

# Debatte

## Die Zukunft des Solidaritätszuschlags

### Typus, Widmung und Grenzen der Ergänzungsabgabe

von Hanno Kube\*

#### I. Typus der Ergänzungsabgabe

Die in Art. 106 GG aufgeführten Steuerarten, auf die sich die Zuordnung der Gesetzgebungskompetenzen in Art. 105 GG bezieht, sind durch Typusbegriffe bestimmt. Dies erlaubt eine legislative Weiterentwicklung der Steuern, bindet den Gesetzgeber aber in den typusbildenden Merkmalen, die dem hergebrachten Steuerrecht zu entnehmen sind.<sup>1</sup> Diese Bindung sichert – ergänzt durch die Gleichartigkeitsverbote nach Art. 105 Abs. 2 und Abs. 2a GG – die bundesstaatliche Kompetenzordnung und verhindert zugleich eine Überbelastung der Steuerpflichtigen durch kumulative Zugriffe auf dieselben Steuerquellen.<sup>2</sup>

Der Typus der Ergänzungsabgabe gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ist vom Tatbestandsmerkmal eines „zusätzlichen Finanzbedarfs“ des Bundes geprägt.<sup>3</sup> Dieser Finanzbedarf rechtfertigt es, den Bundesgesetzgeber zu ermächtigen, das bundesstaatliche Ertragsgleichgewicht mittels der Ergänzungsabgabe einseitig zugunsten des Bundes zu verschieben. Der verfassungsändernde Gesetzgeber war dabei im Jahr 1955 noch vom Erfordernis einer „anderweitig nicht auszugleichenden Bedarfsspitze im Bundeshaushalt“ ausgegangen.<sup>4</sup> 1969 sah es der verfassungsändernde Gesetzgeber dann aber als zulässig an, dass der Bund bei einer „Zunahme seines Steuerbedarfs“ zwischen der Erhöhung einer Bundesverbrauchsteuer und der Einrichtung einer Ergänzungsabgabe wählt.<sup>5</sup>

Die Ergänzungsabgabe, die diesen „zusätzlichen Finanzbedarf“ deckt, darf jedoch nicht so groß sein, dass sie die Einkommen- und die Körperschaftsteuer aushöhlt und dadurch das finanzielle Ausgleichssystem substantiell zu Lasten der Länder ändert – so das Bundesverfassungsgericht zur Ergänzungsabgabe 1968.<sup>6</sup> Auch wenn sich aus dem Grundgesetz keine exakte Grenze ableiten lässt, beschränkt das Aushöhlungsverbot die Ergänzungsabgabe auf einige Prozent der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.<sup>7</sup> Wenn sich die tatsächlichen Finanzierungslasten in größerem Umfang verschieben, muss der bundesstaatliche Finanzausgleich neu justiert werden, so etwa durch eine Anpassung der Beteiligungsquoten des Bundes und der Länder an der Umsatzsteuer.

Ebenso darf der „zusätzliche Finanzbedarf“ des Bundes nicht in einer langfristigen, allgemeinen Deckungslücke im Bundeshaushalt aufgehen. Zwar muss die Ergänzungsabgabe – mit Blick auf eine mögliche länger anhaltende Sonderlast des Bundes – nicht von vornherein befristet werden.<sup>8</sup> Wenn sich die Sonderlast aber zu einer allgemeinen Finanzknappheit wandelt, muss ebenfalls das Finanzausgleichssystem als solches angepasst werden. Die Ergänzungsabgabe ist kein Instrument zur dauerhaften, generellen Ertragsumschichtung.

Bei steuerrechtsdogmatischer Betrachtung fällt auf, dass der „zusätzliche Finanzbedarf“ den Tatbestand der Ergänzungsabgabe fundamental vom Tatbestand wohl jeder anderen Steuer unterscheidet. In aller Regel sind allein Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit auf Seiten des Bürgers steuerbestandlich, also Erträge, Vermögensbestände und Konsumakte.<sup>9</sup> Diese Tatbestandsstruktur rechtfertigt verstetigte Steueretze. Denn die Finanzverwaltung erhebt die einzelne Steuer eben nur dann, wenn im konkreten Fall Einkommen, Vermögen und Umsatz vorhanden sind. Die Ergänzungsabgabe ist dagegen ein gleichsam automatisch und in jedem Fall auferlegter Aufschlag auf die erhobenen Ertragsteuern, der keine andere Voraussetzung hat als den „zusätzlichen Finanzbedarf“ des Bundes.

Dieser Normbefund führt zu besonderen Begründungs- und auch Beobachtungspflichten des Gesetzgebers.<sup>10</sup> Der BFH verlangt zu Recht, dass der Gesetzgeber den zusätzlichen Mittelbedarf des Bundes, der eine Ergänzungsabgabe rechtfertigen soll, konkret benennt.<sup>11</sup> Und wenn dieser Mittelbedarf „eindeutig und offensichtlich“ nicht mehr vorhanden ist, dann besteht die verfassungsrechtliche Pflicht des Gesetzgebers, den automatischen Steuerzuschlag wieder abzuschaffen.<sup>12</sup>

Je weiter die Zeit voranschreitet, desto sorgfältiger und kritischer muss der Gesetzgeber prüfen, ob der ursprüngliche besondere Finanzbedarf entfallen oder in einer allgemeinen Deckungslücke aufgegangen ist. Diese Beobachtungspflicht entspricht anderen verfassungsrechtlich fundierten Beobachtungs-

\* Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), ist Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

1 BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (193 f.) m.w.N.

2 Die Steuerbegriffe des Art. 106 GG sind gleichsam Speicher historischen Wissens um sachgerechte Anknüpfungspunkte für eine insgesamt freiheits- und gleichheitsgerechte Besteuerung.

3 Siehe zur Bedeutung der Typuslehre für die Ergänzungsabgabe bereits BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338) (Der Bund wäre nicht berechtigt, unter der Bezeichnung Ergänzungsabgabe eine Steuer einzuführen, die „den Vorstellungen widerspricht, die der Verfassungsgeber erkennbar mit dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden“ hat.).

4 BT-Drucks. 2/480, 72.

5 BT-Drucks. 5/2861, 21.

6 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338).

7 Die Ergänzungsabgabe 1968 i.H.v. 3 % hatte das BVerfG als „offensichtlich“ zulässig angesehen; BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339 f.); auch der Solidaritätszuschlag (5,5 % bzw. 7,5 %) erscheint im Licht dessen noch unproblematisch angemessen; bei zweistelligen Raten wird eine Aushöhlung in Betracht kommen.

8 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340); auch BVerfG, NJW 2011, 441 (442).

9 Dies gilt wohlgerne auch für Zwecksteuern, deren Ertrag gesetzlich zweckgebunden ist, die tatbestandlich aber an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerunterworfenen anknüpfen müssen, um verfassungsgemäß erhoben werden zu können.

