



## Stellungnahme Nr. 13 Februar 2024

### zur Verfassungsbeschwerde

1. des Herrn Dr. (...),
2. der Frau (...),
3. des Herrn (...),
4. des Herrn (...),
5. des Herrn (...),
6. der Frau (...),

### gegen

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

Az. des BVerfG: 2 BvR 1505/20

### Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Dr. Christian-Dietrich Bracher

RA Prof. Dr. Dr. Karsten Fehn

RA Dr. Markus Groß

RA Dr. Patrick Heinemann

RA Prof. Dr. Christofer Lenz (Vorsitzender und Berichterstatter)

RA Dr. Michael Moeskes

RA Dr. Marc Ruttloff

RA Dr. jur. h.c. Gerhard Strate

RAin Dr. jur. Katharina Wild (Berichterstatterin)

RAuN Dr. Ulrich Wessels, Präsident Bundesrechtsanwaltskammer

Ass. jur. Lea Osiander, Bundesrechtsanwaltskammer

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 166.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

## **A. Sachverhalt**

### **I. Gegenstand**

Die Beschwerdeführer waren bei Beschwerdeerhebung 2020 Mitglieder des Vorstands der FDP-Bundestagsfraktion und sind mit ihren Einkünften aus der Tätigkeit als Mitglieder des Deutschen Bundestags einkommensteuerpflichtig und über den Veranlagungszeitraum 2019 hinaus verpflichtet, den Solidaritätszuschlag zu entrichten.

Die Beschwerdeführer verfolgen das politische Ziel der vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags mit Wirkung zum 01.01.2020. Obwohl die FDP-Fraktion in den Haushaltsberatungen für 2020 und in den Beratungen zum zweiten Nachtragshaushalt 2020 aufgezeigt hatte, wie ohne Kürzung der Ausgaben für Aufgaben der staatlichen Daseinsvorsorge auf die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag verzichtet werden könnte, beschloss der Bundestag Ende 2019 mit der Mehrheit der damaligen Großen Koalition lediglich eine teilweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags ab 2021.

Die Verfassungsbeschwerde richtet sich gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung des sog. Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes vom 10.12.2019 (BGBl. I S. 2115) sowohl hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2020, in dem die Solidaritätszuschlagspflicht unverändert fortgeführt wird, als auch hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2021, in dem der Solidaritätszuschlag nicht vollständig abgebaut wird.

Die Beschwerdeführer argumentieren, dass mit dem Auslaufen des sog. Solidarpakts II zur Finanzierung der Wiedervereinigung zum 31.12.2019 ab dem Jahr 2020 der Solidaritätszuschlag nicht mehr auf eine verfassungsrechtliche Grundlage gestützt werden kann. Denn der Solidaritätszuschlag sei nur eine Ergänzungsabgabe gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zur Finanzierung der deutschen Einheit, die nicht für andere Finanzierungszwecke umgewidmet werden dürfe. Ferner bestehe ab 2020 eine finanzverfassungsrechtliche Normallage, die die Erhebung einer Ergänzungsabgabe nicht mehr rechtfertige. Ab 2020 würden den Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag weder im Bundeshaushalt noch im Länderfinanzausgleich Ausgaben zur Vollendung der Deutschen Einheit entgegenstehen, sodass die Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 2020 der verfassungsrechtlich allgemeinen Einkommensbesteuerung entgegenstehe und außerhalb des Einkommensteuertarifs zu einer dauerhaften Fixierung der Gesamtsteuerbelastung einer bestimmten Gruppe von Einkommensbeziehern führen würde.

### **II. Solidaritätszuschlag 1995 bis 2019**

Im Jahr 1991 wurde erstmals ein Solidaritätszuschlag eingeführt durch das Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz) vom 24.06.1991 (BGBl. I S. 1318). Damit sollten kurzfristig auftretende Ausgabenbedarfe im Bundeshaushalt abgedeckt werden, die durch finanzielle Auswirkungen des Golfkriegs, die Mehrbelastungen aus den Entwicklungen in Südost- und Osteuropa und aus den Aufgaben in den

neuen Bundesländern entstanden waren (BT-Drs. 12/220, S. 1, 6). Dieser Solidaritätszuschlag war zeitlich befristet und lief Mitte 1992 aus.

Der streitgegenständliche Solidaritätszuschlag wurde als steuerliches Maßnahmenpaket zur Finanzierung der deutschen Wiedervereinigung beschlossen (Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms [FKPG] vom 23.06.1993, BGBl. I S. 944). Zur Begründung führte die Bundesregierung aus (Hervorhebungen nicht im Original):

*„Zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands ist ein solidarisches finanzielles **Opfer aller Bevölkerungsgruppen** unausweichlich. Die Bundesregierung schlägt deshalb mit Wirkung ab 1. Januar 1995 einen – mittelfristig zu überprüfenden – Zuschlag zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer **für alle Steuerpflichtigen** vor. Dies ist auch unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit der richtige Lösungsweg. **Der Zuschlag ohne Einkommengrenzen belastet alle Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit.**“*

- BT-Drs. 12/4401, S. 51; BT-Drs. 12/4748, S. 5 -

Der Solidaritätszuschlag wurde von allen Steuerzahlern erhoben. Von der Abgabepflicht ausgenommen waren nur Steuerpflichtige, deren Einkommensteuerschuld die Freigrenze von 1.332 DM (681,04 Euro) nicht überstieg.

Obwohl eine zeitliche Befristung nicht normiert wurde, waren sich sowohl die Koalitionsfraktionen CDU/CSU und FDP als auch die SPD-Fraktion einig, dass eine Ergänzungsabgabe aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht auf Dauer erhoben werden kann (BT-Drs. 12/4801, S. 145).

Ab 1998 wurde der Solidaritätszuschlag von 7,5 % auf 5,5 % der Bemessungsgrundlage reduziert und mit der Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2009 wurde der Solidaritätszuschlag auch auf diese ohne Berücksichtigung der Freigrenzen nach § 3 Abs. 3 bis 5 SolzG ausgeweitet.

Das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag steht allein dem Bund zu und betrug über die Jahre hinweg zwischen 10,1 Mrd. Euro und 18,9 Mrd. Euro (vgl. dazu und zu den weiteren Zahlen den Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung in seinem Gutachten über den Abbau des Solidaritätszuschlags vom 4.6.2019, Gz. I 2 – 90 08 04, BWV-Gutachten). Für das Jahr 2020 werden die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag auf 20 Mrd. Euro und für die Folgejahre auf 11,75 Mrd. Euro in 2021, 11,25 Mrd. Euro in 2022 und 11,20 Mrd. Euro in 2023 geschätzt, sodass nach dem Haushalt 2023 bis zum Ende der Finanzplanung 54,2 Mrd. Euro an den Bund aus dem Solidaritätszuschlag fließen sollen.

