

# Die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags

stud. jur. Nina Faehling\*

Seit seiner ersten Erhebung wird die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags kontrovers diskutiert. Sowohl die Gerichte, als auch die Literatur haben sich eingehend mit dieser Frage beschäftigt. Besondere Brisanz hat diese Thematik nun durch die BFH Urteile vom 21.07.2011 (II R 52/09; II R 52/10) erlangt. Dort hat der BFH den Solidaritätszuschlag für das Streitjahr 2005 und 2007 erneut für verfassungskonform erklärt. Die öffentliche Diskussion ist mit diesen Entscheidungen noch lange nicht beendet. Für ihren lebendigen Fortgang sorgt nicht zuletzt der starke politische Bezug des Solidaritätszuschlags.

## I. Einleitung

Dieser Beitrag distanziert sich von der politischen Kontroverse und analysiert die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags aus einer juristischen Perspektive.

Dafür wird der Solidaritätszuschlag zunächst allgemein dargestellt, seine Entwicklung veranschaulicht und in die Finanzverfassung eingeordnet. Darauf folgt eine Klassifizierung, Darstellung und Auswertung der bisherigen Rechtsprechung zur Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags. Anhand der ergangenen Entscheidungen werden Kriterien erarbeitet, an denen eine Prüfung der Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags vorgenommen wird. Abschließend wird eine Schlussfolgerung gezogen und ein Ausblick gegeben.

## II. Allgemeines zum Solidaritätszuschlag

Nach § 1 Abs. 1 SolZG 1995 wird ein Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer (ESt) und Körperschaftsteuer (KSt) erhoben. Derzeit beträgt er nach § 4 SolZG 1995 5,5 % der Bemessungsgrundlage. Mit dem Solidaritätszuschlag in der Fassung des SolZG 1995 sollen primär die Kosten der Deutschen Einheit getragen werden. Darüber hinaus soll er zur Schließung des allgemeinen finanziellen Mehrbedarfs des Bundes beitragen.<sup>1</sup> Der Gesetzgeber hält ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen in Form des Solidaritätszuschlags zur Erreichung dieser Ziele für unausweichlich.<sup>2</sup> Die Notwendigkeit des Solidaritätszuschlags soll nach Aussage des Gesetzgebers mittelfristig überprüft werden.<sup>3</sup> Bis jetzt hat eine solche Überprüfung noch nicht stattgefunden.<sup>4</sup> Obwohl die Einführung des Solidaritätszuschlags zeitlich und wirtschaftlich mit dem Beitritt der neuen Bundesländer zusammenfiel, sollte durch seine Erhebung stets auch der allgemeine finanzielle Mehrbedarf des Bundes gedeckt werden.<sup>5</sup> Das in der Bevölkerung überwiegend herrschende Bild vom Solidaritätszuschlag als Instrument zur ausschließlichen Förderung der neuen Bundesländer ist somit verkürzt.

\*Die Autorin ist Studentin der Rechtswissenschaften an der Humboldt-Universität zu Berlin und hat ihren Schwerpunkt im Unternehmens- und Gesellschaftsrecht absolviert. Den wahlobligatorischen Teil gestaltete sie dabei im Steuerrecht. Erste Praxiserfahrungen im Steuerrecht sammelte sie bei der KPMG WP AG und der Noerr LLP.

<sup>1</sup> BT-Drs. 12/4401 S. 45.

<sup>2</sup> BT-Drs. 12/4401 S. 51.

<sup>3</sup> BT-Drs. 12/4401 S. 51.

<sup>4</sup> Lindenberg in Blümich, 110. Aufl. 2011, § 1 SolZG 1995 Rn. 1.

<sup>5</sup> Rohde/Geschwandtner Ist das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 verfassungswidrig? NJW 2006, 3332 (3334).

## III. Entwicklung des Solidaritätszuschlags

Durch das Finanzverfassungsgesetz (FinanzverfG) (BGBl I 1955 S. 817) wurde 1955 die Kompetenz zur Einführung einer Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt geschaffen (Art. 105 Abs. 2 i.V. mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 n.F. GG). Von ihr wurde erstmals 1967 Gebrauch gemacht. Durch das Ergänzungsabgabengesetz (BGBl I 1967 S. 1254) wurde eine Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt in Höhe von 3 % eingeführt.<sup>6</sup> Die Ergänzungsabgabe zur ESt endete 1975, die zur KSt 1977.<sup>7</sup> Auf der Grundlage von Art. 105 Abs. 2 i.V. mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG folgte auch die Erhebung des ersten Solidaritätszuschlags mit dem SolZG 1991 (BGBl I 1991 S. 1318). In dem SolZG 1991 wurde ein befristeter Solidaritätszuschlag für den Zeitraum 01.07.1991 - 30.06.1992 erhoben. Der Solidaritätszuschlag betrug 3,75 %. Es folgte eine Aussetzung des Solidaritätszuschlags bis zu seiner Wiedereinführung 1995 mit dem Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (BGBl I 1993 S. 975). Zunächst betrug er 7,5 %.<sup>8</sup> Im Jahre 1998 wurde er auf 5,5 % abgesenkt. Das SolZG 1995 ist heute noch in Kraft und zeitlich nicht begrenzt.<sup>9</sup>

## IV. Einordnung in die Finanzverfassung

Für die Beurteilung der Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags ist die Darstellung der Grundzüge der Finanzverfassung unerlässlich, deshalb wird sie im Folgenden überblickartig dargestellt.

### 1. Die Finanzverfassung

Das Finanzverfassungsrecht im engen Sinne ist in Art. 104 a-108 GG enthalten und betrifft die Abgabenzuständigkeit (Art. 104a, 104b, 106a GG), die Steuergesetzgebungszuständigkeit (Art. 105 GG), die Steuerertragszuständigkeit (Art. 106, 106b, 107 GG) und die Verteilung der Steuerverwaltungszuständigkeit (Art. 108 GG).<sup>10</sup> Dabei wird der Steuerbegriff im GG nicht definiert.<sup>11</sup> Jedoch ist allgemein anerkannt,<sup>12</sup> dass die einfachgesetzliche Definition in § 3 Abs. 1 AO zugrunde gelegt wer-

<sup>6</sup> Selmer Keine von Verfassungswegen nur befristete Erhebung von Ergänzungsabgaben - Solidaritätszuschlag JuS 2011, 381 (381).

<sup>7</sup> Maunz in Maunz/Dürig 61. Ergänzungslieferung 2011, Art. 106 GG Rn. 28.

<sup>8</sup> Stuhmann Die Grundzüge der Steuergesetzänderung 1993 NJW 1993, 2421 (2425).

<sup>9</sup> v. Reden in Littmann/Bitz/Pust 89. Ergänzungslieferung 2010, §§ 1-5 SolZG Rn. 1a.

<sup>10</sup> Henneke in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf 12. Aufl. 2011, Vor Art. 104 a GG Rn. 2.

<sup>11</sup> Pieroth in Jarass/Pieroth 9. Aufl. 2007, Art. 105 GG Rn. 5.

