

Markus Deichsel: Die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags – eine kritische Analyse der jüngsten BFH-Rechtsprechung

Der Autor ist Student der Rechtswissenschaft im 11. Fachsemester (Universität Bayreuth). Der Beitrag ist im Rahmen des studienbegleitenden Seminars im Steuerrecht bei Prof. Dr. André Meyer, LL.M. Taxation (Lehrstuhl Zivilrecht XI – Bürgerliches Recht und Steuerrecht, Gesellschafts- und Bilanzrecht) entstanden.

A. Einleitung

Im alltäglichen Leben der Deutschen mag die Wiedervereinigung keine große Rolle mehr spielen, doch in steuerrechtlicher Hinsicht ist sie noch längst nicht abgeschlossen. Dies liegt daran, dass viele Steuerpflichtige weiterhin den Solidaritätszuschlag zahlen müssen, der ursprünglich zur Finanzierung der deutschen Einheit eingeführt wurde. Durch diesen erhielt der Bund etwa im Jahr 2022 immer noch 12 Milliarden Euro an Steuereinnahmen.¹ In letzter Zeit gibt es jedoch erheblichen politischen Streit um die weitere Existenz des Solidaritätszuschlags.² Bisher konnten sich die Parteien aber nie auf eine vollständige Abschaffung verständigen, sondern es kam lediglich zu einer „Teilabschaffung“ für Personen mit niedrigem und mittlerem Einkommen.³

Doch nicht nur politisch ist der Solidaritätszuschlag hochumstritten, sondern ebenso in der juristischen Literatur und Rechtsprechung.⁴ Den Kern des Streits bildet die Frage, ob der Solidaritätszuschlag in seiner jetzigen Form noch in Einklang mit dem Grundgesetz steht, was vielfach auch die Gerichte beschäftigt.⁵ Zu Beginn des Jahres 2023 musste sich etwa der BFH zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags äußern und kam dabei zu dem Ergebnis, dass dieser (noch) verfassungskonform sei.⁶

Seine Ausführungen verdienen aufgrund der Aktualität der Thematik, der Umstrittenheit des Solidaritätszuschlags in Recht und Politik sowie der weiterhin hohen Zahl an natürlichen und juristischen Personen, die von der Erhebung betroffen sind, eine kritische Betrachtung und einen Abgleich mit anderen Meinungen aus Literatur und Rechtsprechung, wodurch eine eigene Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des

Solidaritätszuschlags vorgenommen werden kann. Bevor dies gelingen kann, ist es jedoch unerlässlich, sich mit der Funktionsweise des Solidaritätszuschlags, der als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer gemäß Art. 106 I Nr. 6 GG erhoben wird,⁷ sowie mit der Historie und den Gründen für dessen Einführung zu befassen. Auch die aktuelle Regelung des Solidaritätszuschlags muss erläutert werden, denn andernfalls ist ein Verständnis der Frage, warum die Verfassungswidrigkeit diskutiert wird, nicht möglich.

Deshalb werden nachfolgend der Mechanismus einer Ergänzungsabgabe nach Art. 106 I Nr. 6 GG (B.) sowie die Entwicklung des Solidaritätszuschlags aufgezeigt (C.). Im Anschluss daran wird nach einer kurzen Sachverhaltszusammenfassung des erwähnten BFH-Urteils (D.) die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags untersucht (E.), woraufhin im letzten Abschnitt ein kurzer Ausblick auf die zukünftige Entwicklung des Solidaritätszuschlags erfolgt (F.).

B. Funktionsweise einer Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer

Die legislative Basis für die Erhebung des Solidaritätszuschlags wurde im Jahr 1954 durch die Kodifikation der Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer im Zuge des Finanzverfassungsgesetzes gelegt. Diese wurde zunächst in Art. 106 I Nr. 7 GG a. F. geregelt und findet sich mittlerweile ohne inhaltliche Änderung in Art. 106 I Nr. 6 GG. Der damaligen Gesetzesbegründung nach soll eine Ergänzungsabgabe dazu dienen, „anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt“⁸ zu decken. Es muss also ein vorübergehender, finanzieller

¹ Vgl. *Statistisches Bundesamt*, Finanzen und Steuern 2022, S. 9.

² *Bohley*, Die öffentliche Finanzierung, 2003, S. 55; *Kruhl*, Was passiert mit dem Solidaritätszuschlag?, StBW 2015, S. 311 (311); *Waldhoff*, Verfassungsrecht und Steuerrecht: Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags, JuS 2023, S. 383 (383).

³³ Vgl. BT-Drs. 19/14103 S. 2.

⁴ Vgl. *Krämer/Gläßer* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 112. EL, Dezember 2023, § 31 Rn. 97.

⁵ Vgl. FG Baden-Württemberg v. 16.5.2022 – 10 K 1693/21, EFG 2022, S. 1397 ff.; FG Münster v. 08.12.2009 – 1 K 4077/08 E, EFG 2010, S. 588 ff.; FG Nürnberg v. 29.07.2020 – 3 K 1098/19, EFG 2020, S. 1771 ff.

⁶ BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 14.

⁷ *Kube* in: Epping/Hillgruber, Kommentar zum Grundgesetz, 3. Auflage 2020, Art. 106 Rn. 14; *Kratzsch* in: Frotscher/Geurts, Praxis-Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 238. EL, Dezember 2023, SolZG § 1 Rn. 1; *Ottersbach* in: Lademann, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 279. EL, November 2023, § 51a Rn. 1; *Kruhl*, Gesetzgebung: Bundesregierung beschließt Gesetzentwurf zur Rückführung des Solidaritätszuschlags, AStW 2019, S. 798 (798).

⁸ BT-Drs. II/480 S. 72.

Sonderbedarf des Bundes bestehen,⁹ weshalb die Einnahmen aus der Ergänzungsabgabe, bei der es sich um eine selbständige Steuer handelt,¹⁰ ausschließlich dem Bund zustehen. Deshalb ist die Ergänzungsabgabe auch nicht als konjunkturpolitisches Instrument¹¹ oder zur Finanzierung von Daueraufgaben¹² vorgesehen.

Maßgeblich für die Ergänzungsabgabe ist schließlich ihr akzessorischer Charakter.¹³ So knüpft diese an die Einkommen- und die Körperschaftsteuer an und teilt deren Belastungsobjekt sowie ihre Bemessungsgrundlage, sodass jede natürliche oder juristische Person, die Einkommen- oder Körperschaftsteuer abführt, zusätzlich einen gewissen Prozentsatz der Steuer nochmals als Ergänzungsabgabe entrichten muss (sog. Zuschlagsteuer), sofern keine Befreiungen einschlägig sind.¹⁴

Eine solche Ergänzungsabgabe wurde erstmals für das Jahr 1968 eingeführt und 1977 wieder abgeschafft.¹⁵ Doch erst mit der Einführung und der lang andauernden Geltung des Solidaritätszuschlags kam es zu verfassungsrechtlichen Diskussionen, weshalb nachfolgend dessen Entwicklung dargestellt wird.

C. Chronologische Entwicklung des Solidaritätszuschlags

I. Ursprüngliche Einführung

Erstmalig wurde ein Solidaritätszuschlag im Jahr 1991 erhoben. Ausweislich der damaligen Gesetzesbegründung wurde dieser zur Erhöhung der Steuereinnahmen eingeführt, um insbesondere die Mehrbelastungen des Bundes durch den Golf-Konflikt und durch die Unterstützung der Staaten Osteuropas auszugleichen.¹⁶ Allerdings war die Erhebung bereits bei der Einführung zeitlich vom 1.7.1991 bis zum 30.6.1992 befristet, weswegen er ohne weiteren Legislativakt auslief.¹⁷

II. Wiedereinführung

Im Jahr 1993 einigte man sich auf eine erneute Einführung ab 1995, um die Vollendung der Wiedervereinigung herstellen und finanzieren zu können.¹⁸ Dabei sollte der Solidaritätszuschlag gewährleisten, dass alle Teile der Bevölkerung (sowohl West- als auch Ostdeutsche) einen ihrer Leistungsfähigkeit entsprechenden Beitrag zum Gelingen der Wiedervereinigung leisten.¹⁹ Demnach sind insbesondere gemäß § 2 Nr. 1 SolZG alle nach § 1 EStG einkommensteuerpflichtigen, natürlichen Personen sowie gemäß § 2 Nr. 3 Var. 1 SolZG alle Körperschaften, die nach §§ 1, 2 KStG körperschaftsteuerpflichtig sind, zur Abgabe des Solidaritätszuschlags verpflichtet.

Bemessungsgrundlage für diesen sind etwa die festgesetzte Einkommen- oder Körperschaftsteuer (§ 3 I Nr. 1 SolZG) bzw. die jeweiligen Vorauszahlungen (§ 3 I Nr. 2 SolZG), die Lohnsteuer für laufenden Arbeitslohn (§ 3 I Nr. 3 lit. a SolZG) bzw. für sonstige Bezüge (§ 3 I Nr. 3 lit. b SolZG) oder die zu erhebende Kapitalertragsteuer bzw. der zu erhebende Zinsabschlag (§ 3 I Nr. 5 SolZG).

Obwohl jeder Steuerpflichtige zur Finanzierung der Einheit beitragen sollte, gab es bereits eine Freigrenze etwa bei der Einkommensteuer (§ 3 III SolZG a. F.). Demnach wurde kein Solidaritätszuschlag erhoben, wenn die Bemessungsgrundlage die Freigrenze, auch Nullzone genannt,²⁰ nicht überschritt. Auch eine Gleitzone wurde in § 4 S. 2 SolZG eingeführt, damit bei einem geringfügigen Überschreiten nicht direkt der volle Solidaritätszuschlag entsprechend der Bemessungsgrundlage und dem Zuschlagsatz zu entrichten ist. Die Nullzonen waren aber vergleichsweise niedrig angesetzt, sodass trotzdem ein hoher Anteil der Steuerpflichtigen die Ergänzungsabgabe zu entrichten hatte.