### III. Neuregelung ab 2019 unter veränderten Umständen

Mit Auslaufen des Solidarpakts II Ende 2019 wurde der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern neu geregelt. Die bislang auf die neuen Länder gerichtete Ausrichtung wurde durch einen vertikalen Finanzausgleich ersetzt, in dem der Bund nunmehr alle Länder unterstützt. Die Verteilung der Bundesmittel auf die Länder orientiert sich nicht mehr an der Lage der Länder und dem durch die Wiedervereinigung entstandenen Finanzierungsbedarf, sondern knüpft an die strukturelle Finanzschwäche der Länder an (*Kube*, DStR 2017, 1792). Nach der Ausarbeitung des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestags zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags liegt damit ab 2020 wieder die finanzverfassungsrechtliche Normallage vor (Ausarbeitung der Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages „Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags“, WD 4-3000-099/19 vom 28.08.2019). Ein besonderer Finanzbedarf des Bundes zur Abdeckung wiedervereinigungsbedingter

Ausgaben ist im Bundeshaushalt nicht mehr ausgewiesen, worauf auch der Bundesrechnungshof im Gesetzgebungsverfahren hingewiesen hatte, vgl. seine Stellungnahme für die öffentliche Anhörung vom 04.01.2019, S. 3).

Gleichwohl entschied die Große Koalition aus Union und SPD, den Solidaritätszuschlag nicht völlig, sondern nur stufenweise abzubauen, ohne einen konkreten Zeitplan bis zum vollständigen Abbau vorzulegen. Während untere und mittlere Einkommensbezieher entlastet werden, soll der Solidaritätszuschlag für höhere Einkommensbezieher auf unbekannte Dauer bestehen bleiben (Koalitionsvertrag, S. 53, 68).

Das Koalitionsvorhaben wurde mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 16.10.2019 umgesetzt (BT-Drs. 19/5612). Die Bundesregierung stützt den nur teilweisen Abbau des Solidaritätszuschlags auf einen anhaltenden wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzierungsbedarf (BT-Drs. 19/14103, S. 1).

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

*- BT-Drs. 19/14103, S. 1 -*

Die Beschwerdeführer legen dar, dass diese Berechnung der Bundesregierung unvollständig ist, da auf der Ausgabenseite die Zahlungen des Fonds Deutsche Einheit und die Defizite der Treuhandgesellschaft in den Jahren 1990 bis 1994 eingerechnet wurden, auf der Einnahmenseite aber erst die Jahre ab 1995 berücksichtigt wurden. Tatsächlich habe nach dem IW-Gutachten der Bund von 1995 bis 2019 rund 87 Mrd. Euro mit dem Solidaritätszuschlag mehr eingenommen, als für die Förderung der ostdeutschen Bundesländer im Rahmen des Solidarpakts ausgegeben wurde. Seit 2011 konnte ein wachsender Betrag aus den Solidaritätszuschlags-Einnahmen zur Finanzierung anderer Ausgabenprojekte des Bundes verwendet werden.

Schließlich weisen die Beschwerdeführer auf die geänderte Haushaltslage aufgrund der Corona-Pandemie hin, die Bund, Länder und Kommunen gleichermaßen belastet, sodass eine nur dem Bund zufließende Ergänzungsabgabe in Gestalt eines „Corona-Solis“ auszuschließen sei.

## **B. Verfassungsrechtliche Würdigung**

Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer ist die Verfassungsbeschwerde zulässig und begründet.

## **I. Beschwerde ist zulässig**

### **1. Keine Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde**

Der Grundsatz der Subsidiarität steht einer Verfassungsbeschwerde unmittelbar gegen das SolzG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes nicht entgegen. Denn die Pflicht zur vorrangigen Anrufung der Fachgerichte kann ausnahmsweise unzumutbar sein, wenn die Durchführung des fachgerichtlichen Verfahrens offensichtlich aussichtslos wäre (BVerfGE 102, 97 [208]) oder wenn von ihr keine Vertiefung oder Verbreiterung des tatsächlichen und rechtlichen Materials zu erwarten ist, das für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes von Bedeutung sein kann (BVerfGE 101, 54 [74]). Eine Klärung der Tatsachen- und Rechtsgrundlage im Rahmen fachgerichtlicher Verfahren ist im hier vorliegenden Fall nicht erforderlich; außerdem liegt mit dem Urteil des BFH vom 17.01.2023 (IX R 15/20) schon eine höchstrichterliche Entscheidung zur Beurteilung des Solidaritätszuschlages genau in den Jahren 2020 und 2021 vor, die auch Gegenstand der Verfassungsbeschwerde sind. Diese Entscheidung des BFH belegt im Übrigen, dass eine Auslegung und Anwendung des SolzG in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes durch die Fachgerichte, die die Beschwerdeführer entfallen lässt, nicht möglich ist.

### **2. Jahresfrist nach § 93 Abs. 3 BVerfGG insgesamt gewahrt**

Die Beschwerde hat die Jahresfrist für eine Rechtssatzverfassungsbeschwerde nach § 93 Abs. 3 BVerfGG insgesamt gewahrt. Für die durch Art. 1 Nr. 1 i. V. m. Nr. 3 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 ab dem Veranlagungszeitraum 2021 neu angeordnete Differenzierung zwischen den bisher Abgabepflichtigen, die wegen der Anhebung der Grenzen in § 3 Abs. 3 SolzG zuschlagsfrei gestellt werden, und denjenigen, bei denen der Zuschlag weiterhin erhoben wird, ist das eindeutig. Nichts anderes gilt aber für die mit dem Änderungsgesetz zugleich getroffene Anordnung, den Solidaritätszuschlag im Jahr 2020 trotz des Auslaufens des Solidarpakts II unverändert weiter zu erheben und die Erhebung über die Jahre 2021 ff. hinaus fortzusetzen. Die beiden Elemente der Fortführung und der Differenzierung zwischen den bisher Abgabepflichtigen können nicht isoliert betrachtet werden. Letztlich hat der Bundesgesetzgeber mit der Fortgeltungsregelung für 2020 und der Differenzierung zwischen den bislang Zuschlagspflichtigen ab 2021 ein neues Gesamtsystem errichtet, welches für die Erhebung des Solidaritätszuschlages insgesamt die Jahresfrist neu auslöst (vgl. BVerfGE 100, 313 [356]). Ob es insoweit, wie es die Beschwerdeschrift in Rdnr. 110 ergänzend vorträgt, auch um ein echtes Unterlassen geht, welches ebenfalls die Jahresfrist neu auslöst, kann deshalb offenbleiben. Bedeutsamer ist, dass die Entscheidung für eine Fortgeltung im Jahr 2020 deshalb keine unveränderte Fortgeltung darstellt, weil sich die Rahmenbedingungen verändert hatten. Denn auf der Verwendungsseite war das bisherige System des Solidarpakts II mit dem Ende des Jahres 2019 ausgelaufen. Die im Gesetzgebungsverfahren für die Lösung angeführte Gründe gehören auf die Ebene der Begründetheit, stehen aber der Neuauslösung der Jahresfrist nach § 93 Abs. 3 BVerfGG richtigerweise nicht entgegen.

## **II. Relevante Themen auf der Ebene der Begründetheit**

Auf der Begründetheitsebene geht es um zwei Themen.

Erstens um die Fortführung des Solidaritätszuschlages über das Jahr 2019 hinaus. Sie ist nur dann verfassungskonform, wenn der damit verbundene Eingriff in die durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützte Eigentumsgarantie, hilfsweise in die allgemeine Handlungsfreiheit gem. Art. 2 Abs. 1 GG, gerechtfertigt werden kann. Das hängt davon ab, ob die finanzverfassungsrechtlichen Grenzen aus Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gewahrt sind (hierzu nachfolgend unter III.).

