

# „Solidaritätszuschlag“

**FG Niedersachsen 7 K 143/08  
Klageschrift**

**Verfahren gegen die Erhebung des Solidaritätszuschlags  
als Dauermaßnahme**

**Rechtlicher Hinweis:** Der Bund der Steuerzahler unterstützt eine Vielzahl von Musterklagen. Alle in unserer Rubrik „Musterklagen“ veröffentlichten Schriftsätze sind in dieser Form vor den Gerichten verwandt worden. Die Klageschriften sind zu Ihrer Information und zum persönlichen Gebrauch sowie zu Informationszwecken bereitgestellt. Sie können jederzeit ohne Vorankündigung geändert werden. Der BdSt ist stets bemüht, dass die Informationen aktuell, richtig und zuverlässig sind. Fehler können jedoch vorkommen. Der BdSt übernimmt deshalb keine Gewährleistung für die Informationen, insbesondere für deren Richtigkeit oder Vollständigkeit. Der BdSt haftet nicht für Schäden oder Verluste, die dem Steuerzahler im Zusammenhang mit den bereitgestellten Schriftsätzen entstehen. Unsere Musterklagen ersetzen nicht den Rechtsrat im Einzelfall.

# Schulze-Borges, Gretzinger & Garvens

RECHTSANWÄLTE · FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT · NOTAR

---

## Neutralisierte Fassung

Schulze-Borges, Gretzinger & Garvens, Ellernstraße 34, 30175 Hannover

Niedersächsisches  
Finanzgericht  
Hermann-Guthe-Straße 3  
30519 Hannover

**Vorab per Telefax**  
**0511/ 84 08 499**

Hannover  
15.07.2008

Unser Zeichen  
3001-5191-71

Bearbeiter: RA. Thesing  
Sekretariat: Frau Hasse  
Durchwahl: 0511/51 51 31 - 14

---

Dr. Axel Gretzinger  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht  
Gretzinger@Schulze-Borges-Partner.de

---

Dr. Bernd Schulze-Borges  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht  
Schulze-Borges@Schulze-Borges-Partner.de

---

Ralf Thesing  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht  
Ralf.Thesing@Schulze-Borges-Partner.de

---

**- Aktenzeichen noch nicht erteilt -**

***In dem Rechtsstreit***

des ...,

**- Kläger -**

Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte Dr. Axel Gretzinger, Dr. Bernd Schulze-Borges, Dr. Stefan Garvens und Ralf Thesing, Ellernstraße 34, 30175 Hannover

---

Dr. Stefan Garvens  
Rechtsanwalt  
Notar  
RN\_Dr\_Garvens@T-Online.de

---

---

Ellernstraße 34  
30175 Hannover  
Tel. 0511/51 51 31 - 0  
Fax 0511/51 51 31 - 31

---

[www.Schulze-Borges-Partner.de](http://www.Schulze-Borges-Partner.de)

---

***g e g e n***

das Finanzamt Quakenbrück, vertreten durch seinen Vorsteher,

**- Beklagter -**

**wegen Bescheid für 2007 über Einkommensteuer und Solidaritätzuschlag**

Steuernummer: ...

---

Postbank Hannover  
BLZ 250 100 30  
Kto.-Nr. 700 02-302

Dresdner Bank AG Hannover  
BLZ 250 800 20  
Kto.-Nr. 1110287

Deutsche Bank 24 AG Hannover  
BLZ 250 700 24  
Kto.-Nr. 0406181

---

Steuer-Nr. 24/232/82901

---

erheben wir mit dem Versprechen, auf uns lautende Original-Vollmacht nachzureichen, namens des Klägers gemäß § 45 FGO

### ***Sprungklage.***

Namens und im Auftrag des Klägers beantragen wir,

1. den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 10.07.2008 aufzuheben, soweit ein Solidaritätszuschlag in Höhe von ... € für das Jahr 2007 festgesetzt worden ist;
2. die Kosten des Verfahrens dem Beklagten aufzuerlegen.

### **Begründung:**

Die Sprungklage ist gemäß § 45 FGO zulässig, da eine Förderung des Rechtsstreits infolge der Durchführung eines Vorverfahrens nicht zu erwarten ist. Mit der vorliegenden Klage wendet sich der Kläger gegen die Erhebung des Solidaritätszuschlags. Nach diesseits vertretener Rechtsauffassung ist das SolZG 1995 verfassungswidrig.

Mit zusammengefassten Bescheiden über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer vom 10.07.2008 setzte der Beklagte u. a. den Solidaritätszuschlag für den Kläger auf ... € fest.

Das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der Fassung vom 15.10.2002 (BGBl. I 2002, S. 4130, zuletzt geändert durch Gesetz vom 23.12.2002, BGBl. I 2002, S. 4621), insbesondere die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 über die Erhebung eines Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer verstößt nach Auffassung der Kläger gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Der Solidaritätszuschlag 1995 ist eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer, die als Zuschlag zu den genannten Steuern erhoben wird. Das Aufkommen dieses Zuschlags wird jedoch nicht ebenso wie das Aufkommen von Einkommen- und Körperschaftsteuer auf Bund, Länder und Gemeinden verteilt, sondern steht allein dem Bund zu (Artikel 106 Abs. 1 Nr. 6 GG). Der Bund besitzt deshalb auch die Gesetzgebungskompetenz für die Ergänzungsabgabe (Artikel 105 Abs. 2 GG), die er ohne Zustimmung des Bundesrates ausüben kann (Umkehrschluss aus Art. 105 Abs. 3 GG).

