 145). Während die damaligen Koalitionsfraktionen (CDU/CSU und FDP) eine Befristung auf drei Jahre für wünschenswert hielten, sah die SPD Fraktion eine Befristung zum damaligen Zeitpunkt nicht als sinnvoll an. Einigkeit bestand aber darüber, dass *„die Natur des Solidaritätszuschlags als eine Ergänzungsabgabe, die aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht auf Dauer erhoben werden könne, für eine Befristung spreche“* (BTDrucks 12/4801, S. 145, Hervorhebung nur hier).
21. Seither nahm der Gesetzgeber lediglich redaktionelle Anpassungen am Solidaritätszuschlaggesetz 1995 vor und reduzierte die Höhe der Abgabe ab dem Jahr 1998 auf 5,5 Prozent der Bemessungsgrundlage. Im Zusammenhang damit wurden die Bundesanteile an der Umsatzsteuer angehoben. Zur Absenkung des Abgabensatzes hieß es, dass der Abbau keinen Abbau der Solidarität mit den neuen Bundesländern bedeute und die Absenkung nur konjunkturelle Gründe habe (vgl. BTDrucks 13/8701, S. 6).
22. Der Gesetzgeber dehnte ab dem Jahr 2009 den Solidaritätszuschlag auf die neu eingeführte Abgeltungsteuer, einer Erhebungsform der Einkommensteuer, aus (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 SolzG 1995 i.V.m. § 32d EStG). Für die Abgeltungsteuer finden die Freigrenzen nach § 3 Abs. 3 bis 5 SolzG 1995 keine Anwendung (vgl. Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Ed. 49 2019, Solidaritätszuschlag, Rn. 8).

3. **Aufkommen des Solidaritätszuschlags**

23. Das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag steht allein dem Bund zu. Es geht in den allgemeinen Bundeshaushalt ein. Eine spezifische haushaltsrechtliche Zweckbindung besteht aufgrund des sogenannten Non-Affektationsprinzips nicht.
24. Für den Zeitraum von 1995 bis 2018 betragen die kassenmäßigen Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag insgesamt 311,7 Mrd. Euro (vgl. Präsident des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung in seinem Gutachten über den Abbau

des Solidaritätszuschlags vom 4. Juni 2019, Gz.: I 2 90 08 04,³ Tz. 4.2, im Weiteren „**BWV-Gutachten**“). Das jährliche Aufkommen bewegte sich über die Jahre hinweg in einem Bereich zwischen 10,1 Mrd. Euro und 18,9 Mrd. Euro (vgl. BWV-Gutachten, Schaubild 1).

25. Die geschätzten Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag ab dem Haushaltsjahr 2020 sehen wie folgt aus: Im Jahr 2020 geht der Bund von Einnahmen in Höhe von 20 Mrd. Euro aus. Die Einnahmen werden sich in den Folgejahren mit der Rückführung des Solidaritätszuschlags auf 11,75 Mrd. Euro in 2021, 11,25 Mrd. Euro in 2022 und 11,20 Mrd. Euro in 2023 verringern (vgl. BWV-Gutachten, Schaubild 2). Bis zum Ende der aktuellen Finanzplanung (Haushalt 2023) erwartet der Bund also Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 54,2 Mrd. Euro.

4. Finanzierung der Wiedervereinigung / Solidarpakt I und II

26. Wie sich aus der amtlichen Begründung ergibt (oben Rn. 17f.), stammt die Legitimation des 1995 eingeführten Solidaritätszuschlags als ein Bestandteil eines umfassenden Finanzierungskonzepts aus dem zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes im Rahmen der Wiedervereinigung. Der bundesstaatliche Finanzausgleich wurde dementsprechend auf die besondere wirtschaftliche Lage des Beitrittsgebiets ausgerichtet. Die neuen Bundesländer erhielten im Wesentlichen über die beiden Solidarpakte I und II Sonderleistungen des Bundes zur Überwindung der Folgen der deutschen Teilung.
27. Dies waren im Rahmen des Solidarpakts I von 1995 bis 2004 Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen nach dem Finanzausgleichsgesetz in Höhe von rund 82 Mrd. Euro und von 1998 bis 2001 Leistungen nach dem Investitionsförderungsgesetz Aufbau Ost in Höhe von rund 24 Mrd. Euro (vgl. Informationen des Beauftragten der Bundesregierung für die neuen Bundesländer⁴). Auf Grundlage des Solidarpakts II erhielten die neuen Bundesländer von 2005 bis 2019 insgesamt 156 Mrd. Euro, wobei sich die Mittel jährlich verminderten (vgl. Informationen des Beauftragten der Bundesregierung für die neuen Bundesländer⁵). Der Solidarpakt

³ <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/gutachten-berichte-bwv/berichte/langfassungen/2019-bwv-gutachten-abbau-des-solidaritaetszuschlages-pdf>, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

⁴ <https://www.bcauftragter-neue-laender.de/BNL/Navigation/DE/Home/home.html>, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

⁵ <https://www.bcauftragter-neue-laender.de/BNL/Navigation/DE/Home/home.html>, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

II bestand aus zwei Teilen. Der Korb I umfasste Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen nach dem Finanzausgleichsgesetz in Höhe von rund 105 Mrd. Euro mit dem Zweck, teilungsbedingte Rückstände bei der Infrastruktur zu beseitigen und die schwächere kommunale Finanzkraft auszugleichen. Die Zuweisungen überproportionaler Mittel von rund 51 Mrd. Euro unter dem Korb II sollte den ostdeutschen Ländern bis 2019 Planungssicherheit verschaffen, um noch bestehende strukturelle Schwächen und Altlasten in bestimmten Politikfeldern gezielt abzubauen zu können.

28. Zwischenzeitlich sind die finanziellen Beziehungen zwischen Bund und Ländern neu geregelt. Seit Jahresbeginn 2020 liegt dem Finanzausgleich wieder die verfassungsrechtliche Normallage zugrunde (dazu noch Rn. 39ff.). Auch die anderen Bestandteile des Finanzierungskonzepts sind mittlerweile ausgelaufen oder abgelöst worden.

5. Entscheidung zur fortdauernden Erhebung

29. Die Regierungskoalition vereinbarte für die 19. Wahlperiode, den Solidaritätszuschlag „stufenweise“ abzubauen, ohne allerdings einen konkreten Zeitplan für ein solches Stufenkonzept zu bestimmen. Ab dem Jahr 2021 sollen untere und mittlere Einkommen beim Solidaritätszuschlag entlastet werden (vgl. Koalitionsvertrag, S. 53f., Zeilen 2431-2435 und S. 68, Zeilen 3083-3087⁶). Für die Bezieher höherer Einkommen bzw. Löhne bleibt der Solidaritätszuschlag ebenso auf unbekannte Dauer bestehen wie für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen und Sparer.
30. Die Fraktion der FDP war allerdings der Auffassung, dass der Fortbestand des Solidaritätszuschlags nach dem Auslaufen des zur Vollendung der deutschen Einheit aufgelegten Solidarpakts II unter mehreren Gesichtspunkten verfassungswidrig wäre (dazu näher BTDrucks 19/6440, S. 4). Sie verfolgte mit dem *Entwurf eines Gesetzes zur Aufhebung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995* vom 1. März 2018 (BTDrucks 19/1038) das Ziel, den Solidaritätszuschlag abzuschaffen. Das Vorhaben war am 27. Juni 2018 Gegenstand eines öffentlichen Fachgesprächs im Finanzausschuss. Die geladenen Sachverständigen äußerten mehrheitlich Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Fortbestands des Solidaritätszuschlags und sahen auch die nur teilweise Abschaffung äußerst kritisch

⁶ <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/koalitionsvertrag-zwischen-cdu-csu-und-spd-195906>, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

(vgl. die schriftlichen Stellungnahmen der Sachverständigen,⁷ so auch BWV-Gutachten, Tz. 03 und 5.1 und Hoch, DStR 2018, 2410 <2412>). Das Gesetzgebungsvorhaben scheiterte gleichwohl. Auch ein Änderungsantrag der FDP-Fraktion (BTDrucks 19/5612) zum *Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* (sog. Jahressteuergesetz 2018) des Inhalts, das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 mit Ablauf des 31. Dezember 2019 außer Kraft treten zu lassen, wurde mehrheitlich abgelehnt.

31. Die Bundesregierung setzte das Koalitionsvorhaben mit dem *Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995* vom 16. Oktober 2019 um (vgl. BTDrucks 14/14103). Die Fraktion der FDP verfolgte weiterhin das Ziel, den Solidaritätszuschlag abzuschaffen, nunmehr mit dem *Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags* vom 22. Oktober 2019 (BTDrucks 19/14286). Beide Entwürfe waren Gegenstand einer öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses am 4. November 2019. In der Anhörung zum Regierungsentwurf überwogen erneut die kritischen Stimmen der geladenen Sachverständigen.⁸ Der Bundesrechnungshof etwa fand deutliche Worte (vgl. Schriftliche Stellungnahme des Bundesrechnungshofes zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30. Oktober 2019 für die öffentliche Anhörung des Finanzausschusses am 4. November 2019, S. 3, im Weiteren „**Stellungnahme Bundesrechnungshof**“):

„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.“

32. Der Regierungsentwurf setzte sich gleichwohl in Form des angegriffenen Gesetzes durch. Im Jahr 2020 bleibt danach „alles beim Alten“. Die „Rückführung“ des Solidaritätszuschlags beginnt am 1. Januar 2021.
33. Von der Abgabepflicht ausgenommen sind ab dem Jahr 2021 diejenigen einkommensteuerpflichtigen Personen, bei denen die Bemessungsgrundlage (Einkommensteuerschuld) die Freigrenze von 16.956 Euro nicht übersteigt. Der Solidaritätszuschlag beläuft sich ferner auf höchstens

⁷ <https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/Anhoerungen?url=L2F1c3NjaH-Vlc3NIL2EwNy9BbmhvZXJ1bmdlbi83MDU2ODgtNzA1Njg4&mod=mod705628>, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

⁸ <https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/057-sitz-665426>, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

11,9 Prozent des Unterschiedsbetrags zwischen der relevanten Bemessungsgrundlage und der jeweils maßgebenden Freigrenze. Danach entfällt ab dem Jahr 2021 durch die Anhebung der Freigrenzen in § 3 SolzG 1995 für einen Teil der Einkommensteuerzahler der Solidaritätszuschlag komplett. Für weitere bisherige Solidaritätszuschlagzahler wird der Solidaritätszuschlag in der Milderungszone mit abnehmender Intensität abgesenkt. Oberhalb der Milderungszone wird er von knapp 1 Mio. einkommensteuerpflichtigen Personen weiterhin in voller Höhe erhoben. Darüber hinaus findet eine Entlastung auch nicht in Bezug auf die Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen und die Sparer statt, die Kapitalertragsteuer leisten. Hierauf wird der Solidaritätszuschlag ebenfalls unverändert in der vollen Höhe erhoben.

34. Während die Einführung des Solidaritätszuschlags damit begründet wurde, dass das *solidarische finanzielle Opfer von allen Bevölkerungsgruppen* getragen werden müsse (dazu oben Rn. 18), soll nun durch den Abbau des Solidaritätszuschlags der Verteilung der zusätzlichen Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit in besonderem Maße Rechnung getragen werden; die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte rechtfertigt es nach Auffassung der Bundesregierung, „*einen Teil der Einkommensteuerpflichtigen nicht zu erfassen*“ (vgl. BTDrucks 19/14103, S. 1f., 11). Die Bundesregierung begründet diesen nur teilweisen Abbau des Solidaritätszuschlags damit, dass der

„Bund [...] weiterhin einen wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzierungsbedarf [hat], 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).“ (vgl. BTDrucks 19/14103, S. 1, ähnlich S. 9).

35. Weiter heißt es in der Begründung der Bundesregierung:

„Die Mittel, die bisher zur Überwindung der Folgen der deutschen Teilung aufgewendet worden sind, übersteigen das durch den Solidaritätszuschlag erzielte Aufkommen. Das Aufkommen des Solidaritätszuschlags 1995 bis 2016 betrug etwa 275 Mrd. Euro. Hingegen beliefen sich allein die Ausgaben des Bundes aus dem Solidarpakt I und II bis 2016, dem Bundesanteil für den „Fonds Deutsche Einheit“ und das vom Bund übernommene Defizit der Treuhandanstalt auf insgesamt 383 Mrd. Euro. Die Bundesregierung geht davon aus, dass auch der fortgeführte Teil der

Ergänzungsabgabe die fortbestehenden Lasten nicht vollständig decken wird.“ (Vgl. BTDrucks 19/14103, S. 1)

Die Berechnung der Bundesregierung ist indes nicht nachvollziehbar. Wegen der Einzelheiten verweisen wir auf das IW-Gutachten (S. 6): Auf der Ausgabenseite bezieht die Bundesregierung Zahlungen im Rahmen des Fonds Deutsche Einheit und die Defizite der Treuhandgesellschaft in den Jahren 1990 bis 1994 mit ein und kommt so auf 383 Mrd. Euro bis einschließlich 2016. Auf der Einnahmenseite betrachtet die Bundesregierung demgegenüber die Jahre erst ab 1995 und kommt auf Einnahmen von 275 Mrd. Euro. Unklar ist, weshalb nur der Zeitraum bis 2016 und nicht bis 2019 betrachtet wird. Ferner erscheint es unsystematisch, auf der Ausgabenseite Jahre zu betrachten, in denen es den streitgegenständlichen Solidaritätszuschlag nicht gab. Laut IW-Gutachten (S. 6) hat der Bund von 1995 bis 2019 rund 87 Mrd. Euro mit dem Solidaritätszuschlag mehr eingenommen, als er für die Förderung der ostdeutschen Bundesländer im Rahmen des Solidarpakts ausgegeben hat. Ausgehend von den Solidarpakt-Zahlungen kann seit dem Jahr 2011 ein kontinuierlich wachsender Betrag aus den Solidaritätszuschlags-Einnahmen zur Finanzierung anderer Ausgabenprojekte des Bundes verwendet werden, weil die Einnahmen die Zahlungsverpflichtungen für den Solidarpakt I und II übersteigen.

36. Die Argumentation der Bundesregierung, dass allein das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag die Gesamtkosten der Deutschen Einheit finanzieren soll, widerspricht auch der Begründung im Ursprungsgesetz von 1993, wonach der Solidaritätszuschlag nur ein Baustein sei (oben Rn. 17). Es gibt ferner keine Pflicht in der Bundeshaushaltsordnung, spezifische Ausgaben durch spezifische Steuern komplett gegen zu finanzieren. Zudem gilt nach dem Jährlichkeitsgrundsatz jedes Haushaltsgesetz nur für ein Jahr, bestimmte Ausgaben aus der Vergangenheit können nicht später getilgt werden, sie fallen der Gesamtverschuldung anheim. Die Schulden der Treuhandanstalt und des Kreditabwicklungsfonds sowie Teile der alten Schulden der kommunalen Wohnungswirtschaft wurden im sogenannten Erblastentilgungsfonds zusammengeführt. Dieser wurde zum 31. Dezember 2015 aufgelöst, seine Verbindlichkeiten wurden in die Schulden des Bundes eingegliedert. Auch die restlichen Verbindlichkeiten aus dem Fonds Deutsche Einheit wurden in die Bundesschulden eingegliedert. Diese Verbindlichkeiten können nicht mehr gesondert getilgt werden.

37. Der teilweise Abbau des Solidaritätszuschlags wird gegenüber der bisherigen Finanzplanung der Bundesregierung zu einer jährlichen Nichtvereinnahmung von Steuern von rund 10 Mrd. Euro führen (vgl. BTDrucks 19/14103, S. 10). Dies entspricht der Hälfte des Aufkommens aus dem Solidaritätszuschlag, der im Haushaltsentwurf 2020 mit 20,0 Mrd. Euro veranschlagt wurde (vgl. Stellungnahme Bundesrechnungshof S. 1). Nach dem Eckwertebeschluss der Bundesregierung vom 20. März 2019 zum Finanzplan 2019 bis 2023 muss davon ausgegangen werden, dass bis zum Jahr 2023 kein weiterer Abbau des Solidaritätszuschlags vorgesehen ist (vgl. Eckwertebeschluss der Bundesregierung zum Regierungsentwurf des Bundeshaushalts 2020 und zum Finanzplan 2019 bis 2023⁹; Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen vom März 2019, Editorial, S. 3¹⁰).

II. Zum Stand des wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzbedarfs

38. Soweit die Bundesregierung die fortdauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags damit begründet, dass es weiterhin einen wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzbedarf für überproportionale Leistungen aus dem Bundeshaushalt für die ostdeutschen Länder gäbe (vgl. BTDrucks 19/14103, S. 1), ist Folgendes festzuhalten:
39. Die Finanzierung der Deutschen Einheit über den bundesstaatlichen Finanzausgleich ist mit dem Auslaufen des Solidarpakts II Ende 2019 abgeschlossen (so BWV-Gutachten, Tz. 6.1). Die finanzpolitische und finanzverfassungsrechtliche Sonderlage einer besonderen Aufbauhilfe zugunsten der neuen Länder kann damit als beendet betrachtet werden (so Papier, Schriftliche Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Aufhebung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995, Juni 2018, S. 4).

Im Einzelnen:

40. Zwischenzeitlich sind die finanziellen Beziehungen zwischen Bund und Ländern neu geregelt. Die spezifische Ausrichtung des bisherigen Finanzausgleichs mit einer Schwerpunktsetzung auf die neuen Länder wurde ersetzt durch einen vertikalen Finanzausgleich, in dem der Bund mittels einer Reihe von teilweise neuen Bundesergänzungszuweisungen

⁹ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2019/03/2017-03-20-pm-eckwertebeschluss-uebersicht.pdf?__blob=publicationFile&v=3, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

¹⁰ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren/Bestellservice/monatsbericht-maerz-2019.html>, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

sowie der zusätzlichen Abgabe von Umsatzsteueranteilen alle Länder unterstützt. Insgesamt stellt der Bund für die Neuregelung ein zusätzliches jährliches Finanzvolumen in der Größenordnung von 10 Mrd. Euro bereit (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 4.2 m.w.N. in Fn. 19 und Tz. 6.1). Die Verteilung der zusätzlichen Bundesmittel auf die Länder orientiert sich nicht länger an der örtlichen Lage der Länder und einem durch die Deutsche Einheit entstandenen Finanzierungsbedarf, sondern knüpft an die strukturelle Finanzschwäche einzelner, aber eben nicht notwendig ostdeutscher Bundesländer an (vgl. auch Kube, DStR 2017, 1792 <1799>). So sollen etwa zwei westdeutsche Länder, das Land Bremen und das Saarland, besonders hohe zusätzliche Mittel von 732 Euro bzw. 493 Euro je Einwohner erhalten. Das entspricht dem mehr als dreifachen bzw. doppelten der Pro-Kopf-Mittel für Mecklenburg-Vorpommern, dem am stärksten geförderten ostdeutschen Bundesland (vgl. Stellungnahme des Bundesrechnungshofes für die öffentliche Anhörung des Haushaltsausschusses am 20. März 2017 zu den Entwürfen eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (BTDrucks 18/11131) und eines Gesetzes zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems ab dem Jahr 2020 und zur Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften (BTDrucks 18/11135), Anlage 2; siehe auch Kube, DStR 2017, 1792 <1799>).

41. Dem seit Beginn des Jahres 2020 geltenden neuen Finanzausgleich liegt damit wieder die *finanzverfassungsrechtliche Normallage* zugrunde (vgl. Ausarbeitung der Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages „Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags“, WD 4 - 3000 -099/19, vom 28. August 2019,¹¹ S. 6, im Weiteren „**Ausarbeitung WD**“, unter Hinweis auf Kube, DStR 2017, 1792 <1799>; und BWV-Gutachten, Tz. 4.2; so auch Papier, Rechtswissenschaftliches Gutachten zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 2020, März 2019,¹² S. 15, 21, im Weiteren „**Papier-Gutachten**“). Ein besonderer Finanzbedarf des Bundes zur Abdeckung *weiterer wiedervereinigungsbedingter Ausgaben* ist folgerichtig im Bundeshaushalt nicht mehr ausgewiesen (vgl. Stellungnahme Bundesrechnungshof, S. 3).

¹¹ <https://www.bundestag.de/resource/blob/655866/4410c74d5f58e7ccf5830b0c4c2d3f39/WD-4-099-19-pdf-data.pdf>, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

¹² https://www.fdpbt.de/sites/default/files/2019-05/Papier_Soli-Gutachten.pdf, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

42. Auch ein besonderer Finanzbedarf des Bundes zur Abdeckung *neuer spezifischer Ausgabenbedarfe* ist nicht gegeben (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 0.8, dazu noch Rn. 155ff.).
43. Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung weist in seinem Gutachten über den Abbau des Solidaritätszuschlags zu Recht darauf hin, dass die *finanzverfassungsrechtliche Normallage* das *Gegenstück zu den* in der amtlichen Begründung zum Entwurf eines Gesetzes über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer genannten *Ausnahmelagen* in Bezug auf den Bundeshaushalt ist, in denen eine Ergänzungsabgabe als zulässig erachtet wird (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 4.2, Fn. 19; BTDrucks II/484, S. 4).
44. Der fortlaufenden Erhebung des Solidaritätszuschlages stehen im Bundeshaushalt 2020 keine konkreten Ausgaben gegenüber, die ausschließlich der Vollendung der Deutschen Einheit dienen sollen.