Zweitens um die Erhebung des Solidaritätszuschlags von einem kleinen Teil der Einkommensteuerpflichtigen bei gleichzeitiger Freistellung des ganz überwiegenden Anteils der Einkommensteuerpflichtigen. Das hat vor Art. 3 Abs. 1 GG nur Bestand, wenn sich diese Ungleichbehandlung sachlich und mit Blick auf die Akzessorietät von Ergänzungsabgaben mit der Einkommensteuer rechtfertigen lässt (hierzu nachfolgend unter IV.).

### **III. Fortführung des Solidaritätszuschlags als solchem nicht mehr von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gedeckt**

Nach der Beurteilung der Bundesrechtsanwaltskammer ist die Fortführung des Solidaritätszuschlags über das Jahresende 2019 hinaus nicht mehr von der verfassungsrechtlichen Ermächtigungsgrundlage in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gedeckt.

Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer ist die Erhebung einer Ergänzungsabgabe auf Sonderfälle eines besonderen, im Bundeshaushalt klar bestimmten und beschriebenen Finanzierungsbedarfs des Bundes beschränkt (sog. „Bedarfsspitze“). Im Fall des Solidaritätszuschlags mag sich ein solcher qualifizierter Finanzierungsbedarf aus der Aufnahme der neuen Bundesländer und deren von Art. 107 GG abweichender Finanzierung über die Solidarpakte I und II bis zum Jahresende 2019 ergeben haben. Dieser thematisch mit der Wiedervereinigung verknüpfte und im Bundeshaushalt und in den Regelungen über die Solidarpakte klar nachvollziehbare besondere Bedarf allein des Bundes ist seit 2020 nicht mehr gegeben.

#### **1. Verfassungsrechtliche Maßstäbe**

Die Verfassungsbeschwerden geben dem Zweiten Senat Gelegenheit, die verfassungsrechtlichen Grenzen von Ergänzungsabgaben, wie sie sich aus Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG im Zusammenhang mit der gesamten Finanzverfassung ergeben, ganz grundsätzlich zu bestimmen, gerade bei Ergänzungsabgaben mit sehr langer Erhebungsdauer.

##### **a. Keine Klärung durch BVerfGE 32, 333**

Der Beschluss des Ersten Senats vom 09.02.1972 (BVerfGE 32, 333) hat diese grundsätzliche Klärung noch nicht geleistet. Den verfassungsrechtlichen Maßstäben für Ergänzungsabgaben hat der Erste Senat 1972 nur wenige Sätze gewidmet, konkret die Rdnrn. 18 und 19 der Juris-Fassung (BVerfGE 32, 333 [338]).

Letztlich müssen die Aussagen im Beschluss des Ersten Senats vom 09.02.1972 vor dem Hintergrund des damals maßgeblichen Sachverhalts gesehen werden. Die seinerzeitige Abgabe war niedrig und sie wurde zum Zeitpunkt der verfassungsgerichtlichen Entscheidung erst vergleichsweise kurze Zeit erhoben. Konkret: Der Abgabensatz betrug 3 % der Einkommensteuer, lag also etwa bei der Hälfte der Abgabenhöhe des Solidaritätszuschlags (5,5 %). Die 1972 beurteilte Ergänzungsabgabe wurde damals erst im vierten Jahr erhoben, beim jetzigen Solidaritätszuschlag sind die Erhebungsjahre 2020 und 2021 schon die Jahre 26 und 27, in denen die Ergänzungsabgabe erhoben wird. Und schließlich sollte die 1972 beurteilte Ergänzungsabgabe mit einer stärkeren Besteuerung der höheren Einkommen dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechend zu einer gerechten Verteilung der zusätzlichen Steuerlast führen und ein Gegengewicht zur gleichzeitigen Erhöhung der Umsatzsteuer schaffen. Demgegenüber ist der Solidaritätszuschlag mehr als 25 Jahre von nahezu sämtlichen Einkommensteuerpflichtigen erhoben worden und die ab 2021 maßgebliche Differenzierung zwischen den freigestellten und weiter abgabepflichtigen Personen dient auch nicht der sozialen Flankierung einer 2021 durchgeführten Anhebung der Umsatzsteuer oder einer anderen Verbrauchssteuer.

## b. Wortlaut und Systematik

Nach Wortlaut und Systematik sind Ergänzungsabgaben zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer Fremdkörper im steuerlichen Finanzierungssystem von Bund und Ländern. Sie sind an enge Voraussetzungen geknüpft, insbesondere an das Vorliegen und Weiterbestehen eines thematisch bezeichneten, finanziellen Zusatzbedarf des Bundes. Nur so ist auch gewährleistet, dass eine einmal eingeführte Ergänzungsabgabe nicht zum Dauerzustand wird, was unzulässig wäre (siehe auch BFH, Urteil vom 17.01.2023 – IX R 15/20, Rdnr. 41 bei Juris; vgl. auch die Begründung zum Entwurf des verfassungsändernden Gesetzes BT-Drs. 2/484, S. 4: „Keineswegs für die Dauer, sondern für Ausnahmefälle bestimmt“).

Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG regelt nach seinem Wortlaut zwar nur, wem das Aufkommen aus der dort als Steuer eingeordneten „*Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*“ zusteht. Die Zuweisung an den Bund führt nach Art. 105 Abs. 3 GG dazu, dass ein entsprechendes Gesetz nicht der Zustimmung des Bundesrats bedarf. Schon diese Alleinentscheidungsbefugnis des Bundes spricht für eine enge Auslegung der Ermächtigungsnorm (im Grundsatz zutreffend BVerfGE 32, 333 [338]).

Noch stärker für eine enge Auslegung der Ermächtigung des Bundes zur Erhebung von Ergänzungsabgaben spricht die Gesamtsystematik des Art. 106 GG. Verschiebungen der Steuerquoten bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sind nur durch Verfassungsänderung möglich (Art. 106 Abs. 3 Sätze 1 und 2 GG). Der eigentliche Mechanismus der Finanzverfassung für den „*Belastungsausgleich*“ zwischen Bund und Ländern sind die Anteile an der Umsatzsteuer. Sie können einfachgesetzlich geändert werden (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG).

In diesem Zusammenhang verankert Art. 106 Abs. 3 Satz 4 GG das allgemeine Prinzip für die Verteilung sämtlicher Steuereinnahmen: Bund und Länder haben gleichmäßig Anspruch auf Deckung ihrer notwendigen Ausgaben und zwar unter Berücksichtigung einer mehrjährigen Finanzplanung (Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 GG). Dieses Prinzip der gleichmäßigen Entwicklung kommt auch in Art. 106 Abs. 4 GG zum Ausdruck.

In diesem systematischen Zusammenhang steht auch Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG. Wegen des übergeordneten verfassungsrechtlichen Prinzips des gleichmäßigen Anspruchs auf Deckung der notwendigen Ausgaben kann der Bund zum Mittel der Ergänzungsabgabe nur dann und nur solange greifen, wie er dafür einen thematisch begründeten und zahlenmäßig belegten Zusatzbedarf hat. Das überlagert den Umstand, dass die Ergänzungsabgabe durch die Einordnung in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG formal eine Steuer ist und deshalb eigentlich keiner Zweckbindung unterläge.