<sup>12</sup> BVerfG Beschluss v. 02.10.1973 - 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (70); BVerfG Beschluss v. 06.11.1984 - 2 BvL 19, 20/83, BVerfGE 67, 257 (282).

den kann. Demnach sind Steuern Geldleistungen, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht anknüpft, die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

### a) Steuergesetzgebungshoheit

Art. 105 Abs. 1 GG spricht dem Bund die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz über Zölle und Finanzmonopole zu. Die konkurrierende Gesetzgebung hat er nach Art. 105 Abs. 2 GG über die übrigen Steuern, wenn ihm deren Aufkommen zumindest teilweise zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Die umfassende Gesetzgebungskompetenz des Bundes wird in der Literatur teilweise auf den Katalog des Art. 106 GG begrenzt.<sup>13</sup> Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden zumindest teilweise zufließen, bedürfen nach Art. 105 Abs. 3 GG der Zustimmung des Bundesrates.

### b) Steuerertragshoheit

In Art. 106 GG wird die Verteilung der steuerlichen Erträge auf Bund, Länder und Gemeinden geregelt.<sup>14</sup> Diese Verteilung bildet den Kern des Finanzausgleichs, wobei der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern als vertikaler und der zwischen den Ländern als horizontaler bezeichnet wird.<sup>15</sup> Der Bund darf die in Art. 106 Abs. 1 GG aufgezählten Bundessteuern, wie Zölle, Verbrauchsteuern und auch die Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt, für sich vereinnahmen.<sup>16</sup> In Art. 106 Abs. 2 GG werden die Steuern aufgezählt, die den Ländern zustehen, z.B. die Vermögens-, Erbschafts- oder Biersteuer. In Art. 106 Abs. 3 GG wird festgelegt, dass die ESt, KSt und Umsatzsteuer Gemeinschaftsteuern sind, also dem Bund und den Ländern gemeinsam zustehen. Die Ertragszuweisung für die kommunale Ebene erfolgt nach Art. 106 Abs. 6 GG.<sup>17</sup> Den horizontalen Finanzausgleich regelt Art. 107 GG.<sup>18</sup>

### c) Steuerverwaltungszuständigkeit

Nach Art. 108 Abs. 1 GG hat der Bund die Verwaltungskompetenz über Zölle, Finanzmonopole, bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern und Abgaben im Rahmen der EU. Die übrigen Steuern werden nach Art. 108 Abs. 2 GG durch die Landesfinanzbehörden verwaltet. Bei der Verwaltung von Steuern, die ganz oder zum Teil dem Bund zufließen werden sie nach Art. 108 Abs. 3 GG im Auftrag des Bundes tätig.

## 2. Der Solidaritätszuschlag in der Finanzverfassung

Mit diesem Hintergrund kann der Solidaritätszuschlag verfassungsrechtlich eingeordnet werden. Nach § 1 SolZG 1995 wird der Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt erhoben. Der Begriff „Ergänzungsabgabe“ knüpft an die Ertragszuweisungsnorm Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG an. Im Zusammenhang mit Art. 105 Abs. 2 GG besteht die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes für die Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt. Die Verwaltung des Solidaritätszuschlags obliegt nach Art. 108 Abs. 2 GG den Landesfinanzbehörden, die nach Art. 108 Abs. 3 GG im Auftrag des

Bundes tätig werden. Der Solidaritätszuschlag wird auch als Annexsteuer zur ESt und KSt bezeichnet, da er die zu versteuernde Einkommen zusätzlich belastet.<sup>19</sup> Die Stellung des Solidaritätszuschlags in der Finanzverfassung, macht seine Erforderlichkeit zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs des Bundes deutlich. Sein Aufkommen beträgt ca. 13 Mrd €. <sup>20</sup> Erhöhungen der ESt und KSt könnten zu keinem gleichwertigen Ergebnis führen, da ihr Aufkommen als Gemeinschaftsteuern immer dem Bund und den Ländern gemeinsam zufließt.

## V. Bisherige Rechtsprechung

Die Rechtsprechung hat sich ausführlich mit der Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags beschäftigt. Im Folgenden wird die relevante Rechtsprechung exemplarisch in sechs Perioden eingeteilt, dargestellt und ausgewertet. Dabei bezieht sich die erste Periode auf die Ergänzungsabgabe von 1968 und die Zulässigkeit ihrer fehlenden Befristung. Die zweite Periode beschäftigt sich mit der Rückwirkungsproblematik des SolZG 1991. Die dritte Periode befasst sich ebenfalls mit dem SolZG 1991. Die Frage ist hier hingegen, ob der Solidaritätszuschlag eine Steuer oder vielmehr eine unzulässige Sonderabgabe darstellt. In der vierten Periode wird die Verfassungskonformität des SolZG 1995 hinsichtlich seiner fehlenden Befristung gerügt. In der fünften und sechsten Periode ging es ebenfalls um die fehlende Befristung des SolZG 1995, die spätestens seit dem VZ 2005 bzw. 2007 verfassungswidrig sei.

### 1. Fehlende Befristung der Ergänzungsabgabe von 1968

Die für die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags maßgebliche Entscheidung ist der Beschluss des BVerfG<sup>21</sup> aus dem Jahre 1972, in dem es die Ergänzungsabgabe von 1968 für verfassungskonform erklärt. Zwar bezieht sich der Beschluss inhaltlich nicht auf den Solidaritätszuschlag, sondern auf die 1968 erhobene Ergänzungsabgabe, trotzdem ist diese Entscheidung der zentrale Anknüpfungspunkt für die folgenden Rechtsprechungsperioden, denn bei dem Solidaritätszuschlag handelt es sich um eine Ergänzungsabgabe i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, so dass die 1972 aufgestellten Grundsätze für die Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe uneingeschränkt Anwendung finden.

### a) Anforderungen an eine Ergänzungsabgabe

In diesem Beschluss stellt das BVerfG Anforderungen an eine Ergänzungsabgabe (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 n.F. GG) auf, in deren Ausgestaltung sie zulässig ist. Demnach muss die Abgabe eine Ergänzung der ESt und KSt darstellen, also ihrer Struktur ähneln und auf ihrer Systematik aufbauen. Das BVerfG stellt klar, es sei nicht verfassungsrechtlich geboten eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen. Als Argument gegen das Erfordernis einer Befristung führt das BVerfG ihre Funktion die Deckung des zusätzlichen Finanzbedarfs des Bundes auf. Es weist darauf hin, dass bei den Beratungen zum FinanzverfG bedacht wurde, dass sich auch für längere Zeit ein Mehrbedarf des Bundes ergeben könne, der nicht durch Erhöhung der Gemeinschaftsteuern gedeckt werden könne. Das BVerfG greift Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren auf, nach denen die Ergänzungsabgabe zur Befriedigung „ander-

<sup>13</sup> Heun in Dreier 2. Aufl. 2008 Art. 105 GG Rn. 33.

<sup>14</sup> Pieroth (Fn. 11), Art. 106 GG Rn 1.

<sup>15</sup> Maunz (Fn. 7), Art. 106 GG Rn 2.

