

Frau Prof. Dr. König
Vizepräsidentin des
Bundesverfassungsgerichts
Vorsitzende des Zweiten Senats
Schloßbezirk 3
76131 Karlsruhe

[vorab per Telefax an: +49 \(0\)721 9101 382](tel:+49(0)7219101382)

[sowie per E-Mail an: bverfg@bundesverfassungsgericht.de](mailto:bverfg@bundesverfassungsgericht.de)

Düsseldorf, 02.02.2024

706/-

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49(0)211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49(0)211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Stellungnahme zur Verfassungsbeschwerde, AZ: 2 BvR 1505/20

Sehr geehrte Frau Professor König,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme in dem o.g. Verfahren.

Die Verfassungsbeschwerde richtet sich gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I, 4130), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995) vom 10.12.2019 (BGBl. I, 2115).

Sie baten darum, in der Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17.01.2023 (IX R 15/20) besonders zu berücksichtigen. Der BFH ist der Auffassung, dass der Solidaritätszuschlag in den Jahren 2020 und 2021 noch nicht verfassungswidrig sei. Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung durch Art. 4 des 2. FamEntlastG vom 01.12.2020 (BGBl. I, 2616) verstoße auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 oder Art. 14 GG.

Die Beschwerdeführer beantragen, das Bundesverfassungsgericht möge wie folgt entscheiden:

1. Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I, 4130), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995) vom 10.12.2019 (BGBl. I, 2115), verletzt die

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP;
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/10 zum Schreiben vom 02.02.2024 an das Bundesverfassungsgericht

Beschwerdeführer in ihren Grundrechten aus Art. 14 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes und ist nichtig.

2. Die Bundesrepublik Deutschland hat den Beschwerdeführern ihre notwendigen Auslagen für das Verfassungsbeschwerdeverfahren zu erstatten.

Damit richtet sich die Verfassungsbeschwerde

- zum einen gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I, 4130), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995) vom 10.12.2019 (BGBl. I, 2115) (nachfolgend auch „Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetz“), im Hinblick auf den Veranlagungszeitraum **2020 mit der unveränderten Fortführung der Solidaritätszuschlagspflicht**

sowie

- zum anderen gegen das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I, 4130), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995) vom 10.12.2019 (BGBl. I, 2115), (nachfolgend auch „Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetz“) im Hinblick auf den Veranlagungszeitraum **2021 mit dem nicht vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags ab dem Veranlagungszeitraum 2021.**

Zur Finanzierung der Kosten der Wiedervereinigung wird seit 1995 ein sogenannter Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer erhoben. Im Jahr 2020 wird mit dem Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetz der Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer unverändert fortgeführt. Ab dem Jahr 2021 wird der Solidaritätszuschlag für einen Teil derer abgeschafft, die ihn bisher auf die Lohn- oder Einkommensteuer zahlen, sowie für weitere bisherige Zahler im Vergleich zur Abgabepflicht im Jahre 2020 reduziert. Ab 2021 werden rund 10 % der bisherigen Zahler auf die Lohn- oder Einkommensteuer rund 50 % des bisherigen jährlichen Gesamtaufkommens der Abgabe finanzieren. Ferner wird wie bisher der Solidaritätszuschlag über den 31.12.2019 hinaus auf die Kapitalertragsteuer und auf die Körperschaftsteuer erhoben.

Die Beschwerdeführer sind mit ihren Einkünften, die sie als Mitglieder des Deutschen Bundestages erhalten, einkommensteuerpflichtig und zur Entrichtung des Solidaritätszuschlags über das Jahr 2019 hinaus verpflichtet.

Seite 3/10 zum Schreiben vom 02.02.2024 an das Bundesverfassungsgericht

Neben den Beschwerdeführern sind im Jahr 2020 rund 37,4 Mio. einkommensteuerpflichtige Personen und rund 500.000 körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften von der angegriffenen Regelung und den mit der Verfassungsbeschwerde aufgeworfenen Fragen betroffen.