Dieser Zusatzbedarf im Bundeshaushalt unterliegt den allgemeinen verfassungsrechtlichen Haushaltsgrundsätzen der Jährigkeit und Jährlichkeit, wie sie aus Art. 110 Abs. 1 GG folgen (vgl. BVerfG, Urteil des Zweiten Senats vom 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, Rdnr. 158 ff.). Bei der Schuldenbremse ist daher eine Übertragung von Kreditermächtigungen in die Zukunft ausgeschlossen. Genauso ist es im Rahmen von Art. 106 GG ausgeschlossen, einen in der Vergangenheit schon entstandenen und gedeckten Aufwand zur Rechtfertigung für die Erhebung von Ergänzungsabgaben in der Gegenwart und in der Zukunft heranzuziehen.

## c. Entstehungsgeschichte

Dieses durch die Systematik der Finanzverfassung vorgezeichnete Ergebnis wird durch die Entstehungsgeschichte klar gestützt. Mit der Ermöglichung von Ergänzungsabgaben wollte der Bund seinerzeit seinen Spielraum gegenüber den Ländern vergrößern. Deshalb dürfen Begrenzungen, die schon in

dem Gesetzentwurf der Bundesregierung für die Verfassungsänderung angesprochen und angelegt sind, weder übergangen noch relativiert werden. Vielmehr gilt umgekehrt, dass Begrenzungen, mit denen die Bundesregierung bei den Ländern für die Zustimmung zur Verfassungsänderung geworben hat, auch die äußerste Grenze dessen sind, was Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG an Verschiebungen des Steueraufkommens zugunsten des Bundes zulässt. Vor diesem Hintergrund ist zwingend, dass die in der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung für das verfassungsändernde Gesetz enthaltenen Begrenzungsaussagen für die Auslegung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG maßgebliche Bedeutung haben. Das geht weit über das hinaus, was sich sonst aus entstehungsgeschichtlichen Argumenten ableiten lässt.

Schon nach dem Regelungskonzept der Bundesregierung handelt es sich bei der Ergänzungsabgabe um ein außerordentliches Finanzierungselement, das lediglich Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt ausgleichen soll (Hervorhebungen nicht im Original):

*„Die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und 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 (...).“*

- BT-Drs. 2/480, S. 72 -

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

*Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß die steuerliche Belastung des Einkommens normalerweise in der Gestalt der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer erfolgen sollte. Der Entschluß, gleichwohl die Erhebung einer Ergänzungsabgabe vorzuschlagen, hat es der Bundesregierung ermöglicht, in ihrem Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung von Steuern das Ausmaß der Senkung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer soweit zu spannen, daß sich ein wirtschaftsgerechter Tarif und eine fühlbare Entlastung der Steuerpflichtigen für die Dauer ergibt. Die gleichzeitig mit der Steuerreform einzuführende Ergänzungsabgabe schränkt diese Entlastung nur unwesentlich und nur für den Zeitraum ein, in dem die Deckungslücke des Bundeshaushalts nicht anderweitig geschlossen werden kann.“*

- BT-Drs. 2/484, S. 4 -

Der Bundesrat hat das im Verfassungsänderungsprozess aufgegriffen und sein Verständnis ausgedrückt, dass Ergänzungsabgaben auf besondere Ausnahmefälle beschränkt bleiben müssen.



*„Der Bundesrat lehnt zwar eine Ergänzungsabgabe des Bundes zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer im Sinne der Regierungsvorlage ab. Er erkennt aber, wie sich aus der Begründung zu seinem Änderungsvorschlag zu Art. 106 Abs. 3 des Grundgesetzes ergibt, die Notwendigkeit eines Zuschlagsrechts des Bundes zu den oben bezeichneten Steuern grundsätzlich an. Von dem Zuschlagsrecht des Bundes sollte jedoch **nur in besonderen Notfällen** Gebrauch gemacht werden. Es ist nicht vertretbar, im Zusammenhang mit der Steuerreform, die eine Tarifsenkung vorsieht, von dem Zuschlagsrecht Gebrauch zu machen und dadurch die steuerliche Entlastung zum Teil wieder aufzuheben.“*

- BT-Drs. 2/484, S. 1 -

d. Konkretisierungen

- (1) Die zentrale Konkretisierung aus dem Vorstehenden ist, dass eine Ergänzungsabgabe nur eingeführt und aufrechterhalten werden kann, wenn, solange und soweit der Bund einen thematisch begründeten Zusatzbedarf hat. Nur dann kann von einer Ausnahmelage und von einer anderweitig nicht auszugleichenden „Bedarfsspitze“ im Bundeshaushalt gesprochen werden. Die Ergänzungsabgabe bleibt nur dann Ausnahme, wenn der Bund den Mehrbedarf nicht nur hat, sondern auch thematisch begründen kann, so wie das bei der Ergänzungsabgabe 1968 (Konjunkturereinbruch) und der Ergänzungsabgabe 1991 (Golfkrieg und ergänzend Wiedervereinigungskosten) auch der Staatspraxis entspricht. Durch dieses Erfordernis schafft der Bund einen thematischen Bezugsrahmen, der verhindert, dass das Aufkommen aus einer Ergänzungsabgabe später ganz oder teilweise zur Finanzierung anderer Ausgaben umgewidmet wird. Das ist auch eine Frage der parlamentarischen Legitimation der Steuererhebung. Wenn eine Ergänzungsabgabe erst einmal eingeführt ist, dann mag später die parlamentarische Mehrheit für ihre neuerliche Einführung weggefallen sein. Dadurch ist aber noch nicht gewährleistet, dass sich auch eine parlamentarische Mehrheit für die Abschaffung der Ergänzungsabgabe findet.
- (2) Mit der thematischen Begründung der Ergänzungsabgabe bindet sich der Bund an den von ihm anfänglich gewählten Bezugsrahmen. Ist die zur Legitimation der Ergänzungsabgabe benannte Aufgabe oder Themenstellung vollständig oder sehr weitgehend erledigt, muss die Erhebung der Ergänzungsabgabe beendet werden.
- (3) Wenn der Gesetzgeber auf einen thematisch anders begründeten Bundesbedarf wechseln möchte, muss er die alte Ergänzungsabgabe aufheben und für eine neue Ergänzungsabgabe neue parlamentarische Mehrheiten finden. Verlangt die zur Legitimation angeführte Aufgabe nur noch geringere Zusatzausgaben des Bundes, dann muss die Ergänzungsabgabe ohne Änderung ihrer Belastungsstruktur abgesenkt werden. Auch insoweit ist der Bundesgesetzgeber durch den Grundsatz der Folgerichtigkeit an die von ihm anfänglich gewählte Belastungsstruktur gebunden.
- (4) Das Aufkommen aus der Ergänzungsabgabe darf in jedem einzelnen Jahr – von Randschärfen einmal abgesehen – nicht über den Zusatzbedarf hinausgehen, den der Bund in diesem Jahr tatsächlich zur Aufgabenerfüllung hat (Art. 110 GG).
- (5) Damit die Ergänzungsabgabe nicht auf Dauer erhoben wird, verschärfen sich die Rechtfertigungsanforderungen mit der Erhebungsdauer (vgl. den entsprechenden Ansatz des Zweiten Senats im Urteil zur Schuldenbremse vom 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, Rdnr. 138 bei Juris). Bei Ergänzungsabgaben, die deutlich länger erhoben werden als der Zeitraum einer mittelfristigen

Finanzplanung (vgl. Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 Satz 2 GG, Art. 106 Abs. 4 Satz 2 GG), muss der Bund mit zunehmender Erhebungsdauer eine Deckung des durch die Bezugsaufgabe ausgelösten Zusatzaufwands aus allgemeinen Steuermitteln erreichen.