10 Wernsmann, NJW 2018, 916 (917 f.).

11 BFH, DStRE 2011, 1199 Rz. 19.

12 BFH, DStRE 2011, 1199 Rz. 25; ähnlich bereits BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (343) („wenn die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Abgabe evident“ entfallen).

pflichten des Gesetzgebers bei besonderen, sensiblen Tatbeständen.<sup>13</sup> So hat der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts beispielsweise regelmäßig zu kontrollieren, ob die Tatbestandsvoraussetzungen für die Erhebung einer Sonderabgabe weiterhin vorliegen.<sup>14</sup> Und auch der rechtfertigende Zweck einer Verschonungssubvention muss ausdrücklich benannt und im Laufe der Zeit auf seinen möglichen Wegfall hin beobachtet werden.<sup>15</sup> Unter anderem aus diesem Grund hat die Bundesregierung dem Bundesgesetzgeber regelmäßig über den Bestand an Sonderabgaben und Subventionen zu berichten.<sup>16</sup>

## II. Widmung und Umwidmung im Fall des Solidaritätszuschlags

Der tragende Grund für die Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 1995 war, so ausdrücklich der Gesetzgeber,<sup>17</sup> die finanzielle Sonderlast infolge der deutschen Wiedervereinigung. Auf dieser Grundlage war die Auferlegung des Solidaritätszuschlags verfassungsgemäß und in der Sache ganz und gar richtig.

Dieser tragende Grund ist aber eindeutig und offensichtlich weggefallen. Auch wenn die genaue Inzidenz und der genaue Umfang der finanziellen Wiedervereinigungslasten aufgrund der Größe und Komplexität dieses Themas schwierig zu beurteilen sind, ist hier doch zweierlei in Rechnung zu stellen. Zum einen sind seit der Wiedervereinigung mittlerweile über 30 Jahre vergangen; dies lässt es als nahezu unmöglich erscheinen, zu begründen, dass bestimmte finanzielle Gegenwartslasten als „zusätzlicher Finanzbedarf“ kausal auf dem Ereignis der Wiedervereinigung beruhen.<sup>18</sup> Zum anderen kann auf die Einschätzung des Bundesgesetzgebers selbst rekurriert werden, dem in diesem Zusammenhang jedenfalls Nachvollziehbarkeit, Schlüssigkeit und Folgerichtigkeit abzuverlangen sind.<sup>19</sup> Denn der Bundesgesetzgeber hat mit dem Auslaufen der sog. Solidarpakt II-Regelungen zum Ende des Jahres 2019 und mit dem ab 2020 geltenden Finanzausgleichsgesetz des Bundes klar bestätigt, dass wir uns heute nicht mehr in einer staatsfinanziellen Nachvereinigungssituation befinden. Der ab 2020 geltende Finanzausgleich ist, anders als der Finanzausgleich seit 1990, kein Nachvereinigungsausgleich mehr. Er reagiert gleichermaßen auf Finanzschwäche in allen Regionen Deutschlands. Die teilweise Weitererhebung des Solidaritätszuschlags, zumal ohne jede Abschmelzungs- und Beendigungsperspektive,<sup>20</sup> fügt sich in diesen tatsächlichen und rechtlichen Gesamtzusammenhang nicht mehr ein<sup>21</sup> und ist deshalb verfassungswidrig.<sup>22</sup>

In Betracht kommt allerdings, wie in der jüngeren Vergangenheit verschiedentlich diskutiert wurde, den Solidaritätszuschlag angesichts der ganz erheblichen Kosten, die dem Bund im Zuge der Covid-19-Pandemie erwachsen, zum „Corona-Soli“ umzuwidmen.<sup>23</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat eine derartige Bedarfssubstitution bei einer Ergänzungsabgabe zu Recht als zulässig angesehen.<sup>24</sup> Aus demokratischen und rechtsstaatlichen Gründen ist aber zu verlangen – und erst hierin unterscheidet sich die diesbezügliche Position von *Henning Tappe* –<sup>25</sup> dass diese Substitution oder auch Umwidmung, die eine Umwidmung auf der Ebene der gesetzlichen Tatbestands-subsumtion ist, erkennbar vom ausgestaltenden und beobachtungspflichtigen Gesetzgeber ausgeht.<sup>26</sup> Ansonsten wäre unter den Gesichtspunkten demokratischer Entscheidung und Verantwortung wie auch für den rechtsschutzsuchenden Bürger

und damit für die Gerichte nicht klar, unter welchen tatbestandsrelevanten Voraussetzungen eine bestimmte Ergänzungsabgabe zu einem bestimmten Zeitpunkt erhoben wird. Dementsprechend heißt es beim Bundesverfassungsgericht 1972 zur möglichen Fortführung einer bestehenden Ergänzungsabgabe im Angesicht neuer Aufgaben ausdrücklich: „Die Entscheidung darüber, welche Aufgaben, insbesondere welche Reformmaßnahmen in Angriff genommen werden, und wie sie finanziert werden sollen, gehört zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die sich grundsätzlich der Nachprüfung des Bundesverfassungsgerichts entzieht.“<sup>27</sup> Ordnete man die Zuständigkeit zur Widmung einer Ergänzungsabgabe auch im weiteren Verlauf der Zeit nicht dem Gesetzgeber zu, bliebe unklar, wer dafür zuständig sein sollte. Ginge man von einer Zuständigkeit der Bundesregierung aus, die den Haushalt aufstellt, bliebe zu beantworten, warum dann im ersten Schritt, bei der ursprünglichen Einrichtung der Ergänzungsabgabe, der Gesetzgeber die Subsumtion unter den Tatbestand des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG vorgenommen hat.

