

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M. (Notre Dame)

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht
Direktor des Instituts für Wirtschafts- und Steuerrecht



Universität Augsburg
Juristische Fakultät

Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 verletzt das Grundgesetz!

Stellungnahme im Auftrag
des Bundes der Steuerzahler Deutschland e.V.
und des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V.
im Verfahren 2 BvR 1505/20
unter Berücksichtigung des Urteils des BFH vom 17. Januar 2023 – IX R 15/20

Januar 2024

I.	Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 in der Diskussion – Ausgangspunkte ...	3
II.	Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG – ein wiedervereinigungsbedingter Sonderbedarf des Bundes besteht nicht mehr.....	4
1.	Rechtfertigender besonderer Finanzbedarf des Bundes – Maßstab.....	4
a)	Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG.....	4
b)	Die besondere Bedeutung der historisch-genetischen Interpretation	5
c)	Bestätigung durch weitere Maßstäbe der Finanzverfassung.....	6
d)	Entscheidungsraum und Verfassungsbindung des Gesetzgebers – BFH IX R 15/20.....	8
2.	Ein wiedervereinigungsbedingter Sonderbedarf besteht nicht mehr – Subsumtion	10
a)	Solidarpakt II, aktueller Bericht zur Vollendung der Einheit Deutschlands.....	10
b)	Der Finanzbedarf muss bei Erhebung der Abgabe bestehen – BFH IX R 15/20	12
c)	Über ein Vierteljahrhundert – keine Ergänzungsabgabe zur Dauerfinanzierung.....	13
d)	Keine schlüssigen Darlegungen in der Begründung des Gesetzentwurfs.....	14
e)	Unterschiedliche Darlegungs- und Prüfungslasten – BFH IX R 15/20.....	15
f)	Die Begründung des Gesetzentwurfs benennt keinen bestehenden Finanzbedarf	16
III.	Eine neue Rechtfertigung der Ergänzungsabgabe ist unterblieben.....	18
1.	Solidaritätszuschlag 1995/2021 zur Finanzierung der deutschen Einheit.....	18
2.	Ein neuer Bundesbedarf wäre vom Parlament ausdrücklich festzustellen	18
IV.	Keine Erhöhung der Einkommensteuer im Gewand einer Ergänzungsabgabe.....	21
1.	Unterscheidungsgebot von Abgaben, Umgehung des Rechts – Maßstab	21
a)	Finanzverfassung und Grundrechte – Abgaben sind klar zu unterscheiden	21
b)	„Formenmissbrauch“ – verfassungswidrige Umgehung des Rechts.....	22
2.	Keine „Reichensteuer“ auf Grundlage des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG – Subsumtion....	23
a)	Unterscheidungsgebot – Abgabentypus, Allgemeinheit der Steuern	23
b)	Maßgeblicher Belastungsgrund – Typusfehler, keine soziale Steuergestaltung	25
c)	Verfassungswidrige „Reichensteuer“	26
d)	Umgehung des Rechts	27
V.	Gleichheitswidrige Belastung von nur zehn Prozent der Verpflichteten	29
1.	Gleichheitsgerechte und folgerichtige Steuergesetzgebung – Maßstab.....	29
a)	Gleichheit vor dem Steuergesetz	29
b)	Leistungsfähigkeit – Folgerichtigkeit – Belastungsgrund	29
2.	Gleichheitswidrige Belastung allein der Spitzenverdiener – Subsumtion	31
a)	Verhältnismäßige folgerichtige Gestaltung, keine Willkürkontrolle – BFH IX R 15/20	31
b)	Die genannten sozialen und konjunkturellen Gründe genügen nicht – BFH IX R 15/20.....	32
c)	Zuschlagscharakter – ungleichmäßige Minderheitsbelastung	34
d)	Die Abgabenbelastung ist nicht folgerichtig – Belastungsgrund.....	34
e)	Unsolidarischer, leistungswidriger und teilender Solidaritätszuschlag 1995/2021	35
VI.	Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 ist realitäts-, bedarfs- und verfassungsvergessen – Zusammenfassung in Thesen	37

I. Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 in der Diskussion – Ausgangspunkte

Der geltende Solidaritätszuschlag wird seit dem Jahr 1995 erhoben. Nach der Gründungsidee belastet er alle Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen solidarisch entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit, um den historischen Glücksfall der Wiedervereinigung zu finanzieren.¹ Zum Jahr 2021 veränderte der Gesetzgeber dieses Abgabekonzept grundlegend. Nach dem „Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“ wird der Zuschlag fortgeführt. Aus sozialen und konjunkturellen Gründen werden aber nicht mehr alle entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit solidarisch belastet, sondern rund 90 Prozent der Steuerpflichtigen von der Abgabepflicht befreit. Nur noch Spitzenverdiener müssen die Abgabe entrichten.² Angesichts dieses grundlegenden Wandels intensiviert sich die bereits zuvor breit diskutierte Verfassungsfrage, ob der Zuschlag das Grundgesetz verletzt.

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat den Solidaritätszuschlag bislang nicht als verfassungswidrig bezeichnet, obwohl sie die Möglichkeit hierzu hatte.³ Doch halten die deutlich überwiegenden Beiträge der Wissenschaft die Abgabe seit rund zehn Jahren für verfassungswidrig. Insbesondere nach der grundlegenden Änderung zum Jahr 2021 wird von einer „eindeutigen und offensichtlichen“, einer „unbestreitbaren“ und „evidenten“ Grundgesetzverletzung gesprochen.⁴

¹ Entwurf eines Gesetzes über Maßnahmen zur Bewältigung der finanziellen Erblasten im Zusammenhang mit der Herstellung der Einheit Deutschlands, zur langfristigen Sicherung des Aufbaus in den neuen Ländern, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Entlastung der öffentlichen Haushalte (Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG –), 4.3.1993, BT-Drs. 12/4401, S. 51.

² Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1 f., 11 f.

³ BVerfG, 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, NJW 2011, 441 (443 Rn. 17) – Solidaritätszuschlag (Kammerbeschluss); BVerfG, 7.6.2023 – 2 BvL 6/14, NJW 2023, 3007 – Solidaritätszuschlag (Kammerbeschluss); BFH, 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1685 (Rn. 23); BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 23); BFH, 14.11.2018 – II R 64/15, BStBl. II 2019, 289 (Rn. 13); BFH, 14.11.2018 – II R 63/15, BStBl. II 2021, 184 (Rn. 14); BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351.

⁴ Zitate: *H. Kube*, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, 1792 (1796), und *H.-J. Papier*, Solidaritätszuschlag und Finanzverfassung, FS M. Lehner, 2019, 511 (513, 516); für die Verfassungsverletzung zuvor: *L. Schemmel*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag: Unzumutbar und unzulässig, 2008, S. 27; *P. Selmer/L. Hummel*, Der Solidaritätszuschlag – eine unendliche Geschichte?, Jahrbuch für öffentliche Finanzen, 2013, 361 (381 f.); Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, Verfassungskonformität und Zukunft des Solidaritätszuschlags – auch unter Berücksichtigung der Diskussion um den Abbau der kalten Progression, DStR 2014, 1309 (1312 f.); *R. Bartone*, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: FS R. Wendt, 2015, 739 (760 f.); *H. Kube*, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, 1792 (1799); *H.-J. Papier*, Rechtswissenschaftliches Gutachten zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 2020, 2019, S. 28 f.; *V. Hoch*, Verfassungsrechtliche Fragen des Solidaritätszuschlags: Abschaffen, abschmelzen oder beibehalten?, DStR 2018, 2410 (2413 f.); *Präsident des Bundesrechnungshofes*, Gutachten des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung über den Abbau des Solidaritätszuschlags, 2019, S. 24 f.; *Chr. Frank*, Verfassungsmäßigkeit und Zukunft des Solidaritätszuschlags, 2019, S. 113 ff.; *M. Sell*, Der SolZ 1995 – ein Provisorium auf Dauer?, DB 2019, M4 f.; *O. v. Schweinitz*, RegE eines Gesetzes zur Rückführung des SolZ – Auswirkungen auf die Abgeltungsteuer, DB 2019, 2257 (2257); *R. Wernsmann*, Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags verfassungsmäßig?, NJW 2018, 916 (918); *ders.*, Verfassungs-

II. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG – ein wiedervereinigungsbedingter Sonderbedarf des Bundes besteht nicht mehr

1. Rechtfertigender besonderer Finanzbedarf des Bundes – Maßstab

a) Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG

Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG). Das Grundgesetz regelt hier keine herkömmliche Steuer, sondern eine subsidiäre Abgabe, die nicht den Gesamtstaat, sondern den Bund finanziert. Das Tatbestandsmerkmal der Ergänzung und das ertragverteilende System der Finanzverfassung führen zu zwei Voraussetzungen der Abgabe. Als subsidiärer Zuschlag finanziert sie – anders als herkömmliche Steuern – nicht den allgemeinen Haushalt, sondern – erstens – einen vorübergehenden besonderen Finanzbedarf der öffentlichen Hand. Im Unterschied zu den Gemeinschaftsteuern stehen die Einnahmen nur dem Bund und nicht auch den Ländern zu. Der rechtfertigende Sonderbedarf muss daher – zweitens – beim Bund liegen. Diese zweiteilige verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Ergänzungsabgaben wurde vom verfassungsgebenden Gesetzgeber betont.⁵ Sie ist in Rechtsprechung⁶ und Literatur⁷ anerkannt. Auch die Begründung des Gesetzentwurfs zur Änderung des Soli-

fragen des Solidaritätszuschlags, ZG 2020, 181 (185 ff.); *M. Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, GG, 7. Auflage 2021, Art. 106 Rn. 21; *Driien*, in: Bonner Kommentar, GG, 213. Akt. 2021, Art. 106 Rn. 178. Zum jeweiligen Zeitpunkt hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags lediglich (kritisch) **fragend**: *D. Birk*, Richtervorlage zum Solidaritätszuschlag in 2007 unzulässig, FR 2010, 999 (1003); *H.-J. Kanzler*, Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags, FR 2011, 896 (902); *Chr. Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 81. Lfg. 2017, Art. 106 Rn. 117 f.; *W. Heun*, in: Dreier, GG, 3. Auflage 2018, Art. 106 Rn. 16; *K.-A. Schwarz*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Auflage 2018, Art. 106 Rn. 49; für einen **verfassungskonformen Zuschlag** *H. Tappe*, Das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags, NVwZ 2020, 517 ff.; *ders.*, ... und er ist doch verfassungsmäßig, StuW 2022, 6 ff.

⁵ Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung, 29.4.1954, BT-Drs. 2/480, S. 72; sogleich unter II. 1. b).

⁶ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338 ff.) – Ergänzungsabgabe; BVerfG, 19.11.1999 – 2 BvR 1167/96, NJW 2000, 797 (798 Rn. 28) – Solidaritätszuschlag 1991 (Kammerbeschluss); BVerfG, 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, NJW 2011, 441 (443 Rn. 17) – Solidaritätszuschlag (Kammerbeschluss); BVerfG, 7.6.2023 – 2 BvL 6/14, NJW 2023, 3007 (3008 Rn. 54, 61 ff.) – Solidaritätszuschlag (Kammerbeschluss); im weiteren Zusammenhang auch BVerfG, 27.10.2021 – 2 BvL 12/11, DStR 2021, 2888 ff. – Solidaritätszuschlag und Körperschaftsteuer; BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 41); BFH, 28.6.2006 – VII B 324/05, BStBl. II 2006, 692 (Rn. 10); BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 17); BFH, 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1685 (Rn. 17); knapp bestätigend: BFH, 14.11.2018 – II R 63/15, BStBl. II 2021, 184 (Rn. 14); BFH, 14.11.2018 – II R 64/15, BStBl. II 2019, 289 (Rn. 13); FG Baden-Württemberg, 16.5.2022 – 10 K 1693/21, EFG 2022, 1397 (Rn. 66 f., 71); FG Nürnberg, 29.7.2020 – 3 K 1098/19, StB 2020, 298 (Rn. 123, 102, 117); FG Niedersachsen, 21.8.2013 – 7 K 143/08, DStRE 2014, 534 (Rn. 330). Nur zu Beginn der gerichtlichen Befassung mit dem Solidaritätszuschlag wurden die Sondervoraussetzungen in Ablehnung einer notwendigen Befristung **vereinzelt nicht gestützt**: FG Köln, 14.1.2010 – 13 K 1287/09, DStRE 2010, 1061 (Rn. 44); vgl. FG Münster, 27.9.2005 – 12 K 6263/03 E, EFG 2006, 371 (Rn. 23, 29); FG Münster, 8.12.2009 – 1 K 4077/08 E, DStRE 2011, 92 (Rn. 20).

⁷ *L. Schemmel*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag: Unzumutbar und unzulässig, 2008, S. 27; *D. Birk*, Richtervorlage zum Solidaritätszuschlag in 2007 unzulässig, FR 2010, 999 (1003); *H.-J. Kanzler*, Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags, FR 2011, 896 (902); *P. Selmer/L. Hummel*, Der Solidaritätszuschlag – eine unendliche Geschichte?, Jahr-

daritätszuschlags aus dem Jahr 1999 betonte diese Vorgaben: „Als Ergänzungsabgabe hat der Solidaritätszuschlag den Zweck, einen aufgabenbezogenen Mehrbedarf des Bundes zu finanzieren. Er kann so lange fortgeführt werden, wie ein solcher Mehrbedarf besteht.“⁸

b) Die besondere Bedeutung der historisch-genetischen Interpretation

Der verfassungsrechtlich bindende Abgabentypus der Ergänzungsabgabe beruht – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – auf den „Vorstellungen“ des Verfassungsgebers.⁹ Die historisch-genetische Interpretation gewinnt so eine besondere Bedeutung.¹⁰ Das Bundesverfassungsgericht befasst sich in der grundlegenden Entscheidung vor rund 50 Jahren insbesondere mit der Frage, ob der Zuschlag von Verfassung wegen von vornherein zu befristen ist. Eine zeitliche Begrenzung muss – so der Senat – der Gesetzgeber nicht vorsehen.¹¹ In Ablehnung der Befristung wird die „Funktion“ der Abgabe auch auf Grundlage zentraler Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren konkretisiert. Die Ergänzungsabgabe wird zur Befriedigung „anderweitig nicht ausgleichender Bedarfsspitzen im Haushalt“, „für den Fall einer unumgänglichen und nicht anderweitig zu deckenden Steigerung“ des „Finanzbedarfs“ des Bundes und „in Notfällen“ erhoben.¹² Diese Vorgaben verlangen in der Tat nicht, eine Ergänzungsabgabe zeitlich zu befristen. Doch gingen die Mütter und

buch für öffentliche Finanzen, 2013, 361 (375, 381 f.); Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, Verfassungskonformität und Zukunft des Solidaritätszuschlags – auch unter Berücksichtigung der Diskussion um den Abbau der kalten Progression, DStR 2014, 1309 (1311 f.); R. Bartone, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, FS R. Wendt, 2015, 739 (739, 744, 760); Chr. Seiler, in: Dürrig/Herzog/Scholz, GG, 81. Lfg. 2017, Art. 106 Rn. 117 f.; H. Kube, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, 1792 (1796); ders., Typus, Widmung und Grenzen der Ergänzungsabgabe, StuW 2022, 3 (3); H.-J. Papier, Solidaritätszuschlag abschaffen?, ZRP 2018, 186; ders., Rechtswissenschaftliches Gutachten zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 2020, 2019, S. 20 f.; ders., Solidaritätszuschlag und Finanzverfassung, FS M. Lehner, 2019, 511 (512 f.); R. Wernsmann, Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags verfassungsmäßig?, NJW 2018, 916 (918); ders., Verfassungsfragen des Solidaritätszuschlags, ZG 2020, 181 (185); V. Hoch, Verfassungsrechtliche Fragen des Solidaritätszuschlags: Abschaffen, abschmelzen oder beibehalten?, DStR 2018, 2410 (2411); W. Heun, in: Dreier, GG, 3. Auflage 2018, Art. 106 Rn. 16; K.-A. Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Auflage 2018, Art. 106 Rn. 49; Präsident des Bundesrechnungshofes, Gutachten des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung über den Abbau des Solidaritätszuschlags, 2019, S. 24 f.; M. Sell, Der SolZ 1995 – ein Provisorium auf Dauer?, DB 2019, M 4 f.; Chr. Frank, Verfassungsmäßigkeit und Zukunft des Solidaritätszuschlags, 2019, S. 113 ff.; O. v. Schweinitz, RegE eines Gesetzes zur Rückführung des SolZ – Auswirkungen auf die Abgeltungsteuer, DB 2019, 2257 (2257); Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags, WD – 3000 – 099/19; N. Woitok, Bewahrt COVID-19 den Solidaritätszuschlag vor der Verfassungswidrigkeit?, StuW 2021, 17 (28); M. Heintzen, in: v. Münch/Kunig, GG, 7. Auflage 2021, Art. 106 Rn. 21; Driën, in: Bonner Kommentar, GG, 213. Akt. 2021, Art. 106 Rn. 178; für eine andere Ansicht: H. Tappe, Das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags, NVwZ 2020, 517 ff.; ders., ... und er ist doch verfassungsmäßig, StuW 2022, 6 ff.