III. Zur aktuellen Haushaltslage und Steuerbelastung

1. Aktuelle Haushaltslage

a) Bundeshaushalt

45. Gegenüber dem Zeitpunkt der Einführung des Solidaritätszuschlags vor rund 25 Jahren hat sich die finanzwirtschaftliche Ausgangslage für den Bund wie folgt verändert:
46. Bis zum Inkrafttreten des angegriffenen Gesetzes Mitte Dezember 2019 hatte sich die finanzwirtschaftliche Lage für den Bund verbessert und konnte aufgrund der Haushalts- und Finanzplanung von einer schwierigen Haushaltslage nicht die Rede sein:
47. Der Bundeshaushalt benötigte seit dem Haushaltsjahr 2014 keine Nettokreditaufnahme (NKA) zum Haushaltsausgleich. Im Vergleich dazu lag die NKA beim Inkrafttreten des Solidarpakts I im Jahr 1995 bei 25,6 Mrd. Euro; dies entsprach einer Kreditfinanzierungsquote¹³ von 10,8 Prozent. Beim Inkrafttreten des Solidarpakts II im Jahr 2005 betrug die NKA sogar 31,2 Mrd. Euro; dies entsprach einer Kreditfinanzierungsquote von 12,0 Prozent (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 6.1). Der Bundeshaushalt verzeichnete in den Haushaltsjahren 2015 bis 2018 Überschüsse von insgesamt mehr als 35 Mrd. Euro, die der sogenannten Asyl-

¹³ Die Kreditfinanzierungsquote bezeichnet den Anteil der durch die NKA gedeckten Ausgaben im Bundeshaushalt.

- Rücklage zugeführt wurden (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 6.1; Stellungnahme Bundesrechnungshof, S. 3). Die Staatsschulden gingen in 2019 um 16 Mrd. Euro auf 2,05 Billionen Euro bzw. eine Staatsschuldenquote von 59,8 Prozent zurück (vgl. F.A.Z. vom 1. April 2020, Wirtschaft, Haushaltsplanung verzögert sich, unter Bezugnahme auf einen Bericht der Deutschen Bundesbank¹⁴).
48. Nach dem vorläufigen Abschluss des Bundeshaushalts 2019¹⁵ betrug der Haushaltsüberschuss im Jahr 2019 rund 13,5 Mrd. Euro. Die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag beliefen sich im gleichen Zeitraum auf rund 19,65 Mrd. Euro.¹⁶ Damit entsprach allein der Haushaltsüberschuss des Bundes 7/10 des jährlichen Aufkommens aus dem Solidaritätszuschlag, sodass die Abschaffung des Solidaritätszuschlags zum 31. Dezember 2019 nur ein Defizit von knapp 6 Mrd. Euro ergeben hätte. Berücksichtigt man ferner, dass zusätzliche rund 5,5 Mrd. Euro nicht aus der Rücklage entnommen werden mussten (vgl. vorläufiger Abschluss des Bundeshaushalts 2019¹⁷), betrug der Haushaltsüberschuss des Bundes also zuletzt rund 19 Mrd. Euro, was dem Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag nahezu entsprach.
 49. Die Verhältnisse änderten sich im Jahr 2020 aufgrund der Corona- bzw. COVID-19-Pandemie wie folgt:
 50. Zur Finanzierung der Ausgaben des Bundes für die pandemiebedingten Maßnahmen zur Stärkung des Gesundheitsschutzes und des Gesundheitssystems und zur Begrenzung der Folgen für Wirtschaft, Unternehmen und Beschäftigte in Höhe von rund 122,5 Mrd. und zur Deckung der geringeren Steuereinnahmen von 33,5 Mrd. Euro als ursprünglich im Haushalt 2020 geplant war eine (erste) Neuverschuldung von 156 Mrd. Euro erforderlich, die der Bundestag mit dem Nachtragshaushaltsgesetz 2020 vom 27. März 2020 (BGBl. I S. 556) beschlossen hat. Für das Konjunktur- und Krisenbewältigungspaket, mit dem die Wirtschaft aus der

¹⁴ <https://zeitung.faz.net/faz/wirtschaft/2020-04-01/93891509cd51a83c5f04bcc6beddfid0a?GEPc=s5>, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

¹⁵ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2020/01/2020_01_13-PM01_Abschluss_BHH2019.html;jsessionid=4EAD8904F5389BB7A8444305C316D0D4.delivery2-replication, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

¹⁶ <https://www-genesis.destatis.de/genesis/online?operation=abrufabelleBearbeiten&levelindex=1&levelid=1598007012299&auswahloperation=abrufabelleAuspraegungAuswahlen&auswahlverzeichnis=ordnungsstruktur&auswahlziel=werteabruf&code=71211-0001&auswahltext=&werteabruf=Werteabruf#abreadcrumb>, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

¹⁷ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2020/01/2020_01_13-PM01_Abschluss_BHH2019.html;jsessionid=4EAD8904F5389BB7A8444305C316D0D4.delivery2-replication, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

Krise geführt und in Schwung gebracht werden soll, unter anderem durch die befristete Absenkung der Mehrwertsteuer, einen Kinderbonus und Existenzsicherungen für kleine und mittlere Unternehmen, hat der Bundestag das zweite Nachtragshaushaltsgesetz 2020 vom 14. Juli 2020 (BGBl. I S. 1669) beschlossen.

51. Die Nettokreditaufnahme beläuft sich nunmehr auf rund 217,8 Mrd. Euro. Die nach der Schuldenbremse zulässige Obergrenze der Verschuldung wurde damit um rund 118,7 Mrd. Euro überschritten. Die Überschreitung war aufgrund der außergewöhnlichen Notsituation durch die Corona-Pandemie erforderlich, wie der Bundestag mit Beschlüssen gemäß Art. 115 Abs. 2 Satz 6 und 7 GG feststellte. Mit den Beschlüssen hat der Bundestag zugleich einen Tilgungsplan für die sogenannten Corona-Notfallkredite aufgelegt. Ab dem Bundeshaushalt 2023 wird der Bund die Kredite über 20 Jahre in Höhe von jeweils 1/20 des die zulässige Verschuldung übersteigenden Betrages der Kreditaufnahme zurückführen (vgl. den Antrag der Koalitionsfraktionen BTDrucks 19/18108 und BTDrucks 19/20128).
52. Die FDP-Bundestagsfraktion hatte für den zweiten Nachtragshaushalt mit konkreten Anträgen aufgezeigt, wie eine erneute Überschreitung der nach der Schuldenbremse zulässigen Obergrenzen vermieden und rückwirkend für 2020 auf die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag verzichtet werden könnte. Wir verweisen hierzu auf die Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses (BTDrucks 19/20601, S. 12).
- b) Haushalte der Länder und Kommunen
53. Die COVID-19-Pandemie spiegelt sich nicht nur im Bundeshaushalt wider. Auch die Haushalte der Länder und Kommunen sind bereits und werden noch stark belastet.
54. Wie der Bund haben die Länder Schutzschirme bzw. Soforthilfeprogramme zur Unterstützung der Wirtschaft aufgelegt. Die Länder nutzen verschiedene Wege, um auf die zusätzlichen Mittel zurückzugreifen. Manche Länder haben die Soforthilfen in einem Nachtragshaushalt verbucht, andere Länder haben die Regierungen ermächtigt, auf einen Rettungsschirm in bestimmter Höhe zurückzugreifen und hiermit erst im Haushaltsvollzug 2020 den Haushalt zu belasten. Einige Länder wie Thüringen greifen zudem auf in den letzten Jahren angesparte Rücklagen zurück. Mehrere Länder wie NRW, Bayern oder Niedersachsen haben bereits einen zweiten Nachtragshaushalt beschlossen oder beraten wie Rheinland-Pfalz derzeit darüber. Die zusätzlichen Mittel der Länder zur

Bekämpfung der Corona-Pandemie stellen sich mit Stand 19. August 2020 exemplarisch wie folgt dar, im Übrigen verweisen wir auf die als **Anlage Bf 2** beigefügte Übersicht „Zusätzliche Mittel der Länder zur Bekämpfung der Corona-Pandemie“, Stand 19. August 2020):

- Das Land Bayern hat zwei Nachtragshaushalte in Höhe von insgesamt 20,0 Mrd. Euro beschlossen und stellt zusätzlich 40,0 Mrd. Euro für Bürgschaften und Kredite zur Verfügung.
 - Das Land Niedersachsen hat ein Gesamtpaket von 8,4 Mrd. Euro geschnürt, davon 7,8 Mrd. Euro über einen Nachtragshaushalt.
 - Das Land Nordrhein-Westfalen stellt in zwei Nachtragshaushalten insgesamt rund 25,0 Mrd. Euro an Hilfen und rund 15 Mrd. Euro für Bürgschaften und Kredite zur Verfügung.
55. In den Kommunen sieht es nicht anders aus: Die Einnahmen der Kommunen gehen infolge der Corona-Pandemie zurück, während mit zunehmender Arbeitslosigkeit die Sozialausgaben ansteigen. Insbesondere die deutlichen Ausfälle bei der Gewerbesteuer in Höhe von über 12 Mrd. Euro laut der Steuerschätzung vom Mai 2020, ein wesentliches Finanzierungsinstrument der Kommunen, führen zu deutlichen Mindereinnahmen in den Kommunalhaushalten. Zudem drohen weitere Einnahmeausfälle für Beiträge und Gebühren bei Kitas, Museen oder bei der Abfallentsorgung und zusätzliche krisenbedingte Ausgaben.
56. Die skizzierten Entwicklungen bei Ländern und Kommunen zeigen, dass die aufgrund der COVID-19-Pandemie ausgelöste veränderte Finanzlage keineswegs speziell den Bund, sondern alle staatlichen Ebenen gleichermaßen trifft, so dass eine nur dem Bund zufließende Ergänzungsabgabe etwa in Form eines „Corona-Solis“ von vornherein als adäquates Instrument ausscheidet (dazu weiter Rn. 155ff.).

2. Wachsende Steuerbelastung

57. Die fortdauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags ist auch an der seit Jahren gewachsenen Steuerbelastung zu messen (vgl. nur BWV-Gutachten, Tz. 6.2).
58. So merkte der Steuerrechtswissenschaftler Tipke beispielsweise Folgendes an (vgl. Besteuerungsmoral statt Fiskalismus, Beilage zum Steuertip im markt intern Verlag vom 17. Juli 2009, S. 2):

„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 bestuerungsmoralisch 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.“

59. Im Zeitraum von 2005 bis 2018 wuchs die Steuerquote, d.h. der Anteil des Steueraufkommens am Bruttoinlandsprodukt (BIP), von 19,6 Prozent auf 22,9 Prozent des BIP an. Die durchschnittliche Steuerbelastung der letzten 15 Jahre lag bei 21,6 Prozent des BIP. Nach der Steuerschätzung 2019 soll die Steuerquote bis zum Jahr 2024 auf 23,6 Prozent des BIP steigen. Der vollständige Abbau des Solidaritätszuschlags würde die Steuerquote um 0,58 Prozentpunkte reduzieren (dazu BWV-Gutachten, Tz. 6.2).
60. Die Europäische Kommission kommt in ihrem Länderbericht Deutschland 2020 zu dem Befund, dass zwar gewisse Anstrengungen unternommen wurden, um die Steuer- und Abgabenbelastung der Arbeit zu verringern. Doch seien die Steuern auf Arbeit nach wie vor hoch und zähle der Anteil der Einnahmen aus der Besteuerung von Arbeit mit 56,9 Prozent der Steuereinnahmen insgesamt zu den höchsten in der EU (vgl. Europäische Kommission, Länderbericht Deutschland 2020 vom 26. Februar 2020, SWD(2020) 504 final, S. 7, 19, 83¹⁸). Trotz der fast vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags ab 2021 bestünden angesichts der hohen Steuer- und Abgabenbelastung weiterhin erhebliche Fehlanreize (vgl. Europäische Kommission, Länderbericht Deutschland 2020 vom 26. Februar 2020, SWD(2020) 504 final, S. 26).

IV. Zu den Beschwerdeführern

61. Die Beschwerdeführer sind Mitglieder des Deutschen Bundestages (im Weiteren auch „Bundestagsabgeordnete“).

¹⁸ https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2020_european_semester_country-report-germany_dc.pdf, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

1. Einkünfte der Beschwerdeführer

62. Als Bundestagsabgeordnete erhalten die Beschwerdeführer gemäß § 11 Abs. 1 des Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages (Abgeordnetengesetz AbgG) eine Abgeordnetenentschädigung. Einzelne Beschwerdeführer erhalten darüber hinaus eine Amtszulage nach § 11 Abs. 2 AbgG. Die Abgeordnetenentschädigung wie auch die Amtszulagen sind gemäß § 22 Nr. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) als sonstige Einkünfte einkommensteuerpflichtig.

2. Solidaritätszuschlagpflicht

63. Aufgrund der Einkommensteuerpflicht müssen die Beschwerdeführer nach §§ 1 Abs. 1, 2 Nr. 1 SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes den akzessorisch zur Einkommensteuer erhobenen Solidaritätszuschlag entrichten.
64. Sowohl die Abgabepflicht der Beschwerdeführer für das Jahr 2020 als auch für das Jahr 2021 und weitere Jahre ist Gegenstand von Vorauszahlungsbescheiden. Sämtliche Beschwerdeführer haben einen Vorauszahlungsbescheid erhalten, der die jeweilige Pflicht zur Zahlung des Solidaritätszuschlags festsetzt. Wir verweisen hierzu auf die als **Anlagen Bf 3 bis Bf 8** beigefügten Vorauszahlungsbescheide. Mit ihren Einkünften zählen die Beschwerdeführer zu der Gruppe der einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen, die nicht von der Rückführung des Solidaritätszuschlags profitieren. Die Beschwerdeführer werden auch ab dem Jahr 2021 einen Solidaritätszuschlag zu leisten haben, wie sich aus den einzelnen Vorauszahlungsbescheiden ergibt. Sollte die angegriffene Regelung nicht für nichtig erklärt werden, hat dies mithin schwerwiegende Folgen für die Beschwerdeführer.

C. Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde

65. Die Verfassungsbeschwerde ist gemäß Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG i.V.m. §§ 13 Nr. 8a, 90 ff. Bundesverfassungsgerichtsgesetz (BVerfGG) zulässig.

I. Beschwerdegegenstand

66. Die Verfassungsbeschwerde richtet sich gegen das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes, in Kraft getreten am 13. Dezember 2019 (im Weiteren auch das „**angegriffene Gesetz**“). Die angegriffenen Regelungen sind als Gesetz im formellen Sinne

ein Akt der öffentlichen Gewalt im Sinne des § 90 Abs. 1 BVerfGG und damit tauglicher Beschwerdegegenstand.

II. Beschwerdefähigkeit und Beschwerdebefugnis

67. Die Beschwerdeführer sind als natürliche Personen beschwerdefähig im Sinne des § 90 Abs. 1 BVerfGG.

III. Beschwerdebefugnis und Grundsatz der Subsidiarität

68. Die Verfassungsbeschwerde gegen das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes ist zulässig, weil die Beschwerdeführer schlüssig behaupten können, durch das beanstandete Gesetz beschwert zu sein (zur Möglichkeit der Grundrechtsverletzung nachfolgend 1). Das angegriffene Gesetz ist nach Struktur und Inhalt geeignet, in die Grundrechte der Beschwerdeführer aus Art. 14 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG einzugreifen, das heißt unmittelbar eine grundrechtlich geschützte Rechtsposition der Beschwerdeführer zu ihrem Nachteil zu verändern (vgl. BVerfGE 40, 141 <156>; 64, 301 <319>). Die Beschwer der Beschwerdeführer ergibt sich zum einen aus der unveränderten Fortführung der Solidaritätszuschlagpflicht im Jahr 2020 und zum anderen aus dem nicht vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags ab dem Jahr 2021 und dem Umstand, dass die Beschwerdeführer zu derjenigen Gruppe der einkommensteuerpflichtigen Personen zählen, die nicht von der Rückführung des Solidaritätszuschlags profitieren.
69. Die Beschwerdeführer sind auch selbst und gegenwärtig durch das angegriffene Gesetz betroffen (dazu nachfolgend unter 2). Weil der Gesetzgeber seiner Pflicht nicht nachgekommen ist, die ursprünglich verfassungsgemäß eingeführte Solidaritätszuschlagpflicht aufgrund der mit dem Auslaufen des Solidarpakts II veränderten Umstände mit Wirkung zum 1. Januar 2020 vollständig aufzuheben, sind die Beschwerdeführer nach wie vor verpflichtet, den Solidaritätszuschlag zu leisten.
70. Der Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde steht nicht entgegen, dass die Beschwerdeführer grundsätzlich Rechtsschutz vor den Fachgerichten suchen und die auf Grundlage des angegriffenen Gesetzes mit der fortdauernden Solidaritätszuschlagpflicht der Beschwerdeführer ergangenen Vorauszahlungsbescheide für das Jahr 2020 sowie das Jahr 2021 und weitere Jahre anfechten könnten. Hierauf können die Beschwerdeführer nicht verwiesen werden. Zwar greift der Grundsatz der Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde auch in Fällen unmittelbarer Betroffenheit

durch eine Norm ein. Nach dem insoweit sinngemäß anwendbaren § 90 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG ist jedoch eine sofortige Entscheidung über die Verfassungsbeschwerden wegen deren allgemeiner Bedeutung geboten. Ein Vorrang der fachgerichtlichen Inzidentkontrolle besteht vorliegend auch deshalb nicht, weil die Anrufung der Finanzgerichte zur Klärung rein verfassungsrechtlicher Fragen wie hier den Zweck des Subsidiaritätsgrundsatzes verfehlte (dazu nachfolgend 3).

1. Möglichkeit der Grundrechtsverletzung

a) Art. 14 Abs. 1 GG

71. Wie im Teil D I ausführlich dargelegt wird, verletzen die angegriffenen Regelungen die Eigentumsgarantie der Beschwerdeführer.
72. Der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG ist im Fall der Pflicht zur Leistung des Solidaritätszuschlags eröffnet (dazu D I 1, Rn. 115 f.). Die Eigentumsgarantie kann durch gesetzliche Inhalts- und Schrankenbestimmungen i.S.v. Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG verkürzt werden. Das angegriffene SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes ist als Inhalts- und Schrankenbestimmung zu qualifizieren (dazu D I 2, Rn. 117).
73. Als Inhalts- und Schrankenbestimmung unterliegt das angegriffene Gesetz den allgemeinen für das Eigentum geltenden Eingriffsbegrenzungen, weshalb das angegriffene Gesetz nur dann verfassungsgemäß ist, wenn es sowohl in formeller als auch materieller Hinsicht mit dem Grundgesetz in Einklang steht (dazu D I 3 a, Rn. 118). Das ist vorliegend nicht der Fall. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes hält sich nicht an die geltenden Eingriffsbegrenzungen. Seit dem 1. Januar 2020 ist das Gesetz nicht mehr mit der Kompetenzordnung des Grundgesetzes und den finanzverfassungsrechtlichen Regelungen der Art. 105 ff. GG vereinbar (dazu D I 3 b, Rn. 119 ff.).
74. Der strikten Beachtung der finanzverfassungsrechtlichen Zuständigkeitsbereiche von Bund und Ländern kommt eine überragende Bedeutung für die Stabilität der bundesstaatlichen Verfassung zu. Die Finanzverfassung entfaltet eine auf das Vertrauen der Bürger bezogene Schutz- und Begrenzungsfunktion, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden, die es dem einfachen Gesetzgeber untersagt, die ihm gesetzten Grenzen zu überschreiten. Hiernach muss der Solidaritätszuschlag die verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Steuertyp der Ergänzungsabgabe fortwährend einhalten (dazu D I 3 b aa, Rn. 123 ff.).

