

§ 6 Zum Solidaritätszuschlag – München locuta, causa finita?

Robert Pracht

I. Einführung und Hintergrund

Im Jahr 1995 wurde zur Refinanzierung der immensen Kosten für die Vollendung der deutschen Einheit eine Ergänzungsabgabe in Form des sog. Solidaritätszuschlags eingeführt (SolzG).¹ Dieser beruht auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG. Die Norm benennt keine geschriebenen Tatbestandsmerkmale,² sondern regelt vielmehr die Ertragshoheit: So steht eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer allein dem Bund zu. Die konkrete Gesetzgebungskompetenz für den Erlass des SolzG folgt sodann aus Art. 105 Abs. 2 Satz 2 Var. 1 GG (i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG), wonach der Bund die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit über die übrigen Steuern innehat, wenn ihm das Aufkommen der Steuer ganz oder zum Teil zusteht. Eine Zustimmungsbedürftigkeit des Solidaritätszuschlags durch den Bundesrat ist wegen fehlender Länderbeteiligung an der Abgabe nicht erforderlich, vgl. Art. 105 Abs. 3 GG. Die Zuordnung des Solidaritätszuschlags zu einer in Art. 106 GG genannten Steuerart ist hingegen zwingend notwendig, weil der einfache Gesetzgeber nach mittlerweile

¹ Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4130), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 8. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2230) geändert worden ist. Schon in den Jahren 1991 und 1992 wurde kurzzeitig nach der Wiedervereinigung ein befristeter Solidaritätszuschlag erhoben, der einen Tarif von 7,5 % auf die Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld vorsah.

² *M. Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 106 Rn. 21 will aus dem Wortteil „Ergänzung“ zumindest herauslesen, dass die Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie insbesondere die Beteiligung der Länder an diesen Steuern (vgl. Art. 106 Abs. 3 GG) nicht ausgehöhlt und umgangen werden dürfen. Ähnlich *K.-D. Drüen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, 213. EL 09.2021, Art. 106 Rn. 180. Vgl. dazu auch BVerfGE 32, 333 (338).

wohl ganz herrschender Ansicht – jedenfalls seit der grundlegenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2017³ – kein freies Steuererfindungsrecht besitzt.⁴

Wichtig ist nun, sich zu vergegenwärtigen, dass im Jahr 2019 der sog. Solidarpakt II auslief, der zuvor den ostdeutschen Bundesländern für den „Aufbau Ost“ u.a. spezielle Finanzmittel im Rahmen des Länderfinanzausgleichs in § 11 Abs. 3 Finanzausgleichsgesetz (FAG) a.F.⁵ zuwies. An dessen Stelle trat ein „gesamtdeutsches Fördersystem für strukturschwache Regionen“⁶. Gleichzeitig wurde der Solidaritätszuschlag für den Großteil der Bevölkerung (etwa 90 % der Steuerpflichtigen) abgeschafft, da nach der Freigrenze des § 3 Abs. 3 SolzG dieser nur noch erhoben wird, wenn die festzusetzende Einkommensteuer 16.956 Euro übersteigt.⁷ Die Höhe des Solidaritätszuschlags bemisst sich auf 5,5 % der Bemessungsgrundlage (§ 4 Satz 1 SolzG) und beträgt zur Sicherstellung eines gleitenden Effekts – sog. Milderungszone – nicht mehr als 11,9 % des Unterschiedsbetrags zwischen der Bemessungsgrundlage und der Freigrenze (§ 4 Satz 2 SolzG). Die Freigrenze einschließlich der Milderungszone gilt aber nicht für Unternehmen, die nicht der Einkommensteuer-, sondern der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen.

³ BVerfGE 145, 171 (194 ff. Rn. 69 ff.).

⁴ Vgl. statt vieler *H. Kube*, in: Epping/Hillgruber, Beck-OK GG, Stand: 05.2023, Art. 105 Rn. 42 und *R. Wernsmann*, StW 2018, 100 (101 f.).

⁵ Dieser hatte in seiner bis zum 31.12.2019 geltenden Fassung folgenden Wortlaut: „Zur Deckung von teilungsbedingten Sonderlasten aus dem bestehenden starken infrastrukturellen Nachholbedarf und zum Ausgleich unterproportionaler kommunaler Finanzkraft erhalten die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen insgesamt in den Jahren 2005 bis 2019 folgende Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen: [es folgen konkrete, Jahr für Jahr stets sinkende Milliardenbeträge].“

⁶ So das Bundesministerium der Finanzen: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/S/Solidarpakt.html?view=renderHelp> (letzter Aufruf: 20.9.2023).