Der Zuschlagsatz betrug gemäß § 4 S. 1 SolZG a. F. 7,5 %, was bedeutete, dass 7,5 % der jeweils zu zahlenden Steuer zusätzlich als Solidaritätszuschlag zu entrichten war. Für das

⁹ Vgl. Schwarz in: Von Mangoldt/Klein/Starck, Kommentar zum Grundgesetz, Band 3: Art. 83–146, 7. Auflage 2018, Art. 106 Rn. 49; Trossen, Der Solidaritätszuschlag ist verfassungsgemäß – noch!, jM 2023, S. 170 (172).

¹⁰ Heuermann in: Brandis/Heuermann, Kommentar zum Ertragsteuerrecht, 169. EL, November 2023, SolZG § 1 Rn. 1a; Dötsch, Föderales Konsolidierungsprogramm: Der neue Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer, DB 1993, S. 1440 (1440); Rödder, Belastungs- und Gestaltungswirkungen des geplanten Solidaritätszuschlags, DB 1991, S. 921 (921); Schomburg, Der Solidaritätszuschlag, WPg 1991, S. 433 (433).

¹¹ Vgl. Siekmann in: Sachs, Kommentar zum Grundgesetz, 9. Auflage 2021, Art. 106 Rn. 7.

¹² Vgl. Heintzen in: Von Münch/Kunig, Kommentar zum Grundgesetz, Band 2: Art. 70–146, 7. Auflage 2021, Art. 106 Rn. 21.

¹³ Vgl. Faber in: Frotscher/Drüen, KStG-Kommentar, 169. EL, Juli 2023, SolZG § 1 Rn. 6; Rohde/Geschwandtner, Ist das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 verfassungswidrig?, NJW 2006, S. 3332 (3334).

¹⁴ Vgl. Seiler in: Dürig/Herzog/Scholz, Kommentar zum Grundgesetz, 101. EL, Mai 2023, Art. 106 Rn. 117.

¹⁵ Vgl. Kube, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, S. 1792 (1793).

¹⁶ BT-Drs. 12/220 S. 6.

¹⁷ Vgl. Baum, Der Einkommensteuerbescheid als Grundlagenbescheid für den Solidaritätszuschlag, DB 1992, S. 1600 (1600); Kefler, Zum Solidaritätszuschlag bei der Kapitalertragsteuer und bei der Abzugsteuer nach § 50a IV EStG, DStR 1991, S. 1209 (1209).

¹⁸ Vgl. BT-Drs. 12/4401 S. 51.

¹⁹ Vgl. BT-Drs. 12/4401 S. 51.

²⁰ Heuermann in: Kommentar zum Ertragsteuerrecht (Fn. 10), SolZG § 3 Rn. 21; Grashoff/Mach, Grundzüge des Steuerrechts, 16. Auflage 2023, Rn. 222.

Jahr 1998 erfolgte eine Herabsetzung auf 5,5%.²¹ Ansonsten begnügte sich der Gesetzgeber mit kleineren Änderungen, welche keinen wesentlichen Einfluss auf die Regelungen hatten.

III. Aktuelle Regelung

Dies änderte sich erst mit dem Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, welches 2019 beschlossen wurde. Demnach wurde etwa die Freigrenze bei der Einkommensteuer von 972 € auf 16.956 € (Einzelveranlagung) bzw. von 1.944 € auf 33.912 € (Zusammenveranlagung) angehoben und auch die Freigrenze beim Lohnsteuerabzug vom laufenden Arbeitslohn wurde erhöht.²² Zudem wurde eine Freigrenze für den Lohnsteuerabzug von sonstigen Bezügen in § 3 IVa 1 SolZG eingefügt. Im Fall der Veranlagung zur Körperschaftsteuer oder zur Kapitalertragsteuer wurden dagegen keine Nullzonen eingeführt.²³ Die Änderungen, die gemäß § 6 XXI SolZG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 galten, sollten dazu führen, dass etwa 90 % der Zahler von Lohn- und Einkommensteuer von einer weiteren Erhebung befreit werden, wobei insbesondere die unteren und mittleren Einkommensschichten entlastet wurden,²⁴ da nunmehr etwa bei der Einzelveranlagung erst ab einem zu versteuerndem Jahreseinkommen von etwa 61.200 € der Solidaritätszuschlag zu entrichten war, wenn man den Tarif von 2019 zugrunde legt.²⁵ Durch die Anpassung der Milderungszone reduzierte sich der Solidaritätszuschlag für weitere 6,5 % der Zahler²⁶ der betreffenden Steuern und in den darauffolgenden Jahren wurden die Freigrenzen nochmals geringfügig erhöht. Von einer kompletten Abschaffung sah man allerdings ab, da die Regierung weiterhin von einem wiedervereinigungsbedingten Mehrbedarf ausging.²⁷

Die Anhebung der Freigrenzen führte aber dazu, dass die Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags Fahrt aufnahm, da die neue Regelung insbesondere im Hinblick auf Art. 3 I GG strittig ist.²⁸ Deshalb kam es in letzter Zeit auch vermehrt zu Klagen gegen die weitere Erhebung des Solidaritätszuschlags, wobei die

Klägerseite immer wieder argumentierte, dass dieser verfassungswidrig sei. So war es auch im bereits erwähnten BFH-Urteil.

D. Sachverhaltszusammenfassung

Der dieser Gerichtsentscheidung zugrunde liegende Sachverhalt wurde erstinstanzlich vom FG Nürnberg entschieden.²⁹ Geklagt hatte ein Ehepaar, welches für die Jahre 2020 und 2021 die Erhebung des Solidaritätszuschlags als verfassungswidrig ansah und deshalb die Herabsetzung der entsprechenden Vorauszahlungen auf 0 € beantragte. Vor dem FG Nürnberg unterlagen sie jedoch, weshalb nun der BFH im Revisionsverfahren entscheiden musste. Dieser kam zwar zu dem Ergebnis, dass das angefochtene Urteil aus verfahrenstechnischen Gründen aufzuheben ist, aber ansonsten hatte die Revision keinen Erfolg.

Aufgrund der klägerseits angeregten Vorlage zum BVerfG musste sich der BFH jedoch ausführlich zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags äußern, da das Gericht für eine konkrete Normenkontrolle nach Art. 100 I 1 Alt. 2 GG von der Verfassungswidrigkeit der streitentscheidenden Normen überzeugt sein muss.³⁰ Begründete Zweifel reichen nicht aus.³¹ Der BFH lehnte eine solche Richtervorlage allerdings ab, da er vielmehr von der Verfassungsmäßigkeit überzeugt war. Die dazugehörigen Begründungen sollen im Anschluss kritisch analysiert und mit der sonstigen Literatur und Rechtsprechung verglichen werden.

E. Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags unter besonderer Würdigung des BFH-Urteils (IX R 15/20)

Im Rahmen seines Urteils befasst sich der BFH ausführlich mit dem Solidaritätszuschlag von 1995 und geht insbesondere auf solche Aspekte ein, die unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten problematisch sind.

²¹ Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Auflage 2023, Rn. 63; *Stern*, Die Entwicklung der Steuer- und Abgabenbelastung, 2006, S. 33; *Fuest/Löffler/Peichl/Stichnoth*, Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommensteuer, Wirtschaftsdienst 2015, S. 319 (319).

²² Vgl. BT-Drs. 19/14103 S. 7.

²³ *Broer*, Die Reform des SolZ und damit verbundene Effekte bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften, DB 2019, S. 2641 (2641).

²⁴ BT-Drs. 19/14103 S. 9.

²⁵ *Broer*, Die Besteuerung von gewerblichen und nicht gewerblichen Personenunternehmen im Lichte der Reform des Solidaritätszuschlags, BB 2020, S. 283 (284).

²⁶ Vgl. *Loschelder* in: Schmidt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 42. Auflage 2023, § 51a Rn. 10.

²⁷ Vgl. BT-Drs. 19/14103 S. 9.

²⁸ Vgl. *Krämer/Glößler* in: Die Körperschaftsteuer (Fn. 4), § 31 Rn. 97.

²⁹ FG Nürnberg v. 29.7.2020 – 3 K 1098/19, EFG 2020, S. 1771 ff.

³⁰ *Morgenthaler* in: BeckOK-GG, 56. Edition [Stand: 15.8.2023], Art. 100 Rn. 16; *Müller-Terpitz* in: Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, Kommentar zum Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 63. EL, Juni 2023, § 80 Rn. 143; *Ipsen/Kaufhold/Wischneyer*, Staatsrecht I, 35. Auflage 2023, § 18 Rn. 74.

³¹ *von Coelln* in: Gröpl/Windthorst/von Coelln, Studienkommentar zum Grundgesetz, 5. Auflage 2022, Art. 100 Rn. 9; *Haratsch* in: Sodan, Beck'scher Kompakt-Kommentar zum Grundgesetz, 4. Auflage 2018, Art. 100 Rn. 13; *Glatz*, Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags, GmbHR 2023, S. 588 (590); *Mücke*, Das Normenkontrollverfahren, BWNNotZ 1997, S. 36 (39).

I. Anfängliche Verfassungswidrigkeit

Dabei prüft der BFH zunächst weitgehend, ob der Solidaritätszuschlag bereits von Anfang an nicht den Anforderungen des Grundgesetzes an eine Ergänzungsabgabe entsprach.

1. Bestehender Mehrbedarf des Bundes

Für die Einführung einer solchen muss ein vorübergehender, finanzieller Sonderbedarf des Bundes bestehen. Im Hinblick auf die in den historischen Gesetzesmaterialien aufgelisteten Maßnahmen des Bundes zur Erreichung einer angemessenen Finanzausstattung der neuen Bundesländer im Zuge der Wiedervereinigung³² lag ein solcher Mehrbedarf bei der Einführung des Solidaritätszuschlags zweifelsfrei vor. Dies erkennt auch der BFH an.³³

2. Gesetzgebungskompetenz

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob der Bund für dessen Einführung überhaupt zuständig war. Der BFH bejaht dies unter Verweis auf Art. 106 I Nr. 6 GG, wonach dem Bund die Erträge aus einer Ergänzungsabgabe allein zustehen und er deshalb nach Art. 105 II 2 Var. 1 GG die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz über solche Steuern hat,³⁴ sodass der Bund diese regeln kann, vgl. Art. 72 I GG.

