

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses
Frau Bettina Stark-Watzinger, MdB
Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
11011 Berlin

**Fachbereich V –
Rechtswissenschaft**



Prof. Dr. Henning Tappe

**Öffentliches Recht, deutsches und
internationales Finanz- und Steuerrecht**

Telefon +49(0)651/201-2576 oder -2577
Telefax +49(0)651/201-3816
E-Mail: tappe@uni-trier.de
<http://www.steuerrecht.uni-trier.de>

Trier, den 31. Oktober 2019

PA 7 – 19/14103 und 19/14286 – Öffentliche Anhörung am 4. November 2019

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

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

Sehr geehrte Frau Vorsitzende Stark-Watzinger,
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

für die Einladung zur öffentlichen Anhörung am 4. November 2019 danke ich Ihnen. Zur Vorbereitung der Anhörung übersende ich vorab meine schriftliche Stellungnahme¹:

Gegenstand der Anhörung sind der von der Bundesregierung eingebrachte „Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“ (BT-Drs. 19/14103) sowie der von der Fraktion der FDP eingebrachte „Entwurf eines Gesetzes zur vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags“ (BT-Drs. 19/14286). Der FDP-Entwurf steht insoweit in der Tradition des Gesetzentwurfs vom 1. März 2018 „zur Aufhebung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995“ (BT-Drs. 19/1038), der u.a. Gegenstand des Öffentlichen Fachgesprächs am 27. Juni 2018 war.

Weil einerseits der Gesetzentwurf BT-Drs. 19/14286 mit der Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags argumentiert, andererseits der Regierungsentwurf BT-19/14103 umgekehrt die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags voraussetzt, soll zunächst die vorgelagerte Frage der Abschaffung bzw. der verfassungsrechtlichen Einordnung behandelt werden.

¹ Diese Stellungnahme greift in Teilen auf eine frühere schriftliche Stellungnahme (v. 21.6.2018) zurück, die ich zur Vorbereitung des Öffentlichen Fachgesprächs am 27.6.2018 im Finanzausschuss (zu BT-Drs. 19/1179 und 19/1083) abgegeben habe.

I. Zur Frage der Aufhebung bzw. Abschaffung des Solidaritätszuschlags

Der FDP-Entwurf sieht eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags ab dem 1. Januar 2020 vor, der Regierungsentwurf den „schrittweisen Abbau“ des Solidaritätszuschlags durch eine erhebliche Anhebung der Freigrenze ab dem Jahr 2021: Der „Zuschlag und die mit ihm verbundene zusätzliche Belastung der Steuerpflichtigen [wird] nunmehr in einem ersten Schritt zu Gunsten niedrigerer und mittlerer Einkommen zurückgeführt“². Es gibt also offenbar zumindest insoweit einen politischen Konsens, als der Solidaritätszuschlag in den nächsten Jahren abgeschafft werden soll. Streitig ist vor allem der zeitliche Horizont der Abschaffung.

In der Literatur wird zum Teil vertreten, dass der Solidaritätszuschlag entweder schon verfassungswidrig geworden sei oder jedenfalls mit Auslaufen des sogenannten „Solidarpakt II“ Ende 2019 verfassungswidrig werde und nicht mehr erhoben werden dürfe³. Auch der Gesetzentwurf der FDP-Fraktion macht sich diese Sichtweise zu eigen⁴. Voraussichtlich wird diese Frage demnächst verfassungsgerichtlich geklärt werden. Auf Vorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts⁵ ist ein Verfahren beim Bundesverfassungsgericht anhängig⁶; mehrere weitere Klagen „gegen den Soli“ sind angekündigt oder schon bei den Finanzgerichten anhängig.

Bislang waren die Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht – aus Sicht der Kläger bzw. Beschwerdeführer – erfolglos: Eine erste Ergänzungsabgabe hat das BVerfG im Jahr 1972 für mit der Verfassung vereinbar gehalten⁷. Seitdem sind etliche Verfassungsbeschwerden und Normenkontrollvorlagen in Karlsruhe schon als unzulässig gescheitert⁸.

Wenn man zu dem Ergebnis kommen *würde*, der Solidaritätszuschlag sei verfassungswidrig oder werde alsbald verfassungswidrig, spräche alles dafür, diesen sofort abzuschaffen. Ich teile diese Position aber nicht. Im Einklang mit der bislang ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung halte ich den Solidaritätszuschlag für verfassungsmäßig⁹.

² BT-Drs. 19/14103, S. 1.

³ Vgl. z.B. *Kube*, DStR 2017, 1792 (1796 ff.); *ders.*, Rechtsgutachten im Auftrag der INSM, 2017 und Kurzgutachten im Auftrag der INSM, 2018; *Balke*, NWB 2011, 2593; *Schemmel*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, kbi (Heft 102), 2008; *Papier*, ZRP 2018, 186; *ders.*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019); differenzierend *Rohde/Geschwandtner*, NJW 2006, 3332 (3335); *Schwarz*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 49; *Siekmann*, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 7: „entspricht diesen Anforderungen wohl noch“. „Hohe verfassungsrechtliche Risiken“ sieht *Scheller* (BWV), Gutachten v. 4.6.2019 (I 2 - 90 08 04), S. 4, 16. Übersicht der Positionen bei *Wissenschaftliche Dienste*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags (v. 28.8.2019, WD 4 - 3000 - 099/19).

⁴ BT-Drs. 19/14286, S. 1: Fortbestand wäre ein „Verstoß gegen das Grundgesetz“.

⁵ Nds. FG v. 21.8.2013, 7 K 143/08, DStRE 2014, 534 (zuvor bereits – in derselben Sache: v. 25.11.2009, 7 K 143/08, DStR 2010, 854; BVerfG v. 8.9.2010, 2 BvL 3/10, BVerfGK 18, 26: unzulässig). Andere Gerichte sehen das durchaus anders: FG Nürnberg v. 25.9.2014, 4 K 273/12, EFG 2015, 1389. Der BFH hat – außer in vorläufigen Rechtschutzverfahren – mit Blick auf das anhängige BVerfG-Verfahren noch nicht entschieden (BFH, II R 27/15); vgl. aber z.B. BFH v. 21.7.2011, II R 50/09 u. v. 21.7.2011, II R 52/10, BStBl. II 2012, 43. BVerfG, 2 BvL 6/14 (anh.).

⁷ BVerfG, Beschluss v. 9.2.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333-344 – Ergänzungsabgabe.

⁸ BVerfG v. 12.6.1995, 2 BvR 762/93 (Nichtannahmebeschluss, o.B.); BVerfG v. 2.5.1997, 2 BvR 2373/95 (Nichtannahmebeschluss, o.B.); BVerfG v. 26.11.1997, 2 BvR 2372/95 (Nichtannahmebeschluss, o.B.); BVerfG v. 19.11.1999, 2 BvR 1167/96, NJW 2000, 797 (SolZ 1991); BVerfG v. 8.9.2010, 2 BvL 3/10, BVerfGK 18, 26-32 (SolZ 1995); BVerfG v. 10.6.2013, 2 BvR 1942/11 (Nichtannahmebeschluss, o.B.); BVerfG, 1 BvR 2195/11 → Abgabe an: BVerfG v. 10.6.2013, 2 BvR 2121/11 (Nichtannahmebeschluss, o.B.).

⁹ Dazu bereits *Tappe*, ZRP 2018, 186 (sowie die Stellungnahme, o. Fn. 1).

II. Verfassungsrechtliche Vorgaben für den Solidaritätszuschlag

Der Solidaritätszuschlag ist eine Steuer (keine Sonderabgabe)¹⁰, die als Zuschlag zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer erhoben wird (§ 1 Abs. 1 SolZG), zurzeit in Höhe von 5,5 % der Bemessungsgrundlage, § 4 S. 1 SolZG. Bemessungsgrundlage ist gem. § 3 SolZG grundsätzlich die Steuerschuld. Der Solidaritätszuschlag wirkt also „tariferhöhend“, soweit die Freigrenze von 972 € (§ 3 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 SolZG) überschritten wird (Splitting: 1944 €). Im Veranlagungszeitraum 2019 entspricht die Freigrenze einem zu versteuernden Einkommen von > 14.284 € bzw. ≥ 14.285 € (Grundtarif) oder > 28.569 € bzw. ≥ 28.570 € (Splittingtarif).