⁷ Vgl. dazu BT-Drs. 19/14103. Anhebung auf 17.543 Euro für den Veranlagungszeitraum 2023 durch Art. 4 des Gesetzes zum Ausgleich der Inflation durch einen fairen Einkommensteuertarif sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Inflationsausgleichsgesetz) vom 8.12.2022, BGBl. I S. 2230.

Mit der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2020 setzt sich die nachfolgend dargestellte Entscheidung des BFH auseinander. In der Literatur war dessen Verfassungsmäßigkeit zuvor überwiegend kritisch beurteilt worden.⁸

II. Die Entscheidung des BFH v. 17.01.2023

„Der Solidaritätszuschlag war in den Jahren 2020 und 2021 noch nicht verfassungswidrig.“ – so lautet der erste Leitsatz der Entscheidung des BFH.⁹ Das ist alles andere als eine eindeutige Entscheidung zugunsten der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags. Der erkennende Neunte Senat war aber nicht in dem nach Art. 100 Abs. 1 GG für die Einleitung eines konkreten Normenkontrollverfahrens notwendigen Umfang von der Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags überzeugt.¹⁰

1. Sachverhalt

Die Kläger des Ausgangsverfahrens sind zusammenveranlagte Eheleute, die sich zunächst gegen die Vorauszahlungen des festgesetzten Solidaritätszuschlags durch das Finanzamt für die Jahre 2020 und 2021 wendeten. Einfach-gesetzliche Subsumtionen waren in dem Verfahren nie umstritten; den Klägern ging es von Beginn an um die aus ihrer Sicht fehlende Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags: So sollte sich die Rechts- und Verfassungswidrigkeit der Veranlagung aufgrund eines nicht gerechtfertigten Eingriffs in die allgemeine Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG im Sinne der sog. Elfes-Konstruktion¹¹ ergeben.

⁸ Siehe nur *H.-J. Papier*, FS Lehner, 2019, S. 511 (512 f.); *K.-A. Schwarz*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 49; *C. Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 81. EL 09.2017, Art. 106 Rn. 117.

⁹ BFH, NJW 2023, 544.

¹⁰ BFH, NJW 2023, 544 (546 ff. Rn. 29 ff.).

¹¹ Dazu *H. Kube*, JuS 2003, 111 ff.

2. Ursprüngliche Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags

Der BFH konstatiert zunächst, dass der Solidaritätszuschlag im Jahr 1995 in formell wie materiell nicht zu beanstandender Weise verfassungsgemäß zu Stande gekommen sei. Dies wird auch in der Literatur nicht bestritten. Bezug genommen wird dabei auf eine Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2011,¹² in der sich dieser letztmalig intensiv mit der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags beschäftigt und auch hier mangels Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags von einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG abgesehen hatte.

Der erkennende Senat im hier darzustellenden Urteil gesteht dabei zu, dass die dem Wortlaut nach tatbestandslos erscheinende Ergänzungsabgabe gewissen Einschränkungen unterliegen müsse: So dürfe durch die Ergänzungsabgabe insbesondere nicht das Finanzsystem zulasten der Länder verändert und die – Bund und Ländern gemeinschaftlich zustehende (vgl. Art. 106 Abs. 3 GG) – Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht ausgehöhlt werden.¹³ Es sei allerdings von Verfassungs wegen nicht geboten, die Erhebung aus einer Ergänzungsabgabe zeitlich zu befristen oder eine zweckgebundene Verwendung der Abgabe mit dem sog. „Aufbau Ost“ zu verlangen.¹⁴ Hierin unterscheide sich die Ergänzungsabgabe gerade von den Sonderabgaben.¹⁵ Ergänzungsabgaben fließen vielmehr allgemein dem Bundeshaushalt zu und sind in den Haushaltsplan (vgl. Art. 110 Abs. 1 Satz 1 GG) mit allen Einnahmen und Ausgaben einzustellen.

3. Fortdauernde Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags ab dem VZ 2020

Wichtiger erscheinen die weiteren Ausführungen des BFH zu der Frage, ob der Solidaritätszuschlag auch noch seit dem VZ 2020 verfassungsgemäß ist. In der Literatur wurde überwiegend davon ausgegangen, dass der Soli-

¹² BFHE 234, 250 ff.