Dies wird auch in Literatur³⁵ und sonstiger Rechtsprechung³⁶ häufig so gesehen. Demnach bedürfe es auch keiner Zustimmung des Bundesrats,³⁷ da dies nach Art. 105 III GG nur dann der Fall wäre, wenn das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag zumindest in Teilen den Ländern oder Gemeinden zufließen würde. Teilweise wird aber vertreten, dass es sich bei der ihrer Ansicht nach dauerhaften Erhebung des Solidaritätszuschlags faktisch um eine Erhöhung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer handelt, weswegen die Länder aufgrund ihrer Beteiligung an diesen Steuern gemäß Art. 106 III 2 GG einer Tarifänderung nach Art. 105 III GG zustimmen müssten.³⁸

Dies verkennt freilich den tatsächlichen Charakter des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe, der zur Finanzierung eines vorübergehenden Mehrbedarfs des Bundes eingeführt wurde. Darüber hinaus widerspricht eine solche Argumentation dem Wortlaut, denn Art. 106 I Nr. 6 GG i. V. m. Art. 105 III GG würde sonst leerlaufen, da trotz der Zuweisung der Einnahmen an den Bund immer eine Zustimmung der Länder gemäß Art. 105 III GG nötig wäre. Auch kann sich diese Argumentation nicht – wie teilweise versucht –³⁹ auf ein BVerfG-Urteil aus dem Jahr 1972 stützen, denn dieses stellt klar, dass es sich bei der Ergänzungsabgabe um eine selbständige Steuer handelt,⁴⁰ sodass die Erhebung einer solchen nicht als Erhöhung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angesehen werden kann. Zudem hat der Bundesrat ohnehin seine Zustimmung zum damaligen Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms gegeben,⁴¹ welches auch die Einführung des Solidaritätszuschlags beinhaltete, sodass auch nach der Mindermeinung ein Zuständigkeitsverstoß nicht vorliegt.

3. Aushöhlung der Finanzordnung des GG

Als nächsten Punkt prüft der BFH eine mögliche Aushöhlung der Finanzordnung des GG durch die Erhebung des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe. Schließlich ergibt sich aus dem Wortteil „Ergänzung“, dass diese zur Einkommen- und Körperschaftsteuer in einem angemessenen Verhältnis stehen muss.⁴² Die Höhe der Einnahmen darf dementsprechend nicht dazu führen, dass das finanzielle Ausgleichssystem zwischen Bund und Ländern, wonach die Steuern mit den größten Einnahmen gemäß Art. 106 III 1 GG beiden gemeinschaftlich zustehen, zulasten der Länder verschoben wird.⁴³ Dahingehend begnügt sich der BFH mit der Feststellung, dass bei einem Zuschlagsatz von 5,5 % gemäß § 4 S. 1 SolZG die Schwelle, bei der von einer Beeinträchtigung der Finanzordnung des Grundgesetzes auszugehen ist, nicht überschritten worden sei.⁴⁴

In Bezug hierauf ist festzuhalten, dass sich das BVerfG nicht auf eine Obergrenze des Zuschlagsatzes festgelegt hat, sondern

³² Vgl. BT-Drs. 12/4401 S. 2 f.

³³ BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 31.

³⁴ Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 32.

³⁵ Vgl. *Frank*, Verfassungsmäßigkeit und Zukunft des Solidaritätszuschlags, 2019, S. 30; *Tappe*, Das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags, NVwZ 2020, S. 517 (518); *Wienbracke*, Begriffliche und verfassungsrechtliche Grundlagen des Steuerrechts, JuS 2019, S. 673 (675).

³⁶ Vgl. FG München v. 18.8.2009 – 2 K 108/08, EFG 2010, S. 166 (166); FG Münster v. 8.12.2009 – 1 K 4077/08 E, EFG 2010, S. 588 (588).

³⁷ *Wagner* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, 322. EL, Januar 2024, EStG Anhang zu § 51a Rn. 10; *Wernsmann*, Die Finanzverfassung als Rahmen der Besteuerung, StuW 2018, S. 100 (110).

³⁸ Vgl. *Schemmel*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, 2008, S. 17 ff.; *Wernsmann*, Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags verfassungsmäßig?, NJW 2018, S. 916 (918).

³⁹ Vgl. *Schemmel* (Fn. 38), S. 17 ff.

⁴⁰ BVerfGE 32, S. 333 (339).

⁴¹ Vgl. Bundesrat, Plenarprotokoll 657, S. 221 f.

⁴² *Seiler* in: Kommentar zum Grundgesetz (Fn. 14), Art. 106 Rn. 117.

⁴³ Vgl. *Seiler* in: Kirchhof/Seer, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 22. Auflage 2023, § 51a Rn. 1.

⁴⁴ BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 35.

ausgeführt hat, dass jedenfalls bei einer Höhe von 3 % die Grenze zur Verfassungswidrigkeit offensichtlich nicht überschritten sei.⁴⁵ Literatur und sonstige Rechtsprechung gehen wie der BFH in weit überwiegender Mehrheit davon aus, dass der aktuelle Zuschlagsatz verfassungsgemäß ist.⁴⁶ Gestützt wird dies auf die Feststellung, der Zuschlagsatz i. H. v. 5,5 % liege nur unwesentlich höher als die vom BVerfG als unbedenklich eingestuften 3 %.⁴⁷ Weiterhin wird auch auf die Höhe der Steuereinnahmen aus Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag verwiesen, wobei letztgenannter im Verhältnis zu den anderen beiden Steuern eher geringe Einnahmen generiert.⁴⁸ Vereinzelt wird hingegen auch die Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zuschlagsatzes verneint, was damit begründet wird, dass der Solidaritätszuschlag über einen langen Zeitraum die drittgrößten Einnahmen aller Bundessteuern bewirkte, und es wird darauf rekurriert, dass der Bundesrat bei der Einführung der Ergänzungsabgabe eine Begrenzung des Zuschlagsatzes auf 5 % gefordert habe.⁴⁹

Dieser Argumentation ist entgegenzutreten. So generierte der Solidaritätszuschlag im vorvergangenen Jahr lediglich Steuereinnahmen i. H. v. knapp 12 Milliarden Euro, wohingegen die Einnahmen aus der Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer mit knapp 77,5 Milliarden Euro bzw. über 46,3 Milliarden Euro weit höher lagen.⁵⁰ Auch in früheren Jahren standen die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag in einem angemessenen Verhältnis zu den Einnahmen aus den anderen Steuern.⁵¹ Zudem ist zu beachten, dass die vom Bundesrat geforderte Höchstgrenze⁵² gerade keinen Eingang in das Grundgesetz gefunden hat, da man mit der Ergänzungsabgabe ein flexibles Finanzinstrument schaffen wollte, um bedarfsgerecht auf Ausgabenspitzen im Bundeshaushalt reagieren zu können.⁵³ Somit ist zu konstatieren, dass der Solidaritätszuschlag, der durch die Reduktion des Zuschlagsatzes 1998 und durch die Erhöhung der Freigrenzen ab 2021 ohnehin bereits zweimal

einnahmenseitig abgesenkt wurde, die verfassungsrechtliche Finanzordnung nicht aushöhlt.

4. Zweckgebundenheit der Steuermehreinnahmen

Dass der Bund die Steuermehreinnahmen nicht ausschließlich für den ursprünglichen Zweck verwendet, ist verfassungsrechtlich unproblematisch. Eine Verpflichtung dahingehend, dass eine Ergänzungsabgabe nur für den genannten Zweck zu verwenden ist, gibt es nicht.⁵⁴ Schließlich folgt aus dem Budgetrecht des Parlaments, dass der Staat Prioritäten bei der Erfüllung seiner Aufgaben setzen kann,⁵⁵ und der daraus folgende Gestaltungsspielraum entzieht sich auch weitestgehend einer gerichtlichen Nachprüfbarkeit.⁵⁶ Dieser Argumentation folgt auch der BFH.⁵⁷ Zudem handelt es sich beim Solidaritätszuschlag nicht um eine Zwecksteuer,⁵⁸ sodass eine einfachgesetzliche Verwendungsbindung ebenfalls ausscheidet.

Den Ausführungen ist im Hinblick auf die Nichterwähnung einer Zweckbindung bei der Einführung der Ergänzungsabgabe ins Grundgesetz⁵⁹ zuzustimmen.

5. Rechtsstaatsprinzip

Auch eine Verletzung des Bestimmtheitsgrundsatzes und damit ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 II 2, III GG mit der Begründung, dass die Bezeichnungen „Solidaritätszuschlag“ und „Ergänzungsabgabe“ irreführend seien, liegt nicht vor. So stellt etwa das BVerfG klar, dass der Steuergesetzgeber durch die Erhebung des Solidaritätszuschlags als „Ergänzungsabgabe“ lediglich auf Art. 106 I Nr. 6 GG rekurriert⁶⁰. Auch die Verwendung des Begriffs „Solidaritätszuschlag“ soll nicht darüber täuschen,

⁴⁵ BVerfGE 32, S. 333 (340).

⁴⁶ Vgl. FG Baden-Württemberg v. 16.5.2022 – 10 K 1693/21, EFG 2022, S. 1397 (1401); *Kment* in: Jarass/Pieroth, Kommentar zum Grundgesetz, 17. Auflage 2022, Art. 106 Rn. 7; *Kube*, DStR 2017, S. 1792 (1796).

⁴⁷ *Kube*, DStR 2017, S. 1792 (1796).

⁴⁸ Vgl. BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, Rn. 16; *Hilgers/Holly*, Die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags, DB 2010, S. 1419 (1420).

⁴⁹ Vgl. FG Niedersachsen v. 21.8.2013 – 7 K 143/08, DStR 2014, S. 534 (544); *Schemmel* (Fn. 38), S. 10, 13.

⁵⁰ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (Fn. 1), S. 9.

⁵¹ Vgl. *Kube*, DStR 2017, S. 1792 (1797).

⁵² Vgl. Bundesrat, Sitzungsbericht zur 150. Sitzung, S. 351.