- 
- 13 Dazu auch *Woitok*, StuW 2021, 17 (25 f.), ebenfalls mit einer Übertragung des Gedankens auf den Bereich der Ergänzungsabgaben.
  - 14 So schon BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (308); auch BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (181).
  - 15 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296) = FR 1999, 254; BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112 f.) = FR 2002, 391 m. Anm. *Fischer*.
  - 16 Für Sonderabgaben BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 16/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186 (218); BVerfG v. 18.5.2004 – 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370 (389); BVerfG v. 6.7.2005 – 2 BvR 2335/95, 2 BvR 2391/95, BVerfGE 113, 128 (150); für Verschonungssubventionen § 12 StWG; dementsprechend die Berichte über Sonderabgaben in den Übersichten zum Haushaltsplan und die Subventionsberichte der Bundesregierung.
  - 17 BT-Drucks. 12/4401, 51 („zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands“); zum Hinreichen dieser Begründung BFH, DStRE 2011, 1199 Rz. 18.
  - 18 Siehe demgegenüber BT-Drucks. 19/14103, 9.
  - 19 Gerade bei schwierigen Beurteilungslagen, zumal in finanziellen Zusammenhängen, sind vom Gesetzgeber Nachvollziehbarkeit, Schlüssigkeit und Folgerichtigkeit zu fordern; die Anforderungen wandeln sich insoweit von materiellen zu stärker formalen Anforderungen; s. beispielsweise BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09, BVerfGE 125, 175 (225) (Sozialrecht); BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271) = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*; BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11 BVerfGE 139, 285 (309 f.) (Steuerrecht).
  - 20 Weder im Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115) noch im Koalitionsvertrag 2021-25 zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP von November 2021 wird eine solche Beendigungsperspektive aufgezeigt.
  - 21 Ausführlicher *Kube*, DStR 2017, 1792 (1799 ff.); ebenso unter dem Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit schon Deutsche Bundesbank, Monatsbericht August 2015, S. 70; auch *Heintzen* in v. Münch/Kunig, 7. Aufl. 2021, Art. 106 GG Rz. 21.
  - 22 Ebenso oder jedenfalls in diese Richtung *Balke*, NWB 2011, S. 2593; *Papier*, ZRP 2018, 186; *Papier* in FS Lehner, 2019, S. 511 (513 f.); *Wernsmann*, ZG 2020, S. 181 ff.; *G. Kirchhof*, DB 2021, 1039 ff.
  - 23 *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 2.6.
  - 24 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (342 f.).
  - 25 *Tappe*, StuW 2022 (in diesem Heft), Abschn. II.; *Tappe*, NVwZ 2020, 517 (519) geht von der Verfassungsmäßigkeit einer forterhobenen Ergänzungsabgabe auch bei stetig neuen, sich über die Zeit ändernden Bundesbedarfen aus, ohne dass sich der Gesetzgeber darüber einen Willen bilden und sich positionieren müsste.
  - 26 Ebenso *Woitok*, StuW 2021, 17 (27) m.w.N. aus der jüngeren Diskussion.
  - 27 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (342 f.) (Hervorhebung durch Verfasser).

In der bisherigen steuerlegislativen Praxis werden Ergänzungsabgaben in der Gesetzesbegründung auf einen bestimmten Finanzbedarf und damit Finanzierungszweck bezogen.<sup>28</sup> Dementsprechend wäre eine ausdrückliche Umwidmung mittels parlamentarischer Gesetzesbegründung zu einem (Corona-)Solidaritätszuschlag-Fortführungsgesetz denkbar. Inhaltlich könnte sich dieses Gesetz auf wenige Anpassungen des aktuell geltenden Solidaritätszuschlaggesetzes beschränken, insbesondere solche zur Gewährleistung eines bedarfsentsprechenden Volumens der Abgabe und vor allem auch einer freiheits- und gleichheitsgerechten Erhebung.<sup>29</sup> In Betracht käme dabei auch die Ausgestaltung als – finanzverfassungsrechtlich ausnahmsweise zulässige – echte Zwecksteuer (vgl. § 7 Satz 2 HGrG, § 8 Satz 2 BHO),<sup>30</sup> die eine dem tatbestandlich zugrunde liegenden Finanzbedarf entsprechende Mittelverwendung verbindlich sicherstellen würde<sup>31</sup> und damit auch die Akzeptanz der Sonderlast in der Bevölkerung steigern könnte. Wollte man auf ein Gesetzgebungsverfahren ganz verzichten und – ungeachtet der freiheits- und gleichheitsrechtlichen Probleme der derzeitigen Ausgestaltung – am bisherigen Gesetz festhalten, käme auch eine Umwidmung mittels schlichten Parlamentsbeschlusses in Betracht.<sup>32</sup>

Es zeigt sich, dass ein Corona-Solidaritätszuschlaggesetz im Wortlaut dem aktuell geltenden Solidaritätszuschlaggesetz weitgehend oder sogar ganz entsprechen könnte. Zugleich zeigt sich aber auch, dass die Verfassungsmäßigkeit eines Ergänzungsabgabengesetzes – wegen des besonderen Verfassungstatbestands des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG – nur unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung, die einen bestimmten ergänzenden Finanzbedarf in Bezug nehmen muss, substantiiert überprüft werden kann, dass der Gesetzgeber eine solche Begründung zu liefern hat und dass er die tatsächlichen Verhältnisse im weiteren Verlauf zu beobachten hat, um das Gesetz bei Wegfall des Finanzbedarfs gegebenenfalls anpassen oder aufheben zu können.

Anders als mitunter vertreten ist es deshalb nicht zutreffend, dass der Gesetzgeber „nichts als das Gesetz“ schuldet, wenn man darunter allein den einmaligen Akt des Erlasses eines Gesetzeswortlauts versteht.<sup>33</sup> Der Gesetzgeber schuldet, auf Grundlage des Demokratieprinzips und des Rechtsstaatsprinzips, ein wohlerwogenes und – je nach Struktur und Inhalt des zugrunde liegenden Verfassungstatbestands – hinreichend begründetes Gesetz,<sup>34</sup> das u.a. mit Rücksicht auf diese Begründung auszulegen und auf seine Verfassungsmäßigkeit hin zu überprüfen ist. Der Gesetzgeber muss den Bestand der von ihm erlassenen Rechtsnormen im Blick behalten, falls erforderlich nachjustieren und Regelungen, deren Voraussetzungen entfallen sind, aufheben. Mitunter kann es für den Bundesgesetzgeber sogar geboten sein, bezüglich der bundesstaatlichen Ordnung der Gesetzgebungskompetenzen außerhalb der Form des Gesetzes zu kommunizieren, so durch schlichten Parlamentsbeschluss. All dies zeigt: Die Rechte und Pflichten des Gesetzgebers gehen weit darüber hinaus, einen Normwortlaut „in die Welt zu entlassen“.

### III. Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer

Die nähere Ausgestaltung einer Ergänzungsabgabe folgt aus dem schlichten, zusätzlichen Finanzbedarf, der ihr zugrunde

liegt und der sie rechtfertigt. Deshalb ist es zutreffend, die Abgabe als prozentualen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer zu erheben. Durch die Zuschlagsmethode werden – dem Telos der Ergänzungsabgabe entsprechend – Finanzmittel für den Bund generiert, ohne aber die austarierten Gerechtigkeitsmaßstäbe der materiellen Steuern, an die die Ergänzungsabgabe anknüpft, zu verfälschen.

Folglich ist es – auch hier unterscheidet sich die Position von *Henning Tappe* –<sup>35</sup> schon kompetenzrechtlich nicht zulässig, über die Belastungswirkung einer Ergänzungsabgabe eigenständige Lenkungsziele zu verfolgen, die mit dem abgabenrechtfertigenden Finanzbedarf nichts zu tun haben.<sup>36</sup> Dies gilt beispielsweise für wirtschaftspolitische und insbesondere auch für sozialpolitische Lenkungsziele. Tarifprogressionen und sonstige Belastungsstaffelungen, die über eine Nichterfassung von Steuerpflichtigen am unteren Ende des Einkommensspektrums hinausgehen,<sup>37</sup> sind deshalb im Rahmen einer Ergänzungsabgabe unzulässig.<sup>38</sup>

Die kompetenzrechtliche Problematik der Aufladung einer Ergänzungsabgabe mit Lenkungszielen bestätigt sich beim Blick auf die Beteiligungsrechte im Gesetzgebungsverfahren. Während die Ergänzungsabgabe durch Einspruchsgesetz des Bundes erlassen wird, bedürfen Änderungen des Einkommen-

28 BT-Drucks. 12/4401, 51; sodann BT-Drucks. 19/14103, 9.

29 Siehe zur Problematik der derzeitigen Ausgestaltung des fortgeführten Solidaritätszuschlags sogleich unten III.

30 Das BVerfG geht mit der Durchbrechung des Grundsatzes der Non-Affektation durch Zwecksteuern bislang recht großzügig um; s. etwa BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (353 f.); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (294 f.).