⁸ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1; BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 25); BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 41).

⁹ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338) – Ergänzungsabgabe; bereits unter a).

¹⁰ R. Wernsmann, Verfassungsfragen des Solidaritätszuschlags, ZG 2020, 181 (182 f.).

¹¹ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340) – Ergänzungsabgabe.

¹² BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (341) – Ergänzungsabgabe.

Väter des Grundgesetzes davon aus, dass „ein zusätzlicher Finanzbedarf des Bundes“ zu finanzieren ist.¹³

Nach den maßgeblichen Gesetzentwürfen zur Änderung der Finanzverfassung und zur Regelung der ersten Ergänzungsabgabe aus dem Jahr 1954 ist der Zuschlag ganz im Sinne dieser Rechtsprechung „dazu bestimmt, anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken.“¹⁴ Von der Abgabe ist „nur in besonderen Notfällen Gebrauch“ zu machen. Sie „soll es dem Bundesgesetzgeber ermöglichen, ohne Anwendung der Revisionsklausel und ohne Änderung der Steuersätze Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken, die auf anderem Wege, insbesondere durch Senkung von Ausgaben nicht ausgeglichen werden können. Auf diese Weise wird die Abgabe, deren Erhebung nur mit geringen Hebesätzen in Betracht kommt und keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmelagen bestimmt ist, wesentlich zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen.“¹⁵

c) **Bestätigung durch weitere Maßstäbe der Finanzverfassung**

Das Bundesverfassungsgericht hat den Schutz der Finanzverfassung in bindenden Typusbegriffen konkretisiert. Die „typusbildenden Unterscheidungsmerkmale“ der einzelnen Steuern und Steuerarten der Art. 105 und Art. 106 GG „sind dem traditionellen deutschen Steuerrecht zu entnehmen.“ Neue Abgabengesetze sind in den Elementen der herkömmlichen Abgaben gebunden, die das Grundgesetz regelt. Nur innerhalb der so gefassten Abgabenbegriffe verfügt der Gesetzgeber über einen weiten Gestaltungsraum.¹⁶ Die genetisch-historische Interpretation der einzelnen Steuer- und Abgabenarten gewinnt so für alle Abgaben eine bemerkenswerte direkte Kraft. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Verfassungsbindung bereits in seiner Leitentscheidung vor 50 Jahren vorgezeichnet. Der Gesetzgeber ist an die Grenzen, die der Verfassungsgeber im Begriff der Ergänzungsabgabe errichtet hat, gebunden.¹⁷

Die Finanzverfassung ist durch eine spezifische Formenstrenge, eine besondere Schutz- und Begrenzungsfunktion gekennzeichnet. Die „Schutz- und Begrenzung-

¹³ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340) – Ergänzungsabgabe.

¹⁴ Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung, 29.4.1954, BT-Drs. 2/480, S. 72.

¹⁵ Entwurf eines Gesetzes über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer, 29.4.1954, BT-Drs. 2/484, S. 1, 4 (hier keine Hervorhebungen); für die Entstehungsgeschichte *N. Woitok*, *Bewahrt COVID-19 den Solidaritätszuschlag vor der Verfassungswidrigkeit?*, *StuW* 2021, 17 (19 ff.).

¹⁶ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rn. 64 ff., Zitat: 192, Rn. 64) – Kernbrennstoffsteuer.

¹⁷ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338 ff.) – Ergänzungsabgabe; bereits unter II. 1. a) und b).

funktion“ entfaltet sich „auch im Verhältnis zum Bürger, der darauf vertrauen darf, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden.“ Das Grundgesetz muss in seinen Finanzregeln insgesamt „ein Stück Gemeinwohlgerechtigkeit“ bewirken.¹⁸ Wer aus dem Verfassungsbegriff der Ergänzungsabgabe keine Voraussetzung ableitet und dem Tatbestandsmerkmal damit keinen Regelungsgehalt zuweist,¹⁹ widerspricht daher nicht nur dem Wortlaut und der bewussten Begriffswahl durch den verfassungsgebenden Gesetzgeber.²⁰ Zudem wird die besondere Formenstrenge sowie die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung missachtet. In den Vorgaben der Finanzverfassung werden Schutzmauern für die Steuerpflichtigen errichtet. Einem Tatbestandsmerkmal des Finanzverfassungsrechts ist daher nicht eine Bindungswirkung abzusprechen, vielmehr ist diese zu entfalten.

Abgabengesetze müssen ihren Belastungsgrund erkennbar regeln.²¹ Der Belastungsgrund erklärt, warum auf einen Steuergegenstand mit welcher Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und Wirkung zugegriffen wird und welche Gebietskörperschaft die Erträge erhält. Ganz vergleichbar muss auch der Zweck von Lenkungssteuern durch eine erkennbare gesetzgeberische Entscheidung getragen sein.²² Gebührenzwecke sind in einer „hinreichenden Klarheit“ darzulegen.²³ Auch diese Vorgaben des allgemeinen Finanzverfassungsrechts weisen den Gesetzgeber an, Ergänzungsabgaben erkennbar in einem besonderen Bundesbedarf zu begründen.

¹⁸ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (190 ff. Rn. 57 ff., Zitate: 191 f. Rn. 58, 60) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 3, 4, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397 Rn. 62 ff.) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG, 6.11.2012 – 2 BvL 51, 52/06, BVerfGE 132, 334 (349 ff. Rn. 49 ff.) – Rückmeldegebühr Berlin; BVerfG, 12.5.2009 – 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132 (141) – Holzabsatzfonds, Forstabsatzfonds; BVerfG, 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (14 f.) – Rückmeldegebühr Baden-Württemberg; BVerfG, 6.11.1984 – 2 BvL 19, 20/83 u.a., BVerfGE 67, 256 (288 f.) – Investitionshilfegesetz jeweils m.w.N.

¹⁹ Siehe für den Nachweis Fn. 4.

²⁰ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338 ff.) – Ergänzungsabgabe; BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 12); Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung, 29.4.1954, BT-Drs. 2/480, S. 72; Entwurf eines Gesetzes über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer, 29.4.1954, BT-Drs. 2/484, S. 1, 4; bereits unter II. 1. a) und b).

²¹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f. Rn. 97 f.) – Grundsteuer.

²² BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32 f.) – Erbschaftsteuer II; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231 f.) – Pendlerpauschale; BVerfG, 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (292 f.) – ökologische Steuerreform.

²³ BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 3, 4, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397 f. Rn. 64 f.) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG, 6.11.2012 – 2 BvL 51, 52/06, BVerfGE 132, 334 (349 f. Rn. 49 f.) – Rückmeldegebühr Berlin.

**d) Entscheidungsraum und Verfassungsbindung des Gesetzgebers –
BFH IX R 15/20**

Der Gesetzgeber hat bei der Wahl eines Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes einen weiten Entscheidungsraum.²⁴ Er bestimmt, welcher vorübergehende Mehrbedarf des Bundes durch die subsidiäre Abgabe finanziert wird. Zudem trägt er die Erstverantwortung für die gleichsam negative Entscheidung, wann die besondere Finanzlage nicht mehr besteht und eine Ergänzungsabgabe daher abzuschaffen ist. Auch hier hat er eine Einschätzungsprärogative.²⁵ „Die Entscheidung darüber, welche Aufgaben, insbesondere welche Reformmaßnahmen in Angriff genommen werden, und wie sie finanziert werden sollen, gehört“ – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die sich grundsätzlich der Nachprüfung des Bundesverfassungsgerichts entzieht.“²⁶

Dieser Entscheidungsraum relativiert die Verfassungsbindung aber nicht und entbindet den Gesetzgeber daher nicht von der Verpflichtung, die Voraussetzungen des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG einzuhalten.²⁷ Die Gerichte müssen von den Ausführungen des Gesetzgebers ausgehen und dessen Entscheidungsraum wahren. Sodann sind die Vorgaben des Grundgesetzes aber nicht nur feststellen, sondern auch zu prüfen. Diesen Auftrag vernachlässigt der Bundesfinanzhof in seiner aktuellen Entscheidung zum Solidaritätszuschlag 1995/2021, wenn er die Maßstäbe und die Begründung des Gesetzentwurfs darstellt, aber nicht überprüft.²⁸

Würde verfassungsrechtlich nicht erörtert, ob der besondere Finanzbedarf des Bundes die Ergänzungsabgabe weiterhin rechtfertigt, könnte im Gewand der Ergänzungsabgabe die Einkommen- und Körperschaftsteuer zu Gunsten des Bundes erhöht werden. Die Ergänzungsabgabe würde in diesen Steuern aufgehen und ihre Eigenständigkeit verlieren. Die Kompetenzordnung und die Ertragsverteilung der Finanzverfassung, nach der die Einkommen- und Körperschaftsteuer Bund und Län-

²⁴ BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (141 ff. Rn. 98 ff.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (245) – Hinzurechnung Körperschaftsteuer; BVerfG, 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (309 ff.) – häusliches Arbeitszimmer.

²⁵ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (342 f.) – Ergänzungsabgabe; *R. Bartone*, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: FS R. Wendt, 2015, 739 (760); *H.-J. Papier*, Solidaritätszuschlag und Finanzverfassung, FS M. Lehner, 2019, 511 (513).

²⁶ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (343) – Ergänzungsabgabe.

²⁷ Siehe jüngst BVerfG, 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, NJW 2023, 3775 (3781 Rn. 137 ff. m.w.N.) – Zweites Nachtragshaushaltsgesetz 2021.

²⁸ BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 48 f.); für die unterbliebene Prüfung: *C. Graw*, DB 2023, 300; „Dabei hat das Gericht maßgebend auf die Begründung des Gesetzentwurfs rekurriert“; *ders.*, HFR 2023 245; *R. Wernsmann*, ZG 2023, 103 (108), spricht von einem „pauschalen Verweis“; vgl. *E. Ratschow*, BFH/PR 2023, 133 (133).

dem zustehen, die Ergänzungsabgabe hingegen allein den Bund finanziert, wäre missachtet.²⁹ Auch in späteren Entscheidungen bestätigte das Bundesverfassungsgericht diese verfassungsrechtlichen Vorgaben unter ausdrücklichem Hinweis auf die grundgesetzliche „Funktion“ von Ergänzungsabgaben, einem „zusätzlichen“ und „ausschließlichen Mehrbedarf des Bundes“ zu begegnen.³⁰

In der Betonung des Entscheidungsraums des Gesetzgebers dürfen die strikten Bindungen der Finanzverfassung und ihre besondere Schutzfunktion auch im Abgabentypus nicht zurückgenommen oder relativiert werden. Der Gesetzgeber benennt in seinem Entscheidungsraum den besonderen Finanzbedarf und die daraus folgende Finanzlast. Wenn der besondere Finanzbedarf nicht mehr besteht, ist eine Ergänzungsabgabe aber aufzuheben. Eine offensichtliche oder zwangsläufige Verletzung ihrer Vorgaben verlangt die strikte Finanzverfassung nicht. Das Grundgesetz ist daher nicht erst dann missachtet, wenn sich – in den Worten der aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofs – die Verhältnisse „offensichtlich“ oder „zwangsläufig“ verändert haben. Eines „eindeutigen“ Wandels bedarf es aufgrund der Erstverantwortung des Bundestages aber in der Tat.³¹ Auch sind der Gesetzgeber und die Gerichte angesichts der Generationenaufgabe der Deutschen Einheit nicht erst nach 30 Jahren – dem vom Bundesfinanzhof angenommenen Zeitraum einer Generation – verfassungsrechtlich gehalten, den Finanzbedarf der Wiedervereinigung zu prüfen.³² Ohnehin liegt die Wiedervereinigung mehr als 30 Jahre zurück, sodass der Bundesfinanzhof nach seinen eigenen Angaben hätte genauer prüfen müssen. Der besondere Finanzbedarf rechtfertigt die Ergänzungsabgabe verfassungsrechtlich und muss daher in allen Jahren vorliegen, in denen der Zuschlag erhoben wird. Doch ist der Finanzbedarf, in dem der Solidaritätszuschlag 1995/2021 begründet wird, nunmehr eindeutig und auch offensichtlich weggefallen.

²⁹ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338 ff.) – Ergänzungsabgabe.

³⁰ BVerfG, 7.6.2023 – 2 BvL 6/14, NJW 2023, 3007 – Solidaritätszuschlag (Kammerbeschluss); BVerfG, 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, NJW 2011, 441 (443 Rn. 17) – Solidaritätszuschlag (Kammerbeschluss); BVerfG, 19.11.1999 – 2 BvR 1167/96, NJW 2000, 797 (798 Rn. 28) – Solidaritätszuschlag 1991 (Kammerbeschluss); siehe im weiteren Zusammenhang auch BVerfG, 27.10.2021 – 2 BvL 12/11, DStR 2021, 2888 ff. – Solidaritätszuschlag und Körperschaftsteuer.

³¹ BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 18, 25, 50); BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 41).

