

Solidaritätszuschlag 2020

Müssen für das Jahr 2020 noch Soli-Vorauszahlungen geleistet werden?

**Finanzgericht Nürnberg
Klageschrift**

Umstritten ist, ob der Solidaritätszuschlag auch im Jahr 2020 noch erhoben werden darf. Die Politik hatte die Ergänzungsabgabe stets mit den Aufbauhilfen für die neuen Bundesländer verbunden, die 2019 enden. Deshalb entfällt ab Januar 2020 die Rechtfertigung für den Solidaritätszuschlag, so unsere Argumentation. Deshalb unterstützt der Bund der Steuerzahler die Klage eines Ehepaares aus Bayern, das sich gegen seinen Soli-Vorauszahlungsbescheid 2020 wendet.

Rechtlicher Hinweis: Der Bund der Steuerzahler unterstützt eine Vielzahl von Musterklagen. Alle in unserer Rubrik „Musterklagen“ veröffentlichten Schriftsätze sind in dieser Form vor den Gerichten verwandt worden. Die Klageschriften sind zu Ihrer Information und zum persönlichen Gebrauch sowie zu Informationszwecken bereitgestellt. Sie können jederzeit ohne Vorankündigung geändert werden. Der BdSt ist stets bemüht, dass die Informationen aktuell, richtig und zuverlässig sind. Fehler können jedoch vorkommen. Der BdSt übernimmt deshalb keine Gewährleistung für die Informationen, insbesondere für deren Richtigkeit oder Vollständigkeit. Der BdSt haftet nicht für Schäden oder Verluste, die dem Steuerzahler im Zusammenhang mit den bereitgestellten Schriftsätzen entstehen. Unsere Musterklagen ersetzen nicht den Rechtsrat im Einzelfall.

Vorab einfach per Telefax: 0911 ^

An das
Finanzgericht Nürnberg
Deutschherrnstraße 8
90429 Nürnberg

Michael Sell
Rechtsanwalt
Steuerberater

Telefon +49 221 !
Telefax +49 221

MS/BERK10001/MH

20. August 2019

Klage

der Eheleute :

- Kläger -

vertreten durch die Seitz Partnerschaftsgesellschaft Rechtsanwälte Steuerberater,
Aachener Str. 621, 50993 Köln

gegen

das Finanzamt vertreten durch den Vorsteher,

- Beklagter -

wegen Solidaritätszuschlag-Vorauszahlungsbescheid ab dem 1.1. 2020.

Eine auf uns lautende Vollmacht der Kläger ist beigelegt (**Anlage 1**).

Wir beantragen,

1. den Solidaritätszuschlag-Vorauszahlungsbescheid 2020 in der Fassung des Einspruchsbescheids vom 26.07.2019 aufzuheben,
2. die Tätigkeit des Klägers in eigener Sache für erforderlich zu erklären.

A. Sachverhalt

1. Prozessualer Streitgegenstand zwischen den Klägern und dem Beklagten

Die Parteien streiten ausschließlich um die Rechtsfrage der Verfassungswidrigkeit der Erhebung des Solidaritätszuschlages ab dem 1.1. 2020. Es handelt sich um ein Musterverfahren, das vom Bund der Steuerzahler unterstützt wird.

Die Kläger werden beim Finanzamt _____ gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt und haben für das Jahr 2020 den nachfolgenden Vorauszahlungsbescheid zum Solidaritätszuschlag erhalten.

Beweis: Solidaritätszuschlag – Vorauszahlungsbescheid vom 18.02.2019 (**Anlage 2**).

Die Kläger haben zur prozessualen Sicherheit auch die Herabsetzung der Vorauszahlung auf 0,00 € unter Hinweis auf ihre Rechtsansicht einer verfassungswidrigen Erhebung des Solidaritätszuschlages ab dem Jahre 2020 beantragt.

Beweis: Antrag auf Herabsetzung des Solidaritätszuschlags – Vorauszahlungsbescheides auf 0.- € vom 09.05.2019 (**Anlage 3**).

Die gegen die Ablehnung der Aufhebung des Solidaritätszuschlag-Vorauszahlungsbescheids und der Herabsetzung der Vorauszahlung auf 0 € eingelegten Einsprüche wurden mit Einspruchsbescheid des Beklagten vom 26.7. 2019 zurückgewiesen.

Beweis: Einspruchsbescheid des Finanzamtes _____ vom 26.7.2019 (**Anlage 4**).

Mit dieser Klage verfolgen die Mandanten Ihre Rechtsansicht weiter.

Ohne die vorliegende Klage gegen den o. g. Solidaritätszuschlag -Vorauszahlungsbescheid wären die Kläger aufgrund der gegenwärtigen formellen Rechtslage gezwungen, ab 2020 Solidaritätszuschlag als Annex zu ihrem Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid zu zahlen, da der Solidaritätszuschlag - Vorauszahlungsbescheid bestandkräftig würde.

2. **Aussagen des Bundesfinanzministers im jetzt in der Ressortabstimmung befindlichen Entwurf eines „Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlages 1995“¹ im Hinblick auf dieses Verfahren**

Ob und ggf. wie das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 aufgrund des sich gegenwärtig in der Ressortabstimmung befindlichen Referentenentwurfes eines „Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlages 1995“ entwickeln wird, ist nicht abzusehen. Die Kläger wären auch bei einer – ohnehin erst ab dem Jahre 2021 (!) - vorgesehenen Absenkung mit Solidaritätszuschlag belastet. Sollte eine gesetzliche Änderung des Solidaritätszuschlagsgesetzes 1995 Auswirkungen auf die Kläger ab 2020 Auswirkungen haben, würden wir dazu ergänzend Stellung nehmen.

Von Relevanz sind allerdings schon jetzt Aussagen des Bundesfinanzministers zum jetzigen Gesetzentwurf.

Im Handelsblatt vom 18. August 2019 oder in der TAZ vom 18.8.2019 wird der Bundesfinanzminister mit seiner Aussage zitiert:

„Steuersenkung für Millionäre“ steht „nicht auf der Tagesordnung“, sagt Finanzminister Olaf Scholz.

„Wenn es um die komplette Abschaffung des Soli geht, lasse ich gern mit mir reden, solange wir im Gegenzug die Einkommenssteuer für die Topverdiener entsprechend erhöhen. Darum wird es bei der nächsten Bundestagswahl bestimmt gehen“, sagte der Finanzminister.

Beweis: Abruf des Berichtes im Handelsblatt² oder der TAZ³

- Im Falle des Bestreitens Einholung einer Stellungnahme der Pressestelle des Bundesfinanzministers.

