

Verfassungsrechtliche Problematik der  
fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags

Rechtsgutachten

erstattet im Auftrag der  
Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM)

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell)

Heidelberg

Juni 2017

# INHALTSVERZEICHNIS

<b>A. Ausgangslage und Gutachtenauftrag</b>	<b>1</b>
<b>B. Genese, Ausgestaltung und Aufkommenswirkungen des Solidaritätszuschlags</b>	<b>2</b>
I. Ein Vorläufer: Ergänzungsabgabe 1968	2
II. Solidaritätszuschlag 1991-1992	2
III. Solidaritätszuschlag seit 1995	3
<b>C. Verfassungsrechtliche Kompetenz zur Regelung und Erhebung von Ergänzungsabgaben</b>	<b>4</b>
I. Steuergesetzgebungskompetenz im Rahmen der Typusbegriffe des Art. 106 GG	4
II. Gründe für die Einführung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a. F. im Jahr 1955	6
III. Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Ergänzungsabgabe 1968 – Das Aushöhlungsverbot	7
IV. Zwischenergebnis zur hergebrachten Dogmatik	9
<b>D. Verfassungsmäßigkeit der Erhebung des Solidaritätszuschlags im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung</b>	<b>10</b>
I. Steuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2 GG	10
II. Zusätzlicher Finanzbedarf des Bundes	10
III. Angemessenes Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer	11
IV. Zwischenergebnis	12
<b>E. Zeitliche Grenzen der zulässigen Erhebung einer Ergänzungsabgabe</b>	<b>13</b>
I. Fortdauernder Rechtfertigungsbedarf im finanzverfassungsrechtlichen Gefüge	13
II. Anforderungen an die legislative Begründung des gesteigerten Mittelbedarfs in der Zeit	15
<b>F. Konsequenzen für den Solidaritätszuschlag</b>	<b>17</b>
I. Keine nachvollziehbare und schlüssige Begründung des Solidaritätszuschlags für die Zeit nach 2019	17
II. Gebot zügiger Abschmelzung	20
III. Verfassungsrechtliche Fragwürdigkeit einer zunächst nur selektiven Abschaffung des Solidaritätszuschlags	20
<b>G. Zusammenfassung der Ergebnisse</b>	<b>22</b>

## **A. Ausgangslage und Gutachtenauftrag**

Die deutsche Wiedervereinigung war ein Glücksfall. Sie gelang friedlich, sie einte das geteilte Land und sie konnte im Rahmen und mit den Mitteln des Grundgesetzes bewältigt werden. Dessen Qualität bewährte sich in dieser historischen Situation auf eindrucksvolle Weise.

Herausforderungen ergaben sich dabei nicht zuletzt in finanzieller Hinsicht. So wurde der bundesstaatliche Finanzausgleich auf die besondere wirtschaftliche Lage des Beitrittsgebiets ausgerichtet. Im Rahmen des von 1995 bis 2004 umgesetzten Solidarpakts I flossen zur Finanzierung des „Aufbaus Ost“ rund 95 Mrd. Euro an die neuen Bundesländer und ihre Gemeinden. Nachdem recht bald deutlich geworden war, dass die finanzielle Unterstützung einer Fortsetzung bedurfte, wurde der auf den Zeitraum von 2005 bis 2019 angelegte Solidarpakt II ins Werk gesetzt, der ein Volumen von weiteren rund 150 Mrd. Euro umfasst.

Als steuerliche Quelle zur ergänzenden Finanzierung der Einigungskosten wurde kurzzeitig von 1991 bis 1992 und wird wiederum seit 1995 der Solidaritätszuschlag auf der Grundlage von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG erhoben. Diese Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer führt seither zu einem signifikanten zusätzlichen Steueraufkommen zugunsten des Bundes in Höhe von zuletzt über 16 Mrd. Euro pro Jahr; also in einer Höhe, die das Aufkommen aus zahlreichen anderen bedeutsamen Steuern wie der Strom-, Erbschaft- und Schenkung-, Kraftfahrzeug-, Versicherungs-, Grunderwerb- und Tabaksteuer übersteigt und die an das Aufkommen aus der Körperschaftsteuer heranreicht.

Während die Erhebung des Solidaritätszuschlags zu Beginn ohne jeden Zweifel durch die historisch bedingten, kaum mit den hergebrachten Finanzmitteln zu bewältigenden Kosten der deutschen Wiedervereinigung zu rechtfertigen war, stellt sich mit zunehmendem Zeitablauf, nach inzwischen über 20 Erhebungsjahren, immer drängender die Frage nach der Legitimation der fortwährenden Auferlegung dieser für den Bürger sehr spürbaren und auch im bundesstaatlichen Verteilungsgefüge erheblichen Zusatzsteuer. Die Frage stellt sich gegenwärtig sogar besonders drängend, weil der Solidarpakt II im Jahr 2019 ausläuft und das kürzlich beschlossene, ab 2020 geltende neue Finanzausgleichsrecht mit Blick auf das Ost-West-Verhältnis – 30 Jahre nach der Wiedervereini-

gung – von der finanzverfassungsrechtlichen Normallage ausgeht. Soweit das neue Finanzausgleichsrecht besondere Hilfen zugunsten finanzschwacher Länder vorsieht, stehen nicht mehr die neuen Bundesländer im Mittelpunkt, sondern diejenigen Länder, die – sei es in Ost oder West – heute hilfsbedürftig sind.

Vor diesem Hintergrund wurde ich seitens der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM) gebeten, die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Solidaritätszuschlags zu beleuchten und die Verfassungsmäßigkeit seiner fortgesetzten Erhebung zu prüfen.

## **B. Genese, Ausgestaltung und Aufkommenswirkungen des Solidaritätszuschlags**

### **I. Ein Vorläufer: Ergänzungsabgabe 1968**

Der Bund hat von seiner auf Art. 105 Abs. 2 GG (vormals Art. 105 Abs. 2 Nr. 2 GG a. F.) in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG (vormals Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a. F.) beruhenden Möglichkeit, Ergänzungsabgaben auszugestalten und zu vereinnahmen<sup>1</sup>, erstmals mit dem Ergänzungsabgabengesetz vom 21. Dezember 1967 für die Veranlassungszeiträume ab 1968 Gebrauch gemacht<sup>2</sup>. Die auf unbegrenzte Zeit angelegte Ergänzungsabgabe sollte ein Gegengewicht zu der gleichzeitigen Erhöhung der Umsatzsteuer bilden und dadurch, namentlich durch die stärkere direkte Belastung der höheren Einkommen, dem Prinzip der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung „in besonderem Maße Rechnung“ tragen<sup>3</sup>. Die Ergänzungsabgabe hatte eine Höhe von 3 % der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Im Zuge einer nachfolgenden Einkommen- und Körperschaftsteuerreform wurde die Ergänzungsabgabe 1968 zum 1. Januar 1975 bzw. 1. Januar 1977 wieder abgeschafft.

### **II. Solidaritätszuschlag 1991-1992**

Ein zweites Mal griff der Bundesgesetzgeber sodann im Jahr 1991 zum Instrument der Ergänzungsabgabe, als er für den Zeitraum von Juli 1991 bis Juni 1992 kurzzeitig den

---

<sup>1</sup> Näher zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen unten C. I.

<sup>2</sup> Gesetz über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer (Ergänzungsabgabengesetz) als Art. 1 des Gesetzes zur Verwirklichung der mehrjährigen Finanzplanung des Bundes, I. Teil (Zweites Steueränderungsgesetz 1967) vom 21.12.1967, BGBl. I 1967, S. 1254.

<sup>3</sup> BT-Drs. 5/2087, S. 8.

Solidaritätszuschlag einführt<sup>4</sup>. Die Erhebung des Solidaritätszuschlags wurde damals auf mehrere, kurzfristig aufgetretene Ausgabenbedarfe gestützt. In der Begründung des entsprechenden Gesetzentwurfs wird auf Mehrbelastungen „aus dem Konflikt am Golf“ und infolge der „Unterstützung der Länder in Mittel-, Ost- und Südosteuropa auf dem Weg zur Marktwirtschaft und Demokratie“ wie auch auf „zusätzliche, früher nicht absehbare Aufgaben in den neuen Bundesländern“ verwiesen, „die sich aus externen Entwicklungen, insbesondere aus dem Zusammenbruch der früheren RGW-Absatzmärkte, ergeben“. Ein geringer, zeitlich kurz befristeter Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer sei „zur Lösung vorübergehender dringender Finanzprobleme besonders geeignet und nach der deutlichen Entlastung im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1990“ auch vertretbar<sup>5</sup>. Der Solidaritätszuschlag hatte eine Höhe von 7,5 % der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Wie von vornherein geplant, blieb es zunächst bei der nur einjährigen, auf zwei Veranlagungszeiträume verteilten Erhebung.