Verfassungsrechtlich ist der Solidaritätszuschlag eine „übrige Steuer“, für die der Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz hat (Art. 105 Abs. 2 GG), weil ihm das Aufkommen für eine solche „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“ zusteht (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG). Weil nur „Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, [...] der Zustimmung des Bundesrates“ bedürfen, ist das SolZG kein Zustimmungs-, sondern ein Einspruchsgesetz i.S.d. Art. 77 Abs. 3 GG.¹¹

Weitere ausdrückliche Vorgaben zum Solidaritätszuschlag oder zu (anderen) Ergänzungsabgaben enthält die Verfassung nicht. Materiell gelten die allgemeinen auf Steuern anwendbaren Grundrechte, d.h. im Wesentlichen der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und daneben die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG).

1. Keine zeitliche Befristung des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe

Der Streit, ob der Solidaritätszuschlag zu befristen sei oder irgendwann auslaufen müsse, entzündet sich regelmäßig an dem Begriff „Ergänzungsabgabe“ und den Gründen zum Finanzverfassungsgesetz 1955.

Der Begriff „Ergänzungsabgabe“ ist in das Grundgesetz mit dem Finanzverfassungsgesetz 1955 eingefügt worden¹². Hintergrund war die zeitgleich¹³ geplante einfach-gesetzliche Einführung einer Ergänzungsabgabe¹⁴, die man verfassungsrechtlich absichern wollte. Zur Einführung dieser Ergänzungsabgabe ist es aber zunächst nicht gekommen, weil sich der Bund durch ein Inanspruchnahmegesetz nach Art. 106 Abs. 3 GG a.F. Anteile an den Steuereinnahmen der

¹⁰ A.A. wohl nur *Wagner*, BB 1992, 2043 (2046): Sonderabgabe. Zur Unterscheidung vgl. *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 211 ff und 302 ff.

¹¹ Anders wohl *Wernsmann*, NJW 2018, 916 (918) mit dem Argument, dass der SolZ auf den Tarifverlauf der (zustimmungspflichtigen, Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG) Einkommen- und Körperschaftsteuer einwirke: „Umgehung des Art. 105 III GG“ bzw. „Wertungswiderspruch zu Art. 105 III GG“.

¹² Finanzverfassungsgesetz v. 23.12.1955, BGBl. I 1955, 817.

¹³ Vgl. BT-Drs. II/480, S. 66, 108. Beide Entwürfe datieren vom 29.4.1954, vgl. BT-Drs. II/480 und BT-Drs. II/484.

¹⁴ Entwurf v. 29.4.1954, BT-Drs. II/484. Hintergrund waren die Kriegsfolgelasten, die nach Art. 120 GG vom Bund zu tragen waren.

Länder sicherte (jetzt: Steuerverbund bei den Gemeinschaftssteuern, Art. 106 Abs. 3 GG n.F.)¹⁵. Eine erste Ergänzungsabgabe ist dann erst 1967 eingeführt worden¹⁶.

Zum Verständnis des Begriffs „Ergänzungsabgabe“ werden regelmäßig die Gesetzesmaterialien der Verfassungsänderung 1955 herangezogen¹⁷. Dort heißt es etwa:

„Die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer ist dazu bestimmt, *anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen* im Bundeshaushalt zu decken, den gesetzgebenden Körperschaften des Bundes in begrenztem Rahmen eine elastische, der jeweiligen Konjunkturlage und dem jeweiligen Haushaltsbedarf angepaßte Finanzpolitik zu ermöglichen und das Steuerverteilungssystem im Verhältnis zwischen Bund und Ländern dadurch zu festigen, daß die Notwendigkeit einer Revision der Steuerbeteiligungsquoten [...] auf solche Mehrbelastungen des Bundes beschränkt wird, die nicht aus dieser beweglichen Steuerreserve gedeckt werden können (vgl. [BT-Drs. II/484]). Aus dieser Funktion der Ergänzungsabgabe ergibt sich die Notwendigkeit, das Aufkommen ausschließlich dem Bund zuzuweisen.“¹⁸

Weitere – in der Diskussion häufig zitierte¹⁹ Vorgaben – finden sich im Entwurf des Ergänzungsabgabengesetzes (BT-Drs. II/484):

„Die mit einem durch Gesetz jederzeit abänderbaren und damit ‚beweglichen‘ Hebesatz ausgestattete Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer soll es dem Bundesgesetzgeber ermöglichen, ohne Anwendung der Revisionsklausel^[20] und ohne Änderung der Steuersätze *Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt* zu decken, die auf anderem Wege, insbesondere durch Senkung von Ausgaben nicht ausgeglichen werden können. Auf diese Weise wird die Abgabe, deren Erhebung nur mit geringen Hebesätzen in Betracht kommt und *keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmefälle bestimmt ist*, wesentlich zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen.“²¹

Man kann sich bereits fragen, ob diese Begründung der Bundesregierung zum Ergänzungsabgabengesetz auch zur Auslegung der verfassungsrechtlichen Bestimmungen tauglich ist. Dafür mag sprechen, dass beide Gesetzgebungsverfahren zeitgleich und mit Blick aufeinander angestoßen wurden. Allerdings ist nicht allein auf die Regierungsbegründung abzustellen, sondern

¹⁵ Vgl. etwa *Kienemund/Reimeier*, in: Gatzler/Schweisfurth (Hrsg.), *Öffentliche Finanzwirtschaft in der Staatspraxis* 2015, S. 29 (33).

¹⁶ ErgAbgG v. 21.2.1967 (Art. 1 des Zweiten Steueränderungsgesetzes 1967), BGBl. I 1967, 1254. Zu dieser Ergänzungsabgabe ist die Entscheidung des BVerfG v. 9.2.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 ergangen (auf Vorlage des FG Schl.-H. v. 21.5.1969, II 100/68).

¹⁷ Vgl. z.B. *Kube*, *Kurzgutachten* 2018, S. 2: „historische Verfassungsinterpretation“.

¹⁸ BT-Drs. II/480, S. 72 (Tz. 105) – [Hervorhebung nur hier].

¹⁹ Z.B. *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 2 Rz. 6: „Ausnahmefälle“, die Formulierung „besondere Notfälle“ findet sich sogar nur in der Gegenäußerung des BR, vgl. BT-Drs. II/484, 1; ähnlich *Schemmel*, *Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag*, 2008, S. 9 (der aber offenlegt, dass es sich um die Begründung zur ErgAbg, nicht zur GG-Änderung handelt).

²⁰ Diese, gerade *nicht* die Ergänzungsabgabe, wird kurz zuvor als „ultima ratio“ bezeichnet, BT-Drs. II/484, 4.

²¹ BT-Drs. II/484, S. 4 – [Hervorhebungen nur hier].

allenfalls auf diejenigen Erwägungen, die die parlamentarische Mehrheit bewogen haben, das Gesetzesvorhaben zu beschließen (häufig wird sich indes die die Regierung tragende Mehrheit die Regierungsbegründung zu eigen machen).

Im konkreten Fall ist jedoch darauf hinzuweisen, dass das Gesetzgebungsverfahren zur Änderung des Grundgesetzes zwar abgeschlossen wurde (am 23. Dezember 1955). Die Ergänzungsabgabe selbst wurde jedoch *nicht* eingeführt, so dass die Erwägungen im Verfahren zur Ergänzungsabgabe gerade nicht als „Parlamentswille“ einem Gesetzesbeschluss zu Grunde gelegt wurden. Es ist daher von vornherein methodisch unzulässig, ein beschlossenes verfassungsänderndes Gesetz (Einfügung der Ergänzungsabgabe im Grundgesetz durch das FVG 1955) mit den Materialien zu einem *nicht* beschlossenen einfachen Steuergesetz (ErgAbgG) auslegen zu wollen.