Der sogenannte Solidarpakt II zur Finanzierung der Wiedervereinigung ist am 31.12.2019 ausgelaufen. Dennoch hat sich der Gesetzgeber mit dem Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetz 30 Jahre nach der deutschen Einheit und 25 Jahre nach der Einführung des Solidaritätszuschlags entschieden, einen Teil der einkommensteuerpflichtigen Personen über den 31.12.2019 hinaus in voller Höhe und unverändert der Solidaritätszuschlagspflicht zu unterwerfen. Für den vollständigen Abbau der Belastung ist seitens des Gesetzgebers weder ein verbindlicher Plan noch eine Skizze für eine Planung des Abbaus des Solidaritätszuschlags vorgelegt worden. Ferner hat der Gesetzgeber weder eine Abschaffung noch eine Rückführung des Solidaritätszuschlags zur Körperschaftsteuer und auf die Kapitalertragsteuer geregelt.

Sie baten darum, in unserer Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags die Entscheidung des 9. Senates des BFH vom 17.01.2023 (IX R 15/ 20) besonders zu berücksichtigen. Der BFH ist der Auffassung, dass der Solidaritätszuschlag in den Jahren 2020 und 2021 *noch nicht verfassungswidrig*¹ sei. Des Weiteren verstoße auch das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der Fassung durch Art. 4 des 2. FamEntlastG vom 01.12.2020 (BGBl. I, 2616) *nicht* gegen Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 oder Art. 14 GG.

In diesem Verfahren regten die Kläger an, das Verfahren auszusetzen und nach Art. 100 Abs. 1 GG eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber einzuholen ob,

- das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I, 4130) mit seinen zwischenzeitlichen Änderungen ab dem Veranlagungszeitraum 2020 wegen Verlusts seiner steuertypologischen Eigenschaft als „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer“ verfassungswidrig geworden ist und damit die mit dem Solidaritätszuschlag belasteten Steuerpflichtigen in ihrer allgemeinen Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG verletzt und
- überdies das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019 (BGBl. I, 2115) die von ihm im Veranlagungszeitraum 2021 durch die Erhebung eines Solidaritätszuschlags belasteten Steuerpflichtigen in ihren Grundrechten aus Art. 3 Abs. 1 (i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG) verletzt.

¹ Hervorhebung durch die Verfasser.

Seite 4/10 zum Schreiben vom 02.02.2024 an das Bundesverfassungsgericht

Der 9. Senat führt in seiner Entscheidung vom 17.01.2023 aus, dass er nicht von der Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 überzeugt sei und daher eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht nach Art. 100 Abs. 1 GG nicht in Betracht komme. Die Vorschriften des SolzG 1995 verstoßen nach Auffassung des BFH nicht gegen das Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG, wonach man nur aufgrund solcher Vorschriften mit einem Nachteil belastet werden darf, die formell und materiell verfassungsgemäß sind. Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 sei sowohl formell als auch materiell verfassungsgemäß zustande gekommen (Anschluss an das BFH-Urteil vom 21.07.2011 - II R 52/10 (BFHE 234, 250)).

Nach den Ausführungen des 9. Senats des BFH folgt die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes aus Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG. Weil dem Bund das Aufkommen der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG als übrige Steuer zustehe, habe er hierfür auch die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit. So unterliege die Einführung einer Ergänzungsabgabe gewissen Einschränkungen und der Bund dürfe unter der Bezeichnung „Ergänzungsabgabe“ keine Steuer einführen, die den erkennbaren Vorstellungen des Verfassungsgebers zur Ergänzungsabgabe widerspreche. Insbesondere dürfe durch eine Ergänzungsabgabe das finanzielle Ausgleichssystem nicht zulasten der Länder verändert werden. Deshalb sei der Bund nicht berechtigt, eine Ergänzungsabgabe einzuführen, die aufgrund ihrer Ausgestaltung, vor allem wegen ihrer Höhe, die dem Bund und den Ländern gemeinschaftlich zustehende Einkommensteuer und Körperschaftsteuer (Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2 GG) aushöhlen würde. Dies sei nach Auffassung des 9. Senats jedenfalls vor dem Veranlagungszeitraum 2020 nicht der Fall. Denn mit einem Zuschlagssatz von 5,5 % beeinträchtige die Erhebung des Solidaritätszuschlags die Finanzordnung des GG nicht in verfassungswidriger Weise.