### III. Solidaritätszuschlag seit 1995

Zur längerfristigen und nachhaltigen Finanzierung der deutschen Wiedervereinigung beschloss der Deutsche Bundestag sodann im Juni 1993 das Föderale Konsolidierungsprogramm<sup>6</sup>. Als ein tragendes Element dieses Programms wurde mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1995 der Solidaritätszuschlag erneut eingeführt<sup>7</sup>. Von 1995 bis 1997 hatte der Zuschlag wiederum eine Höhe von 7,5 % der geschuldeten Einkommen- oder Körperschaftsteuer, vorbehaltlich geringfügiger Differenzierungen nach §§ 3 und 4 Solidaritätszuschlaggesetz. Seit 1998 beträgt der Steuersatz 5,5 %<sup>8</sup>. Eine gesetzliche Aufkommensbindung wurde nicht vorgesehen<sup>9</sup>.

---

<sup>4</sup> Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz) vom 24.6.1991, BGBl. I 1991, S. 1318.

<sup>5</sup> BT-Drs. 12/220, S. 6.

<sup>6</sup> Gesetz über Maßnahmen zur Bewältigung der finanziellen Erblasten im Zusammenhang mit der Herstellung der Einheit Deutschlands, zur langfristigen Sicherung des Aufbaus in den neuen Ländern, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Entlastung der öffentlichen Haushalte (Gesetz zur Umsetzung des föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG) vom 23.6.1993, BGBl. I 1993, S. 944.

<sup>7</sup> Solidaritätszuschlaggesetz als Art. 31 FKPG.

<sup>8</sup> Gesetz zur Senkung des Solidaritätszuschlags vom 21.11.1997, BGBl. I 1997, S. 2743.

<sup>9</sup> Siehe auch die diesbezügliche Gesetzesauslegung von *Rohde/Geschwandtner*, Ist das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 verfassungswidrig?, NJW 2006, S. 3332 (3334).

Ausweislich der Gesetzesbegründung dient das Föderale Konsolidierungsprogramm dazu, „den neuen Ländern und ihren Gemeinden dauerhaft eine angemessene Finanzausstattung“ zu „sichern und in vertretbarer Zeit zu einer Angleichung der Lebensverhältnisse im Osten Deutschlands an die im Westen“ zu gelangen<sup>10</sup>. Speziell zur Begründung des in diesem Rahmen erneut eingeführten Solidaritätszuschlags heißt es:

„Zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands ist ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen unausweichlich. Die Bundesregierung schlägt deshalb mit Wirkung ab 1. Januar 1995 einen – mittelfristig zu überprüfenden – Zuschlag zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer für alle Steuerpflichtigen vor. Dies ist auch unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit der richtige Lösungsweg. Der Zuschlag ohne Einkommensgrenzen belastet alle Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit. Mehrfachbelastungen (z. B. sog. Kaskadeneffekt bei mehrstufigem Unternehmensaufbau) werden vermieden.“<sup>11</sup>

Im ersten neuen Erhebungsjahr 1995 führte der Solidaritätszuschlag zu Einnahmen des Bundes in Höhe von rund 13 Mrd. Euro. Das jährliche Aufkommen schwankte sodann über einige Zeit zwischen rund 10 Mrd. und rund 13 Mrd. Euro<sup>12</sup>. Seit 2010 stieg es schließlich proportional zur Zunahme des Einkommen- und Körperschaftsteueraufkommens bis auf rund 16,9 Mrd. Euro im Jahr 2016 an<sup>13</sup>.

## **C. Verfassungsrechtliche Kompetenz zur Regelung und Erhebung von Ergänzungsabgaben**

### **I. Steuergesetzgebungskompetenz im Rahmen der Typusbegriffe des Art. 106 GG**

Die Steuergesetzgebung des Bundes, die sich für die „übrigen Steuern“ auf Art. 105 Abs. 2 GG stützt, ist insoweit durch den tatbestandlichen Rahmen des Art. 106 GG de-

<sup>10</sup> BT-Drs. 12/4401, S. 45.

<sup>11</sup> BT-Drs. 12/4401, S. 51.

<sup>12</sup> Siehe die transparente Aufschlüsselung für die Jahre bis 2010 in BT-Drs. 17/8054, S. 18.

<sup>13</sup> Bundesministerium der Finanzen, Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2010-2016 ([http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2017-05-05-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2016.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=5](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2017-05-05-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2016.pdf?__blob=publicationFile&v=5)).

finiert und beschränkt. Das Bundesverfassungsgericht hat – in Übereinstimmung mit der ganz überwiegenden Ansicht im Schrifttum<sup>14</sup> – zuletzt in seinem Beschluss zum Kernbrennstoffsteuergesetz vom 13. April 2017 klargestellt, dass weder der Bund noch die Länder über ein freies Steuererfindungsrecht verfügen<sup>15</sup>. Vielmehr sind die Steuererzeuger des Bundes und der Länder an die in Art. 106 GG genannten Steuertypen gebunden. Das Bundesverfassungsgericht begründet dies in erster Linie mit der Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung. Zum einen würde es das bundesstaatliche Verteilungsgefüge, also den Bund-Länder-Finanzausgleich, untergraben, wenn Bund oder Länder Steuern über den Katalog des Art. 106 GG hinaus erfinden und erheben könnten<sup>16</sup>; es käme möglicherweise zu einem offenen Kampf um Steuerquellen. Zum anderen sichern die Geschlossenheit und die Ordnungsfunktion der Art. 105 f. GG aber auch das Vertrauen der Bürger darauf, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden<sup>17</sup>.

Die steuerlichen Typusbegriffe des Art. 106 GG sind, auch hierzu verhält sich das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss zur Kernbrennstoffsteuer, nach Maßgabe des „traditionellen deutschen Steuerrechts“ voneinander abzugrenzen. In diesem Rahmen sind die einzelnen Steuertypen für eine einfachgesetzliche Fortentwicklung freilich offen<sup>18</sup>.

Für den vorliegenden Zusammenhang bedeutet dies, dass der Bundesgesetzgeber Ergänzungsabgaben nur auf Grundlage des in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG verankerten Typusbegriffs der „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“ ausgestalten darf. Zur Erschließung der Reichweite dieser Kompetenz ist dabei gerade auch die historische Verfassungsinterpretation von Bedeutung.

---

<sup>14</sup> *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Hrsg.), GG, Kommentar, Bd. 2, 6. Aufl. 2012, Art. 105 Rdnr. 45 f.; *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Kommentar, 7. Aufl. 2014, Art. 105 Rdnr. 50; *Pieroth*, in: Jarass/Pieroth, GG, Kommentar, 14. Aufl. 2016, Art. 106 Rdnr. 2.

<sup>15</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, Az. 2 BvL 6/13, Rdnr. 69 ff.

<sup>16</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, Az. 2 BvL 6/13, Rdnr. 91.

<sup>17</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, Az. 2 BvL 6/13, Rdnr. 93.

<sup>18</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, Az. 2 BvL 6/13, Rdnr. 65 ff.

## II. Gründe für die Einführung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a. F. im Jahr 1955

Die Kompetenznorm des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG wurde als Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a. F. durch die Finanzreform 1955, die auf einen entsprechenden Verfassungsauftrag reagierte (Art. 107 Satz 1 GG in der Ursprungsfassung), eingeführt<sup>19</sup> (seit der Finanzreform 1969 Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG<sup>20</sup>). Zu dieser Einführung heißt es in der Gesetzesbegründung von 1955:

„Die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer ist dazu bestimmt, anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken, den gesetzgebenden Körperschaften des Bundes in begrenztem Rahmen eine elastische, der jeweiligen Konjunkturlage und dem jeweiligen Haushaltsbedarf angepaßte Finanzpolitik zu ermöglichen und das Steuerverteilungssystem im Verhältnis zwischen Bund und Ländern dadurch zu festigen, daß die Notwendigkeit einer Revision der Steuerbeteiligungsquoten ... auf solche Mehrbelastungen des Bundes beschränkt wird, die nicht aus dieser beweglichen Steuerreserve gedeckt werden können.“<sup>21</sup>

Andere Stimmen stellten demgegenüber schon früh auf eine von Bedarfsspitzen gänzlich unabhängige, etwas weitergreifende Begründung ab und machten geltend, dass es im Falle eines zusätzlichen Finanzbedarfs des Bundes unter volks- und finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten geboten sein könne, auf eine Erhöhung der dem Bund zustehenden Verbrauchsteuern zu verzichten und stattdessen eine Personalsteuer einzusetzen<sup>22</sup>. Dementsprechend heißt es, insoweit rückblickend, in der Begründung eines späteren Gesetzentwurfs im Rahmen der Finanzreform 1969:

„Das Finanzverfassungsgesetz hat ferner den Katalog der Bundessteuern in Artikel 106 Abs. 1 GG um die Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erweitert. Sie sollte die finanzpolitische Bedeutung haben, daß der Bund künftig – und zwar ohne daß er dazu der Zustimmung des

<sup>19</sup> § 1 des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung (Finanzverfassungsgesetz) vom 23.12.1955, BGBl. I 1955, S. 817.

