

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (BT-Drucks. 19/14103)

Univ.-Prof. Dr. Frank Hechtner

1. Allgemeine Vorbemerkungen

Mit dem Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags sollen Änderungen im Solidaritätszuschlaggesetz 1995 mit Wirkung für 2021 vorgenommen werden. Durch die Anhebung der Freigrenze nach § 3 Abs.3 SolzG¹ soll der Solidaritätszuschlag insgesamt zurückgeführt werden. Die Änderungen bewirken somit Entlastungen bei Steuerpflichtigen zur veranlagten Einkommensteuer und Lohnsteuer. Die wesentlichen Eckpunkte der Änderungen ergeben sich bereits aus dem Koalitionsvertrag.²

Es ist zu begrüßen, dass die Bundesregierung den Einstieg in den Ausstieg des Solidaritätszuschlags begonnen hat.³ Die beabsichtigten Änderungen setzen die Absichtserklärungen aus dem Koalitionsvertrag zutreffend um. Es stellt sich allerdings die Frage, wieso ein Gesetzesvorhaben mit Wirkung für 2021 bereits in 2019 abschließend umgesetzt werden soll. Vor diesem Hintergrund ist die Kritik des Nationalen Normenkontrollrates zu unterstreichen, **wonach die bisherigen Beratungen zu diesem Vorhaben nicht den Prinzipien einer besseren Rechtssetzung genügen.⁴** Dies betrifft insbesondere die kurzen Fristen im Vorlauf der Kabinetttbefassung.

Der Gesetzentwurf enthält unter dem Punkt „A.III. Alternativen“ die Ausführung „Keine“.⁵ **Dem ist deutlich zu widersprechen. Ein sukzessiver Abbau des Solidaritätszuschlag über eine schrittweise Reduktion des Steuersatzes nach § 4 Satz 1 SolzG wäre möglich gewesen. Ferner wäre eine Rückführung unter gleichzeitiger Änderung des Einkommensteuer- und/oder Körperschaftsteuersatzes (Tarif) auch eine gangbare Alternative gewesen (Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommen- und Körperschaftsteuer).** Hierbei hätten auch generelle Überlegungen einer Veränderung der derzeitigen Steuerbelastungen berücksichtigt werden können (Kombination aus tariflichen Be- und Entlastungen für unterschiedliche Einkommensgruppen). **Insofern stellt der vorliegende Gesetzentwurf eine Alternative von Mehreren möglichen dar. Es liegt in der Entscheidung des Gesetzgebers, welche der unterschiedlichen Alternativen er realisieren möchte. Alternativlos ist der vorliegende Gesetzentwurf sicherlich nicht.**

¹ Entgegen der Ausführungen in der Gesetzesbegründung wird das Solidaritätszuschlaggesetz weiterhin mit SolzG (und nicht mit SolzG) abgekürzt. Vgl. diesbezüglich die Historie in BT-Drucks. 12/220, S. 3.

² Vgl. Ein neuer Aufbruch für Europa, Eine neue Dynamik für Deutschland, Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Zeile 2434-2439.

³ Vgl. BT-Drucks. 19/14103, S. 1. Der Gesetzentwurf sieht den Abbau des Solidaritätszuschlags „in einem ersten Schritt“ vor.

⁴ Vgl. BT-Drucks. 19/14103, S. 15.

⁵ Vgl. BT-Drucks. 19/14103, S. 7.

2. Verfassungsrechtliche Anmerkungen

2.1. Grundsätzliche Ausgestaltung des Solidaritätszuschlags

Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe nach Artikel 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer.⁶ Die Einführung dieser Ergänzungsabgabe in Gestalt des Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 wurde u.a. wie folgt begründet:⁷ „Zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands ist ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen unausweichlich. Die Bundesregierung schlägt deshalb mit Wirkung ab 1. Januar 1995 einen — mittelfristig zu überprüfenden — Zuschlag zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer für alle Steuerpflichtigen vor.“⁸ **Aus der Historie ergibt sich, dass eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer dazu bestimmt sein soll, anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken.** Diese Sichtweise wurde vom Bundesverfassungsgericht bestätigt.⁹