⁵³ Vgl. BT-Drs. II/480 S. 72.

⁵⁴ Vgl. *Seiler* in: Kommentar zum Grundgesetz (Fn. 14), Art. 106 Rn. 117; *Hoch*, Verfassungsrechtliche Fragen des Solidaritätszuschlags: Abschaffen, abschmelzen oder beibehalten?, DStR 2018, S. 2410 (2411).

⁵⁵ Vgl. *Gröpl* in: BK-GG, 221. EL, Oktober 2023, Art. 110 Rn. 243.

⁵⁶ Vgl. BVerfGE 32, S. 333, (343); *Hilgers/Holly*, DB 2010, S. 1419 (1419).

⁵⁷ Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 37.

⁵⁸ *Fuest*, Solidaritätszuschlag abschaffen?, Wirtschaftsdienst 2007, S. 492 (492); *Rama*, Der Solidaritätszuschlag – eine Übergangslösung ohne Ende?, DVP 2018, S. 23 (23).

⁵⁹ Vgl. BT-Drs. II/480 S. 72.

⁶⁰ BVerfG NJW 2000, S. 797 (798).

dass es sich um eine Steuer handelt.⁶¹ Dieser Argumentation schließt sich auch der BFH an.⁶²

Überdies ist im Hinblick auf den aktuellen Solidaritätszuschlag zu ergänzen, dass aus dessen Wortlaut nicht gefolgert werden kann, dass jeder diese Ergänzungsabgabe zu zahlen hat, sodass insoweit auch die Anhebung der Freigrenzen nicht zur Verfassungswidrigkeit führt.

6. Verpflichtende anfängliche Befristung der Erhebung des Solidaritätszuschlags

Im Hinblick auf eine möglicherweise von vornherein verpflichtende Befristung des Solidaritätszuschlags stellt der BFH klar, dass eine solche verfassungsrechtlich nicht geboten ist, ohne dies zu begründen.⁶³ Vielmehr verweist er auf Entscheidungen des BVerfG, welches festgestellt hat, dass die anfängliche Befristung einer Ergänzungsabgabe aufgrund ihrer Funktion als bedarfsgerechtes Ausgleichsinstrument von Mehrausgaben, die ausschließlich beim Bund bestehen, nicht zwingend ist und dass auch im Gesetzgebungsprozess zum Finanzverfassungsgesetz keine Bestrebungen des Bundesrats stattfanden, wonach die Befristung verpflichtend sein sollte.⁶⁴ Diese Argumentation ist auch in der Literatur anerkannt. So wird auch hier vertreten, dass eine anfängliche Befristung nicht geboten sei, wobei meist auf die Entscheidung des BVerfG und auf die Gesetzesmaterialien zum Beschluss des Finanzverfassungsgesetzes hingewiesen wird.⁶⁵ Lediglich vereinzelt wird dagegen vertreten, dass eine Ergänzungsabgabe aufgrund ihres Ausnahmecharakters von vornherein zu befristen sei.⁶⁶

Ob dem so ist, lässt sich letztlich nur durch Auslegung ermitteln. Dem Wortlaut von Art. 106 I Nr. 6 GG ist nicht unmittelbar zu entnehmen, dass die Ergänzungsabgabe nur mit anfänglicher Befristung erhoben werden darf. Der Wortteil „Ergänzung“, der in etwa mit „Hinzufügung“ gleichgesetzt werden kann,⁶⁷ kann zwar dahingehend interpretiert werden, dass es um die Vervollständigung von etwas noch Unvollkommenem geht,⁶⁸ doch daraus lässt sich keine zwingende zeitliche Begrenzung ableiten. Allerdings hilft die

teleologische Auslegung weiter. Zweck der Einführung der Ergänzungsabgabe war es, dem Bund ein Mittel zur Verfügung zu stellen, damit dieser auf Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt adäquat reagieren kann.⁶⁹ Um die damit beabsichtigte Flexibilität zu gewährleisten, wäre es widersinnig, eine neu einzuführende Ergänzungsabgabe von Anfang an zu befristen. Bei deren Inaugurierung ist schließlich häufig nicht absehbar, wie hoch der Mehrbedarf des Bundes ausfällt, sodass man nicht bedarfsgerecht auf die zusätzlichen Belastungen reagieren könnte. Diese Sichtweise wird durch die historische Perspektive untermauert. Der Vorläufer zur Ergänzungsabgabe, der Zuschlag zur Einkommensteuer des Deutschen Reichs, kannte eine solche Befristung.⁷⁰ Dieser war seinem Wortlaut nach auf ein Jahr beschränkt. Da man 1954 auf einen solchen Wortlaut verzichtete, spricht dies ebenfalls gegen eine zwingende anfängliche Befristung. In systematischer Hinsicht ist schließlich zu beachten, dass die Ergänzungsabgabe innerhalb eines Katalogs von Steuern steht, die fast alle unbefristet erhoben werden können. Lediglich die Vermögensabgabe nach Art. 106 I Nr. 5 GG ist ihrem Wortlaut nach einmalig. Dass dies in Art. 106 I Nr. 5 GG ausdrücklich erwähnt wird und in Bezug auf die Ergänzungsabgabe keine zeitliche Komponente Eingang in das Grundgesetz gefunden hat, ist ebenfalls ein Indiz dafür, dass eine Ergänzungsabgabe nicht von vornherein befristet werden muss. Aufgrund dieser Erkenntnisse ist in Einklang mit der Ansicht des BFH zu konstatieren, dass eine anfängliche Befristung des Solidaritätszuschlags nicht zwingend ist, sodass dieser bei seiner Einführung insgesamt verfassungsgemäß war.

II. Zwingende Abschaffung des Solidaritätszuschlags ab 2020

Dies bedeutet jedoch nicht, dass auch die aktuellen Regelungen verfassungskonform sind. Verfassungsrechtlich besonders virulent ist im Hinblick auf die gegenwärtige Rechtslage die Frage, ob der Solidaritätszuschlag aufgrund des möglicherweise nicht mehr bestehenden finanziellen Mehrbedarfs des Bundes ab 2020 zwingend hätte abgeschafft werden müssen. Auch wenn eine anfängliche Befristung nicht

⁶¹ *Hilgers/Holly*, DB 2010, S. 1419 (1421).

⁶² Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 38.

⁶³ Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 40 f.

⁶⁴ Vgl. BVerfGE 32, S. 333, (340 f.); BVerfGK 18, S. 26 (32).

⁶⁵ Vgl. *Seiler* in: Kommentar zum Grundgesetz (Fn. 14), Art. 106 Rn. 117; *Hidien/Tehler*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags – Anmerkung zum Vorlagebeschluss des FG Niedersachsen, StBW 2010, S. 458 (461); *Schober*, Die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags – Zweifelhafte Verfassungsinterpretation des Niedersächsischen Finanzgerichts, Stbg 2010, S. 389 (394).

⁶⁶ Vgl. FG Schleswig-Holstein v. 21.5.1969 – II 100/68, EFG 1969, S. 355 (357); *Kanzler*, Auf dem Weg zum permanenten Solidaritätszuschlag, FR 2011, S. 901 (901).

⁶⁷ *Bartone*, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 I Nr. 6 GG, in: Jochum, Heike/Elicker, Michael/Lampert, Steffen/Bartone, Roberto [Hrsg.], Freiheit, Gleichheit, Eigentum – Öffentliche Finanzen und Abgaben (Festschrift für Rudolf Wendt zum 70. Geburtstag), 2015, S. 739 (753).

⁶⁸ *Bartone* in: FS Wendt (Fn. 67), S. 739 (753).

⁶⁹ BT-Drs. II/480 S. 72.

⁷⁰ Vgl. RGBl. I 1930, S. 311 (312).

geboten ist, kann eine Ergänzungsabgabe nur so lange erhoben werden, wie ein vorübergehender, aufgabenbezogener Mehrbedarf des Bundes besteht,⁷¹ wobei dem Gesetzgeber im Hinblick auf dessen weiteres Bestehen ein gewisser Einschätzungsspielraum zusteht.⁷² Die weitere Erhebung wird aber dann verfassungswidrig, wenn sich die Verhältnisse, die für die Einführung maßgebend waren, offensichtlich und grundlegend geändert haben. Eine solche Situation kann etwa durch Zweckerreichung oder durch die Entstehung einer dauerhaften Finanzierungslücke eintreten, denn ein dauerhafter Finanzbedarf ist regelmäßig über dauerhafte Steuern zu decken.⁷³

1. Fehlender Mehrbedarf durch Auslaufen des Solidarpakts II

Hintergrund dessen, dass ab 2020 der Mehrbedarf des Bundes im Zuge der Wiedervereinigung entfallen sein könnte, ist der Umstand, dass Ende 2019 der Solidarpakt II ausgelaufen ist. Dieser löste im Jahr 2005 den Solidarpakt I ab und sorgte mit einem Volumen von 156 Milliarden Euro dafür, dass im Zeitraum von 2005 bis 2019 die neuen Bundesländer in infrastruktureller und wirtschaftlicher Hinsicht aufholen konnten, wobei die Zuweisungen bereits jährlich sanken.⁷⁴ Ende 2019 endete dann der Solidarpakt II; ein Nachfolgeprogramm wurde nicht aufgelegt. Das Auslaufen des Solidarpakts II nehmen nun viele Stimmen in der Literatur zum Anlass, um anzunehmen, dass ein vorübergehender Mehrbedarf des Bundes, der aus der Wiedervereinigung resultiert, nicht mehr bestehe.⁷⁵ Auch der Umstand, dass dem Gesetzgeber in der Frage, ob ein solcher weiterhin vorliegt, ein gewisser Einschätzungs- und Beurteilungsspielraum zusteht, ändere nichts an dieser Argumentation, da der Wegfall vielmehr evident und die Einschätzungsprärogative insoweit überschritten sei.⁷⁶