## **1. Rechtsentwicklung**

Der Solidaritätszuschlag 1995 besitzt mehrere Vorgänger. Denn nach Einfügung der Ergänzungsabgabe in die Finanzverfassung im Jahr 1955 hat der Bund seine Gesetzgebungskompetenz wiederholt und unter verschiedenen Bezeichnungen in Anspruch genommen oder nehmen wollen.

Im Jahre 1954 hat die Bundesregierung zusammen mit der Vorlage für das Finanzverfassungsgesetz einen Gesetzentwurf für eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer vom 29.04.1954 (BT-Drs. II/484) vorgelegt. Dieser Gesetzentwurf wurde nicht verwirklicht.

Im Jahre 1968 wurde erstmals eine Ergänzungsabgabe erhoben. Bei der Einkommensteuer entfiel sie zum 01.01.1975, bei der Körperschaftsteuer zum 01.01.1977 (vgl. Ergänzungsabgabengesetz vom 21.12.1967, BGBl. I 1967, S. 1254) unter entsprechender Anhebung der Tarife dieser Steuern (siehe dazu Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Steuerhaushalt, Heft 75 der Schriftenreihe, 1992, S. 100 ff.). Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die Ergänzungsabgabe 1968 verfassungsgemäß war (vgl. BVerfG, Entscheidung vom 09.02.1972, Aktenzeichen - 1 BvL 16/69 -).

Im Jahre 1973 betrieb die Bundesregierung die Einführung einer Ergänzungsabgabe unter der Bezeichnung „Stabilitätsabgabe“ (vgl. BR-Drs. 183/73). Sie sollte zusätzlich zu der seit 1968 erhobenen Ergänzungsabgabe erhoben werden und durch Stilllegung ihres Aufkommens bei der Bundesbank dämpfend auf die Konjunktur einwirken. Da aber die zusätzlichen Einnahmen (nach Ablauf der Stilllegung) allein dem Bund zugeflossen wären, konnte sich die Bundesregierung im Gesetzgebungsverfahren nicht durchsetzen. Sie hat schließlich einen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer in Anlehnung an § 26 Abs. 3 des Stabilitäts- und Wachstumsgesetzes vorgeschlagen (Stabilitätszuschlag), der vom Gesetzgeber auch beschlossen wurde (vgl. Steueränderungsgesetz 1973 vom 26.06.1973, BGBl. I 1973, S. 676).

§ 9 Stabilitätszuschlagsgesetz bestimmt, dass bei der Verteilung des Aufkommens die Länder und Gemeinden entsprechend ihren jeweiligen Anteilen an der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu beteiligen sind. Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass der Stabilitätszuschlag zulässig war (vgl. BVerfG, Beschluss vom 02.10.1973, Aktenzeichen - 1 BvR 345/73 -).

Im Jahre 1981 wurde erneut ein Anlauf zur Einführung einer Ergänzungsabgabe unternommen. Mit ihr sollten nach Äußerungen der Bundesregierung keine Haushaltslöcher gestopft, sondern Maßnahmen zur Stimulierung und Beschäftigung und Investitionen finanziert werden. Die Einführung dieser Ergänzungsabgabe unterblieb, nicht zuletzt aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken.

Im Jahre 1991 wurde eine Ergänzungsabgabe erstmals unter der Bezeichnung „Solidaritätszuschlag“ erhoben. Grundlage war das Solidaritätsgesetz vom 24.06.1991 (BGBl. I 1991, S. 1318). Der Solidaritätszuschlag 1991/1992 wurde in Höhe von 3,75 % der Steuerschuld dieser Jahre erhoben und war von Anfang an befristet. Die gegen das Gesetz erhobene Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen (vgl. BVerfG, Kammerbeschluss vom 19.11.1999, Aktenzeichen - 2 BvR 1167/96 -).

Im Jahre 1993 wurde der heute noch erhobene Solidaritätszuschlag als Bestandteil des föderalen Konsolidierungsprogramms beschlossen. Erhoben wird er aber erst seit dem 01.01.1995, und zwar als unbefristete Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer (Solidaritätszuschlag 1995). Der Zuschlagssatz betrug anfangs 7,5 %; er wurde mit Wirkung vom Veranlagungszeitraum 1998 auf 5,5 % verringert.