Auch sei es verfassungsrechtlich nicht geboten, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristeten oder sie nur für einen kurzen Zeitraum zu erheben. Die Ergänzungsabgabe habe die Funktion, einen zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes ohne Erhöhung der Verbrauchsteuern zu decken. So sollte die Abdeckung der im Zusammenhang mit der Deutschen Vereinigung entstandenen finanziellen Belastungen durch den in 1995 eingeführten Solidaritätszuschlag erfolgen.

Die Entscheidung darüber, welche Aufgaben wann in Angriff genommen werden und wie sie finanziert werden sollen, gehöre zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die sich grundsätzlich einer gerichtlichen Nachprüfung entziehe.

Seite 5/10 zum Schreiben vom 02.02.2024 an das Bundesverfassungsgericht

Schließlich liege auch kein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 2 und 3 GG) in Form nicht hinreichender inhaltlicher Bestimmtheit vor. Insbesondere sei der Begriff „Solidaritätszuschlag“ nicht irreführend.

Der Gesetzgeber sei auch verfassungsrechtlich nicht verpflichtet gewesen, das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 wegen der fehlenden zeitlichen Befristung mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2020 aufzuheben. So sei das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 jedenfalls nicht im Streitzeitraum 2019 und 2020 – auch nicht durch bloßen Zeitablauf oder veränderte, tatsächliche Umstände – verfassungswidrig geworden.

Der Solidaritätszuschlag könne als Ergänzungsabgabe für eine längere Zeit erhoben werden. Zutreffend führt der BFH weiter aus, dass bisher nicht entschieden worden sei, ob sich ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufhebung einer Ergänzungsabgabe ergeben würde, wenn die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Abgabe evident entfielen. So könne sich eine zeitliche Begrenzung einer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG im Grundsatz unbefristet erhobenen Ergänzungsabgabe daraus ergeben, dass die Ergänzungsabgabe den Zweck habe, einen *vorübergehenden, aufgabenbezogenen*² Mehrbedarf des Bundes zu finanzieren. Damit dürfe sie *kein dauerhaftes*³ Instrument der Steuerverteilung sein. Ein dauerhafter Finanzbedarf sei regelmäßig über die auf Dauer angelegten Steuern und nicht über eine Ergänzungsabgabe zu decken. Deshalb könne eine verfassungsgemäß beschlossene Ergänzungsabgabe dann verfassungswidrig werden, wenn sich die Verhältnisse, die für ihre Einführung maßgebend waren, grundlegend änderten, etwa weil der mit der Erhebung verfolgte Zweck erreicht sei und die Ergänzungsabgabe nicht wegen eines anderen Zwecks fortgeführt werden solle, oder weil insoweit eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden sei. Allerdings werde die Verfassungsmäßigkeit der Ergänzungsabgabe in diesen Fällen erst zweifelhaft, wenn die Änderung der Verhältnisse *eindeutig* und *offensichtlich* festständen (BFH in BFHE 234, 250; BStBl II 2012, 43, betreffend Körperschaftsteuer 2007; BFH vom 21.07.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011,1685, betreffend Einkommensteuer 2005). Dies korrespondiere mit den überwiegenden Auffassungen im Schrifttum (vergleiche nur Kube DStR 2017,1792, 1793; Wernsmann, ZG 2020, 181). Die vorstehenden für die Streitjahre bis 2007 angestellten Erwägungen habe der BFH später auf das Streitjahr 2011 übertragen, weil sie ihre Gültigkeit behalten hätten.

² Hervorhebung durch die Verfasser.

³ Hervorhebung durch die Verfasser.

Seite 6/10 zum Schreiben vom 02.02.2024 an das Bundesverfassungsgericht

Auch wenn zwischenzeitlich weitere neun beziehungsweise zehn Jahre verstrichen seien, gelte nach Auffassung des BFH für die Streitjahre 2020 und 2021 im Ergebnis nichts anderes.

Der BFH geht davon aus, dass das SolZG 1995 in der Fassung des Art. 4 2. FamEntlG auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 oder Art. 14 GG verstoße.