Zweifelsohne stellen die finanziellen Lasten aus der Wiedervereinigung, welche in Teilen auch vom Bund getragen werden und getragen wurden, einen solchen finanziellen Mehrbedarf (temporäre Bedarfsspitze) dar. Insofern liegt es im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, derartige Bedarfsspitzen mittels einer Ergänzungsabgabe – zumindest in Teilen – zu decken. **Auch wenn die Einführung des Solidaritätszuschlags 1995 mit den finanziellen Lasten der Wiedervereinigung politisch begründet wurde, ist darauf hinzuweisen, dass die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag –wie bei jeder anderen Steuer - nicht zweckgebunden sind (Nonaffektationsprinzip).** Insofern stehen die Lasten der Wiedervereinigung in einem ökonomischen Themenzusammenhang, der als kausale Ursache für den finanziellen Mehrbedarf des Bundes (Bedarfsspitze) anzusehen ist.

Der finanzielle Mehrbedarf (Bedarfsspitze) manifestierte sich haushalterisch u.a. in den vom Bund gewährten Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen.¹⁰ Hierdurch sollten teilungsbedingte Sonderlasten abgebaut werden. Mit dem Solidarpaktfortführungsgesetz wurden diese Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen für die Jahre 2005 bis 2019 festgelegt (§ 11 Abs. 3 Finanzausgleichsgesetz nach dem Solidarpaktfortführungsgesetz).¹¹ Übergeordnetes Ziel dieser Zuweisungen an die Länder war die Angleichung der wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse in ganz Deutschland.¹² **Umgekehrt ausgedrückt bewirkte gerade eine bestehende Ungleichheit der wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse zwischen alten und neuen Bundesländer die Notwendigkeit einer finanziellen Unterstützung des Bundes zu Gunsten der neuen Länder.** Anzumerken ist ferner, dass es keine rechtliche Verbindung zwischen dem Solidaritätszuschlag und dem Solidarpakt II gab. Vielmehr standen beide Maßnahmen „lediglich“ in einem ökonomischen Zusammenhang, mitunter folgte die Einnahme- der Ausgabenseite im Bundeshaushalt.

⁶ Vgl. insofern bereits BVerfG, Beschluss vom 09.02.1972, 1 BvL 16/69.

⁷ Vgl. BT-Drucks. 12/4401, S. 51.

⁸ Hierbei vermutete der historische Gesetzgeber, „dass mit der Fortführung des Solidarpaktes die teilungsbedingten Sonderlasten der ostdeutschen Länder einschließlich Berlins bis zum Jahr 2020 abgebaut sein werden“. Vgl. BT-Drucks. 14/7063, S. 1, 15.

⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 09.02.1972, 1 BvL 16/69, ferner BT-Drucks. II/480, S. 72, Rz. 105, BT-Drucks. II/484, S. 4.

¹⁰ Vgl. diesbezüglich bereits den Solidarpakt I, u.a. BT-Drucks. 12/4401, S. 58.

¹¹ Vgl. u.a. BT-Drucks. 14/7063, S. 15 (Solidarpakt II).

¹² Vgl. BT-Drucks. 14/7063, S. 1.

2.2. Neuregelung der föderalen Finanzbeziehungen ab 2020

Mit der Neuregelung der föderalen Finanzbeziehungen durch das Gesetz zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems ab dem Jahr 2020 wurde das System der Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen aufgegeben. Eine konkrete Begründung für dieses Vorgehen wurde nicht genannt.¹³ Aussagen, inwieweit damit nach Ansicht des Gesetzgebers Teilungslasten aus der Wiedervereinigung nunmehr nicht mehr auftreten, finden sich ebenfalls nicht. **Fraglich ist damit, inwieweit diese Veränderung ab dem Jahr 2020 zu einer veränderten Bewertung für eine fortbestehende Erhebung des Solidaritätszuschlags führt.** Hierbei wird in der Literatur u.a. vertreten, dass der Rechtfertigungsgrund zur Erhebung der Ergänzungsabgabe nunmehr entfallen sei. Dies wiederum könnte verfassungsrechtliche Fragen aufwerfen.¹⁴

Zweifelsohne hat der Wegfall der Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen zu einer Verschiebung der finanziellen Lasten des Bundes geführt. **Allerdings ist hervorzuheben, dass teilungsbedingte Lasten des Bundes im Zusammenhang mit der Wiedervereinigung infolge sehr unterschiedlicher ökonomischer Sachverhalte entstanden sind. Derartige finanzielle Mehrbedarfe des Bundes können nicht nur einzig auf die Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen reduziert werden. Letztendlich ist maßgeblich, welche Ausgaben der Bund trägt, sei es durch Sonderzuweisungen an die neuen Bundesländer, durch direkte oder indirekte weitere Maßnahmen, die im Bundeshaushalt abgebildet sind. In jedem Fall greift es zu kurz, den Blick einzig auf die bisherigen Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen zu richten. Letztendlich ist die entscheidende Frage, inwieweit weiterhin Positionen im Bundeshaushalt enthaltenden sind, die einen ökonomischen Bezug zu der Wiedervereinigung aufweisen.**