## **2. Verfassungsrechtliche Bedenken**

### *a) Vorbemerkung*

Die Ergänzungsabgabe hat zu unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Bedenken Anlass gegeben. So wurde gerügt, dass die Ergänzungsabgabe 1968 aus sozialen Gründen gestaffelt erhoben wird und nicht befristet ist (vgl. FG Schleswig-Holstein, Vorlagebeschluss vom 21.05.1969, Aktenzeichen - II 100/68 -). Diese Rügen wies das Bundesverfassungsgericht mit Entscheidung vom 09.02.1992 (Aktenzeichen - 1 BvL 16/69 -) zurück. Die im Jahre 1973 geplante Stabilitätsabgabe scheiterte im Gesetzgebungsverfahren u. a. auch daran, dass kein konkreter Finanzbedarf des Bundes vorlag, der es gerechtfertigt hätte, dass die mit der Stabilitätsabgabe eingehobenen und zunächst stillgelegten Mittel in den Bundeshaushalt geflossen wären. Gegen die im Jahre 1981 vorgeschlagene Ergänzungsabgabe wurde vorgebracht, dass der Bund ihr Aufkommen zur Finanzierung neuer Aufgaben über Art. 104 a Abs. 4 GG einsetzen wolle, die an der Finanzierung dieser Aufgaben ebenfalls beteiligten Länder aber gleich große oder sogar größere Deckungslücken als der Bund besäßen. Der Solidaritätszuschlag 1991/1992 wurde - allerdings ohne Erfolg - gerügt, weil er eine unzulässige Rückwirkung aufweise (vgl. Nieland DStZ 1992, 193 ff.) und dass er als eine Abgabe, die weder den Steuern noch den Sonderabgaben zugerechnet werden könne, ohne verfassungsrechtliche Grundlage sei (vgl. Wagner, BB 1992, 2043, 2046).

Diesen Rügen braucht vorliegend nicht nachgegangen werden.

*b) Kompetenzrechtliche Bedenken*

Fraglich ist hingegen, ob der Solidaritätszuschlag 1995 eine zulässige Ergänzungsabgabe ist. Die Kompetenz zur Einführung einer Ergänzungsabgabe erlaubt keine beliebige Gestaltung dieser Abgabe.

Der Gesetzgeber muss sich bei ihr ebenso wie bei den übrigen, in Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten an die Vorstellungen halten, die der Verfassungsgeber von diesen Steuern besaß, als er sie in die Finanzverfassung aufnahm. Dies erfordert die enge Verflechtung der Besteuerungskompetenzen mit den übrigen Teilen der Finanzverfassung. Die vom Verfassungsgeber beschlossene finanzielle Ausstattung des Bundes und der Länder würde gestört, wenn der einfache Steuergesetzgeber das finanzielle Ausgleichssystem durch Einführung neuer, nicht vorgesehener Steuern zu seinen Gunsten ändern dürfte.

Diese Auffassung hat das Bundesverfassungsgericht schon sehr früh geäußert und seitdem immer wieder bestätigt (vgl. BVerfGE, 7, 252; 14, 91; 16, 309; 32, 333; 67, 256). Auch der überwiegende Teil des Schrifttums folgt dieser Auffassung (vgl. zuletzt Siekmann in M. Sachs, GG, Kommentar, Art. 105 GG Anmerkung 44 ff.; Jachmann in von Mangoldt, Klein, Stark, GG, Bonner Grundgesetz, Art. 105 GG, Anmerkung 31 ff). Unterschiedliche Ansichten gibt es jedoch hinsichtlich der Vorstellungen die der Gesetzgeber mit der Ergänzungsabgabe verbunden hat.

c) *Grundrechtsbezogene Bedenken*

Eine unzulässig gestaltete Ergänzungsabgabe ist auch unter grundrechtlichen Aspekten bedenklich, den Art. 2 Abs. 2 GG verbietet Eingriffe in die persönliche Handlungsfreiheit aufgrund verfassungswidriger Gesetze. Darüber hinaus kommt es aus dem gleichen Grund zu unzulässigen Eingriffen in die Berufsfreiheit (Art. 12 GG) und in das Eigentumsgrundrecht (Art. 14 Abs. 2 GG).

Davon unabhängig stellt sich die Frage, ob der Solidaritätszuschlag, auch wenn er (gerade noch) den Steuertypus der Ergänzungsabgabe entspricht, die Abgabenbelastung derart erhöht, dass die Halbteilungsgrenze überschritten und Artikel 14 Abs. 2 GG verletzt wird.

d) *Im Einzelnen:*

Im Entwurf des Finanzverfassungsgesetzes (BT-Drs. II/480 vom 29.05.1954, S. 72), mit dem die Ergänzungsabgabe 1955 ausdrücklich in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG aufgenommen wurde, heißt es:

„Die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer ist dazu bestimmt, anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken, den gesetzgebenden Körperschaften des Bundes in begrenztem Rahmen eine elastische, der jeweiligen Konjunkturlage und dem jeweiligen Haushaltsbedarf angepasste Finanzpolitik zu ermöglichen und das Steuerverteilungssystem im Verhältnis zwischen Bund und Ländern dadurch zu festigen, dass die Notwendigkeit einer Revision der Steuerbeteiligungsquoten (...) auf solche Mehrbelastungen des Bundes beschränkt wird, die nicht aus dieser beweglichen Steuerreserve gedeckt werden können.“

In der Begründung des Gesetzentwurfes über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer (BT-Drs. II/484 vom 29.05.1954, S. 4) wird erläuternd ausgeführt:



„Die ... Ergänzungsabgabe ... 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 Ausnahmefälle bestimmt ist, wesentlich zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen.“

Zu berücksichtigen ist, dass in der Finanzverfassung 1955 das Steueraufkommen überwiegend nach dem Trennsystem auf die Gebietskörperschaften verteilt wurde. Lediglich die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer waren bereits als Gemeinschaftsteuern eingerichtet.

