

# **Schriftliche Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Aufhebung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995**

*von*

Hans-Jürgen Papier

Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I, 4130) ist mit dem Ende des Solidarpakts II verfassungsrechtlich nicht mehr zu rechtfertigen. Die Voraussetzungen für die Erhebung des Solidaritätszuschlags entfallen ab diesem Zeitpunkt evidentermaßen. Aus Gründen der rechtsstaatlich gebotenen Rechtsklarheit und Rechtssicherheit sollte der Gesetzgeber selbst den Eintritt eines verfassungswidrigen Zustands vermeiden und das Gesetz mit Wirkung zum 1. Januar 2020 aufheben.

## **1. Ergänzungsabgaben in der finanzverfassungsrechtlichen Ordnung des Grundgesetzes**

Der Solidaritätszuschlag ist eine Steuer des Bundes, deren Einführung auf die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG gestützt ist. Bei der Wahrnehmung seiner Gesetzgebungskompetenzen aus Art. 105 Abs. 2 GG hat sich der Bundesgesetzgeber an die in Art. 106 GG vorgegebenen Typusbegriffe zu halten. Für den Solidaritätszuschlag kommt allein der Steuertypus „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“ im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG in Betracht. „Ein über den Katalog der Steuertypen des Art. 106 GG hinausgehendes allgemeines Steuererfindungsrecht lässt sich aus dem Grundgesetz nicht entnehmen“ (BVerfGE 145, 171, Ls. 3).

Die grundgesetzliche Finanzverfassung ist von Formenklarheit und Formenbindung geprägt und entfaltet so eine Ordnungs- und Stabilisierungsfunktion innerhalb des bundesstaatlichen Verfassungssystems.

Der grundgesetzlichen Finanzverfassung kommt überdies neben dieser Ordnungsfunktion eine „Schutz- und Begrenzungsfunktion“ zu, die es etwa dem Bundesgesetzgeber untersagt, unter Berufung auf seine allgemeine Steuergesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG eine besondere Steuer auf das Einkommen zu erheben, die weder zur Einkommensteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG gehört noch als „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftssteuer“ im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gerechtfertigt werden kann. Diese Schutz- und Begrenzungsfunktion der grundgesetzlichen Finanzverfassung besteht auch und vor allem zugunsten der Bürger, die darauf vertrauen dürfen, „nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen besteuert zu werden“ (BVerfGE 145, 171, 191 f.).

## **2. Ergänzungsabgaben im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG**

Was eine Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ist, ist in der Verfassung selbst nicht definiert. Aus der bisherigen Judikatur des Bundesverfassungsgerichts lassen sich keine abschließenden und allgemeingültigen Definitionsmerkmale entnehmen. Gleichwohl kann schon aus Gründen einer systematisch-teleologischen Verfassungsauslegung nicht angenommen werden, dass jede staatliche Besteuerung des Einkommens außerhalb des eigentlichen Einkommensteuerrechts, die sich in dem Zweck der Mehrung des Steueraufkommens des Bundes und der Deckung *seines* allgemeinen Finanzbedarfs oder in einer Belastungskorrektur nach Maßgabe einer veränderten Leistungsfähigkeit erschöpft, eine zulässige Ergänzungsabgabe darstellt. Der Bundesgesetzgeber erlangte dann nämlich die Möglichkeit, außerhalb der Aufkommensverteilung nach Art. 106 Abs. 3 GG zwischen dem Bund und den Ländern und ohne Zustimmung des Bundesrates beachtliches Aufkommen aus der Einkommensbesteuerung nach „eigenem Gutdünken“ zu generieren. Dies wäre mit der Ordnungs-, Schutz- und Begrenzungsfunktion der grundgesetzlichen Finanzverfassung unvereinbar.