- (6) Praktische Konsequenzen daraus sind, dass dann die Darlegungslast auf den Bund wechselt (vgl. auch insoweit BVerfG, Urteil vom 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, Rdnr. 149 ff. bei Juris – Schuldenbremse) und dass das Erfordernis zur weiteren Erhebung der Ergänzungsabgabe evident sein muss. An dieser Evidenz fehlt es, wenn der Bund den langjährigen Verwendungszweck des Aufkommens aus der Ergänzungsabgabe im Bundeshaushalt ersichtlich verändert. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn er ein viele Jahre lang praktiziertes und mit der Ergänzungsabgabe finanziertes Handlungsinstrument aufgibt. Besonders handgreiflich beseitigt der Bund die verfassungsrechtliche Legitimationsgrundlage einer Ergänzungsabgabe, wenn er eine aus dem Aufkommen der Ergänzungsabgabe finanzierte, von Art. 107 GG abweichende Mittelverteilung im Bundesstaat beendet und wieder zum Regelmodell des Finanzausgleichs zurückkehrt. Das ist ein so deutliches Zeichen, dass nicht mehr von der bei Schaffung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG vorausgesetzten Ausnahmesituation oder gar einer „Bedarfsspitze“ des Bundes gesprochen werden kann.
- (7) Unabhängig davon ist die Erhebung einer Ergänzungsabgabe auch beim Fortbestehen noch eines gewissen Restbedarfs dann nicht mehr zulässig, wenn der Bund schon in Vorjahren mit der Ergänzungsabgabe „Gewinn gemacht“ hat.

## 2. Subsumtion

- (1) Die 1995 eingeführte Ergänzungsabgabe ist nach ihrer amtlichen Bezeichnung als Solidaritätszuschlag und nach den im Gesetzgebungsverfahren gegebenen Begründungen als solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands eingeführt und gerechtfertigt worden. Wegen dieses vom Gesetzgeber gewählten und aufrechterhaltenen thematischen Bezugsrahmens darf der Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe nur aufrechterhalten werden, wenn, solange und soweit der Bund diesen besonderen Zusatzbedarf hat, den die Länder nicht haben.
- (2) Dieser rechtfertigende Grund des Solidaritätszuschlags in Gestalt der Finanzierung der Wiedervereinigung Deutschlands ist (spätestens) Ende 2019 weggefallen. Besondere finanzielle Lasten ausschließlich des Bundes, die auf die Wiedervereinigung bzw. die Angleichung der Lebensverhältnisse von Ost und West zurückzuführen sind, bestehen 30 Jahre nach der Wiedervereinigung nicht mehr. Vielmehr liegen aufgrund unterschiedlicher Bevölkerungsstruktur unabhängig von der Unterscheidung in neue und alte Bundesländer strukturelle Unterschiede vor, die es auszugleichen gilt, was im Rahmen von Art. 107 GG geschieht. Damit ist finanzverfassungsrechtlich die „Normallage“ eingetreten. Eine besondere, anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitze im Bundeshaushalt besteht nicht mehr. Folgerichtig wurde im Bundeshaushalt kein zusätzlicher Mehrbedarf aufgrund der Wiedervereinigung mehr ausgewiesen.
- (3) Der anfänglich gewählte Bezugsrahmen einer solidarischen Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands durch alle Bevölkerungsgruppen wurde durch den Gesetzgeber im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens 2019 weder ausdrücklich noch konkludent ausgewechselt; im Gegenteil, die Charakterisierung der Abgabe in der amtlichen Bezeichnung als „Solidaritätszuschlag“ ist auch in der von der Verfassungsbeschwerde angegriffenen Novelle des Jahres 2019 beibehalten worden. Soweit die Beschwerdeführer sich mit der Frage beschäftigen, ob der Gesetzgeber den Solidaritätszuschlag 2020 und 2021 in einen Corona-Zuschlag hätte

umwandeln können, bleibt das eine theoretische Überlegung, weil es keinerlei dokumentierte Bestrebungen des Gesetzgebers in dieser Richtung gegeben hat. Im Übrigen ergaben sich aufgrund der Corona-Pandemie zusätzliche Lasten sowohl auf Bundes- als auch auf Landesebene, sodass eine Bedarfsspitze allein des Bundes als Voraussetzung der Erhebung einer Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ohnehin ausscheidet.

- (4) Unzulässig ist die weitere Erhebung des Solidaritätszuschlages in den Jahren 2020 und 2021 aber auch deshalb, weil das prognostizierte Aufkommen erkennbar über einen etwaigen Zusatzbedarf des Bundes hinausgeht. Das ist mit den Haushaltsgrundsätzen aus Art. 110 GG nicht zu vereinbaren.

Die Beschwerdeführer berufen sich insoweit zu Recht auf die Berechnung im IW-Gutachten (Institut der deutschen Wirtschaft, Auswirkungen der Reform des Solidaritätszuschlags auf die Steuer, Kurzgutachten vom 27.01.2020 – „IW-Gutachten“, S. 8). Über den Solidarpakt II erhielten die neuen Bundesländer von 2005 bis 2019 vom Bund Mittel in Höhe von 156 Mrd. Euro. Selbst wenn auf den Gesamterhebungszeitraum des Solidaritätszuschlags abgestellt wird, hat der Bund nach den Berechnungen des IW-Gutachtens im Zeitraum von 1995 bis 2019 rund 87 Mrd. Euro mehr mit dem Solidaritätszuschlag eingenommen als er für die Förderung der neuen Bundesländer ausgegeben hat (IW-Gutachten, dort Seite 6).

Aufbauend auf den Feststellungen des IW-Gutachten hat die Beschwerdeschrift auf Seite 17 dargelegt, dass jedenfalls seit dem Jahr 2011 ein kontinuierlich wachsender Betrag aus den Solidaritätszuschlags-Einnahmen des Bundes zur Finanzierung anderer Ausgabenprojekte verwendet werden konnte und wurde, weil die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag die im jeweiligen Jahr anfallenden Zahlungsverpflichtungen des Bundes für den Solidarpakt II überstiegen.

Der Bund hat das der Sache nach dadurch eingeräumt, dass er eine Gesamtbetrachtung anstellt, die anderweitige Bundesausgaben in den frühen 1990er-Jahren einbezieht, etwa das vom Bund übernommene Defizit der Treuhandanstalt und den Bundesanteil für den „Fonds Deutsche Einheit“ (vgl. BT-Drs. 19/14103, Seite 1 sowie Seite 16 der Verfassungsbeschwerdeschrift).

Auch die Ausgestaltung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 zeigt, dass sich der Bund nicht an der Deckung eines besonderen und aktuellen Finanzierungsbedarfs bei der Vollendung der Deutschen Einheit orientiert. Es ist völlig unplausibel, dass er dafür im Jahr 2020 ein Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag von etwa 20 Mrd. Euro gebraucht haben soll, während im Folgejahr 2021 plötzlich ein auf gut die Hälfte (11,7 Mrd. Euro) reduziertes Volumen ausgereicht haben soll.