Damit bestätigt der Bundesfinanzminister, dass die Rückführung des Solidaritätszuschlages nur soweit erfolgt, wie damit die aus seiner Sicht ertragsteuerlich für richtig erhaltene Steuerbelastung für eine bestimmte sozio-ökonomische Gruppe gesichert werden kann. Bei einer Änderung des Einkommensteuertarifes durch Umlegung der (Rest)- Solidaritätszuschlagsbelastung auf den Einkommensteuertarif könnte dieser entfallen. Dies bedeutet, dass der Solidaritätszuschlag nach 2020 nicht mehr der Finanzierung eines ohnehin nicht begründeten Sonderbedarf

¹ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Soli-Rueckfuehrung-G/0-Gesetz.html

² <https://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/solidaritaetszuschlag-scholz-lehnt-altmaiers-soli-konzept-ab-cdu-wirtschaftsrat-fordert-standhaftigkeit/24915802.html>

³ <https://taz.de/Streit-um-Solidaritaetszuschlag/15618714/>

des Bundes, sondern als zweite Einkommensteuer in Form einer sog. weiteren Reichensteuer außerhalb des Einkommensteuer-Tarifs dienen soll.

Dies begründet aus Sicht der Kläger den Form-Missbrauch des Solidaritätszuschlages als zweite Einkommensteuer nach Beendigung des Solidarpaktes II Ende 2019, der unter „4.2.6. Grenzen des Beurteilungsspielraums“ weiter begründet wird.

B. Begründung

I. Allgemein

Unabhängig vom Ausgang des o. g. Gesetzgebungsverfahrens ist die Erhebung eines - wie immer ausgestalteten - Solidaritätszuschlages ab 2020 aus Sicht der Kläger verfassungswidrig und die Kläger werden dadurch in ihren Rechten beeinträchtigt.

Aufgrund des Gesetzesvorbehalts im Steuerrecht kann der Solidaritätszuschlag 1995 ab 2020 nur erhoben werden, wenn das zugrundeliegende Solidaritätszuschlagsgesetz seinerseits zu diesem Zeitpunkt noch verfassungsgemäß ist, weil es auf einer noch zutreffenden Ermächtigungsnorm beruht. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 13. April 2017 (2 BvL 6/11) zum Kernbrennstoffsteuer-Gesetz entschieden, dass Bürger darauf vertrauen dürfen, „nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegeben Rahmen besteuert zu werden“.⁴

Die hier zu entscheidende Rechtsfrage kann daher aus Klägersicht wie folgt formuliert werden: Kann die Erhebung des rechtmäßig eingeführten Solidaritätszuschlages 1995 auch ab dem Jahre 2020 noch auf eine verfassungsrechtliche Grundlage gestützt werden?

Die Antwort lautet: Nein!

Der Antwort liegen folgende verfassungsrechtliche Argumente zu Grunde:

1. Das Finanzverfassungsrecht des Grundgesetzes kennt kein Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers.
2. Der Solidaritätszuschlag 1995 ist eine Ergänzungsabgabe i. S. d. Art. 106 Abs. 1 Nr. GG.
3. Die Einführung einer Ergänzungsabgabe bedarf einer finanzverfassungsrechtlichen Sonderlage, die die Einführung rechtfertigt.

⁴ BVerfGE 145, 171, 191 f.

4. Die Sonderlage muss für jeden Erhebungszeitraum der Ergänzungsabgabe weiter fortbestehen; die Weiterführung oder Umgestaltung außerhalb einer finanzverfassungsrechtlichen Sonderlage unterliegt nicht dem finanzpolitischen Opportunismus des Gesetzgebers.
5. Die Ergänzungsabgabe kann nicht als Ermächtigungsgrundlage für eine andere Art von Steuer gewählt werden, um die **Gesamtertragssteuerbelastung** einer ausgewählten sozio-ökonomischen Gruppe außerhalb des Einkommensteuer-Tarifs sicherzustellen, statt den konkreten Einkommensteuer-Tarif mangels entsprechender gesetzgeberischer Mehrheiten entsprechend anzupassen.

Die Begründung der Klage macht sich die Auffassung aus dem einschlägigen Gutachten von Prof. Dr. Dres. h.c. Hans Jürgen Papier (**Anlage 5**)⁵ sowie dem Vorlagebeschluss des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 21. August 2013 (7 K 143/08) **-Anlage 6 -** zu eigen und wird mit zusätzlichen Argumenten ergänzt.

II. Im Einzelnen

1. Das Finanzverfassungsrecht des Grundgesetzes kennt kein Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers.

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

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss zur Verfassungswidrigkeit des Kernbrennstoffsteuer-Gesetzes in seinem Leitsatz 3 entschieden: „Ein über den Katalog der Steuertypen des Art. 106 GG hinausgehendes allgemeines Steuererfindungsrecht lässt sich aus dem

⁵ Rechtswissenschaftliches Gutachten zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Erhebung des Solidaritätszuschlages ab 2020 vom März 2019

Grundgesetz nicht entnehmen“.⁶ Damit scheidet eine Ermächtigungsgrundlage sui generis nach politischer Opportunität des Gesetzgebers aus.

2. Der Solidaritätszuschlag 1995 ist eine Ergänzungsabgabe i. S. d. Art. 106 Abs. 1 Nr. GG.

2.1 Historische Vorgänger des Solidaritätszuschlages 1995

Der Solidaritätszuschlag 1995 besitzt mehrere Vorgänger.

Im Jahre 1954 hat die Bundesregierung zusammen mit der Vorlage für das Finanzverfassungsgesetz einen Gesetzentwurf für eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer vom 29.04.1954 (BT-Drs. II/484) vorgelegt. Dieser einfachgesetzliche Gesetzentwurf wurde nicht umgesetzt.

Im Jahre 1968 wurde erstmals eine Ergänzungsabgabe erhoben. Bei der Einkommensteuer entfiel sie zum 01.01.1975, bei der Körperschaftsteuer zum 01.01.1977 (vgl. Ergänzungsabgabengesetz vom 21.12.1967, BGBl. I 1967, S. 1254) unter entsprechender Anhebung der Tarife dieser Steuern (siehe dazu Karl-Bräuer- Institut des Bundes der Steuerzahler, Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Steuerhaushalt, Heft 75 der Schriftenreihe, 1992, S. 100 ff.) **Damit erfolgte die Beendigung dieser Ergänzungsabgabe, weil die Voraussetzung ihrer Einführung nicht mehr vorlag. Um die sich aus ihr ergebenden Steuereinnahmen zu sichern, wurde die sich aus dieser Ergänzungsabgabe ergebende Steuerbelastung durch Änderung des Tarifs auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer umgelegt.** Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die Ergänzungsabgabe 1968 verfassungsgemäß war (vgl. BVerfG, Entscheidung vom 09.02.1972, Aktenzeichen - 1 BvL 16/69 -).

Im Jahre 1973 betrieb die Bundesregierung die Einführung einer Ergänzungsabgabe unter der Bezeichnung „Stabilitätsabgabe“ (vgl. BR-Drs. 183/73). Sie sollte zusätzlich zu der seit 1968 erhobenen Ergänzungsabgabe erhoben werden und durch Stilllegung ihres Aufkommens bei der Bundesbank dämpfend auf die Konjunktur einwirken. Da aber die zusätzlichen Einnahmen (nach Ablauf der Stilllegung) allein dem Bund zugeflossen wären, konnte sich die Bundesregierung im Gesetzgebungsverfahren **nicht durchsetzen**. Sie hat schließlich einen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer in Anlehnung an § 26 Abs. 3 des Stabilitäts- und Wachstumsgesetzes vorgeschlagen (Stabilitätszuschlag), der vom Gesetzgeber auch beschlossen wurde (vgl. Steueränderungsgesetz 1973 vom 26.06.1973, BGBl. I 1973, S. 676).

§ 9 Stabilitätszuschlagsgesetz bestimmt, dass bei der Verteilung des Aufkommens die Länder und Gemeinden entsprechend ihren jeweiligen Anteilen an der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu beteiligen sind. Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass der

⁶ BVerfGE 145, 171, Ls. 3.

Stabilitätszuschlag zulässig war (vgl. BVerfG, Beschluss vom 02.10.1973, Aktenzeichen - 1 BvR 345/73 -).

Im Jahre 1981 wurde erneut ein Anlauf zur Einführung einer Ergänzungsabgabe unternommen. Mit ihr sollten nach Äußerungen der Bundesregierung keine Haushaltslöcher gestopft, sondern Maßnahmen zur Stimulierung und Beschäftigung und Investitionen finanziert werden. **Die Einführung dieser Ergänzungsabgabe unterblieb, nicht zuletzt aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken.**

Im Jahre 1991 wurde eine Ergänzungsabgabe erstmals unter der Bezeichnung „Solidaritätszuschlag“ erhoben. Grundlage war das Solidaritätsgesetz vom 24.06.1991 (BGBl. I 1991, S. 1318). Der Solidaritätszuschlag 1991/1992 wurde in Höhe von 3,75 % der Steuerschuld dieser Jahre erhoben und war von Anfang an befristet. Die gegen das Gesetz erhobene Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen (vgl. BVerfG, Kammerbeschluss vom 19.11.1999, Aktenzeichen - 2 BvR 1167/96 -).

Solidaritätszuschlag 1995

Der Solidaritätszuschlag 1995 wird aufgrund des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I, 4130), das zuletzt durch Art. 5 des Gesetzes vom 29. November 2018 (BGBl. I, 2210) geändert worden ist, als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer erhoben.

In der amtlichen Begründung zur Einführung des Solidaritätszuschlages 1995 heißt es wörtlich:

„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“⁷

3. Die Einführung einer Ergänzungsabgabe bedarf einer finanzverfassungsrechtliche Sonderlage, die die Einführung rechtfertigt – hier: Aufbau Ost

Unter Solidarpakt wird die Einigung zwischen der Bundesregierung und den Bundesländern bezeichnet, den ostdeutschen Bundesländern für den Abbau teilungsbedingter Sonderlasten besondere Finanzmittel im Rahmen des Länderfinanzausgleichs durch besondere Bundesergänzungszuweisungen zukommen zu lassen.

⁷ BT-Drs. 12 / 4401, S. 51

3.1 Solidarpakt I

Am 13. März 1993 einigten sich die Bundesregierung und die Ministerpräsidenten der Bundesländer auf folgende Punkte:

- Letztmalige Aufstockung des Fonds Deutsche Einheit auf 160,7 Mrd. DM. Zahlungen aus diesem Fonds entfallen ab 1995.
- Die neuen Bundesländer werden in den Länderfinanzausgleich einbezogen.
- Der Anteil der Bundesländer an der Umsatzsteuer wird von 37 % auf 44 % angehoben.
- Die Fehlbetrags-Bundesergänzungszuweisungen werden eingeführt. Damit wird sichergestellt, dass durch den Länderfinanzausgleich die finanzielle Leistungskraft eines Bundeslandes auf 99,5 % des Bundesdurchschnitts angehoben wird.
- Die fünf neuen Bundesländer und Berlin erhalten für zehn Jahre zusammen Transferzahlungen des Bundes in Höhe von jährlich 20,6 Mrd. DM.
- Die finanziellen Lasten der alten Bundesländer müssen zu ca. 40 % die Kommunen mittragen, indem die Gewerbesteuerumlage angehoben und zugleich der kommunale Finanzausgleich abgesenkt wird.
- Einrichtung des Erblastentilgungsfonds. Dieser führt die Schulden der Treuhandanstalt und des Kreditabwicklungsfonds sowie Teile der alten Schulden der kommunalen Wohnungswirtschaft zusammen. Der Anfangsschuldenstand beträgt 336 Mrd. DM. Dieser wird allein durch den Bund verzinst und getilgt.

Der Solidarpakt I trat 1995 (!) in Kraft und lief Ende 2004 aus.

Für die sich hieraus ergebenden zusätzlichen finanziellen Belastungen musste sich der Bund refinanzieren und genau aus diesem Grund – wie die oben zitierte Gesetzesbegründung zeigt, wurde der Solidaritätszuschlag 1995 eingeführt.

3.2 Solidarpakt II

Bereits nach ein paar Jahren war absehbar, dass das Ziel des Solidarpakts I, die neuen Bundesländer bis 2004 wirtschaftlich auf einen vergleichbaren Stand mit den westlichen Bundesländern zu bringen, nicht erreicht werden würde. Deshalb wurde der Solidarpakt II als Fortsetzung ausgehandelt und 2001 vereinbart.

Bis einschließlich 2019 wird die im Solidarpakt II vorgesehene Förderung sichergestellt. Das Gesamtvolumen beträgt 156,5 Milliarden Euro, die der Bund den neuen Bundesländern zur Verfügung stellt. Diese Summe wird in zwei sogenannte Körbe unterteilt:

- Korb I umfasst die gesetzlich fixierten Bundesergänzungszuweisungen, die im Rahmen des Länderfinanzausgleichs gewährt werden. Sie sind dafür gedacht, die Infrastrukturücke zu schließen und die unterproportionale kommunale Finanzkraft auszugleichen; formal werden sie allerdings als ungebundene Zuweisungen gewährt. Dies sind bis einschließlich 2019 insgesamt 105,3 Mrd. €.