31 Ungeachtet ihrer Tatbestandsvoraussetzungen müssen Ergänzungsabgaben nicht zwingend als Zwecksteuern ausgestaltet sein; doch ruft die Voraussetzung des ergänzenden Bedarfs eine mögliche, auf diesen Bedarf bezogene Zweckbindung durchaus auf den Plan.

32 *Woitok*, StuW 2021, 17 (27).

33 Dazu *Waldhoff* in FS Isensee, 2007, S. 325 ff.

34 Zur Begründungspflicht des Gesetzgebers *Kischel*, Die Begründung. Zur Erläuterung staatlicher Entscheidungen gegenüber dem Bürger, 2003, S. 260 ff.; unter dem Gesichtspunkt des Demokratieprinzips kann man die Pflichten des Bundesgesetzgebers im Ausgangspunkt von Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG aus entwickeln.

35 *Tappe*, StuW 2022 (in diesem Heft), Abschn. I.2.; *Tappe*, NVwZ 2020, 517 (520).

36 Wenn *Tappe*, StuW 2022 (in diesem Heft), Abschn. I.2. und *Tappe*, NVwZ 2020, 517 (520) argumentiert, auch andere Steuern hätten einen Finanzierungszweck, ohne dass dies der Verfolgung von Lenkungsanliegen entgegenstünde, so ist darauf zu antworten, dass der besondere Finanzbedarf und damit Finanzierungszweck bei der Ergänzungsabgabe eine zentrale tatbestandliche Stellung hat und die Ausgestaltung deshalb anleitet, während andere Steuern im Tatbestand allein auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen Bezug nehmen und den allgemeinen Staatshaushalt speisen.

37 Dazu BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339); zu Recht betont *Wernsmann*, NJW 2018, 916 (917), dass dieses Element der BVerfG-Entscheidung von 1972 durch die nachfolgende BVerfG-Rechtsprechung zur gebotenen Freistellung des Existenzminimums (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 = FR 1992, 810) und die darauf reagierende deutliche Anhebung des einkommensteuerrechtlichen Grundfreibetrags überholt sein könnte, was im Ergebnis gegen jegliche Progression im Bereich einer Ergänzungsabgabe spricht.

38 Die aktuelle Rechtslage nach Maßgabe des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, die zu einer stark selektiven Belastung nur noch von etwa 10 % der Einkommensteuerpflichtigen sowie der Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen durch den Solidaritätszuschlag führt, ist deshalb schon kompetenzrechtlich nicht haltbar.



und des Körperschaftsteuerrechts, in deren Rahmen ertragsteuerliche Lenkungsziele verfolgt werden können, der Zustimmung durch den Bundesrat (Art. 105 Abs. 3 GG). Dieser Zustimmungsvorbehalt wird durch die Instrumentalisierung der Ergänzungsabgabe für Lenkungsanliegen umgangen.<sup>39</sup> Besonders deutlich zeigt sich dies bei einem Blick auf die tarifliche Einkommensbelastung. Belastungsstaffelungen im Bereich des Solidaritätszuschlags, wie sie derzeit ausgestaltet sind, wirken sich erheblich auf den effektiven Tarifverlauf der kumulierten Einkommensbelastung aus. Im Ergebnis wird hierdurch der Einkommensteuertarif geändert, ohne dass Art. 105 Abs. 3 GG Beachtung fände.

Dieser Befund hat zudem eine freiheits- und gleichheitsrechtliche Dimension. Denn die Überlagerung des Einkommensteuertarifs durch eine Belastungsstaffelung des Solidaritätszuschlags führt zu Verwerfungen im effektiven Tarifverlauf, die mit dem Gebot einer konsistenten und folgerichtigen Progression schwer vereinbar sind.<sup>40</sup> Dies gilt in besonderer Weise dann, wenn mit der Ergänzungsabgabe insgesamt nur noch eine Minderheit der Einkommensteuerpflichtigen belastet wird.

Die selektive Entlastung vom Solidaritätszuschlag hat mithin zu einer erheblichen Verschärfung der Einkommensteuerprogression durch die Hintertür geführt.<sup>41</sup> Die Entlastung zugunsten von 90 % der Steuerpflichtigen, die zugleich Wahlbürgerinnen und -bürger sind, wurde – gänzlich unzutreffend – als Steuergeschenk vermarktet, die verbleibende Belastung zu Lasten von 10 % der Steuerpflichtigen mit dem maßstablosen Argument begründet, dass „starke Schultern mehr tragen müssen“.<sup>42</sup> Hierdurch wurde einer offenen und transparenten Diskussion über eine mögliche Anpassung der allgemeinen einkommensteuerlichen Tarifprogression, für die das Verfassungsrecht einen weiten Rahmen eröffnet, ausgewichen.<sup>43</sup> So sollte demokratische Steuer- und Sozialpolitik nicht aussehen.

**Prof. Dr. Hanno Kube**

## ... und er ist doch verfassungsmäßig

von Henning Tappe\*

Der Solidaritätszuschlag wird schon seit langem kritisiert; er wurde auch schon öfter für verfassungswidrig gehalten. Nun soll der „Soli“ mit dem Ende des Solidarpakts II im Jahr 2019 *spätestens* verfassungswidrig geworden sein. Dabei gibt es weiterhin einheitsbedingte Lasten des Bundes. Aber selbst dann, wenn der Solidaritätszuschlag in Zukunft für andere Zwecke (etwa als „Corona-“ oder „Klima-Soli“) eingesetzt werden soll, wäre keine Umwidmung erforderlich. Was nicht gewidmet ist, muss auch nicht umgewidmet werden. Im Übrigen: Nur weil es schöner ist, eine Steuer in eine andere zu integrieren (und so den vermeintlichen Steuerdschungel zu lichten), wird die Steuer noch nicht verfassungswidrig. Zwar teilt sich der Solidaritätszuschlag die Bemessungsgrundlage mit der Einkommen- und Körperschaftsteuer, er knüpft an diese an. Aber diese Anknüpfung entspricht dem Typus der in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ausdrücklich genannten Ergänzungsabgabe, die das Grundgesetz als Alternative zur Erhöhung anderer dem Bund zustehender Steuern versteht.

## I. Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe

Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe, die als Zuschlag zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer erhoben wird. Finanzverfassungsrechtlich ist er eine „übrige Steuer“, für die der Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz hat (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG), weil ihm das Aufkommen für eine solche Ergänzungsabgabe zusteht (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG). Weitere ausdrückliche Vorgaben zum Solidaritätszuschlag oder zu anderen Ergänzungsabgaben enthält das Grundgesetz nicht. Materiell gelten die allgemeinen auf Steuern anwendbaren Grundrechte, d.h. im Wesentlichen der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und daneben die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG).