Das Beteiligungsverhältnis des Bundes und der Länder an diesen Steuern war in der Verfassung festgeschrieben. Hinzu kam, dass eine erstmalige Änderung des Beteiligungsverhältnisses an den Gemeinschaftsteuern mit Wirkung vom 01.04.1958 und dann jeweils im Abstand von zwei Jahren möglich war. Bei diesen ziemlich starren Beteiligungsverhältnissen und bei der damals noch zurückhaltenden Inanspruchnahme des Staatskredits erscheint es folgerichtig, die Ergänzungsabgabe als flexible Finanzreserve zur Deckung anderweitig nicht auszugleichender Bedarfsspitzen des Bundes vorzusehen.

An die Vorstellung des Verfassungsgesetzgebers hat auch das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zur Ergänzungsabgabe 1968 angeknüpft, kommt jedoch insbesondere in der Frage der zulässigen Dauer zu einem abweichenden Ergebnis:

- Das Verfassungsgericht verlangt ebenso wie der Verfassungsgesetzgeber von der Ergänzungsabgabe, dass sie „wegen ihrer Ausgestaltung, insbesondere wegen ihrer Höhe, die Bund und Ländern gemeinschaftlich zustehende ESt und KSt oder die den Ländern zustehende Vermögensteuer nicht aushöhlt“

Unter Hinweis auf die vergebliche Forderung des Bundesrates, die Ergänzungsabgabe auf 5 v. H. zu begrenzen, erklärt das Bundesverfassungsgericht die Grenze zur Aushöhlung bei einem Abgabensatz von 3 v. H. für offensichtlich nicht überschritten.

- Das Verfassungsgericht bezeichnet die Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren zur Befristung der Ergänzungsabgabe als zu unbestimmt, um daraus herleiten zu können, dass eine Ergänzungsabgabe nur befristet eingeführt werden darf (BVerfG, Entscheidung vom 09.02.1972, Aktenzeichen - 1 BvL 16/69. -).

Das Verfassungsgericht weicht von den Vorstellungen des Verfassungsgesetzgebers ab, wenn es um die Erhebungsdauer der Ergänzungsabgabe geht. Es stellt dabei vier Behauptungen auf, die den dauerhaften Einsatz der Ergänzungsabgabe stützen sollen, aber bei näherer Betrachtung nicht überzeugen können. So behauptet es, dass die Ergänzungsabgabe dauerhafte Steuern ergänze, dass sie die Erhöhung dauerhafter Steuern ersetze, dass sie die Steuerzahler und die Konjunktur geringer belaste als eine entsprechende Erhöhung von Einkommen- und Körperschaftsteuer und dass sie eine stabilisierende Funktion im Hinblick auf das Beteiligungsverhältnis von Bund und Ländern an der Einkommensteuer besitze.

Dem ist allerdings entgegen zu halten:

- Aus dem Umstand, dass die Ergänzungsabgabe zwei **auf Dauer angelegte Steuern ergänzt**, nämlich die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer, lässt sich nicht entnehmen, dass die selbst dauerhaft erhoben werden darf. Entscheidend ist der Wille des Verfassungsgesetzgebers. Dieser hat unmissverständlich erklärt, dass die Ergänzungsabgabe nicht auf Dauer erhoben werden soll. Im ersten Entwurf für eine Ergänzungsabgabe war noch die jährliche Überprüfung der Erforderlichkeit enthalten.

- Die „Funktion der Ergänzungsabgabe im gesamten Steuersystem“ sei es, einen zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes zu decken, aber eine **Erhöhung der Verbrauchsteuern zu vermeiden**. Dass die Erhöhung von Verbrauchsteuern „erfahrungsgemäß für längere Dauer erfolgt“, kann jedoch nicht begründen, dass auch die Erhebung der Ergänzungsabgabe für einen längeren Zeitraum zulässig sein muss.

Die Absicht des Verfassungsgesetzgebers war gerade im Gegenteil, die Dauerhaftigkeit der Steuererhöhung zu vermeiden, wenn lediglich ein vorübergehender Spitzenbedarf gedeckt werden muss. Dies gilt bereits angesichts dessen, dass die Ergänzungsabgabe anders als z. B. der Konjunktur- bzw. Stabilitätzuschlag keine konjunkturpolitischen, sondern allein fiskalische Zwecke erfüllt, da Sie zur sofortigen Ausgabendeckung und zur Finanzierung einer konkreten Bedarfsdeckungslücke des Bundes erhoben wird (so Hiden in Bonner Kommentar GG Art. 106 Rdziff. 1429).

Entgegen der offenen Formulierung in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, die dem Steuergesetzgeber mittelbar keine Erhebungsgrenzen aufzulegen scheint, stehen Begriff und Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe nicht im unbegrenzten Gestaltungsermessen. Die bislang vom Bundesverfassungsgericht entwickelten verfassungsrechtlichen Grenzen ergeben sich aus dem Zweck des Finanzierungsinstruments sowie seiner begrifflichen und systematischen Anbindung an die Einkommen- und Körperschaftsteuer als Teil des vertikalen Primärausgleichs. Sie präzisieren den grundsätzlich anerkannten legislativen Gestaltungsspielraum hinsichtlich des Ob und Wie einer Einführung dieser fakultativen Abgabe (so Hiden in Bonner Kommentar GG Art. 106 Rdziff. 1430).