<sup>16</sup> Birk Steuerrecht 12. Aufl. 2009, Rn. 150.

<sup>17</sup> Ebd., Rn. 151.

<sup>18</sup> Siekmann in Sachs 2. Aufl. 1999, Art. 107 GG Rn. 3.

<sup>19</sup> Lang in Tipke/Lang Steuerrecht 20. Aufl. 2010, S. 208.

<sup>20</sup> Statistisches Bundesamt Jahrbuch 2009, S. 578.

<sup>21</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

weitig nicht ausgleichender Bedarfsspitzen im Haushalt<sup>22</sup> und „in Notfällen“ erhoben werden müsse<sup>22</sup>, und weist sie als zu unbestimmt zurück, um daraus schließen zu können, dass eine Ergänzungsabgabe nur befristet eingeführt werden könne. Eine Befristung, die auf vorübergehende Bedarfsspitzen oder Notfälle abstellt, wird von dem BVerfG für mit den Grundsätzen moderner Finanzplanung, Haushalts- und Konjunkturpolitik unvereinbar erklärt. Da sich im Laufe der Ergänzungsabgabe für den Bund neue Aufgaben ergeben können, hält das BVerfG eine erneute Einführung einer Ergänzungsabgabe oder die Fortführung einer bestehenden für zulässig.

### b) Grenzen einer Ergänzungsabgabe

Das BVerfG stellt in seiner Entscheidung auch Grenzen der Zulässigkeit einer Ergänzungsabgabe auf. Es verbietet dem Bund eine Steuer unter der Bezeichnung „Ergänzungsabgabe“ einzuführen, die den erkennbaren Vorstellungen des Verfassungsgebers mit einer solchen Abgabe widerspricht. Insbesondere verweist das BVerfG auf die Unzulässigkeit einer Steuer, die wegen ihrer Höhe die Gemeinschaftsteuern aushöhlen würde. So gesteht es der Ergänzungsabgabe eine Begrenzung der Höhe nach zu. Ferner verbietet es die Einführung einer Ergänzungsabgabe nur für einen ganz kurzen Zeitraum. Offen lässt das BVerfG, ob sich ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung der Ergänzungsabgabe ergeben würde, wenn ihre Erhebungsvoraussetzungen evident entfielen.

### 2. Rückwirkungsproblematik SolZG 1991

Gegen das SolZG 1991 bestanden verfassungsrechtliche Bedenken einer unzulässigen Rückwirkung, da das Gesetz am 01.07.1991 und so mitten in einem Veranlagungszeitraum (VZ) in Kraft getreten war.<sup>23</sup> Der BFH entschied, dass eine Verfassungswidrigkeit des SolZG 1991 nicht darauf gestützt werden kann, dass es sich auf zuvor erzielte Einkünfte erstreckt.<sup>24</sup> Die tatbestandliche Rückanknüpfung verstößt nicht gegen das Gebot der Rechtssicherheit.<sup>25</sup> Die dagegen erhobene Verfassungsbeschwerde wurde vom BVerfG ohne Begründung nicht zur Entscheidung angenommen.<sup>26</sup> Eine derartige Rückwirkungsproblematik ist in dem SolZG 1995 nicht enthalten und somit für die aktuelle Diskussion der Verfassungsmäßigkeit des SolZG 1995 nicht von Bedeutung.

### 3. Solidaritätszuschlag als unzulässige Sonderabgabe

Vor dem FG Hessen wurde die Frage behandelt, ob es sich bei dem Solidaritätszuschlag von 1991 um eine Steuer und nicht vielmehr um eine unzulässige Sonderabgabe handelt.<sup>27</sup> Das FG wies die Klage ab und begründete dies damit, dass der Solidaritätszuschlag als Abgabe geregelt sei. Der Weg der selbständigen Ergänzungsabgabe anstelle von ESt- oder KSt-Erhöhungen wurde nur gewählt, da der staatliche Mehrbedarf fast ausschließlich beim Bund bestände. Mit den Revisionen vor dem BFH rügt der Kläger die Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags von 1991 und die Verletzung seines

Anspruchs auf rechtliches Gehör durch das FG.<sup>28</sup> Der BFH wies die Revisionen zurück. Er stellt fest, dass obwohl der Wortlaut auf eine Abgabe hindeute, die Anknüpfung an ESt und KSt für eine Steuer spricht. Der BFH verweist auf BVerfG Beschlüsse<sup>29</sup>, welche die Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt als Steuern des Einkommens einordnen. Er stellt klar, dass der Begriff der Steuer im GG nicht definiert sei und verwendet die allgemein anerkannte<sup>30</sup> Definition aus § 3 Abs. 1 AO. Daraufhin grenzt der BFH Sonderabgaben von Steuern ab und kommt zu dem Ergebnis, dass es sich bei dem Solidaritätszuschlag um keine Sonderausgabe handele, da ihm ausnahmslos alle Steuerpflichtigen unterworfen sind. Zur Frage der Befristung verweist der BFH auf den BVerfG Beschluss von 1972.<sup>31</sup> Er sieht auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht verletzt, da die zusätzliche Belastung durch den Solidaritätszuschlag ist nicht so schwerwiegend ist, dass sie als unverhältnismäßiger Eingriff in die Grundrechte angesehen werden könne. Die vom Kläger in Anschluss an die BFH Entscheidung erhobene Verfassungsbeschwerde wurde vom BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen, da die Annahmeveraussetzungen nach § 93 a Abs. 2 BVerfGG nicht vorlagen.<sup>32</sup> Es fehlte hierfür an der grundlegenden Bedeutung, die der Frage beizumessen ist, da die verfassungsrechtlichen Fragen, auf die es für die Entscheidung ankam, in der Rechtsprechung des BVerfG bereits geklärt waren. Insbesondere verweist das BVerfG auf seine Entscheidung von 1972.<sup>33</sup>

### 4. Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags im Jahr 2002

Eine Klage vor dem FG Münster<sup>34</sup> betraf die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Jahr 2002. Die Kläger machten geltend, dass dieser spätestens ab dem Streitjahr eine unzulässige Sondersteuer darstelle. Das FG wies die Klage ab, da es die Verfassungskonformität des SolZG 1995 gewahrt sah, so dass auch die Voraussetzungen eines Vorlagebeschlusses nach Art. 100 Abs. 1 GG nicht vorlägen. Die Nichtzulassungsbeschwerde<sup>35</sup> wendete sich gegen die Entscheidung des FG Münster. Die Kläger sahen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit durch das SolZG 1995 verletzt und waren der Auffassung eine Ergänzungsabgabe dürfe nicht zeitlich unbegrenzt erhoben werden. Spätestens 2002 habe er sich zu einer eigenen Steuer neben der ESt und KSt entwickelt. Die Beschwerde blieb erfolglos, da der BFH die verfassungsrechtlichen Zweifel am Solidaritätszuschlag im Streitjahr 2002 nicht teilte. Einen Verstoß gegen die Verhältnismäßigkeit sah er in der zusätzlichen Steuerbelastung nicht, da diese nicht so schwerwiegend ist, dass sie nicht als unverhältnismäßiger Eingriff in die Rechte des Steuerpflichtigen gewertet werden kann. Für die Frage, ob 2002 die längstmögliche Befristung des SolZG 1995 erreicht ist, verweist der BFH auf den Beschluss des BVerfG zur Ergänzungsabgabe.<sup>36</sup> Eine Aushöhlung der Gemeinschaftssteuern zieht der BFH nicht in Betracht. Die vom Bund der Steuerzah-

<sup>28</sup> BFH Urteil v. 28.02.1996 - XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, 712.