³² In diese Richtung aber weist BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 56 f.); kritisch R. Wernsmann, ZG 2023, 103 (106); E. Ratschow, BFH/PR 2023, 133 (133): „Die Grenze von 30 Jahren löst sich allerdings vollständig vom Finanzierungszweck und widerspricht auch den verfassungsrechtlichen Annahmen, dass eine feste zeitliche Grenze nicht geboten ist und sich allenfalls aus dem Wegfall des Finanzierungszwecks ergeben kann. Warum das nach genau 30 Jahren der Fall sein sollte, lässt sich kaum begründen.“ M. Jachmann-Michel, jurisRP-SteuerR 10/2023, Anm. 1 unter D. I., spricht von der fragwürdigen „Rechtsschöpfung der Generationenaufgabe.“

2. Ein wiedervereinigungsbedingter Sonderbedarf besteht nicht mehr – Subsumtion

a) Solidarpakt II, aktueller Bericht zur Vollendung der Einheit Deutschlands

Der bis heute geltende Solidaritätszuschlag wurde zum Jahr 1995 eingeführt, um die „Vollendung der Einheit Deutschlands“ zu finanzieren.³³ Die Wiedervereinigung war ein historischer Glücksfall und ein Großereignis. Sie löste einen Sonderbedarf des Bundes aus und vermochte daher eine Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zu rechtfertigen. Der Gesetzgeber hat einen weiten Entscheidungsraum, einen solchen Zuschlag in einem bundeswirksamen Sonderbedarf zu begründen. Doch ist die Abgabe aufzuheben, wenn der mit der Erhebung verfolgte Zweck erreicht ist.³⁴ Die Deutsche Einheit kann heute – über 30 Jahre nach diesem Großereignis – keine Ergänzungsabgabe mehr verfassungsrechtlich begründen. Die Deutsche Einigung ist vollendet, nicht gefährdet und daher auch nicht mehr zu finanzieren.

Der rechtfertigende Grund des Solidaritätszuschlags, die Finanzierung der Wiedervereinigung Deutschlands, ist „eindeutig und offensichtlich weggefallen.“³⁵ Das „unbestreitbare“ Fehlen führt nach den klaren Befunden von Stimmen der Wissenschaft zu einem „evidenten“ Verfassungsverstoß.³⁶ Selbst wenn es richtig wäre, dass die Veränderung der Verhältnisse in den Worten des Bundesfinanzhof „offensichtlich feststehen“ müsse,³⁷ lässt sich der Zuschlag nicht mehr rechtfertigen. Auch wenn die finanziellen Lasten der Wiedervereinigung aufgrund der Größe, Breite und Komplexität dieser Aufgabe nur schwer zu beurteilen sind, können Gegenwartslasten nicht mehr dieser historischen Wende zugerechnet werden. Hiervon gehen der Gesetzgeber und die Bundesregierung selbst aus. Wenn aber diese staatsleitenden Organe ausdrücklich ausführen, dass die Wiedervereinigung finanziert ist, verliert

³³ Entwurf eines Gesetzes über Maßnahmen zur Bewältigung der finanziellen Erblasten im Zusammenhang mit der Herstellung der Einheit Deutschlands, zur langfristigen Sicherung des Aufbaus in den neuen Ländern, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Entlastung der öffentlichen Haushalte (Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG –), 4.3.1993, BT-Drs. 12/4401, S. 51; bereits unter I. 1.

³⁴ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1; BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 25); BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 41); insgesamt bereits unter II. 1.

³⁵ H. Kube, Typus, Widmung und Grenzen der Ergänzungsabgabe, *StuW* 2022, 3 (3).

³⁶ H.-J. Papier, Solidaritätszuschlag und Finanzverfassung, *FS M. Lehner*, 2019, 511 (513, 516).

³⁷ BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 41); BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 25); bereits unter II. 1. d).

ein in einer Begründung eines Gesetzentwurfs dargelegter Sonderbedarf zur Vollen-
dung der Deutschen Einheit seine Plausibilität. Er ist – auch unabhängig davon, dass
die Ausführungen nicht überzeugen – offensichtlich nicht mehr treffend. Wer den
Bedarf zunächst gesetzlich ablehnt, dann in einer Gesetzesbegründung skizziert,
kurze Zeit später aber erneut ausdrücklich verneint, handelt widersprüchlich. Eine
Ergänzungsabgabe und Sonderlast für zahlreiche Steuerpflichtige ist so nicht verfas-
sungsrechtlich zu begründen.

Der Solidarpakt II sollte die Folgen der Teilung Deutschlands finanziell überwinden
und zudem dazu beitragen, gleichwertige Lebensverhältnisse in Ost und West zu
schaffen.³⁸ Mit dem „Auslaufen der sog. Solidarpakt II-Regelungen zum Ende des
Jahres 2019 und mit dem ab 2020 geltenden Finanzausgleichsgesetz des Bundes“
bestätigt er, „dass wir uns heute nicht mehr in einer staatsfinanziellen Nachvereini-
gungssituation befinden. Der ab 2020 geltende Finanzausgleich ist, anders als der
Finanzausgleich seit 1990, kein Nachvereinigungsausgleich mehr. Er reagiert
gleichermaßen auf Finanzschwächen in allen Regionen Deutschlands.“ Die Weiter-
erhebung des Solidaritätszuschlags „ist deshalb verfassungswidrig.“³⁹

Die Bundesregierung hat rund 15 Monate nach dem Beschluss, den Solidaritätszu-
schlag weiterhin mit einem Finanzbedarf zur Vollendung der Deutschen Einheit zu
begründen,⁴⁰ ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Wiedervereinigung abge-
schlossen und finanziert sei. „Unterschiede zwischen den neuen und den alten Län-
dern sind längst nicht mehr eine Folge vor allem von Teilung und nachfolgender
Umbruchzeit,“ sondern – so fährt der Bericht der Bundesregierung zur Vollendung
der Deutschen Einheit fort – der allgemeinen Herausforderungen unserer Zeit.
„Nach mehr als drei Jahrzehnten ist das wieder vereinte Deutschland nicht nur wirt-
schaftlich, sondern auch auf der Ebene der Einstellungen und des subjektiven Emp-
findens zusammengewachsen. [...] Das Gesamtdeutsche Fördersystem für struktur-
schwache Regionen ist seit dem 1. Januar 2020 in Kraft. Damit nimmt der Bund
nach Auslaufen des Solidarpakts II Ende 2019 weiterhin seine regionalpolitische

³⁸ Entwurf eines Gesetzes über verfassungskonkretisierende allgemeine Maßstäbe für die Verteilung des Umsatzsteuer-
aufkommens, für den Finanzausgleich unter den Ländern sowie für die Gewährung von Bundesergänzungszuweisungen
(Maßstäbengesetz – MaßstG –), 4.7.2001, BT-Drs. 14/6577, S. 1 f.

³⁹ H. Kube, Typus, Widmung und Grenzen der Ergänzungsabgabe, *StuW* 2022, 3 (4); *ders.* Verfassungsrechtliche Prob-
lematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, *DStR* 2017, 1792 (1799 f.); H.-J. Papier, Solidaritätszu-
schlag und Finanzverfassung, *FS M. Lehner*, 2019, 511 (512 f.); *Präsident des Bundesrechnungshofes*, Gutachten des
Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung über den Abbau des Solidaritätszuschlags, 2019, S. 24 f.;
O. v. Schweinitz, *RegE* eines Gesetzes zur Rückführung des SolZ – Auswirkungen auf die Abgeltungsteuer, *DB* 2019,
2257 (2257); M. Sell, *Der SolZ 1995 – ein Provisorium auf Dauer?*, *DB* 2019, M4 f.; V. Hoch, *Verfassungsrechtliche*
Fragen des Solidaritätszuschlags: Abschaffen, abschmelzen oder beibehalten?, *DStR* 2018, 2410 (2413).

⁴⁰ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1.

Verantwortung wahr und fördert seither alle strukturschwachen Regionen in einem bundesweiten System. Bislang auf Regionen in den neuen Bundesländern sowie Berlin beschränkte Förderprogramme werden auf alle strukturschwachen Regionen ausgeweitet. Ziel ist es, allen Menschen in allen Regionen Deutschlands – egal ob in der Stadt oder auf dem Land, ob in Ost oder West, Nord oder Süd – gute Chancen auf wirtschaftliches Wachstum, Beschäftigung und gesellschaftliche Teilhabe zu ermöglichen.⁴¹ Der Bericht befasst sich mit den Voraussetzungen des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG und mit dem Solidaritätszuschlag nicht ausdrücklich. Dennoch wird eindrücklich betont, dass ein besonderer Finanzbedarf des Bundes zur Finanzierung der Deutschen Einheit nicht mehr vorliegt.

**b) Der Finanzbedarf muss bei Erhebung der Abgabe bestehen –
BFH IX R 15/20**

Der Bundesfinanzhof berücksichtigt nicht hinreichend, dass der Gesetzgeber und die Bundesregierung davon ausgehen, dass die Wiedervereinigung finanziert ist.⁴² Vielmehr zieht der Senat in seiner Entscheidung zum Solidaritätszuschlag 1995/2021 einen veralteten Bericht und weitere Quellen heran, die ersichtlich korrigiert wurden. Zitiert werden der Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit aus dem Jahr 2020 und eine Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage zu den finanziellen Zusatzlasten durch die Wiedervereinigung aus dem Jahr 2012.⁴³ Hiernach bestehen – so der veraltete Jahresbericht – „Unterschiede zwischen den neuen und den alten Ländern [...] trotz aller Erfolge auch fort.“⁴⁴ Maßgebliche aktuellere Quellen, die öffentlich zugänglich sind und die alten Quellen in den zentralen Punkten entscheidend verändert haben, werden vom Senat nicht herangezogen. In einer Antwort der Bundesregierung auf eine Große Anfrage aus dem letzten Jahr reagiert diese ausweichend auf die Frage, ob „die bei Einführung des Solidaritätszuschlags rechtfertigende finanzverfassungsrechtliche Sonderlage für die Zeit ab 2020“ fortbesteht. Letztlich bleibt die Antwort offen. Es wird auf vorherige vage Ausführungen und sodann ins Leere verwiesen.⁴⁵ Vor allem aber

⁴¹ „Herausforderungen wie die Globalisierung und Migration, die Digitalisierung, der Klimawandel, die unterschiedliche demografische Entwicklung von Stadt und Land und die damit zusammenhängende ungleiche Verteilung von Fachkräften stellen sich den neuen und den alten Ländern grundsätzlich in gleicher Weise“ (Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2021, 8.7.2021, BT-Drs. 19/31840, S. 8, 15, 21).

⁴² Soeben unter II. 2. a).

⁴³ Bundesregierung, 8.10.2012, BT-Drs. 17/10933; BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 49).

⁴⁴ Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2020, S. 15.

⁴⁵ Bundesregierung, 23.5.2022, BT-Drs. 20/1969, S. 6 ff. – Fragen 10, 14, 17 et passim.

betont der aktuelle Bericht zur Lage der Deutschen Einheit, dass die Deutsche Einheit nicht mehr zu finanzieren, sondern Deutschland innerlich und wirtschaftlich zusammengewachsen ist.⁴⁶

**c) Über ein Vierteljahrhundert –
keine Ergänzungsabgabe zur Dauerfinanzierung**

Ergänzungsabgaben i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG sind subsidiäre Finanzinstrumente, die vorübergehend einem besonderen Bedarf des Bundes, Bedarfsspitzen im Haushalt und letztlich Sonderfällen begegnen. Anders als herkömmliche Steuern dürfen sie den Staat nicht durchgehend finanzieren.⁴⁷ Die Abgaben verhalten sich damit „im Vergleich zu den Gemeinschaftsteuern“ wie „seltene Ausnahmen zur Regel.“⁴⁸ Sie sind – in den Worten des Bundesfinanzhofs – aufzuheben, wenn der begründende Bedarf zu einer „dauerhaften Finanzierungslücke“ geworden ist.⁴⁹

Selbst wenn man – allerdings ohne Überzeugungskraft⁵⁰ – weiterhin davon ausgeht, dass die Deutsche Einheit einen besonderen Finanzbedarf bewirkt, kann über drei Jahrzehnte nach diesem Ereignis nicht mehr davon gesprochen werden, dass nur eine vorübergehende Bedarfsspitze finanziert wird. Zwar gibt es von vornherein keine starre Zeitgrenze, wann ein vorübergehender Bedarf einer Ergänzungsabgabe zu einem dauerhaften Posten wird, dem durch die allgemeinen Steuern zu begegnen ist. Ganz in diesem Sinne ist eine Ergänzungsabgabe nicht in einem Datum zu befristen.⁵¹ Der maßgebliche Kipppunkt lässt sich „genauso wenig präzise bestimmen, wie in unseren Breiten der Moment, in dem der Tag zur Nacht wird.“⁵² Doch selbst wenn ein solcher Wechsel Unschärfen kennt, heißt das nicht, dass Grenzübertritte stets schwer oder kaum zu ermitteln sind. Vielmehr ist außerhalb des Morgengrauens und der Dämmerung klar ersichtlich, ob es Tag oder Nacht ist. Selbst wenn man also annähme, dass der Finanzbedarf der Wiedervereinigung weiter besteht und der

⁴⁶ Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2021, 8.7.2021, BT-Drs. 19/31840, S. 8, 15, 21; soeben unter II. 2. a).

⁴⁷ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340 ff.) – Ergänzungsabgabe; BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 25); Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung, 29.4.1954, BT-Drs. 2/480, S. 72; Entwurf eines Gesetzes über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer, 29.4.1954, BT-Drs. 2/484, S. 1, 4; bereits unter II. 1. a).

⁴⁸ L. Schemmel, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag: Unzumutbar und unzulässig, 2008, S. 27.

⁴⁹ BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 25); BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 57); R. Bartone, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: FS R. Wendt, 2015, 739 (757); bereits unter II. 1. c).

⁵⁰ Unter II. 2. a) und b).

⁵¹ Unter II. 1. a) bis c).

⁵² R. Bartone, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: FS R. Wendt, 2015, 739 (759).

Gesetzgeber mit dem Auslaufen des Solidarpaktes II und die Bundesregierung im aktuellen Bericht zur Vollendung der Deutschen Einheit nicht ausdrücklich auf das Gegenteil weisen,⁵³ befindet sich der Solidaritätszuschlag nun ersichtlich in der verfassungsrechtlichen Finsternis. Eine Abgabe, die über ein Vierteljahrhundert erhoben wird, ist allein durch den Zeitablauf ein gängiges Finanzinstrument geworden und daher keine Ergänzungsabgabe mehr.⁵⁴ Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 ist verfassungswidrig und aufzuheben.

d) Keine schlüssigen Darlegungen in der Begründung des Gesetzentwurfs

Dennoch hat der Bundestag das „Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995“ erlassen. Der Zuschlag wird nicht vollständig abgeschafft, sondern belastet ab dem Jahr 2021 nur noch die oberen zehn Prozent der Einkommen.⁵⁵ Auch nach der so bewirkten Reduktion der Einnahmen von rund 19 auf 11 Mrd. Euro⁵⁶ muss die Abgabe durch einen vorübergehenden besonderen Finanzbedarf des Bundes gerechtfertigt sein.⁵⁷ Sie kann – in den bereits zitierten Worten der Begründung des Gesetzentwurfs – nur „so lange fortgeführt werden, wie ein solcher Mehrbedarf besteht.“⁵⁸

Die Begründung des Gesetzentwurfs stellt zunächst fest, dass der Bund „weiterhin einen wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzierungsbedarf“ habe.⁵⁹ Der Bund müsse einigungsbedingte Finanzen gegenwärtig „etwa im Bereich der Rentenversicherung, beim Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz, für den Arbeitsmarkt sowie für andere überproportionale Leistungen aus dem Bundeshaushalt für die ostdeutschen Bundesländer“ ausgeben.⁶⁰ Selbst wenn man – entgegen der hier vertretenen Auffassung⁶¹ – diese Ausgaben Jahrzehnte später weiterhin der Vollendung der Einheit Deutschlands zurechnen würde, bewirken die Posten keinen

⁵³ Unter II. 2. a) und b).