<sup>20</sup> Einundzwanzigstes Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 12.5.1969, BGBl. I 1969, S. 359.

<sup>21</sup> BT-Drs. 2/480, S. 72.

<sup>22</sup> So etwa die Erwiderung der Bundesregierung zu den Änderungsvorschlägen des Bundesrates zum Entwurf des Finanzverfassungsgesetzes, BT-Drs. 2/480, Anlage C II 7, S. 229.

Bundesrates bedarf – bei Zunahme seines Steuerbedarfs unter volks- und finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten zwischen einer Erhöhung der ihm zustehenden Verbrauchsteuern und der Erhebung einer Personalsteuer wählen konnte.“<sup>23</sup>

### **III. Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Ergänzungsabgabe 1968 – Das Aushöhlungsverbot**

Die legislative Begründung der Ergänzungsabgabe 1968 steht zu der letztgenannten, weitergreifenden Begründung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zumindest insoweit in inhaltlicher Nähe, als in beiden Fällen auf das Verhältnis zwischen Verbrauch- und Personalsteuern Bezug genommen wird. Die Ergänzungsabgabe 1968 wurde allerdings nicht eingeführt, um auf die Erhöhung einer Bundesverbrauchsteuer verzichten zu können, sondern vielmehr deshalb, um eine vorgenommene Erhöhung der Umsatzsteuer durch eine Erhöhung der Personalsteuerbelastung zu kompensieren. Wie bereits dargelegt<sup>24</sup>, sollte dies zu einer leistungsfähigkeitsgerechten Gesamtbelastung in der Bevölkerung beitragen.

In jedem Fall lässt sich aber feststellen, dass der Gedanke des Ausgleichs einer anderweitig nicht auszugleichenden, vorübergehenden Bedarfsspitze bei der Einführung der Ergänzungsabgabe 1968 keinerlei Bedeutung hatte, zumal diese Abgabe bewusst ohne Befristung eingerichtet wurde. Genau dies bemängelte das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht, das dem Bundesverfassungsgericht das Ergänzungsabgabengesetz 1968 im Verfahren der konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 GG zur Prüfung vorlegte. Die Entstehungsgeschichte von Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a. F. zeige, so das Finanzgericht, dass die Ergänzungsabgabe nur befristet eingeführt werden dürfe, weil sie dazu bestimmt sei, einen Spitzenbedarf des Bundes auszugleichen. Dies rechtfertige unter Umständen eine Erhebung für zwei Jahre, nicht aber eine Erhebung auf Dauer. Weite sich ein zunächst vorübergehender Bedarf zu einer Finanzlücke aus, dürfe diese nicht mehr mit subsidiären Mitteln wie der Ergänzungsabgabe geschlossen werden<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> BT-Drs. 5/2861, S. 21.

<sup>24</sup> Siehe oben B. I.

<sup>25</sup> Wiedergegeben in BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (335).

Das Bundesverfassungsgericht nahm den Fall zum Anlass, sich in einem Beschluss vom 9. Februar 1972 erstmals umfassender zur Ergänzungsabgabe zu äußern<sup>26</sup>. Das Bundesverfassungsgericht stellt zunächst klar, dass der Bund schon 1949 über eine Gesetzgebungskompetenz zur Ausgestaltung von Ergänzungsabgaben verfügt habe, weil der Begriff „Steuern vom Einkommen“ in Art. 105 Abs. 2 Nr. 2 GG a. F. auch die Ergänzungsabgabe umfasst habe. Die Einfügung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a. F. im Jahr 1955 habe deshalb nur für die Zuordnung der Ertragskompetenz unmittelbare Bedeutung erlangt<sup>27</sup>. Zugleich wäre der Bund aber, so das Bundesverfassungsgericht weiter, nicht berechtigt, unter der Bezeichnung „Ergänzungsabgabe“ eine Steuer einzuführen, die „den Vorstellungen widerspricht, die der Verfassungsgeber erkennbar mit dem Charakter einer solchen Abgabe verbunden habe“<sup>28</sup>. Damit bestätigt das Bundesverfassungsgericht für das Verhältnis zwischen Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a. F. und Art. 105 Abs. 2 Nr. 2 GG a. F.<sup>29</sup>, was heute, wie schon ausgeführt<sup>30</sup>, für das Verhältnis zwischen Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG und Art. 105 Abs. 2 GG gilt: Die Steuertypusbegriffe des Art. 106 GG bestimmen die Reichweite und die Grenzen der Steuergesetzgebungskompetenz des Bundes.

Das Bundesverfassungsgericht begründet diese kompetenzrechtliche Akzessorietät im Weiteren mit der Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung, die das Ziel habe, Bund und Länder aufgabengerecht mit Finanzmitteln auszustatten. Dieses Ziel würde konterkariert werden, wenn „der Gesetzgeber bei der Einführung einer dem Bund zukommenden Steuer von den Vorstellungen des Grundgesetzes über eine derartige Steuer abweichen und damit das finanzielle Ausgleichssystem zu Lasten der Länder ändern würde“<sup>31</sup>. So dürfte der Bund beispielsweise „keine Ergänzungsabgabe einführen, die wegen ihrer Ausgestaltung, insbesondere wegen ihrer Höhe die Bund und Ländern gemeinschaftlich zustehende Einkommen- und Körperschaftsteuer oder die den Ländern zustehende Vermögensteuer aushöhlen würde“<sup>32</sup>. Die Ergänzungsabgabe müs-

<sup>26</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333.

<sup>27</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (337 f.).

<sup>28</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338).

<sup>29</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338) (Gesetzgebungszuständigkeit „im Lichte des verfassungsrechtlichen Begriffs der Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a. F. zu interpretieren“).

<sup>30</sup> Siehe dazu bereits oben C. I.

<sup>31</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338).

<sup>32</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338).

se deshalb in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer stehen. Mit Blick auf die Bemessung der Ergänzungsabgabe 1968 in Höhe von 3 % der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sah das Bundesverfassungsgericht die Grenze des insoweit Zulässigen als „offensichtlich nicht überschritten“ an<sup>33</sup>.

Verfassungsrechtlich sei es im Übrigen nicht erforderlich, eine Ergänzungsabgabe „von vornherein zu befristen“<sup>34</sup>. Durch Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG solle dem Bund vielmehr die Möglichkeit eröffnet werden, bei – auch längerfristig – gesteigertem eigenen Finanzbedarf anstelle einer Erhöhung von Bundesverbrauchsteuern eine eigene Personalsteuer zu erheben. Zudem könne eine Ergänzungsabgabe dazu beitragen, eine allzu häufige Revision der Beteiligungsquoten des Bundes und der Länder an der Umsatzsteuer zu vermeiden<sup>35</sup>. Das Bundesverfassungsgericht knüpft damit an die oben als weitergreifend bezeichnete Begründung zu Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a. F.<sup>36</sup> an. Die in der Regierungsbegründung zu Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a. F. enthaltene Bezugnahme auf „anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen“<sup>37</sup> sah das Bundesverfassungsgericht demgegenüber als „zu unbestimmt“ an, „als daß daraus hergeleitet werden könnte, eine Ergänzungsabgabe dürfe nur befristet eingeführt werden“<sup>38</sup>. Auf dieser Grundlage beurteilte das Bundesverfassungsgericht die Ergänzungsabgabe 1968 als verfassungsgemäß<sup>39</sup>.

#### **IV. Zwischenergebnis zur hergebrachten Dogmatik**

Insoweit lässt sich zusammenfassen, dass die Ergänzungsabgabe nach hergebrachter, insbesondere durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Februar 1972 geprägter Dogmatik einen zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes voraussetzt, auf den der Bund durch die Einführung einer zur eigenen Disposition stehenden Personalsteuer anstatt durch die Erhöhung einer Bundesverbrauchsteuer oder eine Anpassung

<sup>33</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339 f.).

<sup>34</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340).

<sup>35</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340).

<sup>36</sup> Siehe dazu oben C. II.

<sup>37</sup> Siehe auch dazu oben C. II.

<sup>38</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (341).

<sup>39</sup> Offen bleibt dabei allerdings, welche Bedeutung dem legislativen Ziel, die vorausgehende Umsatzsteuererhöhung zu kompensieren und zur Belastungsgerechtigkeit in der Bevölkerung beizutragen, zukommt. Denn ein – selbst längerfristiger – gesteigerter Finanzbedarf des Bundes stand bei der Einführung der Ergänzungsabgabe 1968, soweit ersichtlich, nicht im Mittelpunkt.

der Beteiligungsquoten an der Umsatzsteuer soll reagieren können. Um eine Aushöhlung des bundesstaatlichen Verteilungsgefüges zu verhindern, muss die Ergänzungsabgabe aber in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer verbleiben. Eine ex ante-Befristung von Ergänzungsabgaben ist demgegenüber nicht zu verlangen.