### 1. Bindung an die Steuertypen des Art. 106 GG

Die verfassungsrechtliche Kritik am Solidaritätszuschlag setzt üblicherweise am Tatbestand „Ergänzungsabgabe“ in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG an. Dies ist keineswegs selbsterklärend, denn Art. 106 GG teilt nur Steuererträge zu. Letztlich wird mit dem Rekurs auf Art. 106 GG behauptet, die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für das Solidaritätszuschlagsgesetz sei entfallen, weil über Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG eine Bindung an die Steuertypen des Art. 106 GG bestehe und der Solidaritätszuschlag dem Typus der Ergänzungsabgabe nicht mehr entspreche. Die Bindung an Steuertypen wiederum ergibt sich aus der Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer: Es stehe dem Gesetzgeber zwar innerhalb „der durch Art. 105 und Art. 106 GG vorgegebenen, weit zu interpretierenden Typusbegriffe offen, neue Steuern zu ‚erfinden‘“, allerdings sei die „Zuweisung von Gesetzgebungskompetenzen an Bund und Länder durch Art. 105 GG in Verbindung mit Art. 106 GG [...] abschließend“ geregelt<sup>1</sup>.

Dem kann man grundsätzlich zustimmen. Wenn unklar wäre, wem das Aufkommen aus Steuern zufließen soll, hinge das daran anschließende finanzausgleichsrechtliche System „in der Luft“. Zwar ist die Aufzählung der Steuern und Steuerarten in Art. 106 GG historisch bedingt und gewissermaßen ein Zufall<sup>2</sup>. Dennoch müssen sich neue Steuern in dieses Verteilungssystem

<sup>39</sup> So auch Wernsmann, NJW 2018, 916 (918).

<sup>40</sup> Siehe zu den Belastungswirkungen der Überlagerung Frank Hechtner, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (BT-Drucks. 19/14103), Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 4.11.2019, S. 5 ff.; dagegen sieht Tappe, StuW 2022 (in diesem Heft), Abschn. III.; Tappe, NVwZ 2020, 517 (520) die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag streng getrennt.

<sup>41</sup> Es sei angemerkt, dass bereits ein proportionaler Zuschlag auf eine progressiv ausgestaltete Steuer als solcher progressionsverschärfend wirkt.

<sup>42</sup> Das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag bleibt nach der Änderung zu deutlich mehr als 50 % erhalten.

<sup>43</sup> Für eine Integration des Belastungsanliegens in den Einkommensteuertarif zur Vermeidung verfassungsrechtlicher Probleme etwa Katja Rietzler, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (BT-Drucks. 19/14103), Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 4.11.2019, S. 2.

\* Prof. Dr. Henning Tappe ist Professor für Öffentliches Recht, deutsches und internationales Finanz- und Steuerrecht an der Universität Trier.

<sup>1</sup> BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (Ls. 2, 3).

<sup>2</sup> Vgl. BT-Drucks. II/480, 105, Rz. 155.

Tappe - ... und er ist doch verfassungsmäßig

tem einfügen. Das Grundgesetz will die Verteilung des Steuer-  
aufkommens abschließend selbst vornehmen<sup>3</sup>.

Dabei ist die aus Art. 106 GG abzuleitende Einschränkung bei der Erfindung „neuer“ Steuern finanzverfassungsrechtlicher Natur. Sie sichert die ordnungsmäßige Verteilung des Steuer-  
aufkommens. Für eine „individualschützende Funktion“<sup>4</sup> spricht allenfalls Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG, der sich aber konkret nur auf die Verteilung der Umsatzsteuer bezieht. Dass es im Kern um den Finanzausgleich und nicht um den Schutz der Bürger vor neuen Steuern geht, folgt schon daraus, dass die Aufzählung der Steuern in Art. 106 GG keine Begrenzung der Höhe nach vorsieht und auch die dort verwendeten Typusbegriffe (z.B. „Verbrauchssteuern“ oder „Verkehrssteuern“) die Zahl der denkbaren Steuern nicht beschränken<sup>5</sup>.

Dabei sollte man sich vergegenwärtigen: Eine Gesetzgebungskompetenz definiert keine inhaltlichen Grenzen, sie teilt eine Regelungsbefugnis zu. Weil es systematisch wenig überzeugend ist, die Verteilung der Zuständigkeiten im Sinne eines „entweder/oder“ für die Finanzverfassung grundlegend anders zu behandeln als in Art. 30 und Art. 70 Abs. 1 GG, sind die Typusbegriffe in Art. 106 GG nicht ausschließend, sondern abgrenzend gemeint. Es ist für die Frage der verfassungsrechtlichen Zuordnung nicht geboten, auf Kriterien zurückzugreifen, die zur Systematisierung der Steuern entwickelt worden sind (dann wäre die Erbschaftsteuer womöglich eine Einkommensteuer). Es ist notwendig, aber auch ausreichend, Kriterien heranzuziehen, die eine Zuteilung im System des Art. 106 GG ermöglichen.

## 2. Der Typus der Ergänzungsabgabe

Der Gesetzgeber hat den Solidaritätszuschlag schon bei seiner Einführung als Ergänzungsabgabe ausgestaltet. Diese Ausgestaltung, vor allem die Anknüpfung an die Einkommen- und die Körperschaftsteuer, hat der Gesetzgeber bei allen Folgeänderungen beibehalten.

Die Kritiker des Soli leiten aus dem Begriff der Ergänzungsabgabe weitere materielle Vorgaben im Sinne einer finanziellen Sondersituation bzw. Ausnahmelage ab. Zwar kennt die Finanzverfassung an anderer Stelle Normal- und Ausnahmezustände. Steuern ordnet das Grundgesetz aber nach Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen zu, nicht nach der Erforderlichkeit ihrer Erhebung. Weder gibt es einen Vorrang der Einkommen- vor der Umsatzsteuer noch einen Vorrang der Verbrauch- vor den Verkehrssteuern. Auch das BVerfG hat dem Begriff lediglich entnommen, dass eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer diese nicht aushöhlen darf und in einer gewissen Akzessorietät zu diesen Steuern stehen muss<sup>6</sup>.

Zur Auslegung des Begriffs „Ergänzungsabgabe“ werden regelmäßig die Materialien der Verfassungsänderung 1955 herangezogen, mit der dieser Begriff in das Grundgesetz eingefügt wurde<sup>7</sup>. Die Kritik verfährt hier indes zuweilen recht selektiv. So heißt es in den Materialien zwar, „[d]ie Ergänzungsabgabe [sei] dazu bestimmt, anderweitig nicht ausgleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken [...]“<sup>8</sup>. Andere Zitate<sup>9</sup>, z.B. das scheinbar klare „Von dem Zuschlagsrecht sollte jedoch nur in besonderen Notfällen Gebrauch gemacht werden“, finden sich jedoch nur in den Materialien zu einer geplanten Ergänzungs-

abgabe<sup>10</sup>, die dann aber nicht eingeführt wurde. Diese Formulierung hat weder etwas mit der Verfassungsänderung zu tun noch spiegelt sie einen gesetzgeberischen Willen – sie entstammt der dort nur zitierten ablehnenden Stellungnahme des Bundesrats<sup>11</sup>.