75. In seiner Entscheidung zur Ergänzungsabgabe 1968 hielt das Bundesverfassungsgericht fest, dass der Bundesgesetzgeber nicht berechtigt ist, unter der Bezeichnung „Ergänzungsabgabe“ eine Steuer einzuführen, die den Vorstellungen widerspricht, die der Verfassungsgeber erkennbar mit dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden hat. Die Zulässigkeit einer Ergänzungsabgabe beschränkt sich auf einen temporären besonderen Finanzbedarf des Bundes für einen spezifischen Zweck. Hinsichtlich der Ertragshoheit bedeutet die Einführung einer Ergänzungsabgabe eine Verschiebung der Einkommensverteilung zugunsten des Bundes. Könnte der Bund die Ergänzungsabgabe (zeitlich) *unbeschränkt* erheben, stünde ihm die Möglichkeit offen, einseitig das verfassungsrechtliche Steuerverteilungssystem durch einfaches Gesetz zu ändern. Darüber hinaus würde das Zustimmungsbedürfnis des Bundesrates zur Änderung der Einkommen- und Körperschaftsteuertarife ausgehebelt. Die zeitliche Begrenzung ergibt sich aus ihrer Zweckkausalität, die einen temporären aufgabenbezogenen Mehrbedarf des Bundes finanzieren soll und kein dauerhaftes Instrument der Steuerumverteilung darstellt. Die Ergänzungsabgabe ist dann aufzuheben, wenn die Voraussetzungen ihrer Erhebung entfallen, also kein zusätzlicher Finanzbedarf des Bundes für den spezifischen Zweck mehr festzustellen ist. Der Beurteilungs- und Einschätzungsspielraum des Gesetzgebers in der Frage, ob und in welchem Umfang der besondere Erhebungs- oder Finanzierungszweck einer vor Jahren eingeführten Ergänzungsabgabe noch besteht, dürfte überschritten sein, wenn der Wegfall des besonderen Erhebungszwecks angesichts der Änderung der Verhältnisse *„eindeutig und offensichtlich feststeht“*. Mit zunehmendem zeitlichen Abstand wächst die Rechtfertigungslast für den Fortbestand der Ergänzungsabgabe (dazu D I 3 b bb, Rn. 126 ff.).
76. Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 ist mit dem Ende des Solidarpakts II zum 31. Dezember 2019 verfassungsrechtlich nicht mehr zu rechtfertigen. Zwischen dem Solidaritätszuschlag und den Solidarpakten I und II besteht unstreitig eine Verbindung, weil die Legitimation der Einführung des streitgegenständlichen Solidarzuschlags ausschließlich in dem zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes im Rahmen der Wiedervereinigung gelegen hat. Der neue Finanzausgleich weist ab dem Jahr 2020 keine Sonderbedarfe für die neuen Länder mehr aus, sondern bildet eine finanzverfassungsrechtliche Normallage ab. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs über die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags im Veranlagungszeitraum 2007 ist der Solidaritätszuschlag zwar im Jahr 1995 verfassungskonform eingeführt worden. Dieser Zustand steht aber nicht fest und kann sich im Laufe der Jahre ändern, wie insbesondere im

Hinblick auf das Auslaufen des Solidarpakts II Die Änderung der Verhältnisse steht mit dem Auslaufen des Solidarpakts II im Sinne der Rechtsprechung „*evident*“ bzw. „*eindeutig und offensichtlich*“ fest. Die unbefristete Fortführung des Solidaritätszuschlags über den 31. Dezember 2019 hinaus ist nicht gerechtfertigt, weil es seitdem an dem spezifischen Finanzbedarf des Bundes fehlt, zu dessen Deckung das angegriffene Gesetz erlassen und die Abgabe eingeführt wurde (dazu D I 3 b cc, Rn. 146 ff.).

77. Auch eine Umwidmung des Solidaritätszuschlags für andere Haushaltszwecke als die Finanzierung der Wiedervereinigung ist verfassungsrechtlich nicht vertretbar. Im Ergebnis würde mit der Umwidmung eine neue Ergänzungsabgabe eingeführt, deren verfassungsrechtliche Rechtfertigung allerdings nicht gegeben ist. Eine explizite Umwidmung ist nicht erfolgt. Eine implizite Umwidmung wäre unzulässig. Ein „Corona-Soli“ kommt nicht in Betracht (dazu D I 3 b dd, Rn. 154 ff.).
78. Den Vortrag der Beschwerdeführer als richtig unterstellt, kann die hiesige Verfassungsbeschwerde aufgrund der möglichen Verletzung der Eigentumsgarantie der Beschwerdeführer erfolgreich sein.
 - b) Art. 2 Abs. 1 GG
79. Wie im Teil D II (Rn. 163 ff.) ausführlich dargelegt wird, verletzen die angegriffenen Regelungen die allgemeine Handlungsfreiheit der Beschwerdeführer.
80. Zur Handlungsfreiheit zählt das Grundrecht des Bürgers, nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zur Steuer herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören. Die Beschwerdeführer können geltend machen, ein ihre Handlungsfreiheit beschränkendes Gesetz gehöre nicht zu verfassungsmäßigen Ordnung, weil es gegen einzelne Verfassungsbestimmungen oder allgemeine Verfassungsgrundsätze verstoße. Das angegriffene Gesetz verstößt gegen die Art. 105 ff. GG und stellt daher einen ungerechtfertigten Eingriff auch in die allgemeine Handlungsfreiheit der Beschwerdeführer dar.
81. Die hiesige Verfassungsbeschwerde kann danach auch wegen der möglichen Verletzung der allgemeinen Handlungsfreiheit der Beschwerdeführer erfolgreich sein.

- c) Art. 3 Abs. 1 GG
82. Wie im Teil D III (Rn. 166 ff.) ausführlich dargelegt wird, verletzen die angegriffenen Regelungen für den Zeitraum ab dem Jahr 2021 schließlich den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG.
83. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes muss auch sonst in jeder Hinsicht verfassungsgemäß sein und insbesondere den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG beachten. Das ist allerdings nicht der Fall. Das angegriffene Gesetz missachtet den allgemeinen Gleichheitssatz zu Lasten der Beschwerdeführer. Vor dem Gleichheitssatz hat die *Ungleichbehandlung* der von der Solidaritätszuschlagpflicht Betroffenen im Vergleich zu den hiervon ausgenommenen Personen keinen Bestand. Ein vernünftiger, aus der Sache oder sonst sachlich einleuchtender Grund dafür, dass nur ein Teil der bisher nach dem SolzG 1995 abgabepflichtigen Personen weiterhin den Solidaritätszuschlag zahlen müssen, während andere vormals Abgabepflichtigen befreit werden, ist nicht ersichtlich. Von einem „*solidarischen finanziellen Opfer aller Bevölkerungsgruppen*“ (dazu oben Rn. 18) kann nicht mehr die Rede sein. Bei der Prüfung anhand des Gleichheitssatzes ist von einer strengeren Bindung des Gesetzgebers auszugehen. Denn die Ungleichbehandlung wirkt sich nachteilig auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten aus (dazu D III 1, Rn. 168 ff.).
84. Die hiesige Vergleichsgruppe sind alle nach dem Einkommensteuergesetz abgabepflichtigen Personen. Innerhalb dieser Personengruppe erfolgt durch die selektive Abschaffung des Solidaritätszuschlags eine ungleiche Belastung bestimmter Abgabepflichtiger (dazu D III 2 a, Rn. 171 ff.).
85. Die fortdauernde selektive hohe Belastung eines gewissen Teils der nach dem Einkommensteuergesetz abgabepflichtigen Personen gegenüber einer vollständigen Entlastung eines anderen Teils der Einkommensteuerpflichtigen ist willkürlich (dazu D III 2 b, Rn. 175 ff.). Die vom Gesetzgeber zur Differenzierung nach dem Einkommen herangezogenen Kriterien der steuerlichen Umverteilung sind nicht zur Rechtfertigung geeignet. Erstens ist das Instrument der Freigrenze ungeeignet. Der Gesetzgeber kann sich nicht auf die Vermeidung eines erheblichen Verwaltungsmehraufwands berufen. Zweitens hat der Gesetzgeber eine unsachgemäße Begründung herangezogen. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird die selektive Entlastung vorrangig von sozialpolitischen Erwägungen mit Lenkungszweck getragen. Während die Ergänzungsabgabe 1968 schon mit einer sozialen Zielsetzung eingeführt worden war, diente der

Solidaritätszuschlag dazu, einen konkreten Finanzbedarf des Bundes zu decken. Die Zielsetzung legt als solche keinerlei besondere Differenzierung zwischen den Steuerpflichtigen nahe. Der Solidaritätszuschlag mutiert folglich in verfassungswidriger Weise vom Mittel zur Mehrbedarfsdeckung und „*solidarischen finanziellen Opfer aller Bevölkerungsgruppen*“ zu einem Mittel zur Herstellung sozialpolitisch motivierter Verteilungsgerechtigkeit und im Ergebnis zu einer Reichensteuer. Drittens fehlt es an einer folgerichtigen Belastungsentscheidung. Durch die deutliche Anhebung der Freigrenze wird der steuerliche Tarifverlauf verschoben und die ursprüngliche Belastungsentscheidung nicht folgerichtig umgesetzt. Eine Intervention, die das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Verwaltungsziele stellt, setzt eine erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers voraus, mit dem Instrument der Steuer auch andere als bloße Ertragswirkungen erzielen zu wollen sein. Daran fehlt es vorliegend.

86. Die hiesige Verfassungsbeschwerde kann danach schließlich auch wegen der möglichen Verletzung der Beschwerdeführer in Art. 3 Abs. 1 GG erfolgreich sein.

2. **Gegenwärtige Selbstbetroffenheit**

87. Die Beschwerdeführer sind durch das angegriffene Gesetz selbst und gegenwärtig betroffen.
88. Die Beschwerdeführer sind durch die angegriffenen Regelungen selbst betroffen, weil sie Adressaten der Normen sind und sich hieraus Pflichten für die Beschwerdeführer ergeben (vgl. BVerfGE 102, 197 <206f.>; 140, 42 <57>). Die Beschwerdeführer gehören zu der nach §§ 1 Abs. 1, 2 Nr. 1 SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes aufgrund ihrer Einkommensteuerpflicht abgabepflichtigen Personengruppe.
89. Die gemäß Art. 2 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 am 13. Dezember 2019 in Kraft getretene Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 sieht für die Beschwerdeführer eine über den 31. Dezember 2019 fortdauernde Abgabepflicht vor. Die Betroffenheit der Beschwerdeführer ist gegenwärtig, das heißt schon und noch vorhanden, weil die angegriffenen Regelungen in Kraft sind und aktuell im Jahr 2020 und auch darüber hinaus in Form der Solidaritätszuschlagpflicht auf die Rechtsstellung der Beschwerdeführer einwirken (vgl. BVerfGE 114, 258 <277>; 140, 42 <57f. Rn. 58f.>). Die Betroffen-

heit der Beschwerdeführer ist sowohl in Bezug auf die unveränderte Fortführung der Solidaritätszuschlagpflicht im Jahr 2020 und als auch in Bezug auf den nicht vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags ab dem Jahr 2021 gegenwärtig. Wie sich aus den Vorauszahlungsbescheiden für das Jahr 2020 sowie das Jahr 2021 und weitere Jahre ergibt, fallen die Beschwerdeführer nicht unter die jeweils geltenden Freigrenzen des § 3 Abs. 3 SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes und sind demnach auf Dauer abgabepflichtig.

90. Das Erfordernis, es müsse klar abzusehen sein, dass und wie die Beschwerdeführer von dem angegriffenen Gesetz betroffen sind oder sein werden (BVerfGE 102, 197 <207>; 114, 258 <277f.>), ist vorliegend auch in Bezug auf die Abgabepflicht ab dem Jahr 2021 gegeben. Angesichts der jeweils gegenüber den Beschwerdeführern finanzbehördlicherseits festgesetzten Vorauszahlungen (Anlagen Bf 3 bis Bf 8) kann nicht die Rede davon sein, dass allein die vage Aussicht besteht, dass die Beschwerdeführer irgendwann einmal in Zukunft von der beanstandeten Regelung betroffen sein könnten (BVerfGE 140, 42 <58>). Die Vorauszahlungsbescheide legen vielmehr bereits heute ganz konkret für im Einzelnen genannte Termine eine der Höhe nach ausgewiesene Zahlungspflicht der Beschwerdeführer fest, was die Gegenwärtigkeit der Betroffenheit begründet (vgl. BVerfGE 114, 258 <278f.>).

3. Keine Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde

91. Die Beschwerdeführer können nicht darauf verwiesen werden, die aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen im Rechtsweg vor den Fachgerichten klären zu lassen, indem sie die auf Grundlage des angegriffenen Gesetzes mit der fortdauernden Solidaritätszuschlagpflicht der Beschwerdeführer ergangenen Vorauszahlungsbescheide für das Jahr 2020 sowie das Jahr 2021 und weitere Jahre anfechten. Zwar greift der Grundsatz der Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde auch in Fällen unmittelbarer Betroffenheit durch eine Norm ein (vgl. BVerfGE 74, 69 <74>). Nach dem insoweit sinngemäß anwendbaren § 90 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG ist vorliegend jedoch eine sofortige Entscheidung über die Verfassungsbeschwerden wegen deren allgemeiner Bedeutung geboten (dazu a). Darüber hinaus verfehlte die Anrufung der Finanzgerichte zur Klärung rein verfassungsrechtlicher Fragen wie hier den Zweck des Subsidiaritätsgrundsatzes (dazu b).

- a) Allgemeine Bedeutung
92. Nach dem sinngemäß anwendbaren § 90 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG ist eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vorliegend möglich, weil der Verfassungsbeschwerde allgemeine Bedeutung zukommt (vgl. BVerfGE 90, 128 <136f.>). Die Verfassungsbeschwerde ist von allgemeiner Bedeutung, da sie die Klärung grundsätzlicher verfassungsrechtlicher Fragen erwarten lässt, die weitreichende Auswirkungen haben (vgl. BVerfGE 19, 268 <273>; 93, 319 <338>; 108, 370 <386>). Mit der Entscheidung über den Fall der Beschwerdeführer hinaus würden zugleich zahlreiche gleich gelagerte Fälle anderer abgabenpflichtiger Personen faktisch mitentschieden (vgl. BVerfGE 19, 268 <273>; 108, 370 <386>).
93. Die hiesige Verfassungsbeschwerde lässt die Klärung grundsätzlicher verfassungsrechtlicher Fragen erwarten. Die mit der Verfassungsbeschwerde aufgeworfenen Fragen betreffen die über das Auslaufen des Solidarpakts II am 31. Dezember 2019 fortdauernde und ab dem Jahr 2021 selektive Erhebung des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe und damit die in der grundlegenden Entscheidung des BVerfG aus dem Jahr 1972 noch offengelassene Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Ergänzungsabgabe nach evidentem Wegfall der Voraussetzungen der Erhebung der Abgabe (vgl. BVerfGE 32, 333 <343>). Mit dem Wegfall der zuletzt auf den Solidarpakt II zurückzuführenden Mehrausgaben des Bundes ist diese Situation nun eingetreten. So erkennt auch der Bundesrechnungshof in seinem Gutachten an, dass der für die Rechtfertigung einer Ergänzungsabgabe *außergewöhnliche Finanzierungsbedarf* gegenwärtig nicht besteht (vgl. BWV-Gutachten, S. 17f., 21). Sowohl die Frage, welche Anforderungen an die Änderung der Verhältnisse zu stellen sind, die für die Einführung der Ergänzungsabgabe maßgebend waren, als auch die Frage, ob sich ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung einer zeitlich unbefristet geregelten Ergänzungsabgabe ergibt, ist verfassungsrechtlich nicht geklärt. Darüber hinaus sind Fragen der finanzverfassungsrechtlichen Verteilungsgerechtigkeit betroffen, die in der Öffentlichkeit stark umstritten sind, und denen die Frage hinsichtlich der Ausgestaltung und Legitimation der Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zugrunde liegt, konkret die Frage, ob die Selektivität der Entlastung vom Solidaritätszuschlag mit Blick auf ihre Begründung und ihre Auswirkungen in der Kumulation mit der Einkommensteuer verfassungsrechtlich haltbar ist.
94. Von der Frage der Verfassungsmäßigkeit der angegriffenen Regelungen sind nicht nur die Beschwerdeführer betroffen, sondern im Jahr 2020

rund 37,4 Mio. und ab 2021 rund 3,7 Mio. einkommensteuerpflichtige Personen (vgl. IW-Gutachten, S. 10) und damit eine Vielzahl an Personen (vgl. BVerfGE 25, 236 <246>). Eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts würde die Zulässigkeit der Erhebung des Solidaritätszuschlags über den 31. Dezember 2019 hinaus und ab dem Jahr 2021 in der Form der selektiven Erhebung insgesamt klären. Würde die Zulässigkeit der fortdauernden (und selektiven) Erhebung des Solidaritätszuschlags im Ergebnis verneint, würde dies die Fortexistenz der Abgabe nicht bloß in Frage stellen, sondern ausschließen.

- b) Zweck des Subsidiaritätsprinzips verfehlt
95. Die Verpflichtung, zunächst Rechtsschutz vor den Fachgerichten zu suchen, besteht nicht, wenn der Zweck, eine fachgerichtliche Vorklärung der verfassungsrechtlich relevanten Sach- und Rechtsfragen herbeizuführen, nicht erreicht werden kann, oder die Anrufung der Fachgerichte offensichtlich sinn- und aussichtslos wäre (vgl. BVerfGE 79, 1 <20>; 90, 128 <136ff.>; 97, 157 <165>). Die Anrufung der Fachgerichte ist ferner unzumutbar, wenn die Frage der Verfassungsmäßigkeit der angegriffenen Norm allein von der Beurteilung verfassungsrechtlicher Fragen abhängt (vgl. BVerfGE 68, 319 <326f.>). Dies ist vorliegend der Fall.
96. Erstens ergibt sich die Unzumutbarkeit der Ausschöpfung des Rechtswegs vorliegend daraus, dass es ausschließlich um die Beurteilung verfassungsrechtlicher Fragen geht (dazu aa). Zweitens ist die Erschöpfung des Rechtswegs im Hinblick auf den Sinn des Subsidiaritätsprinzips nicht geboten, um eine vorherige Klärung tatsächlicher oder rechtlicher Fragen durch die Fachgerichte zu gewährleisten (dazu bb).
- aa) Ausschließlich verfassungsrechtliche Fragen
97. Die Unzumutbarkeit der Ausschöpfung des Rechtswegs ergibt sich daraus, dass es ausschließlich um die Beurteilung verfassungsrechtlicher Fragen geht. Die Verfassungsbeschwerde wirft allein spezifische Fragen des Finanzverfassungsrechts auf, die im Ergebnis nur das Bundesverfassungsgericht beantworten kann, ohne dass von einer vorherigen fachgerichtlichen Prüfung verbesserte tatsächliche oder rechtliche Entscheidungsgrundlagen zu erwarten wären (dazu sogleich bb). Die vorherige Ausschöpfung des Rechtswegs wäre den Beschwerdeführern hiernach im Hinblick auf einen in zeitlicher und tatsächlicher Hinsicht effektiven Rechtsschutz nicht zumutbar (vgl. BVerfGE 123, 148 <172 f.>; 138, 261 <272 Rn. 23>).

- bb) Sinn und Zweck des Subsidiaritätsprinzips
98. Eine vorherige Anrufung der Fachgerichte ist vorliegend nach Sinn und Zweck des Subsidiaritätsgrundsatzes entbehrlich, weil der damit verfolgte Zweck, eine tatsächliche Aufklärung und die Klärung einfachrechtlicher Fragen durch die Fachgerichte herbeizuführen, nicht erreicht werden kann (vgl. BVerfGE 79, 1 <20>; 90, 128 <138>; 150, 309 <326>).
99. Bei der Frage, ob und nachrangig in welcher Höhe die Beschwerdeführer über das Jahr 2019 hinaus solidaritätszuschlagpflichtig sind und sein dürfen, stellen sich keine tatsächlichen Fragen, die einer Aufklärung durch die Fachgerichte bedürfen und ihr zugänglich sind. Die angegriffenen Regelungen bestimmen keinerlei tatsächliche Anforderungen an die Zulässigkeit der Erhebung des Solidaritätszuschlags außerhalb des Einkommensnachweises und des Familienstands, die die Fachgerichte aufklären könnten.
100. Auch werfen die angegriffenen Regelungen keine einfachrechtlichen Fragen auf, deren Klärung durch die Fachgerichte für das Bundesverfassungsgericht nach Sinn und Zweck des Subsidiaritätsgrundsatzes sinnvoll oder hilfreich wäre. Art. 1 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 enthält im Hinblick auf die hier streitgegenständliche Frage weder subsumtionsbedürftige unbestimmte Rechtsbegriffe des einfachen Rechts noch Ermessens- oder Beurteilungsspielräume, deren Klärung durch eine vorherige Befassung der Fachgerichte befördert werden könnte (vgl. BVerfGE 150, 309 <327>). Die in den fachgerichtlichen Verfahren gegebenen Möglichkeiten können vorliegend also nicht zu einer Korrektur der geltend gemachten Verfassungsverletzung beitragen, ohne dass eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG erfolgen müsste (vgl. BVerfGE 114, 1 <32>). Soweit tatsächliche oder rechtliche Fragen von Bedeutung sind, betreffen sie die Entscheidungsgrundlagen und die Einschätzung des parlamentarischen Gesetzgebers, über die einzig das Bundesverfassungsgericht zu entscheiden berufen ist (vgl. BVerfGE 90, 128 <138>; 150, 309 <327>).
101. Im Übrigen ist es ferner gut möglich, dass ein (angenommener) Vorrang des fachgerichtlichen Rechtsschutzes vorliegend das Subsidiaritätsprinzip in sein Gegenteil verkehren würde. Sofern sich das Bundesverfassungsgericht mit einer Vielzahl fachgerichtlicher Entscheidungen im Rahmen von Urteilsverfassungsbeschwerden der Solidaritätszuschlagzahler oder einer Vielzahl von Vorlagen nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG

auseinandersetzen müsste, würde es nicht entlastet, sondern einem Entscheidungsdruck ausgesetzt (vgl. BVerfGE 65, 1 <38>).