Das politische Ziel der Bundesregierung besteht weiterhin darin, gleichwertige Lebensverhältnisse in der Bundesrepublik herzustellen.¹⁵ **Ist allerdings (weiterhin) eine Ursache für nicht gleichwertige Lebensverhältnisse zwischen Ost und West als eine Folge der Wiedervereinigung zu sehen, die es zu mildern gilt, so können sich daraus für den Bund weiterhin finanzielle Belastungen ergeben, die sich im oben genannten Sinne als Sonderlasten in Form von Bedarfsspitzen darstellen. Maßgeblich hierfür ist letztendlich der gesamte Bundeshaushalt.** Hierbei dürfte ein weiter Beurteilungsspielraum anzulegen sein, welche unmittelbaren und mittelbaren Ausgaben des Bundes noch kausal in der Wiedervereinigung liegen. Ökonomisch ist aus Sicht des Bundes entscheidend, dass davon ausgegangen wird, dass die entsprechenden Ausgabepositionen sich thematisch zusammenhängend sind und weiterhin als temporär anzusehen sind (keine Verstetigung).

In dem zuvor beschriebenen Fall existiert weiterhin eine Rechtfertigung für die Erhebung des Solidaritätszuschlags. Hierbei steht dem Gesetzgeber ein sehr weitreichender Gestaltungsspielraum zu, inwieweit derart umschriebene finanzielle Sonderlasten des Bundes durch eine Ergänzungsabgabe oder durch das allgemeine Steueraufkommen des Bundes gedeckt werden (sollen).

¹³ Vgl. BT-Drucks. 18/11135, S. 65.

¹⁴ Vgl. z.B. Kube, DStR 2017, S. 1792, Wernsmann, NJW 2018, 916.

¹⁵ Vgl. BT-Drucks. 19/13500, Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2019, S. 11.

2.3. Bestehende Lasten des Bundes

Der Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2019 stellt fest, dass derzeit noch immer strukturelle Unterschiede zwischen Ost und West bestehen.¹⁶ Diese beziehen sich u.a. auf das Gehaltsgefüge, die Beschäftigungsquote und daraus abgeleitet auch auf die Steuereinnahmen pro Einwohner der ostdeutschen Länder. **Dem aktuellen Bundeshaushalt sind diverse Maßnahmen zu entnehmen, die sich unmittelbar oder mittelbar als Folge der Wiedervereinigung ergeben.**¹⁷

Demzufolge ist für die Frage, inwieweit der Bund noch teilungsbedingte Sonderlasten trägt, auf das gesamte Ausgabengefüge des Bundes abzustellen. Hierbei sind auch längerfristige Effekte – z.B. Folgewirkungen in der Rentenversicherung – zu berücksichtigen. **Dem Gesetzgeber steht überdies ein breiter Gestaltungsspielraum zu, wie der diese Bedarfsspitzen konkret im Bundeshaushalt abbildet.**

Gleichzeitig ist anzumerken, dass mit der Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems der Bund sich deutlich stärker an einer fiskalischen Nivellierung beteiligt. Demzufolge ist davon auszugehen, dass Teile der bisherigen Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen sich (zukünftig) fiskalisch über die allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen abbilden werden. Ferner hat der Bund seinen Anteil an dem Umsatzsteueraufkommen reduziert. Insgesamt werden sich diese Positionen allerdings erst ex post feststellen lassen. **Bei diesen Überlegungen ist sicherlich die ökonomische Frage zu stellen, wie breit der Kreis dieser fiskalischen Umverteilungen zu Lasten des Bundes zu ziehen ist, als dass noch ein (direkter) Zusammenhang mit den Folgen der Wiedervereinigung anzunehmen ist.**