Die Erhebung einer Ergänzungsabgabe im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG muss mithin durch besondere Gründe legitimiert sein, die über die allgemeinen Erhebungsgründe und Erhebungszwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer hinausgehen und die es sachgerecht und legitim erscheinen lassen, dass das Aufkommen dieser Abgabe entgegen den verfassungsrechtlichen Verteilungsregeln bei den Gemeinschaftssteuern allein vom Bund vereinnahmt werden darf. Ein solcher Grund wird im Allgemeinen nur in einem zusätzlichen Mittelbedarf des Bundes bestehen können, ansonsten bestünde die ernsthafte Gefahr, dass das grundgesetzliche Verteilungssystem und der bundesstaatliche Finanzausgleich schlicht unterlaufen werden könnten. Dieser zusätzliche Finanzbedarf des Bundes wird auch ein außerordentlicher sein müssen, dessen Bestehen zwar nicht von vornherein zeitlich begrenzt, der aber doch als Ausnahmesituation und tendenziell als vorübergehend und nicht dauerhaft zu qualifizieren sein muss. Ein voraussichtlich dauerhafter Finanzbedarf des Bundes muss entweder über eine entsprechende Anpassung der Regelsteuern oder über eine Neuverteilung der Umsatzaufkommen nach Maßgabe des Art. 106 Abs. 3 Sätze 3 ff. GG erfolgen.

Das Bundesverfassungsgericht hatte in seinem Beschluss vom 9. Februar 1972 (BVerfGE 32, 333, 342) zwar entschieden, dass „eine auf vorübergehende Bedarfsspitzen oder Notfälle abgestellte Befristung oder gar eine Befristung von zwei Jahren“ verfassungsrechtlich nicht geboten sei, damit ist aber keineswegs entschieden, dass eine Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gänzlich voraussetzungslos und auf Dauer die finanzverfassungsrechtliche Ordnung und die in ihr angelegte Verteilung der Steueraufkommen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden unterlaufen dürfte. Der Bund darf mit anderen Worten nicht voraussetzungslos und auf Dauer sowie grenzenlos das im Grundgesetz festgelegte Beteiligungsverhältnis bei der Einkommen- und

Körperschaftsteuer zu seinen Gunsten verändern und dabei auch noch die Beteiligungsrechte des Bundesrates (Art. 105 Abs. 3 GG) ignorieren. „Diese Steuer darf daher immer nur einen verhältnismäßig geringen Prozentsatz der Einkommen- und Körperschaftsteuer ausmachen. Außerdem darf sie nur zur Deckung eines wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarfs des Bundes erhoben werden“ (*Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, Grundgesetz, Art. 106 Rn. 28; siehe auch *Kube*, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, 1792 ff.).

### **3. Verlust der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung**

Dass die Einführung und Erhebung des Solidaritätszuschlags im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung ihre Rechtfertigung in einem wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes fand, dürfte unstrittig sein. In diesem Zusammenhang wird zu Recht auf den Solidarpakt I, in dessen Rahmen zwischen den Jahren 1995 bis 2004 etwa 35 Milliarden Euro in den „Aufbau Ost“ flossen sowie auf den Solidarpakt II von 2005 bis Ende 2019 verwiesen, der ein Volumen von weiteren rund 150 Milliarden Euro umfasst. Da der Solidarpakt II Ende 2019 ausläuft, kann die finanzpolitische und finanzverfassungsrechtliche Sonderlage einer besonderen Aufbauhilfe zugunsten der neuen Länder als beendet erachtet werden. Mit dem Ende des Solidarpakts II tritt eine „finanzverfassungsrechtliche Normallage“ (*Kube*, aaO.) ein, die es ausschließt, allein unter Hinweis auf den ursprünglichen Erhebungszweck nach wie vor einen wirklich bestehenden zusätzlichen Finanzbedarfs des Bundes zu konstatieren.