102. Die Anwendung des Subsidiaritätsgrundsatzes hätte vorliegend also keine Entlastungswirkung zur Folge, sondern würde zum Gegenteil des angestrebten Ziels führen.
103. Die Verzögerung hätte darüber hinaus zur Folge, dass Jahr für Jahr ein milliardenschwerer Betrag aus den Einnahmen der verfassungswidrigen Abgabe auflaufen würde, den der Bund nach einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in der ohnehin schon angespannten Haushalts- und Finanzlage erstatten müsste. Wie ausgeführt (oben Rn. 7, 25), erwartet der Bund bis zum Ende der aktuellen Finanzplanung (Haushalt 2023) Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 54,2 Mrd. Euro, über denen das Damoklesschwert der Erstattung schwebt zuzüglich der nicht unerheblichen auflaufenden Zinsen. Die drohende Milliarden-Erstattung wiegt besonders schwer, wenn man berücksichtigt, dass der Bund die Corona-Notkredite ab dem Bundeshaushalt 2023 über 20 Jahre in jährlichen Tranchen zurückführen wird (oben Rn. 50f.). Durch eine unmittelbare verbindliche Entscheidung durch das Bundesverfassungsgericht könnte eine jahrelange Phase der Unsicherheit für den Haushaltsgesetzgeber vermieden und das Problem der Erstattungen möglichst kleingehalten werden.
104. Es bleibt festzuhalten, dass eine frühe verfassungsgerichtliche Klärung der mit der Beschwerde aufgeworfenen Fragen im Zuge der Corona-Pandemie noch wichtiger geworden ist und keinen Aufschub durch eine vorherige Anrufung der Finanzgerichte duldet.

IV. Rechtswegerschöpfung

105. Es liegen die Voraussetzungen vor, unter denen der Senat gemäß § 90 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG sofort entscheiden kann (dazu oben Rn. 91ff.).

V. Frist

106. Die Jahresfrist gemäß § 93 Abs. 3 BVerfGG zur Erhebung der Verfassungsbeschwerde ist gewahrt. Das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995) vom 10. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2115) ist nach dessen Art. 2 am 13. Dezember 2019 in Kraft getreten. Die Jahresfrist läuft noch.

107. Dies gilt auch hinsichtlich der Regelungen des SolzG 1995, die durch das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 unverändert geblieben sind. Es ist vom Gericht anerkannt, dass die Beschwerdefrist erneut in Gang gesetzt wird, wenn sich durch die Änderung des Gesetzes ein neuer Inhalt ergibt (vgl. BVerfGE 11, 351 <359f.>; 100, 313 <356>). Das ist durch die drastische Veränderung der Freigrenzen der Fall, da sich hiermit auch die Belastung für die Bürgerinnen und Bürger verändert und neue grundrechtliche Problemlagen, insbesondere im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG ergeben.
108. Die Jahresfrist ist auch hinsichtlich der Regelungen des SolzG 1995 gewahrt, soweit sie Grundlage für die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Veranlagungszeitraum 2020 sind, auch wenn die zugrundeliegenden Rechtsgrundlagen durch das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 nicht verändert worden sind:
109. Der Bundesgesetzgeber hat erstens die Regelungen in seinen Willen aufgenommen und im Dezember 2019 erneut eine politische Entscheidung über die Rechtfertigung der Ergänzungsabgabe getroffen (auch wenn diese aus Sicht der Beschwerdeführer verfassungsrechtlich unzureichend ist, vgl. BTDrucks 19/14103, S. 1). Damit verbunden hat er die bewusste Entscheidung getroffen, den Solidaritätszuschlag erst ab dem 1. Januar 2021 nicht mehr in gleichem Umfang zu erheben. Dabei hat er sich bewusst dafür entschieden, diese Änderung nicht bereits auf den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden. Diese Entscheidung und die Verringerung des Solidaritätszuschlags für die Veranlagungszeiträume ab 2021 lassen sich nicht voneinander trennen, weil sie auf einer einheitlichen gesetzgeberischen Bewertung und Gesamtkonzeption beruhen.
110. Zweitens trifft den Gesetzgeber hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2020 (wie auch der folgenden Veranlagungszeiträume) ein echtes Unterlassen. Er hat es unterlassen, seine verfassungsrechtliche Pflicht zu erfüllen, die Rechtfertigung einer Ergänzungsabgabe stetig zu beobachten und bei einem Wegfall der Rechtfertigung die Ergänzungsabgabe wieder abzuschaffen. Diese Pflicht ergibt sich aus den verfassungsrechtlichen Voraussetzungen zur Rechtfertigung einer Ergänzungsabgabe, die nur dem zeitlich begrenzten Ausgleich von Ausgabenspitzen dient und nicht der dauerhaften Finanzierung des Bundeshaushalts. Sie ist daher auch nicht auf andere Konstellationen übertragbar. Seine Pflicht zur Aufhebung des Solidaritätszuschlags hat der Gesetzgeber spätestens mit dem Auslaufen des Solidarpakts II durch Unterlassen evident verletzt, weil aufgrund einer veränderten Sachlage eine Aufrechterhaltung der Ergänzungsabgabe unhaltbar geworden ist (vgl. BVerfG (K) BeckRS 2010, 47502 Rn. 20

m.w.N.; zum Wegfall der Rechtfertigung des Solidaritätszuschlags siehe Rn. 146ff.). Im Falle eines echten Unterlassens ist die Beschwerdefrist nach § 93 Abs. 3 BVerfGG nicht anzuwenden (BVerfG (K) BeckRS 2010, 47502 Rn. 13). Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber es auch unterlassen hat, zumindest den Weg zum vollständigen Abbau der Ergänzungsabgabe festzulegen. Er hat lediglich eine Rückführung begonnen, deren Ende weder festgelegt noch absehbar ist.

111. Drittens stellt sich die Fortführung des Solidaritätszuschlags im Veranlagungszeitraum 2020 aus Sicht der Beschwerdeführer als implizite Änderung der Einkommensteuer dar. Auch dieser neue Inhalt hat die Jahresfrist erneut in Gang gesetzt.

D. Begründetheit der Verfassungsbeschwerde

112. Die Verfassungsbeschwerde ist auch begründet. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes verletzt die Beschwerdeführer in ihren Grundrechten der Eigentumsfreiheit aus Art. 14 Abs. 1 GG (dazu I) und der allgemeinen Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG (dazu II) und missachtet den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG (dazu III). Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes verstößt auch gegen Art. 6 Abs. 1 GG sowie das Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit aus Art. 3 Abs. 1 GG (dazu IV).
113. Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung äußerte in seinem Gutachten über den Abbau des Solidaritätszuschlags zutreffend den Schluss, dass der teilweise Fortbestand des Solidaritätszuschlags hohen verfassungsrechtlichen Risiken unterliegt und die Gefahr, dass der Bund wie im Fall der Kernbrennstoffbesteuerung zu einer milliardenschweren Steuerrückzahlung verurteilt wird, nicht von der Hand zu weisen sei (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 04).

I. Art. 14 Abs. 1 GG

114. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes verletzt die Beschwerdeführer in ihrer Eigentumsgarantie aus Art. 14 Abs. 1 GG.

1. Schutzbereich der Eigentumsgarantie

115. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erfasst die Eigentumsgarantie alle vermögenswerten Rechte, die dem Berechtigten

von der Rechtsordnung in der Weise zugeordnet sind, dass er die damit verbundenen Befugnisse nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben darf (vgl. BVerfGE 115, 97 <110 f.>). Die Steuerbelastung fällt in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie. Die Einkommensteuer ist als Beeinträchtigung konkreter subjektiver Rechtspositionen zu qualifizieren. Weil die Abgabepflicht an den Erwerb vermögenswerter Rechtspositionen anknüpft, berührt sie die Eigentumsgarantie (vgl. BVerfGE 115, 97 <111 f.>).

116. Der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG ist auch im Fall der Pflicht zur Leistung des Solidaritätszuschlags eröffnet (so auch BFHE 234, 250 <Rn. 41>). Der Hinzuerwerb der Eigentumspositionen innerhalb einer Besteuerungsperiode ist tatbestandliche Voraussetzung für die Belastung mit dem Solidaritätszuschlag. Die Beschwerdeführer müssen den Solidaritätszuschlag zahlen, weil und soweit ihre Leistungsfähigkeit durch den Erwerb von Eigentum erhöht ist (vgl. BVerfGE 115, 97 <112>).

2. Eingriff in die Eigentumsgarantie

117. Die Eigentumsgarantie kann durch gesetzliche Inhalts- und Schrankenbestimmungen i.S.v. Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG verkürzt werden. Das angegriffene SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes ist als Inhalts- und Schrankenbestimmung zu qualifizieren, weil es generell und abstrakt die Pflichten der einkommensteuerpflichtigen Beschwerdeführer festlegt.

3. Verfassungswidrige Inhalts- und Schrankenbestimmung

a) Regelungsschranken

118. Als Inhalts- und Schrankenbestimmung im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG unterliegt das angegriffene SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes den allgemeinen für das Eigentum geltenden Eingriffsbegrenzungen. Die Bestimmung des Inhalts des Eigentumsrechts durch das angegriffene Gesetz ist nur dann verfassungsgemäß, wenn es sowohl in formeller als auch materieller Hinsicht mit dem Grundgesetz in Einklang steht (vgl. BVerfGE 14, 263 <278>; 52, 1 <27>).

b) Verfassungsrechtliche Anforderungen verfehlt

119. Bei der Bestimmung von Inhalt und Schranken des Eigentums hat der Gesetzgeber die Aufgabe, den Freiheitsraum des Einzelnen im Bereich

- der Eigentumsordnung und die Belange der Allgemeinheit in einen gerechten Ausgleich zu bringen. Die Regelungsbefugnis des Gesetzgebers ist aber nicht schrankenlos. Eine Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums muss mit allen anderen Verfassungsnormen vereinbar sein (vgl. BVerfGE 14, 263 <278>).
120. Das ist vorliegend nicht der Fall. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes hält sich nicht an die für die Bestimmung des Inhalts des Eigentumsrechts geltenden Eingriffsbegrenzungen:
 121. Erstens wahrt das angegriffene Gesetz die Kompetenzordnung des Grundgesetzes nicht mehr. Die bloße Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags auf die Einkommensteuer ist bei gleichzeitiger unbefristeter Fortführung der Abgabepflicht für einen anderen Teil der Einkommensteuerzahler mit Ordnungs-, Schutz- und Begrenzungsfunktion des Finanzverfassungsrechts nicht vereinbar, weil der Bund mit einem solchen „Dauer-Solidaritätszuschlag“ einseitig das verfassungsrechtliche Steuer- und Verteilungssystem durch einfaches Gesetz geändert hat. Das Zustimmungsbedürfnis des Bundesrates zur Änderung der Einkommen- und Körperschaftsteuertarife (Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 Satz 1 und 2 GG) wird hierdurch ausgehebelt (dazu Wernsmann, NJW 2018, 916 <918>).
 122. Zweitens ist das Gesetz seit dem 1. Januar 2020 nicht mehr mit den finanzverfassungsrechtlichen Regelungen der Art. 105 ff. GG vereinbar. Nachfolgend gehen wir auf die Funktion des Finanzverfassungsrechts (unter aa) und die Anforderungen an eine Ergänzungsabgabe ein (unter bb) und stellen dar, weshalb der sachliche Grund für die fortgesetzte Erhebung des Solidaritätszuschlags entfallen (unter cc) und eine Umwidmung unzulässig ist (unter dd).
 - aa) Funktion des Finanzverfassungsrechts
 123. Die grundgesetzliche Finanzverfassung, wie sie in den Art. 104a ff. GG zum Ausdruck kommt, bildet eine in sich geschlossene Rahmen- und Verfahrensordnung und ist auf Formenklarheit und Formenbindung ausgelegt (vgl. BVerfGE 145, 171 <191 Rn. 58>). Der strikten Beachtung der finanzverfassungsrechtlichen Zuständigkeitsbereiche von Bund und Ländern kommt eine überragende Bedeutung für die Stabilität der bundesstaatlichen Verfassung zu (vgl. BVerfGE 145, 171 <191 Rn. 59>). Über ihre Ordnungsfunktion hinaus entfaltet die Finanzverfassung eine Schutz- und Begrenzungsfunktion, die es dem einfachen Gesetzgeber untersagt, die ihm gesetzten Grenzen zu überschreiten (vgl. BVerfGE 132,

334 <349 Rn. 47 f.>; 145, 171 <191f. Rn. 60>). Dieser Schutz bezieht sich auch und vor allem auf das Vertrauen der Bürger, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden (vgl. BVerfGE 132, 334 <349 Rn. 48>; 145, 171 <192 Rn. 60>).

124. Der Ordnungs-, Schutz- und Begrenzungsfunktion entsprechend besteht eine Bindung des Gesetzgebers an den Steuertypenkatalog des Art. 106 GG. Ein über diesen Katalog hinausgehendes allgemeines Steuerfindungsrecht steht dem Bundesgesetzgeber nicht zu (vgl. BVerfGE 145, 171 <194 Rn. 69>). Die einzelnen Steuern und Steuerarten sind Typusbegriffe. Zur Feststellung der Merkmale, die den betreffenden Typus kennzeichnen, ist auf den jeweiligen Normal- oder Durchschnittsfall abzustellen. Dabei sind die diejenigen Merkmale zu ermitteln, die eine Steuer oder Steuerart nach dem herkömmlichen Verständnis typischerweise aufweist und die zu ihrer Unterscheidung von anderen Steuern oder Steuerarten notwendig sind (vgl. BVerfGE 145, 171 <193 Rn. 66>).
125. Der Solidaritätszuschlag wurde mit dem SolzG 1995 als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer eingeführt. Daher muss der Solidaritätszuschlag die verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Steuertyp der Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG fortwährend einhalten.
 - bb) Anforderungen an eine Ergänzungsabgabe
126. Die Voraussetzungen an eine Ergänzungsabgabe sind stets zu wahren. Werden die Grenzen überschritten, so ist eine derartige Abgabe (fortan) verfassungswidrig. Die Frage, ob sich eine Weitererhebung des Solidaritätszuschlags in kompetenzieller Hinsicht verfassungsrechtlichen Barrieren ausgesetzt sieht, ist über begriffliche, historische sowie systematische Erwägungen zu beantworten (vgl. Selmer/Hummel, Der Solidaritätszuschlag – eine unendliche Geschichte?, in: Junkernheinrich u.a. (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen. 2013, 361 <372 m.w.N.>).
127. Die Ergänzungsabgabe stellt gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG eine Ergänzung der Einkommen- und Körperschaftsteuer dar. Eine nähere Definition des Begriffs der Ergänzungsabgabe oder Voraussetzungen für die Erhebung enthält das Grundgesetz nicht. In seiner Entscheidung zur Ergänzungsabgabe 1968 nahm das Bundesverfassungsgericht nur fragmentarisch zu den Anforderungen an eine Ergänzungsabgabe Stellung. Es hielt allerdings fest, dass der Bundesgesetzgeber nicht berechtigt ist, unter der Bezeichnung „Ergänzungsabgabe“ eine Steuer einzuführen, die den Vorstellungen widerspricht, die der Verfassungsgeber erkennbar mit

dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden hat. Deshalb sei die Zuständigkeit des Bundes 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 (vgl. BVerfGE 32, 333 <338>).

128. Aus dem Wesen der Ergänzungsabgabe folgt jedenfalls eine Begrenzung in der Höhe. Die Ergänzungsabgabe muss sich in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommensteuer halten, um deren Aushöhlung zu vermeiden (vgl. BVerfGE 32, 333 <338>).
129. Eine zeitliche Befristung von vornherein ist verfassungsrechtlich nicht geboten. Eine Ergänzungsabgabe darf nicht nur für einen ganz kurzen Zeitraum erhoben werden (vgl. BVerfGE 32, 333 <340>). Zu der Frage, ob auch eine Erhebung über sehr lange Zeiträume von unter Umständen mehreren Jahrzehnten, wie hier, mit dem Charakter der Ergänzungsabgabe vereinbar ist, äußerte sich das Bundesverfassungsgericht nicht. Insbesondere konnte es im damaligen Fall dahinstehen lassen,

„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.“ (BVerfGE 32, 333 <343>).

130. Die Voraussetzungen und Grenzen einer Ergänzungsabgabe sind danach durch Auslegung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zu ermitteln. Maßgeblich müssen die Vorstellungen sein, die der Verfassungsgeber erkennbar mit dem Charakter einer Ergänzungsabgabe verbunden hat (vgl. BVerfGE 32, 333 <338>; zur Beachtlichkeit des Gesetzgeberwillens ausführlich Thomas Wischmeyer, Zwecke im Recht des Verfassungsstaates, S. 317 ff.). Die Auslegung des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ergibt, dass die verfassungsgemäße Erhebung einer Ergänzungsabgabe erstens einer sachlichen Begründung in Form eines zusätzlichen Finanzbedarfs des Bundes erfordert (nachfolgend (1)) und sich zweitens eine zeitliche Begrenzung durch den Fortbestand bzw. Wegfall des sachlichen Grundes ergibt (nachfolgend (2)). Sie ist als subsidiäres Finanzierungsinstrument anzusehen, dem von Verfassungs wegen Ausnahmecharakter zukommt (vgl. Seiler, in: Maunz/Dürig, GG, Stand September 2017, Lfg. 81, Art. 106 Rn. 117). Anders ausgedrückt: Die Zulässigkeit einer Ergän-

zungsabgabe beschränkt sich auf einen „*temporären besonderen Finanzbedarf [des Bundes] für einen spezifischen Zweck*“ (so Stellungnahme Bundesrechnungshof, S. 3).

Im Einzelnen:

- (1) Sachlicher Grund
 - (a) Historische Auslegung
 131. Zur Erschließung der Reichweite der Kompetenz des Bundesgesetzgebers, eine Ergänzungsabgabe einzuführen und aufrechtzuerhalten, ist die historische Verfassungsinterpretation von Bedeutung (so Kube, DStR 2017, 1792 <1796>; vgl. auch Selmer/Hummel, Der Solidaritätszuschlag eine unendliche Geschichte?, in: Junkernheinrich u.a. (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen. 2013, 361 <372ff.>).
 132. Eine verfassungsgemäße Ergänzungsabgabe bedarf als sachlichen Grund einer haushaltsrechtlichen Sondersituation in Form eines legislativ zu benennenden zusätzlichen konkreten Finanzbedarfs des Bundes. Ein allgemeiner Finanzierungsbedarf des Bundes ist nicht ausreichend, um die Erhebung bzw. die Fortdauer einer Sonderabgabe auf das Einkommen als solche zu rechtfertigen. Es müssen vielmehr weitergehende, außerordentliche und legitimierende Gründe vorliegen (vgl. Ausarbeitung WD, S. 7f. m.w.N.; Hoch, DStR 2018, 2410 <2411>).
 133. Nach der Vorstellung des verfassungsändernden Gesetzgebers bezweckt die Ergänzungsabgabe „*anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken*“ (BTDrucks II/480, S. 72, Nr. 105, bereits unter Rn. 10). In der amtlichen Begründung zum parallel eingebrachten Entwurf des Ergänzungsabgabengesetzes (BT-Drs. II/484, S. 4), auf die die Begründung zum verfassungsändernden Gesetz Bezug nimmt (s. BTDrucks II/480, S. 72, Nr. 105), 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*“ (BT-Drs. II/484, S. 4) wesentlich zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen (vgl. Papier-Gutachten, S. 16).