⁵⁴ R. Bartone, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: FS R. Wendt, 2015, 739 (760); L. Schemmel, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag: Unzumutbar und unzulässig, 2008, S. 27.

⁵⁵ § 3 Abs. 3 SolZG; Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1 f.

⁵⁶ Statistisches Bundesamt, Steuereinnahmen – Kassenmäßige Steuereinnahmen des Bundes, der Länder und der Gemeinden nach Steuerarten, 6.5.2022.

⁵⁷ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340 ff.) – Ergänzungsabgabe; BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 25); Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung, 29.4.1954, BT-Drs. 2/480, S. 72; Entwurf eines Gesetzes über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer, 29.4.1954, BT-Drs. 2/484, S. 1, 4; insgesamt unter II. 1.

⁵⁸ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1.

⁵⁹ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1; so auch H. Tappe, ... und er ist doch verfassungsmäßig, StuW 2022, 6 (8).

⁶⁰ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1.

⁶¹ Soeben unter II. 2. a) bis c).

vorübergehenden Finanzbedarf, der den Solidaritätszuschlag rechtfertigen könnte.⁶² Die Sicherung der Rente ist angesichts der demographischen Entwicklung eine Herkulesaufgabe, die dauerhaft zu lösen ist.⁶³ Auch der Schutz des Arbeitsmarktes ist eine zentrale Aufgabe des sozialen Staates, die nicht als vorübergehender Bundesbedarf gefasst werden kann. Mittel, die 30 Jahre nach der Wiedervereinigung weiterhin für die einigungsbedingte Überführung von Ansprüchen und Anwartschaften, die in Zusatz- und Versorgungssystemen erworben wurden, einzusetzen sind, sind nicht Teil einer vorübergehenden, sondern einer dauerhaften Last. Mögliche überproportionale Leistungen für die ostdeutschen Bundesländer wären – ganz in diesem Sinne – ebenfalls Daueraufgaben, die durch herkömmliche Steuern zu finanzieren sind. Zudem gibt es – anders als es die Begründung des Gesetzentwurfs nahelegt – ein besonderes Fördersystem für die sog. neuen Bundesländer nicht mehr.⁶⁴ Der Gesetzgeber hat einen weiten Entscheidungsraum, eine Ergänzungsabgabe verfassungsrechtlich zu begründen.⁶⁵ Diesen Entscheidungsraum verlässt er jedoch, weil er letztlich keinen wiedervereinigungsbedingten Sonderbedarf darlegt.⁶⁶

e) Unterschiedliche Darlegungs- und Prüfungslasten – BFH IX R 15/20

Der Bundesfinanzhof hebt in seiner Entscheidung zum Solidaritätszuschlag 1995/2021 ganz in diesem Sinne hervor, dass die in der Begründung des Gesetzentwurfs genannten Ausgaben „für die Rentenversicherung und für das Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz“ Daueraufgaben sein mögen, die daher nicht durch den Solidaritätszuschlag finanziert werden dürfen.⁶⁷ Dem aufgeworfenen Einwand wird sodann aber nicht nachgegangen. Denn die Posten „für den Arbeitsmarkt und die in der Gesetzesbegründung angesprochenen anderen überproportionalen Leistungen aus dem Bundeshaushalt für die ostdeutschen Bundesländer“ seien nicht „zwangsläufig“ Regelaufgaben, die durch Steuern zu finanzieren seien.⁶⁸ Der Senat geht insgesamt von unterschiedlichen Darlegungslasten und Beurteilungsräu-

⁶² Für die Rente *R. Wernsmann*, Verfassungsfragen des Solidaritätszuschlags, ZG 2020, 181 (186); BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 50): „Dieser Einwand mag für die Rentenversicherung und für das Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz berechtigt sein, aber nicht zwangsläufig für den Arbeitsmarkt und die in der Gesetzesbegründung angesprochenen anderen überproportionalen Leistungen aus dem Bundeshaushalt für die ostdeutschen Bundesländer.“

⁶³ Siehe für diese Aufgabe *G. Kirchhof*, Intertemporale Freiheitssicherung, 2022, S. 43 ff.

⁶⁴ Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2021, 8.7.2021, BT-Drs. 19/31840, S. 8, 15, 21; bereits unter II. 2. a) und b).

⁶⁵ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (343) – Ergänzungsabgabe; bereits unter II. 1. d).

⁶⁶ Vgl. bereits unter II. 1. d).

⁶⁷ BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 50).

⁶⁸ BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 50).

men des Gesetzgebers aus. Es wird gefragt, ob aufgrund der langen Erhebungsdauer des Zuschlags „gesteigerte Rechtfertigungslasten“ vorliegen könnten, ohne die Frage sodann zu beantworten. Insgesamt wird aus einer Darlegungslast, die im Falle des Solidaritätszuschlags gesteigert sein könnte, im Laufe der Entscheidung ein „(weiter) Beurteilungsrahmen“, ein „sehr weiter Gestaltungsspielraum“, eine Offensichtlichkeitskontrolle und sodann die gerade genannte auf Zwangsläufigkeiten beschränkte Prüfung.⁶⁹ Doch selbst die ersichtlich zu weit zurückgenommene Zwangsläufigkeitskontrolle wird nicht durchgeführt.

f) Die Begründung des Gesetzentwurfs benennt keinen bestehenden Finanzbedarf

Der Gesetzgeber hat einen weiten Entscheidungsraum, einen Sonderbedarf des Bundes festzustellen und so eine Ergänzungsabgabe verfassungsrechtlich zu rechtfertigen. Die Verfassungsvoraussetzung der besonderen Last des Bundes muss aber vorliegen und ist daher höchstrichterlich zu prüfen. Der Entscheidungsraum des Gesetzgebers löst die Bindungen des Grundgesetzes nicht.⁷⁰ Die Ausführungen in der Begründung des Gesetzentwurfs, die den Solidaritätszuschlag verfassungsrechtlich rechtfertigen sollen, erfüllen selbst deutlich zurückgenommene Darlegungslasten nicht. Die Rentenversicherung und die Ausgaben für das Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz sind von vornherein Daueraufgaben, die eine Ergänzungsabgabe zur Vollendung der Deutschen Einheit verfassungsrechtlich nicht begründen können. Auch die Förderung des Arbeitsmarktes bezieht sich nicht primär auf die neuen Bundesländer, sondern betrifft in Ost und West unterschiedliche Regionen. Insgesamt differenziert das gegenwärtige Leistungssystem – dies ist der klare Befund des bereits zitierten Berichtes zur Vollendung der Deutschen Einheit – nicht mehr nach den sog. alten und neuen Bundesländern, sondern will alle Menschen und daher alle Regionen in Deutschland erfassen.⁷¹

⁶⁹ BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351, Rn. 41: Die „Änderung der Verhältnisse [muss] eindeutig und offensichtlich“ feststehen. Rn. 49: „Dies gilt selbst dann, wenn man angesichts der langen Erhebungsdauer des Solidaritätszuschlags eine gesteigerte Rechtfertigungslast des Gesetzgebers befürworten wollte.“ Rn. 50: Der Einwand der finanzierten Daueraufgabe „mag für die Rentenversicherung und für das Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz berechtigt sein, aber nicht zwangsläufig für den Arbeitsmarkt und die in der Gesetzesbegründung angesprochenen anderen überproportionalen Leistungen aus dem Bundeshaushalt für die ostdeutschen Bundesländer.“ Rn. 52: Es besteht ein „(weiter) Beurteilungsrahmen“; Rn. 53: Es besteht ein „sehr weiter Gestaltungsspielraum.“

⁷⁰ Bereits unter II. 1. d) m.w.N.

⁷¹ Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2021, 8.7.2021, BT-Drs. 19/31840, S. 8, 15, 21; bereits unter II. 2. a) und b).

Zudem verweist die Begründung des Gesetzentwurfs in einer Gesamtschau allgemein auf Leistungen zur Vollendung der Deutschen Einheit, die so nicht mehr existieren.⁷² Ganz in diesem Sinne werden letztlich keine Kosten zur Vollendung der Deutschen Einheit konkret benannt, sondern lediglich Finanzzahlen aus den Jahren 1995 bis 2016 aufgeführt.⁷³ Diese können aber den Zuschlag im Jahr 2021 nicht rechtfertigen.

Die genannten Ausgaben begründen insgesamt keinen vorübergehenden Wiedervereinigungsbedarf, sondern sind gängige Leistungen im solidarischen Bundesstaat. Der Solidaritätszuschlag ist in den über 25 Jahren seines Bestehens und auch angesichts der vom Gesetzentwurf beschriebenen Finanzaufgaben entgegen den verfassungsrechtlichen Vorgaben zu einem gängigen Instrument geworden, den allgemeinen Haushalt zu finanzieren.

⁷² Insgesamt bereits unter II. 2. a) und b).

⁷³ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1.

III. Eine neue Rechtfertigung der Ergänzungsabgabe ist unterblieben

1. Solidaritätszuschlag 1995/2021 zur Finanzierung der deutschen Einheit

Wir leben in Zeiten mit erheblichen Herausforderungen. Der Bundesgesetzgeber könnte auf die Fragen nach Krieg und Frieden, Flucht und Vertreibung, Klimaschutz und Energieversorgung mit einer Ergänzungsabgabe reagieren, wenn ein vorübergehender Sonderbedarf des Bundes ausgelöst und dieser vom Bundestag ausdrücklich festgestellt und begründet würde. Der Gesetzgeber hat aber bislang keinen neuen Zuschlag i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG eingeführt. Auch wurde der Solidaritätszuschlag 1995/2021 weder ausdrücklich noch konkludent mit einem anderen Sonderbedarf des Bundes außerhalb der Wiedervereinigung gerechtfertigt.⁷⁴

2. Ein neuer Bundesbedarf wäre vom Parlament ausdrücklich festzustellen

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Leitentscheidung zu Ergänzungsabgaben vor fünf Jahrzehnten festgestellt, dass sich dem Bund „während des Laufes einer Ergänzungsabgabe“ neue Aufgaben stellen können, für deren Erfüllung eine neue Ergänzungsabgabe oder „auch die Fortführung einer bereits bestehenden gerechtfertigt“ sein könnte.⁷⁵ Zuweilen wird angenommen, dass eine Ergänzungsabgabe im Laufe der Zeit auch gleichsam rein informell politisch durch einen anderen Finanzbedarf als den ursprünglichen gerechtfertigt werden könnte.⁷⁶ Doch ist eine konkludente oder gar klandestine Umwidmung verfassungsrechtlich nicht möglich. Vielmehr bedarf es einer ausdrücklichen Entscheidung des Parlaments.⁷⁷

⁷⁴ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1.

⁷⁵ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (342 f.) – Ergänzungsabgabe.

⁷⁶ H. Tappe, ... und er ist doch verfassungsmäßig, *StuW* 2022, 6 (8).

⁷⁷ R. Bartone, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, FS R. Wendt, 2015, 739 (757 f.); *Präsident des Bundesrechnungshofes*, Gutachten des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung über den Abbau des Solidaritätszuschlags, 2019, S. 24 f.; Chr. Frank, Verfassungsmäßigkeit und Zukunft des Solidaritätszuschlags, 2019, S. 116; N. Woitok, Bewahrt COVID-19 den Solidaritätszuschlag vor der Verfassungswidrigkeit?, *StuW* 2021, 17 (28); H. Kube, Typus, Widmung und Grenzen der Ergänzungsabgabe, *StuW* 2022, 3 (4).

Maßnahmen, die weitreichende Auswirkungen haben, die Grundrechte betreffen oder aus anderen Gründen wesentlich sind, weist das Grundgesetz dem Parlament zu (Parlamentarvorbehalt). Zwar gibt es im funktionenteilenden System des Grundgesetzes weder ein Entscheidungsmonopol des Parlaments noch des Gesetzes. Reine Bundestagsbeschlüsse können die Vorgaben des Parlamentarvorbehaltes wahren. Doch muss das Parlament die wesentlichen Entscheidungen in seinem Zuständigkeitsbereich ausdrücklich treffen.⁷⁸

Der Parlamentarvorbehalt verbietet dabei und anders als es das Finanzgericht Baden-Württemberg darlegt,⁷⁹ eine Ergänzungsabgabe lediglich in einer Feststellung im Haushaltsplan grundgesetzlich zu rechtfertigen. Der Haushaltsplan ist ein ausgaben- und kein einnahmenbezogenes Regierungsprogramm.⁸⁰ Die Einnahmen des Staates sind in besonderen Gesetzen, insbesondere im Steuer- und Abgabenrecht geregelt. Der Haushaltsplan ist an die so gewonnenen Einnahmen gebunden. In dieser Bindung regelt er die Verwendung der Mittel. Eine Ergänzungsabgabe vermag er daher grundgesetzlich nicht zu rechtfertigen.

Eine Ergänzungsabgabe darf ohne einen besonderen Finanzbedarf des Bundes nicht erhoben werden.⁸¹ Der Bedarf entscheidet daher darüber, ob die Einkommensteuerpflichtigen die Abgabe entrichten müssen. Die Grundrechte sind – wie so oft im Steuerrecht – in Tiefe und Breite betroffen. Die Entscheidung über die Zulässigkeit und Rechtfertigung einer Ergänzungsabgabe ist daher wesentlich und folglich ausdrücklich vom Bundestag zu treffen (Wesentlichkeitslehre). Eine beiläufige oder gar verdeckte Änderung des begründenden Finanzbedarfs reicht nicht. Sonst wären auch der Wille des Verfassungsgebers und die anerkannte Konkretisierung der Verfassung insbesondere durch die höchsten Gerichte⁸² letztlich belanglos. Die Formklarheit und Formenbindung sowie die besondere Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung wären missachtet.⁸³ Die ebenfalls vom Bundesverfassungsge-

⁷⁸ BVerfG, 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89 (127) – Kalkar I; BVerfG, 7.5.2008 – 2 BvE 1/03, BVerfGE 121, 135 (153 ff.) – Luftraumüberwachung Türkei; BVerfG, 23.9.2015 – 2 BvE 6/11, BVerfGE 140, 160 (194 f. Rn. 83 ff.) – Evakuierung aus Libyen; B. Grzeszick, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 97. Lfg. 2022, Art. 20 Rn. 144.

⁷⁹ FG Baden-Württemberg, 16.5.2022 – 10 K 1693/21, EFG 2022, 1397 (Rn. 88 f.).

⁸⁰ BVerfG, 18.4.1989 – 2 BvF 1/82, BVerfGE 79, 311 (328 f.) – Staatsverschuldung.

⁸¹ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338 ff.) – Ergänzungsabgabe; BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 17); Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung, 29.4.1954, BT-Drs. 2/480, S. 72; Entwurf eines Gesetzes über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer, 29.4.1954, BT-Drs. 2/484, S. 1, 4; insgesamt bereits unter II. 1. m.w.N.

⁸² Nachweise in Fn. 81.