- (5) Unabhängig davon erfüllt die Erhebung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 nicht mehr die sich wegen der langen Erhebungsdauer verschärften verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsanforderungen. Der Solidaritätszuschlag war schon von 1995 bis 2019 erhoben worden. Das ist um ein Mehrfaches länger als der Zeitraum einer mittelfristigen Finanzplanung. In diesem langen Zeitraum von 25 Jahren musste der Bund eine Deckung des durch die Bezugsaufgabe „Deutsche Einheit“ ausgelösten Zusatzaufwands aus allgemeinen Steuermitteln erreichen. Das Auslaufen des Solidarpakts II verdeutlicht, dass er sich dieser Aufgabe auch bewusst war. Es waren letztlich verteilungspolitische und allgemeine steuerpolitische Erwägungen in der seinerzeitigen Großen Koalition, die zur Fortführung des Solidaritätszuschlags über

2019 hinausgeführt haben, nicht aber belegbare Finanzierungslasten allein des Bundes im Zusammenhang mit der Deutschen Einheit.

- (6) Besonders handgreiflich ist, dass der Bund die in Folge der langen Erhebungsdauer auf ihn übergegangene Darlegungslast und das Erfordernis einer evidenten Notwendigkeit der weiteren Erhebung der Ergänzungsabgabe nicht erfüllt hat. Der Bund hat den Verwendungszweck des Aufkommens aus der Ergänzungsabgabe im Bundeshaushalt mit der Beendigung des Systems des Solidarpakts II Ende 2019 für Jedermann ersichtlich verändert. Dieser Einschnitt ist aber nicht nur im Bundeshaushalt ablesbar, sondern zeigt sich auch darin, dass finanzverfassungsrechtlich das Sonderinstrument des Solidarpakts II beendet und wieder zu der von Art. 107 GG für den Regelfall vorgesehene Form des Finanzausgleichs zurückgekehrt wurde. Das ist ein deutlicher Beleg, dass objektiv nicht mehr von der bei Schaffung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG vorausgesetzten Ausnahmesituation oder gar von einer „Bedarfsspitze“ des Bundes gesprochen werden kann. Es ist bezeichnend, dass der Bundesfinanzhof in seiner die Erhebungszeiträume 2020 und 2021 betreffenden Entscheidung vom 17.01.2023 einräumen muss, dass nach herrschender Auffassung im Schrifttum mit dem Auslaufen des Solidarpakts II der Solidaritätszuschlag verfassungsrechtlich nicht mehr gerechtfertigt werden kann (vgl. die Nachweise in BFH, Urteil vom 17.01.2023 – IX R 15/20, Rn. 46 und 58 bei Juris).
- (7) Selbst wenn man davon ausginge, dass es in den Jahren 2020 und 2021 noch einen gewissen, von Bundesregierung und Bundestag wohlweislich nie exakt bezifferten „Restbedarf“ des Bundes im Zusammenhang mit der Finanzierung der Deutschen Einheit gegeben hat, ist die Erhebung des Solidaritätszuschlags allein deshalb verfassungswidrig, weil der Bund schon in den letzten Jahren des Solidarpakts II mit dem Solidaritätszuschlag „Gewinn gemacht“ hat. Das Aufkommen war in den letzten Jahren vor 2019 höher als die Ausgaben, für die die Bundesregierung noch einen Bezug zur Finanzierung der Deutschen Einheit im Sinne eines allein bundeseitigen Spitzenbedarfs geltend macht. Das ist in dem IW-Gutachten auf Seite 6 hinreichend belegt und von der Verfassungsbeschwerdeschrift etwa auf Seite 17 entsprechend vorgetragen. Bei unveränderter Fortführung des Solidaritätszuschlags im Jahr 2020 mit einem Aufkommensvolumen von etwa 20 Mrd. Euro hat der Bund auch in diesem Jahr „Gewinn gemacht“. Davon dürfte auch für das Jahr 2021 trotz des Rückgangs des prognostizierten Aufkommens aus dem Solidaritätszuschlag auf knapp 12 Mrd. Euro auszugehen sein.

#### **IV. Die Umwandlung des als solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen konzipierten Zuschlags auf die Einkommensteuer in ein Sonderopfer für nur noch 10 % der Einkommensteuerpflichtigen verletzt Art. 3 Abs. 1 GG**

Unabhängig davon, dass die Fortführung des Solidaritätszuschlags nicht mehr von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gedeckt ist, liegt noch ein zweiter Verfassungsverstoß vor. Durch Art. 1 Ziff. 1 und 3 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019 sind ab 2021 etwa 90 % der Einkommensteuerpflichtigen vom Solidaritätszuschlag freigestellt. Die anderen 10 % dürfen weiter zusätzliche Steuerzahlungen leisten, und zwar zu einem unveränderten Zuschlagsatz von 5,5 % auf ihre Einkommensteuerschuld. Technisch umgesetzt wird das, in dem die Freigrenze erheblich angehoben wird. Bis Ende des Veranlagungszeitraums 2020 hatte die Freigrenze die Funktion, im Sinne einer Bagatell-Regelung diejenigen Einkommensteuerpflichtigen von der Verpflichtung zur Leistung des Solidaritätszuschlags auszunehmen, deren Einkommensteuerschuld ganz gering war: Im Veranlagungszeitraum 2020 972 Euro und bei gemeinsamer Veranlagung von Verheirateten 1.944 Euro. Seit 2021 erfasst diese Freigrenze und damit die Freistellung vom Solidaritätszuschlag all diejenigen Einkommensteuerpflichtigen, deren bei Einzelveranlagung anfallende Einkommensteuer den Betrag von 16.956 Euro nicht übersteigt bzw. bei gemeinsam veranlagten Verheirateten nicht 33.912 Euro übersteigt. Durch

zwischenzeitlich erfolgte Anpassungen liegen die Freigrenzen im laufenden Jahr 2024 bei 18.130 Euro/36.260 Euro. Nach den Feststellungen auch des Bundesfinanzhofes sind damit seit dem Veranlagungszeitraum 2021 90 % der Steuerpflichtigen vom Solidaritätszuschlag freigestellt (Urteil vom 17.01.2023 – I R 15/20, Rdnr. 61 bei Juris).

Diese nachträglich eingeführte Verengung des Kreises der mit der Ergänzungsabgabe belasteten Personen ist ein Eingriff in Art. 3 Abs. 1 GG (dazu 1.). An der erforderlichen sachlichen Rechtfertigung fehlt es aus drei Gründen. Die Herausnahme von 90 % der Steuerpflichtigen aus der Solidaritätszuschlagspflicht geht über eine Verschonung unterer Einkommen hinaus und kann deshalb nicht mehr mit sozialen Aspekten gerechtfertigt werden, zumal diese schon im Tarifverlauf der Einkommensteuer berücksichtigt sind (dazu 2 a). An einer sachlichen Rechtfertigung fehlt es auch deshalb, weil der Gesetzgeber sich durch eine 25 Jahre praktizierte Erhebung des Solidaritätszuschlags bei nahezu allen Einkommensteuerpflichtigen an die folgerichtige Fortführung dieses einmal gewählten Belastungsmodells gebunden hat. Deshalb kann er einen stufenweisen Ausstieg aus der Ergänzungsabgabe im Kern nur durch Absenkungen des Zuschlagsatzes vornehmen (dazu unter 2 b). Und schließlich fehlt es an einer sachlichen Rechtfertigung für die neu begründete Ungleichbehandlung auch deshalb, weil damit die durch Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG vorgegebene grundsätzliche Akzessorietät zur Einkommensteuer aufgegeben wird. Der Rahmen einer Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer wird verlassen, wenn die übergroße Mehrzahl der Einkommensteuerpflichtigen zu dieser Ergänzungsabgabe gar nicht (mehr) herangezogen wird (dazu unter 2 c).