Die Rechtsprechung vermag diese Sichtweise nicht zu überzeugen. So haben bereits mehrere Finanzgerichte den Solidaritätszuschlag über 2020 hinaus aufgrund des weiterhin bestehenden Sonderbedarfs des Bundes im Zusammenhang mit der deutschen Einheit für verfassungskonform gehalten.⁷⁷ Dem schließt sich auch der BFH an.⁷⁸ Dabei argumentiert er, dass ein wiedervereinigungsbedingter Mehrbedarf des Bundes seiner Ansicht nach immer noch gegeben ist und es sich dabei nicht um die Finanzierung von Daueraufgaben handelt.⁷⁹ In dieser Hinsicht erkennt der BFH zwar an, dass die vorübergehende Mehrbelastung des Bundeshaushalts abgenommen hat, doch daraus folgt für ihn nur, dass die Anhebung der Freigrenzen eine folgerichtige Reaktion des Steuergesetzgebers war, der damit adäquat auf die geringeren Aufwendungen reagierte. Ebenso sieht der BFH das Auslaufen des Solidarpakts II nicht als Grund für die Verfassungswidrigkeit der weiteren Erhebung, sondern argumentiert, dass die Wiedervereinigung eine Generationenaufgabe sei, weshalb erst nach 30 Jahren zu überprüfen sei, ob der Mehrbedarf noch bestehe oder ob die Grenze zur Daueraufgabe bereits überschritten sei.⁸⁰

Den Ausführungen des BFH ist insoweit zuzustimmen, als es rechtlich keine Verknüpfung zwischen dem Solidarpakt und dem Solidaritätszuschlag gibt und auch der Gesetzgeber die Einführung des Solidaritätszuschlags nicht mit der gleichzeitigen Aufnahme des Solidarpakts I verbunden oder diesen als Begründung angeführt hat. Allerdings ist auch die Feststellung richtig, dass dem Bund insbesondere aufgrund der Solidarpakte ein erheblicher Mehrbedarf entstanden ist und dass nach deren Wegfall zumindest die Frage aufgeworfen werden kann, ob weiterhin ein vorübergehender Mehrbedarf des Bundes in Zusammenhang mit der Wiedervereinigung besteht. Im Hinblick darauf ist zwar zu berücksichtigen, dass dem Gesetzgeber ein gewisser Einschätzungsspielraum verbleiben muss, da nur er abschätzen kann, inwieweit der Sonderbedarf noch besteht.⁸¹ Dieser darf aber nicht so weit

⁷¹ Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 41; *Hidien/Tehler*, StBW 2010, S. 458 (461).

⁷² Vgl. *Bartone* in: FS Wendt (Fn. 67), S. 739 (755); *Papier*, Rechtswissenschaftliches Gutachten zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 2020, 2019, S. 22.

⁷³ Vgl. BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, Rn. 25; *Mues* in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuerrecht, 170. EL, Januar 2024, SolZG § 1 Rn. 11.

⁷⁴ Vgl. *Bauer*, Die Verfassungsentwicklung des wiedervereinten Deutschland in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul [Hrsg.], Handbuch des Staatsrechts, Band 1 (Historische Grundlagen), 2003, S. 699 (714 f.); *Beznoska/Hentze*, Der SolZ auf dem Weg zu einer Unternehmensteuer, DB 2019, S. 1397 (1397); *Strohner/Berger/Thomas*, Sekt oder Selters – Ökonomische Folgen der Reformzurückhaltung bei der Beendigung des Solidaritätszuschlags, PWP 2018, S. 313 (315).

⁷⁵ Vgl. *Drüen* in: BK-GG (Fn. 55), Art. 106 Rn. 178; *Kube*, Verfassungsrechtliche Würdigung der koalitionsvertraglichen Aussagen zum Solidaritätszuschlag (Kurzgutachten), 2018, S. 4; *Dölker*, Überlegungen zum Entwurf eines Fraktionsbeschlusses der CDU/CSU-Fraktion zur Modernisierung der Unternehmensbesteuerung, BB 2019, S. 2711 (2713); *von Schweinitz*, RegE eines Gesetzes zur Rückführung des SolZ, DB 2019, S. 2257 (2257); *Wernsmann*, Verfassungsfragen des Solidaritätszuschlags, ZG 2020, S. 181 (189).

⁷⁶ Vgl. *Papier*, Solidaritätszuschlag und Finanzverfassung in: Ismer, Roland/Reimer Ekkehard/Rust, Alexander/Waldhoff, Christian [Hrsg.], Territorialität und Personalität (Festschrift für Moris Lehner), 2019, S. 511 (514); *Birkenfeld/Dötsch/Fuest/Hey/Kanzler/Kempermann/Ortmann-Babel/Spengel/Wassermeyer*, Verfassungskonformität und Zukunft des Solidaritätszuschlags – auch unter Berücksichtigung der Diskussion um den Abbau der kalten Progression, DStR 2014, S. 1309 (1313); *Papier*, Solidaritätszuschlag abschaffen?, ZRP 2018, S. 186 (186).

⁷⁷ Vgl. FG Baden-Württemberg v. 16.5.2022 – 10 K 1693/21, EFG 2022, S. 1397 (1400 f.); FG Nürnberg vom 29.7.2020 – 3 K 1098/19, EFG 2020, S. 1771 (1777).

⁷⁸ Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 48.

⁷⁹ Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 50.

⁸⁰ Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 56 f.

⁸¹ Vgl. *Bartone* in: FS Wendt (Fn. 67), S. 739 (755); *Tappe*, Solidaritätszuschlag abschaffen?, ZRP 2018, S. 186 (186).

gehen, dass mit jeder halbwegs plausibel klingenden Begründung ein vorübergehender finanzieller Mehrbedarf in Zusammenhang mit der deutschen Einheit konstruiert werden kann, denn andernfalls könnte der Gesetzgeber die Ergänzungsabgabe dauerhaft erheben und aufgrund der fehlenden Zweckbindung für alle möglichen Vorhaben verwenden. Laut dem Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlag 1995, welches 2019 beschlossen wurde, rechtfertigt man die weitere Erhebung des Solidaritätszuschlags damit, dass immer noch ein wiedervereinigungsbedingter Finanzbedarf besteht, und zwar etwa in den Bereichen Arbeitsmarkt, Rentenversicherung oder in Zusammenhang mit dem Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz.⁸² Dass es sich dabei aber um einen vorübergehenden Mehrbedarf handelt, darf infrage gestellt werden. Selbst der BFH verneint dies für die Rentenversicherung und für zusätzliche Aufwendungen im Kontext des Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetzes.⁸³ Doch für den Bereich des Arbeitsmarkts darf dies bezweifelt werden. So sank etwa die Arbeitslosenquote nach der Wiedervereinigung in Ostdeutschland zwar schneller als in Westdeutschland, sodass eine zunehmende Angleichung stattfand, doch seit einigen Jahren entwickeln sich die Arbeitslosenquoten eher parallel.⁸⁴ Deshalb ist davon auszugehen, dass es sich bei der Schwäche des ostdeutschen Arbeitsmarkts um ein dauerhaftes Problem handelt. Auch ansonsten ist kein wiedervereinigungsbedingter, vorübergehender Sonderbedarf des Bundes mehr zu erkennen. Stattdessen drängt sich der Eindruck auf, dass über den Solidaritätszuschlag etwa die Daueraufgabe des Bundes, strukturschwache Regionen zu unterstützen, finanziert werden soll. Wenig überzeugend erscheint auch die Ansicht des BFH, dass es sich bei der Wiedervereinigung um eine Generationenaufgabe handele, woraus geschlossen wird, dass eine Überprüfung des Solidaritätszuschlags erst 30 Jahre nach dessen Einführung erforderlich sei, da erst ab diesem Zeitpunkt die Grenze zur Daueraufgabe überschritten sein könne.⁸⁵ Insbesondere die strikte Festlegung auf den Generationenabstand, der eben 30 Jahre betragen soll, mutet insoweit fragwürdig und willkürlich an. Zudem ist anzumerken, dass sich eine Daueraufgabe eher danach bemessen sollte, seit wann die zugrunde liegende Aufgabe besteht, und da die Wiedervereinigung sowie die Bewältigung von deren Folgen schon über 30 Jahre zurückliegt, ist auch nach den

zweifelhaften Maßstäben des BFH mittlerweile von einer Daueraufgabe auszugehen.

Vorzugswürdig erscheint deshalb die Ansicht, wonach durch das Auslaufen des Solidarpakts II Ende 2019 auch zwingend der Solidaritätszuschlag abzuschaffen gewesen wäre, da ein aus der deutschen Einheit resultierender Sonderbedarf des Bundes seitdem offenkundig nicht mehr vorliegt und der Gesetzgeber einen solchen auch nicht zu begründen vermag. Hierfür spricht auch, dass der Länderfinanzausgleich ab 2020 wieder vor dem Hintergrund einer finanzverfassungsrechtlichen Normallage stattfindet.⁸⁶ Das Auslaufen des Solidarpakts II und der erhebliche zeitliche Abstand führen weiterhin dazu, dass sich die Verhältnisse im Vergleich zur Einführung des Solidaritätszuschlags im Jahr 1995 grundlegend geändert haben. Alles andere würde darauf hinauslaufen, dass der Solidaritätszuschlag für immer erhoben wird, denn auch nach der vom BFH geforderten Überprüfung nach 30 Jahren ist nicht ersichtlich, warum der vorübergehende Mehrbedarf aus der Wiedervereinigung dann entfallen sein sollte.

2. Sonstiger Mehrbedarf des Bundes und Umwidmung

Ob die weitere Erhebung des Solidaritätszuschlags tatsächlich verfassungswidrig ist, steht damit aber noch nicht fest. Die Beibehaltung kann zwar nicht mit einem vorübergehenden Mehrbedarf des Bundes in Zusammenhang mit der deutschen Einheit begründet werden. Es könnten jedoch andere Gründe für einen solchen Sonderbedarf in Betracht kommen, sodass noch offenbleibt, ob ein solcher aktuell vorliegt und ob die Umwidmung einer Ergänzungsabgabe möglich ist und im Hinblick auf den Solidaritätszuschlag vorgenommen wurde. Vom BFH wurde die Frage einer möglichen Umwidmung offengelassen, da seiner Ansicht nach der ursprüngliche Gesetzeszweck weiterhin besteht und es deshalb auf eine Umwidmung nicht ankommt.⁸⁷ Das BVerfG hat jedoch festgestellt, dass sich im Lauf der Erhebung einer Ergänzungsabgabe neue Aufgaben für den Bund stellen können, wodurch die erneute Einführung und dementsprechend auch die Beibehaltung einer bestehenden gerechtfertigt wären.⁸⁸ Wie eine solche Umwidmung zu erfolgen hat, bleibt allerdings unbeantwortet. Manche FG nehmen die vom BVerfG beschriebene Möglichkeit zur Umwidmung aber als Grund, den Solidaritätszuschlag auch über 2019 hinaus für

⁸² BT-Drs. 19/14103 S. 1.