<sup>29</sup> BVerfG Beschluss v. 07.05.1963 - 2 BvL 8, 10/61, BVerfGE 16, 64 (75); BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

<sup>30</sup> BVerfG Beschluss v. 02.10.1973 - 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (70); BVerfG Beschluss v. 06.11.1984 - 2 BvL 19, 20/83, BVerfGE 67, 257 (282).

<sup>31</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

<sup>32</sup> BVerfG Beschluss v. 19.11.1999 - 2 BvR 1167/96, NJW 2000, 797.

<sup>33</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

<sup>34</sup> FG Münster v. 27.09.2005 - 12 K 6263/03 E, EFG 2006, 371.

<sup>35</sup> BFH Beschluss v. 28.06.2006 - VII B 324/05, BStBl II, 692.

<sup>36</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

<sup>22</sup> BT-Drs. 2/480 S. 72.

<sup>23</sup> Scheurmann-Kettner/Dötsch Das Solidaritätszuschlaggesetz (Teil I) DB 1991, 1691 (1594).

<sup>24</sup> BFH Urteil v. 25.06.1992 - IV R 9/92, BStBl. II 1992, 702.

<sup>25</sup> BFH Beschluss v. 21.12.1992 - XI B 79/92, BVH/NV 1993, 363; BFH Urteil v. 21.01.1993 - XI R 63/92, BFH/NV 1993, 414.

<sup>26</sup> BVerfG Beschluss v. 12.06.1995 - 2 BvR 762/93.

<sup>27</sup> FG Hessen v. 21.04.1994 - 2 K 2200/93.

ler erhobene Verfassungsbeschwerde gegen das SolZG 1995 im VZ 2002 wurde vom BVerfG ohne Begründung nicht zur Entscheidung angenommen.<sup>37</sup>

In dieser vierten Rechtsprechungsperiode erfolgt erstmals eine Auseinandersetzung mit dem SolZG 1995. Es wird die fehlende Befristung des Gesetzes gerügt, die 2002 die Grenze der Zulässigkeit erreicht haben soll. Für diese Frage verweist der BFH zutreffend auf die Entscheidung des BVerfG zur Ergänzungsabgabe.<sup>38</sup> Er nimmt eine Prüfung anhand der Maßstäbe vor, die das BVerfG damals aufgestellt hat und kommt zu dem Ergebnis, dass der Solidaritätszuschlag auch im Jahr 2002 zu keiner Aushöhlung der Gemeinschaftsteuern führt. Dem ist zuzustimmen, denn es ist nicht ersichtlich, warum der Solidaritätszuschlag nun ausgerechnet im Jahr 2002 an seine zeitliche Grenze stoßen soll. Als das BVerfG die daraufhin erhobene Verfassungsbeschwerde begründungslos nicht zur Entscheidung annimmt, macht es deutlich, dass es sich der Sache nach abschließend geäußert hat.

## 5. Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags im Jahr 2007

### a) Vorlage des FG Niedersachsen

Eine Wende in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung<sup>39</sup>, stellt die Entscheidung des FG Niedersachsen<sup>40</sup> dar. Dort trägt der Bund der Steuerzahler in einem Musterfall die Argumente gegen die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags vor.<sup>41</sup> Das FG Niedersachsen folgt diesem Vortrag und hält das SolZG 1995 für verfassungswidrig. So sieht es die verfassungsgemäße Ordnung i.S. des Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG durch das SolZG 1995 verletzt. Es stützt sich auf die Vorstellungen des Verfassungsgebers, die aus den Materialien zur Einführung einer Ergänzungsabgabe in das GG und aus der Ablehnung des Entwurfes „eines Gesetzes über eine Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt“ in den Jahren 1954/55 entnommen wurden.<sup>42</sup> Ferner bezieht sich das FG auf die Aussage des BVerfG von 1972, der Bund sei 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.<sup>43</sup> Das FG hält den Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe allein zur Deckung vorübergehender Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt für zulässig, da die Ergänzungsabgabe im Verhältnis zu den sonstigen Steuern eine Ausnahme ist und eben dieser Ausnahmecharakter eine dauerhafte Erhebung versagt. Eine Bedarfsspitze kann nach Ansicht des FG sinnlos nicht auf Dauer vorliegen. Das FG geht davon aus, dass der Verfassungsgeber die Vorstellung hatte, eine bereits eingeführte Ergänzungsabgabe müsse vor einer geplanten Steuer senkung entfallen. Es wirft dem BVerfG und dem BFH eine mangelnde Auseinandersetzung mit den Motiven des Verfassungsgebers bei der Auslegung des Begriffs Ergänzungsabgabe vor.

### b) BVerfG weist Vorlage als unzulässig zurück

In seinem Beschluss<sup>44</sup> weist die erste Kammer des Zweiten Senats des BVerfG die Vorlage des FG Niedersachsen als unzulässig zurück. Dazu führt es aus, dass ein Gericht die Entscheidung des BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG nur einholen kann, wenn es zuvor die Entscheidungserheblichkeit und auch die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift sorgfältig geprüft hat. Das BVerfG weist auf die Bindungswirkung seiner Rechtsprechung nach § 31 Abs. 1 BVerfGG hin, die bei der künftigen Auslegung der Verfassung von den Gerichten beachtet werden muss. Es stellt klar, dass für Rechtsfragen, die es bereits entschieden hat, erhöhte Begründungsanforderungen für Richtervorlagen bestehen, denen die Vorlage des FG angesichts der 1972 ergangenen Entscheidung nicht genüge. Da die Vorlage des FG allein auf die Dauer der Erhebung des Solidaritätszuschlags gestützt sei, habe es die Entscheidung des BVerfG von 1972 nicht zum Ausgangspunkt seiner Prüfung genommen und sich somit nicht hinreichend mit der Reichweite der Bindungswirkung der Rechtsprechung des BVerfG auseinander gesetzt. Nach dem BVerfG bringt das FG auch keine neuen Aspekte ein, die eine erneute Überprüfung der Auslegung des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG rechtfertigen würden. Bei der Auslegung der Norm durch das FG sieht das BVerfG wesentliche Zusammenhänge der Begründung der Entscheidung von 1972 durch das FG außer Acht gelassen. Insbesondere stellt sich das FG gegen die Ansicht des BVerfG von 1972, die Begriffe „Bedarfsspitze im Bundeshaushalt“ und „besondere Notfälle“, seine zu unbestimmt, um daraus ein Begrenzungserfordernis folgern zu können. Das BVerfG weist darauf hin, dass die Rechtsansicht des FG, nach der Finanzlücken durch Steuererhöhungen, aber nicht durch die Fortführung der Ergänzungsabgabe geschlossen werden dürfen, unberücksichtigt lässt, dass bereits bei den Beratungen zum FinanzverfG bedacht wurde, dass sich ein Mehrbedarf für längere Zeit nur beim Bund ergeben könne. Die Deckung dieses Bedarfes durch Steuererhöhungen würde die Steuerpflichtigen unnötig belasten und könnte konjunkturpolitisch unerwünscht sein, wenn der Bedarf seitens der Länder nicht besteht. Das BVerfG weist die Behauptung des FG zurück, es hätte sich nicht ausreichend mit den Motiven des Verfassungsgebers beschäftigt und diese bei der Auslegung des Begriffs „Ergänzungsabgabe“ missachtet. Dabei greift es auf seine Feststellung von 1972 zurück, dass während des Gesetzgebungsverfahrens zum FinanzverfG keine ernsthaften Versuche angestellt worden seien, eine Befristung zu erreichen, obwohl der Bundesrat den Vermittlungsausschuss angerufen hatte, um eine Begrenzung der Höhe nach zu erreichen.<sup>45</sup> Das BVerfG hält die These des FG Steuersenkungen können nicht mit der Fortführung einer Ergänzungsabgabe einhergehen, für nicht hinreichend begründet. Ferner wirft das BVerfG dem FG eine mangelnde Auseinandersetzung mit Alternative vor.