- (b) Systematisch-teleologische Auslegung
134. Das Erfordernis des sachlichen Grundes in Form eines zusätzlichen Finanzbedarfs des Bundes findet seine Begründung auch im systematischen Normenkontext des Finanzverfassungsrechts, insbesondere im bundestaatlichen Verteilungsgefüge der Steuereinnahmen.
135. Der Ordnungsrahmen des Art. 106 GG sieht hinsichtlich der Ertragshoheit vor, dass bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer als sogenannte Gemeinschaftsteuer das Aufkommen dem Bund und den Ländern je zur Hälfte zukommt (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 und 2 GG). Demgegenüber steht das Aufkommen aus der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer allein dem Bund zu (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG). Die Einführung einer Ergänzungsabgabe bedeutet deshalb eine Verschiebung der Einkommensverteilung zugunsten des Bundes. Könnte der Bund die zur Einkommen- und Körperschaftsteuer akzessorische Ergänzungsabgabe (zeitlich) *unbeschränkt* erheben, stünde ihm die Möglichkeit offen, einseitig das verfassungsrechtliche Steuerverteilungssystem durch einfaches Gesetz zu ändern. Das wäre aber mit der Ordnungs-, Schutz- und Begrenzungsfunktion des Finanzverfassungsrechts nicht vereinbar. Darüber hinaus würde das Zustimmungsbedürfnis des Bundesrates zur Änderung der Einkommen- und Körperschaftsteuertarife (Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 Satz 1 und 2 GG) ausgehebelt. Damit kommt der Ergänzungsabgabe im System von Verfassungen wegen ein Ausnahmecharakter zu (vgl. Papier-Gutachten, S. 19f. m.w.N.). Diesen Charakter berücksichtigend sollte ein Instrument geschaffen werden, mit dem in begrenztem Rahmen eine elastische, der jeweiligen Konjunkturlage und dem jeweiligen Haushaltsbedarf angepasste Finanzpolitik ermöglicht und das Steuerverteilungssystem im Verhältnis zwischen Bund und Ländern durch die Beschränkung der Notwendigkeit einer Revision der Steuerbeteiligungsquoten gefestigt wird (vgl. BTDrucks II/480, S. 72, Nr. 105). Die Ergänzungsabgabe ist daher an konkrete Umstände zu knüpfen, die einen außerordentlichen Mehrbedarf allein des Bundes begründet (vgl. Hoch, DStR 2018, 2410 <2411>; ferner Papier-Gutachten, S. 19f.).
136. Zusammengefasst gilt: Der sachliche Grund muss einen Finanzbedarf auslösen, der aus den laufenden Einnahmen nicht gedeckt werden kann. Dieser Finanzbedarf darf jedoch nur vorübergehender Natur sein, wobei der Begriff „vorübergehend“ einem weiten zeitlichen Spielraum unterliegt (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 5.3; ferner Papier-Gutachten, S. 20). Der konkrete Finanzierungsbedarf des Bundes, dem die Ergänzungsabgabe

dient, muss nachgewiesen werden (vgl. Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Abs. 1 Rn. 49).

(c) Zwischenfazit

137. Die Zulässigkeit einer Ergänzungsabgabe beschränkt sich somit auf einen temporären besonderen Finanzbedarf allein des Bundes für einen spezifischen Zweck. Der Bund darf sich kein zeitlich unbegrenztes Zuschlagsrecht im Bereich der Steuern vom Einkommen für seinen allgemeinen Finanzbedarf schaffen. Dies ist im Grundgesetz nicht vorgesehen.

(2) Zeitliche Grenzen

138. Die Erhebung einer Ergänzungsabgabe im finanzverfassungsrechtlichen Gesamtsystem der Steuerertragszuordnung und des bundesstaatlichen Finanzausgleichs bedarf der fortdauernden inhaltlichen Rechtfertigung (vgl. Kube, DStR 2017, 1792 <1797>). Der fortdauernde Rechtfertigungsbedarf entspricht einer zeitlichen Begrenzung der Ergänzungsabgabe. Die zeitliche Begrenzung ergibt sich aus ihrer Zweckkausalität, die einen temporären aufgabenbezogenen Mehrbedarf des Bundes auch über mehrere Haushalts- und Finanzplanungsperioden finanzieren soll und kein dauerhaftes Instrument der Steuerumverteilung darstellt. Hierin unterscheidet sich die Ergänzungsabgabe von den auf Dauer angelegten Steuern (vgl. BVerfGE 32, 333 <338 f.>; ferner Hidien/Tehler, StBW 2010, 458 <461>). Grund ist, dass sich der Bund anderenfalls zur Deckung einer längerfristigen Steigerung seines Finanzbedarfs an den Ländern vorbei eine Ertragsquelle schaffen und hierbei die regulären Mittel der Erhöhung der Bundessteuern und die Anpassung der Beteiligungsquoten an der Umsatzsteuer umgehen könnte (vgl. Kube, DStR 2017, 1792 <1797>).

139. Eine ursprünglich verfassungskonform eingeführte Ergänzungsabgabe kann mit Zeitablauf verfassungswidrig werden, wenn der beschriebene Sonderbedarf dauerhaft wegfällt (vgl. Ausarbeitung WD, S. 8 m.w.N.; Kube, DStR 2017, 1792 <1798>; Hoch, DStR 2018, 2410 <2411> m.w.N.). Wenngleich es nicht erforderlich ist, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen, ist doch die Ergänzungsabgabe dann aufzuheben, wenn die Voraussetzungen ihrer Erhebung entfallen, also kein zusätzlicher Finanzbedarf des Bundes für den spezifischen Zweck mehr festzustellen ist (vgl. Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Abs. 1 Rn. 49; Papier-Gutachten, S. 21 ff.; Bartone, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: Jochum u.a. (Hrsg.), Festschrift

für Rudolf Wendt, 2015, S. 739 <760>). Denn eine Fortführung einer Ergänzungsabgabe ist stets an ein Defizit im Steueraufkommen des Bundes zur Deckung eines kurzfristigen Bedarfs geknüpft.

140. Geht ein ursprünglich konkret gesteigerter Mittelbedarf des Bundes über die Zeit in einer allgemeinen Finanzlücke auf, verlangen die Ordnung der Ertragskompetenzen und das Gleichgewicht des bundesstaatlichen Finanzausgleichs die Inanspruchnahme der strukturell nachhaltigen, regulären Instrumente des bundesstaatlichen Finanzrechts, um die Lücke zu schließen (vgl. Kube, DStR 2017, 1792 <1798> m.w.N.).
 141. Mit dem Wegfall des sachlichen Grundes entfällt auch die Berechtigung der Ergänzungsabgabe. Wird sie mit einem anderen sachlichen Grund vorübergehender Natur unterlegt, ist ggf. eine Fortführung zulässig, wenn tatsächlich ein neuer konkreter Mehrbedarf allein des Bundes entsteht, der nicht über die allgemeinen Steuereinnahmen des Bundes gedeckt werden kann (vgl. BVerfGE 32, 333 <341>). Allerdings darf sich der Bund nicht auf diese Weise ein dauerhaftes Zuschlagsrecht auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer verschaffen. Es muss daher ein die Ergänzungsabgabe rechtfertigender spezifischer Finanzbedarf bestehen (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 5.3).
- (3) Verfassungsgerichtliche Kontrolle
142. Aus dem Ausnahmecharakter der Ergänzungsabgabe folgt, dass es zur Gewährleistung der Ordnungs-, Schutz- und Begrenzungsfunktion des Finanzverfassungsrechts einer erhöhten Kontrolldichte des Bundesverfassungsgerichts bedarf. Insbesondere kann das Bundesverfassungsgericht überprüfen, ob die objektiven Erhebungsvoraussetzungen gegeben sind.
 143. Dem Gesetzgeber kommt unzweifelhaft ein Beurteilungs- und Einschätzungsspielraum in der Frage zu, ob und in welchem Umfang der besondere Erhebungs- oder Finanzierungszweck einer vor Jahren eingeführten Ergänzungsabgabe noch besteht. Allerdings dürfte ein solcher Beurteilungs- und Einschätzungsspielraum doch überschritten sein, wenn der Wegfall des besonderen Erhebungszwecks angesichts der Änderung der Verhältnisse „*eindeutig und offensichtlich feststeht*“ (BFHE 234, 250 <Rn. 25>) und durch ein objektiv bestehendes und feststellbares Ereignis belegbar ist (vgl. Papier-Gutachten, S. 22; hierauf verweist auch Hoch, DStR 2018, 2410 <2413>). Teilweise wird die Auffassung vertreten, es müsse ausreichen, wenn die Änderung der Verhältnisse „*erkennbar*“ sei

- (vgl. Bartone, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: Jochum u.a. (Hrsg.), Festschrift für Rudolf Wendt, 2015, S. 739 <756 m.w.N.>).
144. Bei der Beurteilung der Verhältnisse muss die Zeitspanne Berücksichtigung finden, die seit der Einführung einer Ergänzungsabgabe vergangen ist. So ist im Zeitpunkt der Einführung einer Ergänzungsabgabe ganz wesentlich auf die Einschätzung des Gesetzgebers abzustellen. Im weiteren Verlauf der Zeit ist hingegen eine zunehmend genaue, auch judikative Prüfung des fortbestehenden Vorliegens des konkreten zusätzlichen Finanzbedarfs des Bundes erforderlich; zum einen, weil die legitimierende gesetzgeberische Entscheidung weit zurückliegt, zum anderen, weil mit dem Zeitablauf eine immer stärkere tatsächliche Vermutung dafür spricht, dass der konkrete zusätzliche Finanzbedarf des Bundes nicht mehr besteht oder in einer allgemeinen Deckungslücke aufgegangen ist (vgl. Kube, DStR 2017, 1792 <1798>). Mit zunehmendem zeitlichen Abstand wächst die Rechtfertigungslast für den Fortbestand der Ergänzungsabgabe (vgl. Bartone, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: Jochum u.a. (Hrsg.), Festschrift für Rudolf Wendt, 2015, S. 739 <752 m.w.N.>).
145. Der Umstand, dass eine *haushaltsrechtliche* Zweckbindung des Aufkommens aus einer Ergänzungsabgabe nicht besteht, sondern der Grundsatz der Gesamtdeckung öffentlicher Steuereinnahmen gilt (vgl. § 7 Haushaltsgrundsätzegesetz), bedeutet im Übrigen nicht, dass der Bund über die Kompetenznorm des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG das Recht erhielte, im Rahmen seines Beurteilungsspielraums das *finanzverfassungsrechtliche* System der Ertragsverteilung nach seinem Belieben umzugestalten (vgl. Papier-Gutachten, S. 22f.).
- cc) Sachlicher Grund für Solidaritätszuschlag entfallen
146. Auf die Ergänzungsabgabe „Solidaritätszuschlag“ angewendet, führt dies im Ergebnis dazu, dass das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 mit dem Ende des Solidarpakts II zum 31. Dezember 2019 verfassungsrechtlich nicht mehr zu rechtfertigen ist (vgl. Papier-Gutachten, S. 28). Die finanzpolitische und finanzverfassungsrechtliche Sonderlage einer besonderen Aufbauhilfe zugunsten der neuen Länder kann als beendet betrachtet werden (vgl. Papier, Schriftliche Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Aufhebung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995, Juni 2018, S. 4).
147. Nach Auffassung der früheren Bundesregierung sollte eine Ergänzungsabgabe *„keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmefälle“*

bestimmt“ sein und „*nur für den Zeitraum*“ erhoben werden, in dem die Deckungslücke des Bundeshaushalts nicht anderweitig geschlossen werden kann (vgl. BTDrucks II/484, S. 4 und 5). Bei der Einführung des streitgegenständlichen Solidaritätszuschlags waren sich die damaligen Koalitionsfraktionen (CDU/CSU und FDP) und die SPD Fraktion darüber einig, dass der Solidaritätszuschlag wegen seiner Natur als eine Ergänzungsabgabe, „*aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht auf Dauer erhoben werden könne*“ (BTDrucks 12/4801, S. 145). Dem Gedanken einer nur vorübergehenden Erhebung entsprechend benannten die Fraktionen auch das Ziel, die Steuerbelastung mittelfristig wieder abzubauen. Hierzu sollte der Solidaritätszuschlag spätestens nach drei Jahren auf seine weitere Notwendigkeit hin überprüft werden (BTDrucks 12/4801, S. 145). Der zeitliche Horizont der Erhebung war demnach auf einige Jahre und nicht Jahrzehnte ausgerichtet, wie es sich allerdings inzwischen darstellt.

148. Der Solidaritätszuschlag ist mit notwendigen finanziellen Anstrengungen für den Aufbau der neuen Länder begründet worden, die nach der damaligen Finanzlage des Bundes aus dem normalen Steueraufkommen nicht finanzierbar waren (dazu oben Rn. 16ff., vgl. auch die Nachweise in Ausarbeitung WD, S. 8ff.). Der Aufbau der neuen Länder manifestierte sich finanziell vor allem in den Leistungen des Bundes auf Grundlage der Solidarpakte I und II (dazu oben Rn. 26ff.). Zwischen dem Solidaritätszuschlag und den Solidarpakten I und II besteht damit unstreitig eine Verbindung, weil die Legitimation der Einführung des streitgegenständlichen Solidaritätszuschlags ausschließlich in dem zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes im Rahmen der Wiedervereinigung gelegen hat. So bestätigte auch der frühere Staatssekretär Hauser auf eine Anfrage vom 21. Dezember 1995 die Zweckbindung des angegriffenen Solidaritätszuschlags mit seiner Erklärung, der Zuschlag diene „*zur Finanzierung des Transfers des Bundes für die neuen Länder im Rahmen des Finanzausgleichs*“ (vgl. Kruhl, StBW 2015, 311 <314>).
149. Der Solidarpakt II ist Ende des Jahres 2019 ausgelaufen und durch einen neuen Finanzausgleich ersetzt, der ab dem Jahr 2020 keine Sonderbedarfe für die neuen Länder mehr ausweist, sondern eine finanzverfassungsrechtliche Normallage abbildet. Ein besonderer Finanzbedarf zur Abdeckung weiterer wiedervereinigungsbedingter Ausgaben ist folgerichtig im Bundeshaushalt nicht mehr ausgewiesen (dazu oben Rn. 39ff.). Somit entfällt der spezifische Mittelbedarf für die Aufgabe „*Finanzierung des Aufbaus Ost*“. Der Solidaritätszuschlag stellt 25 Jahre nach seiner Einführung einen Fremdkörper innerhalb des Steuersystems

dar (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 0.8 und Stellungnahme Bundesrechnungshof, S. 3).

150. Die Problematik des Wegfalls des besonderen Finanzierungsbedarfs wegen Zweckerreichung und damit zusammenhängend des verfassungswidrigen „Dauerfinanzierungsinstruments“ sprach der Bundesfinanzhof bereits im Jahr 2011 in seiner Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags für den Veranlagungszeitraum 2007 an. Er hielt Folgendes fest (BFHE 234, 250 <Rn. 25>, Hervorhebung nur hier):

„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 [...]. 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 [...]. Die Verfassungsmäßigkeit der Ergänzungsabgabe wird in diesen Fällen aber erst zweifelhaft, wenn die Änderung der Verhältnisse eindeutig und offensichtlich feststeht.“

151. Danach hielt der Bundesfinanzhof es zwar nicht für verfassungsrechtlich geboten, den Solidaritätszuschlag ab dem 1. Januar 2007 nicht mehr zu erheben. Der Bundesfinanzhof stützte seine Entscheidung allerdings explizit auf den Solidarpakt II. Er nahm Bezug auf die zum Ausgleich der teilungsbedingten Sonderlasten, zum Abbau der bestehenden Infrastrukturlücke sowie zum Ausgleich der unterproportionalen kommunalen Finanzkraft an die "neuen" Bundesländer bis 2019 geleisteten Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen und leitete daraus ab, dass im Zusammenhang mit der Wiedervereinigung im Jahr 2007 noch ein Finanzbedarf des Bundes bestand. Die Erhebung des Solidaritätszuschlags seit dem Jahr 1995 widerspräche daher - gemessen an dem mit seiner Einführung verbundenen Zweck - nicht dem Wesen einer zur Deckung von Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt dienenden Ergänzungsabgabe (BFHE 234, 250 <Rn. 26>). Der Bundesfinanzhof kam danach zu dem Ergebnis,

dass der ursprüngliche Gesetzeszweck für die Einführung des Solidaritätszuschlags auch im dortigen Streitjahr 2007 noch nicht entfallen war, weil weiterhin ein Mehrbedarf des Bundes zur Finanzierung der Ausgaben im Zusammenhang mit der Herstellung der deutschen Einheit bestanden hat. Es liege daher keine implizite Umwidmung des Solidaritätszuschlags für andere Zwecke vor (BFHE 234, 250 <Rn. 27>).

152. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist der Solidaritätszuschlag zwar im Jahr 1995 verfassungskonform eingeführt worden. Dieser Zustand der Verfassungskonformität steht aber nicht fest und kann sich im Laufe der Jahre ändern, wie insbesondere im Hinblick auf das Auslaufen des Solidarpakts II (so auch Ausarbeitung WD, S. 14). Seit der Entscheidung des Bundesfinanzhofs hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2007 hat sich ein ganz entscheidender Umstand geändert: Der Solidarpakt II ist ausgelaufen. Die auf seiner Grundlage vom Bund an die ostdeutschen Länder im Zusammenhang mit der Wiedervereinigung geleisteten Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen fließen nicht mehr und können demnach nicht als Rechtfertigung für den Fortbestand des Solidaritätszuschlags herhalten, wie dies noch bezogen auf den Veranlagungszeitraum 2007 der Fall war. Im Ergebnis stellt sich der Solidaritätszuschlag seit dem 1. Januar 2020 danach als verfassungswidriges „Dauerfinanzierungsinstrument“ dar. Die Änderung der Verhältnisse steht mit dem Auslaufen des Solidarpakts II im Sinne der Rechtsprechung „*evident*“ (BVerfGE 32, 333 <343>) bzw. „*eindeutig und offensichtlich*“ (BFHE 234, 250 <Rn. 25>) fest. Die unbefristete Fortführung des Solidaritätszuschlags über den 31. Dezember 2019 hinaus ist nicht gerechtfertigt, weil es seitdem an dem spezifischen Finanzbedarf des Bundes fehlt, zu dessen Deckung das angegriffene Gesetz erlassen und die Abgabe eingeführt wurde. Aus dem evidenten Wegfall der Voraussetzungen zur Erhebung der Abgabe folgt der verfassungsrechtliche Zwang zur Aufhebung der Ergänzungsabgabe.
153. So kamen auch die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages und der Präsident des Bundesrechnungshofes zu der Einschätzung, dass an der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags über das Ende 2019 hinaus „*erhebliche Bedenken*“ bestünden (vgl. Ausarbeitung WD, S. 14) bzw. der Fortbestand „*hohen verfassungsrechtlichen Risiken unterliegt*“ (so BWV-Gutachten, Tz. 0.4 und Stellungnahme Bundesrechnungshof, S. 2).

- dd) Keine Umwidmung
154. Auch eine Umwidmung des Solidaritätszuschlags für andere Haushaltszwecke als die Finanzierung der Wiedervereinigung ist verfassungsrechtlich nicht vertretbar. Im Ergebnis würde mit der Umwidmung eine neue Ergänzungsabgabe eingeführt, deren verfassungsrechtliche Rechtfertigung allerdings nicht gegeben ist. Eine explizite Umwidmung ist nicht erfolgt (dazu (1)). Eine implizite Umwidmung wäre unzulässig (dazu (2)). Ein „Corona-Soli“ kommt nicht in Betracht (dazu (3)).
- (1) Keine explizite Umwidmung
155. Eine ausdrückliche Umwidmung des Solidaritätszuschlags durch den Beschluss eines neuen Gesetzes ist nicht erfolgt. Der Gesetzgeber hat eine neue „*nicht anderweitig zu deckende Bedarfsspitze*“ des Bundes nicht benannt.
156. Eine explizite Umwidmung ist auch nicht durch einen Beschluss des Bundestages erfolgt, sofern dies überhaupt für einen Austausch des die Ergänzungsabgabe rechtfertigenden Zwecks ausreichte. Da die Ergänzungsabgabe zur Deckung eines nur temporären besonderen Finanzbedarfs und anderweitig nicht auszugleichenden Fehlbedarfs des Bundeshaushalts gedacht ist, hat der Bundestag im Rahmen seiner Etatverantwortung im Zusammenhang mit der Verabschiedung des Bundeshaushalts darüber zu entscheiden, ob und in welchem Ausmaß die Abgabe zu erheben ist (vgl. BTDrucks II/484, S. 4; Fischer-Menshausen, DÖV 1956, 161 <164>). Eine Fortführung des Solidaritätszuschlags mit geändertem Zweck müsste also vom Bundestag beschlossen werden; eine andauernde Umwidmung der Ergänzungsabgabe für neue Finanzbedarfe ohne parlamentarische Erneuerung des Gesetzes widerspräche dem Befassungsvorrecht des Bundestags (vgl. Hidien/Tehler, StBW 2010, 458 <461f.>; so auch Bartone, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: Jochum u.a. (Hrsg.), Festschrift für Rudolf Wendt, 2015, S. 739 <758 m.w.N.>; Selmer/Hummel, Der Solidaritätszuschlag eine unendliche Geschichte?, in: Junkernheinrich u.a. (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen. 2013, 361 <381>). Einen solchen „Solidaritätszuschlag-Fortführungs Beschluss“ hat der Deutsche Bundestag im Rahmen seiner Budgethoheit indes (bislang) nicht getroffen.
- (2) Implizite Umwidmung für andere Zwecke unzulässig
157. Eine implizite Umwidmung des Solidaritätszuschlags für andere Zwecke ist verfassungsrechtlich nicht tragbar. Hierfür fehlt es an dem für eine

Fortsetzung des Solidaritätszuschlags ab 2020 notwendigen neuen Sachgrund und konkreten außergewöhnlichen Finanzierungsbedarf allein des Bundes.