Auch wenn rund 90 % der Steuerpflichtigen ab dem Veranlagungszeitraum 2021 vom Solidaritätszuschlag freigestellt seien, ergebe sich daraus kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Nach Art. 3 Abs. 1 GG müsse der Gesetzgeber wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich behandeln. Dies gelte sowohl für ungleiche Belastungen als auch für ungleiche Begünstigungen. In diesem Zusammenhang sei es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, die er mit gleichen Rechtsfolgen belege und damit als „wesentlich gleich“ qualifiziere. Allerdings müsse diese Auswahl sachgerecht in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche erfolgen (vgl. z.B. BVerfG-Beschl. vom 12.02.2003 - 2 BvL 3/00, BVerfGE 107, 218). So ergäben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber. Diese könnten vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Jegliche Differenzierung bedürfe daher der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen seien (ständ. Rspr., vgl. z.B. BVerfG-Beschl. vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106). Wenn sich allerdings ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst sachlich einleuchtender Grund für eine gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lasse, sei Art. 3 Abs. 1 GG jedenfalls verletzt. Der Gesetzgeber handele nicht schon dann willkürlich, wenn er unter mehreren Lösungen nicht die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt habe. Allerdings sei Willkür im objektiven Sinne ausreichend – das heißt die tatsächliche und eindeutige Unangemessenheit der Regelung in Bezug auf den zu ordnenden Gesetzgebungsgegenstand. Kurzum: der Spielraum des Gesetzgebers ende dort, wo die ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar sei, wo also ein einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung fehle (vgl. z.B. BVerfG-Beschl. in BVerfGE 89, 132 unter C. I.).

Seite 7/10 zum Schreiben vom 02.02.2024 an das Bundesverfassungsgericht

Art. 3 Abs. 1 belasse dem Steuergesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. So binde der Gleichheitssatz den Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, der gebiete, die Belastung mit Finanzzwecksteuern an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Insbesondere im Einkommensteuerrecht gelte dies, das auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen hin angelegt sei (vgl. BVerfG in NJW 2022, 532, Rn. 55 m.w.N). Im Rahmen der *horizontalen Steuergerechtigkeit* müsse im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch *gleich hoch* zu besteuern. Im Hinblick auf die *vertikale Steuergerechtigkeit* müsse die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen (vgl. z.B. BVerfG vom 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210). Nicht als besonderer sachlicher Grund im vorgenannten Sinne sei der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmeerhöhungen anzuerkennen. Allerdings könne in der Verfolgung von Förderungs- und Lenkungszielen ein solcher sachlicher Grund liegen. Dennoch seien Förderungs- und Lenkungsziele nur dann geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Be- oder Entlastungen zu liefern, wenn entweder Ziel und Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet seien oder das angestrebte Förderungs- oder Lenkungsziel jedenfalls von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen werde (vgl. z.B. BVerfG vom 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121). In Anwendung dieser Grundsätze erweise sich die in der Staffelung des Solidaritätszuschlags ab 2021 liegende Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen als gerechtfertigt. Bei Steuern, die wie die Einkommensteuer an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet seien, sei die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten. So könne der Gesetzgeber auch bei der Ergänzungsabgabe, die im wirtschaftlichen Ergebnis eine Erhöhung der Einkommensteuer darstelle, solchen Erwägungen Rechnung tragen (vgl. BVerfG-Beschl. in BVerfGE 32, 333; BStBl. II 1972, 408). Der *Finanzierungszweck* als Hauptzweck der Abgabenerhebung schließe es nicht aus, dass der Gesetzgeber zugleich Lenkungsziele und/oder sozialpolitische Zwecke verfolge. Dies gelte für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer gleichermaßen wie für die Ergänzungsabgabe, wobei die Maßstäbe und Kriterien durchaus differierten. Daher sei die ab 2021 bestehende Staffelung des Solidaritätszuschlags (Freigrenze mit Gleitzone) gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie sei im Hinblick auf das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) gerechtfertigt (vgl. BVerfG in BVerfGE 29, 402; BStBl. II

Seite 8/10 zum Schreiben vom 02.02.2024 an das Bundesverfassungsgericht

1971, 39). Im Hinblick auf Differenzierungsziel und Ausmaß der Ungleichbehandlungen lägen – nach Auffassung des 9. Senats des BFH – angemessene sachliche Gründe vor, die eine willkürliche Differenzierung ausschließen.