¹³ BFH, NJW 2023, 544 (546 Rn. 34).

¹⁴ BFH, NJW 2023, 544 (546 Rn. 36 f.).

¹⁵ Siehe zu letzteren R. Pracht, JA 2024, i.E.

daritätszuschlag als Ergänzungsabgabe jedenfalls mit Auslaufen des Solidarpakts II seine Daseinsberechtigung verloren habe.¹⁶ Eine Verpflichtung zur Aufhebung des Solidaritätszuschlags erkennt der BFH indes nicht,¹⁷ aber:

„Eine zeitliche Begrenzung einer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG im Grundsatz unbefristet erhobenen Ergänzungsabgabe kann sich allerdings daraus ergeben, dass die Ergänzungsabgabe den Zweck hat, einen vorübergehenden, aufgabenbezogenen Mehrbedarf des Bundes zu finanzieren; sie darf damit kein dauerhaftes Instrument der Steuerverteilung sein.“¹⁸

Bei Erreichung des mit der Ergänzungsabgabe verfolgten Zwecks und der damit verbundenen „eindeutigen und offensichtlichen“ Änderung der tatsächlichen Verhältnisse, werde die Verfassungsmäßigkeit der Ergänzungsabgabe auch nach dem BFH zweifelhaft.¹⁹ Für den VZ 2020 und 2021 bestehe allerdings der Zweck der Ergänzungsabgabe – namentlich der wiedervereinigungsbedingte erhöhte Finanzbedarf des Bundes – fort.²⁰ Insofern habe der Gesetzgeber plausibel dargelegt,²¹ dass der zusätzliche Finanzierungsbedarf beispielsweise im Arbeitsmarkt- und Rentenwesen speziell für die ostdeutschen Bundesländer das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag übersteige.²² Der reine Zeitablauf von gut 25 Jahren vermöge aufgrund des Umfangs der zu bewältigenden Leistung der Wiedervereinigung als „Generationenaufgabe“ hieran nichts zu ändern.²³

Von Verfassungs wegen sei schließlich auch nichts gegen die ab 2021 begonnene „Abschmelzung“ der Abgabenschuldner einzuwenden.²⁴ Außerdem sei der Solidaritätszuschlag auch nicht untrennbar mit dem Schicksal

¹⁶ Siehe an dieser Stelle nur *M. Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 106 Rn. 21.

¹⁷ BFH, NJW 2023, 544 (546 ff. Rn. 39 ff.).

¹⁸ BFH, NJW 2023, 544 (547 Rn. 41).

¹⁹ BFH, NJW 2023, 544 (547 Rn. 41).

²⁰ BFH, NJW 2023, 544 (547 f. Rn. 48).

²¹ Vgl. BT-Drs. 19/14103, S. 1.

²² BFH, NJW 2023, 544 (547 f. Rn. 48 f.) und ergänzend BT-Drs. 19/14103, S. 1, 9.

²³ BFH, NJW 2023, 544 (549 Rn. 54 f.).

²⁴ BFH, NJW 2023, 544 (548 f. Rn. 51 f.).

des 2019 ausgelaufenen sog. Solidarpakts II verbunden gewesen; die Verbindung war vielmehr nur ideeller Natur.²⁵

4. Insbesondere: Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Nach Ansicht des BFH verstoße die derzeitige Ausgestaltung des Solidaritätszuschlags, nach der etwa 90 % der Steuerpflichtigen seit dem VZ 2021 von der Erhebung des Solidaritätszuschlags befreit sind, auch nicht gegen das allgemeine Gleichbehandlungsgebot aus Art. 3 Abs. 1 GG oder gegen Freiheitsgrundrechte.²⁶ Dem Gesetzgeber komme ein weiterer Gestaltungsspielraum zu; insbesondere im Einkommensteuerrecht habe er sich aber an der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu orientieren.²⁷ Soziale Gesichtspunkte könnten dabei jedoch auch berücksichtigt werden und so lägen in der Staffelung der Erhebung des Solidaritätszuschlags – ähnlich wie auch bei der Einkommensteuer – hinreichende sachliche Gründe, die zumindest eine willkürliche Unterscheidung ausschließen.²⁸

III. Würdigung

Die Entscheidung des BFH vermag im Ergebnis nicht zu überzeugen. Der Solidaritätszuschlag ist bereits seit dem VZ 2020 verfassungswidrig.