Die vorstehenden Anmerkungen verkennen nicht, dass letztendlich die Frage zu beantworten ist, wann ein fiskalischer Normalzustand (wieder) erreicht ist. Mit jeder zeitlichen Verlängerung des Solidaritätszuschlags stellt sich die Frage erneut. **Ferner bewirkt jede zeitliche, zusätzliche Dauer des Solidaritätszuschlags eine gestiegene Evidenz, dass Ausgaben des Bundes auch nur in mittelbarer Beziehung zur Wiedervereinigung als nunmehr stetig anzunehmen sind (Dauerfinanzierung). Überdies darf der Solidaritätszuschlag jedenfalls nichts dazu benutzt werden, um allgemeine politische Erwägungen zur Umverteilung durchzusetzen.** Sozialpolitische Erwägungen bei der Finanzierung einer themenbezogenen Aufgabe bleiben hiervon unberührt.¹⁸ Ferner hatte das Bundesverfassungsgericht bisher es nicht beanstandet, dass eine Ergänzungsabgabe zeitlich unbefristet eingeführt wurde.¹⁹

Allerdings tritt mit zunehmendem Zeitablauf die Frage in den Vordergrund, inwieweit teilungsbedingte Sonderlasten des Bundes sich verstetigt haben, mitunter damit – jedenfalls in Teilen – Ausdruck einer allgemeinen (regionalen) Ungleichheit sind. In einem solchen Fall wäre dann ein fiskalischer Normalzustand eingetreten. Angesichts der enormen Herausforderungen der Wiedervereinigung zweier Staaten ist der Prozess der Wiedervereinigung noch nicht als abgeschlossen anzusehen, mit allen seinen Folgewirkungen.

¹⁶ Vgl. BT-Drucks. 19/13500, Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2019.

¹⁷ Vgl. BT-Drucks. 19/11800, z.B. Kapitel 1102, Rentenversicherung und Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung, Titel 63682, Zuschuss des Bundes an die allgemeine Rentenversicherung im Beitrittsgebiet.

¹⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 09.02.1972, 1 BvL 16/69, Rz. 34.

¹⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 09.02.1972, 1 BvL 16/69, Rz. 30.

Aus den vorgenannten Gründen ist m.E. die Rückführung des Solidaritätszuschlags nach dem vorliegenden Gesetzentwurf noch verfassungsrechtlich haltbar. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass ein Abbau des Solidaritätszuschlags über einen fiskalisch vertretbaren Zeitraum zu erfolgen halt. Das vorliegende Gesetzgebungsvorhaben ist damit eingekleidet in einen längeren Prozess, in welchem der Solidaritätszuschlag insgesamt abgebaut werden soll. Dieser Aspekt der zeitlich gestreckten Rückführung des Solidaritätszuschlags ist ferner zu berücksichtigen. Wünschenswert wäre es sicherlich gewesen, wenn auch die nächsten Schritte zum (vollständigen) Abbau des Solidaritätszuschlags bereits festgelegt würden.