158. Der Bundesgesetzgeber könnte sich zur Rechtfertigung der Auswechslung der Begründung für die fortdauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 2020 nicht auf einen allgemeinen Finanzierungsbedarf aufgrund neuer Staatsaufgaben stützen. Ein allgemeiner Finanzierungsbedarf des Bundes kann die Fortdauer einer Sonderabgabe auf das Einkommen nicht rechtfertigen (vgl. Ausarbeitung WD, S. 7f., 17; Bartone, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: Jochum u.a. (Hrsg.), Festschrift für Rudolf Wendt, 2015, S. 739 <744>; Selmer/Hummel, Der Solidaritätszuschlag eine unendliche Geschichte?, in: Junkernheinrich u.a. (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen. 2013, 361 <375>; jew. m.w.N.). Bei dem Solidaritätszuschlag handelt es sich um eine Ergänzungsabgabe mit verfassungsrechtlich inhärentem *Ausnahmecharakter*, die nicht dazu vorgesehen ist, langfristig eine stabile Haushaltslage sicherzustellen (vgl. Hoch, DStR 2018, 2410 <2414>). So erwachsen immer wieder neue Aufgaben und möglicherweise außergewöhnliche finanzielle Mehrbelastungen. Dies allein rechtfertigt jedoch nicht die Beibehaltung der Ergänzungsabgabe. Neue Staatsaufgaben als solche, auf die sich der Bund gegebenenfalls berufen könnte, reichen für die Fortführung nicht aus.
- (3) „Corona-Soli“ unzulässig
159. Eine Umwidmung des wiedervereinigungsbedingten Solidaritätszuschlags zu einer COVID-19-pandemiebedingten Abgabe („Corona-Soli“) wäre gleichermaßen verfassungsrechtlich nicht vertretbar.
160. Der Bund hat mit den pandemiebedingten Maßnahmen zur Stärkung des Gesundheitsschutzes und des Gesundheitssystems sowie zur Begrenzung der Folgen für Wirtschaft, Unternehmen und Beschäftigte (dazu oben Rn. 50f.) unbestritten neue Staatsaufgaben übernommen, die einen außerordentlichen Mehrbedarf ausgelöst haben. Trotz der milliardenschweren Neuverschuldung liegt gleichwohl keine haushaltsrechtliche Sonder-situation bzw. Ausnahmelage vor, die den Einsatz des Instruments der Ergänzungsabgabe rechtfertigte. Denn es fehlt (i) an einer speziellen bzw. vorrangigen Aufgabe des Bundes, die (ii) den die Ergänzungsabgabe rechtfertigenden zusätzlichen konkreten Finanzbedarf allein des Bundes auslöst. Nur unter der Voraussetzung eines erhöhten Bedarfs (nur) des Bundes sind nämlich die Einführung und Beibehaltung einer Ergänzungsabgabe das mildere Mittel gegenüber einer Erhöhung der

Einkommen- und Körperschaftsteuer (so Tappe, Schriftliche Stellungnahme zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 31. Oktober 2019 für die öffentliche Anhörung des Finanzausschusses am 4. November 2019, S. 7). Die Bewältigung der Corona-Pandemie nimmt allerdings alle – Bund, Länder und Kommunen – gleichermaßen in die Pflicht. Dementsprechend belastet die Corona-Pandemie nicht ausschließlich den Bundeshaushalt, sondern auch die Haushalte der Länder und Kommunen (dazu oben Rn. 53ff.). Anstelle eines „Corona-Solis“ würde es hiernach sehr viel näherliegen, die Länder unmittelbar an den Einnahmen partizipieren zu lassen. Mit der Finanzautonomie der Länder unvereinbar wäre es zudem, zunächst einen Zuschlag auf Bundesebene zu erheben, um selbigen sodann in Form von Bundeszuschüssen auf die Länder und kommunale Ebene zu verteilen.

161. Ein „Corona-Soli“ würde mithin gerade nicht zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen, sondern vielmehr zu einer Verschiebung der Einkommensverteilung zugunsten des Bundes führen. Der Bund würde sich an den Ländern vorbei eine Ertragsquelle zur Deckung seiner pandemiebedingten Lasten schaffen und hierbei die regulären Mittel der Erhöhung der Bundessteuern und die Anpassung der Beteiligungsquoten an der Umsatzsteuer umgehen. Ein „Corona-Soli“ würde im Ergebnis dazu führen, dass der Bund eine eigene Steuerkompetenz in Form eines zeitlich unbegrenzten Zuschlagsrechts auf die Steuern vom Einkommen zementiert (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 0.6 und 5.3; Papier-Gutachten, S. 23). Ein solches ausschließliches Steuersetzungsrecht des Bundes ohne Zustimmung des Bundesrats sieht das Grundgesetz jedoch nicht vor, zumal die Haushaltslage der Länder und Kommunen von einer derart einseitigen Änderung des verfassungsrechtlichen Steuerverteilungssystems in keiner Weise profitieren würden. Wie das Bundesverfassungsgericht im Fall der Kernbrennstoffsteuer betont hat, darf der Bund seine Zuständigkeitsgrenzen für steuerliche Maßnahmen nicht an den Regelungen im Grundgesetz vorbei ausweiten (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 0.6, 6.3). Der Finanzbedarf des Bundes müsste über eine Anpassung der Regelsteuern oder über eine Neuverteilung des Umsatzsteueraufkommens gedeckt werden.
162. Zu erinnern ist an den allgemeinen Grundgedanken der Besteuerung des Bürgers im Zusammenhang mit der Verteilung steuerlicher Lasten bei wachsendem staatlichen Finanzbedarf (vgl. BVerfGE 87, 153 <172 >):

„Ein besonderer Finanzbedarf des Staates und die Dringlichkeit einer Haushaltssanierung mögen den Gesetzgeber veranlassen, die bisherigen Bedarfstatbestände in der gesamten Rechtsordnung zu

überprüfen, sind aber nicht geeignet, eine verfassungswidrige Besteuerung zu rechtfertigen.“

II. Art. 2 Abs. 1 GG

163. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes verstößt auch gegen das Grundrecht der Beschwerdeführer aus Art. 2 Abs. 1 GG.
164. Art. 2 Abs. 1 GG gewährleistet die allgemeine Handlungsfreiheit in einem umfassenden Sinne. Steuergesetze greifen in die allgemeine Handlungsfreiheit in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich ein (vgl. BVerfGE 87, 153 <169>). Zur Handlungsfreiheit zählt das Grundrecht des Bürgers, nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zur Steuer herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören (vgl. BVerfGE 9, 3 <11>). Jedermann kann im Wege der Verfassungsbeschwerde geltend machen, ein seine Handlungsfreiheit beschränkendes Gesetz gehöre nicht zur verfassungsmäßigen Ordnung, weil es gegen einzelne Verfassungsbestimmungen oder allgemeine Verfassungsgrundsätze verstoße (vgl. grundlegend BVerfGE 6, 32 <41>).
165. Das ist wie unter Rn. 120ff. aufgezeigt der Fall. Das angegriffene Gesetz verstößt gegen die Art. 105 ff. GG und stellt daher einen ungerechtfertigten Eingriff auch in die allgemeine Handlungsfreiheit der Beschwerdeführer aus Art. 2 Abs. 1 GG dar.

III. Art. 3 Abs. 1 GG

166. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes muss auch sonst in jeder Hinsicht verfassungsgemäß sein und insbesondere den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG beachten (vgl. BVerfGE 14, 263 <278>). Das ist allerdings nicht der Fall.
167. Das angegriffene Gesetz missachtet den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG zu Lasten der Beschwerdeführer. Vor dem Gleichheitssatz hat die *Ungleichbehandlung* der von der Solidaritätszuschlagpflicht Betroffenen im Vergleich zu den hiervon ausgenommenen Personen keinen Bestand. Ein vernünftiger, aus der Sache oder sonst sachlich einleuchtender Grund dafür, dass ein Teil der bisher nach dem SolzG 1995 abgabepflichtigen Personen weiterhin den Solidaritätszuschlag zahlen müssen, während ein anderer Teil befreit wird, ist nicht

ersichtlich. Von einem „*solidarischen finanziellen Opfer aller Bevölkerungsgruppen*“ (vgl. BTDrucks 12/4401, S. 51) kann nicht mehr die Rede sein.

1. Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes

168. Dem Gesetzgeber ist es untersagt, wesentlich Gleiches in sachwidriger Weise ungleich zu behandeln. Dies gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfGE 116, 164 <180>; BVerfGE 122, 210 <230>). Eine Regelung ist mit dem Gleichheitssatz unvereinbar, wenn sich ein vernünftiger, aus der Natur der Sache oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung nicht finden lässt, die Bestimmung also als willkürlich erscheint (vgl. BVerfGE 1, 14 <52>; 55, 114 <128>). Es ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfGE 116, 164 <180>; 122, 210 <230>). Prüfungsmaßstab ist, ob eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten (vgl. BVerfGE 55, 72 <88>; 95, 39 <45>).
169. Für die vorliegend zu beurteilende Differenzierung zwischen denjenigen einkommensteuerpflichtigen Personen, die, wie die Beschwerdeführer, weiterhin mit dem Solidaritätszuschlag belastet werden, und jenen einkommensteuerpflichtigen Personen, die aufgrund der angehobenen Freigrenzen einen Solidaritätszuschlag nicht mehr leisten müssen, ist bei der Prüfung anhand des Gleichheitssatzes von einer strengeren Bindung des Gesetzgebers auszugehen. Denn die Ungleichbehandlung wirkt sich nachteilig auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten aus – hier in Gestalt der durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützten Eigentumsgarantie (dazu oben D I) und der durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützten allgemeinen Handlungsfreiheit (dazu oben D II). Die Ungleichbehandlung und die sie rechtfertigenden Gründe müssen in einem angemessenen Verhältnis zueinanderstehen.

2. Missachtung des allgemeinen Gleichheitssatzes

170. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes wird den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht gerecht.

Der Gesetzgeber hat wesentlich Gleiches in sachwidriger Weise ungleich behandelt.

a) Ungleichbehandlung

171. Eine Ungleichbehandlung liegt vor. Die hiesige Vergleichsgruppe sind alle nach dem Einkommensteuergesetz abgabepflichtigen Personen. Innerhalb dieser Personengruppe erfolgt durch die selektive Abschaffung des Solidaritätszuschlags eine ungleiche Belastung einer sehr geringen Personenzahl. Es bestehen zwischen den weiterhin Zahlungspflichtigen und den entlasteten Personen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht, dass diese ungleiche Behandlung gerechtfertigt ist.
172. Ab dem Veranlagungszeitraum 2021 sind nur noch etwa 900.000 Personen in voller Höhe mit dem Solidaritätszuschlag belastet. Die Abschmelzung des Solidaritätszuschlags durch die extreme Anhebung der Freigrenze von 972 Euro auf 16.956 Euro bedeutet einen erheblichen Progressionssprung. Eine Belastung mit dem Solidaritätszuschlag erfolgt künftig ab einem zu versteuernden Einkommen von 61.717 Euro, wobei mit steigendem Einkommen schrittweise an die vollständige Abgabenhöhe von 5,5 Prozent der Bemessungsgrundlage (Einkommensteuerschuld) herangeführt und der volle Solidaritätszuschlag erst ab einem zu versteuernden Einkommen 96.410 Euro erhoben wird. Angesichts eines Durchschnittsbruttoeinkommens von 51.333 Euro (vgl. IW-Gutachten, S. 8) profitieren rund 33,7 Mio. einkommensteuerpflichtige Personen von der vollständigen Entlastung und werden rund 2,8 Mio. Einkommensteuerpflichtige einen gedeckelten Solidaritätszuschlag leisten (vgl. IW-Gutachten, S. 9f.). Die maximale Entlastung einer einzelveranlagten Person beträgt dabei bis zu 933 Euro im Jahr. Betrachtet man eine einkommensteuerpflichtige Person mit einem Jahresbruttoeinkommen von beispielsweise 100.000 Euro, die einen Solidaritätszuschlag in Höhe von etwa 1.800 Euro zu leisten haben wird, und im Vergleich dazu eine Person mit einem Jahresbruttoeinkommen von 60.000 Euro, die ab dem Veranlagungszeitraum 2021 vollständig entlastet wird, entspricht dies einer Entlastung von etwa 890 Euro, die einer fortlaufenden Belastung von 1.800 Euro gegenübersteht.
173. Darüber hinaus besteht eine Ungleichbehandlung im Hinblick auf die Aufrechterhaltung der Pflicht zur Zahlung des Solidaritätszuschlags auf die Kapitalertragsteuer. Die Freigrenze findet – anders als bei der veranlagten Einkommensteuer, aber auch der Lohnsteuer im Wirkungskreis der Freigrenzen – bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer keine Anwendung (auch nicht in Form der Abgeltungsteuer, vgl. § 3 Abs. 3 Satz 2

SolzG 1995). Steuerpflichtige können in solchen Fällen nach § 32d Abs. 6 EStG im Zuge der Günstigerprüfung überprüfen, inwieweit die Anwendung der regulären Tarifvorschrift nach § 32a EStG unter Anwendung von §§ 3, 4 SolzG 1995 günstiger ist. Bei einem positiven Ergebnis aber auch nur dann werden die Kapitaleinkünfte dem progressiven Einkommensteuertarif unter Anwendung der (erhöhten) Freigrenze unterworfen (vgl. Hechtner, Schriftliche Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, November 2019,¹⁹S. 9, im Weiteren „**Stellungnahme Hechtner 2019**“).

174. Die Günstigerprüfung wird auch in Zukunft nur dann zur Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs führen, wenn die Gesamtsteuerbelastung bestehend aus Einkommensteuer- und Solidaritätszuschlag geringer ausfällt als unter Anwendung der Abgeltungssteuer von 25 % zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag (vgl. Stellungnahme Hechtner 2019, S. 10).
- b) Keine Rechtfertigung
175. Die Ungleichbehandlung ist verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt: Die fortdauernde selektive hohe Belastung einer bestimmten Personenzahl gegenüber einer vollständigen Entlastung der Mehrheit der Einkommensteuerpflichtigen ist willkürlich. Die vom Gesetzgeber zur Differenzierung nach dem Einkommen herangezogenen Kriterien der steuerlichen Umverteilung sind nicht zur Rechtfertigung geeignet. Erstens ist das Instrument der Freigrenze ungeeignet (dazu aa), zweitens hat der Gesetzgeber eine unsachgemäße Begründung herangezogen (dazu bb) und drittens fehlt es an einer folgerichtigen Belastungsentscheidung (dazu cc).
- aa) Die Ungeeignetheit des Instruments der Freigrenze
176. Im Rahmen seiner Typisierungs- und Pauschalisierungsbefugnis darf sich der Gesetzgeber grundsätzlich des Instruments der Freigrenze bedienen. Bei einer Freigrenze fällt mit dem Überschreiten die Abgabenlast auf die gesamte Bemessungsgrundlage an, während bei einem Freibetrag nur der Anteil oberhalb des Grenzwerts der Besteuerung unterliegt. Freigrenzen erleichtern den Vollzug der Steuernorm durch die Finanzverwaltung, insbesondere, wenn sich bei einer gleitenden Übergangsregelung

¹⁹ https://www.bundestag.de/resource/blob/666044/b23b98e47b567d02128e6b8b07bda608/11/Hechtner_data.pdf, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

durch einen Freibetrag ein erheblicher Verwaltungsmehraufwand ergeben würde (vgl. BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 27. Juli 2010 – 2 BvR 2122/09 –, juris Rn. 7).

177. Die Freigrenze ist allerdings nicht das richtige Instrument zur Umsetzung der selektiven Abschaffung des Solidaritätszuschlags. Der Gesetzgeber kann sich nicht darauf berufen, dass durch die Regelung eines Freibetrags ein erheblicher Verwaltungsmehraufwand entstände (so im Ergebnis auch Kube, Verfassungsrechtliche Würdigung der koalitionsvertraglichen Aussagen zum Solidaritätszuschlag, März 2018,²⁰ S. 8, im Weiteren „**Kube-Gutachten**“). Die Bemessungsgrundlage (Einkommensteuerschuld) wird im Rahmen der Einkommensteuerhebung berechnet. Knüpfte man den Solidaritätszuschlag nur an denjenigen Teil der Einkommensteuerschuld, der einen bestimmten Freibetrag überschreitet, ließe sich die Abgabenhöhe von der Finanzverwaltung mit wohl nahezu identischem Aufwand „auf Knopfdruck“ ermitteln, wie dies bei der Freigrenze der Fall ist.
178. Aufgrund des sog. Fallbeileffekts wird der Rückgriff auf das typisierende Instrument der Freigrenze statt des Freibetrags allerdings umso problematischer, je höher die Freigrenze angesetzt ist, da der mit Überschreiten der Freigrenze eintretende Progressionssprung dann umso schwerer wiegt. Die durch das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes eingeführten Freigrenzen bedeuten eine solche besonders schwerwiegende Ungleichbehandlung. Mag die Freigrenze in ihrer ursprünglichen Fassung bei Einführung des Solidaritätszuschlags im Jahr 1995 dazu gedient haben „*Kleinbeträge*“ zur Gewährleistung des Existenzminimums von der Abgabe auszunehmen (dazu oben Rn. 19), wird durch die Freigrenzen ab 2021 der weit überwiegende Teil der bisherigen Solidaritätszuschlagzahler von der Abgabepflicht befreit. Das Verhältnis von Zahlungs- zu nicht Abgabepflichtigen hat sich also umgekehrt. Für die über den Freigrenzen liegenden einkommensteuerpflichtigen Personen bewirken die Freigrenzen willkürliche Progressionsverschärfungen und Progressionssprünge (dazu Wernsmann, NJW 2018, 916 <918>). Die Milderungszone vermag den beschriebenen Effekt zwar abzumildern, sie kann jedoch den gleichheitswidrigen Rückgriff auf derart hohe Freigrenzen wie im SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes nicht rechtfertigen (vgl. Kube-Gutachten, S. 8).

²⁰ https://www.insm.de/fileadmin/insm-dms/text/steuern-finanzen/Gutachten-Kube-zum_Solidaritaetszuschlag.pdf, zuletzt abgerufen am 21. August 2020.

179. Ein sachlicher Grund für die konkrete Ausgestaltung ist nicht gegeben. Der Gesetzgeber kann sich nicht auf die Vermeidung eines erheblichen Verwaltungsmehraufwands berufen.
- bb) Keine sachgemäße Begründung
180. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird die selektive Entlastung vorrangig von sozialpolitischen Erwägungen mit Lenkungszweck getragen. Es soll eine sozialpolitische Korrektur der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Lastenverteilung stattfinden. Im Einzelnen wird die selektive Abschaffung des Solidaritätszuschlags folgendermaßen begründet (BTDrucks 19/14103, S. 1f.):

„Durch den schrittweisen Abbau des Solidaritätszuschlags durch eine erhebliche Anhebung der Freigrenze beim Solidaritätszuschlag in einem ersten Entlastungsschritt wird der Verteilung der zusätzlichen Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit in besonderem Maße Rechnung getragen. Hierbei sind sozialstaatliche Erwägungen maßgebend, da höhere Einkommen einer stärkeren Besteuerung unterliegen sollen als niedrigere Einkommen. [...] Dies stellt zudem eine wirksame Maßnahme zur Stärkung der Arbeitsanreize, Kaufkraft und Binnenkonjunktur dar. Bürgerinnen und Bürger mit mittleren und niedrigen Einkommen haben eine deutlich höhere Konsumquote als Spitzenverdienende, d.h. sie sind typischerweise gezwungen, deutlich mehr von ihrem Einkommen für Güter und Dienstleistungen auszugeben.“

181. Diese Erwägungen sind im Hinblick auf den Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe sachfremd und vermögen einen steuerlichen Progressionsknick in der ausgeprägten Form nicht zu rechtfertigen.
182. Zwar hat das Bundesverfassungsgerichts im Jahr 1972 beschlossen, dass bei

„[...] Steuern, die wie die Einkommensteuer an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, [...] die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten [ist]. Deshalb konnte der Gesetzgeber auch bei der Ergänzungsabgabe, die im Ergebnis eine Verschärfung der Einkommensteuer darstellt, solchen Erwägungen Rechnung tragen. [...] Im Verhältnis zum Steuerzahler wäre es ohne weiteres zulässig gewesen, die Einkommensteuer zu erhöhen und dabei die unteren Einkommensstufen von der Erhöhung auszunehmen. Dann ist aber auch kein Grund dafür ersichtlich, die Ergänzungsabgabe als eine

selbständige Steuer strenger an die Struktur der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu binden als eine Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer selbst.“ (vgl. BVerfGE 32, 333 <339>)

Die der Entscheidung zugrundeliegende Ausgangssituation war jedoch eine andere als die der selektiven Abschaffung des Solidaritätszuschlags zugrundeliegende. Die Ergänzungsabgabe 1968, über die das Bundesverfassungsgericht zu entscheiden hatte, war mit der Zielsetzung eingeführt worden, ungleiche Steuerbelastungen auszugleichen, die sich durch die Erhöhung der Umsatzsteuer ergaben. Mithin war die Ergänzungsabgabe 1968 schon mit einer sozialen Zielsetzung eingeführt worden. Grundsätzlich verschieden dazu ist der Grund für die Einführung des Solidaritätszuschlags. Der Solidaritätszuschlag diente dazu, einen konkreten Finanzbedarf des Bundes zu decken (vgl. BTDrucks 12/4401, S. 51). Die Zielsetzung legt als solche keinerlei besondere Differenzierung zwischen den Steuerpflichtigen nahe (vgl. Kube, DStR 2017, 1792 <1800>). Anders ausgedrückt: Wenn eine Ergänzungsabgabe dazu dient, einen konkreten Finanzbedarf zu decken, trägt dieser Finanzierungszweck eine soziale Staffelung nicht (vgl. Kube-Gutachten, S. 7).