1. Die Ergänzungsabgabe als Finanzierungsmittel in Ausnahmefällen

Relative Einigkeit besteht darüber, dass es sich bei einer Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG um ein nur *subsidiäres* Finanzierungsinstru-

²⁵ BFH, NJW 2023, 544 (550 Rn. 58).

²⁶ BFH, NJW 2023, 544 (550 ff. Rn. 60 ff.). In Bezug auf letztere verneint der BFH einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 14 Abs. 1 GG in jeweils lediglich einer Randnummer.

²⁷ BFH, NJW 2023, 544 (551 Rn. 65).

²⁸ BFH, NJW 2023, 544 (551 f. Rn. 70 f.).

ment für einen sonst nicht finanzierbaren, von der Normallage abweichenden *Zusatzbedarf des Bundes* handelt.²⁹ Zwar ist es nicht zwingend notwendig, eine Ergänzungsabgabe bei ihrer Einführung zu befristen³⁰ – sie verliert ihre verfassungsrechtlich notwendige Rechtfertigung jedoch dann, wenn sich die den Zusatzbedarf des Bundes ergebenden Verhältnisse maßgeblich verändert haben.³¹ Denn in genetischer Auslegung ist der Sinn und Zweck einer Ergänzungsabgabe in Erinnerung zu rufen:

„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.“³²

2. Entfall des Zwecks der Ergänzungsabgabe

Insofern besteht richtigerweise zwar keine strenge Zweckbindung wie bei Sonderabgaben, aber doch eine Zweckverknüpfung,³³ die über eine reine „politische Verknüpfung“³⁴ und über eine – vom BFH angenommene –

²⁹ K.-D. Drüen, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, 213. EL 09.2021, Art. 106 Rn. 173; M. Heintzen, in: v. Münch/Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 106 Rn. 21; V. Hoch, DStR 2018, 2410 (2411); H. Kube, in: Epping/Hillgruber, Beck-OK GG, Stand: 05.2023, Art. 106 Rn. 14; H.-J. Papier, FS Lehner, 2019, S. 511 (512 f.); K.-A. Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 49; C. Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 81. EL 09.2017, Art. 106 Rn. 117; R. Wernsmann, ZG 2020, 181 (185 f.).

³⁰ Allgemeine Meinung seit BVerfGE 32, 333 (340 ff.).

³¹ K.-D. Drüen, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, 213. EL 09.2021, Art. 106 Rn. 178; R. Schenke, in: Sodan, GG, 4. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 4; C. Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 81. EL 09.2017, Art. 106 Rn. 117.

³² BT-Drs. II/480, S. 72 (Hervorhebungen nur hier).

³³ Begriffe nach K.-D. Drüen, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, 213. EL 09.2021, Art. 106 Rn. 178. Dagegen H. Tappe, StuW 2022, 6 (8).

³⁴ So R. Wernsmann, ZG 2020, 181 (184).

Verknüpfung „lediglich ideeller Art“³⁵ hinausreicht. Gerade diese Zweckverknüpfung der Ergänzungsabgabe mit den besonderen Lasten der Wiedervereinigung ist aber infolge des Auslaufens des Solidarpakts II und dem damit verbundenen Ende des sog. Aufbau Ost, mit dem die Lasten der Wiedervereinigung getragen werden sollten, entfallen.³⁶ Der seit 2020 geltende Finanzausgleich erfasst vielmehr sämtliche strukturschwache Regionen Deutschlands und alle finanzschwachen Bundesländer in Ost und West.³⁷ Wird die Sonderabgabe also auch über den VZ 2020 hinaus erhoben, dient sie nicht der Erfüllung eines Sonderbedarfs, sondern der allgemeinen Staatsfinanzierung in einer „finanzverfassungsrechtlichen Normallage“^{38, 39}. Gerade eine solche ist jedoch bei einer Ergänzungsabgabe nicht möglich; dazu ist vielmehr das allgemeine Steueraufkommen zu verwenden.