#### **D. Verfassungsmäßigkeit der Erhebung des Solidaritätszuschlags im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung**

Diesen verfassungsrechtlichen Maßgaben hat die Erhebung des Solidaritätszuschlags zu genügen.

##### **I. Steuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2 GG**

Beim Solidaritätszuschlag handelt es sich um eine Steuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2 GG<sup>40</sup>. Als solche hat sie sich im Rahmen der in Art. 106 GG vorgegebenen Steuertypen zu bewegen, vorliegend im Rahmen des von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG vorgezeichneten Tatbestands der „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“.

##### **II. Zusätzlicher Finanzbedarf des Bundes**

Der danach vorauszusetzende zusätzliche Finanzbedarf des Bundes ergab sich für den Solidaritätszuschlag 1991-1992 aus den durch die deutsche Wiedervereinigung entstandenen finanziellen Belastungen, zudem aus Ausgabenlasten infolge der Unterstützung der Länder in Mittel-, Ost- und Südosteuropa und infolge des Golfkriegs. Der Solidaritätszuschlag ab 1995 begründete sich sodann ausschließlich durch die Kostenfolgen der deutschen Wiedervereinigung<sup>41</sup>. Die diesbezüglichen Ausführungen in den Gesetzesbegründungen<sup>42</sup> reichen aus, um die Mehrbedarfe des Bundes zu belegen<sup>43</sup>. Zwar ist zu verlangen, dass der Steuergesetzgeber den zusätzlichen Mittelbedarf, auf den sich eine

<sup>40</sup> Für den Solidaritätszuschlag 1991-1992 BFH, Urteil vom 28.2.1996, Az. XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, S. 712; für den Solidaritätszuschlag 1995 BFH, Beschluss vom 28.6.2006, Az. VII B 324/05, BFHE 213, 573, Rdnr. 6; BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 11; auch *Rohde/Geschwandner*, Ist das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 verfassungswidrig?, NJW 2006, S. 3332 (3333).

<sup>41</sup> BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 18.

<sup>42</sup> Vgl. oben B. II. und III.

<sup>43</sup> So auch BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 19.

Ergänzungsabgabe stützt, konkret benennt<sup>44</sup>. Zugleich sind an die nähere Begründung des Bedarfs aber keine übersteigerten Anforderungen zu stellen<sup>45</sup>. Konkrete, insbesondere gesetzliche Mittelbindungen sind im Übrigen – zumal angesichts ihres verfassungsrechtlichen Ausnahmecharakters<sup>46</sup> – nicht erforderlich<sup>47</sup>. Schließlich setzt die Erhebung einer Ergänzungsabgabe auch nicht zwingend voraus, dass der Zusatzbedarf allein beim Bund und nicht auch bei den Ländern entsteht<sup>48</sup>.

### III. Angemessenes Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer

Im Fall der Ergänzungsabgabe 1968, die eine Höhe von 3 % der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer hatte, beurteilte das Bundesverfassungsgericht das Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer als unproblematisch angemessen, die Grenze des insoweit Zulässigen als „offensichtlich nicht überschritten“<sup>49</sup>. Auch der Solidaritätszuschlag, der zunächst in einer Höhe von 7,5 % der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, seit 1998 in einer Höhe von 5,5 % dieser Steuern erhoben wird, untergräbt das Verteilungsgefüge des bundesstaatlichen Finanzausgleichs allein durch die Bemessung in der Höhe nicht<sup>50</sup>. Weil die Schwelle zur Aushöhlung der Einkommen- und Körperschaftsteuer nur schwer zu bestimmen ist, wird man insoweit eine sehr deutliche Belastung des bundesstaatlichen Verteilungsgefüges verlangen müssen<sup>51</sup>. Dies folgt auch aus dem Begriff der Aushöhlung<sup>52</sup>. Diese Deutlichkeit ist vorliegend nicht ersichtlich. Der Tarif von 5,5 % bzw. 7,5 % liegt nicht weit von dem Tarif entfernt, den das Bundesverfassungsgericht als „offensichtlich“ unproblematisch eingeordnet hat (3 %). Zudem ist

<sup>44</sup> Hier kann eine Parallele zur Ausgestaltung steuerlicher Verschonungssubventionen gezogen werden; auch dort verlangt das Bundesverfassungsgericht die Benennung des konkreten Lenkungszwecks, den der Gesetzgeber verfolgt und der – in diesem Zusammenhang – die Abweichung von der Belastungsgleichheit rechtfertigen soll; BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, Az. 2 Bvfl 37/91, BVerfGE 93, 121 (147) (erkennbare gesetzgeberische Entscheidung).

<sup>45</sup> BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 19.

<sup>46</sup> Gesetzliche Vorabbindungen von Steuererträgen (Zwecksteuern) weichen vom Grundsatz der Non-Affektation ab, der nach Maßgabe des Demokratie- und des Rechtsstaatsprinzips richtigerweise als Verfassungsgrundsatz zu verstehen ist; dazu *Kube*, in: Ehlers/Fehling/Pünder (Hrsg.), *Besonderes Verwaltungsrecht*, Bd. 3, 3. Aufl. 2013, § 66 Rdnr. 145 ff. m. w. N.; einfachrechtlich § 7 Satz 1 HGrG, § 8 Satz 1 BHO.

<sup>47</sup> BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 21.

<sup>48</sup> BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 20.

<sup>49</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339 f.).

<sup>50</sup> *Pieroth*, in: Jarass/Pieroth, GG, Kommentar, 14. Aufl. 2016, Art. 106 Rdnr. 4a (für 5,5 %); BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 14 (für 5,5 %).

<sup>51</sup> BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 15.

<sup>52</sup> BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 15.

darauf hinzuweisen, dass der seit 1998 geltende Tarif von 5,5 % nur geringfügig oberhalb der vom Bundesrat während der Beratungen des Finanzverfassungsgesetzes vergeblich angestrebten ausdrücklichen Begrenzung von Ergänzungsabgaben auf 5 % der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer<sup>53</sup> liegt<sup>54</sup>. Dass die Einnahmen der Länder aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer durch den Solidaritätszuschlag auch in absoluten Zahlen nicht ausgehöhlt werden, zeigen die Aufkommensstatistiken, zumal über die Zeit, sehr anschaulich<sup>55</sup>.

#### IV. Zwischenergebnis

Somit erweist sich die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung als verfassungsgemäß. Dieses Ergebnis wird von der Rechtsprechung der Finanzgerichte für eine Reihe von Streitjahren ganz überwiegend geteilt<sup>56</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hat – insbesondere vor dem Hintergrund seines Beschlusses aus dem Jahr 1972 – bislang seinerseits keinen Anlass gesehen, Verfassungsbeschwerden gegen den Solidaritätszuschlag zur Entscheidung anzunehmen<sup>57</sup> oder diesbezügliche Richtervorlagen für zulässig zu erklären und in der Sache zu würdigen<sup>58</sup>.

<sup>53</sup> Siehe dazu die Nachweise in BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339).

<sup>54</sup> So auch BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 14, 16.

<sup>55</sup> Ebenso BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 16.

<sup>56</sup> So etwa BFH, Urteil vom 28.2.1996, Az. XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, S. 712 (Streitjahr 1991); BFH, Beschluss vom 28.6.2006, Az. VII B 324/05, BFHE 213, 573 (Streitjahr 2002); BFH, Beschluss vom 28.4.2009, Az. I B 199/08 (Streitjahr 2004); BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250 (Streitjahr 2007); FG Münster, Urteil vom 8.12.2009, Az. 1 K 4077/08 E, EFG 2010, S. 588 (rkr.; Streitjahr 2007); FG Köln, Urteil vom 14.1.2010, Az. 13 K 1287/09, EFG 2010, S. 1063 (Streitjahr 2007); FG Nürnberg, Urteil vom 25.9.2014, Az. 4 K 273/12, EFG 2015, S. 1389 (Streitjahr 2014; Revision anhängig, Az. II R 27/15); vgl. auch BFH, Beschluss vom 15.6.2016, Az. II B 91/15, DStR 2016, S. 1522 (kein vorläufiger Rechtsschutz wegen Vorlage an das Bundesverfassungsgericht); a. A. Niedersächsisches FG, Beschluss vom 25.11.2009, Az. 7 K 143/08, EFG 2010, S. 1071 (BVerfG-Vorlage; Streitjahr 2007); Niedersächsisches FG, Beschluss vom 21.8.2013, Az. 7 K 143/08, DStRE 2014, S. 534 (BVerfG-Vorlage; Streitjahr 2007); Niedersächsisches FG, Beschluss vom 22.9.2015, Az. 7 V 89/14, EFG 2016, S. 63 (vorläufiger Rechtsschutz; Streitjahr 2012).