3. Ökonomische Anmerkungen

3.1. Änderungen des Steuertarifs

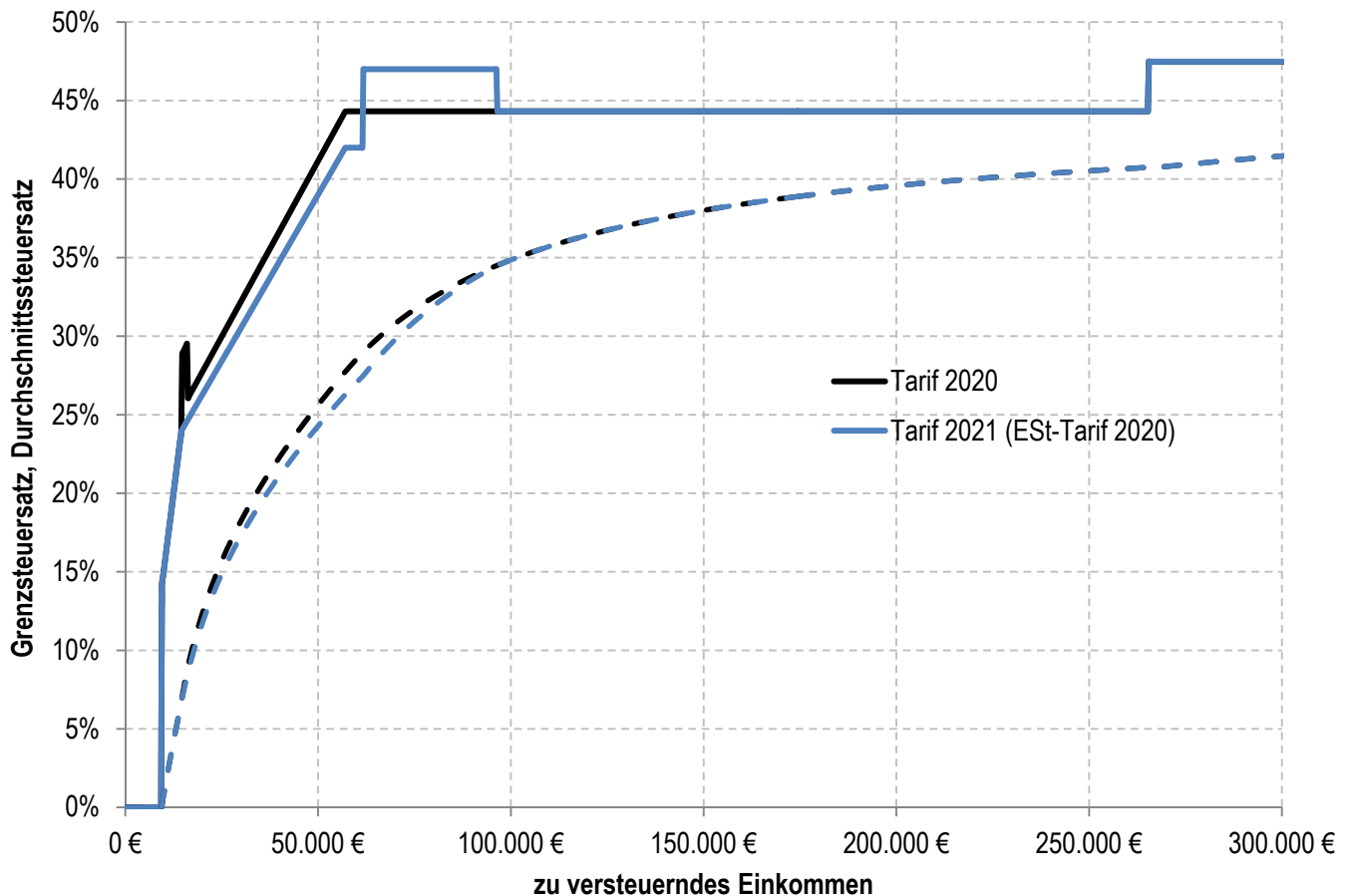
Die Rückführung des Solidaritätszuschlags erfolgt über eine Anhebung der Freigrenze nach § 3 Abs. 3 SolZG von derzeit 972€ auf 16.956€ (Verdoppelung bei Zusammenveranlagung). Ausweislich der Gesetzesbegründung stellen diese Werte sicher, dass ca. 90% der Steuerpflichtigen zur veranlagten Einkommensteuer und Lohnsteuer vollständig entlastet werden.²⁰ Über eine Veränderung der Gleitzone werden weitere Steuerpflichtige entlastet. Der maximale Grenzsteuersatz nach § 4 Satz 2 SolZG bei Überschreiten der Freigrenze wird von bisher 20% auf 11,9% gesenkt. Durch diese Änderung geht das Gesetzesvorhaben über die Eckwerte aus dem Koalitionsvertrag hinaus. Diese Änderung ist allerdings geboten, so dass der kombinierte Grenzsteuersatz aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag innerhalb der Gleitzone nicht über dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer liegt.

Anzumerken ist, dass die im Gesetzentwurf dargestellten Tarifwerte auf einer Schätzung für das Jahr 2021 beruhen. Für das Jahr 2021 wären allerdings das Existenzminimum und mögliche Effekte aus der kalten Progression zu überprüfen. Änderungen des Einkommensteuertarifs würden dann (unter Anwendung der Werte aus diesem Gesetzesvorhaben) zu einer veränderten Belastung führen. Insofern resultieren die nun gefundenen Werte auf Annahmen für die Zukunft in 2021.

Entlastungen bei der Körperschaftsteuer sind nicht vorgesehen. Die Erhöhung der Freigrenze greift auch im Lohnsteuerabzugsverfahren, so dass die Entlastung auch auf bei Steuerpflichtigen auftritt, die sich nicht veranlagen lassen.

Die Veränderungen beim Grenzsteuersatzverlauf können der folgenden Abbildung entnommen werden. Die gestrichelten Linien stellen jeweils den Durchschnittssteuersatz dar. Es wird von dem Einkommensteuertarif 2020 ausgegangen.