⁸³ BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 50.

⁸⁴ Vgl. Statista, Arbeitslosenquote in West- und Ostdeutschland von 1994 bis 2023, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/915315/umfrage/arbeitslosenquote-in-west-und-ostdeutschland/> [Stand: 4.10.2023].

⁸⁵ Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 57.

⁸⁶ Vgl. Kube, DSfR 2017, S. 1792 (1793).

⁸⁷ BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 59.

⁸⁸ BVerfGE 32, S. 333 (342 f.).

verfassungsmäßig zu halten, da die Option zur Umwidmung offenkundig besteht und im Zuge der Coronapandemie ein finanzieller Mehrbedarf des Bundes vorliegt.⁸⁹ Eine Auseinandersetzung mit den Voraussetzungen für eine Umwidmung findet jedoch nicht statt. Das FG Niedersachsen lehnt eine Umwidmung dagegen ab.⁹⁰ Auch im Schrifttum wird diese Möglichkeit teilweise bezweifelt,⁹¹ wohingegen andere Stimmen diese grundsätzlich bejahen.⁹² Im Hinblick auf die Voraussetzungen wird angeführt, dass eine Umwidmung jedenfalls nicht stillschweigend erfolgen könne, sondern es hierfür zumindest eines Parlamentsbeschlusses gemäß Art. 42 II 1 GG bedürfe.⁹³ Vertreten wird allerdings auch, dass eine Umwidmung ohne legislativen Akt erfolgen könne.⁹⁴

Im Hinblick auf die dargestellten Sichtweisen ist zunächst in Einklang mit dem BVerfG⁹⁵ festzuhalten, dass eine Umwidmung möglich sein muss, denn es wäre unnötig, eine bestehende Ergänzungsabgabe aufgrund eines neu entstandenen finanziellen Mehrbedarfs des Bundes vorerst abschaffen zu müssen, nur um sie kurz darauf wieder einzuführen. Gleichzeitig muss aber betont werden, dass sich ein finanzieller Mehrbedarf des Bundes im Hinblick auf den weiten Einschätzungsspielraum des Gesetzgebers leicht konstruieren lässt. So würde etwa aktuell der Krieg in der Ukraine⁹⁶ als Begründung für einen solchen taugen. Deshalb ist eine stillschweigende Umwidmung abzulehnen, denn andernfalls würde der Solidaritätszuschlag zum Dauerfinanzierungsinstrument des Bundeshaushalts werden, ohne dass der Gesetzgeber aufzeigt, warum er diesen erhebt. Richtig ist zwar, dass der Solidaritätszuschlag keiner Zweckbindung unterliegt und sich dem SolZG auch keine Zwecksetzung entnehmen lässt. Doch ein Sachzusammenhang zum wiedervereinigungsbedingten Sonderbedarf des Bundes besteht sehr wohl, da der Gesetzgeber den Solidaritätszuschlag sowohl bei dessen Einführung⁹⁷ als auch bei dessen teilweiser Rückführung⁹⁸ ausdrücklich mit dem Mehrbedarf im Zuge der deutschen Einheit rechtfertigt. Letztlich würde eine stillschweigende Umwidmung dazu führen, dass der Solidaritätszuschlag ohne weitere Begründung für immer bestehen bliebe, da eine Rechtfertigung für die weitere

Erhebung immer erst in möglichen Gerichtsverfahren gegeben werden müsste und sich der Gesetzgeber hier jeweils neue Argumentationen für einen aktuell vorliegenden Sonderbedarf überlegen könnte. Ein solches, auf Dauer angelegtes Instrument, bei dem der Steuerpflichtige zudem nicht erkennt, weshalb die Ergänzungsabgabe erhoben wird, widerspricht jedoch dem Willen des Verfassungsgebers und würde faktisch dazu führen, dass die gerichtliche Überprüfbarkeit unmöglich wird. Darüber hinaus könnte sich der Bund hierüber dauerhafte Steuermehreinnahmen verschaffen, ohne die Länder zu beteiligen, was ebenfalls nicht gewollt war.

Deshalb sollte für eine Umwidmung allein aus rechtsstaatlichen Gründen ein formeller Akt des Gesetzgebers erforderlich sein. Inwiefern der Bundestag seinen diesbezüglichen Willen artikuliert, bleibt ihm überlassen, doch ein einfacher Parlamentsbeschluss erscheint ausreichend. In Bezug auf den Solidaritätszuschlag fehlt ein solcher. Vielmehr begründet der Bundestag die weitere Erhebung auch über 2019 hinaus damit, dass immer noch ein wiedervereinigungsbedingter, vorübergehender Mehrbedarf bestehe,⁹⁹ obwohl ein solcher nicht mehr vorliegt. Eine Umwidmung scheidet damit aus, was dazu führt, dass die Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 2020 verfassungswidrig ist.

III. Verstoß gegen Grundrechte

1. Verstoß gegen Art. 3 I GG durch Erhöhung der Freigrenzen

Auch die teilweise Rückführung durch die deutliche Anhebung der Freigrenzen und die damit einhergehende Verringerung der Mehreinnahmen führt nicht dazu, dass der Solidaritätszuschlag über 2019 hinaus verfassungskonform ist, denn ein Legitimationsgrund für die weitere Erhebung ist nicht gegeben. Auch eine zügige Abschmelzung reicht – entgegen der Ansicht von *Kube* –¹⁰⁰ nicht aus, weil ein wiedervereinigungsbedingter Sonderbedarf nicht mehr vorliegt.

Darüber hinaus wirft die Anhebung der Freigrenzen ihrerseits im Hinblick auf Art. 3 I GG verfassungsrechtliche Probleme

⁸⁹ Vgl. FG Baden-Württemberg v. 16.5.2022 – 10 K 1693/21, EFG 2022, S. 1397 (1403); FG Nürnberg v. 29.7.2020 – 3 K 1098/19, EFG 2020, S. 1771 (1778).

⁹⁰ FG Niedersachsen v. 21.8.2013 – 7 K 143/08, DStRE 2014, S. 534 (544).

⁹¹ Vgl. *Hey*, Die Pandemie als Bewährungsprobe für das Steuersystem: Steuerpolitik nach Corona, NJW 2021, S. 2777 (2779); *Kessler/Feurer/Schneider/Wardenberg*, Perspektiven verfassungsrechtlicher Streitfragen im deutschen Steuerrecht, DStR 2021, S. 2929 (2937); *Rama*, DVP 2018, S. 23 (28).

⁹² Vgl. *Hoch*, DStR 2018, S. 2410 (2413); *Kube*, Typus, Widmung und Grenzen der Ergänzungsabgabe, StuW 2022, S. 3 (4); *Tappe*, NVwZ 2020, S. 517 (519).

⁹³ Vgl. *Drien* in: BK-GG (Fn. 55), Art. 106 Rn. 179; *Frank* (Fn. 35), S. 104; *Kirchhof*, Der geltende SolZ verletzt das GG, DB 2021, S. 1039 (1040); *Woitok*, Bewahrt COVID-19 den Solidaritätszuschlag vor der Verfassungswidrigkeit?, StuW 2021, S. 17 (27).

⁹⁴ *Tappe*, ... und er ist doch verfassungsmäßig, StuW 2022, S. 6 (8 f.).

⁹⁵ BVerfGE 32, S. 333 (342 f.).

⁹⁶ *Wagner* in: Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (Fn. 37), EStG Anhang zu § 51a Rn. 3d.

⁹⁷ Vgl. BT-Drs. 12/4401 S. 51.

⁹⁸ Vgl. BT-Drs. 19/14103 S. 1.

⁹⁹ BT-Drs. 19/14103 S. 1.

¹⁰⁰ Vgl. *Kube*, DStR 2017, S. 1792 (1800).

auf, da umstritten ist, ob soziale Aspekte bei einer Ergänzungsabgabe Berücksichtigung finden können. Das BVerfG sah kein Problem in einer sozialen Staffelung und stellte fest, dass bei der Erhebung einer Ergänzungsabgabe die Ungleichbehandlung aufgrund unterschiedlicher Einkommen im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip sogar geboten sei.¹⁰¹ Demnach wäre wohl auch eine Verschonung unterer und mittlerer Einkommen und eine gleichzeitige Belastung höherer Einkommen beim Solidaritätszuschlag zulässig. Anders wird dies in Teilen der Literatur gesehen, wo man der Ansicht ist, dass gerade beim Solidaritätszuschlag der Zweck der Deckung eines konkreten Mehrbedarfs des Bundes einer sozialen Staffelung entgegensteht.¹⁰² Eine Gegenansicht im Schrifttum¹⁰³ und die sonstige Rechtsprechung¹⁰⁴ teilen jedoch die Auffassung des BVerfG. Auch der BFH stimmt dieser Sichtweise zu. Er argumentiert, dass es widersinnig sei, wenn etwa die Einkommensteuer am Prinzip der Leistungsfähigkeit ausgerichtet werden dürfe und eine Ergänzungsabgabe nicht.¹⁰⁵ Zudem sieht er die soziale Staffelung im Hinblick auf das Sozialstaatsprinzip aus Art. 20 I GG als gerechtfertigt an.¹⁰⁶