<sup>57</sup> BVerfG, Beschluss vom 19.11.1999, Az. 2 BvR 1167/96, HFR 2000, S. 134 (Streitjahr 1991); BVerfG, Beschluss vom 11.2.2008, Az. 2 BvR 1708/06, DStZ 2008, S. 229 (Streitjahr 2002).

<sup>58</sup> BVerfG, Beschluss vom 8.9.2010, Az. 2 BvL 3/10, NJW 2011, S. 441 (Streitjahr 2007); weiterhin anhängig ist das Verfahren Az. 2 BvL 6/14.

## **E. Zeitliche Grenzen der zulässigen Erhebung einer Ergänzungsabgabe**

Wie bereits ausgeführt, ist es verfassungsrechtlich nicht geboten, eine Ergänzungsabgabe „von vornherein zu befristen“<sup>59</sup>. Dies gilt auch für den Solidaritätszuschlag<sup>60</sup>. Damit geht einher, dass eine Ergänzungsabgabe unter Umständen für eine längere Zeit erhoben werden darf. Schon bei den Beratungen zum Finanzverfassungsgesetz wurde betont, dass auch ein längerfristiger Mehrbedarf des Bundes durch eine Ergänzungsabgabe zu decken sein könne<sup>61</sup>.

Gleichwohl ist damit noch nicht geklärt, ob und unter welchen Umständen die Erhebung einer Ergänzungsabgabe im Verlauf der Zeit verfassungswidrig werden kann.

## **I. Fortdauernder Rechtfertigungsbedarf im finanzverfassungsrechtlichen Gefüge**

Im Ausgangspunkt muss insoweit die Erkenntnis stehen, dass die Erhebung einer Ergänzungsabgabe im finanzverfassungsrechtlichen Gesamtsystem der Steuerertragszuordnung und des bundesstaatlichen Finanzausgleichs der fortdauernden inhaltlichen Rechtfertigung bedarf.

Dies beruht zum einen darauf, dass die Ergänzungsabgabe wirtschaftlich von den Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und Körperschaftsteuer zehrt, gleichwohl – im Ergebnis zulasten der Länder – neben die Einkommen- und der Körperschaftsteuer tritt. Die Länder haben zugleich keine durchgreifende Möglichkeit, der Einführung einer Ergänzungsabgabe zu widersprechen, weil diese nicht dem Zustimmungsvorbehalt des Art. 105 Abs. 3 GG unterfällt<sup>62</sup>.

Zum anderen sieht die Finanzverfassung als reguläres Mittel bei einer länger- oder jedenfalls langfristigen Steigerung des Finanzbedarfs des Bundes neben der Möglichkeit,

<sup>59</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340); auch BVerfG, Beschluss vom 8.9.2010, Az. 2 BvL 3/10, NJW 2011, S. 441 (442).

<sup>60</sup> BVerfG, Beschluss vom 19.11.1999, Az. 2 BvR 1167/96, HFR 2000, S. 134, Rdnr. 28; BFH, Beschluss vom 28.6.2006, Az. VII B 324/05, BFHE 213, 573, Rdnr. 8 ff.; BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 17 ff.

<sup>61</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (340 f.) m. w. N.

<sup>62</sup> Art. 105 Abs. 3 GG knüpft tatbestandlich an die formale Ertragskompetenz der Länder an, nicht aber an die Aushöhlung von Landes- oder Gemeinschaftsteuern durch eine Bundessteuer; problematisiert wird dies im Sondervotum der Richter *Huber* und *Müller* zu BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, Az. 2 BvL 6/13 (siehe Sondervotum, Rdnr. 37 ff.).

die Bundessteuern nach Art. 106 Abs. 1 GG zu erhöhen, die Anpassung der Beteiligungsquoten an der Umsatzsteuer gemäß Art. 106 Abs. 3 Satz 3 und 4 sowie Abs. 4 GG vor. Diese einfachrechtlich zu verändernden Beteiligungsquoten sind die finanzverfassungsrechtlich ausgestaltete Stellschraube, um Verschiebungen im Verhältnis der Ausgabenlasten von Bund und Ländern Rechnung zu tragen<sup>63</sup>. Dies wird durch die Grundsätze, die bei der Bestimmung der Beteiligungsquoten zu berücksichtigen sind, klar belegt (Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 und 2 GG: Deckung der notwendigen Ausgaben, Deckungsbedürfnisse des Bundes und der Länder). Kommt eine derartige Anpassung nicht in Betracht, etwa weil die Länder auf Aufkommensanteile aus der Umsatzsteuer nicht verzichten können oder weil sich Mehrbedarfe sowohl beim Bund als auch bei den Ländern ergeben, bleibt im Übrigen die Option, die allgemeinen Steuern, insbesondere die großen Gemeinschaftsteuern, leistungsfähigkeitsgerecht zu erhöhen.

Die Erhebung einer Ergänzungsabgabe hat mithin ihre Berechtigung, wenn und soweit ein finanzieller Mehrbedarf beim Bund entsteht, es aber – gerade aus wirtschaftspolitischen Gründen – nicht ratsam erscheint, die Bundesverbrauchsteuern oder andere Bundessteuern zu erhöhen, und im konkreten Fall auch eine Anpassung der Beteiligungsquoten an der Umsatzsteuer oder eine Erhöhung der Gemeinschaftsteuern nicht in Betracht kommt. Gleichwohl muss die Ergänzungsabgabe im Verhältnis zu den anderen, durch die Ergänzungsabgabe wirtschaftlich beschnittenen Steuern und auch im Zusammenhang mit den anderen, finanzverfassungsrechtlich für den Regelfall vorgesehenen Möglichkeiten zur Erhöhung der Finanzmittel von Bund und Ländern gesehen und verstanden werden.

Hieraus folgt, dass auf den zentralen rechtfertigenden Grund für die Einführung einer Ergänzungsabgabe, einen konkret gesteigerten Mittelbedarf des Bundes, der nach bündesseitigem Ermessen nicht auf andere Weise zu decken ist, nicht verzichtet werden kann. Geht der konkret gesteigerte Mittelbedarf über die Zeit in einer allgemeinen Finanzlücke auf, verlangen die Ordnung der Ertragskompetenzen und das Gleichgewicht des bundesstaatlichen Finanzausgleichs die Wahl der strukturell nachhaltigen, regulären Instrumente des bundesstaatlichen Finanzrechts, um diese Lücke zu schließen<sup>64</sup>. Die

---

<sup>63</sup> *Siekmann*, in: *Sachs* (Hrsg.), *GG, Kommentar*, 7. Aufl. 2014, Art. 106 Rdnr. 14 ff. m. w. N. („beweglicher Puffer“).

<sup>64</sup> Siehe zur systematischen Interpretation auch *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, *Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag*, Heft 102, 2008, S. 6 ff.

Ergänzungsabgabe darf mit anderen Worten „kein dauerhaftes Instrument der Steuerverteilung“ sein; „ein dauerhafter Finanzbedarf ist regelmäßig über die auf Dauer angelegten Steuern und nicht über eine Ergänzungsabgabe zu decken“<sup>65</sup>.

Sobald ein konkret gesteigerter Finanzbedarf des Bundes nicht mehr nachzuweisen ist, weil der mit der Abgabe verfolgte Finanzierungszweck erreicht und auch kein anderer konkreter Finanzierungszweck an die Stelle des ursprünglichen Zwecks getreten ist<sup>66</sup> oder weil der zunächst konkrete Finanzbedarf in einer allgemeinen Deckungslücke aufgegangen ist, wird eine gleichwohl weiter erhobene Ergänzungsabgabe somit verfassungswidrig<sup>67</sup>.

## **II. Anforderungen an die legislative Begründung des gesteigerten Mittelbedarfs in der Zeit**

Wie bereits ausgeführt<sup>68</sup>, sind an die nähere legislative Begründung des konkret gesteigerten Mittelbedarfs des Bundes keine übersteigerten Anforderungen zu stellen. Dementsprechend ist auch vom späteren Wegfall dieses Rechtfertigungsgrundes für die Erhebung einer Ergänzungsabgabe erst dann auszugehen, wenn die Änderung der Verhältnisse „eindeutig und offensichtlich feststeht“<sup>69</sup>.