- Korb II umfasst sonstige Zuwendungen des Bundes, von denen die neuen mehr als die alten Länder erhalten. Dies sollen bis 2019 insgesamt 51,1 Mrd. € sein. Über die Frage, welche Maßnahmen des Bundes Bestandteil des Korb II sein sollen, haben sich Bund und Länder 2006 geeinigt. Die Umsetzung erfolgt durch erhöhte Mittelansätze im jeweiligen Haushaltsgesetz und unterliegt damit der Budgethoheit des Parlaments.

Zur Deckung von teilungsbedingten Sonderlasten aus dem bestehenden starken infrastrukturellen Nachholbedarf und zum Ausgleich unterproportionaler kommunaler Finanzkraft erhalten die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen insgesamt in den Jahren 2005 bis 2019 folgende Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen:

im Jahr 2005	10.532.613.000 Euro,
im Jahr 2006	10.481.484.000 Euro,
im Jahr 2007	10.379.225.000 Euro,
im Jahr 2008	10.225.838.000 Euro,
im Jahr 2009	9.510.029.000 Euro,
im Jahr 2010	8.743.091.000 Euro,
im Jahr 2011	8.027.283.000 Euro,
im Jahr 2012	7.260.345.000 Euro,
im Jahr 2013	6.544.536.000 Euro,
im Jahr 2014	5.777.598.000 Euro,
im Jahr 2015	5.061.790.000 Euro,
im Jahr 2016	4.294.852.000 Euro,
im Jahr 2017	3.579.043.000 Euro,
im Jahr 2018	2.812.105.000 Euro,
und im Jahr 2019	2.096.297.000 Euro.

Ein Solidarpakt III für die neuen Bundesländer für die Zeit ab 2020 wurde bewusst nicht beschlossen, sondern vielmehr ein neuer Länderfinanzausgleich geschaffen, der keine (!) ostdeutschen Spezifika mehr vorsieht. Mit der vorgesehenen Neuordnung ab 2020 wird die Zweizügigkeit von Länderfinanzausgleich und Solidarpakt aufgehoben und diese zu einem System verschmolzen. Zukünftig sollen alle 16 Länder, die zur angemessenen Erfüllung ihrer verfassungsgemäßen Aufgaben notwendigen Einnahmen direkt aus dem System der Steuerverteilung heraus erhalten. Somit spielt in Zukunft lediglich die Finanzkraft bei der Verteilung der

Mittel eine Rolle, nicht mehr jedoch, ob ein Bundesland in Ost- oder Westdeutschland liegt.

Damit tritt mit dem Ende des Solidarpaktes II und der Schaffung eines neuen Länderfinanzausgleichs ohne spezifische Regelungen für die ostdeutschen Bundesländer eine „finanzpolitische Normallage“⁸ ein.

4. Die finanzwirtschaftliche Sonderlage muss für jeden Erhebungszeitraum der Ergänzungsabgabe weiter fortbestehen; die Weiterführung oder Umgestaltung unterliegt nicht dem finanzpolitischen Opportunismus des Gesetzgebers

Die Weiterführung der Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 2020 ist nicht mehr vom Begriff der Ergänzungsabgabe in Art. 106 Abs.1 Nr. 6 GG gedeckt.

4.1 Der Begriff der Ergänzungsabgabe in Art. 106 Abs.1 Nr. 6 GG

4.1.1 Entstehungsgeschichte und Gesetzesmaterialien

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

„Die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer ist dazu bestimmt, anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken, den gesetzgebenden Körperschaften des Bundes in begrenztem Rahmen eine elastische, der jeweiligen Konjunkturlage und dem jeweiligen Haushaltsbedarf angepasste Finanzpolitik zu ermöglichen und das Steuerverteilungssystem im Verhältnis zwischen Bund und Ländern dadurch zu festigen, dass die Notwendigkeit einer Revision der Steuerbeteiligungsquoten [...] auf solche Mehrbelastungen des Bundes beschränkt wird, die nicht aus dieser beweglichen Steuerrreserve gedeckt werden können (vgl. Entwurf eines Gesetzes über die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer – BT-Drucksache Nr. 484 –). Aus dieser Funktion der Ergänzungsabgabe ergibt sich die Notwendigkeit, das Aufkommen ausschließlich dem Bund zuzuweisen.“⁹

⁸ KUBE, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, 1792, 1799.

⁹ Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung – BT-Drs. II/480, S. 72.

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

„Die mit einem durch Gesetz jederzeit abänderbaren und damit „beweglichen“ Hebesatz ausgestattete Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer soll es dem Bundesgesetzgeber ermöglichen, ohne Anwendung der Revisionsklausel und ohne Änderung der Steuersätze Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken, die auf anderem Wege, insbesondere durch Senkung von Ausgaben nicht ausgeglichen werden können. Auf diese Weise wird die Abgabe, deren Erhebung nur mit geringen Hebesätzen in Betracht kommt und keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmefälle bestimmt ist, wesentlich zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen.“¹⁰

Zwar ist dieser Gesetzentwurf über die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer im Gegensatz zu dem zur Grundgesetzänderung nicht beschlossen worden, gleichwohl ist die amtliche Begründung zu diesem Entwurf auch im Hinblick auf die Auslegung der neu eingeführten Verfassungsvorschrift zur Ergänzungsabgabe nicht irrelevant, denn die Begründung zur Grundgesetzänderung nimmt auch auf diesen Begründungstext für den einfachgesetzlichen Entwurf ausdrücklich Bezug.¹¹

4.1.2. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Ergänzungsabgabe im Sinne des Grundgesetzes, insbesondere die Entscheidung BVerfGE 32, 333

Im Grundgesetz selber werden Begriff und Voraussetzungen einer Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG nicht definiert. Die bisherige Judikatur des Bundesverfassungsgerichts hat ebenfalls keine abschließenden und allgemeingültigen Definitionsmerkmale einer Ergänzungsabgabe im Sinne der erwähnten Verfassungsvorschrift sowie der maßgeblichen Zulässigkeitsvoraussetzungen entwickelt.

Insbesondere hat sich das Bundesverfassungsgericht bislang nicht zu der Frage geäußert, ob und wann eine zunächst verfassungsrechtlich zulässige Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer verfassungsrechtlich unzulässig wird oder werden kann.