Hierzu ist festzustellen, dass eine Ungleichbehandlung jedenfalls dann gegen Art. 3 I GG verstößt, wenn sich ein sachlicher Rechtfertigungsgrund für eine Differenzierung nicht finden lässt.¹⁰⁷ Umgemünzt auf das Steuerrecht bedeutet dies, dass etwa Steuerpflichtige mit gleichem Einkommen auch gleich hoch besteuert werden müssen (horizontale Steuergerechtigkeit),¹⁰⁸ wohingegen aus dem Prinzip der Leistungsfähigkeit folgt, dass höhere Einkommen höher besteuert werden müssen (vertikale Steuergerechtigkeit).¹⁰⁹

Die Anhebung der Freigrenzen bei manchen Steuerarten stellt demnach keinen Verstoß gegen Art. 3 I GG dar. Vielmehr trägt diese Neuregelung dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung. Auch stellt die faktische Abschaffung des Solidaritätszuschlags für niedrigere und mittlere Einkommen und die unveränderte Beibehaltung bei hohen Einkommen keine unverhältnismäßige Differenzierung dar, da den Steuerpflichtigen weiterhin ein hohes Einkommen verbleibt und Belastungssprünge durch die Gleitzone vermieden werden. Zudem ist die Ungleichbehandlung im Hinblick auf das Sozialstaatsprinzip

aus Art. 20 I GG gerechtfertigt. Der Ansicht in der Literatur, wonach eine soziale Staffelung bei einer Ergänzungsabgabe aufgrund ihres Zwecks nicht möglich sei, ist entgegenzuhalten, dass auch diese das Leistungsfähigkeitsprinzip berücksichtigen muss. Insoweit ist die Feststellung des BFH¹¹⁰ zutreffend, dass es unverständlich wäre, wenn die Einkommensteuer sozial gestaffelt werden könnte, eine hierzu akzessorische Ergänzungsabgabe aber nicht. Gleichzeitig widerspricht es auch nicht ihrem Zweck, einen vorübergehenden Mehrbedarf des Bundes zu decken, sondern eine Verknüpfung mit sozialen Aspekten kann vielmehr dazu dienen, den finanziellen Sonderbedarf des Bundes adäquat abzudecken. Bei einem zukünftigen Mehr- oder Minderbedarf kann die Regelung dann flexibel angepasst werden, sodass die Möglichkeit zur sozialen Staffelung die vom Verfassungsgeber gewünschte Flexibilität erhöht. Dass die Ergänzungsabgabe ausschließlich der Deckung eines Mehrbedarfs dient, ist weder historisch noch teleologisch begründbar. Für den Solidaritätszuschlag folgt daraus, dass die Anhebung der Freigrenzen verfassungsgemäß wäre.

2. Verstoß gegen Art. 3 I GG wegen der Nichtberücksichtigung mancher Steuerarten bei den Freigrenzen

Auch der Umstand, dass nur manche Steuerarten von den Freigrenzen aus § 3 III–V SolZG profitieren, stellt keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung dar, da etwa die Kapitalertragsteuer und die Körperschaftsteuer ohnehin einen völlig anderen Tarifverlauf haben als die Einkommensteuer. So liegt bspw. der Körperschaftsteuersatz gemäß § 23 I KStG derzeit bei 15 %, wohingegen für die Einkommensteuer gemäß § 32a I EStG ein progressiver Tarif gilt. Zwar heißt es in Art. 106 I Nr. 6 GG, dass die Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer erhoben wird, doch dass diese deshalb genau gleich ausgestaltet sein muss, folgt hieraus nicht.¹¹¹

Dem ist im Hinblick auf die historischen Gesetzesmaterialien zuzustimmen. So wurde bei der Einführung der Ergänzungsabgabe ins Grundgesetz eine etwaige Verkopplung

¹⁰¹ Vgl. BVerfGE 32, S. 333 (339).

¹⁰² Vgl. Kube, Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode – Vorstellung, Würdigung, Ausblick, FR 2018, S. 408 (409); Loritz, Kurzkommentar zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags, EWiR 2023, S. 163 (164).

¹⁰³ Vgl. Frank (Fn. 35), S. 36 f.; Papier (Fn. 72), S. 26; Tappe, NVwZ 2020, S. 517 (519 f.).

¹⁰⁴ Vgl. FG Baden-Württemberg v. 16.5.2022 – 10 K 1693/21, EFG 2022, S. 1397 (1404); FG Nürnberg v. 29.7.2020 – 3 K 1098/19, EFG 2020, S. 1771 (1778).

¹⁰⁵ BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 72.

¹⁰⁶ BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 71.

¹⁰⁷ Jarass in: Kommentar zum Grundgesetz (Fn. 46), Art. 3 Rn. 18; Hufen, Staatsrecht II, 10. Auflage 2023, § 39 Rn. 14.

¹⁰⁸ Vgl. Wolff in: Hömig/Wolff, Handkommentar zum Grundgesetz, 13. Auflage 2022, Art. 3 Rn. 10n; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 170; Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 8.80; Sacksofsky, Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, S. 1896 (1899).

¹⁰⁹ Vgl. Horstmann, Nachhaltigkeit, Leistungsfähigkeit und Internationales Steuerrecht, IStR 2022, S. 349 (350); Kraft/Kockrow, „Diagonale“ Leistungsfähigkeit, IStR 2022, S. 60 (66).

¹¹⁰ Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 72.

¹¹¹ Vgl. FG Baden-Württemberg v. 16.5.2022 – 10 K 1693/21, EFG 2022, S. 1397 (1405 f.); Tappe, NVwZ 2020, S. 517 (521).

derjenigen zur Einkommensteuer und derjenigen zur Körperschaftsteuer nicht für erforderlich gehalten.¹¹² Die exakt gleichen Regelungen bei den jeweiligen Steuerarten sind also nicht zwingend, sodass die teils unterschiedliche Behandlung verfassungsgemäß ist.

3. Verstoß gegen Art. 6 I GG i. V. m. Art. 3 I GG

Ein weiterer verfassungsrechtlicher Verstoß könnte darin zu erblicken sein, dass manche Ehepaare durch die Ausgestaltung der Normen zum Solidaritätszuschlag ungerechtfertigt benachteiligt werden. So kann es aufgrund der ursprünglichen Regelungen zum Solidaritätszuschlag zu Konstellationen kommen, in denen eine Einzelveranlagung gemäß § 26a I 1 EStG im Hinblick auf die Höhe des zu zahlenden Solidaritätszuschlags für Ehepaare günstiger ist als eine Zusammenveranlagung nach § 26b EStG.¹¹³ Auch die Anhebung der Freigrenzen ändert hieran nichts.¹¹⁴ Der BFH erkennt dies zwar an, schließt einen Grundrechtsverstoß aber mit dem Argument aus, der Gesetzgeber sei nicht verpflichtet, die Zusammenveranlagung von Ehepaaren stets günstiger zu gestalten als die Einzelveranlagung.¹¹⁵ Die Gegenansicht der Literatur sieht dagegen einen Verstoß gegen Art. 6 I GG i. V. m. Art. 3 I GG darin, dass manche Ehepaare aufgrund der jeweiligen Beiträge der Ehepartner zum gemeinsamen Einkommen die Option haben, gemäß § 26 I 1 EStG die Einzelveranlagung nach § 26a EStG zu wählen und somit weniger Solidaritätszuschlag zahlen müssen, wohingegen anderen Ehepaaren mit einem genauso hohen zu versteuernden Gesamteinkommen, aber einem anderen Beitragsverhältnis der Ehepartner zu diesem, eine solche Möglichkeit verwehrt bleibt, da sich die Höhe des zu zahlenden Solidaritätszuschlags bei ihnen nicht mindert.¹¹⁶

Hierzu ist anzumerken, dass ein Verstoß gegen Art. 6 I GG i. V. m. Art. 3 I GG dann vorliegt, wenn Ehepaare mit einem gleich hohen zu versteuernden Einkommen unterschiedlich besteuert werden.¹¹⁷ Eine solche Regelung wäre schließlich nicht mit dem Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit vereinbar.¹¹⁸ Im Hinblick hierauf ist die Feststellung der Gegenansicht der Literatur, wonach manche Ehepaare die Höhe des zu zahlenden Solidaritätszuschlags durch die Wahl der

Einzelveranlagung nach § 26a I 1 EStG reduzieren können und andere Ehepaare mit einem gleich hohen zu versteuernden Gesamteinkommen nicht, zwar richtig. Dabei lässt *Broer* allerdings unberücksichtigt, dass es bei der Wahl der Einzelveranlagung gleichzeitig zu einer höheren Einkommensteuerschuld kommt, wodurch die Einzelveranlagung in den allermeisten Fällen trotz des reduzierten Solidaritätszuschlags zu einer höheren Gesamtsteuerschuld führt, was auch aus den Abbildungen bei *Broer* ersichtlich ist.¹¹⁹ So beträgt etwa die Minderbelastung beim Solidaritätszuschlag durch die Einzelveranlagung gemäß § 26a I 1 EStG bei einem Beitragsverhältnis der Ehepartner von 80:20 und einem gemeinsam zu versteuernden Einkommen von etwa 110.000 € knapp 1.000 €, doch gleichzeitig steigt die Mehrbelastung bei der Einkommensteuer um über 2.000 € an.¹²⁰ Kein Ehepaar wird also bei ökonomischer Betrachtung die Einzelveranlagung wählen.

Insoweit kann von einer verfassungswidrigen Benachteiligung von manchen Ehepaaren keine Rede sein. Sollte sich im Einzelfall dennoch eine Konstellation ergeben, in der durch die Einzelveranlagung gemäß § 26a I 1 EStG die Gesamtsteuerschuld von Ehepaaren reduziert werden kann, so ist eine solche Ungleichbehandlung im Hinblick auf die Möglichkeit des Gesetzgebers zur Typisierung und Vereinfachung¹²¹ gerechtfertigt, da die Steuerersparnis ohnehin eher gering ausfällt, und der Kreis derjenigen, bei denen diese Konstellation auftritt, wohl sehr klein sein dürfte. Demnach ist die Ansicht des BFH¹²² richtig, dessen Argumentation zwar in der Sache zu kurz greift, der aber richtig konstatiert, dass ein Verstoß gegen Art. 6 I GG i. V. m. Art. 3 I GG nicht vorliege.