Die Entscheidung des BVerfG ist mit dem Hintergrund der zuvor ergangenen Entscheidungen zutreffend. Das FG Niedersachsen argumentiert allein historisch und kommt so zu einer abweichenden Auslegung des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG. Bei dieser Interpretation setzt sich das FG über die Rechtsprechung des BVerfG von 1972 hinweg und missachtet somit die Bindungswirkung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen nach § 31 Abs. 1 BVerfGG. Die aufgeworfene Rechtsfrage ist keine

<sup>37</sup> BVerfG Beschluss v. 11.02.2008 - 2 BvR 1708/06, DSz 2008, 229.

<sup>38</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

<sup>39</sup> Z.B. FG Münster 08.12.2009 - K 4077/08 E, DSzRE 2011, 92; FG Köln v. 14.01.2010 - 13 K 1287/09, BeckRS 2010, 26028820.

<sup>40</sup> Niedersächsisches FG v. 25.11.2009 - 7K 143/08, DSzR 2010, 854.

<sup>41</sup> Vgl. Schemmel Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. Berlin 2008.

<sup>42</sup> BT-Drs. 2/480, S. 4, 72.

<sup>43</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

<sup>44</sup> BVerfG Beschluss v. 08.09.2010 - 2 BvL 3/10, NJW 2011, 441.

<sup>45</sup> BT-Drs. 2/480 S. 72.

neue. Schon 1972 wurde geprüft, ob eine Ergänzungsabgabe unbefristet ergehen kann. Nun trägt diese Ergänzungsabgabe zwar den Namen Solidaritätszuschlag, die Grundsätze der Aufstellung gelten jedoch fort. Auch in der vierten Rechtsprechungsperiode wurde die Befristungsfrage gestellt. Diese wurde sowohl von den FGs als auch von dem BFH mit einem Verweis auf die BVerfG Entscheidung von 1972 beantwortet. Das BVerfG nahm eine hiergegen gerichtete Entscheidung ohne Begründung nicht zur Entscheidung an. Insofern ist es zu begrüßen, dass die Vorlage durch das BVerfG überhaupt zur Entscheidung angenommen wurde.

## 6. Die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags im Jahr 2005 bzw. 2007

Jüngst entschied der BFH über die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags im Jahr 2005 bzw. 2007.<sup>46</sup> Zugrunde lagen die Klagen einer Rechtsanwältin<sup>47</sup> und einer GmbH<sup>48</sup>, die den Solidaritätszuschlag wegen seiner fehlenden Befristung im Jahr 2005 bzw. 2007 für verfassungswidrig hielten. Der BFH entschied hierzu, dass der Solidaritätszuschlag in seiner derzeitigen Ausgestaltung in Höhe von 5,5 % keine verfassungswidrige Aushöhlung der Bund und Länder nach Art. 106 Abs. 3 S. 2 GG gemeinschaftlich zustehenden Steuern darstellt. Auch die fehlende zeitliche Befristung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Dazu wird erneut auf den Beschluss des BVerfG von 1972 verwiesen.<sup>49</sup> Auch die in den Gesetzesmaterialien geäußerte Absicht den Solidaritätszuschlag mittelfristig zu überprüfen begründet nach dem BFH mit der Beibehaltung des Solidaritätszuschlags keine Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit. Einen neuen Aspekt bringt der BFH ein, indem er zeitliche Grenzen anspricht. So soll sich eine zeitliche Begrenzung einer unbefristet erhobenen Ergänzungsabgabe daraus ergeben können, dass sie nach ihrem Charakter den Zweck hat, einen aufgabenbezogenen Mehrbedarf des Bundes zu finanzieren. Selbst wenn sie längerfristig erhoben wird darf sie nicht zum dauerhaften Instrument der Steuerverteilung werden.<sup>50</sup> Eine Verfassungswidrigkeit soll jedoch erst eintreten, wenn eine eindeutige und offensichtliche Änderung der Verhältnisse besteht.<sup>51</sup> Dabei weist der BFH jedoch auch darauf hin, dass der Solidaritätszuschlag im Jahr 2005<sup>52</sup> und 2007<sup>53</sup> noch erhoben werden konnte.

## VI. Prüfungskriterien für die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags

Die bisherige Rechtsprechung zum Solidaritätszuschlag zeigt deutlich die bestehenden Zweifel an seiner Verfassungskonformität auf. Auch in der Literatur und nicht zuletzt in der Politik wird der Solidaritätszuschlag lebhaft diskutiert. Dabei wird von einem immerwährenden Solidaritätszuschlag gesprochen, der als Dauerergänzungsabgabe die Finanzverfassung verletze.<sup>54</sup> Er wird als Störfaktor im System des Finanzaus-

gleichs<sup>55</sup> oder als ärgerlicher Weise unerwähnte Zusatz-ESt<sup>56</sup>, die durch Politiker instrumentalisiert wird, bezeichnet.

Die bislang vorgebrachten Zweifel werden im Folgenden anhand von drei wesentlichen Rechtsfragen diskutiert. Die erste Frage ist, ob der Solidaritätszuschlag die Steuereigenschaft erfüllt. Als zweite Rechtsfrage ist die Zulässigkeit der unbefristeten Erhebungsdauer zu betrachten. Als dritte Frage ist die Höhe des Abgabesatzes zu behandeln. Die Zulässigkeit der unbefristeten Erhebung bildet seither den Schwerpunkt der Diskussion. Es folgt eine Prüfung dieser Rechtsfragen.