Entgegen der Auffassung von Papier (Rechtswissenschaftliches Gutachten zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 2020, 27) und Hoch (DStR 2018, 2410, 2414) sei auch ein verfassungswidriger intransparenter Formenmissbrauch nicht gegeben. Der Tarifverlauf des Solidaritätszuschlags müsse für sich betrachtet werden. Es handele sich um eine selbständige Steuer. Eine Änderung des Tarifverlaufs des Solidaritätszuschlags bewirke nicht zugleich eine Korrektur der einkommensteuerlichen Belastung.

Es liege auch kein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG vor. Zwar könne sich aus der Ausgestaltung des Solidaritätszuschlags ab 2021 ergeben, dass in bestimmten Fällen eine Einzelveranlagung – aufgrund besserer Ausnutzung der Freigrenze (§ 3 Abs. 3 S. 1 SolZG 1995) – günstiger sei als die Zusammenveranlagung. Derartige Reflexwirkungen seien jedoch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie stellten eine Folge der Wirkungsweise des Ehegattensplittings (§ 32a Abs. 5 EStG) dar. Ihnen könne durch (Nicht-)Ausübung des Wahlrechts nach § 26 Abs. 1 S. 1 EStG begegnet werden. Der Gesetzgeber sei nicht verpflichtet, die Zusammenveranlagung stets günstiger als die Einzelveranlagung auszugestalten.

Schließlich liege auch kein Verstoß gegen Art. 14 GG vor. Die Steuerbelastung falle zwar in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie. Der Zugriff auf das durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG geschützte Eigentum sei jedoch verfassungsrechtlich gewährleistet, weil die Regelungen des Solidaritätszuschlagsgesetzes 1995 als Inhalts- und Schrankenbestimmungen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG die Belastung mit einem Solidaritätszuschlag ermöglichten. Auch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sei nicht verletzt. Eine übermäßige Belastung gehe mit einem Zuschlag von 5,5 % der Bemessungsgrundlage bei den hier betroffenen höheren Einkommen nicht einher.

Diese Auffassung des BFH sehen wir im Ergebnis kritisch.

Im Schrifttum wird die Frage, ob die besondere verfassungsrechtliche Rechtfertigung für die Erhebung der Ergänzungsabgabe für Veranlagungszeiträume ab 2020 entfallen ist, zwar nicht einheitlich beantwortet. Allerdings bejaht die überwiegende Auffassung im Schrifttum dies (Papier in Festschrift Lehner, 2019, 511; Papier, ZRP 2018, 186; Wernsmann, ZG 2020, 181; Wissenschaftlicher Beirat der Ernst & Young GmbH, DStR 2014, 1309; Hoch, DStR 2018, 2410; G. Kirchhof, DB 2021, 1039; Kube, StuW 2022, 3, 4; Drüen in Kahl/Waldhof/Walter (Hg.), BK, Artikel 106, Rn. 178 [213. Aktualisierung September 2021]; wohl auch

Seite 9/10 zum Schreiben vom 02.02.2024 an das Bundesverfassungsgericht

Selmer/Hummel in Junkernheinrich/Korioth/Lenk/Scheller/Woisin, Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2013, 365).

Unseres Erachtens erscheinen die Verfassungsbeschwerden zulässig und begründet. Ein Fortdauern der Abgabepflicht über den 31.12.2019 hinaus könnte die Beschwerdeführer in ihren Grundrechten aus Art. 14 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 GG verletzen. Ob es darüber hinaus gegen den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG sowie gegen den Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG verstößt kann unseres Erachtens vorliegend dahinstehen.

Die unmittelbare Verfassungsbeschwerde gegen die gesetzliche Neuregelung ist vorliegend zulässig. Eine Erschöpfung des Rechtswegs ist nicht geboten, um eine vorherige Klärung der tatsächlichen und rechtlichen Fragen durch die Fachgerichte zu gewährleisten. Tatsächliche Fragen, die einer (Sach-)Aufklärung durch die Finanzgerichte bedürften und zugänglich sind, stellen sich nicht. Bedeutsame tatsächliche oder rechtliche Fragen betreffen die Entscheidungsgrundlagen und die Einschätzung des parlamentarischen Gesetzgebers. Hierüber kann einzig das Bundesverfassungsgericht eine Entscheidung treffen. Darüber hinaus wirft die Verfassungsbeschwerde ausschließlich verfassungsrechtliche Fragen auf. Eine Anrufung der Finanzgerichte würde zu keinem weiteren wesentlichen Erkenntnisgewinn führen und die Klärung der verfassungsrechtlichen Fragen bloß verzögern, weil sich der BFH in den maßgebenden Fragen schon positioniert hat (siehe dazu insbesondere oben).