⁸³ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (190 ff. Rn. 57 ff., 191 f. Rn. 58, 60) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 6.11.2012 – 2 BvL 51, 52/06, BVerfGE 132, 334 (349 ff. Rn. 49 ff.) – Rückmeldegebühr Berlin; bereits unter II. 1. c).

richt betonte Bindung des Gesetzgebers in Typusbegriffen des Abgabenrechts⁸⁴ würde für Ergänzungsabgaben nicht mehr greifen, weil das zentrale Merkmal – die außergewöhnliche Finanzlast – praktisch nicht mehr maßgeblich wäre. Müsste der Bundestag nicht über den besonderen Finanzbedarf des Bundes ausdrücklich entscheiden, der eine Ergänzungsabgabe rechtfertigt, würde diese Verfassungsvoraussetzung⁸⁵ letztlich leerlaufen. Die grundgesetzliche Begründung der Abgabe könnte zunächst unausgesprochen bleiben, im Falle einer Festlegung ausdrücklich oder konkludent geändert oder auch allein informell politisch nachgeholt werden.

Insgesamt sind die speziellen Voraussetzungen des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG im Sinne der begrenzenden, formen- und typusschützenden Finanzverfassung nicht zu vernachlässigen, sondern zu entfalten. Im Einklang mit und im Sinne dieser Vorgaben hat der Gesetzgeber den besonderen Finanzbedarf bei der Regelung einer Ergänzungsabgabe auszudrücken. Sodann ist die Sonderlast – wie es auch die Begründung des Gesetzentwurfs zum Solidaritätszuschlag beschreibt – zu begründen, in der Zeit der Erhebung der Abgabe zu beobachten und „mittelfristig zu überprüfen.“⁸⁶

⁸⁴ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rn. 64 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338) – Ergänzungsabgabe; bereits unter II. 1. c).

⁸⁵ Nachweise in Fn. 81.

⁸⁶ Entwurf eines Gesetzes über Maßnahmen zur Bewältigung der finanziellen Erblasten im Zusammenhang mit der Herstellung der Einheit Deutschlands, zur langfristigen Sicherung des Aufbaus in den neuen Ländern, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Entlastung der öffentlichen Haushalte (Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG –), 4.3.1993, BT-Drs. 12/4401, S. 51; *H. Kube*, Typus, Widmung und Grenzen der Ergänzungsabgabe, *StuW* 2022, 3 (3); *L. Schemmel*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag: Unzumutbar und unzulässig, 2008, S. 27.

IV. Keine Erhöhung der Einkommensteuer im Gewand einer Ergänzungsabgabe

1. Unterscheidungsgebot von Abgaben, Umgehung des Rechts – Maßstab

a) Finanzverfassung und Grundrechte – Abgaben sind klar zu unterscheiden

Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet die Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ausdrücklich von den allgemeinen Steuern und dabei insbesondere von den Abgaben, an die der Zuschlag anknüpft. Der Bundesgesetzgeber darf unter der Bezeichnung der „Ergänzungsabgabe“ keine neue Einkommensteuer regeln.⁸⁷ Die Ergänzungsabgabe knüpft als Zuschlag an die Einkommen- und Körperschaftsteuer an. Ihr Gegenstand, ihre Bemessungsgrundlage, die Erhebungstechnik und ihre Belastungswirkungen laufen daher parallel zu diesen Abgaben.⁸⁸ Das Unterscheidungsgebot der Abgaben fordert in dieser Übereinstimmung, dass sich Ergänzungsabgaben – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer halten, um deren Aushöhlung zu vermeiden.“ Der Zuschlag ist deshalb insbesondere in der Höhe zwar nicht auf einen numerisch klar gefassten, aber doch einen geringen Prozentsatz beschränkt.⁸⁹

Dieses Differenzierungsgebot wird durch das allgemeine Steuerverfassungsrecht bestätigt und konkretisiert. Das Grundgesetz weist dem Bund und den Ländern die Gesetzgebungskompetenz für bestimmte Abgabentypen zu (Art. 105 GG). Die Länder dürfen gem. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG örtliche Aufwandsteuern nur erheben, „solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind.“ Der Zustimmung des Bundesrates bedürfen Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) zufließt (Art. 105 Abs. 3 GG). Auch die Ertragsverteilung zwischen Bund und Ländern folgt den Abgabentypen (Art. 106 GG). Die Kompetenzordnung, die Zustimmungspflicht der Länder und die Ertragshoheiten fordern insgesamt, Abgaben klar zu unterscheiden.

⁸⁷ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338, 339 f.) – Ergänzungsabgabe.

⁸⁸ Bereits unter II. 1. a).

⁸⁹ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339 f.) – Ergänzungsabgabe.

Insgesamt sind die Abgabentypen des Grundgesetzes bindend.⁹⁰ Auch die strikte Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung bewahrt den Bürger vor verfassungsrechtlich nicht vorgesehenen Steuern oder vor Abgaben, die sich im Gewand einer anderen Steuer zu verstecken suchen.⁹¹ Ganz in diesem Sinne erlaubt das Grundgesetz insgesamt in der Regel nur die einmalige Belastung des steuerlichen Belastungsgrundes, der „steuerbegründenden Tatbestände“,⁹² derselben „Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.“⁹³

Eine Ergänzungsabgabe, die letztlich die Einkommensteuer novelliert, missachtet das allgemeine Finanzverfassungsrecht einschließlich der Kompetenzordnung und entzieht den Bundesländern einen Ertrag, der ihnen an einer Gemeinschaftsteuer zusteht (Art. 106 Abs. 3 GG). Auch die Zustimmungspflicht der Länder, die für die Einkommensteuer greift, wäre verfassungswidrig umgangen (Art. 105 Abs. 3 GG). Der Gesetzgeber hat inzwischen alle verfassungsrechtlich verfügbaren Steuerquellen in Anspruch genommen, die jeweilige Leistungsfähigkeit insoweit dem Grunde nach abschließend steuerlich beansprucht. Die geregelten Steuertypen entfalten jeweils eine Sperrwirkung. Die Maßstäbe verbinden sich zu einem Unterscheidungsgebot von Abgaben.⁹⁴

b) „Formenmissbrauch“ – verfassungswidrige Umgehung des Rechts

Wird die Einkommensteuer unter dem Kompetenztitel des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG geändert, könnte zudem ein Formenmissbrauch vorliegen.⁹⁵ Dieser Befund fragt

⁹⁰ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (200 f. Rn. 84 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; bereits unter II. 1. c).

⁹¹ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rn. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 3, 4, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397 Rn. 62 ff.) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG, 12.5.2009 – 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132 (141) – Holzabsatzfonds, Forstabsatzfonds; BVerfG, 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (18) – Rückmeldegebühr Baden-Württemberg; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BVerfG, 6.11.1984 – 2 BvL 19, 20/83 u.a., BVerfGE 67, 256 (288 f.) – Investitionshilfegesetz; bereits unter II. 1. c).

⁹² BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen).

⁹³ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351 ff.) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); BVerfG, 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (355 f.) – Abgabe wegen Änderung der Gemeindeverhältnisse; BVerfG, 7.5.1963 – 2 BvL 8, 10/61, BVerfGE 16, 64 (76) – Einwohnersteuer; BVerfG, 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (193) – Schankerlaubnissteuer; BVerfG, 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (263 f.) – Weinabgabe.

⁹⁴ Dieser Maßstab wird in einer Zusammenschau der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bestätigt. Siehe insbes. BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (186 ff. Rn. 100 ff.) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rn. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351 ff.) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); BVerfG, 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (355 f.) – Abgabe wegen Änderung der Gemeindeverhältnisse; BVerfG, 7.5.1963 – 2 BvL 8, 10/61, BVerfGE 16, 64 (76) – Einwohnersteuer; BVerfG, 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (193) – Schankerlaubnissteuer; BVerfG, 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (263 f.) – Weinabgabe.

⁹⁵ H.-J. Papier, Solidaritätszuschlag und Finanzverfassung, FS M. Lehner, 2019, 511 (515); O. v. Schweinitz, RegE eines Gesetzes zur Rückführung des SolZ – Auswirkungen auf die Abgeltungsteuer, DB 2019, 2257 (2257).

nach den rechtsstaatlichen Grenzen der Rechtsumgehung und des Rechtsmissbrauchs. Diese Grenzen sind nicht abschließend geklärt. Doch haben das Bundesverfassungsgericht, der Europäische Gerichtshof und der Bundesfinanzhof in einem bemerkenswerten Gleichklang übergreifende rechtsstaatliche Kategorien der Rechtsumgehung und des Rechtsmissbrauchs gebildet. Ein Rechtsmissbrauch liegt vor, wenn die Voraussetzungen einer Norm nur formal greifen, ihr Ziel aber nicht erreicht wird. Gestaltungen werden nicht anerkannt, wenn sie nur pro forma oder künstlich durchgeführt werden und jeder wirtschaftlichen und geschäftlichen Rechtfertigung entbehren.⁹⁶ Lässt ein Steuergesetz Gestaltungen zu, die von diesem erkennbar nicht bezweckt und gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind, ist das Gesetz nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts von vornherein verfassungswidrig.⁹⁷

Letztlich entspringen die Begriffe des Rechtsmissbrauchs und der Umgehung dem Bereich der Illegalität. Aus einer rechtsstaatlichen Perspektive greift in diesen Fällen das Gesetz und damit die Regelung, deren Rechtsfolge vermieden werden sollte. Letztlich handelt es sich um eine Gesetzesanwendung in einem atypischen Fall. Ist ein Gesetzestatbestand nur formal nicht einschlägig und soll dessen Wirkung gestalterisch umgangen werden, fordern der Sinn und Zweck des Tatbestandes, der Rechtsstaat und grundrechtlich auch die Gleichheit vor dem Gesetz, dass die entsprechende Rechtsfolge greift. Ein Gesetz gilt auch für verfremdende Gestaltungen, wenn dies seinem Sinn und Zweck entspricht.

2. Keine „Reichensteuer“ auf Grundlage des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG – Subsumtion

a) Unterscheidungsgebot – Abgabentypus, Allgemeinheit der Steuern

Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG und das allgemeine Steuerverfassungsrecht fordern, Abgaben nach ihrem jeweiligen Typus zu unterscheiden, die Einkommensteuer nicht im Gewand einer Ergänzungsabgabe zu ändern.⁹⁸ Der Solidaritätszuschlag

⁹⁶ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (235 f. Rn. 254) – Erbschaftsteuer III; EuGH, 26.2.2019 – C-116/16, C-117/16, Rn. 97 f. – T Danmark, X Denmark Aps; vgl. BFH, 9.9.2015 – XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597 (Rn. 34 m.w.N.); BFH, 19.5.2010 – XI R 78/07, BFH/NV 2010, 2132 – Umsatzsteuerkarussell beim sog. „Buffer II.“

⁹⁷ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (235 f. Rn. 254) – Erbschaftsteuer III.

⁹⁸ Unter II. 1.

1995/2021 greift nur noch für die zehn Prozent der Abgabepflichtigen mit den höchsten Einkommen.⁹⁹ In dieser Rücknahme für nahezu alle Steuerpflichtigen liegt letztlich eine Änderung der einkommensteuerlichen Progression und damit die Erhebung einer „Reichensteuer“.¹⁰⁰ Auch der Bundesfinanzhof spricht davon, dass der Solidaritätszuschlag 1995/2021 „im wirtschaftlichen Ergebnis eine Erhöhung der Einkommensteuer darstellt.“¹⁰¹ Eine Abgabe, eine Einkommen- oder Umsatzsteuer, die 90 Prozent der Verpflichteten verschont, verletzt die Allgemeinheit und Universalität der Steuer und damit die verfassungsrechtlichen Grenzen des Steuertypus. Gleiches gilt für eine Ergänzungsabgabe, wenn sie in der breiten Vielzahl der Fälle nicht erhoben wird. Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 ist daher keine Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG mehr, sondern erhöht letztlich die Einkommensteuer. Der grundgesetzliche Typusbegriff der Abgabe und das verfassungsrechtliche Unterscheidungsgebot der Ergänzungsabgabe von der Einkommensteuer werden missachtet.

Würden die Umsatzsteuer oder die Einkommensteuer bei 90 Prozent der Steuerpflichtigen nicht mehr erhoben, würden die Abgaben ihrem Steuertypus nicht mehr entsprechen und das Grundgesetz verletzen. Eine Umsatzsteuer, die nur ein Zehntel der Umsätze privater Haushalte belastet – die Konsumausgaben für Freizeit, Unterhaltung und Kultur¹⁰² –, ist keine Umsatzsteuer, sondern eine verfassungsferne Freizeitabgabe. Würde die Einkommensteuer allein die mittleren 30 Prozent der Einkommen belasten, die gerundet zwischen 60.000 und 120.000 Euro im Jahr liegen,¹⁰³ würde eine „Mittelschichtsteuer“ und damit ein grundgesetzwidriges Aliud zur Einkommensteuer beschlossen. Würde gleichsam spiegelbildlich eine kommunale Verpackungsteuer wegen eines weiten Verpackungsbegriffs alle Umsätze in der Gemeinde erfassen, würde eine zweite kommunal radizierte Umsatzsteuer geregelt und das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG missachtet. Dem Gesetzgeber stehen solche Unterfangen fern. Die Allgemeinheit und Universalität der Abgaben wären jeweils verletzt, die Typusgrenzen ersichtlich überschritten. Auch eine Ergänzungsabgabe verlässt deutlich die verfassungsrechtlichen Grenzen des Abga-

⁹⁹ § 3 Abs. 3 SolZG; Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1 f., 11 f.

¹⁰⁰ V. Hoch, Verfassungsrechtliche Fragen des Solidaritätszuschlags: Abschaffen, abschmelzen oder beibehalten?, DStR 2018, 2410 (2414 f.); H.-J. Papier, Solidaritätszuschlag und Finanzverfassung, FS M. Lehner, 2019, 511 (515).

¹⁰¹ BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 70).

¹⁰² Statistisches Bundesamt, Konsumausgaben privater Haushalte in Deutschland, 22.11.2021.

¹⁰³ Statistisches Bundesamt, Einkommensteuerpflichtige der Einkommensteuerstatistik einschließlich nichtveranlagte Steuerpflichtige, 31. Mai 2022.

bentyps, wenn sie nur noch für ein Zehntel der Verpflichteten gilt und daher in aller Regel nicht erhoben wird.

**b) Maßgeblicher Belastungsgrund – Typusfehler,
keine soziale Steuergestaltung**

Jede Ergänzungsabgabe verschärft als Zusatz die Einkommensteuer.¹⁰⁴ Wenn Abgaben – wie die Einkommensteuer und die Ergänzungsabgabe – in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und der wirtschaftlichen Wirkung Parallelen aufweisen, sind für das finanzverfassungsrechtliche Unterscheidungsgebot von Steuern und für die Grenzen der Steuertypen¹⁰⁵ das weitere Finanzverfassungsrecht sowie insbesondere der Belastungsgrund und damit der – hier fehlende – besondere Finanzbedarf des Bundes maßgeblich. Eine Ergänzungsabgabe aber, die wie der gegenwärtige Solidaritätszuschlag nur zehn Prozent der Steuerpflichtigen belastet, missachtet – erstens – die Allgemeinheit der Besteuerung und daher den Typus dieser Abgabe. Zudem verändert sie – zweitens – letztlich die einkommensteuerliche Progression und führt so in einem verfassungswidrigen Weg eine Reichensteuer ein.