4. Verstoß gegen Art. 14 I 1 GG

Der BFH kommt abschließend zu dem Ergebnis, dass ein Verstoß gegen Art. 14 I 1 GG ausscheidet und begründet dies damit, dass vom Solidaritätszuschlag mit einem Zuschlagsatz von 5,5 % keine übermäßige Belastung ausgehe und die Regelungen zu diesem vielmehr taugliche Inhalts- und Schrankenbestimmungen i. S. v. Art. 14 I 2 GG darstellen.¹²³

Dem ist – abgesehen vom bereits festgestellten, fehlenden Sonderbedarf des Bundes – zuzustimmen: Art. 14 I 1 GG

¹¹² Vgl. BT-Drs. II/480 S. 212.

¹¹³ Vgl. *Stöwhase/Teuber*, Solidaritätszuschlag und Ehegattensplitting – eine Replik, Wirtschaftsdienst 2019, S. 871 (872 ff.).

¹¹⁴ Vgl. *Broer*, Verfassungswidrige Ehegattenbesteuerung durch die Reform des Solidaritätszuschlags, Wirtschaftsdienst 2019, S. 697 (700 f.).

¹¹⁵ BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 50.

¹¹⁶ Vgl. *Broer*, Wirtschaftsdienst 2019, S. 875 (875 f.); *Stöwhase/Teuber*, Wirtschaftsdienst 2019, S. 871 (873).

¹¹⁷ *Bernhardt/Eichfelder/Selle*, Wer profitiert vom Ehegattensplitting? – Simulationsergebnisse und Anmerkungen zu Arbeitsanreizen, DStR 2020, S. 198 (200).

¹¹⁸ Vgl. BVerfGE 112, S. 268 (279); 116, S. 164 (180).

¹¹⁹ Vgl. *Broer*, Wirtschaftsdienst 2019, S. 697 (699).

¹²⁰ Vgl. *Broer*, Wirtschaftsdienst 2019, S. 697 (699).

¹²¹ Vgl. *Pahlke*, Typusbegriff und Typisierung, DStR-Beih 2011, S. 66 (68 f.); *Wernsmann*, Typisierung und Typusbegriff, DStR-Beih 2011, S. 71 (72).

¹²² Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 75.

¹²³ Vgl. BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, Rn. 76.

schützt das Vermögen des Einzelnen nicht gegen die prinzipielle Auferlegung von Geldleistungspflichten.¹²⁴ Die Grenze ist erst erreicht, wenn die Belastungsintensität zu einer erdrosselnden Wirkung führt,¹²⁵ die Verfügungsbefugnis über das erwirtschaftete Vermögen also durch die Besteuerung erheblich infrage gestellt wird.¹²⁶ Beim aktuellen Zuschlagsatz von 5,5 % ist eine solche Wirkung nicht ersichtlich, da den Steuerpflichtigen bei Betrachtung der gesamten Besteuerung weiterhin ein hoher Teil ihres Einkommens verbleibt und die Verfügungsbefugnis über das erwirtschaftete Vermögen nicht erheblich beeinträchtigt wird.

IV. Sonstige Gründe für die Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags

Weitere, vom BFH in seinem Urteil nicht angesprochene Verstöße, die zur Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags führen, sind nicht ersichtlich.

Ein Verstoß gegen Art. 12 I 1 GG scheidet aus, weil der Solidaritätszuschlag keine berufsregelnde Tendenz aufweist, die aber bei nur rein faktischen Eingriffen in die Berufsfreiheit gerade Voraussetzung für einen solchen wäre.¹²⁷

Weiterhin hat der Gesetzgeber durch die Ankündigung der mittelfristigen Überprüfung des Solidaritätszuschlags¹²⁸ keinen Vertrauenstatbestand geschaffen, wonach dieser ab einem bestimmten Zeitpunkt abgeschafft wird, da nur die spätere Überprüfung angezeigt wurde¹²⁹ und nicht die Abschaffung zu einem bestimmten Zeitpunkt. Die Gegenansicht verkennt zudem die Aufgabe des Solidaritätszuschlags als flexibles Finanzierungsmittel für den wiedervereinigungsbedingten Sonderbedarf des Bundes.

Darüber hinaus stellt die teilweise Differenzierung zwischen den Einkunftsarten wie etwa die Begünstigung von gewerblichen Einkünften aufgrund der Steuerermäßigungsvorschrift des § 35 EStG und der damit verbundenen Beeinflussung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags nach § 3 I Nr. 1, II SolZG i. V. m. § 2 VI 1 EStG keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung dar, da diese aufgrund der angestrebten Entlastung von

Einzelunternehmen und Personengesellschaften durch die Einführung von § 35 EStG gerechtfertigt ist.¹³⁰

Ferner war der Gesetzgeber etwa bei der Absenkung des Einkommensteuersatzes entgegen der Ansicht einiger Stimmen¹³¹ nicht verpflichtet, gleichzeitig den Solidaritätszuschlag abzuschaffen, da hierfür nur maßgeblich ist, ob weiterhin ein vorübergehender, finanzieller Sonderbedarf des Bundes gegenüber den Ländern und Kommunen vorliegt. Eine Abschaffung der Ergänzungsabgabe würde dagegen einseitig zu verminderten Steuereinnahmen des Bundes führen, wohingegen etwa eine Absenkung der Körperschaftsteuer gleichmäßig dem gesunkenen Finanzbedarf von Bund und Ländern Rechnung trägt, vgl. Art. 106 III 1, 2 GG.

Auch der Umstand, dass § 3 SolZG weder die Festsetzung eines Anspruchs auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens auf das Guthaben der Körperschaftsteuer gemäß § 37 V KStG vorsah noch das ratierlich erstattete Körperschaftsteuerguthaben die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag reduzierte, mag zwar teilweise für verfassungswidrig gehalten werden,¹³² doch allein diese Konstellation führt nicht zur Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags in Gänze, denn es handelt sich hierbei um ein Spezialproblem.

Sonstige verfassungsrechtliche Bedenken bestehen nicht.

V. Abschließendes Fazit

Dennoch bleibt die Erhebung des Solidaritätszuschlags über 2019 hinaus verfassungswidrig. Aufgrund des Auslaufens des Solidarpakts II besteht ab diesem Zeitpunkt offensichtlich und evident kein vorübergehender, finanzieller Sonderbedarf des Bundes im Zusammenhang mit der Wiedervereinigung mehr, wodurch die rechtlichen Voraussetzungen für die Erhebung nicht mehr vorliegen. Der Gesetzgeber hätte dem mit einer Umwidmung durch einen Parlamentsbeschluss gemäß Art. 42 II 1 GG zuvorkommen können, doch eine solche Umwidmung etwa zu einem „Corona-Soli“ im Jahr 2020 ist nicht erfolgt. Die ab 2021 geltende „Teilabschaffung“ für bestimmte Bevölkerungsgruppen durch die deutliche

¹²⁴ Hofmann in: Schmidt-Bleibtreu, Kommentar zum Grundgesetz, 15. Auflage 2022, Art. 14 Rn. 33; Siemers/Birnbaum, Rückkehr der Vermögensteuer? – Wesentliche Regelungsinhalte und verfassungsrechtliche Aspekte, ZEV 2013, S. 8 (12 f.).

¹²⁵ Vgl. Deppenheuer/Froese in: Von Mangoldt/Klein/Starck, Kommentar zum Grundgesetz, Band 1: Präambel und Art. 1–19, 7. Auflage 2018, Art. 14 Rn. 166; Lange, Der Kampf um die Hebesätze, NVwZ 2015, S. 695 (698); Piltz, Unternehmensbegünstigungen zwischen Leistungsfähigkeits-, Familien- und Sozialstaatsprinzip, ZEV 2018, S. 170 (171); Walser, Grundrechtskonformität der Sozialkassenverfahren, NZA 2016, S. 1510 (1512).

¹²⁶ Hilgers/Holly, DB 2010, S. 1419 (1421).

¹²⁷ Vgl. FG München v. 18.8.2009 – 2 K 108/08, EFG 2010, S. 166 (167); Hilgers/Holly, DB 2010, S. 1419 (1421).

¹²⁸ BT-Drs. 12/4401 S. 51.

¹²⁹ Vgl. BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, Rn. 29.

¹³⁰ Vgl. BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, Rn. 34.

¹³¹ Vgl. FG Niedersachsen v. 21.8.2013 – 7 K 143/08, DStRE 2014, S. 534 (541 f.); Hidien/Tehler, BVerfG: Richtervorlage zur Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags unzulässig, StBW 2010, S. 993 (994).

¹³² Vgl. BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, Rn. 40; Bauschatz in: Gosch, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 4. Auflage 2020, § 37 Rn. 222.

Anhebung der Freigrenzen reicht nicht aus, um die Verfassungswidrigkeit zu verhindern. Die Erhöhung dieser führte zwar ihrerseits zu verfassungsrechtlichen Diskussionen, doch die aktuelle Ausgestaltung wäre verfassungsgemäß. Auch ansonsten stünde der Solidaritätszuschlag im Einklang mit dem GG.

F. Ausblick

Trotz der festgestellten Verfassungswidrigkeit wird es bis zur Abschaffung dieser Ergänzungsabgabe wohl noch dauern. Zwar ist etwa eine Verfassungsbeschwerde von mehreren Abgeordneten des Bundestags vor dem BVerfG anhängig, doch dieses hat eine Entscheidung in der Sache bisher immer

vermieden und vielmehr darauf beharrt, dass die vorgebrachten konkreten Normenkontrollen aus verschiedenen Gründen unzulässig sind, sodass abzuwarten bleibt, wann der Solidaritätszuschlag vom obersten deutschen Gericht gekippt wird. Doch auch die Politik hätte Möglichkeiten, die verfassungswidrige Lage zu beenden. Sowohl für eine Umwidmung als auch für eine komplette Abschaffung fehlen derzeit aber die politischen Mehrheiten. Deshalb wird der Solidaritätszuschlag wohl vorerst weiter erhoben werden, bis sich das BVerfG endlich zu einer Entscheidung in der Sache durchringen kann, sodass die Wiedervereinigung auch in steuerrechtlicher Hinsicht irgendwann abgeschlossen werden kann.