²⁰ Vgl. 19/14103, S. 7. Ferner BMF vom 09.08.2019, Erläuterung zum Gesetzentwurf zur weitgehenden Abschaffung des Solidaritätszuschlags, S. 1. Für weitere 6,5% der Steuerpflichtigen erfolgt eine Entlastung über die Gleitzone.



Folgende Belastungsverschiebungen werden aus der Abbildung deutlich:

- **Unter Geltung des Einkommensteuertarifs 2020 wird bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 61.713€ (Verdoppelung bei Zusammenveranlagung) kein Solidaritätszuschlag erhoben.** Die maximale Entlastung beträgt hier 933€ im Jahr (Verdoppelung bei Zusammenveranlagung).
- **Darüber hinaus bis zu einem zu versteuerndem Einkommen von 96.407€ erfolgt die Erhebung des Solidaritätszuschlag innerhalb der Gleitzone.** Der Grenzsteuersatz des Solidaritätszuschlags beträgt hier 11,9% (kombinierter Grenzsteuersatz von 47%). Die beiden genannten Gruppen erfahren folglich eine absolute Entlastung gegenüber der bisherigen Rechtslage.
- **Einkommen darüber unterliegen dem regulären Grenzsteuersatz des Solidaritätszuschlags von 5,5% (kombinierter Grenzsteuersatz von 47,48%) und erfahren keine Entlastung mehr.**

3.2. Darstellung der einzelwirtschaftlichen Entlastungen

Die folgenden Tabellen geben einen Überblick über die einzelwirtschaftlichen Entlastungswirkungen. Zur Ermittlung dieser wurden diverse Annahmen getroffen. Es wurde der Einkommensteuertarif für den VZ 2020 unterstellt. Für das Kindergeld und den Kinderfreibetrag würden die Werte für den VZ 2020 verwendet. Die Altersvorsorgeaufwendungen gehen mit 92% in die Bemessungsgrundlage ein (Rechtslage für VZ 2021). Für die Werte der Sozialversicherungen wurden die aktuell gültigen

Parameter aus dem Jahr 2019 verwendet. **Die Tabellen geben jeweils die jährlichen Entlastungen in Abhängigkeit von dem monatlichen Bruttolohn an.** Es gilt die Beitragsbemessungsgrundlage West.

Unter Anwendung einer Einzelveranlagung ergeben sich die folgenden Entlastungen:

Jährliche Entlastungen 2021		
mtl. Einkommen	Einzelveranlagung	
	Single (keine Kinder)	Alleinerziehend (1 Kind)
1.000 €	0 €	0 €
1.500 €	0 €	0 €
2.000 €	113 €	0 €
2.500 €	187 €	0 €
3.000 €	266 €	118 €
3.500 €	351 €	192 €
4.000 €	442 €	272 €
4.500 €	539 €	358 €
5.000 €	652 €	459 €
5.500 €	773 €	568 €
6.000 €	900 €	684 €
6.500 €	821 €	807 €
7.000 €	665 €	923 €
7.500 €	504 €	762 €
8.000 €	343 €	600 €
8.500 €	181 €	439 €
9.000 €	20 €	278 €
9.500 €	0 €	116 €
10.000 €	0 €	0 €

Unter Anwendung des Splittingtarifs ergeben sich die folgenden Entlastungen. In der zweiten Spalte (0€ monatliches Einkommen des zweiten Ehepartners) wird von einer Einverdienerehe ausgegangen.