Die Begründung des Gesetzentwurfs bestätigt diesen Befund. Sie stützt die geregelte umfassende Entlastung von 90 Prozent der Steuerpflichtigen auf konjunkturelle und soziale Gründe, ohne das Institut der Ergänzungsabgabe auch nur zu erwähnen. Im Ergebnis wird von einer Erhöhung der Einkommensteuer gesprochen und nur diese behandelt. Bei den sozialen Gründen berufen sich die Ausführungen ausdrücklich auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vor 50 Jahren: „Die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte rechtfertigt es auch, einen Teil“ der Abgabepflichtigen nicht zu erfassen.¹⁰⁶ Das Bundesverfassungsgericht führt in der Tat aus, dass auch eine Ergänzungsabgabe sozialen Gesichtspunkten folgen und „einen Teil“ der Abgabepflichtigen entlasten darf. Zu einer Verschonung von 90 Prozent dürfen die genannten „sozialen Gesichtspunkte“ aber gerade nicht führen. „Im Verhältnis zum Steuerzahler wäre es ohne weiteres zulässig gewesen, die Einkommensteuer zu erhöhen und dabei die unteren Einkommensstufen von der Erhöhung auszunehmen. Dann ist aber auch kein Grund dafür ersichtlich, die Ergänzungsabgabe als eine

¹⁰⁴ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339) – Ergänzungsabgabe.

¹⁰⁵ Bereits unter II. 1. c).

¹⁰⁶ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1 f., 11 f., Zitat: S. 2 und S. 11; bereits unter III. 1. und auch sogleich unter IV. 2. d).

selbständige Steuer strenger an die Struktur der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu binden als eine Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer selbst.“¹⁰⁷

Das Gleichartigkeitsverbot und die Typusbegriffe untersagen, eine Abgabe bei nahezu allen Steuerpflichtigen nicht zu erheben. Die Beschränkung dieser Verfassungsvorgaben auf ganz überwiegende Fälle erlaubt, bei den allgemeinen Steuern und auch bei Ergänzungsabgaben Differenzierungen sowie Entlastungen aus sozialen Gründen zu regeln. So können untere Einkommen – wie vom Bundesverfassungsgericht betont – von einer Ergänzungsabgabe freigestellt oder in Teilen verschont werden. Doch ist eine umfassende Entlastung nahezu aller Steuerpflichtigen keine sachgerechte soziale Gestaltung der Steuer, sondern bewirkt einen Typusfehler und daher eine Verfassungsverletzung. Die Grenze, wann eine steuerliche Freistellung eine entsprechende Breite aufweist, also sehr viele Abgabepflichtige betrifft und daher verfassungswidrig ist, kann nicht in jedem Fall eindeutig gezogen werden. Der Gesetzgeber hat auch hier einen Gestaltungsraum. Doch sind Extremfälle wie die Entlastung von 90 Prozent der Abgabepflichtigen klar ersichtlich und erkennbar grundgesetzwidrig.

c) **Verfassungswidrige „Reichensteuer“**

Das Bundesverfassungsgericht betont ganz in diesem Sinne das verfassungsrechtliche Unterscheidungsgebot von Abgaben, damit „das finanzielle Ausgleichssystem“ des Grundgesetzes nicht „zu Lasten der Länder“ geändert wird.¹⁰⁸ Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 verändert aber letztlich die einkommensteuerliche Progression. Doch darf im Gewand der Ergänzungsabgabe die Progression der Einkommensteuer nicht verändert und eine „Reichensteuer“ geregelt werden.¹⁰⁹ Die Entlastung von 90 Prozent der Abgabepflichtigen im Solidaritätszuschlag 1995/2021 missachtet das Finanzverfassungsrecht und greift auf die einkommensteuerliche Leistungsfähigkeit in fehlerhafter Weise zu. Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 ist auch insoweit verfassungswidrig.

¹⁰⁷ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339) – Ergänzungsabgabe.

¹⁰⁸ Siehe hierzu bereits BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338) – Ergänzungsabgabe.

¹⁰⁹ Zu letzterem *H.-J. Papier*, Solidaritätszuschlag und Finanzverfassung, FS M. Lehner, 2019, 511 (515).

d) Umgehung des Rechts

Das Bundesverfassungsgericht, der Europäische Gerichtshof und der Bundesfinanzhof konkretisieren die allgemeinen rechtsstaatlichen Vorgaben in einem Umgehungsverbot des Rechts. Dieses wird verletzt, wenn eine rechtliche Gestaltung nur formal und künstlich durchgeführt wird und so eine Rechtsfolge zu erreichen sucht, die dem Gesetzeszweck widerspricht.¹¹⁰

Ein solcher Formenmissbrauch,¹¹¹ eine solche Gestaltung entgegen dem Gesetzeszweck, ist zuweilen schwer zu ermitteln. Für den Solidaritätszuschlag 1995/2021 verdeutlicht aber die Begründung des Gesetzentwurfs, dass Vorgaben des Grundgesetzes missachtet werden.

Die Entlastung „niedriger und mittlerer Einkommen“ begründet der Gesetzentwurf mit „sozialstaatlichen Erwägungen, da höhere Einkommen einer stärkeren Besteuerung unterliegen sollen als niedrigere Einkommen.“ „Soziale Gesichtspunkte“ rechtfertigten es auch, „einen Teil der Einkommensteuerpflichtigen nicht zu erfassen.“¹¹² Die Begründung spricht von einem Teil der Einkommensteuerpflichtigen, nicht aber von der weit überwiegenden Mehrheit der Menschen, die durch die Ergänzungsabgabe nicht mehr belastet werden. Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 verlässt so die Grenzen der eigenen Rechtfertigung. Die Begründung des Gesetzentwurfs geht insofern selbst von einer Erhöhung der Einkommensteuer und nicht von einer Rücknahme und Fortführung der Ergänzungsabgabe 1995 aus. Die sehr weitreichende Entlastung wird als soziale und als konjunkturelle „Maßnahme zur Stärkung der Arbeitsanreize, Kaufkraft und Binnenkonjunktur“ erklärt. Mittlere und niedrige Einkommen haben „eine deutlich höhere Konsumquote als Spitzenverdienende.“¹¹³

Diese allgemeinen sozialen und konjunkturellen Gründe beziehen sich begrifflich und in der Sache auf die Einkommensteuer, nicht aber auf eine Ergänzungsabgabe. Diese wird erhoben, um einen besonderen vorübergehenden Bedarf des Bundes zu finanzieren.¹¹⁴ Doch die Entlastung von 90 Prozent der Verpflichteten wird mit die-

¹¹⁰ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (235 f. Rn. 254) – Erbschaftsteuer III; EuGH, 26.2.2019 – C-116/16, C-117/16, Rn. 97 f. – T Danmark, X Danmark Aps; BFH, 9.9.2015 – XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597 (Rn. 34 m.w.N.); bereits unter IV. 1. b).

¹¹¹ Für den Solidaritätszuschlag 1995/2021 *H.-J. Papier*, Solidaritätszuschlag und Finanzverfassung, FS M. Lehner, 2019, 511 (515); *O. v. Schweinitz*, RegE eines Gesetzes zur Rückführung des SolZ – Auswirkungen auf die Abgeltungsteuer, DB 2019, 2257 (2257).

¹¹² Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 2, 11.

¹¹³ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 2, 9, 12.

¹¹⁴ Unter II. 1. m.w.N.

sem Bedarf nicht erklärt. Die sozialen und konjunkturellen Folgen wären, wenn es dem Gesetzgeber um die Ergänzungsabgabe gegangen wäre, mit den Verfassungsvoraussetzungen des Zuschlags – mit dem besonderen Bundesauftrag – in eine Verbindung zu bringen gewesen. Die vorliegende Begründung aber handelt allein davon, warum die Einkommensteuer nur für sog. „Spitzenverdienende“ erhöht werden soll, warum hierfür soziale und konjunkturelle Gründe sprechen. Letztlich geht es der Begründung des Gesetzentwurfs und dem aktuellen Solidaritätszuschlagsgesetz darum, die steuerliche Progression zu erhöhen und eine „Reichensteuer“ einzuführen. Daher wurde – verfassungswidrig – der Solidaritätszuschlag weitestgehend abgeschafft. Doch eine „Bundeseinkommensteuer, die der Bund beliebig (bis zur Grenze der Aushöhlung der Einkommensteuer von der Belastungshöhe her) neben die Bund und Ländern gemeinsam zustehende Einkommensteuer stellen könnte, kennt das Grundgesetz nicht.“¹¹⁵ Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 führt letztlich eine Reichensteuer, eine allgemeine Bundeseinkommensteuer zu Lasten der Spitzenverdiener ein. Er umgeht verfassungswidrig die Steuer-, Kompetenz-, Zustimmungs- und Ertragsordnung des Grundgesetzes.

¹¹⁵ R. Wernsmann, Verfassungsfragen des Solidaritätszuschlags, ZG 2020, 181 (189).

V. Gleichheitswidrige Belastung von nur zehn Prozent der Verpflichteten

1. Gleichheitsgerechte und folgerichtige Steuergesetzgebung – Maßstab

a) Gleichheit vor dem Steuergesetz

Der Allgemeine Gleichheitssatz bindet alle drei Gewalten (Art. 1 Abs. 3 GG). Art. 3 Abs. 1 GG gibt auch dem Steuergesetzgeber vor, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Dieses Gleichmaß greift nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für Belastungen und für Begünstigungen¹¹⁶ und damit auch für die Entlastung von 90 Prozent der Abgabepflichtigen durch den Solidaritätszuschlag 1995/2021.¹¹⁷

Der Gesetzgeber hat einen weiten Entscheidungsraum, Sachverhalte auszuwählen, mit derselben Rechtsfolge zu versehen und daher rechtlich gleich zu qualifizieren. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen reichen die Bindungen „vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitsanforderungen.“ Unterscheidungen sind durch sachliche Gründe zu rechtfertigen, „die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für eine gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt.“¹¹⁸

b) Leistungsfähigkeit – Folgerichtigkeit – Belastungsgrund

Der Allgemeine Gleichheitssatz bindet dabei den Gesetzgeber – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit.“ Steuern

¹¹⁶ BVerfG, 23.5.2017 – 2 BvR 883, 905/14, BVerfGE 145, 304 (329 f. Rn. 81) – Ostbesoldung; BVerfG, 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180) – Kappung des Einkommensteuertarifs; BVerfG, 11.1.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 (174) – Kinder im Familienleistungsausgleich; jeweils m.w.N.

¹¹⁷ § 3 Abs. 3 SolZG; bereits unter IV. 2.

¹¹⁸ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 27/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (311 ff. Rn. 95 ff.) – Erstausbildungskosten; BVerfG, 6.6.2018 – 1 BvL 7/14 u.a., BVerfGE 149, 126 (153 Rn. 69) – sachgrundlose Befristung von Arbeitsverhältnissen; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (183 f. Rn. 94 ff.) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (141 f. Rn. 98, 143 Rn. 101) – beschränkte Verlustverrechnung bei Körperschaften; BVerfG, 7.3.2017 – 1 BvR 1314, 1630/12 u.a., BVerfGE 145, 20 (86 f. Rn. 71) – Spielhallenregulierung der Länder; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff. Rn. 121 ff.) – Erbschaftsteuer III).

sind „an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“ auszurichten.¹¹⁹ Art. 3 Abs. 1 GG verlangt zudem eine folgerichtige Gesetzgebung. „Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung (folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes) bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag.“ Die Anforderungen an die Rechtfertigung steigen mit dem Ausmaß der Abweichung.¹²⁰

Die Gleichheit vor dem Gesetz verlangt grundsätzlich, alle von einer Regelung zu erfassenden Sachverhalte auch zu erreichen und grundsätzlich keine Ausnahmen vorzusehen. In dieser Folgerichtigkeit ruht das Gerechtigkeitsanliegen der Allgemeinheit der Steuer und des allgemeinen Gesetzes.¹²¹ Es ist – in den Worten *John Lockes* – ein Maß anzulegen, „für den Günstling am Hofe ebenso wie für den Bauern am Pflug.“¹²² Das Folgerichtigkeitsgebot achtet den Gestaltungsraum des Gesetzgebers. Es nimmt diesen aber beim Wort, wenn es die Umsetzung einer Grundentscheidung für alle Betroffenen verlangt und Ausnahmen hiervon stichhaltig zu begründen sind. Der Maßstab ist dabei keine Besonderheit des Steuerrechts, sondern ständige rechtsgebietsübergreifende Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.¹²³

Für die gleichmäßige und folgerichtige Besteuerung hat schließlich der Belastungsgrund einer Abgabe eine besondere Bedeutung. Der Steuergesetzgeber muss den Belastungsgrund einer Abgabe erkennen lassen und aus diesem eine realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung der Steuer entwickeln.¹²⁴

¹¹⁹ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 27/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313 Rn. 99) – Erstausbildungskosten; BVerfG, 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (367 Rn. 43) – Luftverkehrssteuer; BVerfG, 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (144 f. Rn. 56 f.) – degressive Zweitwohnungsteuer; jeweils m.w.N.

¹²⁰ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 27/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313 f. Rn. 100) – Erstausbildungskosten; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11, 12/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (184 f. Rn. 96) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (144 f. Rn. 104) – beschränkte Verlustverrechnung bei Körperschaften; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (230 ff.) – Pendlerpauschale; *M. Eichberger*, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, FS für den BFH, Bd. I, 2018, 501 (511).

¹²¹ Bereits unter IV. 1. a); siehe auch *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009.

¹²² *J. Locke*, Über die Regierung [Two Treatises of Government. The Second Treatise, 1690], 2003, 11. Kapitel § 142.

¹²³ BVerfG, 4.2.1969 – 2 BvL 20/63, BVerfGE 25, 198 (206) – Verteilung der Versorgungslast; BVerfG, 8.10.1963 – 2 BvR 108/62, BVerfGE 17, 122 (132) – Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts; BVerfG, 9.2.1982 – 2 BvL 6/78 u.a., BVerfGE 60, 16 (40) – versorgungsrechtlicher Härteausgleich; aus jüngerer Zeit: BVerfG, 9.2.2010 – 1 BvL 1, 3, 4/09, BVerfGE 125, 175 (225) – sozialrechtliches Existenzminimum; BVerfG, 30.07.2008 – 1 BvR 3262/07 u.a., BVerfGE 121, 317 (374) – Nichtraucherschutz; deutlich auch die abweichende Meinung des Richters *P. M. Huber*, BVerfG, 14.1.2020 – 2 BvR 2055/16, BVerfGE 152, 345 (386 Rn. 7) – Entfernung aus dem öffentlichen Dienst durch Verwaltungsakt.