### 1. Steuereigenschaft

In der formellen Verfassungsmäßigkeit des SolZG 1995 ist danach zu fragen, ob der Bund eine Gesetzgebungskompetenz hatte. Diese Kompetenz wird auf Art. 105 Abs. 2 i.V. mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gestützt. Sie ist jedoch nur gegeben, wenn es sich bei dem Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG um eine Steuer handelt. Für den Steuerbegriff ist die Definition nach § 3 Abs. 1 AO zugrunde zu legen. Die Steuer ist insbesondere von der Sonderabgabe abzugrenzen. Bei einer Sonderabgabe handelt es sich um eine hoheitlich auferlegte Geldleistungspflicht, der keine unmittelbare Gegenleistung gegenüber steht.<sup>57</sup> Sonderabgaben nehmen lediglich eine bestimmte Gruppe in Anspruch und dienen der Finanzierung besonderer Aufgaben, zu denen eine Gruppe eine größere und objektivere Sachnähe aufweist als die Allgemeinheit und deren Bewältigung in Verantwortung dieser Gruppe fällt.<sup>58</sup> Von der Steuer unterscheidet sie sich dadurch, dass der Kreis der Abgabepflichtigen begrenzt ist und ihr Aufkommen einem Sonderfond vorbehalten ist.<sup>59</sup> Der Solidaritätszuschlag ist eine Geldleistung, die keine Gegenleistung darstellt und wird vom Bund und somit von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen erhoben. Er dient der Erzielung von Einnahmen und wird allen Steuerpflichtigen auferlegt. Die Einnahmen sind keinem Sonderfond vorbehalten, sondern dienen dem allgemeinen finanziellen Mehrbedarf des Bundes. Somit handelt es sich bei dem Solidaritätszuschlag um eine selbständige Steuer und nicht etwa um eine Sonderabgabe.<sup>60</sup> Die Steuereigenschaft ergibt sich systematisch auch aus Art. 106 Abs. 1 GG, der „die Erträge der folgenden Steuern“ dem Bund zuspricht und dann unter Nr. 6 die Ergänzungsabgabe zu ESt und KSt aufzählt, als welche der Solidaritätszuschlag nach § 1 SolZG erhoben wird.<sup>61</sup> Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2 GG, da das Aufkommen des Solidaritätszuschlags nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG allein dem Bund zusteht. Die Diskussion, ob die Gesetzgebungskompetenz des Bundes auf den Katalog des Art. 106 GG beschränkt ist, ist folglich nicht von Bedeutung, da die Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt, als welche der Solidaritätszuschlag erhoben wird, unter Nr. 6 aufgeführt wird. Eine Zustimmung im Bundesrat nach Art. 105 Abs. 3 GG ist anders als für Bundesgesetze zur ESt und KSt nicht

<sup>46</sup> BFH Urteil v. 21.07.2011 - II R 50/09; BFH Urteil v. 21.07.2011 - II R 52/10.

<sup>47</sup> FG München Urteil v. 18.08.2009 - 2 K 108/08, EFG 2010, 166.

<sup>48</sup> FG Köln Urteil v. 14.01.2010 - 13 K 1287/09, EFG 2010, 1063.

<sup>49</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

<sup>50</sup> BFH Urteil v. 21.07.2011 - II R 50/09, Rn. 25.

<sup>51</sup> BFH Urteil v. 21.07.2011 - II R 52/10, Rn. 25.

<sup>52</sup> BFH Urteil v. 21.07.2011 - II R 50/09, Rn. 25.

<sup>53</sup> BFH Urteil v. 21.07.2011 - II R 52/10, Rn. 26.

<sup>54</sup> Kanzler Der immerwährende Solidaritätszuschlag und das Bundesverfassungsgericht NWB 2010, 2203 (2204).

<sup>55</sup> Birk Richtervorlage zum Solidaritätszuschlag in 2007 unzulässig FR 2010, 1002 (1003).

<sup>56</sup> Kanzler Keine Nullzone bei Solidaritätszuschlag auf pauschale Lohnsteuer FR 2002, 685.

<sup>57</sup> Pieroth (Fn. 11), Art. 105 GG Rn. 9.

<sup>58</sup> BVerfG Urteil v. 10.12.1980 - 2 BvF 3/77, BVerfGE 55 274(298).

<sup>59</sup> Pieroth (Fn. 11), Art. 105 GG Rn. 9.

<sup>60</sup> Winter Solidaritätszuschlag GmbH 1991, 57.

<sup>61</sup> Hilgers/Holly Die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags DB 2010, 1419.

erforderlich, da der Ertrag des Solidaritätszuschlags ausschließlich dem Bund zufließt.

## 2. Unbefristeter Solidaritätszuschlag

Den Mittelpunkt der aktuellen Diskussion bildet das Befristungserfordernis des Solidaritätszuschlags. Diese Frage war Gegenstand der vierten, fünften und sechsten Rechtsprechungsperiode. Auch diese Frage ist Gegenstand der formellen Verfassungsmäßigkeit und der Gesetzgebungskompetenz, denn sie knüpft an die Auslegung des Begriffs „Ergänzungsabgabe“ an. Wenn der Solidaritätszuschlag den Rahmen einer Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG überschreiten würde, bestände für den Bund keine Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 i.V. mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG.

### a) Auslegung des Begriffs „Ergänzungsabgabe“

Die zuletzt vorgebrachten Zweifel des FG Niedersachsen knüpfen an seine Interpretation des Begriffs „Ergänzungsabgabe“ an. Das FG sieht in den Formulierungen „anderweitig nicht auszugleichenden Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt“<sup>62</sup> und „keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmefälle bestimmt“<sup>63</sup> zwingende Grenzen für die Erhebung einer Ergänzungsabgabe.<sup>64</sup> Die Beurteilung der Zulässigkeit der fehlenden Befristung des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt ist folglich eine Frage der Interpretation des Begriffs „Ergänzungsabgabe“ und somit eine Frage der Verfassungsauslegung.<sup>65</sup> Als Kriterien der Auslegung kommen dabei Grammatik, Systematik, Historie und Sinn und Zweck in Betracht.<sup>66</sup>

#### aa) Grammatik

Auszugehen ist von dem Wortsinn des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, also der Bedeutung des Ausdrucks im allgemeinen Sprachgebrauch.<sup>67</sup> Der Begriff „Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt“ signalisiert im Alltagsgebrauch, dass die Abgabe neben den Gemeinschaftssteuern existiert, an diese anknüpft und sie ergänzt. Er deutet auf eine gewisse Akzessorietät zur ESt und KSt hin.<sup>68</sup> Der Wortlaut des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gibt keine Auskunft über eine mögliche Beschränkung der Erhebungsdauer. Aus dem Sprachgebrauch des Wortes „Ergänzung“ kann nicht geschlossen werden, dass die Erhebung der Ergänzungsabgabe auf das Vorliegen von Bedarfsspitzen beschränkt ist und nicht dauerhaft vorliegen kann.