Sollte sich nach Auslaufen des Solidarpaktes II und in der künftigen finanzverfassungsrechtlichen Normallage“ ergeben, dass das grundgesetzliche Regelungssystem von Steuererhebung und Steueraufkommensverteilung zu einer Unterdeckung speziell beim Bund führt, dann müssten die

Regelmechanismen der grundgesetzlichen Finanzverfassung eingesetzt werden, also etwa die Bundessteuern erhöht oder die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens neu geregelt werden. Das Ausnahmeinstrument der Ergänzungsabgabe darf dafür nicht mehr eingesetzt werden, es ist dafür nicht vorgesehen und auch nicht geeignet. Entfällt der konkrete zusätzliche Finanzbedarf des Bundes, der die Einführung der Ergänzungsabgabe bislang rechtfertigte, evidentermaßen, was mit dem Auslaufen des Solidarpaktes II in unbestreitbarer Weise zu belegen ist, dann kann eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung ihrer weiteren Erhebung nicht mit einem allgemein erhöhten Finanzbedarf des Bundes oder einer allgemeinen Deckungslücke beim Bund begründet werden.

Auch wenn man dem Gesetzgeber unzweifelhaft einen gewissen Beurteilungs- und Einschätzungsspielraum in der Frage zubilligen muss, ob und in welchem Umfang der besondere Erhebungs- oder Finanzierungszweck einer vor Jahren eingeführten Ergänzungsabgabe noch fortbesteht, so dürfte doch ein solcher Beurteilungs- und Einschätzungsspielraum überschritten sein, wenn der Wegfall des besonderen Erhebungszwecks offenkundig und durch ein objektiv bestehendes und feststellbares Ereignis, hier also das Auslaufen des Solidarpaktes II, belegbar ist.

#### **4. Abschmelzung und Teilabschaffung**

Ab einem solchen objektiv feststellbaren Zeitpunkt dürfte auch ein bloßes „Abschmelzen“ der Ergänzungsabgabe nicht mehr ausreichen, um den evidenten Legitimationsverlust auch verfassungsrechtlich zu rechtfertigen. Der Zeitraum, in dem ein solches Abschmelzen noch angemessen sein könnte, ist meines Erachtens mit dem 01.01.2020 abgelaufen. Allenfalls zwingende Gründe des Schutzes von Haushalt und Finanzen des Bundes könnten möglicherweise einen kurzen Abschmelzungs- und Übergangsprozess auch noch nach dem 01.01.2020

verfassungsrechtlich legitimieren. Gründe dafür sind indes derzeit nicht vorgebracht.

Auf jeden Fall stellte es keine verfassungsrechtlich zulässige Übergangsregelung dar, sollte der Solidaritätszuschlag zum 01.01.2020 nur für die Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen entfallen, im Übrigen aber noch weitere Jahre in vollem Umfang erhoben werden. Auch Ergänzungsabgaben im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG können aus nicht-fiskalischen, etwa sozialpolitischen Gründen eine gewisse Staffelung erfahren. Hier ist aber zu berücksichtigen, dass der legitimierende Erhebungszweck gänzlich entfallen wird, also nicht nur im Hinblick auf die Belastung geringer oder mittlerer Einkommen. Mit einer fortbestehenden Belastung höherer Einkommen durch die Ergänzungsabgabe würde gerade besonders deutlich werden, dass es dem Bundesgesetzgeber gar nicht mehr um die Erfüllung oder Teilerfüllung des ursprünglich legitimierenden Erhebungszwecks, sondern um eine sozialpolitische Korrektur der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Lastenverteilung geht. Es läge im Grunde ein verfassungswidriger Formenmissbrauch vor, weil eine solche Korrektur der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Belastungen bei Wahrung der finanzverfassungsrechtlichen Formenklarheit und Formenstrenge über eine Änderung des Einkommensteuerrechts zu erfolgen hätte und nicht über eine Ergänzungsabgabe, bei welcher der ergänzungsbedürftige Mittelbedarf des Bundes längst entfallen ist.