Insbesondere hat das Bundesverfassungsgericht (Entscheidung vom 09.12.1972, Aktenzeichen .- 1 BvL 16/69 -) entschieden, dass der Bund nicht berechtigt ist, unter der Bezeichnung „Ergänzungsabgabe“ eine Steuer einzuführen, die den Vorstellungen widerspricht, die der Verfassungsgeber erkennbar mit dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden hat.

Zwar ist es nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts (a.a.O.) von der Verfassung her nicht geboten, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen und soll ihre Erhebung nicht nur für einen ganz kurzen Zeitraum erfolgen, allerdings kann daraus nicht geschlossen werden, dass eine Ergänzungsabgabe zeitlich unbeschränkt erhoben werden darf. Dies wäre mit Sinn und Zwecke der Vorschrift nicht vereinbar.

Der Bundesgesetzgeber könnte ansonsten über den Weg der Ergänzungsabgabe eine zusätzliche Einkommen- und Körperschaftsteuer erheben, an der die Länder nicht partizipieren würden.

Die Ergänzungsabgabe war „dazu bestimmt, anderweitig nicht auszugleichende **Bedarfsspitzen** im Bundeshaushalt zu decken, den gesetzgebenden Körperschaften des Bundes in begrenztem Rahmen eine elastische, der jeweiligen Konjunkturlage und dem jeweiligen Haushaltsbedarf angepasste Finanzpolitik zu ermöglichen und das Steuerverteilungssystem im Verhältnis zwischen Bund und Ländern dadurch zu festigen, dass die Notwendigkeit einer Revision der Steuerbeteiligungsquoten ... auf solche Mehrbelastungen des Bundes beschränkt wird, die nicht aus dieser beweglichen Steuerreserve gedeckt werden können“ (vgl. BT-Drs. II/480 Tz 105). Diese in der amtlichen Begründung des Regierungsentwurfs zur Finanzreform 1955 beschriebene Funktion der Ergänzungsabgabe kennzeichnet sie als ein vornehmlich im rechtspraktischen Sinne subsidiäres Finanzierungsinstrument speziell des Bundes. Sie gibt ihm die flexible Option, einen zusätzlichen Finanzbedarf des Bundeshaushalts durch Steuereinnahmen zu decken, ohne

- eine Zustimmung des Bundesrats einholen zu müssen,
- gleichzeitig auch die Länder am zusätzlichen Steueraufkommen beteiligen zu müssen,
- die Umsatzsteueranteile revidieren zu müssen und
- ohne „seine“ indirekten Verbrauchsteuern erhöhen zu müssen, (so Hidi in Bonner Kommentar, GG Art. 106 Rdziff. 1034 a. E.).

Wenn aber nach der Gesetzesbegründung die Ergänzungsabgabe dazu bestimmt ist, Bedarfsspitzen zu decken, ist die Ergänzungsabgabe sinnlogisch nur zeitlich beschränkt möglich.

Dem steht die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 09.02.1972 (Aktenzeichen - 1 BvL 16/69 -) nur scheinbar entgegen. Im dortigen Verfahren ging es um eine zeitliche Befristung von nur zwei Jahren. Die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts sind im Wesentlichen davon beeinflusst, dass es einen nur zweijährigen Befristungszeitraum als in jedem Fall zu kurz ansieht. In die gleiche Richtung geht die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 19.11.1999 (Aktenzeichen - 2 BvR 1167/96 -). Im Hinblick auf eine mögliche Befristung führt das Bundesverfassungsgericht aus, dass die Ergänzungsabgabe nicht nur für einen ganz kurzen Zeitraum erhoben werden dürfe. Auch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 19.11.1999 erfolgte erkennbar im Zusammenhang mit einer nur sehr kurzen Befristung von zwei Jahren.

Der Solidaritätszuschlag wird dagegen bereits seit 1991 und damit bezogen auf das Streitjahr 2007 bereits seit 17 Jahren erhoben. Aus heutiger Sicht bereits im 18. Jahr. Bezogen auf die durchschnittliche Erwerbszeit eines Steuerpflichtigen somit mehr als ein Drittel der Erwerbszeit.

Von einer vorübergehenden Bedarfsspitze kann folglich keine Rede mehr sein. Vielmehr hat sich der Solidaritätszuschlag zu einer eigenen Steuer neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer entwickelt.

Der Solidaritätszuschlag ist auch seit seiner Einführung auf Dauer angelegt. Bereits aus den Verhandlungen der Koalitionsparteien ist zu entnehmen, dass der Solidaritätszuschlag 1995 nicht nur vorübergehend erhoben werden soll.

In den ersten Beratungen der Koalitionsparteien über einen Solidarpakt war beschlossen worden, dass mit der neuen Ergänzungsabgabe der Schuldendienst für die bei der Treuhand-Anstalt und beim Kreditabwicklungsfonds angesammelten Schulden finanziert wird. Dementsprechend sollte die Ergänzungsabgabe als „Erblast-Abgabe“ bezeichnet werden.

Noch deutlicher wird die auf Dauer beabsichtigte Erhebung des Solidaritätszuschlags aus der Begründung des Gesetzgebers:

„Zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands ist ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen unausweichlich. Die Bundesregierung schlägt deshalb mit Wirkung ab 01.01.1995 einen - mittelfristig zu überprüfenden - Zuschlag zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer für alle Steuerpflichtigen vor“ (vgl. BT-Drs. 12/4401/ S. 51.

Deutlich wird dies aber auch durch folgenden Sachverhalt:

In den Verhandlungen des Bundes mit den Ländern zum Solidarpakt wurde die dauerhafte Erhebung eines Solidaritätszuschlages nicht in Frage gestellt. Jedoch wurde der Solidaritätszuschlag in einen konkreteren Zusammenhang mit der Finanzierung der Deutschen Einheit gestellt, so dass sein Abbau immerhin absehbar erschien.

Der Bund übernahm nämlich in diesen Verhandlungen zusätzliche, im Gesetzesentwurf nicht vorgesehene, finanzielle Leistungen an die Bundesländer (vgl. BMF, Der Schlüssel für die Senkung des Solidaritätszuschlages liegt bei den Ländern, Pressemitteilung vom 16.03.1995). Um die Steuerkraft der neuen Länder vor ihrer Einbeziehung in den gesamtdeutschen Länderfinanzausgleich auf etwa 92 % der länderdurchschnittlichen Steuerkraft anzuheben, stellt der Bund ab dem Jahr 1995 Mittel in Höhe von 7 % des Umsatzsteueraufkommens abzüglich 2,1 Mrd. DM zur Verfügung. War das Umsatzsteueraufkommen im Jahre 1994 zwischen Bund und Ländern im Verhältnis 63 % zu 37 % aufgeteilt worden, so galt ab dem Jahre 1995 eine Quote von 56 % zu 44 %.

Diese Umsatzsteuerabtretung wird mit dem Solidaritätszuschlag sozusagen refinanziert. Deshalb ist für die Dauer des Solidaritätszuschlages von Bedeutung, dass die Abtretung der 7 Umsatzsteuer-Prozente als revidierbar angesehen wurde. Die Länder äußerten sich bereits im Jahre 1993 in diesem Sinne:

„Ändert sich in den Folgejahren die Steuerkraft der Ländergesamtheit aufgrund der tatsächlichen Entwicklung in den neuen Ländern, ist die Umsatzsteuerverteilung zwischen Bund und Ländern gemäß Art. 106 Abs. 4 GG anzupassen.“ (vgl. BR-Drs. 163/93, Vorblatt S. 2).

Der Bund ging sogar noch einen Schritt weiter und stellte im Jahre 1995, als die Erhebung des Solidaritätszuschlages begann, einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Rückübertragung der abgetretenen Umsatzsteueranteile und der Senkung des Solidaritätszuschlages her:

„Da der Solidaritätszuschlag zur Finanzierung des Transfers des Bundes für die neuen Länder im Rahmen des Finanzausgleichs dient, muss er bei Rückführung dieser Belastungen ... entsprechend zurückgeführt werden.“ (vgl. Koalitionsvereinbarung, zitiert nach BMF, Der Schlüssel für die Senkung des Solidaritätszuschlages liegt bei den Ländern, Pressemitteilung vom 17.03.1995, S. 2).

Dabei ging der Bund davon aus, dass sich der Auffüllbedarf mit der Zeit reduzieren würde und die Länder, die nicht mehr benötigten Umsatzsteueranteile an den Bund zurück überweisen würden, so dass der Solidaritätszuschlag abgebaut werden könnte. Das Bundesfinanzministerium gab damals sogar bekannt, dass „der Solidaritätszuschlag ... jährlich überprüft (wird).“ (vgl. BMF, Finanzpolitik für Wachstum und Beschäftigung, Pressemitteilung vom 03.01.1995).

Jedoch kam es trotz steigender Umsatzsteuereinnahmen in den Bundesländern nicht zu einem Abbau des Solidaritätszuschlages im Gleichschritt mit der Rückübertragung von Umsatzsteueranteilen auf den Bund. Dies lag zum einen daran, dass der Bund seine Umsatzsteueranteile unbefristet an die Länder abgetreten hatte, und zum anderen daran, dass die Länder die Rückübertragung ablehnten.

Während der damalige Bundesfinanzminister die oben zitierte Äußerung der Länder als „parlamentarisch verbindliche, politische Zusage“ wertete (vgl. T. Waigel in: Deutscher Bundestag, Plenarprotokoll 13/83, S. 7227), wiesen die Länder den Bund darauf hin, dass es keine gesetzliche Regelung der Rückübertragung der Umsatzsteueranteile gibt und ihre Äußerung dazu nicht mehr als einen Prüfungsauftrag enthält. Den Rückgriff des Bundesfinanzministers auf Inhalt und Ablauf der Solidarpaktgespräche wies der Präsident des Hamburger Senats als „Geschichtsklitterung im Hinblick auf die Entstehung des Solidarpakts“ zurück (vgl. H. Voscherau in: Deutscher Bundestag, Plenarprotokoll 13/83, S. 7246).



Die Senkung des Zuschlagssatzes von 7,5 % auf 5,5 % ab 01.01.1998 wurde deshalb aus dem Bundeshaushalt 1998 mit einmaligen Mehreinnahmen bzw. Minderausgaben, also nicht nachhaltig finanziert (vgl. Dritte Beschlussempfehlung und dritter Bericht des Finanzausschusses, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1997, BT-Drs. 13/8701, S. 6; BMF, Finanzbericht 1999, S. 135). Man kann also sagen, dass der Solidaritätszuschlag zumindest in Höhe von 5,5 % zu einer dauerhaften Ergänzungsabgabe geworden ist - ganz im Gegenteil zu den Vorstellungen des Verfassungsgesetzgebers.