Der BFH ist hier – insbesondere mit Blick auf die Anforderungen für die Darlegung des Gesetzgebers⁴⁰ – in seinem Urteil zu unkritisch. Dass beispielsweise bei der Rentenversicherung noch ein wiedervereinigungsbedingter zusätzlicher Mehrbedarf in den ostdeutschen Bundesländern besteht, mag zutreffen. Allerdings handelt es sich dabei um eine Daueraufgabe (was sogar auch der BFH konzidiert)⁴¹ von nicht mehr nur vorübergehendem Charakter, die über das allgemeine Steueraufkommen und nicht über eine Ergänzungsabgabe zu finanzieren ist.⁴² Ein zusätzlicher, wirklich ursprünglich durch die nunmehr bereits 30 Jahre zurückliegende Wiedervereinigung bedingter Mehrbedarf besteht nicht.⁴³ Gerade mit fortschrei-

³⁵ BFH, NJW 2023, 544 (550 Rn. 58).

³⁶ Ebenso *M. Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 106 Rn. 21; *V. Hoch*, DStR 2018, 2410 (2413); *H.-J. Papier*, FS Lehner, 2019, S. 511 (514). Klar auch *H. Kube*, StuW 2022, 3 (4): Der tragende Grund für die Ergänzungsabgabe sei „eindeutig und offensichtlich weggefallen“.

³⁷ *H. Kube*, StuW 2022, 3 (4); *ders.*, DStR 2017, 1792 (1799).

³⁸ *H. Kube*, DStR 2017, 1792 (1793, 1799).

³⁹ Ähnlich *K.-D. Drüen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, 213. EL 09.2021, Art. 106 Rn. 178.

⁴⁰ Siehe insb. BFH, NJW 2023, 544 (547 f. Rn. 48 f.).

⁴¹ Siehe BFH, NJW 2023, 544 (547 f. Rn. 48, 50).

⁴² *R. Wernsmann*, ZG 2020, 181 (186).

⁴³ *H. Kube*, StuW 2022, 3 (4).

tender Zeit muss die gerichtliche Kontrollintensität der Nachvollziehbarkeit, Schlüssigkeit und Folgerichtigkeit zunehmen.⁴⁴ Insofern muss die fortdauernde Erhebung als nicht mehr nachvollziehbar, nicht mehr schlüssig und nicht mehr folgerichtig eingeordnet werden. Aus diesem Grund ist die Grundlage für die Erhebung des Solidaritätszuschlags seit dem VZ 2020 entfallen.

3. Zulässigkeit der vorgenommenen „Abschmelzung“

Auf die Frage nach der Zulässigkeit der vom Gesetzgeber seit 2021 vorgenommenen „Abschmelzung“, die dazu führt, dass etwa 90 % der Einkommensteuerpflichtigen keinen Solidaritätszuschlag mehr zahlen müssen, kommt es damit nicht mehr an. Hier ist indes die Ansicht des BFH, dass die Ungleichbehandlung vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG in Ansehung des Leistungsfähigkeits- und Sozialstaatsprinzips gerechtfertigt ist, überzeugend.⁴⁵ Im Verhältnis zur Körperschaftsteuer, bei der weiterhin alle Steuerpflichtigen auch zur Zahlung der Ergänzungsabgabe herangezogen werden, besteht richtigerweise wegen fehlender vergleichbarer Tarifstruktur mit der Einkommensteuer schon keine zu rechtfertigende Ungleichbehandlung.⁴⁶ Insofern wäre die gesetzgeberische Entscheidung für die „Abschmelzung“ des Solidaritätszuschlags vor dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG vertretbar und folgerichtig, wenn denn der Grund für die andauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags tatsächlich fortbestünde.

Auch der Verweis auf eine Umgehung der Zustimmungsbedürftigkeit des Bundesrates nach Art. 105 Abs. 3 GG, weil durch die Erhöhung der Freigrenze rein tatsächlich betrachtet für den Einzelnen die gleiche Wirkung

⁴⁴ Vgl. *H. Kube*, DStR 2017, 1792 (1798).

⁴⁵ Siehe insb. BFH, NJW 2023, 544 (552 Rn. 72): „Warum eine entsprechende soziale Staffelung bei der Einkommensteuer verfassungskonform sein soll [...], beim Solidaritätszuschlag hingegen nicht, erschließt sich dem Senat nicht.“ Vgl. auch schon BVerfGE 32, 333 (343). A.A. *H.-J. Papier*, FS Lehner, 2019, S. 511 (515): „verfassungswidriger, intransparenter Formenmissbrauch“ wegen faktischer Erhebung einer „Reichen-Einkommensteuer“. Ganz ähnlich *V. Hoch*, DStR 2018, 2410 (2414 f.). Kritisch auch *H. Kube*, DStR 2017, 1792 (1800).