#### bb) Systematik

Verschiedene Bedeutungsvarianten können einem Ausdruck auch in seinem Gebrauchszusammenhang zukommen.<sup>69</sup> Hierfür kann auf die Stellung der Ergänzungsabgabe in der Finanzverfassung zurückgegriffen werden. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ist lediglich eine Ertragszuweisungsnorm, die dem Bund zusammen mit Art. 105 Abs. 2 GG eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz verleiht, weil der Ertrag dem Bund zufließt. Aus dieser Stellung kann nicht geschlossen werden, dass

sie nur beim Vorliegen von Bedarfsspitzen und nicht dauerhaft erhoben werden kann. Im Gegenteil, diese systematische Stellung macht gerade die Erforderlichkeit einer Ergänzungsabgabe deutlich, um den finanziellen Mehrbedarfs des Bundes zu schließen, denn dies ist durch Erhöhungen der Gemeinschaftsteuern nicht möglich. Auch das Argument eine dauerhafte Ergänzungsabgabe laufe dem Finanzausgleich des GG zuwider<sup>70</sup> ist nicht zutreffend. Durch die vom BVerfG 1972 aufgestellten Grenzen, nach denen die Ergänzungsabgabe die Gemeinschaftsteuern nicht aushöhlen darf<sup>71</sup>, wird dieser Gefahr hinreichend Rechnung getragen. Von einer Aushöhlung kann bei dem derzeitigen Abgabesatz von 5,5 % der Bemessungsgrundlage nicht gesprochen werden.

### cc) Historie

Bei der historischen Auslegung ist nach der Regelungsabsicht und Normvorstellungen des historischen Gesetzgebers zu fragen.<sup>72</sup> Dabei muss kritisch beurteilt werden, dass ein Gesetzgeber keine Einzelperson, sondern eine Versammlung ist und der Wille des Einzelnen unerforscht bleibt.<sup>73</sup> Somit ist zu beachten, dass Materialien wie Gesetzesbegründungen nicht „den Willen des Gesetzgebers“ abbilden, sondern allenfalls als Indiz für diesen herangezogen werden können.<sup>74</sup> Die Gesetzesbegründungen, die das FG Niedersachsen zitiert<sup>75</sup>, beziehen sich auf unterschiedliche Gesetze und sind somit getrennt zu bewerten.<sup>76</sup> Die Formulierung „keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmefälle bestimmt“, stammt aus der Begründung zum Gesetzesentwurf über eine Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt 1955.<sup>77</sup> Aufgrund des einfachgesetzlichen Ranges und der fehlenden Verabschiedung ist dem Dauerhaftigkeitsverbot geringere Bedeutung beizumessen.<sup>78</sup> Das „Bedarfsspitzenargument“ stammt zwar aus den Gesetzesmaterialien zum FinanzverfG<sup>79</sup>, doch auch dieses muss mit einer gewissen Distanz betrachtet werden.

Das FG Niedersachsen wirft dem BVerfG vor, es habe sich in seinen vorausgehenden Entscheidungen unzureichend mit dem Willen des Verfassungsgebers beschäftigt.<sup>80</sup> Das trifft nicht zu. Zwar argumentiert das BVerfG anders als das FG nicht ausschließlich historisch, sondern systematisch und teleologisch, mit den Gesetzesmaterialien setzt es sich trotzdem auseinander. Es misst ihnen nur eine andere Bedeutung als das FG zu. Bezüglich des historischen Kontexts missachtet das FG insbesondere die Feststellung des BVerfG, dass während des Gesetzgebungsverfahrens zum FinanzverfG keine ernsthaften Versuche angestellt wurden, eine Befristung einzuführen, obwohl der Bundesrat den Vermittlungsausschuss angerufen hatte, um eine Begrenzung der Höhe nach zu erreichen.<sup>81</sup> Auch greift das BVerfG schon 1972 die bestrittenen Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren auf, nach denen die Ergänzungsabgabe zur Befriedigung „anderweitig nicht auszugleichender Bedarfsspitzen im Haushalt“ und „in Notfällen“ erhoben werden

<sup>62</sup> BT-Drs. 2/480 S. 72.

<sup>63</sup> BT-Drs. 2/480 S. 4.

<sup>64</sup> Niedersächsisches FG v. 25.11.2009 - 7K 143/08, DStR 2010, 854.

<sup>65</sup> Schober Die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags Stbg 2010, 389 (391).

<sup>66</sup> Larenz/Canaris Methodenlehre 3. Aufl. 1995, S. 141 ff.

<sup>67</sup> Ebd., S. 141.

<sup>68</sup> BVerfG, Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

<sup>69</sup> Larenz/Canaris (Fn. 66), S. 145.

<sup>70</sup> Schemmel (Fn. 41), S. 7.

<sup>71</sup> BVerfG, Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

<sup>72</sup> Larenz/Canaris (Fn. 66), S. 149.

<sup>73</sup> Ebd., S. 150.

<sup>74</sup> Schober (Fn. 65), 392.

<sup>75</sup> BT-Drs. 2/480, S. 4, 72.

<sup>76</sup> Schober (Fn. 65), 392.

<sup>77</sup> Schemmel (Fn. 41) S. 9.

<sup>78</sup> Schober (Fn. 65), S. 392.

<sup>79</sup> Schemmel (Fn. 41), S. 8.

<sup>80</sup> Selmer (Fn. 6), 382.

<sup>81</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

müsse.<sup>82</sup> Es weist sie jedoch als zu unbestimmt zurück, um daraus schließen zu können, dass eine Ergänzungsabgabe nur befristet eingeführt werden könne, da eine derartige Begrenzung einer flexiblen Anpassung der Finanzplanung an die Ziele der Politik entgegenstehen würde.<sup>83</sup>

Die Argumentation des BVerfG ist überzeugend und kann insbesondere im Hinblick auf die Bindungswirkung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen nicht einfach übergangen werden. Es hat sich sehr wohl mit der Historie auseinandergesetzt und kommt schlicht zu einem andern Ergebnis. Selbst mit einer historischen Auslegung der Norm lässt sich nicht eindeutig belegen, dass eine Beschränkung auf Bedarfsspitzen und ein Dauerhaftigkeitsverbot der Ergänzungsabgabe erforderlich sind.

#### dd) Sinn und Zweck

Die objektiv-teleologische Auslegung fragt nach dem objektiven Zweck des Rechtes, den der Gesetzgeber durch das Gesetz zu verwirklichen sucht.<sup>84</sup> Der Solidaritätszuschlag dient den Kosten der Deutschen Einheit und der Deckung des allgemeinen finanziellen Mehrbedarfs des Bundes.<sup>85</sup> Diese Funktion wird besonders im systematischen Kontext des Solidaritätszuschlags deutlich. Er wird als Ergänzungsabgabe erhoben, deren Ertrag ausschließlich dem Bund zufließt. Die Behauptung des FG, Finanzlücken dürften allein durch Steuererhöhungen geschlossen werden, nicht durch die Fortführung einer Ergänzungsabgabe<sup>86</sup>, ist widersprüchlich und missachtet erneut die Rechtsprechung des BVerfG. Der Solidaritätszuschlag dient gerade dem finanziellen Mehrbedarf, der ausschließlich beim Bund anfällt.<sup>87</sup> Eine Erhöhung der Gemeinschaftsteuern würde die Steuerpflichtigen unnötig belasten und könnte konjunkturpolitisch unerwünscht sein, wenn der Bedarf seitens der Länder nicht besteht.<sup>88</sup> Insofern ist der Vorwurf des BVerfG an das FG zutreffend, das FG setzt sich nicht hinreichend mit Alternativen auseinander.<sup>89</sup> Auch die Argumentation der Solidaritätszuschlag müsse entfallen, da die Wiedervereinigung schon Jahre zurück liegt<sup>90</sup>, ist nicht überzeugend, da sie die Funktion des Solidaritätszuschlags als Instrument zur Schließung des finanziellen Mehrbedarfs des Bundes außer Acht lässt. Der Sinn und Zweck des SolZG 1995 lässt folglich auf kein Befristungserfordernis oder eine Beschränkung auf Bedarfsspitzen schließen.