Bei der Beurteilung dieser Verhältnisse muss die Zeitspanne, die seit der Einführung einer Ergänzungsabgabe vergangen ist, Berücksichtigung finden. Während im Zeitpunkt der Einführung einer Ergänzungsabgabe ganz wesentlich auf die Einschätzung des demokratisch legitimierten Steuergesetzgebers abzustellen ist, ist im weiteren Verlauf der Zeit eine zunehmend genaue, auch judikative Prüfung des fortbestehenden Vorliegens des konkreten zusätzlichen Finanzbedarfs des Bundes erforderlich; dies zum einen, weil die legitimierende gesetzgeberische Entscheidung zunehmend weit zurückliegt, zum

---

<sup>65</sup> BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 25.

<sup>66</sup> Zur Zulässigkeit einer derartigen Substitution bereits BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (342 f.).

<sup>67</sup> So auch BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 25.

<sup>68</sup> Siehe oben D. II.

<sup>69</sup> Zur Bedeutung dieses Kriteriums für die Begründung einer möglichen verfassungsrechtlichen Pflicht, eine Ergänzungsabgabe abzuschaffen, auch BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 25; ähnlich bereits BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (343) („wenn die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Abgabe evident entfallen“).

anderen, weil mit dem Zeitablauf auch eine immer stärkere tatsächliche Vermutung dafür spricht, dass der konkrete zusätzliche Finanzbedarf des Bundes nicht mehr besteht oder in einer allgemeinen Deckungslücke aufgegangen ist. Im Übrigen wird eine sehr genaue Prüfung umso mehr dann geboten sein, wenn das absolute Aufkommen aus einer Ergänzungsabgabe, gerade auch im Verhältnis zum Aufkommen aus anderen Steuern, steigt, und das Abgabeaufkommen damit zu einer bedeutsamen Dispositionsmasse des Bundes wird.

Ein wichtiger Beurteilungsmaßstab ist in diesem Zusammenhang der Maßstab der Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit und in diesem Sinne Folgerichtigkeit der legislativen Gestaltung. Der Folgerichtigkeitsmaßstab rückt immer dann in den Vordergrund, wenn zahlengeneigtes Recht zu beurteilen ist und sich die Beurteilungskriterien weniger deutlich aus der Lebenswirklichkeit ergeben<sup>70</sup>. Dass auch bei fortgeschrittener Zeit ein konkreter zusätzlicher Finanzbedarf des Bundes weiterbesteht, muss sich deshalb nachvollziehbar und schlüssig, in diesem Sinne folgerichtig, aus dem Gesamtgefüge des bundesstaatlichen Einnahmen- und Ausgabenrechts herleiten lassen.

Weil die Grenzen hier fließend sein können, sich ein zunächst bestehender Rechtfertigungsgrund zur Erhebung einer Ergänzungsabgabe also graduell verflüchtigen kann, kommt als Rechtsfolge insoweit auch das verfassungsrechtliche Gebot in Betracht, eine Ergänzungsabgabe innerhalb einiger Veranlagungszeiträume abzuschmelzen. Eine solche Abschmelzung kann dabei – auch vor dem steuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzip – zugleich durch einen „qualifizierten Fiskalzweck“ zu begründen sein, der dahin besteht, die Auswirkungen des entstehenden Aufkommensausfalls auf den Bundeshaushalt zeitlich „einzuschleichen“ und damit abzdämpfen<sup>71</sup>.

---

<sup>70</sup> In der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist das Folgerichtigkeitsgebot zum einen im Bereich des direkten Steuerrechts (BVerfG, Urteil vom 27.6.1991, Az. 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271), zuletzt BVerfG, Beschluss vom 23.6.2015, Az. 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, 285 (309 f.)), zum anderen im Bereich des Sozialrechts (BVerfG, Urteil vom 9.2.2010, Az. 1 BvL 1, 3, 4/09, BVerfGE 125, 175 (225)) umfangreich zum Tragen gekommen.

<sup>71</sup> Mit einem solchen „qualifizierten Fiskalzweck“ wird auch die Mindestgewinnbesteuerung gemäß § 10d Abs. 2 GG, also die zeitliche Streckung der Nutzbarkeit eines einkommensteuerlichen Verlustvortrags, gerechtfertigt; siehe mit diesem Begriff *Desens*, Der Verlust von Verlustvorträgen nach der Mindestbesteuerung, FR 2011, S. 745 (749); in der Sache entsprechend auch die Gesetzesbegründung zu § 10d Abs. 2 EStG, BT-Drs. 15/1518, S. 13; ähnlich BFH, Urteil vom 26.8.2010, Az. I B 49/10, DStR 2010, S. 2179 (2181).

## **F. Konsequenzen für den Solidaritätszuschlag**

Legt man diese verfassungsrechtlichen Grundsätze zur Rechtfertigung der fortgesetzten Erhebung einer Ergänzungsabgabe an den seit 1995, also seit mittlerweile 22 Jahren ununterbrochen erhobenen Solidaritätszuschlag an, ergibt sich Folgendes.

### **I. Keine nachvollziehbare und schlüssige Begründung des Solidaritätszuschlags für die Zeit nach 2019**

Während die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung unproblematisch mit dem einigungsbedingten zusätzlichen Mittelbedarf des Bundes zu begründen war und auch ausdrücklich so begründet wurde<sup>72</sup>, erfordert der Ablauf von inzwischen mehr als 20 Erhebungsjahren eine sehr genaue Prüfung des weiteren Fortbestehens dieses steuerrechtfertigenden Mittelbedarfs.

Dies gilt umso mehr deshalb, weil das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag über die Jahre stark angestiegen ist und auch im Verhältnis zu anderen Steuern ein ganz erhebliches Gewicht erlangt hat. In absoluten Zahlen sind die Erträge aus dem Solidaritätszuschlag von rund 13 Mrd. Euro im Jahr 1995 auf rund 16,9 Mrd. Euro im Jahr 2016 angewachsen. Diese Verfügungsmasse ist auch im Verhältnis zu einer ganzen Reihe anderer wichtiger Steuern von eminenter Bedeutung, was das Gleichgewicht der Bundes-Länder-Finanzbeziehungen greifbar gefährdet. Wie schon eingangs skizziert<sup>73</sup>, übersteigen die Erträge aus dem Solidaritätszuschlag im Jahr 2016 unter anderem die Erträge aus der Stromsteuer (rund 6,6 Mrd. Euro), der Erbschaft- und Schenkungsteuer (rund 7 Mrd. Euro), der Kraftfahrzeugsteuer (rund 9 Mrd. Euro), der Versicherungsteuer (rund 12,8 Mrd. Euro), der Grunderwerbsteuer (rund 12,4 Mrd. Euro) und der Tabaksteuer (rund 14,2 Mrd. Euro) teilweise deutlich und reichen an die Erträge aus der Körperschaftsteuer (rund 27,4 Mrd. Euro) annäherungsweise heran<sup>74</sup>.

<sup>72</sup> Siehe dazu oben B. II. und III. sowie D.

<sup>73</sup> Siehe oben A.; siehe auch die vergleichende Darstellung in *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, Heft 102, 2008, S. 13.

<sup>74</sup> Zahlen nach der BMF-Statistik der kassenmäßigen Steuereinnahmen nach Steuerarten für das Jahr 2016; siehe *Bundesministerium der Finanzen*, Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2010-2016 ([http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2017-05-05-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2016.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=5](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2017-05-05-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2016.pdf?__blob=publicationFile&v=5)).

Konzentriert man sich bei der nach alldem gebotenen sehr genauen Nachprüfung auf die Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit, auf die Folgerichtigkeit der Geltendmachung eines zusätzlichen Mittelbedarfs des Bundes aufgrund der deutschen Wiedervereinigung in heutiger Zeit, so muss sich der Blick auf den Gesamtplan zur Finanzierung der deutschen Einheit und zudem auf die gegenwärtige geographische Verteilung der Mittelbedarfe im deutschen Bundesstaat richten.

Im Jahr 1993 wurden die Mittelströme konsequent auf die Bewältigung der Kostenfolgen der Wiedervereinigung ausgerichtet<sup>75</sup>. Der Bund-Länder-Finanzausgleich wurde um besondere Elemente ergänzt, um der außerordentlichen Finanzschwäche der damals neuen Bundesländer abzuhelpen und Investitionen, insbesondere in die Infrastrukturen, zu ermöglichen. Im Rahmen der Solidarpakte I (1995-2004) und II (1996-2019) traten daneben noch eine ganze Reihe weiterer, dem „Aufbau Ost“ zu dienen bestimmter finanzieller Maßnahmen hinzu. Der Solidarpakt I hatte dabei ein Gesamtvolumen von rund 95 Mrd. Euro. Im Rahmen des Solidarpakts II flossen und fließen den neuen Bundesländern und ihren Gemeinden bis 2019 weitere rund 150 Mrd. Euro zu<sup>76</sup>. Diese Zuflüsse sind stark degressiv ausgestaltet. So erhielten die neuen Bundesländer nach § 11 Abs. 3 Finanzausgleichsgesetz (FAG) Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen „zur Deckung von teilungsbedingten Sonderlasten aus dem bestehenden starken infrastrukturellen Nachholbedarf und zum Ausgleich unterproportionaler kommunaler Finanzkraft“ (Korb I des Solidarpakts II) in Höhe von über 10 Mrd. Euro allein im Jahr 2005. Bis 2019 werden diese Zuweisungen bis auf rund 2 Mrd. Euro pro Jahr abgeschmolzen sein.