183. Eine steuerliche Umverteilung hat grundsätzlich über das Instrument der Einkommensteuer zu erfolgen. Wird mit Blick auf sozialpolitische Aspekte eine Ent- oder Belastung bestimmter Einkommensgruppen angestrebt, müsste dies durch einen offenen und gleichheitsgerechten veränderten Tarifverlauf der Einkommensteuer geschehen und nicht durch eine Ergänzungsabgabe (so BWV-Gutachten, Tz. 5.3; vgl. auch Kube-Gutachten, S. 7f.). Wird aber an die Einkommensteuer, bereits sozial staffelnd, nunmehr eine zusätzlich sozial staffelnde Ergänzungsabgabe gekoppelt, führt dies zu einer demokratisch und rechtsstaatlich problematischen Intransparenz der Umverteilung (vgl. Kube-Gutachten, S. 7). Der Solidaritätszuschlag mutiert folglich in verfassungswidriger Weise vom Mittel zur Mehrbedarfsdeckung und „*solidarischen finanziellen Opfer aller Bevölkerungsgruppen*“ zu einem Mittel zur Herstellung sozialpolitisch motivierter Verteilungsgerechtigkeit und im Ergebnis zu einer Reichensteuer (vgl. Hoch, DStR 2018, 2410 <2414f.>; so auch Loritz, Stellungnahme für das Öffentliche Fachgespräch u.a. zu dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP zur Aufhebung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 am 27. Juni 2018, BT-Drucksache 19/1038, S. 4).

- cc) Keine folgerichtige Belastungsentscheidung
184. Durch die deutliche Anhebung der Freigrenze wird der steuerliche Tarifverlauf verschoben und die ursprüngliche Belastungsentscheidung nicht folgerichtig umgesetzt.
185. Aus dem Gebot der möglichst gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen folgt, dass der Gesetzgeber zwar bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum hat. Bei der Ausgestaltung dieses Ausgangstatbestandes hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung dann aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen (vgl. BVerfGE 84, 239 <271>; 93, 121 <147>).
186. Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung dennoch vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber dadurch das wirtschaftliche oder sonstige Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (vgl. BVerfGE 38, 61 <79 ff.>; 84, 239 <274>; stRspr). Eine solche Intervention, die das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Verwaltungsziele stellt, setzt aber eine erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers voraus, mit dem Instrument der Steuer auch andere als bloße Ertragswirkungen erzielen zu wollen sein (vgl. BVerfGE 93, 121 <147>). Daran fehlt es vorliegend. § 1 Abs. 1 i.V.m. § 2 SolzG 1995 trifft die Belastungsentscheidung, „*alle Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit [zu belasten]*“ (vgl. BTDrucks 12/4801, S. 3). Der Einführung des Solidaritätszuschlags lag damit erkennbar nicht die Entscheidung des Gesetzgebers zugrunde, mit dem Solidaritätszuschlag über die bloße Einnahmenerzielung hinaus einen steuerlichen Ausgleich zu schaffen. Hier liegt insbesondere der Unterschied zu der Ergänzungsabgabe 1968.
187. Zwar galt auch bei Einführung des Solidaritätszuschlags 1995 eine Freigrenze von umgerechnet rund 680 Euro. Der niedrige Wert führte indes dazu, dass zu versteuernde Einkommen in einer Höhe von 6.400 Euro schon nicht mehr von der Solidaritätszuschlagpflicht ausgenommen waren. Ab 2021 werden demgegenüber angesichts der extrem hohen Freigrenze zu versteuernde Einkommen von bis zu 61.717 Euro vollständig von der Abgabe verschont. Während die ursprüngliche Freigrenze dazu diente, „*Kleinbeträge*“ von der Solidaritätszuschlagpflicht auszunehmen und sich dementsprechend als Instrument zur Entlastung der Geringverdiener nach dem Gebot der Belastungsgleichheit darstellte, bezweckt die

- mit der Verfassungsbeschwerde angegriffene Regelung eine stärkere Belastung von Personengruppen mit einem bestimmten Einkommen zu Zwecken der Verteilungsgerechtigkeit. Faktisch handelt es sich um zwei völlig verschiedene steuerpolitische Instrumente. Dem Gesetzgeber ist mithin vorzuhalten, dass er die einmal getroffene Belastungsentscheidung nicht folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt hat.
188. Im Ergebnis verdeutlicht die fortgesetzte Belastung höherer Einkommen mit dem streitgegenständlichen Zuschlag über den Wegfall des die Ergänzungsabgabe legitimierenden Zwecks des Mehrbedarfs hinaus, dass inzwischen die sozialpolitische Korrektur der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Lastenverteilung vorrangiges Ziel des Gesetzgebers ist. Der Bundesgesetzgeber hat hiermit im Ergebnis eine spezifische Tarifänderung bei der Einkommensteuer zulasten derjenigen Einkommensteuerpflichtigen etabliert, deren Einkommen sich nicht im unteren oder mittleren Bereich bewegen. Das Vorgehen unterläuft allerdings das verfassungsrechtliche Normgefüge von Zustimmungs- und Ertragskompetenzen. Der Bundesgesetzgeber übergeht seine lediglich subsidiäre Ertragskompetenz für den Fall eines anderweitig nicht behebbaren akuten Fehlbedarfs im Bundeshaushalt. Den Solidaritätszuschlag zweckwidrig als Mittel der Verteilungsgerechtigkeit einzusetzen, widerspricht dem allgemeinen Finanzierungszweck einer Ergänzungsabgabe und ist ein verfassungswidriger Formmissbrauch (vgl. Hoch, DStR 2018, 2410 <2414f.>; Papier-Gutachten, S. 28).
- dd) Keine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung hinsichtlich der Kapitalerträge
189. Auch die Ungleichbehandlung im Hinblick auf die Behandlung der Kapitalerträge lässt sich verfassungsrechtlich nicht rechtfertigen.
190. Durch die Anwendung des progressiven Tarifs auf das Gesamteinkommen (einschließlich Kapitaleinkünften) könnte die Freigrenze nach § 3 SolzG 1995 auch auf die Kapitaleinkünfte angewendet werden (Vorteil). Gleichwohl kann der persönliche Steuersatz (genauer Differenzsteuersatz) unter Anwendung des progressiven Tarifs höher ausfallen als die Abgeltungssteuer von 25 % (Nachteil). Überwiegt der Nachteil den Vorteil, so bleibt es bei der Anwendung der Abgeltungssteuer. In diesen Fällen unterliegen die Kapitaleinkünfte dem (vollen) Solidaritätszuschlag, obwohl das Gesamteinkommen und die damit verbundene progressive Einkommensteuer noch unter der Freigrenze von 16.956 Euro liegen könnte. Die Effekte ergeben sich aus der allgemeinen Systematik der Besteuerung von privaten Kapitaleinkünften. Die deutliche Erhöhung der

Freigrenze bewirkt letztendlich, dass die beschriebenen Fallkonstellationen künftig stärker auftreten können (vgl. Stellungnahme Hechtner 2019, S. 10). Mithin liegt eine zweifache Ungleichbehandlung vor. So werden die künftig greifenden Freigrenzen bei der Besteuerung von Kapitalerträgen (auch in relativer Anwendung) nicht berücksichtigt. Vielmehr wird der Solidaritätszuschlag auf Kapitalerträge grundsätzlich unverändert erhoben.

191. Anzumerken ist zudem, 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 Funktion. Eine Möglichkeit zur Veranlagung unter Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs besteht nicht (vgl. Stellungnahme Hechtner 2019, S. 10).
192. Ferner sind sowohl die Lohnsteuer als auch die Kapitalertragsteuer in ihrer Erhebungsform als Abgeltungsteuer Abzugssteuern, so dass sich eine Ungleichbehandlung trotz Einbettung in ein System der synthetischen bzw. einer schedularen Einkommensbesteuerung nicht rechtfertigen lässt.

IV. Art. 6 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 3 Abs 1 GG

193. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes verstößt auch gegen Art. 6 Abs. 1 GG sowie das Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit aus Art. 3 Abs. 1 GG.

1. Gewährleistungsgehalt des Art. 6 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 3 Abs 1 GG

194. Art. 6 Abs. 1 GG stellt Ehe und Familie unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung (vgl. BVerfGE 114, 316 <333>). Das Gebot des Schutzes von Ehe und Familie bezieht sich auf jede Ehe und Familie (vgl. BVerfGE 6, 55 <82>). Der Schutzgehalt des Art. 6 Abs. 1 GG erstreckt sich demnach auf die „Alleinverdienererehe“ ebenso wie auf die „Doppelverdienererehe“ (vgl. BVerfGE 107, 27 <53>) und garantiert den Eheleuten, ihre Gemeinschaft in ehelicher und familiärer Verantwortlichkeit und Rücksicht frei zu gestalten (vgl. BVerfGE 80, 81 <92>, 103, 89 <101>). Insbesondere muss den Ehepartnern die Entscheidungsfreiheit verbleiben, zu welchen Teilen jeder Ehepartner zum gemeinsamen Einkommen beitragen soll (vgl. BVerfGE 6, 55 <81f.>). Daher verbietet es

Art. 6 Abs. 1 GG, über die Ausgestaltung von Steuergesetzen eine bestimmte Gestaltung der privaten Sphäre der Ehe zu erzwingen (vgl. BVerfGE 6, 55 <82>).

195. Entsprechend muss der Gesetzgeber Regelungen vermeiden, die geeignet sind, in die freie Entscheidung der Ehepartner über ihre Aufgabenverteilung in der Ehe einzugreifen (vgl. BVerfGE 107, 27 <53>). Ehen mit gleichem Gesamteinkommen müssen deshalb unabhängig von den jeweiligen Beiträgen der Ehepartner hierzu steuerlich gleichbehandelt werden.
196. Auch fordert das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit eine gleiche Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit (vgl. BVerfGE 112, 268 <279>). Hierbei ist zu beachten, dass Art. 6 Abs. 1 GG die Ehe und Familie auch als Wirtschaftsgemeinschaft schützt (vgl. BVerfGE 114, 316 <333>), sodass auch die gleiche Besteuerung von Ehepaaren mit gleicher gemeinsamer Leistungsfähigkeit geboten ist.

2. Missachtung der Anforderungen aus Art. 6 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 3 Abs 1 GG

197. Den dargestellten verfassungsrechtlichen Vorgaben wird die Ausgestaltung des Solidaritätszuschlags im SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes nicht gerecht.
 - a) Verstoß gegen das Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit
 - aa) Ungleichbehandlung
198. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes verstößt gegen das Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit. Denn die Erhöhung der Freigrenze auf 16.956 Euro führt dazu, dass Ehepaare als Wirtschaftsgemeinschaft mit identischer gemeinsamer Leistungsfähigkeit in Abhängigkeit der individuellen Beiträge der Ehepartner zu den gemeinsamen Einkünften unterschiedlich besteuert werden. Diese Ungleichbehandlung widerspricht dem verfassungsrechtlichen Gebot gleicher Steuer bei gleicher Leistungsfähigkeit (vgl. BVerfGE 112, 268 <279>).
199. Das ergibt sich aus folgenden Wirkungen: Die Erhöhung der Freibeträge führt in bestimmten Einkommensregionen dazu, dass für Ehepaare ein steuerlicher Anreiz entsteht, eine getrennte Veranlagung statt einer gemeinsamen Veranlagung zu wählen. Bei einer getrennten Veranlagung

- ist die Höhe des Solidaritätszuschlags für Ehepaare mit gleichem zu versteuerndem gemeinsamen Einkommen jedoch nicht stets identisch, sondern wird durch die jeweiligen Beiträge der Ehepartner zum identischen zu versteuernden gemeinsamen Einkommen beeinflusst (vgl. Broer, Verfassungswidrige Ehegattenbesteuerung durch die Reform des Solidaritätszuschlags, Wirtschaftsdienst 2019, S. 697, im Weiteren „**Broer Wirtschaftsdienst 2019**“). Je höher der Anteil des Haupteinkommenbeziehers am gemeinsamen Einkommen ist, desto größere Einsparungen können hinsichtlich des Solidaritätszuschlags erzielt werden. In der Folge werden Ehepartner mit ungleicher Einkommensverteilung bei der Höhe des Solidaritätszuschlags bevorzugt.
200. Der beschriebene Effekt gilt allgemein für Ehen, in denen bei getrennter Veranlagung das auf jeden Ehepartner entfallende zu versteuernde Einkommen mit dem konstanten Grenzsteuersatz von 42 Prozent belastet wird (nach dem Tarif 2020 zwischen 57.052 Euro und 270.500 Euro) und auch das gemeinsame zu versteuernde Einkommen mit 42 Prozent belastet wird. Denn bei diesen Ehepartnern hat das Ehegattensplitting keinerlei Wirkung, sodass die Einkommenssteuerschuld unabhängig davon ist, ob es zu einer getrennten oder gemeinsamen Veranlagung kommt (vgl. Broer, Wirtschaftsdienst 2019, S. 700). Die Höhe des Solidaritätszuschlags hängt bei getrennter Veranlagung hingegen von den jeweiligen Beiträgen der Ehepartner zum gemeinsamen Gesamteinkommen ab, da bei Individualbesteuerung für einen Ehepartner ggf. gar kein Solidaritätszuschlag anfällt oder die Milderungszone greift. Gegenüber Ehepaaren mit paritätischer Einkommensverteilung kann es bei Ehepaaren mit ungleicher Einkommensverteilung so zu erheblichen Minderbelastungen von knapp 900 Euro pro Steuerjahr kommen (vgl. Broer, Wirtschaftsdienst 2019, S. 700).
201. Beispielhaft lässt sich der Effekt für ein Ehepaar mit einem gemeinsamen zu versteuernden Einkommen von 200.000 Euro beschreiben. Setzt sich das gemeinsame Einkommen aus einem Einkommen von 60.000 Euro für Ehegatten 1 und 140.000 Euro für Ehegatten 2 zusammen, so beträgt der Solidaritätszuschlag bei gemeinsamer Veranlagung rund 3.650 Euro und bei getrennter Veranlagung rund 2.750 Euro. Setzt sich das gemeinsame Einkommen hingegen paritätisch aus Einkommen von jeweils 100.000 Euro für Ehegatten 1 und 2 zusammen, so beträgt der Solidaritätszuschlag sowohl bei gemeinsamer als auch bei getrennter Veranlagung rund 3.650 Euro (vgl. Broer, Wirtschaftsdienst 2019, S. 700).

202. Ehepaare mit gleichem Gesamteinkommen werden also steuerlich unterschiedlich belastet, weil die Ehepartner mit unterschiedlichen Anteilen zum Gesamteinkommen beitragen.
- bb) Keine Rechtfertigung
203. Gründe, die die Ungleichbehandlung rechtfertigen können, sind nicht ersichtlich. Zwischen den verschiedenen Ehepaaren bestehen in der Leistungsfähigkeit keinerlei Unterschiede. Unterschiede bestehen allein hinsichtlich der jeweiligen Beiträge der Ehepartner zur gemeinsamen Leistungsfähigkeit. Das kann eine Ungleichbehandlung aber nicht rechtfertigen. Auch der Unterschied in der Veranlagung als getrennt oder gemeinsam kann die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen. Denn die Möglichkeit einer gemeinsamen Veranlagung soll allein sicherstellen, dass Ehepartner nicht schlechter gestellt werden als zwei unverheiratete Personen bei Individualbesteuerung. Schließlich widerspricht die im Gleichheitssatz von Art. 3 Abs. 2 GG garantierte Gleichstellung von Mann und Frau der steuerlichen Begünstigung von Ehen mit ungleichen Anteilen am gemeinsamen Einkommen.
- b) Unzulässige Anreize zur ehelichen Aufgabenverteilung
204. Entgegen der verfassungsrechtlichen Vorgaben aus Art. 6 Abs 1 GG ist das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes auch dazu geeignet, in die freie Entscheidung der Ehepartner über ihre Aufgabenverteilung in der Ehe einzugreifen. Denn durch die beschriebenen steuerlichen Vorteile gibt das angegriffene Gesetz Anreize, die Aufgabenverteilung in Richtung eines Zuverdienermodells bzw. einer Hauptverdiener Ehe auszugestalten, d.h., dass beide Partner einer Erwerbstätigkeit nachgehen, dabei aber ein Ehepartner einen deutlich höheren Beitrag zum gemeinsamen Einkommen leistet.
205. Es ist mit Art. 6 Abs. 1 GG nicht vereinbar, Ehen mit eigenen Einkünften beider Ehepartner ohne besondere stichhaltige Gründe günstiger zu besteuern als Ehen, in denen ein Ehepartner die gesamten Einkünfte bezieht, der andere Ehepartner sich aber im Wirtschaftsleben nicht betätigen kann, etwa, weil er im Haushalt tätig ist und die Kinder erzieht (vgl. BFH, Urt. v. 2. April 1957 I 335/56 U juris Rn. 11). Genauso kann es andersherum ohne besondere stichhaltige Gründe nicht mit Art. 6 Abs. 1 GG vereinbar sein, Ehen, in denen ein Ehepartner den überwiegenden Anteil an den gemeinsamen Einkünften erzielt, günstiger zu besteuern als Ehen, in denen die Ehepartner gleiche Beiträge zu den Gesamtein-

künften leisten, etwa, weil beide Partner eine gleichberechtigte Aufteilung der Erziehungs- und Hausarbeit anstreben. Ein sachlicher Rechtfertigungsgrund für die steuerliche Bevorzugung von Ehen mit einem Haupteinkommensbezieher ist jedoch nicht ersichtlich. Denn verfassungsrechtlich geschützt ist eine Ehe, in der die Ehepartner in gleichberechtigter Partnerschaft zueinanderstehen (vgl. BVerfGE 103, 89 <101>). So wurde in familienrechtlicher Verwirklichung von Art. 6 Abs. 1 GG bereits mit dem Ersten Gesetz zur Reform des Ehe- und Familienrechts vom 14. Juni 1976 (BGBl. I 1421) das Leitbild der Hausfrauenehe aufgegeben (vgl. Badura, in: Maunz/Dürig, GG, Stand Februar 2020, Lfg. 90, Art. 6 Rn. 27). Auch die im besonderen Gleichheitssatz von Art. 3 Abs. 2 GG garantierte Gleichstellung von Mann und Frau widerspricht der Bevorzugung von Ehen mit ungleichen Anteilen an den gemeinsamen Einkünften.

206. Stattdessen hätte der Gesetzgeber im Rahmen seines Gestaltungsspielraums einen Mechanismus entwickeln müssen, der die steuerliche Bevorzugung von Ehepartnern mit unterschiedlichen Beiträgen zum gemeinsamen Einkommen gegenüber Ehepartnern mit paritätischen Beiträgen zum gemeinsamen Einkommen vermeidet. Das hat er indes mit dem angegriffenen Gesetz versäumt.

E. Nichtigkeitserklärung

207. Die Verfassungswidrigkeit des SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes hat zu einer Nichtigkeitserklärung gemäß § 95 Abs. 3 Satz 1 BVerfGG zu führen. Eine bloße Unvereinbarkeitserklärung, verbunden mit einer befristeten Fortgeltung der verfassungswidrigen Regelung, kommt vorliegend nicht in Betracht. Die Voraussetzungen hierfür sind nicht gegeben. Eine der vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Fallgruppen liegt nicht vor.
208. Die Nichtigkeitsklärung schränkt nicht die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ein. Im Hinblick auf die über den 31. Dezember 2019 hinaus fortdauernde Solidaritätszuschlagpflicht geht es nicht darum, einen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss zu korrigieren (vgl. BVerfGE 104, 74 <91>; 122, 210 <246>). Wie gezeigt (unter D I und II), verletzt die unveränderte Erhebung der Abgabe die Beschwerdeführer in ihrer Eigentumsgarantie und ihrer allgemeinen Handlungsfreiheit. Die Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (dazu D III) tritt „lediglich“ ab dem Jahr 2021 verstärkend hinzu. Der gleichheitswidrige Begünsti-

gungsausschluss ist also nicht das die Verfassungswidrigkeit des angegriffenen Gesetzes begründende Kriterium. Die Verfassungswidrigkeit des SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes folgt vielmehr bereits aus dem Wegfall des besonderen Finanzierungsbedarfs des Bundes mit dem 31. Dezember 2019 und der diesen Umstand missachtenden fortdauernden Erhebung des Solidaritätszuschlags.

209. Die Nichtigkeitsklärung des SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes führt darüber hinaus nicht zu schwer erträglichen Folgen. Der Nichtigkeitsausspruch hat kein „rechtliches Vakuum“ zu Folge, das noch weniger mit dem Grundgesetz vereinbar wäre als die Neuregelung (vgl. BVerfGE 8, 1 <19f.>; 34, 9 <43f.>). Vor dem Hintergrund, dass die Abschaffung des Solidaritätszuschlags schon jahrzehntelang Gegenstand der politischen Diskussionen, wissenschaftlichen Untersuchungen und gerichtlicher Verfahren war, ist kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, dass die sofortige Ungültigkeit des SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes dem Schutz überragender Güter des Gemeinwohls die Grundlage entziehen würde.
210. Die Notwendigkeit einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung steht einer Nichtigkeitsklärung nicht entgegen. Sie kann nur Geltung beanspruchen, wenn sich der Gesetzgeber auf seine Finanz- und Haushaltsplanung verlassen durfte (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 5.3; ferner Pressemitteilung des Bundesverfassungsgerichts Nr. 42/2017 vom 7. Juni 2017 zur Kernbrennstoffsteuer; siehe auch BVerfGE 145, 171 <229>; dazu auch Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2017, BTDrucks 19/170, S. 122ff., Nr. 2.2.3.). Auf einen solchen Vertrauensschutz kann sich der Gesetzgeber angesichts der breit diskutierten verfassungsrechtlichen Problematik eines Fortbestands des Solidaritätszuschlags über das Jahr 2019 hinaus hier nicht berufen. Nach der jahrelangen kritischen Debatte um den Abbau des Solidaritätszuschlags können der Gesetzgeber und die Bundesregierung nicht mehr guten Glaubens von der Rechtmäßigkeit der im Koalitionsvertrag vereinbarten Vorgehensweise ausgehen (vgl. BWV-Gutachten, Tz. 5.3).
211. Der Eingriff in die betroffenen Grundrechte der Beschwerdeführer ist auch nicht für eine Übergangszeit hinzunehmen (vgl. BVerfGE 33, 1 <13>; 51, 268 <290 ff.>; 109, 190 <235f.>).

F. Annahme der Verfassungsbeschwerde

212. Die Verfassungsbeschwerde ist gemäß § 93a Abs. 2 BVerfGG zur Entscheidung anzunehmen. Die Voraussetzungen hierfür sind in beiden Alternativen gegeben. Die Verfassungsbeschwerde ist nicht offensichtlich unzulässig oder unbegründet, wie unter C und D dargelegt. Darüber hinaus kommt der Verfassungsbeschwerde grundsätzliche Bedeutung zu (I). Jedenfalls ist die Entscheidung über die Verfassungsbeschwerde zur Durchsetzung der Grundrechte der Beschwerdeführer angezeigt (II).

I. Grundsatzannahme

213. Der Verfassungsbeschwerde kommt gemäß § 93a Abs. 2 lit. a BVerfGG grundsätzliche Bedeutung zu.
214. Eine grundsätzliche Bedeutung ist gegeben, wenn die Verfassungsbeschwerde eine verfassungsrechtliche Frage aufwirft, die sich nicht ohne weiteres aus dem Grundgesetz beantworten lässt und noch nicht durch die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung geklärt oder die durch veränderte Verhältnisse erneut klärungsbedürftig geworden ist (vgl. BVerfGE 90, 22 <24f.>; 96, 245 <248>). Über die Beantwortung der verfassungsrechtlichen Frage müssen also ernsthafte Zweifel bestehen. An ihrer Klärung muss zudem ein über den Einzelfall hinausgehendes Interesse bestehen. Das kann etwa dann der Fall sein, wenn sie für eine nicht unerhebliche Anzahl von Fällen bedeutsam ist oder ein Problem von einigem Gewicht betrifft, das in künftigen Fällen erneut Bedeutung erlangen kann (BVerfGE 90, 22 <24f.>).
215. Die hiesige Verfassungsbeschwerde lässt die Klärung grundsätzlicher verfassungsrechtlicher Fragen erwarten, die weitreichende Auswirkungen auf eine Vielzahl von Fällen haben. Denn von der Frage der Verfassungsmäßigkeit des SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes sind nicht nur die Beschwerdeführer betroffen, sondern mit 37,4 Mio. eine überaus große Zahl anderer Einkommensteuerepflichtiger.
216. Unter anderem die Fragen,
- ob sich ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung einer zeitlich unbefristet geregelten Ergänzungsabgabe ergeben würde, wenn die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Abgabe evident entfielen,

- welche Anforderungen an die Änderung der Verhältnisse zu stellen sind, die für die Einführung der Ergänzungsabgabe maßgebend waren,
- ob die Selektivität der Entlastung vom Solidaritätszuschlag mit Blick auf ihre Begründung und ihre Auswirkungen in der Kumulation mit der Einkommensteuer verfassungsrechtlich haltbar und die Freigrenze anstelle eines Freibetrags im Zusammenhang mit der Entlastung vom Solidaritätszuschlag das zutreffende Instrument ist,

sind noch nicht durch die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung geklärt, insbesondere nicht durch die Entscheidung zur Ergänzungsabgabe 1968 (vgl. BVerfGE 32, 333) und auch nicht durch die Nichtannahmebeschlüsse betreffend das Solidaritätszuschlaggesetz von 1991 (Beschluss vom 19. November 1999 – 2 BvR 1167/96) und das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 im Veranlagungszeitraum 2002 (Beschluss vom 11. Februar 2008 – 2 BvR 1708/06). Die Fragen sind auch nicht durch den Beschluss betreffend das Normenkontrollverfahren zum Solidaritätszuschlaggesetz 1995 im Veranlagungszeitraum 2007 (Beschluss vom 8. September 2010 – 2 BvL 3/10) geklärt. Das zweite Normenkontrollverfahren (2 BvL 6/14) ist noch anhängig.

217. Die Fragen werden aber bereits seit einigen Jahren in Rechtsprechung und Literatur kontrovers diskutiert. Diese Diskussion hat sich mit nahendem Ende des Solidarpakts II weiter intensiviert und ist Gegenstand zahlreicher Fachbeiträge. Die Rezeption ist dabei (fast) ausschließlich kritisch. Die hier vorgetragenen Einwände werden vielfach geteilt und eine Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht für notwendig erachtet. Eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts würde die Zulässigkeit der fortdauernden Erhebung des Solidaritätszuschlags über den 31. Dezember 2019 hinaus in sämtlichen betroffenen Fällen klären.

II. Durchsetzungsannahme

218. Die Verfassungsbeschwerde ist gemäß § 93a Abs. 2 lit. b BVerfGG auch deshalb anzunehmen, weil dies zur Durchsetzung der Grundrechte der Beschwerdeführer angezeigt ist.
219. Das ist immer der Fall, wenn die geltend gemachte Verletzung von Grundrechten besonderes Gewicht hat (vgl. BVerfGE 90, 22 <25f.>; 107, 395 <415>). Besonders gewichtig ist eine Grundrechtsverletzung, die auf eine generelle Vernachlässigung von Grundrechten hindeutet

bzw. auf einer groben Verkennung des durch ein Grundrecht gewährten Schutzes oder einem geradezu leichtfertigen Umgang mit grundrechtlich geschützten Positionen beruht oder rechtsstaatliche Grundsätze krass verletzt (vgl. Graßhof, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, Stand 59. EL 2020, § 93a Rn. 114ff.)).

220. Die angegriffenen Regelungen des SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes sind ein unverhältnismäßiger Eingriff in den Schutzbereich der Eigentumsfreiheit und der allgemeinen Handlungsfreiheit der Beschwerdeführer sowie eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes. Ohne eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts entstände den Beschwerdeführern „ein besonders schwerer Nachteil“, weil die geltend gemachte Verletzung ihrer Grundrechte aus Art. 14 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG besonderes Gewicht hat. Die Grundrechtsverletzung durch die fortdauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags über den Wegfall des besonderen Finanzierungsbedarfs des Bundes hinaus deutet auf eine generelle Vernachlässigung der Grundrechte der einkommensteuerpflichtigen Personen einschließlich der Beschwerdeführer hin. Die Annahme der vorliegenden Verfassungsbeschwerde ist insbesondere deshalb angezeigt, weil absehbar ist, dass die Grundrechtsrügen der Beschwerdeführer berechtigt und die aus der fortdauernden Abgabepflicht folgenden erheblichen wirtschaftlichen Belastungen der Beschwerdeführer mangels entsprechender Rückstellungen im Bundeshaushalt im Nachhinein nicht rückgängig zu machen sind.

G. Zusammenfassung

1. Die Verfassungsbeschwerde betrifft das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10. Dezember 2019. Auf Grundlage des SolzG 1995 wird seit 1995 ein Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer erhoben. Die damalige Bundesregierung hielt ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands für unausweichlich und schlug deshalb einen mittelfristig zu überprüfenden Zuschlag für alle Steuerpflichtigen vor.
2. Am 31. Dezember 2019 ist der sogenannte Solidarpakt II zur Finanzierung der Wiedervereinigung ausgelaufen. Der Gesetzgeber hat sich mit dem Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetz gleichwohl

entschieden, einkommensteuerpflichtige Personen über den 31. Dezember 2019 hinaus unverändert in voller Höhe der Solidaritätszuschlagpflicht zu unterwerfen. Die Beschwerdeführer sind mit ihren Einkünften, die sie als Mitglieder des Deutschen Bundestages erhalten, einkommensteuerpflichtig und zur Entrichtung des Solidaritätszuschlags über das Jahr 2019 hinaus verpflichtet. Neben den Beschwerdeführern sind im Jahr 2020 rund 37,4 Mio. einkommensteuerpflichtige Personen und rund 500.000 körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften von der angegriffenen Regelung und den mit der Verfassungsbeschwerde aufgeworfenen Fragen betroffen. Ab dem Jahr 2021 wird der Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer für einen Teil der bisherigen Solidaritätszuschlagzahler abgeschafft und für einen weiteren Teil der bisherigen Solidaritätszuschlagzahler im Vergleich zur heutigen Abgabepflicht reduziert.

3. Mit dem Auslaufen des Solidarpakts II Ende 2019 kann die finanzpolitische und finanzverfassungsrechtliche Sonderlage einer besonderen Aufbauhilfe zugunsten der neuen Länder als beendet betrachtet werden bzw. ist die Finanzierung der Deutschen Einheit über den bundesstaatlichen Finanzausgleich abgeschlossen. Dem seit Beginn des Jahres 2020 geltenden neuen Finanzausgleich liegt eine finanzverfassungsrechtliche Normallage zugrunde. 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. Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig und begründet. Die angefochtene fortdauernde Abgabepflicht über den 31. Dezember 2019 hinaus verletzt die Beschwerdeführer in ihren Grundrechten aus Art. 14 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 GG und verstößt darüber hinaus gegen den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG sowie gegen den Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG.
5. Die unmittelbare Verfassungsbeschwerde gegen die gesetzliche Neuregelung ist zulässig. Die Erschöpfung des Rechtswegs ist nicht geboten, um eine vorherige Klärung der tatsächlichen und rechtlichen Fragen durch die Fachgerichte zu gewährleisten. Denn es stellen sich keine tatsächlichen Fragen, die einer Aufklärung durch die Finanzgerichte bedürfen und zugänglich sind. Soweit tatsächliche oder rechtliche Fragen von Bedeutung sind, betreffen sie die Entscheidungsgrundlagen und die Einschätzung des parlamentarischen Ge-

setzgebers, über die einzig das Bundesverfassungsgericht zu entscheiden berufen ist. Im Übrigen wirft die Verfassungsbeschwerde ausschließlich verfassungsrechtliche Fragen auf. Weil sich der Bundesfinanzhof in den maßgebenden Fragen schon positioniert hat, wäre die Anrufung der Fachgerichte im Ergebnis sinnlos und würde die Klärung der verfassungsrechtlichen Fragen bloß verzögern. Die Verzögerung würde nicht nur eine unzumutbare Belastung der Beschwerdeführer bedeuten, die Jahr für Jahr weiter mit dem Solidaritätszuschlag belastet würde, was für sich genommen bereits die Verfassungsbeschwerde zum jetzigen Zeitpunkt rechtfertigt. Die Verzögerung hätte darüber hinaus zur Folge, dass Jahr für Jahr ein milliardenschwerer Betrag aus den Einnahmen der verfassungswidrigen Abgabe auflaufen würde, den der Bund nach einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in der ohnehin schon angespannten Haushalts- und Finanzlage erstatten müsste.

6. Die Verfassungsbeschwerde ist von allgemeiner Bedeutung, denn von der Frage der Verfassungsmäßigkeit des angegriffenen Gesetzes sind nicht nur die Beschwerdeführer betroffen, sondern auch eine überaus große Zahl anderer einkommensteuerpflichtiger Personen.
7. Die Jahresfrist zur Erhebung der Verfassungsbeschwerde ist gewahrt. Das gilt auch hinsichtlich der Regelungen des SolzG 1995, soweit sie Grundlage für die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Veranlagungszeitraum 2020 sind. Denn der Bundesgesetzgeber hat die Regelungen in seinen Willen aufgenommen und im Dezember 2019 erneut eine politische Entscheidung über die Rechtfertigung der Ergänzungsabgabe getroffen. Darüber hinaus trifft den Gesetzgeber hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2020 (wie auch der folgenden Veranlagungszeiträume) ein echtes Unterlassen. Er hat es unterlassen, seine verfassungsrechtliche Pflicht zu erfüllen, die Rechtfertigung einer Ergänzungsabgabe stetig zu beobachten und bei einem Wegfall der Rechtfertigung die Ergänzungsabgabe wieder abzuschaffen. Im Falle eines echten Unterlassens ist die Beschwerdefrist nicht anzuwenden.
8. Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes stellt sich als verfassungswidrige Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums und Verletzung der allgemeinen Handlungsfreiheit der Beschwerdeführer dar, weil es nicht mehr die Kompetenzordnung des Grundgesetzes wahrt. Seit dem 1. Januar 2020 ist das Gesetz nicht mehr mit den finanzverfas-

sungsrechtlichen Regelungen vereinbar. Die Erhebung des ursprünglich verfassungsgemäß eingeführten Solidaritätszuschlags kann nicht mehr auf eine verfassungsrechtliche Grundlage gestützt werden, weil

- a) das Finanzverfassungsrecht des Grundgesetzes kein Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers kennt und sich der Bund nicht nach politischer Opportunität an dem Katalog der Steuertypen vorbei eine Einnahmequelle schaffen kann,
 - b) die auf Grundlage des SolzG 1995 erhobene Abgabe eine Ergänzungsabgabe (nur) zur Finanzierung der deutschen Einheit ist und nicht etwa einer allgemeinen Finanzierung des Bundeshaushalts dienen darf,
 - c) die die Einführung des Solidaritätszuschlags rechtfertigende finanzverfassungsrechtliche Sonderlage für die Zeit ab 2020 von einem neuen, nur an der Finanzkraft und nicht der örtlichen Lage ausgerichteten Länderfinanzausgleich ohne spezifische Regelungen für die ostdeutschen Bundesländer und damit einer finanzverfassungsrechtlichen Normallage abgelöst wurde und
 - d) die Weiterführung des Solidaritätszuschlags außerhalb der nicht fortbestehenden finanzverfassungsrechtlichen Sonderlage als „zweite Säule“ der allgemeinen Einkommensbesteuerung das verfassungsrechtliche Normgefüge von Zustimmungs- und Ertragszuständigkeiten unterläuft.
9. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes verstößt darüber hinaus gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Ein vernünftiger, aus der Sache oder sonst sachlich einleuchtender Grund dafür, dass die Beschwerdeführer und ein Teil der bisher abgabepflichtigen Personen weiterhin den Solidaritätszuschlag zahlen müssen, während eine andere Gruppe der Einkommensteuerpflichtigen hiervon befreit wurde, ist nicht ersichtlich. Von einem „solidarischen finanziellen Opfer aller Bevölkerungsgruppen“ kann nicht mehr die Rede sein. Die fortdauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags wird zur dauerhaften Fixierung der Gesamtertragsteuerbelastung einer bestimmten Gruppe von Einkommensbeziehern außerhalb des Einkommensteuertarifs missbraucht.
10. Das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes verstößt auch gegen Art. 6 Abs. 1 GG sowie das Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit aus Art. 3 Abs. 1 GG. Denn die Er-

höhung der Freigrenze führt dazu, dass Ehepaare als Wirtschaftsgemeinschaft mit identischer gemeinsamer Leistungsfähigkeit in Abhängigkeit der individuellen Beiträge der Ehepartner zu den gemeinsamen Einkünften unterschiedlich besteuert werden. Diese Ungleichbehandlung widerspricht dem verfassungsrechtlichen Gebot gleicher Steuer bei gleicher Leistungsfähigkeit und ist nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigt. Entgegen der verfassungsrechtlichen Vorgaben ist das angegriffene Gesetz auch dazu geeignet, in die freie Entscheidung der Ehepartner über ihre Aufgabenverteilung in der Ehe einzugreifen.

11. Die Verfassungsbeschwerde ist gemäß § 93a Abs. 2 BVerfGG zur Entscheidung anzunehmen, weil sie nicht offensichtlich unzulässig oder unbegründet ist.
12. Der Verfassungsbeschwerde kommt grundsätzliche Bedeutung zu, weil sie die Klärung grundsätzlicher verfassungsrechtlicher Fragen erwarten lässt, die weitreichende Auswirkungen haben und noch nicht durch die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung geklärt sind. Von der Frage der Verfassungsmäßigkeit der angegriffenen Regelungen ist eine Vielzahl von Einkommensteuerpflichtigen betroffen. Eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts würde die Zulässigkeit der Erhebung des Solidaritätszuschlags in sämtlichen betroffenen Fällen klären und über den Fall der Beschwerdeführer hinaus zahlreiche gleich gelagerte Fälle anderer einkommensteuerpflichtigen Personen praktisch mitentschieden.
13. Die Entscheidung über die Verfassungsbeschwerde ist auch zur Durchsetzung der Grundrechte der Beschwerdeführer angezeigt. Ohne eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts entstünde den Beschwerdeführern „ein besonders schwerer Nachteil“. Die fortdauernde Abgabepflicht deutet auf eine generelle Vernachlässigung der Grundrechte der Beschwerdeführer hin. Der Gesetzgeber hat die grundrechtlichen Positionen der Beschwerdeführer und die Wirkungen seiner einseitig belastenden Maßnahmen grob verkannt und ist gerade zu leichtfertig mit den grundrechtlich geschützten Positionen umgegangen.
14. Die Annahme der vorliegenden Verfassungsbeschwerde ist schließlich insbesondere deshalb angezeigt, weil die aus der fortdauernden Abgabepflicht folgenden erheblichen wirtschaftlichen Belastungen

der Beschwerdeführer im Nachhinein mangels entsprechender Rückstellungen im Bundeshaushalt nur schwer rückgängig zu machen sind.

Zwei Abschriften anbei



Dr. Henning Berger
Rechtsanwalt



Dr. Katrin Helle
Rechtsanwältin

Anlagenverzeichnis

Anlagenkonvolut Bf 1	Vollmachten der Beschwerdeführer
Anlage Bf 2	Übersicht „Zusätzliche Mittel der Länder zur Bekämpfung der Corona-Pandemie“, Stand 19. August 2020
Anlage Bf 3	An den Beschwerdeführer zu 1 gerichteter Vorauszahlungsbescheid des Finanzamts [REDACTED] vom 2. Dezember 2019
Anlage Bf 4	An die Beschwerdeführerin zu 2 gerichteter Vorauszahlungsbescheid des Finanzamts [REDACTED] vom 27. Februar 2020
Anlage Bf 5	An den Beschwerdeführer zu 3 gerichteter Vorauszahlungsbescheid des Finanzamts [REDACTED] vom 18. März 2020
Anlage Bf 6	An den Beschwerdeführer zu 4 gerichteter Vorauszahlungsbescheid des Finanzamts [REDACTED] vom 12. Dezember 2019
Anlage Bf 7	An den Beschwerdeführer zu 5 gerichteter Vorauszahlungsbescheid des Finanzamts [REDACTED] vom 27. April 2020
Anlage Bf 8	An die Beschwerdeführerin zu 6 gerichteter Vorauszahlungsbescheid des Finanzamts [REDACTED] vom 29. Mai 2020