Jährliche Entlastung 2021								
mtl. Einkommen d. ersten Ehepartners	mtl. Einkommen des zweiten Ehepartners (Splitting), 2 Kinder							
	0 €	1.000 €	2.000 €	3.000 €	4.000 €	5.000 €	7.000 €	10.000 €
1.000 €	0 €	0 €	0 €	0 €	152 €	300 €	661 €	1.363 €
1.500 €	0 €	0 €	0 €	0 €	218 €	373 €	746 €	1.469 €
2.000 €	0 €	0 €	0 €	149 €	291 €	451 €	838 €	1.581 €
2.500 €	0 €	0 €	0 €	218 €	365 €	532 €	932 €	1.696 €
3.000 €	0 €	0 €	149 €	291 €	443 €	616 €	1.029 €	1.811 €
3.500 €	0 €	0 €	218 €	365 €	524 €	703 €	1.129 €	1.794 €
4.000 €	0 €	152 €	291 €	443 €	608 €	793 €	1.231 €	1.659 €
4.500 €	0 €	221 €	365 €	524 €	694 €	886 €	1.337 €	1.525 €
5.000 €	170 €	300 €	451 €	616 €	793 €	991 €	1.457 €	1.378 €
5.500 €	248 €	384 €	541 €	713 €	896 €	1.100 €	1.581 €	1.229 €
6.000 €	329 €	471 €	635 €	813 €	1.002 €	1.214 €	1.708 €	1.080 €
6.500 €	414 €	562 €	732 €	916 €	1.112 €	1.330 €	1.836 €	932 €
7.000 €	507 €	661 €	838 €	1.029 €	1.231 €	1.457 €	1.743 €	775 €
7.500 €	607 €	768 €	951 €	1.149 €	1.359 €	1.591 €	1.582 €	614 €
8.000 €	711 €	878 €	1.069 €	1.274 €	1.490 €	1.730 €	1.420 €	453 €
8.500 €	820 €	993 €	1.191 €	1.403 €	1.626 €	1.861 €	1.259 €	292 €
9.000 €	932 €	1.112 €	1.316 €	1.536 €	1.765 €	1.700 €	1.098 €	130 €
9.500 €	1.049 €	1.236 €	1.447 €	1.673 €	1.821 €	1.539 €	937 €	0 €
10.000 €	1.170 €	1.363 €	1.581 €	1.811 €	1.659 €	1.378 €	775 €	0 €
11.000 €	1.425 €	1.631 €	1.858 €	1.605 €	1.337 €	1.055 €	453 €	0 €
12.000 €	1.697 €	1.815 €	1.551 €	1.283 €	1.014 €	732 €	130 €	0 €
13.000 €	1.739 €	1.493 €	1.229 €	960 €	692 €	410 €	0 €	0 €
14.000 €	1.416 €	1.170 €	906 €	638 €	369 €	87 €	0 €	0 €
15.000 €	1.093 €	848 €	584 €	315 €	47 €	0 €	0 €	0 €