In dem Beschluss des Ersten Senats vom 9. Februar 1972¹² werden einzelne Aussagen zu den verfassungsrechtlichen Voraussetzungen der Einführung und der Erhebung einer

¹⁰ BT-Drs. II/484, S. 4.

¹¹ A.A. Tappe, Schriftliche Stellungnahme für das Öffentliche Fachgespräch am 27. Juni 2018 zu den Anträgen BT-Drs.19/1038 und 19/1179 (Solidaritätszuschlag), S. 4.

¹² BVerfGE 32, 333 ff.

Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG beziehungsweise des Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F. gemacht:

– Der Bund ist nicht berechtigt, unter der Bezeichnung „Ergänzungsabgabe“ eine Steuer einzuführen, die den Vorstellungen widerspricht, die der Verfassungsgeber erkennbar mit dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden hat.¹³ Die Zuständigkeit des Bundes zur Einführung einer Ergänzungsabgabe als einer besonderen Steuer vom Einkommen ist danach im Lichte des verfassungsrechtlichen Begriffs der Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F. beziehungsweise des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG geltender Fassung zu interpretieren.

– Die Ergänzungsabgabe stellt eine Ergänzung der Einkommen- und Körperschaftsteuer dar. Sie ähnelt daher in der Struktur diesen Steuern und baut auf ihrer Systematik auf. Bei Steuern, die wie die Einkommensteuer an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, ist die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten. Der Gesetzgeber kann daher auch bei der Ergänzungsabgabe, die im Ergebnis eine Verschärfung der Einkommenssteuer darstellt, solchen Erwägungen Rechnung tragen.

– Aus dem Wesen der Ergänzungsabgabe ergeben sich auch Beschränkungen in der Höhe. Eine Ergänzungsabgabe muss sich in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer halten, um deren Aushöhlung zu vermeiden. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts ist bei einer Ergänzungsabgabe mit drei vom Hundert diese Grenze offensichtlich nicht überschritten.

– Die Verfassung gebietet nicht, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen. Eine Ergänzungsabgabe darf nicht nur für einen ganz kurzen Zeitraum erhoben werden; auch eine Befristung der Ergänzungsabgabe ergibt sich nicht von vornherein aus dem Begriff der Ergänzungsabgabe im Sinne des Grundgesetzes. Aus der Verteilung der Aufgaben zwischen Bund und Ländern kann sich auch für längere Zeit ein Mehrbedarf des Bundes ergeben. Das Bundesverfassungsgericht weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass während des Gesetzgebungsverfahrens zum Finanzverfassungsgesetz keine ernsthaften Versuche angestellt wurden, eine Befristung in das Gesetz einzuführen, obwohl der Bundesrat, um eine Begrenzung der Ergänzungsabgabe der Höhe nach zu erreichen, den Vermittlungsausschuss angerufen hatte. Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren, die Ergänzungsabgabe müsse zur Befriedigung „anderweitig nicht auszugleichender Bedarfsspitzen im Haushalt“, „für den Fall einer unumgänglichen und nicht anderweitig zu deckenden Steigerung seines [des Bundes] Finanzbedarfs“ und „in Notfällen“ erhoben werden, sind nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts zu unbestimmt, als dass daraus hergeleitet werden könnte, eine Ergänzungsabgabe dürfe nur befristet eingeführt werden.¹⁴

¹³ BVerfGE 32, 333 338

¹⁴ BVerfGE 32, 333, 341

– Während des Laufs der Ergänzungsabgabe können sich zudem für den Bund neue Aufgaben ergeben, für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen, so dass die erneute Einführung der Ergänzungsabgabe und damit auch die Fortführung einer bereits bestehenden gerechtfertigt wäre.¹⁵

– Das Bundesverfassungsgericht lässt es dahingestellt, ob sich ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung der Ergänzungsabgabe ergeben würde, wenn die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Abgabe evident entfielen, etwa weil die dem Bund im vertikalen Finanzausgleich zufallenden Steuern zur Erfüllung seiner Aufgaben für die Dauer offensichtlich ausreichen.¹⁶

4.1.3 Spätere Verfahren

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

So hat die erste Kammer des Zweiten Senats mit Beschluss vom 8. September 2010 die Vorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25. November 2009 gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 für unzulässig erachtet, da sie nicht den gesteigerten Anforderungen genüge, die im Anschluss an die verfassungsgerichtliche Entscheidung BVerfGE 32, 333 an eine Begründung für die Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit einer Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zu stellen sind. Dabei betont die Kammer des Bundesverfassungsgerichts **ausdrücklich**, dass sich das Bundesverfassungsgericht mit der **Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 inhaltlich noch nicht auseinandergesetzt hat**. Zugleich wird aber auch darauf hingewiesen, dass das Gericht im Rahmen seiner grundsätzlichen Stellungnahme zu den Voraussetzungen einer verfassungsrechtlich zulässigen Ausgestaltung einer Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG im Senatsbeschluss vom 9. Februar 1972 mit eingehender Begründung entschieden hat, dass es von Verfassung wegen nicht geboten ist, eine solche Abgabe von vornherein zu befristen oder sie nur für ein ganz kurzen Zeitraum zu erheben.¹⁷

Da das vorliegende Niedersächsische Finanzgericht seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der Abgabe allein auf die Dauer dieser Erhebung stütze, gleichwohl aber die

¹⁵ BVerfGE 32, 333, 342/343

¹⁶ BVerfGE 32, 333, 343

¹⁷ BVerfGE 32, 333, 340

Entscheidungsbegründung des Bundesverfassungsgerichts nicht zum Ausgangspunkt seiner verfassungsrechtlichen Prüfung genommen und sich weder mit der Reichweite der Bindungswirkung der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung auseinandergesetzt noch Aspekte aufgezeigt habe, die vom Bundesverfassungsgericht nicht berücksichtigt worden seien und die eine erneute verfassungsgerichtliche Überprüfung veranlassen könnten, ist die Vorlage mangels hinreichender Begründung für unzulässig erachtet worden. Die Kammer bemängelt vor allem, dass das vorlegende Gericht sich darauf beschränke, seine eigene Auslegung der Verfassungsnorm des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG entgegen der Bindungswirkung nach § 31 Abs. 1 BVerfGG jener Auslegung des Bundesverfassungsgerichts entgegenzusetzen.