Der Gesetzgeber hat mit dem Gesetz zur Fortführung des Solidarpakts praktisch auch die Fortführung des Solidaritätszuschlages beschlossen. Das Gesetz zur Fortführung des Solidarpakts enthält nämlich diejenigen Teile des Solidarpakts, die zeitlich befristet waren, also beispielsweise die Regelungen über die Aufnahme der neuen Bundesländer in den Finanzausgleich, die vom 01.01.1995 bis zum 31.12.2005 galten (vgl. Gesetz zur Umsetzung des föderalen Konsolidierungsprogramms, Art. 33 § 1 Abs. 3). Die (modifizierte) Fortschreibung dieser Regelungen bis zum Jahre 2020 lässt erkennen, dass der Gesetzgeber noch auf Jahre hinaus Transfers von den alten in die neuen Bundesländer für notwendig erachtet. Damit ist aber nach dem Verständnis des Bundesgesetzgebers auch die weitere Erhebung des unbefristeten Solidaritätszuschlages gerechtfertigt.

Der ehemalige Bundesfinanzminister Eichel hat dann auch anlässlich der Fortführung des Solidarpakts erklärt, dass es den Zuschlag „so lange geben (wird), bis wir annähernd gleiche Lebensverhältnisse geschaffen haben“ (vgl. Die Welt, Nummer 87 vom 15.04.2002, S. 12, „Das Kindergeld wird nicht erhöht“). Diese seien nicht zum Nulltarif zu schaffen.

- Die Vermeidung allzu häufiger Änderungen der Beteiligungsquoten kann eine dauerhafte Erhebung der Ergänzungsabgabe nicht begründen. Denn für dauerhafte Unterschiede im Ausgabenniveau sah die Finanzverfassung von 1955 eine Änderung der Beteiligungsverhältnisse von Bund und Ländern an der Einkommen- und der Körperschaftsteuer vor (Art. 106 Abs. 4 u. 5 S. 1 GG a. F.). Mit der Ergänzungsabgabe sollten hingegen vorübergehende Finanzbedarfsspitzen gedeckt werden, die anderweitig nicht auszugleichen waren. Dadurch sollte sowohl die zweijährige Veränderungssperre im Beteiligungsverhältnis flexibilisiert als auch eine unangebrachte Veränderung des dauerhaften Beteiligungsverhältnisses durch vorübergehende Spitzenbedarfe vermieden werden.

Die Unterscheidung des Verfassungsgesetzgebers zwischen vorübergehenden und dauerhaften Anpassungen im Finanzausgleich geht nicht zuletzt aus der korrespondierenden Bestimmung für den vorübergehenden Mehrbedarf der Länder hervor. Denn so wie der Verfassungsgesetzgeber für den Bund die Ergänzungsabgabe zur Deckung eines vorübergehenden Mehrbedarfs einrichtete, so sah er für die Länder vor, dass Mehrbelastungen, die auf einen kurzen Zeitraum begrenzt sind, durch Finanzaufweisungen des Bundes ausgeglichen werden (Art. 106 Abs. 5 S. 2 GG a. F.).

Zur Verneinung einer von Verfassungs wegen gebotenen Befristung auf zwei Jahre weist das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung von 09.02.1972 (Aktenzeichen - 1 BvL 16/69 -) zudem daraufhin, dass dies mit den Grundsätzen einer modernen Finanzplanung sowie Haushalts- und Konjunkturpolitik nicht vereinbar sei. Sie entspräche einem statischen Haushaltsdenken, dass von der Vorstellung eines im Wesentlichen gleich bleibenden Blocks feststehender Ausgaben ausgehe, über welchen hinaus lediglich von Zeit zu Zeit gewisse „Bedarfsspitzen“ auftreten könnten.

Mit dem raschen Wachstum der kollektiv zu befriedigenden Bedürfnisse und den sich daraus ergebenden Ansprüchen an die öffentlichen Haushalte stände eine solche Haushaltspolitik nicht im Einklang. Die Finanzplanung müsse vielmehr den Zielen der Gesellschafts-, Wirtschafts- und Sozialpolitik fortlaufend angepasst werden. Wie die Ausgaben, so würden auch die Einnahmen des Staats durch langfristige Zielvorstellungen bestimmt. Umfangreiche Projekte und Reformvorhaben wie z. B. der Aufbau der Bundeswehr sowie der Ausbau des Bildungswesens erstreckten sich über viele Jahre. Auch ihre Finanzierung müsse daher für mehrere Haushaltsperioden geplant werden, wie es in den für fünf Jahre aufgestellten und laufend fortgeschriebenen Finanzplänen geschehe.

Das Bundesverfassungsgericht hat damit an Zeiträume von fünf Jahren angeknüpft. Ein Betrachtungszeitraum von fünf Jahren, gegebenenfalls mit Verlängerungsoption, erscheint daher angemessen. Dieser Betrachtungszeitraum ist aus heutiger Sicht allerdings drei Mal abgelaufen.