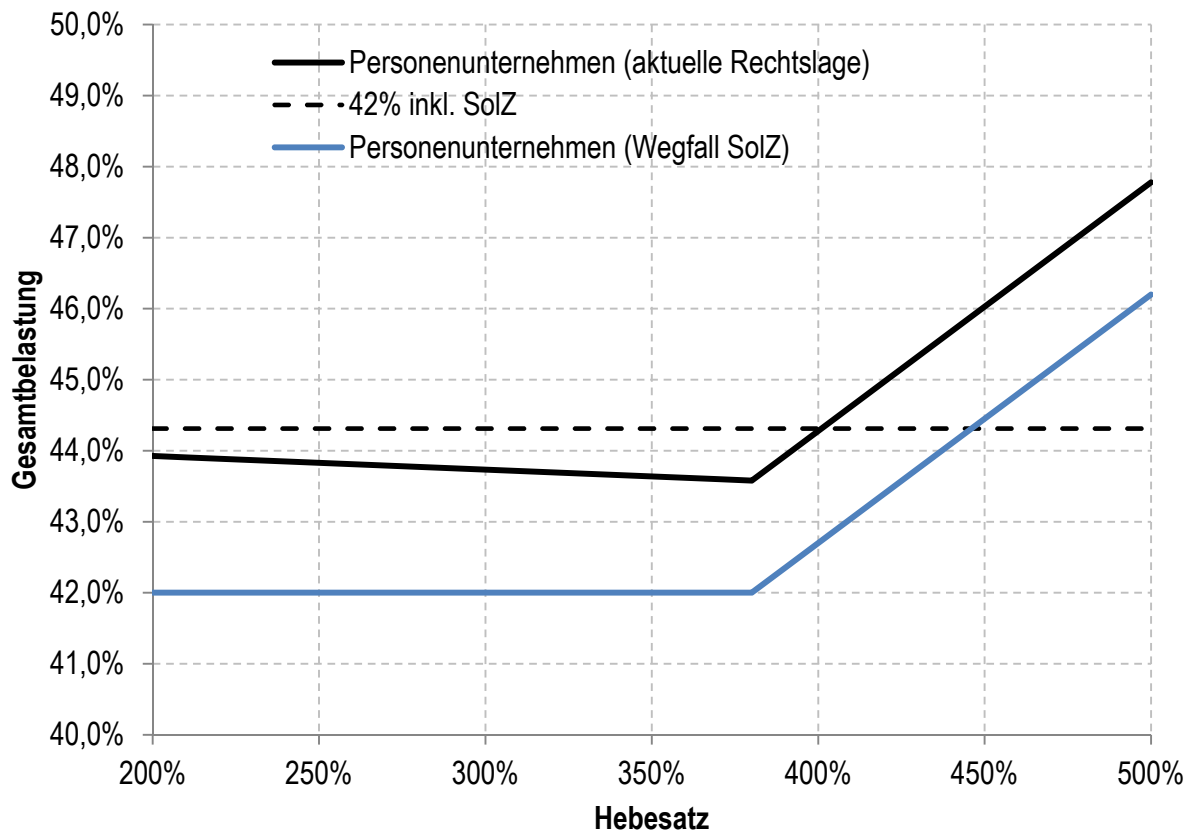
Die Günstigerprüfung wird auch in Zukunft nur dann zur Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs führen, wenn die Gesamtsteuerbelastung insgesamt (Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag) geringer ausfällt als unter Anwendung der Flat Tax von 25% zzgl. 5,5% Solidaritätszuschlag. Hierbei können dann auch gegenläufige Effekte auftreten: Durch die Anwendung des progressiven Tarif auf das Gesamteinkommen (inkl. Kapitaleinkünften) könnte die Freigrenze nach § 3 SolZG auch auf die Kapitaleinkünfte angewendet werden (Vorteil). Gleichwohl kann es vorkommen, dass der persönliche Steuersatz (genauer Differenzsteuersatz) unter Anwendung des progressiven Tarifs höher ausfällt, als die Flat Tax von 25% (Nachteil). Überwiegt der Nachteil den Vorteil, so bleibt es bei der Anwendung der Flat Tax (Abgeltungsteuer). **In diesen Fällen unterliegen die Kapitaleinkünfte dann aber dem (vollen) Solidaritätszuschlag, obgleich das Gesamteinkommen und die damit verbundene progressive Einkommensteuer noch unter der Freigrenze von 16.956€ liegen. Ursächlich hierfür ist, dass die Anwendung der Flat Tax von 25% für den Steuerpflichtigen günstiger ist, auch wenn auf die Kapitalertragsteuer dann Solidaritätszuschlag in voller Höhe von 5,5% entrichtet wird.** Die beschriebenen Effekte ergeben sich allerdings aus der allgemeinen Systematik der Besteuerung von privaten Kapitaleinkünften und sind nicht neu. Die deutliche Erhöhung der Freigrenze bewirkt letztendlich, dass die beschriebenen Fallkonstellationen nun stärker auftreten können.

Anzumerken ist weiterhin, dass ausländische (private) Kapitalanleger überhaupt keine Möglichkeit haben, dass die neue Freigrenze auf die Kapitaleinkünfte zur Anwendung kommt. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hat nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG stets abgeltende Möglichkeit. Eine Möglichkeit zur Veranlagung unter Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs besteht nicht. Allerdings ist hierbei anzumerken, dass beschränkt Steuerpflichtigen ohnehin nicht der Grundfreibetrag gewährt wird (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStG).

3.4. Belastungsverschiebungen bei gewerbliche Einkünften

Durch die Anhebung der Freigrenze nach § 3 SolZG werden Einkünfte in bestimmter Höhe vollständig von dem Solidaritätszuschlag freigestellt. Dies gilt auch für gewerbliche Einkünfte. Die folgende Abbildung verdeutlicht die Entlastung. Dargestellt wird die Gesamtbelastung aus Gewerbesteuer, Einkommensteuer und ggf. Solidaritätszuschlag.

- Es wird von einer Grenzbelastung von 42% ausgegangen.
- Die Gesamtbelastung ergibt sich unter Anwendung von § 35 EStG und hängt ab von der konkreten Höhe des Hebesatzes.



Unter Wegfall des Solidaritätszuschlags liegt der neutrale Hebesatz bei 380%. Bisher lag dieser bei 400,9%, da der Solidaritätszuschlag unter Anwendung der Anrechnung nach § 35 EStG zu ermitteln ist. Insgesamt entsteht eine Entlastung.

Berlin, den 01.11.2019

Prof. Dr. Frank Hechtner