## **1. Eingriff in Art. 3 Abs. 1 GG**

Die Einführung einer sehr hohen Freigrenze durch Art. 1 Nr. 1 und 3 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019 teilt eine homogene Gruppe der nennenswert Einkommensteuerpflichtigen und deshalb seit vielen Jahren dem Solidaritätszuschlag Unterworfenen in zwei Teilgruppen auf. Etwa 10 % bleiben weiterhin solidaritätszuschlagspflichtig, die anderen 90 % werden vom Solidaritätszuschlag freigestellt. Das ist eine offensichtliche Ungleichbehandlung (so auch BFH, Urteil vom 17.01.2023 – IX R 15/20, Rdnr. 69 bei Juris).

## **2. Keine sachliche Rechtfertigung aus drei Gründen**

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Die Auswahl der Sachverhalte, an die der Gesetzgeber unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft, muss er sachgerecht treffen. Dabei ergeben sich je nach Regelungsstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber. Sie reichen von der bloßen Willkür bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitsgrundsätze. Immer bedürfen Differenzierungen aber der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (vgl. zusammenfassend zuletzt BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, Rn. 139 ff. – beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften). Art. 3 Abs. 1 GG bindet dabei den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Dieser gebietet, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten, insbesondere im Einkommensteuerrecht. In vertikaler Hinsicht muss die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen (vgl. wiederum BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, Rdnr. 143; siehe auch BVerfGE 160, 41 [65, Rdnr. 56]).

Bei der stufenlosen, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Ausgestaltung des Prüfungsmaßstabs erhöhen sich die Anforderungen an die Differenzierung unter dem Aspekt des

Differenzierungsziels und des Ausmaßes der Ungleichbehandlung, wenn diese Differenzierung plötzlich und nachträglich in einem sehr lange praktizierten Solidarsystem eingeführt werden soll. Wenn ein vom Gesetzgeber unter das Motto eines solidarischen „Opfers breiter Bevölkerungskreise“ gestellter Verbund von Personen, die eine besondere Abgabe aufzubringen haben, nachträglich im Verhältnis 1:9 aufgelöst wird, wird eine Prüfung allein am Maßstab objektiver Willkür dem Ansatz eines stufenlosen, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstab nicht mehr gerecht. Für die hier gegebene Auflösung der Gesamtheit aller nennenswert zur Einkommensteuer herangezogenen und deshalb auch dem Solidaritätszuschlag unterworfenen Personen fehlen Sachgründe, die bezogen auf das Differenzierungsziel und das Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Das ergibt sich aus drei Aspekten, die sich wechselseitig verstärken:

a. Umfang der Differenzierung

Als Differenzierungsziel sind sowohl im Gesetzgebungsverfahren wie in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs „soziale Gesichtspunkte“ und das Sozialstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 1 GG genannt worden. Noch unkonkreter geht es kaum. Es fehlt jede Begründung dafür, dass „soziale Gesichtspunkte“ eine so hoch angesetzte Freigrenze rechtfertigen, infolge der mehr als 1/3 oder mehr als die Hälfte der Einkommensteuerpflichtigen nicht mehr zum Solidaritätszuschlag herangezogen werden. Bei Personenkreisen, die Einkommensteuern von bis zu 16.956 Euro/33.912 Euro leisten müssen, kann auch nicht behauptet werden, dass es sich dabei ausnahmslos um sozial schwache und besonders verschonungsbedürftige Kreise handelt. Sonst würde diese Gruppe auch nicht 90 % aller einkommensteuerpflichtigen Personen umfassen.

Die Freistellung reicht also weit in mittlere und gehobene Einkommen hinein. Die Ungleichbehandlung zwischen ihnen und den weiterhin dem Solidaritätszuschlag Unterworfenen passt nicht zur vermeintlichen sozialstaatlichen Begründung.

Die Ungleichbehandlung wird auch dadurch verschärft, dass der Eingriff maximal tief ausgestaltet ist. Denn er knüpft nicht an einen für alle Einkommensteuerpflichtigen gleichen Freibetrag an, der vom Solidaritätszuschlag freigestellt ist. Vielmehr ist durch die Ausgestaltung in § 3 Solidaritätszuschlaggesetz als Freigrenze gerade bewirkt, dass die nach wie vor solidaritätszuschlagspflichtigen Personen mit ihrem gesamten einkommensteuerlichen Einkommen dem Zuschlag unterworfen werden.

Aus diesen beiden Gründen – Beschränkung des Solidaritätszuschlags auf lediglich 10 % der Einkommensteuerpflichtigen und Anwendung einer Freigrenze statt eines Freibetrags – folgt, dass die Regelung nach ihrem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung nicht mehr angemessen ist.

Das verkennt der 9. Senat des BFH, wenn er folgenden Satz formuliert: *„Warum eine entsprechende soziale Staffelung bei der Einkommensteuer verfassungskonform sein soll, beim Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe hingegen nicht, erschließt sich dem Senat nicht.“* (Urteil vom 17.01.2023 – IX R 15/20, Rn. 72 bei Juris, hier wiedergegeben ohne das in den Satz eingegliederte Zitat). Es trifft zwar zu, dass die Einkommensteuer unter sozialen Gesichtspunkten gestaffelt ist. Die Staffelung erfolgt dabei nicht nur durch die normale Progression bis zum Spitzensteuersatz, sondern zusätzlich noch durch den erhöhten Steuersatz für einkommensteuerpflichtige Einkommen über 250.000 Euro/500.000 Euro. Die seit 2021 maßgebliche gesetzliche Regelung zum Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuer fügt diesen beiden sozialen Komponenten bei der Bemessung der Einkommensteuer aber noch eine dritte, zusätzliche Komponente hinzu. Sie verlängert also nicht etwas, was bei der Einkommensteuer verfassungskonform ist, lediglich in dem Bereich des Solidaritätszuschlages, sondern verschärft die Belastung

der höheren Einkommen massiv über das im Einkommensteuerrecht unter Mitwirkung des Bundesrats und damit der Länder gefundene Maß.

- b. Kein Sachgrund für eine Auflösung der über 20 Jahre praktizierten solidarischen Opfergemeinschaft aller Bevölkerungsgruppen

An einem hinreichend gewichtigen Sachgrund, der dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen ist, fehlt es auch deshalb, weil die Erhebung des Solidaritätszuschlags seit seiner Einführung zum 01.01.1995 – also bis einschließlich 2019 über 25 Jahre hinweg – als „solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen“ begründet und gerechtfertigt worden war (BT-Drs. 12/4401, S. 51; BT-Drs. 12/4748, S. 5). Maßgeblich war immer, was schon in der seinerzeitigen Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung ausgeführt worden war (BT-Drs. 12/4401, S. 51 bzw. BT-Drs. 12/4748, S. 5)

*„Der Zuschlag ohne Einkommensgrenzen belastet alle Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit.“*

Dementsprechend ist 1998 auch für alle der prozentuale Abgabensatz von 7,5 auf 5,5 gesenkt worden.