Diese Abschmelzung entspricht der Entwicklung der bundesstaatlichen Bedarfe über die Zeit. Die besondere Finanzschwäche gerade der neuen Bundesländer im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung wird bis zu diesem Zeitpunkt kaum noch als solche zu bezeichnen sein. Stattdessen treten neue Formen der strukturellen Finanzschwäche einzelner, aber eben nicht notwendig ostdeutscher Bundesländer in den Vordergrund. Mit anderen Worten: Die Infrastrukturen in Sachsen, Thüringen und Brandenburg lassen

---

<sup>75</sup> Gesetz über Maßnahmen zur Bewältigung der finanziellen Erblasten im Zusammenhang mit der Herstellung der Einheit Deutschlands, zur langfristigen Sicherung des Aufbaus in den neuen Ländern, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Entlastung der öffentlichen Haushalte (Gesetz zur Umsetzung des föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG) vom 23.6.1993, BGBl. I 1993, S. 944; siehe dazu bereits oben B. III.

<sup>76</sup> Dazu bereits oben A.

heute keinerlei durchgehenden Nachholbedarf mehr erkennen. Dafür stellt sich die Frage nach der Nachhaltigkeit der finanziellen Lage umso dringlicher in Bremen und im Saarland<sup>77</sup>.

Vor diesem Hintergrund erscheint es sachgerecht, dass sich der neue bundesstaatliche Finanzausgleich, der vor Kurzem für die Zeit ab 2020 beschlossen wurde<sup>78</sup>, nicht mehr als ein besonderer Finanzausgleich im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung darstellt, sondern dass er – in diesem Sinne – vielmehr von der finanzverfassungsrechtlichen Normallage ausgeht. Bedarfsgerecht wird der Blick nicht allein auf die ostdeutschen Bundesländer konzentriert, sondern auf die finanzschwachen Bundesländer in Ost und West. Im Einzelnen entfallen beispielsweise die Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen nach § 11 Abs. 3 FAG gänzlich. Art. 143d Abs. 4 GG n. F. sieht demgegenüber neue Sanierungshilfen in Höhe von 800 Mio. Euro jährlich für die Länder Bremen und Saarland vor.

Diese Neuausrichtung der bundesstaatlichen Finanzbeziehungen spiegelt wider, dass sich – im Sinne der Dogmatik zum Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe – die Verhältnisse eindeutig und offensichtlich geändert haben. Ein konkret gesteigerter, besonderer Finanzbedarf, der sich kausal auf die deutsche Wiedervereinigung zurückführen ließe, ist nicht mehr zu erkennen. Dies gilt gerade auch dann, wenn man dem Gesetzgeber diesbezüglich eine Einschätzungsprärogative zuspricht und die Lage vor allem unter dem Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit der legislativen Ausgestaltung beurteilt. Den Solidaritätszuschlag – mit einem Volumen von derzeit nahezu 17 Mrd. Euro jährlich – über die Zeit nach Ende 2019 fortzuführen, erschiene im Gesamtsystem der neuen grundgesetzlichen und einfachrechtlichen Bestimmungen über die Bund-Länder-Finanzbeziehungen nicht mehr schlüssig und nachvollziehbar, nicht mehr folgerichtig<sup>79</sup>.

---

<sup>77</sup> Siehe etwa die Pressemitteilung zur 15. Sitzung des Stabilitätsrates vom 22.6.2017 ([http://www.stabilitaetsrat.de/SharedDocs/Downloads/DE/Sitzungen/20170622\\_15.Sitzung/Pressemitteilung/20170622\\_Pressemitteilung.pdf;jsessionid=D12AF0D5EB69313B8704816DC6B4525F.internet2?\\_\\_blob=publicationFile](http://www.stabilitaetsrat.de/SharedDocs/Downloads/DE/Sitzungen/20170622_15.Sitzung/Pressemitteilung/20170622_Pressemitteilung.pdf;jsessionid=D12AF0D5EB69313B8704816DC6B4525F.internet2?__blob=publicationFile)).

<sup>78</sup> Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 90, 91c, 104b, 104c, 107, 108, 109a, 114, 125c, 143d, 143e, 143f, 143g), Bundestagsbeschluss vom 1.6.2017, BR-Drs. 430/17; Gesetz zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems ab dem Jahr 2020 und zur Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften, Bundestagsbeschluss vom 1.6.2017, BR-Drs. 431/17.

<sup>79</sup> In diese Richtung bereits *Deutsche Bundesbank*, Monatsbericht August 2015, S. 70 („Erhebung als Ergänzungsabgabe des Bundes nicht zuletzt mit dem Auslaufen der Sonderzuweisungen an die ostdeutschen Länder immer weniger naheliegend“).

## II. Gebot zügiger Abschmelzung

Der für die Neugestaltung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen zentrale, sehr konkrete Zeitpunkt Ende 2019, an dem das noch geltende einfachrechtliche Finanzausgleichsrecht ausläuft, legt es auf den ersten Blick nahe, auch den Solidaritätszuschlag ab genau diesem Zeitpunkt als rechtfertigungslos anzusehen. Stellt man die Folgerichtigkeit der Regelungen in den Vordergrund, drängt sich diese Betrachtungsweise auf.

Gleichwohl dürfte in der Sache vom Befund einer graduellen Verflüchtigung der Rechtfertigung für die Erhebung des Solidaritätszuschlags auszugehen sein. Dem entspricht auch die degressive Gestaltung der Zuweisungen gemäß § 11 Abs. 3 FAG. In Korrespondenz dazu wird man eine zügige und zielgerichtete Abschmelzung des Solidaritätszuschlags, so insbesondere eine stufenweise Absenkung des Tarifs, über einen überschaubaren Zeitraum von einigen Jahren als verfassungsgemäß anzusehen haben<sup>80</sup>. Für eine derartige Abschmelzungslösung streitet zudem das qualifizierte fiskalische Interesse daran, den entstehenden Aufkommensausfall von letztlich nahezu 17 Mrd. Euro pro Jahr „einzuschleichen“<sup>81</sup>.

## III. Verfassungsrechtliche Fragwürdigkeit einer zunächst nur selektiven Abschaffung des Solidaritätszuschlags

Auf verfassungsrechtliche Probleme stößt hingegen der jüngst vorgestellte Plan der SPD, den Solidaritätszuschlag zum Jahr 2020 zunächst ausschließlich für die Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen abzuschaffen, ihn dagegen ab einem zu versteuernden Einkommen von 52.000 Euro (104.000 Euro bei Ehepaaren) bis voraussichtlich 2025 noch voll greifen zu lassen<sup>82</sup>.

Zwar kann es, wie das Bundesverfassungsgericht mit Blick auf die Ergänzungsabgabe 1968 festgestellt hat, verfassungsrechtlich zulässig sein, Ergänzungsabgaben mit sozia-

<sup>80</sup> Siehe den Vorschlag von Bundesfinanzminister *Schäuble* zu einem Abbau des Solidaritätszuschlags über einen – allerdings recht lang erscheinenden – Zeitraum von 10 Jahren ab 2020; Handelsblatt vom 17.9.2016 (<http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/solidaritaetszuschlag-schaeuble-will-offenbar-den-soli-abbauen/14560662.html>).

<sup>81</sup> Zur Rechtfertigung dieses Dämpfungsanliegens bereits oben E. II.

<sup>82</sup> *SPD*, Es ist Zeit für mehr Gerechtigkeit: Zukunft sichern, Europa stärken. Das Regierungsprogramm 2017-2021, S. 39 f.

ler Zielsetzung zu staffeln<sup>83</sup>. Doch ist die Ausgangssituation bei dem aktuellen SPD-Plan eine gänzlich andere als bei der Ergänzungsabgabe 1968. Letztere war eingeführt worden, um die regressive, gerade Einkommensschwächere belastende Wirkung der Erhöhung der Umsatzsteuer zu kompensieren. Die damals gewählte Freigrenze für die Erhebung der Ergänzungsabgabe in Höhe von 16.020 DM für Alleinstehende und 32.040 DM für Ehepaare diente mithin unmittelbar dazu, die Zielsetzung der Abgabe, eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung in der Zusammenschau von Einkommenssteuer und Umsatzsteuer zu gewährleisten, zu erreichen. Der Solidaritätszuschlag soll dagegen den besonderen Mittelbedarf decken, der sich aus der deutschen Wiedervereinigung ergibt. Diese Zielsetzung legt als solche keinerlei besondere, lenkende Differenzierung zwischen den Steuerpflichtigen nahe.