⁴⁶ Dazu auch *H. Tappe*, NVwZ 2020, 517 (521).

wie bei einer Änderung des Tarifs der Einkommensteuer entstehe,⁴⁷ überzeugt nicht: Denn die Ergänzungsabgabe muss selbständig von der Einkommensteuer betrachtet werden und eine Änderung der Freigrenze mag eben nur *wie* die Änderung an dem Tarifverlauf bei der Einkommensteuer wirken, lässt aber rechtlich gesehen deren Tarifverlauf gerade unangetastet. Außerdem steht es dem verfassungsändernden Gesetzgeber frei, auch für Ergänzungsabgaben ein Zustimmungserfordernis durch den Bundesrat vorzusehen.

IV. Fazit und Ausblick

Das letzte Wort scheint in dieser Sache allerdings noch nicht gesprochen zu sein. Zwar ist unklar, ob die Kläger des Ausgangsverfahrens gegen die Entscheidung des BFH Verfassungsbeschwerde eingelegt haben. Am BVerfG ist indes ohnehin bereits seit 2020 eine Verfassungsbeschwerde mehrerer prominenter FDP-Mitglieder anhängig,⁴⁸ die sich ebenfalls gegen die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags wenden.

Eine Richtervorlage des Finanzgerichts Niedersachsen hat das BVerfG jüngst zwar als unzulässig verworfen, weil nicht hinreichend deutlich gemacht worden sei, dass das vorlegende Finanzgericht die Verfassungsmäßigkeit des SolzG intensiv und sorgfältig genug geprüft habe. Daraus lässt sich indes nichts für die hier besprochene Konstellation ableiten, weil sich die Vorlage mit der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags für das Streitjahr 2007 beschäftigte.⁴⁹

Ob sich das BVerfG im Rahmen des oder der bei ihm anhängigen Verfahren hinsichtlich des Solidaritätszuschlags ab dem VZ 2020 den Argumenten des BFH anschließen oder sich die hier und an anderer Stelle geäußerte Kritik zu eigen machen wird, bleibt mit Spannung abzuwarten. In jedem Fall gilt: München locuta, causa non finita.

Generell scheint es *de constitutione* (oder *de lege*) ferenda wünschenswert, wenn der Gesetzgeber über die bloße Nennung der Ergänzungsabgabe in

⁴⁷ So die Argumentation von R. Wernsmann, NJW 2018, 916 (918); *ders.*, StuW 2018, 100 (110 f.).

⁴⁸ Verfassungsbeschwerdeschriftsatz abrufbar [hier](#) (letzter Aufruf: 20.9.2023).

⁴⁹ BVerfG, Beschl. v. 7.6.2023, 2 BvL 6/14, juris.

Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG hinaus in der Verfassung oder im einfachen Recht nähere maßstabbildende Voraussetzungen benennen würde.⁵⁰ Denkbar wären beispielsweise Befristungen oder zumindest konkrete Evaluationspflichten des Gesetzgebers zum Nachweis des Fortbestehens eines gesonderten Finanzierungsbedarfs sowie ausdrücklich normierte Zweckverknüpfungen. Denn wenn erst ein „evidenter Entfall“ der Voraussetzungen für die Erhebung der Ergänzungsabgabe wegen „offensichtlichen“ Hinreichens der übrigen dem Bund zustehenden Steuereinnahmen zum Entfall der Rechtfertigungsmöglichkeit führen sollte,⁵¹ würde eine Ergänzungsabgabe wohl nahezu endlos zulässigerweise erhoben werden können. Sie wäre vollends konturenlos.⁵²

⁵⁰ Vgl. in diesem Zusammenhang V. Hoch, DStR 2018, 2410 (2411), nach der die derzeitige „verfassungsrechtliche Konzeption der Ergänzungsabgabe inkonsistent, fragwürdig und auch ‚missbrauchs anfällig‘“ erscheine.

⁵¹ Vgl. K.-A. Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 49. BVerfGE 32, 333 (343) hat selbst diese Einschränkung – allerdings wegen mangelnder Entscheidungserheblichkeit – dahinstehen lassen. Darauf Bezug nehmend BFH, NJW 2023, 544 (547 Rn. 40).

⁵² Ähnlich R. Wernsmann, ZG 2020, 181 (189).