Auch der Wortlaut „Ergänzungsabgabe“ spricht jedenfalls nicht für eine zeitliche Begrenzung. Das BVerfG hat zur Ergänzungsabgabe 1967 ausgeführt:

„Es ist von der Verfassung her nicht geboten, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen. Der Begriff Ergänzungsabgabe besagt lediglich, daß diese Abgabe die Einkommen- und Körperschaftsteuer, also auf Dauer angelegte Steuern, ergänzen, d. h. in einer gewissen Akzessorietät zu ihnen stehen soll.“²²

Und auch die Begründung zum Finanzreformgesetz 1968/69 sieht die Ergänzungsabgabe als reguläre Alternative zur Erhöhung einer der dem Bund zustehenden Verbrauchsteuern. Hier heißt es – ohne jeglichen Hinweis auf zeitliche Grenzen:

„Das Finanzverfassungsgesetz hat ferner den Katalog der Bundessteuern in Artikel 106 Abs. 1 GG um die Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erweitert. Sie sollte die finanzpolitische Bedeutung haben, daß der Bund künftig – und zwar ohne daß er dazu der Zustimmung des Bundesrates bedarf – bei Zunahme seines Steuerbedarfs unter volks- und finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten zwischen einer Erhöhung der ihm zustehenden Verbrauchsteuern und der Erhebung einer Personalsteuer wählen konnte.“²³

2. Keine Abhängigkeit des Solidaritätszuschlags vom sog. Solidarpakt II

a) Zum Teil wird angenommen, der Solidaritätszuschlag müsse spätestens mit dem Auslaufen des Solidarpakts II im Jahr 2019 abgeschafft werden, eine weitere Erhebung des Solidaritätszuschlags sei nicht mehr zu rechtfertigen²⁴. Hierbei ist zu differenzieren: Politisch dürfte natürlich der Solidaritätszuschlag bzw. dessen Abschaffung an das Auslaufen des Solidarpakts II gekoppelt werden. Es mag auch – politisch – gute Gründe geben, nach Auslaufen des „Solidar-

²² BVerfGE 32, 333 (340).

²³ BT-Drs. V/2861, Tz. 63; auch zitiert bei *Kube*, DStR 2017, 1792 (1794 f.).

²⁴ Z.B. *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 4; *ders.*, FR 2018, 408 (409); *Papier*, ZRP 2018, 186; *ders.*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019).

pakts“ mit dem Abschmelzen des Solidaritätszuschlags zu beginnen. Es gibt aber keinen direkten rechtlichen Zusammenhang zwischen dem Solidaritätszuschlag und dem Solidaripakt II²⁵.

Die begriffliche Nähe („Solidar...“) ist schon deshalb kein taugliches Indiz, weil die Ergänzungsabgabe, die 1991 anlässlich des „Golfkriegs“ (1990/91) eingeführt wurde, ebenfalls „Solidaritätszuschlag“ hieß²⁶. Erst das zweite SolZG 1995²⁷ hatte die Einbeziehung der „neuen Bundesländer“ in den Länderfinanzausgleich ab 1995 und das „Föderale Konsolidierungsprogramm“ zum Anlass. Speziell den Solidaripakt II, der ab 2005 den Solidaripakt I (1995-2004) ablöste, zum Maßstab für die Dauer des Solidaritätszuschlags zu machen, liegt daher eher fern.

b) Die Ergänzungsabgabe – auch der aktuelle Solidaritätszuschlag – ist mit Blick auf die historische Verfassungsinterpretation²⁸, der auch das BVerfG gefolgt ist, dazu gedacht, „anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken“²⁹. Bei der Schaffung des Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a.F. ging man davon aus, dass ein zusätzlicher Finanzbedarf des Bundes gedeckt, eine Erhöhung der Verbrauchsteuern aber vermieden werden sollte³⁰.

Dabei dürfen die Formulierungen „anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen“ und „zusätzlicher Finanzbedarf“ nicht überinterpretiert werden. Das Finanz- und Steuerverfassungsrecht geht zwar grundsätzlich davon aus, dass Steuern als Grundrechtseingriff nur erhoben werden dürfen, wenn ein Finanzbedarf besteht (anders einfach-rechtlich § 34 Abs. 1 BHO).

Für die Frage, was einen solchen Bedarf bildet und wann ein solcher Bedarf anzunehmen ist, bestehen allerdings sehr weite Einschätzungs- und Beurteilungsspielräume des Gesetzgebers. Keinesfalls ist es so, dass Steuern (auch der Solidaritätszuschlag ist eine Steuer) einem bestimmten Zweck dienen, dies unterscheidet Steuern gerade von anderen Abgabearten wie Gebühren, Beiträgen oder Sonderabgaben³¹. In seiner Entscheidung zur Ergänzungsabgabe 1972 hat das BVerfG insoweit ausgeführt:

„Während des Laufes der Ergänzungsabgabe können sich zudem für den Bund *neue Aufgaben* ergeben, für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen, so daß die *erneute Einführung der Ergänzungsabgabe* und damit auch die *Fortführung einer bereits bestehenden gerechtfertigt* wäre. Die Entscheidung darüber, welche Aufgaben, insbesondere welche Reformmaßnahmen in Angriff genommen werden, und wie sie finanziert werden sollen, gehört zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die sich grundsätzlich der Nachprüfung des Bundesverfassungsgerichts entzieht.“³²

²⁵ So auch *Lemmer*, DSi kompakt Nr. 3 (August 2013), S. 2.

²⁶ SolZG v. 24.6.1991, BGBl. I S. 1318; Entwurf (BT-Drs. 12/220): „Vor dem Hintergrund der jüngsten Veränderungen in der Weltlage (Entwicklungen im Mittleren Osten, in Südost- und Osteuropa und in den neuen Bundesländern) ...“.

²⁷ SolZG v. 23.6.1993, BGBl. I S. 944.

²⁸ In diesem Sinne auch *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 2.

²⁹ BT-Drs. II/480, S. 72 (Tz. 105).

³⁰ BVerfGE 32, 333 (340).

³¹ Vgl. dazu *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 32, 224 f.; vgl. auch § 7 S. 2 HGrG.

³² BVerfGE 32, 333 (342 f.) – [Hervorhebungen nur hier].

Die Maßgeblichkeit der „Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt“ erklärt sich also nicht aus konkreten Ausgaben (etwa für den Solidarpaket II) sondern – finanzausgleichsrechtlich – mit dem Befund, dass der Bund (relativ) höhere Ausgaben als die Länder hat, so dass eine Erhöhung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer überschießend (= nicht erforderlich) wäre. Es sollen eben nur zusätzliche Ausgaben des Bundes finanziert werden, nicht auch zusätzliche Ausgaben der Länder oder Gemeinden, die an Steuererhöhungen bei den Gemeinschaftssteuern (Art. 106 Abs. 3 GG) proportional Anteil hätten. Letztlich müsste dann nämlich eine Erhöhung der Steuer mehr als doppelt so hoch ausfallen, die Einkommensteuer das 2,35-fache Mehraufkommen erbringen, damit der Bund, um seinen Bedarf zu decken, dieselben Einnahmen erzielen kann³³. Unter der Voraussetzung eines (nur) erhöhten Bedarfs des Bundes ist die Einführung oder Beibehaltung einer Ergänzungsabgabe daher das „mildere Mittel“ gegenüber einer Erhöhung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

Daneben wäre eine weitere Alternative die Erhöhung solcher Verbrauchsteuern (z.B. Tabaksteuer, Energiesteuer, Stromsteuer usw.), die dem Bund alleine zustehen. Braucht der Bund Einnahmen und will er das Einkommen (und nicht den Verbrauch) belasten, ist die Ergänzungsabgabe – nach den historischen Motiven und der Rechtsprechung des BVerfG³⁴ – das „richtige“ Mittel. Es kommt also nur darauf an, dass der Bund einen entsprechenden Ausgabebedarf hat. Es ist aber nicht erforderlich, dass es der *gleiche* Bedarf ist (d.h. für gleiche Zwecke), der zur Einführung des Solidaritätszuschlags geführt hat. Auch ein *anderer* Bedarf des Bundes, auch „neue Aufgaben“³⁵ können die Ergänzungsabgabe im Steuersystem rechtfertigen.

Nach der Begründung des Gesetzentwurfs BT-Drs. 19/14103 besteht ein solcher Mehrbedarf des Bundes auch nach dem Ende des Solidarpakts II am 31. Dezember 2019 fort:

„Der Bund hat weiterhin einen wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzierungsbedarf, etwa im Bereich der Rentenversicherung, beim Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz, für den Arbeitsmarkt sowie für andere überproportionale Leistungen aus dem Bundeshaushalt für die ostdeutschen Bundesländer (bisheriger Korb II des Solidarpakts II).“³⁶

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung sieht dabei vor, die Ergänzungsabgabe schrittweise abzubauen, obwohl der „fortgeführte Teil der Ergänzungsabgabe die fortbestehenden Lasten nicht vollständig decken wird“³⁷. Nach der politischen Planung nimmt der Bedarf des Bundes also verhältnismäßig ab und wird zum Teil anderweitig gedeckt. Diese Prognose unterliegt, wenn der Gesetzgeber sie übernimmt, einem weiten Einschätzungsspielraum und wäre von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden. Es mag sein, dass Bedarfe plötzlich entstehen (das erkennt das Grundgesetz zum Beispiel in Art. 109 Abs. 2 S. 3 GG an). Dass ein Bedarf aber abrupt endet, ist eher untypisch. Dass ein möglicherweise, aber keineswegs sicher vorhersehbar

³³ Vgl. *Tappe*, ZRP 2018, 186. Verteilung der Einkommensteuer Bund/Länder/Gemeinden: 42,5%/42,5%/15%.

³⁴ BT-Drs. II/480, S. 72 (Tz. 105); BVerfGE 32, 333 (340 f.).

³⁵ BVerfGE 32, 333 (342 f.).

³⁶ BT-Drs. 19/14103, S. 1.

³⁷ BT-Drs. 19/14103, S. 1.

endender Bedarf zur Folge hat, dass eine Steuer zu einem bestimmten „Stichtag“ abgeschafft werden *muss*, lässt sich der Verfassung jedenfalls an keiner Stelle entnehmen.

Wer hier also einen „eindeutige[n] und offensichtliche[n] Wegfall des rechtfertigenden Grundes zum Ende des Jahres 2019“ annimmt³⁸, überschätzt die verfassungsrechtlichen Bindungen. Es erscheint durchaus vernünftig, aus Vorsicht und zur Abfederung zunächst eine schrittweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags vorzunehmen. Verfassungsrechtlich zwingend ist keine der Alternativen. Im Gegenteil: Aus Sicht des Verfassungsrechts sind beide Varianten gut vertretbar³⁹. Es ist Sache des demokratisch legitimierten Gesetzgebers politisch die Vor- und Nachteile der Varianten abzuwägen und eine Entscheidung zu treffen.

c) Im Kurzgutachten von *Kube* für die Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM) 2018 wird ausgeführt:

*„Dass der Abbau des Solidaritätszuschlags in Aussicht gestellt wird, weist verfassungsrechtlich in die richtige Richtung. Das Gebot der Folgerichtigkeit verlangt jedoch [...] einen Beginn der Abschmelzung ab Anfang 2020, parallel zur Geltung des neuen bundesstaatlichen Finanzausgleichs, und nicht erst 2021. Auch wenn eine graduelle Abschmelzung des Solidaritätszuschlags hinnehmbar erscheint, muss die Abschmelzung doch jedenfalls zum richtigen Zeitpunkt einsetzen. Ein Rechtfertigungsgrund dafür, den Abbaupfad erst verzögert zu beschreiten, ist nicht ersichtlich.“*⁴⁰

Schon die Prämisse der Aussage (Abhängigkeit vom neuen LFA und/oder vom Auslaufen des Solidarpakts II) ist, wie soeben gezeigt, fragwürdig. Die Annahme eines „Gebots der Folgerichtigkeit“, dass den Gesetzgeber zwingen soll, zu einem bestimmten Zeitpunkt Gesetzesänderungen vorzunehmen, ist jedenfalls nicht nachvollziehbar. Eine Orientierung an „Eckdaten“ mag politisch (und vielleicht aus Gründen der Übersichtlichkeit) wünschenswert sein. Aus dem Grundgesetz ergibt sich ein so verstandenes „Folgerichtigkeitsgebot“ aber nicht.

aa) Das „Gebot der Folgerichtigkeit“ ist vom BVerfG im Bereich des Steuerrechts entwickelt worden, um den allgemeinen Gleichheitssatz handhabbarer zu machen („Argumentationshilfe“)⁴¹: Habe der Gesetzgeber den Steuergegenstand ausgewählt und in einer Bemessungsgrundlage definiert, so müsse er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne dieser Belastungsgleichheit umsetzen⁴². Beispiele finden sich in der Entscheidung zur Erbschaftsteuer⁴³ und zur Pendlerpauschale⁴⁴ ebenso wie in Entscheidungen zum häuslichen

³⁸ *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 4; ähnlich *Papier*, ZRP 2018, 186; *ders.*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019), S. 22: „evidentermaßen“/„in unbestreitbarer Weise“. – Vgl. BVerfGE 32, 333 (343): „Es kann dabei dahingestellt bleiben, ob ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung der Ergänzungsabgabe sich ergeben würde, wenn die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Abgabe evident entfielen ...“.

³⁹ So z.T. auch *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 5.

⁴⁰ *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 5.

⁴¹ Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2019, Rn. 173.

⁴² BVerfGE 84, 239 (271); BVerfGE 93, 121 (136); BVerfGE 99, 280 (290); BVerfGE 105, 17 (47); BVerfGE 117, 1 (31); BVerfGE 120, 1 (29); BVerfGE 122, 210 (231); BVerfGE 123, 111 (121); vgl. (auch zum Folgenden) *Tappe*, JZ 2016, 27 (29).

⁴³ BVerfGE 117, 1 (36); s. auch BVerfGE 93, 165 (172) und BVerfGE 138, 136 (Rn. 123).

⁴⁴ BVerfGE 122, 210 (231).

Arbeitszimmer⁴⁵, zu den Jubiläumsrückstellungen⁴⁶ und zur Rückwirkung⁴⁷. Das Gebot folgerichtiger Gesetzgebung soll nicht nur für einzelne Steuerarten, sondern auch für das Zusammenwirken mehrere Steuern gelten: „Der Gleichheitssatz fordert eine Systemgerechtigkeit im Binnenbereich des Gesamtsteuersystems“⁴⁸. Selbst wenn man diesen Ansatz teilt – ich teile diesen Ansatz nicht⁴⁹ – so bleibt es dabei, dass die Folgerichtigkeit nach der Rechtsprechung des BVerfG ihren Ursprung im allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG hat. Dies hat aber zwingend zur Folge, dass sich aus der „Folgerichtigkeit“ keine Aussagen zum richtigen Zeitpunkt einer Steuersenkung ableiten lassen. Denn es gibt im Bereich der Gesetzgebung keine „Gleichheit in der Zeit“⁵⁰. Gleichheit ist etwas Statisches⁵¹. Zu einem bestimmten Zeitpunkt muss derselbe Gesetzgeber zwei vergleichbare Personen oder Sachverhalte gleichbehandeln, wenn sich eine Ungleichbehandlung nicht sachlich rechtfertigen lässt. Wäre dies anders, müsste man jede Gesetzesänderung als Ungleichbehandlung (vorher/nachher) verstehen, die rechtfertigungsbedürftig wäre⁵². Dies ist aber ersichtlich nicht die Vorstellung des Grundgesetzes von der Demokratie als „Macht auf Zeit“⁵³ und auch nicht ansatzweise aus dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 GG: „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich“ herauszulesen.

bb) Aus Art. 3 Abs. 1 GG mag sich (gerade noch und nur wenn man die Spielräume des Gesetzgebers außer Acht lässt) ein gerechtes Steuersystem ableiten lassen (besser formuliert: ein ungerechtes Steuersystem kann „ungleich“ sein). Wie aus Art. 3 Abs. 1 GG aber der „richtige“ Zeitpunkt für eine Steuersenkung (oder der „richtige Zeitpunkt“ für die „graduelle Abschmelzung des Solidaritätszuschlags“⁵⁴) abgeleitet werden soll, ist weder erklär- noch nachvollziehbar.

Das gleiche gilt für das geforderte „stimmige Konzept“, dass den „Abbaupfad [...] aus verfassungsrechtlichen Gründen bis zur zügigen vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags [hätte] skizzieren müssen“⁵⁵. Politisch wünschenswert („schön“) mag ein solches Konzept sein (niemand kann etwas gegen ein „stimmiges Konzept“ haben ...). Mit welcher Norm des Grundgesetzes eine solche Forderung begründet werden kann, bleibt jedoch völlig unklar. Noch nicht einmal ein Verfassungsprinzip (eine „Verfassungserwartung“⁵⁶) ist ersichtlich, aus dem das Erfordernis einer „Vorplanung“ für die Gesetzgebung kommender Jahre abzuleiten wäre.

⁴⁵ BVerfGE 126, 268 (278).

⁴⁶ BVerfGE 123, 111 (120 f.).

⁴⁷ BVerfGE 127, 1 (22 ff.); BVerfGE 136, 127 (Rn. 51).

⁴⁸ *Mellinghoff*, DSJG 22 (1999), S. 127 (157).

⁴⁹ Vgl. *Tappe*, JZ 2016, 27 ff.

⁵⁰ BVerfGE 94, 315 (328); 95, 250 (265); *Eckhoff*, Generationengerechtigkeit im Steuerrecht, in: *Erbrecht und Vermögensnachfolge*, FS für Bengel und Reimann, München 2012, S. 65 (70).

⁵¹ Dazu ausf. *Tappe*, JZ 2016, 27 (31).

⁵² Zu diesem Aspekt treffend *Fögen*, *Das Lied vom Gesetz*, München 2007, S. 112: „[...] Recht, das unter diesen Umständen im Zeichen von Gerechtigkeit = Gleichheit = konsistentes Entscheiden weitermacht wie immer, verblödet, erstarrt, versteinert – wird ungerecht“.

⁵³ *P. Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts*, Bd. 2, 3. Aufl., Heidelberg 2004, § 21 Rn. 76.

⁵⁴ *Kube*, *Kurzgutachten* 2018, S. 5.

⁵⁵ *Kube*, *Kurzgutachten* 2018, S. 5.

⁵⁶ *Kube*, *Kurzgutachten* 2018, S. 6.

III. Änderungen des SolZG im Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drs. 19/14103)

1. Schrittweiser Abbau des Solidaritätszuschlags („soziale Staffelung“)

Der Entwurf der Bundesregierung sieht vor, den Solidaritätszuschlag ab 2021 „in einem ersten Schritt zu Gunsten niedrigerer und mittlerer Einkommen“ zurückzuführen⁵⁷. Der schrittweise Abbau des Solidaritätszuschlags wird technisch „durch eine erhebliche Anhebung der Freigrenze“ erreicht. Durch den „ersten Entlastungsschritt“ soll der „Verteilung der zusätzlichen Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit in besonderem Maße Rechnung getragen“ werden⁵⁸.

Konkret ist in § 3 Abs. 3 S. 1 SolZG-E vorgesehen, die Freigrenzen von 972 € auf 16.956 € (Grundtarif) und von 1944 € auf 33.912 € (Splittingtarif) zu erhöhen. Dies entspricht, wenn man den Tarif 2020 zu Grunde legt, einem zu versteuernden Einkommen (zvE) von mindestens 61.717 € (Grundtarif) bzw. 123.434 € (Splittingtarif). An die Freigrenze soll eine „Milderungszone“ anschließen, die einen „Belastungssprung“ vermeidet und so einen „kontinuierlichen Anstieg der Gesamtbelastung durch Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag“ sicherstellen soll⁵⁹ (§ 4 S. 2 SolZG-E).

Im Rahmen der geplanten Abschmelzung, des schrittweisen Abbaus des Solidaritätszuschlags, ist eine vorgezogene Entlastung der unteren und mittleren Einkommensgruppen (soziale Staffelung) verfassungsrechtlich zulässig. Schon früh hat das Bundesverfassungsgericht das Sozialstaatsprinzip im Bereich des Steuerrechts herangezogen, um Differenzierungen bei der Besteuerung im Sinne einer sozialen Staffelung zu rechtfertigen⁶⁰. So war die Privilegierung der unteren Einkommen bei der gesetzlichen Ausgestaltung sowohl des Konjunkturzuschlags⁶¹ als auch der Ergänzungsabgabe⁶² und des Stabilitätzuschlags⁶³ vor allem durch das Sozialstaatsprinzip gerechtfertigt⁶⁴.

Für den Solidaritätszuschlag wird das zum Teil anders gesehen. *Kube* etwa stellt in seinem Kurzgutachten für die Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM) 2018 auf den Zweck der Abgabe ab:

„Zwar darf unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Ergänzungsabgabe nach der Einkommensstärke der Steuerpflichtigen gestaffelt werden; dies namentlich dann, wenn sich die Staffelung – wie bei der Ergänzungsabgabe 1968 – unmittelbar aus dem Erhebungszweck der Abgabe ergibt. Dient eine Ergänzungsabgabe aber dazu, einen konkreten Finanzbedarf des Bundes zu decken – wie im Fall des Solidaritätszuschlags –,

⁵⁷ BT-Drs. 19/14103, S. 1.

⁵⁸ BT-Drs. 19/14103, S. 1.

⁵⁹ BT-Drs. 19/14103, S. 2.

⁶⁰ Vgl. BVerfGE 21, 160 (169 ff.); BVerfGE 29, 402 (412); BVerfGE 32, 333 (339, 343); BVerfGE 36, 66 (72); BVerfGE 37, 38 (52 f.); BVerfG, NJW 1976, 845 (846). Dazu *Selmer*, AöR 101 (1976), 399 (418); *Zacher*, AöR 93 (1968), S. 341 (367, 372).

⁶¹ BVerfGE 29, 402 (412).

⁶² BVerfGE 32, 333 (339, 343); vgl. auch den entsprechenden Hinweis in BT-Drs. 19/14103, S. 2.

⁶³ BVerfGE 36, 66 (72).

⁶⁴ *Selmer*, AöR 101 (1976), 399 (418).

*verbietet sich eine soziale Staffelung, weil der Finanzierungszweck die Staffelung hier nicht trägt*⁶⁵.

Dieses Argument kann aus verschiedenen Gründen nicht überzeugen: Zunächst hat *jede* Steuer einen Finanzierungszweck, sonst wäre sie keine Steuer⁶⁶. Auch die Ergänzungsabgabe 1968 hatte diesen Finanzierungszweck und sie hatte ganz offensichtlich auch den Zweck einen „zusätzlichen Finanzbedarf“ des Bundes zu decken, denn sonst hätte das Bundesverfassungsgericht die Abgabe kaum für verfassungsmäßig gehalten⁶⁷. Wenn der „Finanzierungszweck“ eine soziale Staffelung nicht „tragen“ würde, wären im Übrigen auch Grundfreibetrag und progressiver Tarif bei der Einkommensteuer verfassungswidrig, weil diese Bestandteile ohne weiteres einem „Finanzierungszweck“ (und keinem Lenkungszweck) dienen.

Zudem geht es weder bei der Ergänzungsabgabe noch im Fall des Solidaritätszuschlags um einen „konkreten“ Finanzbedarf. Die Formulierung vom „konkreten“ Finanzbedarf ist suggestiv, sie soll nahelegen, dass die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag einem bestimmten Zweck dienen (z.B. dem Solidarpakt II) und dass deshalb mit Zweckfortfall auch die Steuer wegfallen müsse⁶⁸. Weder in der Begründung zum Finanzverfassungsgesetz 1955 noch in der Entscheidung des BVerfG zur Ergänzungsabgabe ist aber von einem „konkreten“ Finanzbedarf die Rede. Dort heißt es lediglich „zusätzlicher Finanzbedarf“⁶⁹ oder „Bedarfsspitzen“⁷⁰.

Es kommt letztlich auch nicht darauf an, ob der Finanzierungszweck die Staffelung „trägt“ (im Sinne von „begründet“ oder „rechtfertigt“), man müsste allenfalls fragen, ob der Finanzierungszweck die Staffelung „verträgt“, also trotz der Abschmelzung erreicht werden kann. Denn das Abschmelzen des Solidaritätszuschlags für die unteren und mittleren Einkommensgruppen *senkt* das Aufkommen. Wenn der Gesetzgeber also im Rahmen seines Einschätzungs- und Gestaltungsspielraums ab 2021 von einem geminderten Finanzbedarf ausgeht und die Abschaffung des Solidaritätszuschlags zunächst bei den unteren und mittleren Einkommensgruppen beginnen möchte, steht dem mit Blick auf den „Bedarf“ oder den Finanzierungszweck nichts entgegen.

Grundsätzlich ist eine soziale Staffelung auch im Rahmen einer Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG möglich, dies hat das Bundesverfassungsgericht deutlich gemacht:

„Die Abgabe stellt eine Ergänzung der Einkommen- und Körperschaftsteuer dar; sie ähnelt in der Struktur diesen Steuern und baut auf ihrer Systematik auf. Bei Steuern, die wie die Einkommensteuer an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, ist die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten.“⁷¹

⁶⁵ Kube, Kurzgutachten 2018, S. 7; ähnlich *ders.*, FR 2018, 408 (409).

⁶⁶ So auch *Papier*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019), S. 25.

⁶⁷ Vgl. BVerfGE 32, 333 ff.

⁶⁸ Vgl. zu dieser Argumentation bereits oben, S. 5 f.

⁶⁹ BVerfGE 32, 333 (340).

⁷⁰ BT-Drs. II/480, Tz. 105

⁷¹ BVerfGE 32, 333 (339).

Zwar haben sich, worauf etwa *Wernsmann* hinweist, seit der BVerfG-Entscheidung zur Ergänzungsabgabe im Jahr 1972 „Änderungen im Tatsächlichen hinsichtlich sozialstaatlicher Erfordernisse“ ergeben⁷². Warum aber z.B. die BVerfG-Entscheidung zum Existenzminimum 1992⁷³, die ab dem Veranlagungszeitraum 1996 zu einer deutlichen Erhöhung (Verdoppelung) des Grundfreibetrags bei der Einkommensteuer geführt hat, eine sozialstaatliche Staffelung ausschließen soll, erschließt sich nicht. Es mag sein, dass wegen der bereits anderweitig garantierten Sicherung des Existenzminimums eine solche Staffelung verfassungsrechtlich nicht geboten ist. Daraus lässt sich aber nicht der Schluss ziehen, dass die sozial gestaffelte Abschmelzung auch *verboten* ist.

Gerade für Regelungen im Bereich des Tarifs sind die verfassungsrechtlichen Anforderungen weniger streng. Zwar sind nach der Rechtsprechung des BVerfG auch Steuertarife mit ihren Auswirkungen auf die Steuerlast am allgemeinen Gleichheitssatz zu messen⁷⁴. Allerdings hat der Gesetzgeber bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum⁷⁵. Auch in neueren Entscheidungen weist das BVerfG noch darauf hin, dass „[d]as Gebot der Steuergleichheit [...] zumindest für die direkten Steuern eine Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit“ fordere⁷⁶:

„Der wirtschaftlich Leistungsfähigere muss einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuern zahlen als der wirtschaftlich Schwächere.“⁷⁷

2. Entlastung durch eine „Freigrenze (mit Milderungszone)“

Im Gesetzentwurf ist vorgesehen, in einem „ersten Schritt der Rückführung des Solidaritätszuschlags [...] rund 90 Prozent der Zahler von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer durch Anhebung der Freigrenzen in § 3 SolZG 1995 vollständig“ zu entlasten⁷⁸.

a) Schon jetzt enthält § 3 Abs. 3 SolZG eine Freigrenze, die allerdings deutlich niedriger liegt. Danach ist der Solidaritätszuschlag von einkommensteuerpflichtigen Personen nur zu erheben, wenn die Bemessungsgrundlage (~ Einkommensteuerschuld) bei Verheirateten 1944 € (Nr. 1) oder bei Unverheirateten 972 € (Nr. 2) übersteigt. Der „Sprung“ liegt – bezogen auf das zu versteuernde Einkommen (zvE) – zurzeit bei 14.285 € und würde bei einer auf 16.956 € erhöhten Freigrenze letztlich auf 61.717 € angehoben (Grundtarif). Der mit Blick auf den Grenzsteuersatz beobachtbare „Tarifsprung“ entsteht also nicht neu, sondern er verschiebt sich nur nach oben. Wenn durch die Einführung einer Milderungszone die Durchschnittssteuersätze ange-

⁷² *Wernsmann*, NJW 2018, 916 (917).

⁷³ BVerfGE 87, 153.

⁷⁴ BVerfGE 135, 126 (144).

⁷⁵ BVerfGE 93, 121 (136); BVerfGE 107, 27 (47); BVerfGE 117, 1 (30); BVerfGE 122, 210 (230); BVerfGE 123, 1 (19); BVerfGE 123, 111 (120); BVerfGE 127, 224 (225); BVerfGE 137, 350 (366).

⁷⁶ BVerfGE 127, 224 (247); BVerfGE 99, 216 (232).

⁷⁷ BVerfGE 127, 224 (247 f.); BVerfGE 82, 60 (89); BVerfGE 122, 210 (231).

⁷⁸ BT-Drs. 19/14103, S. 2 (B.)

glichen werden, sind bezogen auf die zu zahlende Steuer (Steuerbetragsfunktion) und den durchschnittlichen Steuersatz keine „Sprünge“ mehr erkennbar.

Die mit dem Zweiten Steueränderungsgesetz 1967 eingeführte Ergänzungsabgabe wies im Übrigen einen vergleichbaren Tarifverlauf auf. Das Ergänzungsabgabengesetz⁷⁹ enthielt in § 4 Abs. 2 ebenfalls eine Freigrenze von – bezogen auf die Steuerschuld – 16.020 DM bzw. 32.040 DM. Hierzu hat das BVerfG festgestellt:

„Es verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, daß infolge der Einführung der Freigrenze in § 4 Abs. 2 des Ergänzungsabgabengesetzes ein Teil der Einkommensteuerpflichtigen nicht erfaßt wird. [D]iese Unterscheidung [rechtfertigt sich] aus sozialstaatlichen Erwägungen. Der ‚Progressionsknick‘ bei Erreichen der Einkommensgrenze des § 4 Abs. 2 des Ergänzungsabgabengesetzes wird durch die Übergangsregelung in § 4 Abs. 3 des Ergänzungsabgabengesetzes so abgemildert, daß die Erhebung der Ergänzungsabgabe nicht zu einer unerträglichen Verzerrung der Besteuerung führt“.

Auch die jetzige Planung einer sozial gestaffelten Abschmelzung des Solidaritätszuschlags ist – einschließlich der geplanten Freigrenze – durch sozialstaatliche Erwägungen gerechtfertigt. Im Vergleich zu einer von Anfang an bestehenden hohen Freigrenze, wie bei der Ergänzungsabgabe 1967, erscheint eine Staffelung, die als „Einstieg in den Ausstieg“ gedacht ist, sogar noch weniger problematisch.

b) Weitere reflexhafte Auswirkungen einer Freigrenze, etwa die jüngst kritisierten Auswirkungen auf die Ehegattenbesteuerung⁸⁰ – hier sind in bestimmten Fällen je nach Höhe und Verteilung der Einkünfte Unterschiede zwischen getrennter und gemeinsamer Veranlagung möglich – sind daher nicht neu, sondern nur „verschoben“. Entsprechende (Folge-)Fragen stellen sich bei jeder Freigrenze und insoweit auch bereits im geltenden Recht. Einzelfälle, in denen eine getrennte Veranlagung einkommensteuerlich günstiger ist als eine Zusammenveranlagung der Ehegatten, gibt es im Übrigen auch in anderen Konstellationen (ohne Solidaritätszuschlag), etwa beim Zusammentreffen von Verlusten und Sonderausgaben⁸¹. Für solche Fälle sieht § 26 Abs. 1 S. 1 EStG ein Wahlrecht vor, so dass die jeweils günstigste Variante gewählt werden kann.

⁷⁹ BGBl. I 1967, S. 1254.

⁸⁰ Vgl. *Broer*, Wirtschaftsdienst 2019, S. 697 ff.

⁸¹ Vgl. das Beispiel bei *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2019, Rn. 642.

3. Zum Argument des „Eingriffs“ in den Belastungsverlauf der Einkommensteuer

An der schrittweisen Entlastung zunächst unterer und mittlerer Einkommen wird kritisiert, dass „die selektive Entlastung im Bereich sehr viel höherer Einkommen in den Belastungsverlauf“ der Einkommensteuer eingreife, „um eine sozialstaatliche Umverteilung zu bewirken“⁸². Dabei ist bereits die Formulierung „Eingreifen“, wie sie etwa *Kube* in seinem Kurzgutachten wählt⁸³, suggestiv. Sie – und auch die in Bezug genommene Grafik des IW-Gutachtens⁸⁴ – unterstellt einen „Eingriff“ in den „Belastungsverlauf“ der Einkommensteuer.

Ähnlich argumentiert *Wernsmann*:

„Aus der Perspektive des Bürgers wirkt ein linearer Zuschlag zu einer progressiven Einkommensteuer wie eine Steuererhöhung. [...] Wird (durch eine Freigrenze) der Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 % für Steuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen jenseits der Freigrenze auf die gesamte Einkommensteuerschuld, das heißt auch soweit sie auf Beträge diesseits der Freigrenze entfällt, erhoben und für Steuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen diesseits der Freigrenze gar nicht, so kommt es zu sehr starken Progressionsverschärfungen und Progressionssprüngen (die nach dem Koalitionsvertrag durch die sog. Gleitzone abgemildert werden sollen)“⁸⁵.

Papier sieht in seinem Gutachten für die FDP-Fraktion hierin sogar einen „verfassungswidrigen, intransparenten Formenmissbrauch“,

„weil eine solche Korrektur der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Belastungen bei Wahrung der finanzverfassungsrechtlichen Formenklarheit und Formenstrenge über eine Änderung des Einkommensteuerrechts zu erfolgen hätte und nicht über das Ausnahmeinstitut der Ergänzungsabgabe [...]“⁸⁶

Allerdings muss zunächst der Tarifverlauf (nur) des Solidaritätszuschlags für sich betrachtet werden. Mit Blick auf diesen findet kein „Eingriff“, keine „Korrektur“ der einkommensteuerlichen Belastungen statt, der Tarif des Solidaritätszuschlags wird schlicht geändert.

Das „Zusammenwirken“ von Solidaritätszuschlag und Einkommensteuer mag „aus der Perspektive des Bürgers“ wie *eine* Steuer wirken, die Einführung, Abschaffung oder Änderung des Solidaritätszuschlags wie eine Tarifänderung bei der Einkommensteuer. Das „Zusammenrechnen“ verschiedener Steuerarten ist aber fragwürdig. Die Umsatzsteuer wird auch aus versteuertem Einkommen bezahlt (als Steuer auf die Einkommens*verwendung*), man käme aber kaum auf die Idee, abhängig vom Einkaufsverhalten aus beidem eine einheitliche Tarifkurve zu errechnen – auch wenn das sicher technisch möglich wäre. Auch Sozialversicherungsbeiträge werden vom Lohn einbehalten und wirken „aus Sicht des Bürgers“ wie eine höhere

⁸² *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 7; ähnlich *Papier*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019), S. 28, der von einem „Formenmissbrauch“ spricht.

⁸³ *Kube*, Kurzgutachten 2018, S. 7; ähnlich auch *ders.*, FR 2018, 408 (409).

⁸⁴ *Institut der deutschen Wirtschaft Köln*, Solidaritätszuschlag, IW-Gutachten, Januar 2018, S. 7.

⁸⁵ *Wernsmann*, NJW 2018, 916 (918); *ders.*, StuW 2018, 100 (110).

⁸⁶ *Papier*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019), S. 28.

Einkommensteuer, dennoch würde man nicht eine Änderung der Sozialversicherungsbeiträge als „Eingriff“ oder „Einwirkung“ auf den Einkommensteuertarif (ggf. mit der Folge der Zustimmungspflicht nach Art. 105 Abs. 3 GG⁸⁷) ansehen.

Zwar liegt der Solidaritätszuschlag als Zuschlagsteuer – zugegeben – näher an der Einkommensteuer als die Umsatzsteuer und Sozialversicherungsbeiträge. Dies aber nur deshalb, weil er – wie andere Zuschlagsteuern, etwa die Kirchensteuer – technisch an die Einkommensteuer anknüpft und deren Ergebnisse als Bemessungsgrundlage (weiter-)verwendet.

Bei dem Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe handelt es sich indes – trotz der Anknüpfung – um eine verteilungsrechtlich und kompetenziell selbständige „Steuer vom Einkommen“⁸⁸, die von der Existenz, aber nicht notwendig von einer bestimmten Ausgestaltung der Einkommen- und/oder Körperschaftsteuer abhängig ist⁸⁹. Der insoweit bestehende Ergänzungscharakter des Zuschlags führt nicht zur Restriktionen bei der Ausgestaltung⁹⁰.

Zwar deutet auch das BVerfG in seiner Entscheidung zur Ergänzungsabgabe ein „Zusammenwirken“ von Einkommensteuer und Zuschlag an,⁹¹ aber nur um – in gegenteiliger Stoßrichtung – die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte als „zulässig und geboten“ zu werten:

„Deshalb konnte der Gesetzgeber auch bei der Ergänzungsabgabe, die im Ergebnis eine Verschärfung der Einkommensteuer darstellt, solchen [sc. sozialen] Erwägungen Rechnung tragen.“⁹²

Nach der gefestigten Rechtsprechung des BVerfG steht dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und des Steuersatzes ein weiter Einschätzungsspielraum zu⁹³. Einen Verfassungsrechtssatz des Inhalts, dass alle Steuern aufeinander abgestimmt sein müssten, also keine Lücken entstehen oder eine mehrfache Belastung vermieden werden müsse, gibt es nicht⁹⁴.

Es ist auch nicht ausgeschlossen, dass mehrere Steuern an denselben Sachverhalt anknüpfen. So fällt etwa die Umsatzsteuer zusätzlich zu den besonderen Verbrauchsteuern, beispielsweise der Energie- oder der Tabaksteuer, an. Bei der Kaffeesteuer als bundesgesetzlich geregelter Verbrauchsteuer (Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG) gibt es sogar eine „Gegenläufigkeit“, weil Kaffee bei der Umsatzsteuer (Gemeinschaftsteuer, Art. 106 Abs. 3 GG) mit 7 % ermäßigt besteuert wird (Nr. 12 Anl. 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG). Greift die Kaffeesteuer hier korrigierend in den Tarif der Umsatzsteuer ein mit der Folge eines „verfassungswidrigen, intransparenten Formenmissbrauchs“⁹⁵ oder einer Umgehung der Zustimmungspflicht des Art. 105 Abs. 3 GG?

⁸⁷ In diese Richtung *Wernsmann*, NJW 2018, 916 (918); *ders.*, StuW 2018, 100 (111).

⁸⁸ Vgl. Art. 105 Abs. 2 Nr. 2 GG 1955; BVerfGE, 32, 333 (338 f.).

⁸⁹ *Hidien*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar GG, Art. 106 Rn. 1428.

⁹⁰ Vgl. *Hidien*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar GG, Art. 106 Rn. 1428.

⁹¹ BVerfGE 32, 333 (339).

⁹² BVerfGE 32, 333 (339).

⁹³ BVerfGE 65, 325 (354); BVerfGE 84, 239 (271); BVerfGE 93, 121 (136); BVerfGE 105, 73 (126); BVerfGE 135, 126 (145). st. Rspr.

⁹⁴ BVerfG, 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152; BFH, II R 23/09, BStBl. II 2010, 641.