Wenn die Gründe für die soziale Staffelung des Solidaritätszuschlags nun aber die gleichen, allgemeinen Gründe des sozialen Ausgleichs sind wie bei der Einkommensteuer selbst, dann erscheint es zur Sicherung der Belastungsklarheit und auch zur Vermeidung willkürlicher Belastungssprünge aufgrund einer unabgestimmten Kumulation sozialer Staffellungen demokratisch und rechtsstaatlich geboten, die gewünschte soziale Staffelung in die Bemessungsgrundlage oder den Tarif der Einkommensteuer einzuarbeiten und den aufgesattelten Solidaritätszuschlag für alle Steuerpflichtigen gleichmäßig abzuschmelzen<sup>84</sup>.

Dies bedeutet keineswegs, dass eine entsprechende soziale Staffelung der Einkommenssteuer – vorbehaltlich willkürlicher Belastungssprünge – verfassungswidrig wäre. Demokratisch und rechtsstaatlich problematisch ist aber die effektive Verdeckung einer tatsächlich angestrebten und erreichten sozialen Staffelung der Einkommensteuer durch die intransparente Verknüpfung zweier dem gleichen Zweck dienender Instrumente.

---

<sup>83</sup> BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, Az. 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339).

<sup>84</sup> In anderem, aber durchaus vergleichbarem Zusammenhang hat auch das Bundesverfassungsgericht – mit Blick auf das Verhältnis zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer – festgestellt, dass der Steuergesetzgeber besonderen Rechtfertigungsanforderungen unterliegt, wenn er „für verschiedene Arten von Einkünften unterschiedliche Tarifverläufe“ wählt, „obwohl die Einkünfte nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren“; siehe BVerfG, Beschluss vom 21.6.2006, Az. 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (181); auch BFH, Urteil vom 21.7.2011, Az. II R 52/10, BFHE 234, 250, Rdnr. 36.

## G. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Der Bundesgesetzgeber darf Ergänzungsabgaben nur nach dem Bild des in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG verankerten Typusbegriffs der „Ergänzungsabgaben zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“ ausgestalten. Die Reichweite dieser Kompetenz erschließt sich dabei gerade auch durch eine historische Verfassungsinterpretation.
2. Ergänzungsabgaben setzen danach einen – legislativ zu benennenden – zusätzlichen, konkreten Finanzbedarf des Bundes voraus. Auf diesen soll der Bund durch eine zu seiner alleinigen Disposition stehende Personalsteuer anstatt durch eine Erhöhung einer Bundesverbrauchsteuer, eine Erhöhung einer Gemeinschaftsteuer oder eine Anpassung der Beteiligungsquoten an der Umsatzsteuer reagieren können.
3. Eine ex ante-Befristung von Ergänzungsabgaben ist nicht zu verlangen. Um eine Aushöhlung des bundesstaatlichen Verteilungsgefüges zu verhindern, müssen Ergänzungsabgaben aber in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer verbleiben.
4. Die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung war nach diesen Maßgaben verfassungsgemäß. Der Solidaritätszuschlag deckte einen greifbaren und legislativ benannten zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes und blieb mit einem Tarif von zunächst 7,5 %, später 5,5 % der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer verhältnismäßig.
5. Im Rahmen des finanzverfassungsrechtlichen Gefüges muss sich eine Ergänzungsabgabe auch im Verlauf der Zeit fortdauernd rechtfertigen. Denn sie zehrt wirtschaftlich von den Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und Körperschaftsteuer und steht neben den regulären Mitteln, die die Finanzverfassung bei einer länger- oder auch langfristigen Steigerung des Finanzbedarfs des Bundes vorsieht (Erhöhung einer Bundessteuer, Erhöhung einer Gemeinschaftsteuer, Anpassung der Beteiligungsquoten an der Umsatzsteuer). Geht ein zunächst konkreter, erhöhter Finanzbedarf des Bundes über die Zeit in einer allgemeinen Deckungslücke auf, verlangen die Ordnung der Ertragskompetenzen und das Gleich-

gewicht des bundesstaatlichen Finanzausgleichs deshalb die Wahl der strukturell nachhaltigen, regulären Instrumente des bundesstaatlichen Finanzrechts, um diese Deckungslücke zu schließen. Eine gleichwohl weiter erhobene Ergänzungsabgabe wird dann verfassungswidrig.

6. Mit Rücksicht auf die diesbezügliche Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers muss der tatsächliche Wegfall eines zunächst vorhandenen, erhebungsrechtfertigenden Finanzbedarfs eindeutig und offensichtlich sein. Die Länge des Erhebungszeitraums ist bei der Beurteilung in Rechnung zu stellen, ebenso die Aufkommensentwicklung über die Zeit. Ein besonders bedeutsamer Beurteilungsmaßstab ist in diesem Zusammenhang die Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit, in diesem Sinne Folgerichtigkeit des gesetzgeberischen Regelungskonzepts.
7. Im Fall des Solidaritätszuschlags verlangt die Länge des Erhebungszeitraums von inzwischen mehr als 20 Jahren eine sehr genaue Prüfung des Fortbestehens des erhebungsrechtfertigenden Finanzbedarfs. Dies gilt umso mehr in Anbetracht der Aufkommensentwicklung und des Gewichts des Solidaritätszuschlags im Verhältnis zu anderen bedeutsamen Bundes- und Landessteuern.
8. Der Solidaritätszuschlag wurde ursprünglich im Regelungszusammenhang des Föderalen Konsolidierungsprogramms von 1993 eingerichtet, im Rahmen dessen zunächst rund 95 Mrd. Euro (Solidarpakt I, 1995-2004) und sodann nochmals rund 150 Mrd. Euro (Solidarpakt II, 2005-2019) für den „Aufbau Ost“ in die neuen Bundesländer flossen und immer noch fließen. Die stark degressive Ausgestaltung dieser Mittelflüsse, so unter anderem der Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen nach § 11 Abs. 3 FAG, spiegelt die Entwicklung der bundesstaatlichen Bedarfe über die Zeit wider. An die Stelle der spezifischen Finanzschwäche der neuen Bundesländer sind zunehmend neue Formen der strukturellen Finanzschwäche einzelner, nicht notwendig ostdeutscher Bundesländer getreten. So erscheint es folgerichtig, dass sich der kürzlich beschlossene neue bundesstaatliche Finanzausgleich für die Zeit ab 2020 nicht mehr als ein besonderer Finanzausgleich im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung, sondern vielmehr als ein Ausgleich in der finanzverfassungsrechtlichen Normallage dar-

stellt. Unterstützungsempfänger sind heute, bedarfsgerecht, finanzschwache Bundesländer in Ost und West.

9. Eine Fortführung des Solidaritätszuschlags nach 2019 wäre vor diesem Hintergrund nicht folgerichtig. Der Bundesgesetzgeber geht ganz offenbar selbst und zu Recht davon aus, dass sich die Verhältnisse – im Sinne der Dogmatik der Ergänzungsabgabe – eindeutig und offensichtlich geändert haben. Dies erfordert eine Abschaffung des Solidaritätszuschlags für die Zeit nach 2019.
10. Weil sich der Rechtfertigungsgrund für die Erhebung des Solidaritätszuschlags – ungeachtet des finanzrechtlich bedeutsamen Zeitpunkts Ende 2019 – bei materielle Betrachtung über die Zeit, also nach und nach verflüchtigt hat, erscheint eine korrespondierende, zügige Abschmelzung des Solidaritätszuschlags ab 2020 – an Stelle einer sofortigen Abschaffung – verfassungsrechtlich tragbar. Hierfür spricht auch der anererkennungsfähige qualifizierte Fiskalzweck, die Aufkommensausfälle in jährlich zweistelliger Milliardenhöhe „einzuschleichen“.
11. Eine zunächst nur selektive Abschaffung des Solidaritätszuschlags für die Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen wäre dagegen verfassungsrechtlich problematisch. Zwar darf unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Ergänzungsabgabe sozial gestaffelt werden; dies insbesondere dann, wenn sich die Staffelung – wie bei der Ergänzungsabgabe 1968 – unmittelbar aus dem Erhebungszweck der Abgabe ergibt. Wenn die soziale Staffelung einer Ergänzungsabgabe aber allein den allgemeinen Zweck des sozialen Ausgleichs verfolgt, der auch der sozialen Staffelung der zugrundeliegenden Einkommensteuer zu eigen ist, verlangen die demokratisch und rechtsstaatlich fundierten Gebote der Belastungsklarheit und der Vermeidung willkürlicher Belastungssprünge, die tatsächlich angestrebte soziale Staffelung in die Bemessungsgrundlage oder auch den Tarif der Einkommensteuer einzuarbeiten.