Die Entstehungsgeschichte des Finanzverfassungsgesetzes zeigt auch im Übrigen, dass es gerade *nicht* Ziel der Verfassungsänderung war, die Ergänzungsabgabe auf „besondere Notfälle“ zu beschränken, sondern diese als „wichtige Ergänzung des Bundessteuersystems“<sup>12</sup> zu ermöglichen und sie als normale Alternative zur Erhöhung anderer Steuern zu etablieren:

„Ohne diese [Ergänzungs-]Abgabe würde der Bund [...] vor die Wahl gestellt, zur Deckung eines zusätzlichen Bedarfs entweder allein die indirekten Bundessteuern stärker anzuspannen oder aber die Einkommen- und Körperschaftsteuer so übermäßig zu erhöhen, daß er seinen Mehrbedarf allein aus dem ihm zustehenden Anteil am Aufkommen dieser Steuern befriedigen kann. Zwangsläufig würden damit auch den Ländern Mehreinnahmen zufließen, die sie u.U. überhaupt nicht benötigen.“<sup>13</sup>

Es ging also um Flexibilität und darum, ein ansonsten notwendiges Ausweichen auf (Bundes-)Verbrauchssteuern zu vermeiden<sup>14</sup>. Auch bei der Einführung oder Erhöhung einer Verbrauchsteuer müsste der Bund ja nicht nachweisen, dass er einen besonderen Finanzbedarf hat. Die Begründung zum Finanzreformgesetz 1968/69 bestätigt die Ergänzungsabgabe als reguläre Alternative zur Erhöhung anderer Steuern:

„[Die Ergänzungsabgabe] sollte die finanzpolitische Bedeutung haben, daß der Bund künftig – und zwar ohne daß er dazu der Zustimmung des Bundesrates bedarf – bei Zunahme seines Steuerbedarfs unter volks- und finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten zwischen einer Erhöhung der ihm zustehenden Verbrauchssteuern und der Erhebung einer Personalsteuer wählen konnte.“<sup>15</sup>

Aus diesem Motiv, eine Alternative zur Erhöhung anderer, insbesondere der indirekten Steuern zu schaffen, lässt sich ableiten, dass die Voraussetzungen für die Erhebung einer Ergänzungsabgabe denen entsprechen, die auch sonst für die Steuererhebung gelten. Strengere Voraussetzungen sind den Materialien insoweit nicht zu entnehmen.

3 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rz. 254 m. Hinw. auf Müller-Franken in BerlKomm/GG, Art. 105 GG Rz. 206 („Verfassungsvorbehalt“).

4 Vgl. Gärditz, ZfZ 2014, 18 (19).

5 Vgl. Tappe, EuRUP 2017, 186 (189).

6 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338).

7 Finanzverfassungsgesetz v. 23.12.1955, BGBl. I 1955, 817.

8 BT-Drucks. II/480, 72, Rz. 105.

9 Vgl. z.B. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 2.6.

10 BT-Drucks. II/484, 1.

11 Krit. zu diesem methodischen Vorgehen auch FG Nürnberg v. 29.7.2020 – 3 K 1098/19 Rz. 89.

12 BT-Drucks. II/960, 2.

13 BT-Drucks. II/480, 229.

14 Vgl. auch BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340).

15 BT-Drucks. V/2861, 21, Rz. 63).

## II. Widmung und Umwidmung?

Der Solidaritätszuschlag ist eine Steuer. Eine Steuer unterliegt weder von Verfassungs wegen (Art. 110 Abs. 1 Satz 1 GG) noch nach Maßgabe des einfachen Rechts (§ 8 Satz 1 BHO) einer Zweckbindung. Sie fließt in den allgemeinen Haushalt der erhebenden Körperschaft. In diesem Punkt unterscheidet sich die Steuer von anderen Abgabearten wie Gebühren, Beiträgen oder Sonderabgaben, die jeweils einer Zweckbindung unterliegen<sup>16</sup>. Zu unterscheiden ist die rechtliche Verwendungsbindung von der politischen, die lediglich eine Verwendungszweckabsicht darstellt<sup>17</sup>. Die rechtliche Verwendungsbindung muss gesetzlich geregelt sein. Dies ist aber weder im Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms<sup>18</sup> noch im Solidarpaktfortführungsgesetz<sup>19</sup> geschehen. Sie findet sich auch nicht im SolzG 1995.

Bei der Auslegung des Begriffs „Ergänzungsabgabe“ dürfen die Formulierungen „anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen“<sup>20</sup> und „zusätzlicher (Finanz-)Bedarf“<sup>21</sup> nicht überinterpretiert werden. Im Verfassungstext haben sie keinen Niederschlag gefunden. Sie erklären sich auch nicht aus konkreten Ausgaben (etwa für die deutsche Einheit), sondern – finanzausgleichsrechtlich – mit dem Befund, dass der Bund (relativ) höhere Ausgaben als die Länder hat, so dass eine Erhöhung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer überschießend wäre<sup>22</sup>.

Auch die Rechtsprechung ist bislang davon ausgegangen, dass die Einführung und Beibehaltung einer Ergänzungsabgabe wie dem Solidaritätszuschlag mit dem Vorhandensein eines Bedarfs verbunden ist<sup>23</sup>. Erst wenn „die Änderung der Verhältnisse eindeutig und offensichtlich feststeht“<sup>24</sup> bzw. die „Voraussetzungen evident entfallen“<sup>25</sup>, kann dies anders sein. Dies ist aber nicht der Fall. Es gibt weiterhin einen Finanzbedarf „zur Überwindung der Folgen der deutschen Teilung“<sup>26</sup>.

Der entscheidende Punkt ist aber ein anderer. Es ist nicht erforderlich, dass der Bund zum Zeitpunkt der Weiterführung des Solidaritätszuschlags einen Finanzbedarf aus den gleichen Gründen hat, die ihn zu dessen Einführung bewogen haben<sup>27</sup>. Auch ein anderer Bedarf des Bundes kann die Ergänzungsabgabe im Steuersystem weiter als sinnvoll erscheinen lassen. Ein neuer Bedarf muss nicht mit einer neuen (oder „wiedereingeführten“) Steuer gedeckt werden, wenn eine bestehende Steuer ausreicht.

Einer Umwidmung bedarf es dazu nicht. Die Idee einer möglichen oder notwendigen „Umwidmung“ des Soli scheint ohnehin auf einem Missverständnis zu beruhen<sup>28</sup>. Der BFH hatte in seinem Urteil v. 21.7.2011 ausgeführt:

*„Da der ursprüngliche Gesetzeszweck für die Einführung des Solidaritätszuschlags [...] noch nicht entfallen war, weil weiterhin ein Mehrbedarf des Bundes zur Finanzierung der Ausgaben im Zusammenhang mit der Herstellung der deutschen Einheit bestanden hat, liegt – entgegen der Auffassung der Klägerin – keine implizite Umwidmung des Solidaritätszuschlags für andere Zwecke vor.“*<sup>29</sup>

Diese Formulierung hat einen klaren Bezug („Klägerin“) und stellt bei genauer Betrachtung nur fest, dass die Rügen schon deshalb ins Leere gehen, weil es weiterhin einen Mehrbedarf des Bundes gab<sup>30</sup>. Dies war eine *hinreichende Bedingung*, um die Argumentation zurückzuweisen. Umgekehrt sind die Aus-

führungen aber nicht als *notwendige Bedingungen* zu deuten, die stets an eine verfassungskonforme Ausgestaltung einer Ergänzungsabgabe zu stellen wären. Und erst recht kann nicht gefolgert werden, die Rechtsprechung habe eine Umwidmung verlangt, damit der Solidaritätszuschlag weiterhin erhoben werden könne<sup>31</sup>.

Soweit im neueren Schrifttum eine „Umwidmung“ durch den Gesetzgeber verlangt wird, eine „erkennbare gesetzgeberische Entscheidung hinsichtlich des neuen Rechtfertigungsgrundes“<sup>32</sup>, oder sogar angenommen wird, eine „Umwidmung des Solidaritätszuschlags für andere Haushaltszwecke als die Finanzierung der Wiedervereinigung“ sei „verfassungsrechtlich nicht vertretbar“<sup>33</sup>, ist darauf hinzuweisen, dass die hier wohl als Motiv dienende Textstelle aus der Begründung zum (nicht beschlossenen) Ergänzungsabgabengesetz 1954 keineswegs auf einen „Fortführungsbeschluss“ zielt. Sie lautet im Zusammenhang:

*„Nicht zuletzt ist die Ergänzungsabgabe geeignet, die unmittelbare Deckungsverantwortung des den Haushalt beschließenden Parlaments in Erscheinung treten zu lassen. Diese unmittelbare Verbindung mit der im Artikel 110 Abs. 2 Satz 2 GG normierten haushaltsrechtlichen Ausgleichspflicht stellt den Gesetzgeber insbesondere bei der Verabschiedung des Haushalts vor die Frage, ob die Ergänzungsabgabe überhaupt erhoben und gegebenenfalls welcher Hebesatz festgesetzt werden soll.“*<sup>34</sup>

Es geht also darum, dem Gesetzgeber eine flexible Möglichkeit zum Haushaltsausgleich zu geben und speziell auf im Bundeshaushalt auftretende Bedarfe reagieren zu können. Betont wird die „der Ergänzungsabgabe eigentümliche Handlichkeit der Rechtsgestaltung“ und die „mit einem durch Gesetz jederzeit

16 Vgl. dazu *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 100–116; *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rz. 32, 217 f.; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 2.13–2.31 jeweils m.w.N.

17 *Waldhoff*, *StuW* 2002, 285 (295, 297).

18 FKPG v. 23.6.1993, BGBl. I 1993, 944.

19 SFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3955.

20 BT-Drucks. II/480, 72.

21 BT-Drucks. II/480, 229; BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340).

22 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340 f.); im Anschluss daran FG Nürnberg v. 29.7.2020 – 3 K 1098/19 Rz. 97.

23 BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10 Rz. 25, FR 2011, 896 m. Anm. *Kanzler*; BFH v. 21.7.2011 – II R 50/09 Rz. 24.

24 BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10 Rz. 25, FR 2011, 896 m. Anm. *Kanzler*.

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

26 Vgl. BT-Drucks. 19/14103, 1.

27 Anders *Kube*, *StuW* 2022 (in diesem Heft), unter Abschn. II.

28 Vgl. etwa *Woitok*, *StuW* 2021, 17 (28).

29 BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BFHE 234, 250 Rz. 28 = FR 2011, 896 m. Anm. *Kanzler*.

30 Gleiches gilt für das vermeintliche Erfordernis einer „Benennung“ des Bedarfs in BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BFHE 234, 250 Rz. 19 = FR 2011, 896 m. Anm. *Kanzler*.

31 Ähnlich auch („Umwidmung“ in Anführungszeichen) FG Nürnberg v. 29.7.2020 – 3 K 1098/19 Rz. 129.

32 In diesem Sinne *Woitok*, *StuW* 2021, 17 (28); ähnlich *Wissenschaftliche Dienste*, WD 4 – 300 – 099/19, 16.

33 *Präsident des Bundesrechnungshofes*, Gutachten des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung [I 2 – 90 08 04], 2019, 21 f.

34 BT-Drucks. II/484, 4.



Tappe – ... und er ist doch verfassungsmäßig

abänderbaren und damit ‚beweglichen‘ Hebesatz ausgestattete Ergänzungsabgabe“ als „bewegliches Element“ der Finanzverfassung<sup>35</sup>. Alle hier getroffenen Aussagen zielen auf Gestaltungsmöglichkeiten, nicht auf Gestaltungsgrenzen. Es ist fragwürdig, wenn aus dem Hinweis auf eine mögliche gesetzliche Änderung nun ein Zwang zur gesetzlichen Änderung konstruiert wird. Auch zielt die Möglichkeit zur Gesetzesänderung auf das „Ob“ und „Wieviel“ einer Ergänzungsabgabe, nicht aber auf einen gesetzestextlichen Ausdruck des „Warum“ dieser Änderungen – das „Warum“, d.h. die Verwendung des Aufkommens, überlässt die Textstelle ausdrücklich dem Haushaltsgesetzgeber.

Finanzverfassungsrechtlich wird über die Verwendung von Einnahmen nicht durch eine Umwidmung von Steuern, sondern durch das Haushaltsgesetz entschieden. Auf diese Weise ist eine Befassung des Parlaments mit dem für erforderlich gehaltenen Finanzbedarf garantiert. Und auch im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Gesetzgebung ist es wenig überzeugend, wenn hier „durch einen schlichten Parlamentsbeschluss“<sup>36</sup> oder eine „Tatbestandssubsumtion“, die „erkennbar vom ausgestaltenden und beobachtungspflichtigen Gesetzgeber ausgeht“<sup>37</sup>, eine (nicht vorhandene) Zweckbindung durch eine neue Zweckbindung ersetzt werden müsste.