⁹⁵ *Papier*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion (März 2019), S. 28

Faktisch besteht damit erst im Binnensystem der einzelnen Steuern eine Bindung an die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und (nach der neueren BVerfG-Rechtsprechung) der Folgerichtigkeit. Auch im Bereich der Zuschlagsteuern, zu denen die Ergänzungsabgabe gehört, ist das nicht anders. Diese knüpfen technisch an die „zu ergänzende“ Steuer an und „teilen“ sich damit die Bemessungsgrundlage. Als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer muss der Solidaritätszuschlag diese Steuern gedanklich weiterführen und kann nicht an etwas völlig anderes anknüpfen. Der Steuersatz (und die Höhe des Zuschlags) ist jedoch notwendig von dem der Einkommen- und Körperschaftsteuer verschieden. Daher gibt es auch keinen Zwang den Tarifverlauf dieser Steuern „nachzuahmen“, was ohnehin schwierig wäre, weil sich schon der Tarif von Einkommen- und Körperschaftsteuer grundlegend voneinander unterscheidet (progressiv vs. linear).

Wichtig erscheint mir, auch nochmals auf die unterschiedlichen Perspektiven hinzuweisen: Bei der Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, konkret hier also dem Solidaritätszuschlag, geht es nicht in erster Linie um die Belastung der Steuerpflichtigen, diese könnte man funktionsgleich durch eine Erhöhung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer erreichen. Es geht vielmehr um eine Verschiebung der (Steuer-)Einnahmen im Verhältnis zwischen Bund und Ländern, d.h. den Verzicht auf eine höhere Einkommensteuer, wenn nur der Bund einen (relativen) Sonderbedarf hat, nicht aber auch die Länder und die Gemeinden. Die Frage, ob eine Ergänzungsabgabe erhoben werden soll, beantwortet sich vor allem danach, wie von Seiten des Gesetzgebers die alternativen Regelungsmöglichkeiten – Anpassung der Umsatzsteueranteile oder Ausweichen auf (Bundes-)Verbrauchssteuern – eingeschätzt werden.

4. Beibehaltung des Solidaritätszuschlags als Zuschlag auf die Körperschaftsteuer

Nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung werden Körperschaftsteuerpflichtige zunächst nicht in die – aus sozialstaatlichen Erwägungen geplante – Abschmelzung des Solidaritätszuschlags einbezogen. Dies ist verfassungsrechtlich zulässig.

a) Bezogen auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), liegt noch nicht einmal eine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung (von wesentlich Gleichem) vor. Die Annahme einer Ungleichbehandlung erscheint zunächst als eine Frage der Perspektive: Hätte man von Beginn an den Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe nur auf die Einkommensteuer bezogen, wäre die Ungleichbehandlung vermutlich gar nicht diskutiert worden. Die Körperschaftsteuer verfügt über einen gänzlich anderen Steuersatz, eine völlig andere Tarifstruktur als die Einkommensteuer. Wenn der Tarif der Einkommensteuer aber ein gänzlich anderer sein kann als der Satz der Körperschaftsteuer, ist auch nicht ersichtlich, warum nicht auf die eine Steuer ein Zuschlag erhoben werden soll, auf die andere nicht.

Jetzt mag man argumentieren: Der Solidaritätszuschlag bezog sich seit seiner Einführung auf beides, jetzt fällt er nur (und nur teilweise) für die Einkommensteuer weg, während er bezogen auf die Körperschaftsteuer unverändert bleibt. Dies ist aber – bezogen auf den Zeitablauf –

keine Ungleichbehandlung. Bereits oben wurde gezeigt⁹⁶, dass Gleichheit etwas Statisches meint. Gesetzesänderungen sind nicht am Gleichheitssatz zu messen (im Sinne eines Vergleichs vorher/nachher), sondern nur mit Blick auf den Vertrauensschutz und das Rückwirkungsverbot.

Hier bleibt aber für die von der Körperschaftsteuer erfassten juristischen Personen alles gleich, und für die Einkommensteuer findet eine Entlastung statt. Vergegenwärtigt man sich, dass der Gleichheitssatz sich stets nur auf gegenwärtige vergleichbare Sachverhalte oder Personen bzw. Personengruppen beziehen kann, liegt hier keine Ungleichbehandlung vor. Im deutschen Steuerrecht werden Körperschaftsteuersubjekte und Einkommensteuersubjekte ohnehin nicht gleichbehandelt, es gibt keine Rechtsformneutralität⁹⁷. An den verschiedenen Steuersätzen (15 % bei der Körperschaftsteuer, § 23 KStG, und von 14 % bis 45 % bei der Einkommensteuer, § 32a EStG) wird dies mehr als deutlich. Sozialstaatliche Erwägungen spielen bei der Körperschaftsteuer keine Rolle, hier gibt es auch keinen Grundfreibetrag, weil kein Existenzminimum zu gewähren ist. Die Steuern sind also, auch mit Blick auf einen darauf erhobenen Zuschlag, gar nicht vergleichbar⁹⁸.

b) Auch aus der Kompetenznorm für den Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe folgt keine zwingende Gleichbelastung von Einkommen natürlicher und juristischer Personen durch Zuschläge. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG spricht zwar von der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer *und* zur Körperschaftsteuer. Dies ist aber letztlich nur eine sprachliche Verkürzung, die man auch fassen könnte als „die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und die Ergänzungsabgabe zur Körperschaftsteuer“. Klarer wäre die Fassung sicherlich in der Formulierung: „Ergänzungsabgaben zur Einkommensteuer und/oder zur Körperschaftsteuer“. Da es aber um eine Ertragszuweisung geht bzw. in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 GG um eine Kompetenzzuweisung an den Bund, ist das „und“ sprachlich durchaus korrekt. Eine Kompetenz besteht für *beides*. Das bedeutet aber nicht, dass die Kompetenz auch genutzt werden müsste.

In der Denkschrift der von der Finanzministerkonferenz eingesetzten Studienkommission, die der Begründung zum Finanzverfassungsgesetz 1955 als Anlage 4 beigelegt ist, heißt es:

„Eine Verkoppelung der Zuschläge zur Einkommensteuer und der Zuschläge zur Körperschaftsteuer wird nicht für erforderlich gehalten; der Bund soll insoweit nicht gebunden sein“⁹⁹.

Für die Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG wurde im Gesetzgebungsverfahren ein „Gleichlauf“ zwischen einer Ergänzungsabgabe auf die Einkommen- und einer Ergänzungsabgabe auf die Körperschaftsteuer also nicht für nötig erachtet. Da das sozialstaatliche Argument im Rahmen einer schrittweisen Abschaffung für eine soziale Staffelung spricht, sozialstaatliche Erwägungen bezogen auf die Körperschaftsteuer aber keine Rolle spielen können,

⁹⁶ II. 2. c) aa) S. 9.

⁹⁷ Vgl. auch BVerfGE 116, 164 (197 ff.).

⁹⁸ Vgl. BVerfGE 116, 164 (200); zur Differenzierung zwischen verschiedenen Einkunftsarten s. auch BVerfGE 84, 239 (282).

⁹⁹ BT-Drs. II/480, S. 212.

erscheint ein Vorziehen der Entlastung für untere und mittlere Einkommen gut vertretbar. Ein solches schrittweises Vorgehen liegt jedenfalls im Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen und innerhalb der dem Gesetzgeber zuzubilligenden Einschätzungs- und Gestaltungsspielräume.

Nach alledem erscheint eine sofortige Abschaffung des Solidaritätszuschlags verfassungsrechtlich nicht geboten, politisch aber gleichwohl möglich. Eine schrittweise Entlastung zunächst der unteren und mittleren Einkommensgruppen beginnend ab 2021, wie sie im Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgesehen ist, ist verfassungsrechtlich zulässig. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben für Ergänzungsabgaben – wie auch für andere Steuern – belassen dem Gesetzgeber gerade bei der Tarifgestaltung weitreichende Einschätzungs- und Gestaltungsspielräume, die dieser politisch, auch durch Kompromisslösungen oder ein schrittweises Vorgehen, nutzen kann.

Trier, den 31. Oktober 2019

(Prof. Dr. Henning Tappe)