¹²⁴ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f. Rn. 97 f.) – Grundsteuer; siehe zudem BVerfG, 6.7.2005 – 2 BvR 2335, 2391/95, BVerfGE 113, 128 (149 f.) – Solidarfonds Abfallrückführung; BVerfG, 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (243) – Kinderbetreuungskosten; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6 f.) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (143) – Vermögensteuer;

2. Gleichheitswidrige Belastung allein der Spitzenverdiener – Subsumtion

a) Verhältnismäßige folgerichtige Gestaltung, keine Willkürkontrolle – BFH IX R 15/20

Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 befreit 90 Prozent der Abgabepflichtigen davon, den Zuschlag zu entrichten.¹²⁵ Die Begründung des Gesetzentwurfs sucht diese umfassende Entlastung mit allgemeinen sozialen und konjunkturellen Gründen zu erklären.¹²⁶ Der Bundesfinanzhof ging in seiner Entscheidung zum Solidaritätszuschlag 1995/2021 davon aus, dass vorliegend die gleichheitsrechtliche Willkürformel greift.¹²⁷ Nach der Willkürkontrolle bedürfen Differenzierungen „stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.“¹²⁸ Vorliegend hätte der Senat daher verfassungsrechtlich erörtern müssen, ob die sozialen sowie konjunkturellen Gründe, auf die die Begründung des Gesetzentwurfs verweist, die Entlastung von rund 90 Prozent der Abgabepflichtigen zu rechtfertigen vermögen.¹²⁹ Diese Prüfung aber vernachlässigt der Bundesfinanzhof.¹³⁰

Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 belastet nur zehn Prozent der gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG und § 1 f. SolZG Abgabepflichtigen. Der Gesetzgeber weicht daher in einem sehr weitreichenden Umfang von der grundsätzlichen Belastungsentscheidung des Grundgesetzes und des Solidaritätszuschlagsgesetzes ab. Damit steigen nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Anforderungen an die gleichheitsrechtliche Rechtfertigung. Es sind – anders als es der Bun-

bereits unter II. 1. c).

¹²⁵ Gesetz zur Senkung des Solidaritätszuschlags vom 21.11.1997, BGBl. I 1997, 2743; BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 14); bereits unter IV. 2.

¹²⁶ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1 f., 11 ff.; bereits unter II. 2. d) und f).

¹²⁷ BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 71).

¹²⁸ BVerfG, 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14 und 2422/17, BVerfGE 158, 282 (327 f. Rn. 110 f.) – Vollverszinsung; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 f. Rn. 121 f.) – Erbschaftsteuer III.

¹²⁹ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1 f., 11 f.

¹³⁰ E. Ratschow, BFH/PR 2023, 133 (133 f.): Der BFH „übernimmt“ die Begründung des Gesetzentwurfs. „Eine differenzierte Darlegung“ der gleichheitsrechtlichen „Abwägung ist dem Urteil allerdings nicht zu entnehmen.“ C. Graw, DB 2023, 300: „Dabei hat das Gericht maßgebend auf die Begründung des Gesetzentwurfs rekurriert“; ders., HFR 2023 245; M. Jachmann-Michel, jurisRP-SteuerR 10/2023, Anm. 1 unter D. III.: „Offen bleibt, wie der ‚Grundfreibetrag‘ beim Soli gerechtfertigt werden soll.“ R. Wernsmann, ZG 2023, 103 (108): „pauschale Verweis.“

desfinanzhof annimmt – die Verhältnismäßigkeit und die Folgerichtigkeit der weitreichenden Differenzierung zu prüfen.¹³¹

Der Gesetzgeber hat einen weiten Entscheidungsraum, das Steuerrecht zu gestalten. Auch darf er Differenzierungen aus sozialen und konjunkturellen Gründen vornehmen und hätte mit den genannten Erwägungen vielleicht den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer erhöhen können. Doch reichen diese allgemeinen und vor allem einkommensteuerlichen Darlegungen¹³² nicht aus, den Solidaritätszuschlag 1995/2021 in einer gleichheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeit und Folgerichtigkeit zu begründen. Die genannten und auch andere Gründe rechtfertigen nicht, den Solidaritätszuschlag nunmehr bei der ganz überwiegenden Mehrheit der Betroffenen nicht zu erheben.

**b) Die genannten sozialen und konjunkturellen Gründe genügen nicht –
BFH IX R 15/20**

Die Begründung des Gesetzentwurfs sucht die Massentlastung von 90 Prozent der Abgabepflichtigen mit „sozialstaatlichen Erwägungen“, „sozialen Gesichtspunkten“ und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu rechtfertigen. In einem ausdrücklichen Rekurs auf die Einkommensteuer betont sie, „dass höhere Einkommen einer stärkeren Besteuerung unterliegen sollen [...], als niedrige und mittlere Einkommen.“ Hinzu treten konjunkturelle Gründe, weil Spitzenverdiener bei höheren Einkommen „ganz überwiegend ihre Ersparnisse erhöhen“ und nicht konsumieren.¹³³ Diese Begründungen überzeugen bereits deshalb nicht, weil sie sich zu stark an der Einkommensteuer orientieren und daher die Massentlastung der Ergänzungsabgabe nicht rechtfertigen können. Ohnehin besteuert eine Abgabe, die nur zehn Prozent der Verpflichteten belastet, nicht nach der Leistungsfähigkeit. Auch die soziale einkommensteuerliche Erwägung, nach der höhere Einkommen eine höhere Abgabenlast tragen sollen, begründet nicht hinreichend, den Solidaritätszuschlag bei der großen Vielzahl der Verpflichteten nicht zu erheben. Schließlich ist auch der Verweis auf konjunkturelle Gründe zu pauschal und in seiner Orientierung an der Einkommensteuer nicht hinreichend auf den Zuschlag bezogen.

¹³¹ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181 Rn. 123) – Erbschaftsteuer III; bereits unter V. 1. a) m.w.N.

¹³² Unter II. 2. d) und f).

¹³³ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1 f., 11 f.

Der Bundesfinanzhof spricht ganz im Sinne der Begründung des Gesetzentwurfs von einer „Staffelung des Solidaritätszuschlags (Freigrenze mit Gleitzone)“, für die „angemessene sachliche Gründe“ vorliegen, die „eine willkürliche Differenzierung ausschließen.“ Das Gesetz sei daher „gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden.“¹³⁴ Sodann verweisen die Begründung des Gesetzentwurfs und der Bundesfinanzhof auf die Einkommensteuer. „Warum eine entsprechende soziale Staffelung bei der Einkommensteuer verfassungskonform sein soll, beim Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe hingegen nicht, erschließt sich dem Senat nicht. Denn letztlich dient jede Steuer einem Finanzierungszweck und dieser steht einer entsprechenden Staffelung nicht entgegen.“¹³⁵ So spricht der Bundesfinanzhof von einer „Änderung des Tarifverlaufs des Solidaritätszuschlags.“¹³⁶ Doch eine Entlastung von 90 Prozent der Abgabepflichtigen ist keine soziale Staffelung, keine Freigrenze und auch keine Änderung des Tarifverlaufs, sondern ein abgabenrechtliches Aliud.

Insgesamt verkennen die Begründung des Gesetzentwurfs und der Bundesfinanzhof die Tragweite der Ungleichbehandlung und vermögen diese daher nicht hinreichend zu rechtfertigen. Das abgabenrechtliche Aliud zur Ergänzungsabgabe wird durch allgemeine einkommensteuerliche, soziale und konjunkturelle Erwägungen nicht hinreichend erklärt. Steuerpflichtige mit einer geringeren Finanzkraft werden nicht – wie es in der Begründung des Gesetzentwurfs heißt – aus sozialen und konjunkturellen Gründen in Teilen verschont und in anderen Teilen niedriger belastet als Menschen mit einem höheren Einkommen. Vielmehr werden 90 Prozent vollständig von der Besteuerung ausgenommen.

Der Solidaritätszuschlag soll die Vollendung der Deutschen Einheit finanzieren. 90 Prozent der Abgabepflichtigen von diesem Auftrag aus sozialen und konjunkturellen Gründen zu befreien, ist nicht plausibel. Letztlich orientiert sich der Gesetzgeber in seinen Ausführungen zu stark an der Einkommensteuer. Er setzt sich so zwischen die möglichen Stühle und verletzt damit das Grundgesetz. Entweder ist eine Ergänzungsabgabe zu erheben und dann auch zu begründen oder die Einkommensteuer zu steigern.

Sollte die Wiedervereinigung weiter zu finanzieren sein, ist eine entsprechende Ergänzungsabgabe auch umzusetzen und nicht auf einen zehnpromzentigen Torso zu

¹³⁴ BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 71).

¹³⁵ BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 72).

¹³⁶ BFH, 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351 (Rn. 73).

reduzieren. Wenn die Einheit Deutschlands aber – wie die Bundesregierung selbst betont¹³⁷ – finanziert ist, kann ein Solidaritätszuschlag hierfür nicht erhoben werden und erst recht nicht aus konjunkturellen und sozialen Gründen die Vielzahl der Abgabepflichtigen entlasten.

c) Zuschlagscharakter – ungleichmäßige Minderheitsbelastung

Diese Befunde werden durch den Charakter der Ergänzungsabgabe bestätigt. Die Abgabe ist ein Zuschlag zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG). Sie steht in einer Akzessorietät zu den Gemeinschaftssteuern, an die sie anknüpft.¹³⁸ Art. 3 Abs. 1 GG fordert daher, dass die Anknüpfung gleichheitsgerecht gelingt. Doch ein Zuschlag, der nur für ein Zehntel der durch die Ursprungssteuern Belasteten greift, knüpft nicht gleichmäßig an die ihm zugrunde liegenden Abgaben an. Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 ist im Vergleich zum Zuschlag aus dem Jahre 1995 ein gleichheitswidriger Torso und keine Ergänzungsabgabe mehr. Dieser Torso soll durch einen besonderen Finanzbedarf des Bundes zur Vollendung der Wiedervereinigung gerechtfertigt werden. Doch selbst wenn diese verfassungsrechtliche Begründung – anders als geschehen¹³⁹ – gelänge, wird die erhebliche Reduktion der Abgabepflichtigen so gerade nicht erklärt. Vielmehr ist sie ersichtlich sachwidrig. Die Spitzeneinkommen tragen keine besondere und auch keine ausschließliche Verantwortung für die Wiedervereinigung.

d) Die Abgabenbelastung ist nicht folgerichtig – Belastungsgrund

Das Gebot der gleichmäßigen und folgerichtigen Steuergesetzgebung findet einen weiteren und besonderen Ausgangspunkt im Grundgesetz, im Solidaritätszuschlagsgesetz sowie im Belastungsgrund einer Abgabe. Gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG und § 1 f. SolZG wird der Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben. Die Abgabepflichtigen stimmen mit denen der Einkommen- und Körperschaftsteuer überein. Dem Gesetz muss eine realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung aus diesem steuerlichen Ursprung gelingen.¹⁴⁰ Der Belastungsgrund der Ergänzungsabgabe läuft sodann parallel zu der durch

¹³⁷ Jahresbericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit 2021, 8.7.2021, BT-Drs. 19/31840, S. 8, 15, 21; bereits unter II. 2. a).

¹³⁸ BVerfG, 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340) – Ergänzungsabgabe; bereits unter II. 1. a).

¹³⁹ Unter II. 2.

¹⁴⁰ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f. Rn. 97 f.) – Grundsteuer; siehe zudem BVerfG, 6.7.2005 – 2 BvR 2335, 2391/95, BVerfGE 113, 128 (149 f.) – Solidaritätsfonds Abfallrückführung; bereits unter II. 1. c).

Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG geforderten verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Die Abgabe wird erhoben, um einen besonderen vorübergehenden Bedarf des Bundes zu finanzieren.¹⁴¹

Die Begründung des Gesetzentwurfs beschreibt diesen Bedarf – wenngleich ohne Überzeugungskraft¹⁴² – in gegenwärtigen Lasten des Bundes für die Wiedervereinigung.¹⁴³ Doch wird die Entlastung von 90 Prozent der Abgabepflichtigen nicht gleichheitsgerecht und folgerichtig aus diesem Belastungsgrund entwickelt.¹⁴⁴ Besteht der Finanzbedarf nicht mehr oder nur noch in Teilen, ist die Abgabe aufzuheben oder abzusenken,¹⁴⁵ nicht aber in einen Torso zu verwandeln. Ohnehin ist nicht ersichtlich, warum die Einheit Deutschlands – falls ein entsprechender Bedarf noch bestehen sollte – nur von zehn Prozent der Einkommensteuerpflichtigen zu finanzieren ist. Die beschlossene Teilaufhebung aus allgemeinen sozialen und konjunkturellen Gründen, die außerhalb der Wiedervereinigung liegen, überzeugt nicht. Sie hat in dem Sonderfinanzierungsinstrument der Ergänzungsabgabe keinen Platz. Die Differenzierung ist vor dem allgemeinen Gleichheitssatz nicht zu rechtfertigen. Anders als es Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG und § 1 f. SolZG vorgeben, wird nicht die Einkommensteuer ergänzt. Vielmehr wird in der Entlastung der Vielzahl der Abgabepflichtigen diese Abgabe verändert. Das aber ist keine folgerichtige Steuergesetzgebung.

e) Unsolidarischer, leistungswidriger und teilender Solidaritätszuschlag 1995/2021

Letztlich löst sich der Solidaritätszuschlag 1995/2021 vollständig vom ursprünglichen Regelungssystem und verletzt so den Gleichheitssatz mit dem Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung. Der Solidaritätszuschlag 1995 wurde als „solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen“ eingeführt und „allen Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit“ auferlegt, um die „Vollendung der Einheit Deutschlands“ zu finanzieren. Die Belastung aller folgte dem Anliegen der „Steuergerechtigkeit“.¹⁴⁶ Der Zuschlag ist hiernach durch drei Kriterien gekennzeichnet. Er

¹⁴¹ Unter II. 1. m.w.N.

¹⁴² Unter II. 2.

¹⁴³ Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1 f., 11 f.

¹⁴⁴ Vgl. V. Hoch, Verfassungsrechtliche Fragen des Solidaritätszuschlags: Abschaffen, abschmelzen oder beibehalten?, DSStR 2018, 2410 (2415).

¹⁴⁵ Vgl. BFH, 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43 (Rn. 25); Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103, S. 1.

¹⁴⁶ Entwurf eines Gesetzes über Maßnahmen zur Bewältigung der finanziellen Erblasten im Zusammenhang mit der Herstellung der Einheit Deutschlands, zur langfristigen Sicherung des Aufbaus in den neuen Ländern, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Entlastung der öffentlichen Haushalte (Gesetz zur Umsetzung des Föderalen

belastet – erstens – allen Abgabepflichtigen gleichmäßig und „gerecht“ entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit. Zweitens handelt es sich um eine solidarische Ergänzungsabgabe, um – im Begriff des Gesetzgebers – einen Solidaritätszuschlag. Die Abgabe begegnete – drittens – dem damals bestehenden besonderen Finanzbedarf des Bundes zur Vollendung der Wiedervereinigung.¹⁴⁷ Die Menschen in Deutschland finanzierten entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit gemeinsam den historischen Glücksfall der Deutschen Einheit.

Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 weicht nun von allen diesen drei konstituierenden Kriterien verfassungswidrig ab. Der Verzicht, eine Abgabe bei 90 Prozent und damit der Vielzahl der Steuerpflichtigen nicht mehr zu erheben, hat – erstens – mit einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und einer gerechten Erhebung dieser Abgabe nichts mehr zu tun. Steuerpflichtige mit einer geringeren Finanzkraft werden nicht aus sozialen Gründen in Teilen verschont und in anderen Teilen niedriger belastet als Menschen mit einem höheren Einkommen. Vielmehr werden 90 Prozent vollständig von der Besteuerung ausgenommen. Daher wird – zweitens – nun kein Solidaritätszuschlag mehr im Sinne der Einheit Deutschlands erhoben. Vielmehr teilt die Abgabe die Gemeinschaft in wenige Helfende und eine große Mehrheit von nicht Helfenden. Das ist nicht im Sinne einer solidarischen Finanzgemeinschaft und der Einheit des Landes. Diese gesamtstaatliche Solidarität wird gleich doppelt in Frage gestellt, wenn der Zuschlag nur einen kleinen Adressatenkreis belastet und – nach der fehlerhaften Begründung – nur bestimmten Regionen im Osten des Landes zugutekommen soll. Zwar ist es dem solidarischen Bundesstaat selbstverständlich, strukturschwache Regionen zu fördern. Doch können diese im Osten oder auch im Westen der Republik liegen. Wer meint, durch eine solche unsolidarische Abgabe noch heute die „Vollendung der Einheit Deutschlands“ finanzieren zu können, geht – drittens – von einer Teilung des Landes aus, die so nicht besteht.