#### b) Stellungnahme

Anhand der vier Auslegungsmethoden, lässt sich der Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG kein Befristungserfordernis und keine Beschränkung auf Bedarfsspitzen entnehmen. Somit ist der Solidaritätszuschlag von dem Begriff der Ergänzungsabgabe i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gedeckt, so dass im Zusammenhang mit Art. 105 Abs. 2 GG eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes besteht.

<sup>82</sup> BT-Drs. 2/480 S. 72.

<sup>83</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

<sup>84</sup> Larenz/Canaris (Fn. 41), S. 153.

<sup>85</sup> BT-Drs 12/4401 S. 45.

<sup>86</sup> Balke Solidaritätszuschlaggesetz verfassungswidrig? NWB 2009, 38997 (3899).

<sup>87</sup> BT-Drs 12/4401 S. 45.

<sup>88</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757

<sup>89</sup> Köster Normenkontrollantrag betreffend den Solidaritätszuschlag unzulässig DSz 2010, 773 (774).

<sup>90</sup> Birk (Fn. 55), 1003.

### 3. Höhe des Solidaritätszuschlags

Die Höhe des Solidaritätszuschlags ist eine Frage der materiellen Verfassungskonformität und betrifft seine Verhältnismäßigkeit. Dem Gesetzgeber steht ein weiter Gestaltungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuertarifs zu.<sup>91</sup> Ein Verstoß gegen die Verhältnismäßigkeit kommt insbesondere in Betracht, wenn eine Steuer eine erdrosselnde Wirkung hat.<sup>92</sup> Es ist also danach zu fragen, ob der Solidaritätszuschlag mit seiner Höhe von 5,5 % eine erdrosselnde Wirkung hat. Dabei kann auf die Grenzen der Zulässigkeit einer Ergänzungsabgabe zurückgegriffen werden, die das BVerfG 1972 aufgestellt hat. Dort hatte es dem Bund verboten eine Steuer unter der Bezeichnung „Ergänzungsabgabe“ einzuführen, die wegen ihrer Höhe die Gemeinschaftsteuern aushöhlen würde.<sup>93</sup> Bei einem Solidaritätszuschlag von 5,5 % kann jedoch in Anbetracht der ESt- und KSt-Sätze von keiner Aushöhlung dieser gesprochen werden. Insbesondere ist zu beachten, dass das BVerfG eine damals 3 %-ige Ergänzungsabgabe für zulässig hielt.<sup>94</sup> Somit hat der Solidaritätszuschlag keine erdrosselnde Wirkung und verstößt nicht gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip.

### 4. Zwischenergebnis

Das SolZG 1995 und somit der danach erhobene Solidaritätszuschlag ist sowohl formell als auch materiell verfassungsgemäß.

### VII. Schlussfolgerung

Betrachtet man die bisher ergangene Rechtsprechung steht im Zentrum eine Entscheidung des BVerfGs, die nun mehr als 40 Jahre zurück liegt. Diese Entscheidung stellt die Grundsätze für eine Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG auf. Der wichtigste Grundsatz im Hinblick auf die Diskussion ist wohl, dass eine solche Abgabe nicht von vornherein befristet werden muss. Die Klagefreude der Steuerpflichtigen hinsichtlich des Solidaritätszuschlags ist beachtlich. Gerade mit dem Hintergrund, dass dieser als Ergänzungsabgabe einzuordnen ist. Nachdem Verfassungsbeschwerden durch das BVerfG mit Verweisen auf die Grundsätze der Entscheidung 1972 abgewiesen wurden und angenommene Beschwerden maßgeblich auf diese Entscheidung verweisen, ist verwunderlich, dass daraufhin wiederholt Klagen auf die Erhebungsdauer des Solidaritätszuschlags gestützt werden. Es erweckt den Eindruck, der mit dem Solidaritätszuschlag verbundene Unmut der Steuerpflichtigen hänge mit seinem Bild in der Öffentlichkeit zusammen, das nicht zuletzt durch die Politik falsch dargestellt wird. Für die meisten Steuerpflichtigen besteht das Ärgernis wohl darin, einen solidarischen Beitrag zur Wiedervereinigung leisten zu müssen, obwohl diese schon Jahre zurück liegt. Dabei bleibt völlig außer Acht, dass der Solidaritätszuschlag auch dazu dient den finanziellen Mehrbedarf des Bundes zu decken. Schon eine politisch geschickte neue Einkleidung könnte die Reputation des Solidaritätszuschlags heben und den potentiellen Klägerkreis verringern.

<sup>91</sup> Hilgers/Holly (Fn. 61) 1421.

<sup>92</sup> Lang in (Fn. 19) S. 128 f.

<sup>93</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

<sup>94</sup> BVerfG Beschluss v. 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

### VIII. Ausblick

Es bleibt spannend den künftigen Verlauf der Diskussion abzuwarten. Die bisherige Entwicklung hat gezeigt, dass es nur eine Frage der Zeit ist, bis sich der nächste Kläger finden wird, der die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags erneut vor Gericht trägt. Allerdings muss eine erneute Klage hinsichtlich ihrer Erfolgsaussicht genau überdacht werden. Eine Klage erneut auf die Dauer der Erhebung zu stützen scheint aussichtslos. Das BVerfG hat deutlich gemacht, dass es sich hinsichtlich dieser Frage 1972 abschließend geäußert hat. Diese Auffassung wurde jüngst durch den BFH bestätigt. Interessante Anknüpfungspunkte wären viel mehr die 1972 aufgestellten Grenzen einer Ergänzungsabgabe, insbesondere, wann eine Aushöhlung der ESt und KSt bzw. ein evidenter Wegfall ihrer Erhebungsvoraussetzungen vorliegt. Im Fortgang der Diskussion wäre eine Befassung mit Alternativen wünschenswert, denn, wie eine durch Wegfall des Solidaritätszuschlags entstehende Finanzierungslücke beim Bund gedeckt werden soll, bleibt bisher außer Acht. So kann abschließend festgestellt werden, dass der Solidaritätszuschlag in seiner derzeitigen Ausgestaltung verfassungskonform ist und eine veränderte Beurteilung in den nächsten Jahren wohl nicht zu erwarten ist.