Auf Vorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts¹⁸ ist im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags 1995 ein **weiteres konkretes Normenkontrollverfahren, das die o.g. Kritikpunkte des Bundesverfassungsgerichts aufnahm, anhängig, über das noch nicht entschieden wurde.**¹⁹

4.2 Verfassungsrechtliche Beurteilung einer weiteren Erhebung des Solidaritätszuschlages 1995 ab 2020

Mit dem Auslaufen des Solidarpaktes II 2019 und der Schaffung eines neuen, nicht mehr zwischen ost- und westdeutschen Ländern unterscheidenden Länderfinanzausgleiches ab 2020 ist eine verfassungsrechtliche Situation eingetreten, mit dem das Bundesverfassungsgericht noch nicht befasst war und daher auch nicht geurteilt hat.

Auch wenn das Bundesverfassungsgericht sich mit der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 inhaltlich noch nicht befasst hat, so wird seitens der Kläger nicht bestritten, dass die Einführung und Erhebung des Solidaritätszuschlags 1995 im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung ihre Rechtfertigung in einem wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes fand.

Da der Solidarpakt II Ende 2019 ausläuft und der neue Länderfinanzausgleich nicht mehr zwischen ost- und westdeutschen Ländern unterscheidet, ist die finanzpolitische und finanzverfassungsrechtliche Sonderlage einer besonderen Aufbauhilfe zugunsten der Neuen ab 2020 beendet. Insofern tritt mit dem Ende des Solidarpaktes II eine „finanzverfassungsrechtliche Normallage“²⁰ ein.

Aus Sicht des Klägers kann eine einmal rechtmäßig eingeführte Ergänzungsabgabe nach der tatsächlichen und rechtlichen Beendigung der Sachlage anlässlich ihrer Einführung nicht einfach

¹⁸ Beschluss vom 21.8.2013, DStRE 2014, 534

¹⁹ 2 BvL 6/14

²⁰ KUBE, DStR, 2017, 1792, S. 1799

fortgesetzt werden. Dies gilt umso mehr, weil der Gesetzgeber keine neue zwingende finanzpolitische Sonderlage ab 2020 benannt hat, sondern vielmehr den Solidaritätszuschlag 1995 ab 2021 als zusätzliche zweite Form von Einkommensteuer für eine spezifische sozio-ökonomische Gruppe solange heranziehen will, wie die gesetzgeberischen Mehrheiten für eine Änderung des Einkommensteuertarifs nicht vorliegen (siehe o.g. Aussagen des Bundesfinanzministers im Sachverhalt).

Die Erhebung des Solidaritätszuschlages 1995 ab dem Jahre 2020 ist daher aus den nachfolgenden Gründen unzulässig.

4.2.1. Historische Interpretation

Die historische Interpretation des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG spricht für die Annahme, dass die ursprünglich gegebene verfassungsrechtliche Rechtfertigung für die Erhebung des Solidaritätszuschlages 1995 spätestens mit dem Auslaufen des Solidarpaktes II entfällt. Die Gesetzesmaterialien zur Verfassungsänderung 1955 sind insoweit äußerst aufschlussreich. So heißt es in der amtlichen Begründung zum Entwurf eines Finanzverfassungsgesetzes, mit dem die Vorgängervorschrift des heutigen Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, nämlich Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F., eingeführt wurde, ausdrücklich, dass die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer dazu bestimmt sei, „anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken“.²¹ In der amtlichen Begründung zum parallel eingebrachten Entwurf des Ergänzungsabgabengesetzes²² 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 Ausnahmelagen bestimmt ist“ wesentlich zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen.²³ Die Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes nimmt **ausdrücklich auf diese BT-Drucksache Bezug**²⁴, so dass die Aussagekraft dieses Teils der amtlichen Begründung eines Gesetzesentwurfs zum Ergänzungsabgabengesetz nicht dadurch in Frage gestellt werden kann, dass dieser Entwurf des einfachen Gesetzes von den gesetzgebenden Körperschaften letztlich nicht verabschiedet worden ist.

²¹ BT-Drs. II/480, S. 72.

²² BT-Drs. II/484.

²³ BT-Drs. II/484, S. 4

²⁴ BT-Drs. II/480, S. 72

4.2.2 Systematisch-teleologische Auslegung

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

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

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

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

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

Aus Gründen einer systematisch-teleologischen Verfassungsauslegung kann daher nicht angenommen werden, dass jede staatliche Besteuerung des Einkommens außerhalb des eigentlichen Einkommensteuerrechts, die sich in dem Zweck der Mehrung des Steueraufkommen des Bundes und der Deckung seines allgemeinen Finanzbedarfs erschöpft oder im Ergebnis auf eine

Tarifänderung bei der Einkommensteuer hinausläuft, eine zulässige Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG darstellt. Der Bundesgesetzgeber erlangte sonst nämlich die Möglichkeit, außerhalb der Aufkommensverteilung nach Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG zwischen dem Bund und den Ländern und ohne Zustimmung des Bundesrates (siehe Art. 105 S. 3 GG) beachtliches Aufkommen aus der Einkommensbesteuerung nach eigener politischer Opportunität zu generieren. Dies wäre mit der Ordnungs-, Schutz- und Begrenzungsfunktion der grundgesetzlichen Finanzverfassung unvereinbar. Diese schließt es aus, unter Berufung auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG dauerhaft eine zweite, exklusiv nur dem Bund zustehende Säule der Einkommensbesteuerung zu etablieren.

Die grundgesetzliche Finanzverfassung ist von Formenklarheit und Formenbindung geprägt und entfaltet so eine Ordnungs- und Stabilisierungsfunktion innerhalb des bundesstaatlichen Verfassungssystems. Der grundgesetzliche Finanzverfassung kommt überdies neben dieser Ordnungsfunktion eine „Schutz- und Begrenzungsfunktion“ zu, die es etwa dem Bundesgesetzgeber untersagt, unter Berufung auf seine allgemeine Steuergesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG eine besondere Steuer auf das Einkommen zu erheben, die weder zur Einkommensteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG gehört, noch als „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“ im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gerechtfertigt werden kann. Diese Schutz- und Begrenzungsfunktion der grundgesetzlichen Finanzverfassung besteht auch und vor allem zugunsten der Bürger, die darauf vertrauen dürfen, „nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen besteuert zu werden“.²⁵

4.2.4. Ausnahmecharakter einer Ergänzungsabgabe

Die Erhebung einer Ergänzungsabgabe im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG muss mithin durch besondere Gründe legitimiert sein, die über die allgemeinen Erhebungsgründe und Erhebungszwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer hinausgehen und die es sachgerecht und legitim erscheinen lassen, dass das Aufkommen dieser Abgabe entgegen den verfassungsrechtlichen Verteilungsregeln bei den Gemeinschaftsteuern (Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG) allein vom Bund vereinnahmt werden darf. Die Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer muss also als ein subsidiäres Finanzierungsinstrument angesehen werden, ihr kommt mit anderen Worten von Verfassungswegen ein Ausnahmecharakter zu.²⁶

Ein solcher legitimierender Ausnahmegrund wird nur in einem zusätzlichen Mittelbedarf des Bundes bestehen können, andernfalls wäre der Bund ermächtigt, das grundgesetzliche Verteilungssystem bei den Ertragsteuern und den bundesstaatliche Finanzausgleich schlicht unterlaufen zu können.