Konsolidierungsprogramms – FKPG –), 4.3.1993, BT-Drs. 12/4401, S. 51.

¹⁴⁷ Entwurf eines Gesetzes über Maßnahmen zur Bewältigung der finanziellen Erblasten im Zusammenhang mit der Herstellung der Einheit Deutschlands, zur langfristigen Sicherung des Aufbaus in den neuen Ländern, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Entlastung der öffentlichen Haushalte (Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG –), 4.3.1993, BT-Drs. 12/4401, S. 51.

VI. Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 ist realitäts-, bedarfs- und verfassungsvergessen – Zusammenfassung in Thesen

1. Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG. Das Tatbestandsmerkmal der Ergänzung und das ertragverteilende System der Finanzverfassung führen zu zwei Voraussetzungen für die Abgabe. Als subsidiärer Zuschlag finanziert sie – anders als herkömmliche Steuern – nicht den allgemeinen Haushalt, sondern – erstens – einen vorübergehenden besonderen Finanzbedarf der öffentlichen Hand. Im Unterschied zu den Gemeinschaftsteuern stehen die Einnahmen nur dem Bund und nicht auch den Ländern zu. Der rechtfertigende Sonderbedarf muss daher – zweitens – beim Bund liegen. Diese zweiteilige verfassungsrechtliche Rechtfertigung wurde vom verfassungsgebenden Gesetzgeber betont. Sie ist in Rechtsprechung und Literatur anerkannt und wird von der Finanzverfassung in ihrer Formenstrenge, der besonderen Schutz- und Begrenzungsfunktion, der Klarheit im Belastungsgrund und in den bindenden steuerlichen Typusbegriffen bestätigt. Insbesondere diese Typusbindung knüpft an zentrale Erwägungen der Leitentscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu Ergänzungsabgaben vor rund 50 Jahren an.

2. Der Gesetzgeber hat einen weiten Entscheidungsraum, eine Ergänzungsabgabe zu regeln und wieder aufzuheben. Die Voraussetzungen des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG müssen aber eingehalten und gerichtlich geprüft werden. Der Entscheidungsraum des Gesetzgebers relativiert – anders als es der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung zum Solidaritätszuschlag 1995/2021 andeutet – die Verfassungsbindung nicht. Gerichte müssen die Vorgaben des Grundgesetzes nicht nur feststellen und maßgebliche Erwägungen nachzeichnen, sondern prüfen. Sie dürfen sich nicht auf eine Offensichtlichkeitskontrolle oder eine rechtliche Erörterung nach einer bestimmten Zeit wie 30 Jahren zurückziehen. Der Zuschlag ist außer Kraft zu setzen, wenn der Sonderbedarf des Bundes ersichtlich nicht mehr besteht oder eindeutig zu einem dauerhaften Finanzanliegen geworden ist.

3. In Bestätigung dieser finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben sucht der Bundestag den Solidaritätszuschlag 1995/2021 weiterhin mit den Kosten für die Deutsche Einigung zu begründen. Doch ist die Wiedervereinigung vollendet, nicht gefährdet und daher nicht mehr zu finanzieren. Hiervon ging der Gesetzgeber selbst aus, als er den

Solidarpakt II zur Finanzierung der Einigung Deutschlands auslaufen ließ. Nach dem aktuellen Bericht der Bundesregierung zum Stand der Deutschen Einheit, den der Bundesfinanzhof in seinem Urteil zum Solidaritätszuschlag 1995/2021 nicht heranzieht, ist das Land wirtschaftlich und innerlich zusammengewachsen. Die „Unterschiede zwischen den neuen und den alten Ländern sind längst nicht mehr eine Folge vor allem von Teilung und nachfolgender Umbruchzeit,“ sondern von aktuellen Herausforderungen. Das gegenwärtige Fördersystem konzentriert sich nicht mehr nur auf die sog. neuen Bundesländer, sondern auf alle strukturschwachen Regionen in Deutschland – „egal ob in der Stadt oder auf dem Land, ob in Ost oder West, Nord oder Süd.“ Die Bundesregierung geht in dem maßgeblichen aktuellen Bericht selbst davon aus, dass die Deutsche Einheit finanziert ist. Die rechtliche Folge spricht sie zwar nicht ausdrücklich aus, doch liegt sie auf der Hand. Der Solidaritätszuschlag zur Finanzierung der Deutschen Einheit ist verfassungsrechtlich nicht mehr gerechtfertigt.

4. Insgesamt benennt der Gesetzgeber keinen konkreten wiedervereinigungsbedingten Finanzbedarf, der den Solidaritätszuschlag 1995/2021 ab dem Jahr 2021 verfassungsrechtlich rechtfertigen könnte. Die Zahlen, die in der Begründung aufgeführt werden, beziehen sich auf den Zeitraum von 1995 bis 2016. Sie können daher den geltenden Solidaritätszuschlag nicht grundgesetzlich stützen. Dem Zuschlag fehlt auch nach der Begründung des Gesetzentwurfs die notwendige verfassungsrechtliche Rechtfertigung in einem vorübergehenden Sonderbedarf des Bundes.

5. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs muss der Bund weiterhin Mittel für die Wiedervereinigung „etwa im Bereich der Rentenversicherung, beim Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz, für den Arbeitsmarkt sowie für andere überproportionale Leistungen aus dem Bundeshaushalt für die ostdeutschen Bundesländer“ einsetzen. Doch der Gesetzentwurf beschreibt hier – entgegen dem eigenen Ansinnen und den Vorgaben des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG – keinen einigungsbedingten vorübergehenden Sonderbedarf des Bundes. Die Rentenversicherung und der Arbeitsmarkt sind Daueraufgaben des Staates, die mit der Einheit Deutschlands nicht in einer hinreichenden Verbindung stehen. Die Kosten für das Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz und für die östlichen Bundesländer bewirken 30 Jahre nach der Wende ebenfalls eine dauerhafte Finanzlast. Der Bundesfinanzhof ist in seiner aktuellen Entscheidung auch deshalb einer anderen Auffassung, weil er von unterschiedlichen Darlegungslasten und Beurteilungsräumen des Gesetzgebers aus-

geht. Aus einer Darlegungslast, die aufgrund der langen Erhebungszeit gesteigert sein könnte, wird im Laufe der Entscheidung ein „(weiter) Beurteilungsrahmen“, ein „sehr weiter Gestaltungsspielraum“, eine Offensichtlichkeitskontrolle und sodann eine auf Zwangsläufigkeiten beschränkte Prüfung. Doch auch die ersichtlich zu weit zurückgenommene Zwangsläufigkeitskontrolle wird nicht durchgeführt.

6. Selbst wenn die Wiedervereinigung weiterhin eine finanzielle Sonderlast des Bundes auslösen würde, liegt hierin 30 Jahre nach dem Ereignis kein vorübergehender Bedarf mehr. Zwar kann keine starre und punktgenaue Zeitgrenze gezogen werden, wann ein längerer Sonderbedarf zu einem dauerhaften Posten im Haushalt wird, der nicht mehr von subsidiären Ergänzungsabgaben, sondern nur noch von allgemeinen Steuern finanziert werden darf. Vergleichbar lässt sich auch der Zeitpunkt, wann der Tag zur Nacht wird, nicht minutengenau bestimmen. Doch ist auch diese Unterscheidung außerhalb des Morgengrauens und der Dämmerung offensichtlich. Eine Abgabe, die über ein Vierteljahrhundert erhoben wird, ist allein durch den Zeitablauf zu einem gängigen Finanzinstrument geworden und daher keine Ergänzungsabgabe i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG mehr. Der Solidaritätszuschlag befindet sich nunmehr ersichtlich in der verfassungsrechtlichen Finsternis.

7. Der Bundestag könnte eine weitere Ergänzungsabgabe oder auch den Solidaritätszuschlag verfassungsrechtlich neu begründen. Hierfür bedarf es aber einer ausdrücklichen Entscheidung des Parlaments (Parlamentsvorbehalt, Wesentlichkeitslehre im Steuerrecht, verfassungsrechtlicher Sonderbedarf). Konkludente oder gar klandestine Umwidmungen genügen verfassungsrechtlich nicht.

8. Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 belastet nur noch rund zehn Prozent der Abgabepflichtigen. Diese nahezu vollständige Rücknahme der Besteuerung verlässt den verfassungsrechtlich vorgegebenen Typus der Ergänzungsabgabe. Wären 90 Prozent der Verpflichteten von der Einkommensteuer befreit, wäre die Abgabe keine Einkommensteuer mehr. Würde die Umsatzsteuer nur noch für ein Zehntel der Umsätze privater Haushalte greifen – die Konsumausgaben für Freizeit, Unterhaltung und Kultur –, würde keine Umsatzsteuer mehr, sondern eine rechtsferne Freizeitabgabe erhoben. Die Allgemeinheit und die Universalität der jeweiligen Steuer werden in all diesen Fällen verletzt, die Grenzen des jeweiligen Abgabentypus ersichtlich überschritten. Die sehr weitreichende Entlastung der Steuerpflichtigen ist – anders als es die Begründung des Gesetzentwurfs darlegt und der Bundesfinanzhof bestätigt

– keine soziale Gestaltung einer Abgabe. Eine allgemeine Steuer darf nicht zu einer Sonderlast von wenigen werden. Letztlich ist der Solidaritätszuschlag 1995/2021 nur noch ein verfassungswidriges Aliud des ursprünglichen Finanzinstruments. Er erhöht in Missachtung der Finanzverfassung die einkommensteuerliche Progression (verfassungswidrige Bundeseinkommen- oder Reichensteuer). Der Zuschlag entzieht den Bundesländern einen Ertrag, der ihnen an einer Gemeinschaftsteuer zusteht (Art. 106 Abs. 3 GG). Auch die Kompetenzordnung und die Zustimmungspflicht der Länder, die für die Einkommensteuer greift, werden verfassungswidrig umgangen.

9. Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 entlastet 90 Prozent der gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG und § 1 f. SolZG Abgabepflichtigen. Der Gesetzgeber weicht so in einem sehr weitreichenden Umfang von der grundsätzlichen Belastungsentscheidung des Grundgesetzes und des Solidaritätszuschlagsgesetzes ab. Damit steigen nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Anforderungen an die gleichheitsrechtliche Rechtfertigung. Es ist – anders als es der Bundesfinanzhof annimmt – nicht nur eine Willkürkontrolle durchzuführen. Vielmehr sind die Verhältnismäßigkeit und die Folgerichtigkeit der weitreichenden Differenzierung zu prüfen.

10. Die Massentlastung wird – anders als es Art. 3 Abs. 1 GG fordert – nicht mit hinreichenden sachlichen Gründen gerechtfertigt. Der allgemeine Hinweis auf soziale und konjunkturelle Gründe vermag vielleicht die Erhöhung des einkommensteuerlichen Spitzensteuersatzes zu begründen, nicht aber das breite Absehen davon, den Solidaritätszuschlag zu erheben. Insgesamt bezieht sich die Begründung des Gesetzesentwurfs auf die Einkommensteuer und nicht, wie von der Verfassung gefordert, auf die Ergänzungsabgabe. Diese ist mit einem vorübergehenden Spezialbedarf des Bundes zu rechtfertigen. Spitzeneinkommen aber tragen allgemein keine alleinige Verantwortung für solche Sonderfinanzen und konkret auch nicht für die Wiedervereinigung. Ein Zuschlag, der nur für ein Zehntel der durch die Ursprungssteuern Belasteten greift, knüpft nicht gleichmäßig an die ihm zugrunde liegenden Abgaben an. Die Entlastung wird nicht folgerichtig aus dem Belastungsgrund der Ergänzungsabgabe entwickelt. Anders als es Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG und § 1 f. SolZG vorgeben, wird nicht die Einkommensteuer ergänzt, sondern diese Abgabe in der Entlastung der Vielzahl der Abgabepflichtigen verändert. Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 ist nur noch ein gleichheitswidriger Torso des Ursprungszuschlags und keine Ergänzungsabgabe mehr.

11. Letztlich löst sich der Solidaritätszuschlag 1995/2021 gleichheitswidrig von allen drei Säulen des ursprünglichen Regelungssystems. Die Abgabe wurde 1995 – erstens – „allen Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit“ auferlegt, um – zweitens – in einem „solidarischen finanziellen Opfer aller Bevölkerungsgruppen“ – drittens – die „Vollendung der Einheit Deutschlands“ zu finanzieren. Der Verzicht, die Steuer ab dem Veranlagungszeitraum 2021 von 90 Prozent der Steuerpflichtigen zu erheben, widerspricht ersichtlich der Belastung nach der Leistungsfähigkeit. Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 ist – entgegen seiner Bezeichnung – auch kein solidarisches Finanzinstrument mehr, weil er die Gemeinschaft in wenige Helfende und in eine große Mehrheit von Menschen teilt, die von der finanziellen Solidargemeinschaft gesetzlich ausgeschlossen werden. Wer schließlich meint, durch eine solche unsolidarische Abgabe noch heute die „Vollendung der Einheit Deutschlands“ finanzieren zu können, geht in einem doppelten Sinne von einer Teilung des Landes aus, die so nicht besteht.

12. Die letzten 15 Jahre sind durch erhebliche Herausforderungen gekennzeichnet. Die Finanzkrise und die Euro- und Schuldenkrise waren zu überwinden. Fragen von Flucht und Vertreibung drängten insbesondere vor acht Jahren und gewinnen wieder erheblich an Bedeutung. Die Abhängigkeiten von anderen Staaten insbesondere in den Bereichen der Sicherheit, der Medizin und der Rohstoffe einschließlich der Energieversorgung werden drängender. Die Pandemie und vor allem der Krieg in der Ukraine sind noch nicht beendet. Im Umgang mit diesen Herausforderungen ist in Europa ein roter Faden zu erkennen. Die Staaten und die Europäische Union haben erhebliche Schulden aufgenommen, um Reaktionen der öffentlichen Hand zu finanzieren. Insgesamt stehen die öffentlichen Finanzen unter einem erheblichen Druck. So wird eines deutlich: Die Wiedervereinigung bewirkt gegenwärtig keinen maßgeblichen Finanzbedarf mehr. Letztlich ist es geschichts-, realitäts-, bedarfs- und verfassungsvergessen, in diesen Zeiten besonderer Bewährungsproben eine Ergänzungsabgabe mit den Kosten der Einheit Deutschlands begründen zu wollen. Der Solidaritätszuschlag 1995/2021 ist nicht zu rechtfertigen. Er verletzt das Grundgesetz.

Augsburg, im Januar 2024

gez. Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M. (ND)