Denn auch die Beibehaltung einer gesetzlichen Regelung ist eine parlamentarische Entscheidung. Der Gesetzgeber hat es jederzeit in der Hand, das SolzG aufzuheben oder zu ändern. Wenn er dies nicht tut, dann ist hiermit die Aussage verbunden, dass der Solidaritätszuschlag eben *nicht* wegen eines entfallenen Finanzbedarfs als entbehrlich angesehen wird. Eine Zwecksetzung wiederum könnte im Wege der Gesetzgebung nicht aus dem SolzG gestrichen oder in diesem Gesetz geändert werden, weil im Gesetz gar keine solche Zwecksetzung enthalten ist. Und ein erneutes Gesetzgebungsverfahren mit dem Ziel, das SolzG textlich unverändert neu zu erlassen, nur um in den Gesetzgebungsmaterialien neue Verwendungszwecke anzudeuten oder sonst eine erkennbare gesetzgeberische Entscheidung zu produzieren, wäre ersichtlich unsinnig. Gesetzgebung zielt auf die Setzung von Rechtsfolgen, nicht aber auf die Beibehaltung bestehender Rechtsfolgen, nur um ein Gesetzgebungsverfahren durchführen zu können.

Schließlich hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 2019 ausdrücklich über die Beibehaltung des Solidaritätszuschlags (mit-)entschieden<sup>38</sup> und den „Zuschlag und die mit ihm verbundene zusätzliche Belastung der Steuerpflichtigen [...] zu Gunsten niedriger und mittlerer Einkommen zurückgeführt“<sup>39</sup>. Diese gesetzgeberische Entscheidung des Jahres 2019 ist nicht weniger wert als die gesetzgeberische Entscheidung des Jahres 1993<sup>40</sup>, den Solidaritätszuschlag im Zusammenhang mit dem Föderalen Konsolidierungsprogramm als „ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen“ einzuführen<sup>41</sup>.

### III. Integration in „normale“ Steuern?

Ein verfassungsrechtliches Problem leiten die Kritiker des Solidaritätszuschlags auch daraus ab, dass dieser „zu Verwerfungen im effektiven Tarifverlauf“ führe und eigenständige Lenkungszwecke verfolge<sup>42</sup>. Der Solidaritätszuschlag dürfe nicht „zweckwidrig als Mittel der Verteilungsgerechtigkeit“ eingesetzt werden<sup>43</sup>, die „Ent- oder Belastung bestimmter Einkommensgrup-

pen“ müsse „durch einen veränderten Tarifverlauf der Einkommensteuer geschehen“<sup>44</sup>. Allerdings ist weder der Tarif des Solidaritätszuschlags für sich genommen problematisch noch ist er dies im Zusammenwirken mit anderen Steuern.

Schon das Zusammenrechnen verschiedener Steuern ist als Argument fragwürdig. Die Umsatzsteuer wird aus versteuertem Einkommen bezahlt (Steuer auf die Einkommensverwendung), man käme aber kaum auf die Idee, aus beiden Steuern eine einheitliche Tarifkurve zu errechnen. Sozialversicherungsbeiträge werden vom Lohn einbehalten und mögen wie eine höhere Lohnsteuer wirken, dennoch würde man nicht eine Änderung der Sozialversicherungsbeiträge als „Einwirkung“ auf den Einkommensteuertarif ansehen (ggf. mit der Folge der Zustimmungspflicht nach Art. 105 Abs. 3 GG)<sup>45</sup>.

Zwar liegt der Solidaritätszuschlag als Zuschlagsteuer näher an der Einkommensteuer als die Umsatzsteuer und die Sozialversicherungsbeiträge. Dies aber nur deshalb, weil er – wie andere Zuschlagsteuern, etwa die Kirchensteuer – technisch an die Einkommensteuer anknüpft und deren Ergebnisse als Bemessungsgrundlage (weiter-)verwendet.

Es handelt sich bei dem Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe um eine verteilungsrechtlich und kompetenzziell selbständige „Steuer vom Einkommen“<sup>46</sup>, die zwar von der Existenz, aber nicht von einer bestimmten Ausgestaltung der Einkommen- und/oder Körperschaftsteuer abhängig ist. Der insoweit bestehende Ergänzungscharakter des Zuschlags führt nicht zu Restriktionen bei seiner Ausgestaltung<sup>47</sup>.

Zwar deutet das BVerfG in seiner Entscheidung zur Ergänzungsabgabe ein „Zusammenwirken“ von Einkommensteuer und Zuschlag an, aber nur um – in gegenteiliger Stoßrichtung – die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte als „zulässig und geboten“<sup>48</sup> zu werten.

Als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer knüpft der Solidaritätszuschlag an diese Steuern an. Der Steuersatz (die Höhe des Zuschlags) ist jedoch notwendig von dem der Einkommen- und Körperschaftsteuer verschieden. Daher gibt es auch keinen Zwang den Tarifverlauf dieser Steuern „nachzuahmen“, was ohnehin schwierig wäre, weil sich

35 BT-Drucks. II/484, 4.

36 *Woitok*, StuW 2021, 17 (28).

37 *Kube*, StuW 2022 (in diesem Heft), unter Abschn. II; *Woitok*, StuW 2021, 17 (28).

38 G. v. 10.12.2019, BGBl. I 2019, 2115.

39 BT-Drucks. 19/14103, 1.

40 G. v. 23.6.1993, BGBl. I 1993, 944 (975).

41 BT-Drucks. 12/4401, 51.

42 *Kube*, StuW 2022 (in diesem Heft), unter Abschn. III.

43 Vgl. *Hoch*, DStR 2018, 2410 (2414 f.); *Papier*, Gutachten im Auftrag der FDP-Fraktion des Deutschen Bundestages, März 2019, S. 28.

44 *Präsident des Bundesrechnungshofes*, Gutachten des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, 2019, Tz. 5.3.

45 Vgl. aber *Wernsmann*, NJW 2018, 916 (918).

46 Vgl. Art. 105 Abs. 2 Nr. 2 GG 1955; BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338 f.).

47 Vgl. *Hidien* in Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar GG, Art. 106 GG Rz. 1428.

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

schon der Tarif von Einkommen- und Körperschaftsteuer grundlegend voneinander unterscheidet.

Und auch das Argument einer fehlenden Debatte über die einkommensteuerliche Tarifprogression („Hintertür“<sup>49</sup>) überzeugt nicht. Denn warum sollte diese in einer parlamentarischen Debatte über den Solidaritätszuschlag nicht ebenso geführt werden können? Die Begründung des Gesetzentwurfs zur aktuellen Gesetzesänderung weicht der Diskussion jedenfalls nicht aus. Nach dieser sind „sozialstaatliche Erwägungen maßgebend, da höhere Einkommen einer stärkeren Besteuerung unterliegen sollen als niedrigere Einkommen“; zugleich wird dies als „wirksame Maßnahme zur Stärkung der Arbeitsanreize, Kaufkraft und Binnenkonjunktur“ eingeordnet<sup>50</sup>. Warum eine „erkennbare“ Entscheidung des Gesetzgebers auf die Einführung des Solidaritätszuschlags beschränkt sein soll und nicht auch bei dessen Änderung im Jahr 2019 getroffen werden kann, erschließt sich nicht.

**Prof. Dr. Henning Tappe**

---

49 Kube, StuW 2022 (in diesem Heft), unter Abschn. III.

50 BT-Drucks. 19/14103, 1 f.