²⁵ BVerfGE 145, 171, 191 f. (Verfassungswidrigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes)

²⁶ Seiler, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 106 Rn. 117; Kabe, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, Art. 106 Rn. 14.

Dieser zusätzliche Finanzbedarf des Bundes wird auch ein außerordentlicher sein müssen, dessen Bestehen zwar nicht von vornherein zeitlich begrenzt, der aber doch als Ausnahmesituation und tendenziell als vorübergehende historische Epoche und nicht als dauerhaft entsprechend politischer Opportunität zu qualifizieren sein muss.

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

4.2.4 Zusätzlicher Bedarf des Bundes

Das Bundesverfassungsgericht hatte in seinem Beschluss vom 9. Februar 1972 zwar entschieden, dass „eine auf vorübergehende Bedarfsspitzen oder Notfälle abgestellte Befristung oder gar eine Befristung von zwei Jahren“, mithin eine ausdrücklich und ex-ante erfolgende Befristung, verfassungsrechtlich nicht geboten ist.²⁷ Damit ist aber keineswegs entschieden, dass eine Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gänzlich voraussetzungslos und auf Dauer die finanzverfassungsrechtliche Ordnung und die in ihr angelegte Verteilung der Steueraufkommen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden unterlaufen dürfte. Der Bund darf mit anderen Worten nicht voraussetzungslos und auf Dauer sowie grenzenlos das im Grundgesetz festgelegte Beteiligungsverhältnis bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu seinen Gunsten verändern und dabei auch noch die Zustimmungsrechte des Bundesrates (Art. 105 Abs. 3 GG) unterlaufen. Die Steuer nach Maßgabe des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG darf immer nur einen verhältnismäßig geringen Prozentsatz der Einkommen- und Körperschaftsteuer ausmachen; sie darf also diese allgemeinen Besteuerungen des Einkommens nicht verdrängen, unterlaufen oder mit ihnen konkurrieren. Außerdem darf diese besondere Besteuerung nach Maßgabe des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG nur zur Deckung eines wirklich bestehenden **zusätzlichen Finanzbedarfs speziell des Bundes** erhoben werden.

4.2.5 Ende der Sondersituation

Es wird nicht bestritten, dass die Einführung und Erhebung des Solidaritätszuschlags im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung ihre Rechtfertigung in einem wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes fand. Es ist dargelegt worden, dass mit dem Ende des Solidarpakts II eine „finanzverfassungsrechtliche Normallage“ eingetreten ist, die es ausschließt, allein unter Hinweis auf den ursprünglichen Erhebungszweck nach wie vor einen wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes speziell für den Aufbau Ost zu konstatieren. Dies wird durch den Gesetzgeber selber gerade auch dadurch festgestellt, dass er auf einen Solidarpakt III ausdrücklich verzichtet hat.

²⁷ BVerfGE 32, 333, 342.

Sollte sich nach Auslaufen des Solidarpakts II und in der künftigen „finanzverfassungsrechtlichen Normallage“ ergeben, dass das grundgesetzliche Regelungssystem von Steuererhebung und Steueraufkommensverteilung zu einer Unterdeckung speziell beim Bund führt, dann müssten die Regelmechanismen der grundgesetzlichen Finanzverfassung eingesetzt werden, also etwa die Bundessteuern erhöht, die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens neu geregelt oder Ausgabenbegrenzungen durchgeführt werden.

Entfällt der konkrete zusätzliche Finanzbedarf des Bundes, der die Einführung der Ergänzungsabgabe bislang rechtfertigte, evidentermaßen, was mit dem Auslaufen des Solidarpakts II zu belegen ist, dann kann eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung ihrer weiteren Erhebung nicht mit einem allgemein erhöhten Finanzbedarf des Bundes, einer allgemeinen Deckungslücke beim Bund oder der **Beibehaltung der Ertragsteuerbelastung einer bestimmten sozio-ökonomischen Gruppe begründet werden.**

4.2.6. Grenzen des Beurteilungsspielraums

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

Non-Affektionsprinzip

Grundsätzlich gilt für die Erhebung von Steuern das sogenannte Non Affektationsprinzip (vgl. § 7 Haushaltsgrundsätzegesetz).²⁸ Das Aufkommen aus den Steuern ist folgerichtig im Allgemeinen für die Gesamtdeckung der öffentlichen Ausgaben heranzuziehen. Eine Zweckbindung bestimmter Steueraufkommen in dem Sinne, dass diese Aufkommen nur für spezifische Sonderzwecke verwendet werden dürfen, besteht von Rechts wegen nicht. Daher gilt auch für das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag, dass eine spezifische haushaltsrechtliche Zweckbindung für die besonderen Belastungen aus dem Solidar-Pakt I und dem Solidarpaket II von Rechts wegen nicht bestand und nicht besteht. Dieser haushaltsrechtliche Grundsatz der Gesamtdeckung öffentlicher Steuer- einnahmen kann aber nicht bedeuten, dass der Bund mit der Kompetenznorm des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zugleich das Recht erhielte, gewissermaßen dauerhaft und voraussetzungslos das finanzverfassungsrechtliche System der Ertragsverteilung zu seinen Gunsten zu verändern, beziehungsweise zu unterlaufen. Das aber wäre der Fall, wenn Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG so interpretiert werden dürfte, dass der Bund unter Hinweis auf einen nicht

²⁸ Haushaltsgrundsätzegesetz vom 19. August 1969 (BGBl. I, 1273), zuletzt geändert am 14. Juli 2017 (BGBl. I, 3122)

näher spezifizierten Finanzbedarf eine zusätzliche, wenn auch „kleinere“ Einkommen- und Körperschaftsteuer etablieren dürfte, deren Aufkommen ihm entgegen Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG allein zusteht und bei deren Einführung und Änderung er von den Mitwirkungsrechten des Bundesrates nach Art. 105 Abs. 3 GG befreit wäre.