So hat auch der Bundesfinanzhof im Urteil vom 28.02.1998 (Aktenzeichen - X R 83, 84/94 -) ausgeführt, dass der Funktion der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer, einen zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes zu decken, mehr eine befristete als eine unbefristete Erhebung entspreche.

Die Ergänzungsabgabe ist eben kein Dauerfinanzierungselement (vgl. Hiden in Bonner Kommentar GG Art. 106, Rdziff. 1434).

Dazu ist der Solidaritätszuschlag aber mittlerweile aufgrund seiner langfristigen Anwendung mutiert.

- Die Vorteile der Ergänzungsabgabe für den Steuerzahler und die Konjunktur werden aus dem Vergleich mit derjenigen Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer abgeleitet, die dem Bund gleich hohe Einnahmen erbringt wie die Ergänzungsabgabe. Jedoch handelt es sich hierbei um ein Scheinargument, denn bei einer dauerhaften Erhöhung des Ausgabenbedarfs des Bundes (oder der Länder) soll nach Maßgabe der Verfassung das Beteiligungsverhältnis an Einkommen- und Körperschaftsteuer geändert werden. Nicht die Zusatzabgabe, sondern der „billige Ausgleich der Deckungsbedürfnisse“ (Art. 106 Abs.4 Nr. 3 GG a. F.) ist die von der Verfassung vorgesehene Maßnahme bei dauerhaften Mehrausgaben des Bundes.

Gerade die lange Erhebungsdauer des Solidaritätszuschlags steht im Übrigen dieser Argumentation entgegen. Die Ergänzungsabgabe ist - wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer - eine Steuer vom Einkommen. Statt die Einkommen- oder Körperschaftsteuer zu erhöhen, kann der Bund ohne Zustimmung des Bundesrates eine Steuer vom Einkommen einführen und dadurch trotz Art. 106 Abs. 3 GG die Länder und auch die Kommunen von der Beteiligung ausschließen.

Im Ergebnis kann der Bund damit das in Art. 106 Abs. 3 S. 2 GG verfassungsrechtlich festgelegte Beteiligungsverhältnis an der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu seinen Gunsten verändern (so Maunz in Maunz - Dürig GG Art. 106, Rdziff. 28).

Maunz fordert angesichts der vorstehend dargestellten Gefahr, dass den Möglichkeiten zur Einführung einer Ergänzungsabgabe enge Grenzen gesetzt werden müssten. Es müsse sichergestellt bleiben, dass der Gesamtstaat und die Gliedstaaten am Gesamtertrag der nationalen Leistungen sachgerecht beteiligt werden.

Die Steuerverteilung, insbesondere auch die von der Verfassung gewollte gleichgewichtige Beteiligung von Bund und Ländern an der Einkommen- und Körperschaftsteuer, dürfte nicht durch die Ergänzungsabgabe ausgehöhlt werden.

Eine Aushöhlung kann jedoch nicht nur durch einen unverhältnismäßig hohen Prozentsatz der Ergänzungsabgabe eintreten, sondern ebenso durch eine dem Sinn und Zweck der Ergänzungsabgabe zuwider laufende unbefristete Erhebung der Ergänzungsabgabe als Teil der Einkommen- und Körperschaftsteuer statt einer Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer selbst.

Nach alledem können die bisherigen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Ergänzungsabgabe nur teilweise überzeugen. In Übereinstimmung mit dem Verfassungsgesetzgeber befindet das Gericht, dass die Ergänzungsabgabe die Aufkommenskompetenzen der Länder bei Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht aushöhlen darf. Auch wenn dem Bundesverfassungsgericht insoweit zugestimmt wird, dass eine unbefristete Ergänzungsabgabe nicht unzulässig ist, bedeutet dies nicht, dass sie dauerhaft erhoben werden darf. Die Ergänzungsabgabe ist - jedenfalls nach den Vorstellungen des Verfassungsgesetzgebers 1955 - keine Abgabe von Dauer. Bei einer Erhebungsdauer von 1995 bis 2020 kann man aber beim besten Willen nicht mehr davon sprechen, dass die Ergänzungsabgabe mit dem Namen „Solidaritätszuschlag“ nur vorübergehend zur Bewältigung eines Spitzenbedarfs erhoben wird. Der Solidaritätszuschlag wird vielmehr auf Dauer erhoben und dient der Finanzierung eines zusätzlichen, dauerhaften Finanzierungsbedarfs des Bundes. Dieser Einsatz der Ergänzungsabgabe steht in deutlichem Gegensatz zu den Vorstellungen des Verfassungsgesetzgebers von der nur vorübergehenden Erhebung der Ergänzungsabgabe und verstößt deshalb gegen Art. 106 Abs. 2 Nr. 6 GG.

Da damit eine unzulässig gestaltete Ergänzungsabgabe vorliegt, wird durch das Gesetz auch in die Grundrechte aus Art. 2 Abs. 2, 12 und 14 GG eingegriffen.

Ergänzend wird auf die Ausführungen des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler e. V. im Heft 102 „Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag - Unzumutbar und unzulässig“ (**Kopie** anbei) verwiesen.

Nach alledem steht fest, dass die angegriffene Vorschrift des § 1 Abs. 1 SolZG 1995 verfassungswidrig ist. Wir regen daher an, den Rechtsstreit **a u s z u s e t z e n** und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen.

Thesing

Rechtsanwalt