Durch das von den Beschwerdeführern angegriffene Gesetz ist zum ersten Mal die Solidarität innerhalb der Gruppe der Solidaritätszuschlagspflichtigen aufgegeben worden. Freigestellt vom Solidaritätszuschlag wurden nicht nur überschaubare, sozial schwächer gestellte Kreise, sondern 90 % der Einkommensteuerpflichtigen. Die Freistellung auch der mittleren und gehobenen Einkommen können weder das Sozialstaatsprinzip noch der Gedanke der Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte rechtfertigen. Zur Auflösung der Solidargemeinschaft innerhalb der Gruppe der Solidaritätszuschlagspflichtigen reichen die vom Gesetzgeber angeführten Gründe nicht aus.

- c. Kein angemessener Sachgrund wegen Aufgabe der Akzessorietät zur Einkommensteuer

An einem tragfähigen Sachgrund für die Differenzierung fehlt es aber auch deshalb, weil die durch Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG vorgegebene Akzessorietät zur Einkommensteuer nicht mehr gewahrt ist. Es mag sein, dass die Verfassung dem Gesetzgeber mit der Formel „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer“ gewisse Modifikationsmöglichkeiten einräumt und deshalb eine eingeschränkte Akzessorietät besteht (vgl. auch BVerfGE 32, 333 [340]: „gewisse Akzessorietät“). Diese verfassungsunmittelbare Akzessorietätsvorgabe wird aber jedenfalls dann verlassen, wenn eine eingeführte Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer so umgestaltet wird, dass sie nur noch von 10 % der einkommensteuerpflichtigen Personen zu leisten ist, 90 % aber freigestellt werden. Bei dieser ganz eindeutigen Zahlenrelation kann auch dahinstehen, ob die Grenze zwischen einer „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer“ und einem unzulässigen Aliud schon dann überschritten ist, wenn mehr als 1/3 der Einkommensteuerpflichtigen freigestellt werden, oder ob das erst dann gilt, wenn mehr als die Hälfte freigestellt wird. Weil die Freistellung von 90 % und die Belastung lediglich 10 % der Einkommensteuerpflichtigen unter jedem denkbaren Aspekt die verfassungsrechtliche Akzessorietätsvorgabe aus Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG sprengt, kann sie auch nicht am Maßstab von Art. 3 Abs. 1 GG durch einen angemessenen Sachgrund gerechtfertigt werden.

Dafür spricht im Übrigen auch, was der Erste Senat in seiner Entscheidung vom 09.02.1972 ausgeführt hat. Sowohl die Überlegungen zur Ausgestaltung der Einkommensteuer als auch die Hinweise auf Handhabungen in der Weimarer Republik beziehen sich auf die „unteren Einkommensstufen“ (BVerfGE 32, 333 [339]). Die „unteren Einkommensstufen“ umfassen aber nicht 90 % der Einkommensteuerpflichtigen. Dasselbe Bild ergibt sich, wenn nicht auf den Anteil der von der Ergänzungsabgabe freigestellten

Einkommensteuerpflichtigen geschaut wird, sondern auf die absoluten Schwellenwerte. Die 1972 beurteilte Ergänzungsabgabe verschonte Einkommensteuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen von unter 16.020 DM (bei verheirateten: 32.040 DM). Die Regelung im Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019 arbeitet nur scheinbar mit vergleichbaren Schwellenwerten – allerdings in Euro – von 16.956 Euro/33.912 Euro. Diese Werte beziehen sich aber nicht auf ein zu versteuerndes Einkommen wie bei der 1972 beurteilten Ergänzungsabgabe, sondern auf die Einkommensteuerschuld, setzen also deutlich höhere einkommensteuerpflichtige Einkommen voraus. Diese unterschiedlichen Anknüpfungspunkte sind auch der Grund dafür, dass es bei der 1972 beurteilten Ergänzungsabgabe lediglich um eine Freistellung „unterer Einkommensstufen“ ging, die Mehrzahl der Einkommensteuerpflichtigen aber zur Ergänzungsabgabe herangezogen wurde. Dagegen werden bei der jetzt angegriffenen Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe des Solidaritätszuschlags ab 2021 90 % der Einkommensteuerpflichtigen freigestellt, lediglich 10 % bleiben weiterhin mit dem Solidaritätszuschlag belastet.

### 3. Sachwidrige Ungleichbehandlung von Kapitaleinkünften

Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt auch in Bezug auf die Behandlung von Kapitalerträgen vor (vgl. S. 62 f. der Beschwerdeschrift).

Hier besteht eine Ungleichbehandlung, indem die Pflicht zur Zahlung des Solidaritätszuschlags auf Kapitalertragsteuer in voller Höhe bestehen bleibt. Eine Freigrenze findet bei der Erhebung des Solidaritätszuschlags auf die Kapitalertragsteuer keine Berücksichtigung. Steuerpflichtige können in solchen Fällen nach § 32d Abs. 6 EStG im Zuge der Günstigerprüfung überprüfen, inwieweit die Anwendung der regulären Tarifvorschrift nach § 32a EStG unter Anwendung von §§ 3, 4 SolZG günstiger ist. Bei positivem Ergebnis werden die Kapitaleinkünfte dann mit dem progressiven Einkommensteuertarif unter Anwendung der nach § 4 Abs. 2 SolZG erhöhten Freigrenze veranlagt. Es wird damit gerechnet, dass in Zukunft die Fälle zunehmen, in denen eine Günstigerprüfung zu einem positiven Ergebnis führt (*Hechtner*, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags, BT-Drs. 19/14103).

Mithin konterkariert die Rückführung des Solidaritätszuschlags zum einen die Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünften als sog. Schemensteuer im System der Einkommensteuer. Die Einführung der Abgeltungsteuer als Bruttosteuer (also ohne Werbungskostenabzug) zu einem einheitlichen Steuertarif wurde mit der Beseitigung struktureller Erhebungsmängel durch eine Vereinfachung der Steuererhebung begründet und für verfassungsrechtlich zulässig gehalten (BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, DStR 1991, 971). Der Rechtfertigungsgrund der vereinfachten Steuererhebung wird bei zunehmender Veranlagung zum progressiven Einkommensteuertarif jedoch entfallen, sodass sich die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungsteuer erneut stellen wird (FG Niedersachsen, Beschluss vom 18.03.2022 – 7 K 120/21, BeckRS 2022, 8273 [Vorlageverfahren an das BVerfG, aufgehoben mit Beschluss vom 10.08.2022 – 7 K 120/21, BB 2022, 1942]).

Zum anderen führt die Pflicht zur Zahlung des Solidaritätszuschlags auf Kapitalertragsteuer zu einer Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Kapitalvermögen im Vergleich zu gleich leistungsfähigen Steuerpflichtigen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten.

Eine Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip kann grundsätzlich verfassungsrechtlich durch Sozialzwecknormen bzw. das Gemeinwohlprinzip als Generalprinzip gerechtfertigt werden (BVerfGE 93, 121 [148]). Eine Rechtfertigung aus Gründen des Gemeinwohls geht aus den Gesetzgebungsmaterialien zur Rückführung des Solidaritätszuschlags jedoch nicht hervor.



Eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung folgt auch nicht aus dem Bedürfnisprinzip, nach dem Steuerentlastungen aufgrund wirtschaftlicher Bedürftigkeit geboten sein können, da hier wirtschaftlich gleich leistungsfähige Steuerpflichtige ungleich behandelt werden.

\* \* \*