Keine zweite Säule der Einkommensbesteuerung

Folgte man der Gegenauffassung, wäre eine weitere Erhebung des Solidaritätszuschlages schon dann verfassungsrechtlich gerechtfertigt, wenn der Bund irgendeinen entsprechenden Mittel- und Ausgabenbedarf geltend machte oder Finanzierungsanteile bestimmter sozio-ökonomischer Gruppen an der Ertragsteuer festschreiben wollte. Es wäre dann auch nicht einmal erforderlich, dass es sich um den gleichen Bedarf, das heißt den gleichen Erhebungszweck, handelt, der zur Einführung des Solidaritätszuschlags geführt hatte. „Auch ein anderer Bedarf des Bundes kann die Ergänzungsabgabe im Steuersystem als sinnvoll erscheinen lassen“.²⁹ Damit verlöre die Kompetenznorm des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ihren Ausnahmecharakter und würde zu einer allgemeinen Ermächtigung des Bundes führen, eine zweite Säule der Einkommensbesteuerung einzuführen, die für den Bund den beachtlichen Vorteil böte, dass das Aufkommen aus dieser Steuer ihm allein zustünde und er bei seinen Regelungen auch nicht auf die Zustimmung des Bundesrates angewiesen wäre.

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

- 5. Die Ergänzungsabgabe kann nicht als Ermächtigungsgrundlage für eine andere Art von Steuer gewählt werden, um die Gesamtertragssteuerbelastung einer ausgewählten sozio-ökonomischen Gruppe sicherzustellen, statt den**

²⁹ *Tappe*, Schriftliche Stellungnahme für das Öffentliche Fachgespräch am 27. Juni 2018 zu den Anträgen BT-Drucksache 19/1038 und 19/1179 (Solidaritätszuschlag), S. 6

konkreten Ertragssteuertarif mangels entsprechender gesetzgeberischer Mehrheiten entsprechend anzupassen

5.1. Abschmelzung und Teilabschaffung

5.1.1. Geplante Schritte

Laut Koalitionsvereinbarung ist eine schrittweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags geplant, und zwar dergestalt, dass ab dem Jahr 2021 mit einem deutlichen ersten Schritt im Umfang von rd. 10 Milliarden Euro begonnen werden soll.

Auf den Referentenentwurf eines „Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“³⁰ wird verwiesen.

5.1.2. Korrektur des allgemeinen Einkommensteuersatzes - Formenmissbrauch

Die allgemeinen verfassungsrechtlichen Einwände gegen das geplante Abschmelzungsmodell bei der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer beruhen aber auf folgenden Erwägungen:

Dem Gesetzgeber steht ein gewisser Beurteilung- und Einschätzungspielraum in der Frage zu, ob und in welchem Umfang der besondere Erhebungs- und Finanzierungszweck einer vor Jahren eingeführten Ergänzungsabgabe noch fortbesteht. Ein solcher Beurteilung- und Einschätzungsspielraum ist jedoch überschritten, wenn der Wegfall des besonderen Erhebungszwecks offenkundig und durch ein objektiv bestehendes und feststellbares Ereignis belegbar ist. Die ist im vorliegenden Fall das Auslaufen des Solidarpaktes II. Ab diesem objektiv feststellbaren Zeitpunkt ist auch ein bloßes „Abschmelzen“ der Ergänzungsabgabe (ohnehin erst ab 2021) nicht mehr ausreichend, um den evidenten Legitimationsverlust verfassungsrechtlich noch hinzunehmen. Der Zeitraum, in dem ein solches Abschmelzen noch verfassungsrechtlich relevant sein könnte, ist mit dem 01.01.2020 längst abgelaufen. Der schlichte Hinweis, dass der Bund das Geld aus dem Aufkommen des Solidaritätszuschlags nach wie vor – wenn auch nicht mehr in der bisherigen Höhe - benötige, reicht als Beleg für einen solchen spezifischen Legitimationsgrund nicht.

Gleiches gilt für die Überlegung den Finanzierungsanteil einer bestimmten sozio – ökonomischen Gruppe im Wege der Abschmelzung des Solidaritätszuschlages auf Dauer solange festzuschreiben, solange die gesetzgeberische Mehrheit für die Integration des Rest –

³⁰ Referentenentwurfes eines „Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“ – abgerufen am 16.8.2019, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Soli-Rueckfuehrung-G/0-Gesetz.html

Solidaritätszuschlages in die Einkommensteuer noch nicht vorhanden ist (vgl. Äußerungen des Bundesfinanzministers im Sachverhalt).

Mit der geplanten fortbestehenden Belastung höherer Einkommen durch die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer würde vielmehr besonders deutlich werden, dass es dem Bundesgesetzgeber gar nicht mehr um die Erfüllung oder Teilerfüllung des ursprünglich legitimierenden Erhebungszwecks, sondern um eine sozialpolitische Korrektur des gegenwärtigen **allgemeinen Einkommensteuer-Tarifs und seiner bisherigen Lastenverteilung** geht.

Es läge im Grunde ein verfassungswidriger, intransparenter Formenmissbrauch vor, weil eine solche Korrektur der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Belastungen bei Wahrung der finanzverfassungsrechtlichen Formenklarheit und Formenstrenge über eine Änderung des Einkommensteuerrechts zu erfolgen hätte und nicht über das Ausnahmeinstitut der Ergänzungsabgabe, bei welcher der ursprüngliche ausgleichsbedürftige Mittelbedarf speziell des Bundes längst entfallen ist. Letztlich führte der Bundesgesetzgeber eine spezifische „Tarifänderung“ bei der Einkommensteuer zulasten „besserverdienender“ Personengruppen ein. Aufgrund eines solchen Formenmissbrauchs durch Ausweichen auf das Institut der Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG würde den Ländern ihren Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer als Gemeinschaftsteuer nach Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG insoweit vorbehalten werden. Dieser Formenmissbrauch würde darüber hinaus auch die Beteiligungsrechte des Bundesrates gemäß Art. 105 Abs. 3 GG umgehen.

6. Ergebnis

Das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl I, 4130) ist jedenfalls mit dem Ende des Solidarpakts II ab 2020 verfassungsrechtlich nicht mehr zu rechtfertigen. Ab diesem Zeitpunkt ist das Gesetz mit dem Grundgesetz nicht mehr vereinbar. Das würde auch dann gelten, wenn es zu einem schrittweisen Abbau der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer käme. Die Voraussetzungen für die Erhebung des Solidaritätszuschlags insgesamt entfallen ab 2020.

Durch den o. g. Solidaritätszuschlags-Vorauszahlungsbescheid ab 2020 werden die Kläger in ihrem Recht, nur eine verfassungsrechtlich legitimierte Steuer entrichten zu müssen, verletzt.

Sollte das Gericht weiteren Vortrag zu einzelnen Aspekten wünschen, bitten wir um einen entsprechenden Hinweis.

Michael Sell
(Rechtsanwalt)