Die Verfassungsbeschwerde ist von allgemeiner Bedeutung. Von der Frage der Verfassungsmäßigkeit des angegriffenen Gesetzes sind nicht nur die Beschwerdeführer, sondern auch eine überaus große Anzahl anderer einkommensteuer- und körperschaftsteuerpflichtiger Personen betroffen, wie oben bereits dargelegt worden ist. Ebenso ist die Jahresfrist zur Erhebung der Verfassungsbeschwerde gewahrt. Denn der Bundesgesetzgeber hat die Regelungen in seinem Willen aufgenommen und im Dezember 2019 erneut eine politische Entscheidung über die Rechtfertigung der Ergänzungsabgabe getroffen. Ferner könnte den Gesetzgeber hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2020 – ebenso wie auch hinsichtlich der folgenden Veranlagungszeiträume – ein echtes Unterlassen treffen. Dies könnte unseres Erachtens darin gesehen werden, dass der Gesetzgeber seine verfassungsrechtliche Pflicht, die Rechtfertigung einer Ergänzungsabgabe stetig zu beobachten und bei einem Wegfall der Rechtfertigung die Ergänzungsabgabe wieder abzuschaffen, pflichtwidrig unterlassen hat. Das SolZG 1995 in der Fassung des Solidaritätszuschlag-Rückführungsgesetzes könnte sich daher als verfassungswidrige Inhalts- und Schrankenbestim-

Seite 10/10 zum Schreiben vom 02.02.2024 an das Bundesverfassungsgericht

mung des Eigentums und Verletzung der allgemeinen Handlungsfreiheit der Beschwerdeführer darstellen. Dies könnte darauf beruhen, dass dieses Gesetz nicht mehr die Kompetenzordnung des Grundgesetzes wahrt. Seit dem 01.01.2020 scheint das Gesetz nicht mehr mit den finanzverfassungsrechtlichen Regelungen vereinbar zu sein. Denn das Finanzverfassungsrecht des Grundgesetzes kennt kein Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers. So kann sich der Bund nicht nach politischer Opportunität an dem verfassungsrechtlich festgelegten Katalog der Steuertypen vorbei eine Einnahmequelle schaffen.

Ferner darf die auf Grundlage des SolZG 1995 erhobene Abgabe als Ergänzungsabgabe verfassungsrechtlich nur zur Finanzierung der Deutschen Einheit und nicht etwa zu einer allgemeinen Finanzierung des Bundeshaushalts dienen.

Unseres Erachtens liegt dem seit Beginn des Jahres 2020 geltenden neuen Finanzausgleich eine finanzverfassungsrechtliche Normallage zugrunde. Denn mit dem Auslaufen des Solidarität II Ende des Jahres 2019 ist die finanzpolitische und finanzverfassungsrechtliche Sonderlage einer besonderen Aufbauhilfe zu Gunsten der neuen Länder beendet worden. Denn ab 2020 richtet sich der neue Länderfinanzausgleich nur an der Finanzkraft und nicht an der örtlichen Lage ohne spezifische Regelungen für die ostdeutschen Bundesländer aus. Damit ist die Finanzierung der Deutschen Einheit über den bundesstaatlichen Finanzausgleich abgeschlossen. Damit hat 25 Jahre nach seiner Einführung der Solidaritätszuschlag seine Finanzierungsaufgabe, nämlich die Mitfinanzierung der Wiedervereinigung, vollständig erfüllt. Seine Aufrechterhaltung würde ihn zu einem Fremdkörper innerhalb des Steuersystems werden lassen. Die Weiterführung des Solidaritätszuschlags wie eine „zweite Säule“ außerhalb der nicht fortbestehenden finanzverfassungsrechtlichen Sonderlage würde das verfassungsrechtliche Normengefüge von Zustimmungs- und Ertragszuständigkeiten der allgemeinen Einkommensbesteuerung unterlaufen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Moser



Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax