

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Gerhard Ege,
Abteilungsdirektor a. D., Steuerberater

Prof. Dr. Wulf Goette,
Vors. Richter am Bundesgerichtshof a. D.,
Rechtsanwalt

Prof. Dr. Dietmar Gosch,
Vors. Richter am Bundesfinanzhof

DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 27

Seiten 1309 – 1356

52. Jahrgang • 4. Juli 2014

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Walter Niemann,
Rechtsanwalt, Steuerberater
und Wirtschaftsprüfer

Dr. Raoul Riedlinger,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer
und Rechtsanwalt

Prof. Dr. Thomas Rödder,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

DStR-Beirat:

Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter Drißen, Richter am Finanzgericht · Franz Hruschka, Ltd. Regierungsdirektor
Dr. Christian Kaeser, Rechtsanwalt · Dr. Christian Sistermann, Rechtsanwalt/Steuerberater

Begründer und Mitwirkende:

Dr. Hans Flick, Rechtsanwalt · Paul G. Flockermann Ministerialdirektor a. D. † · Dr. Klaus Heilgeist, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof, Richter des BVerfG a. D. · Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff, Präsident des BFH
Dr. Max Rid, Vors. Richter am BFH a. D.

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Verfassungskonformität und Zukunft des Solidaritätszuschlags – auch unter Berücksichtigung der Diskussion um den Abbau der kalten Progression

Vom Wissenschaftlichen Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, Stuttgart*

Spätestens mit dem Auslaufen des Solidarpakts II im Jahr 2019 stellen sich die Fragen der Verfassungskonformität und der Zukunft des Solidaritätszuschlags neu. Der Beitrag analysiert den Solidaritätszuschlag im Gesamtkontext der deutschen Finanzverfassung unter Berücksichtigung der Diskussion um den Abbau der kalten Progression. Dargestellt werden verschiedene Reformalternativen, die von der Großen Koalition im Rahmen der im Koalitionsvertrag vorgesehenen Neuordnung der föderalen Finanzbeziehungen aufgegriffen werden könnten.

1. Die bevorstehende Reform der Finanzverfassung und die unterschätzte Rolle für die inhaltliche Ausgestaltung des Steuerrechts

Die amtierende Große Koalition zeigt wenig steuerpolitische Ambitionen. Ein Reformprojekt dieser Legislaturperiode wird jedoch jedenfalls mittelbar große Auswirkungen für die zukünftige Ausgestaltung des Steuerrechts zeitigen: Die Reform der Finanzverfassung.

Dass die Große Koalition sich im Koalitionsvertrag¹ die Neuordnung der föderalen Finanzbeziehungen zur Aufgabe gemacht hat, ist nicht der Einsicht in deren gravierende Mängel geschuldet, sondern dem äußeren Druck der Befristung

des geltenden Systems. Mit Ablauf des 31.12.2019 treten das Maßstäbengesetz² sowie das Finanzausgleichsgesetz³ als Grundlage des Länderfinanzausgleichs und des Solidarpaktes II außer Kraft. Schon jetzt beginnt der Verteilungskampf, an dem keineswegs nur Bund und Länder, sondern auch Gemeinden und Gemeindeverbände intensiv mitwirken.

Über die zum Teil sehr technischen Details, wie etwa der Einwohnerwertung im Länderfinanzausgleich⁴, stellt sich die Frage nach den unmittelbaren Auswirkungen für den Einzelnen. Evident ist, dass Finanzpolitik Sachpolitik beeinflusst, etwa ablesbar an der Finanzierung von Kinderbetreuungsangeboten oder der Landesaufgabe des Bildungs- und Hochschulwesens. Nicht unterschätzt werden sollte aber auch der Zusammenhang zwischen der finanzverfassungsrechtlichen Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben einerseits und der Ausgestaltung des Steuersystems andererseits. Mittlerweile blockieren die Länder im Bundesrat Reformen der Gemeinschaftsteuern – wie etwa den in der letzten Legislaturperiode gescheiterten Abbau der kalten Progression⁵ – jenseits parteipolitischer Differenzen, schlicht weil sie immer weniger bereit sind, einnahmemindernden Änderungen zuzustimmen. Staatsinterne Verteilungsfragen bestimmen zudem zunehmend Einzelregelungen des Steuerrechts. Um nur einige Beispiele zu nennen: Einer Vorschrift wie § 35 EStG mit ihren Zweifelsfragen und Verwerfungen bedürfte es nicht, wenn sich die Kommunen nicht ungeachtet der strukturellen Untauglichkeit der Gewerbesteuer für die Kom-

* Informationen zu den Autoren: Dr. Wolfram Birkenfeld, Ewald Dötsch, Prof. Dr. Clemens Fuest, Prof. Dr. Johanna Hey, Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler, Dr. Michael Kempermann, Martina Ortmann-Babel, Prof. Dr. Christoph Spengel und Prof. Dr. Dr. h. c. Franz Wassermeyer sind Mitglieder des Wissenschaftlichen Beirats Steuern der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart.

¹ Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD v. 27.11.2013, Deutschlands Zukunft gestalten, S. 67.

² § 15 MaßStG i. d. F. v. 9.9.2001.

³ § 20 FAG i. d. F. v. 20.12.2001.

⁴ Dazu Röper ZRP 2001, 216; Häde LKV 2011, 1 (5 f.).

⁵ S. Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression, BT-Drs. 17/8683. Im Vermittlungsausschuss war lediglich eine Einigung auf die – verfassungsrechtlich gebotene – Anhebung des Grundfreibetrags möglich, s. BT-Drs. 17/11842.

AUFSÄTZE

munalfinanzierung gegen jede Reform sperren würden. Die stetige Anhebung des Grunderwerbsteuersatzes ist ebenfalls nicht Ausdruck systembedingter Rationalität, sondern schlicht dem Umstand geschuldet, dass die Grunderwerbsteuer derzeit die einzige autonom gestaltbare Einnahmequelle der Länder darstellt (s. Art. 105a Abs. 2a S. 2 GG). Kernbrennelemente- oder Luftverkehrssteuer sollen dem Bund unter Umgehung des Bundesrates zusätzliche Einnahmequellen verschaffen, sind in ihren Rechtswirkungen aber so zweifelhaft, dass sie Anlass zu verfassungsrechtlicher Überprüfung geben.⁶ Das ist Finanzausgleich unter Mitwirkung und auf dem Rücken der Steuerpflichtigen.

2. Die Rolle des Solidaritätszuschlags im aktuellen Reformszenario

Dabei ist der Bund in der Gestaltung seiner Einnahmen deutlich flexibler als die Länder. Neben den ihm traditionell allein zustehenden und damit ohne Bundesratsbeteiligung änderbaren Verbrauchsteuern (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG) und der Kfz-Steuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG), die er 2009 an sich gezogen hat⁷, erhebt er seit 1991 mit kurzer Unterbrechung⁸ auf der Grundlage von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG den Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Anders als das Maßstäbe- und das Finanzausgleichsgesetz ist das Solidaritätszuschlagsgesetz unbefristet. Auch besteht kein rechtlicher Zusammenhang mit den zum 31.12.2019 auslaufenden Bundesergänzungszuweisungen des Solidarpaktes II. Das Aufkommen des Solidaritätszuschlags fließt in den allgemeinen Bundeshaushalt. Es handelt sich nicht um eine Zwecksteuer. Die Verknüpfung mit den finanziellen Lasten der Wiedervereinigung ist lediglich eine ideelle.⁹ Freilich wird – ungeachtet der rechtlichen Bedenken gegen eine über Jahrzehnte erhobene Ergänzungsabgabe – auch dieser ideelle Zusammenhang angesichts der degressiven¹⁰ Ausgestaltung der Solidarpakt II-Mittel stark strapaziert. Einem Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag von 13,624 Mrd. € im Jahr 2012 stehen Bundesergänzungszuweisungen an die neuen Länder in Höhe von rund 7,260 Mrd. € gegenüber, die bis 2019 auf rund 2 Mrd. € absinken. Soweit entgegengehalten wird, der Bund sei auch auf andere Weise nach

wie vor finanziell durch die Deutsche Einheit belastet, wird vor allem eines deutlich: Das Aufkommen des Solidaritätszuschlags ist zu einem festen Bestandteil des Bundeshaushalts geworden. Dementsprechend erheben sowohl CDU¹¹ als auch SPD¹² die Forderung nach Beibehaltung des Solidaritätszuschlags auch über 2019 hinaus.

Hiervon ausgehend nimmt der Beirat zu folgenden Fragen Stellung:

1. Bietet Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG derzeit (noch) eine hinreichende Grundlage für die Erhebung des Solidaritätszuschlags?¹³
2. Kann der Solidaritätszuschlag ohne Verfassungsänderung über das Jahr 2019 hinaus weiter erhoben werden?
3. Empfiehlt sich die Einbeziehung des Solidaritätszuschlags in die Reform der Finanzverfassung, indem
 - a) der Solidaritätszuschlag in den allgemeinen Einkommen- und Körperschaftsteuertarif integriert wird?
 - b) (klarstellend oder deklaratorisch) eine ausdrückliche Kompetenzgrundlage für einen Bundeszuschlag zu Einkommen- und Körperschaftsteuer geschaffen wird?
 - c) ein korrespondierendes Zuschlagsrecht für die Länder geschaffen wird?

3. Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags auf der Grundlage des geltenden Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG

3.1 Bedeutung der Reichweite von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG

Die Frage, ob der Kompetenztitel des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG den Solidaritätszuschlag trägt, ist offen. Zwar hat das BVerfG einen das Jahr 2007 betreffenden Normenkontrollantrag des Niedersächsischen FG¹⁴ zurückgewiesen¹⁵, in eine dezidierte Sachprüfung ist es dabei allerdings nicht eingestiegen, weil es die Vorlage mangels Substantiierung für unzulässig gehalten hat. Diese Sichtweise war nicht zwingend. Wenig überzeugend hat die Erste Kammer des Zweiten Senats ihren Zurückweisungsbeschluss unter Bezugnahme auf eine Entscheidung aus dem Jahr 1972¹⁶ begründet, welche die zwischen 1968 und 1975/1977 erhobene Ergänzungsabgabe zum Gegenstand hatte. Nicht nur der große Zeitabstand, sondern auch der Umstand, dass es sich bei der mit Zweitem Steueränderungsgesetz 1967¹⁷ eingeführten Er-

6 Zur Kernbrennelementesteuer s. Vorlage des FG Hamburg v. 29.1.2013, 4 K 270/11, BB 2013, 277, BeckRS 2013, 95378. Zur Luftverkehrsabgabe FG Berlin-Brandenburg v. 16.5.2013, 1 K 1075/11, DStRE 2014, 491; Kloepfer/Bruch BB 2010, 2791; Eilers/HeyDStR 2011, 97.

7 Gesetz v. 19.3.2009, BGBl I 2009, 606.

8 Zunächst zeitlich befristet v. 1.7.1991 bis 30.6.1992, Gesetz v. 24.6.1991, BGBl I 1991, 1318; wiedereingeführt ab Veranlagungszeitraum 1995 durch Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) v. 23.6.1991, BGBl I 1993, 994.

9 Vgl. BT-Drs. 12/4401, S. 136, danach dient der Solidaritätszuschlag dazu, die „notwendige Anpassung im staatlichen Bereich an die veränderten Bedingungen und Aufgaben nach Herstellung der Deutschen Einheit durchzuführen und den Aufholprozess in den neuen Bundesländern dauerhaft zu finanzieren“. Des Weiteren wird allgemein die Haushaltskonsolidierung „als Grundlage einer gesunden wirtschaftlichen Entwicklung genannt“.

10 2013: 6,545 Mrd. €; 2014: 5,778 Mrd. €; 2015: 5,062 Mrd. €; 2016: 4,295 Mrd. €; 2017: 3,579 Mrd. €; 2018: 2,812 Mrd. €; 2019: 2,096 Mrd. €.

11 Handelsblatt v. 8.8.2013, S. 6; und v. 9.8.2013, S. 47; WirtschaftsWoche v. 1.3.2014, S. 8.

12 So bspw. Antrag der Fraktionen von SPD und Bündnis 90/Die Grünen im Landtag NRW, Drs. 16/5483, S. 2; Beschl. der SPD Bremen v. 18.1.2013 und der SPD Schleswig-Holstein v. 12.2.2013: „Schulden abbauen – finanzielle Handlungsspielräume sichern“; FAZ.net v. 28.4.2012 (<http://www.faz.net/aktuell/politik/spd-vorschlag-soli-gegen-schulden-11734167.html>, abgerufen 15.4.2014); WirtschaftsWoche v. 1.3.2014, S. 8.

13 Ausführlich hierzu Selmer/Hummel in Junkernheinrich/Korioth/Lenk/Scheller/Woisin, Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2013, S. 365 ff.

14 Niedersächsisches FG v. 25.11.2009, 7 K 143/08, DStR 2010, 854.

15 BVerfG v. 8.9.2010, 2 BvL 3/10, DStR 2010, 1982.

16 BVerfG v. 9.2.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333, NJW 1972, 757.

17 Zweites StÄndG 1967 v. 21.12.1967, BGBl I 1967, 1254.

AUFsätze

gänzungsabgabe um ein ganz anderes Instrument handelte, lassen Zweifel aufkommen, ob tatsächlich kein neuer Klärungsbedarf bestand. Dies gilt umso mehr, als die Entscheidung aus dem Jahr 1972 die Bedeutung der Einbettung der Ergänzungsabgabe in das finanzverfassungsrechtliche Gesamtsystem betont, das aber in den vierzig Jahren seit der Entscheidung mehrfach in zentraler Weise reformiert wurde.¹⁸ So entsteht der Eindruck, das BVerfG habe der Frage aus dem Weg gehen wollen.¹⁹

Da die Einordnung des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe mit zunehmendem Zeitlauf eher noch problematischer wird, spricht vieles dafür, das BVerfG – unter Berücksichtigung der 2010 aufgestellten Begründungsanforderungen²⁰ – erneut anzurufen. Ob der erneute Vorlagebeschluss des Niedersächsischen FG, bei dem es zwar in erster Linie um die Wirkungen von § 35 EStG auf die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlages, mittelbar aber auch um dessen Rechtfertigung geht, diese Vorgaben erfüllt, ist allerdings zweifelhaft.²¹ Der Anreiz für weitere qualifizierte Vorstöße²² dürfte auch deshalb gering sein, weil angesichts der erheblichen Folgen für den Bundeshaushalt, selbst bei Erfolg in der Sache, kaum vorstellbar ist, dass der Solidaritätszuschlag ex tunc für nichtig erklärt werden würde. Zwar wäre dies die Regelrechtsfolge fehlender Kompetenz, doch das BVerfG zeigt in steuerrechtlichen Judikaten großes Verständnis für die Belange verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung.²³

Nichtsdestotrotz bedarf es der Auseinandersetzung mit den Voraussetzungen für die Erhebung von Ergänzungsabgaben auf der Grundlage von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, weil diese Frage auch darüber entscheidet, ob der Solidaritätszuschlag, möglicherweise mit anderem Zweck, auf der Grundlage der geltenden Finanzverfassung auch nach 2019 aufrechterhalten werden kann. Politisch gibt es hierzu ein deutliches Bekenntnis.²⁴ Rechtlich ist damit letztlich nur entscheidend, ob es hierfür einer – mit den derzeitigen Mehrheiten durchaus erreichbaren – Änderung

von Art. 106 GG bedarf oder ob die bestehenden Kompetenztitel ausreichen.

3.2 Sachliche und zeitliche Grenzen der Erhebung von Ergänzungsabgaben

Alle in der Finanzverfassung verwendeten Steuerbegriffe sind Typusbegriffe.²⁵ Dies gilt auch für die in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG genannte Ergänzungsabgabe. Dabei besteht die Besonderheit, dass der Bezug zu Einkommen- und Körperschaftsteuer zwar die inhaltliche Ausgestaltung vorzeichnet²⁶, die Voraussetzungen, unter denen Ergänzungsabgaben erhoben werden dürfen, dagegen unklar sind.²⁷

Dem Wortlaut „Ergänzungsabgabe“ lassen sich in erster Linie Schranken der Höhe nach entnehmen. Das Gewicht der Abgabe muss gegenüber der Einkommen- und Körperschaftsteuer von untergeordneter Bedeutung sein. Nur dann kann von „Ergänzung“ gesprochen werden. Zu demselben Ergebnis gelangt auch eine systematische Auslegung. Im Zusammenspiel mit der gemeinsamen Ertragskompetenz von Bund und Ländern für die Einkommen- und Körperschaftsteuer (Art. 106 Abs. 3 GG) darf die allein dem Bund zustehende Ergänzungsabgabe nicht zu einer Aushöhlung der ertragsteuerlichen Steuerbasis der Länder führen.²⁸ Bedenken der Höhe nach bestehen gegenüber dem Solidaritätszuschlag, jedenfalls seitdem dieser 1998²⁹ auf 5,5 %³⁰ gesenkt wurde, nicht.³¹

Weniger eindeutig ist, inwieweit die Erhebung von Ergänzungsabgaben zeitlichen Restriktionen unterliegt. Im Zurückweisungsbeschluss aus dem Jahr 2010 hat das BVerfG³² wie bereits im Beschluss aus dem Jahr 1972 eine Befristung des Gesetzes für nicht erforderlich gehalten. Der Entstehungsgeschichte³³ des Kompetenztitels lässt sich in der Tat kein eindeutiger Hinweis entnehmen, dass das Wesen der Ergänzungsabgabe eine Befristung erfordere. Im Zuge des damaligen Gesetzgebungsverfahrens war die Notwendigkeit einer ausdrücklichen Befristung³⁴ zwar diskutiert worden, allerdings ohne dass diese dann im Grundgesetz oder im zeitgleich eingebrachten, später aber nicht verabschiedeten Gesetz über die Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer³⁵ umgesetzt worden wäre.

Damit ist indes nicht entschieden, dass es keinerlei zeitliche Grenzen gäbe. Das BVerfG hat zwar festgestellt es sei von Verfassung wegen nicht geboten, die Erhebung auf „einen ganz kurzen Zeitraum“ zu beschränken.³⁶ Denkbar sei

18 Zutreffend erneuter Vorlagebeschluss des Niedersächsischen FG (Fn. 14).

19 Siehe auch schon die Nichtannahmebeschlüsse BVerfG v. 19.11.1999, 2 BvR 1167/96, NJW 2000, 797; v. 11.2.2008, 2 BvR 1708/06, DStZ 2008, 229, BeckRS 2008, 35233.

20 Ob diese Anforderungen überzogen sind (berechtigte Kritik *Birk* FR 2010, 1002; *Hidien* StBW 2010, 993 (994); *Selmer/Hummel* (Fn. 13), S. 370 ff.) sollte dabei im Interesse des Prozesserfolges außer Betracht bleiben, jedenfalls sind sie erfüllbar.

21 Niedersächsisches FG (Fn. 14). Wiederum geht es um den Veranlagungszeitraum 2007.

22 BFH v. 21.7.2011, II R 52/10, BStBl II 2012, 43, DStRE 2011, 1199, geht nach ausführlicher inhaltlicher Prüfung für den Veranlagungszeitraum 2007 von der Verfassungskonformität des SolZ aus.

23 Verlässlichkeit der Finanz- und Haushaltsplanung als Rechtfertigung der ex nunc- bzw. pro futuro-Wirkung von BVerfG-Entscheidungen, s. st. Rspr. BVerfG v. 25.9.1992, 2 BvL 5/91 u. a., BVerfGE 87, 153 (178 f.), DStR 1992, 1539; v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148), DStR 1995, 1345; v. 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (178) DStR 1995, 1348; v. 8.12.2009, 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104 (136), NVwZ 2010, 634. Kritisch insbesondere im Hinblick auf die Ahndung von Verfahrens- und Kompetenzverstößen s. *Hey* in FS Spindler, 2011, S. 97 (104 ff.).

24 Siehe (Fn. 11), (Fn. 12).

25 *Vogel/Waldhoff* in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Vorbem. z. Art. 104a–115, Rn. 578.

26 *Selmer/Hummel* (Fn. 13), S. 372.

27 *Meßbacher-Hönsch* HFR 2011, 1011.

28 BVerfG (Fn. 16).

29 Gesetz zur Senkung des SolZ v. 21.11.1997, BGBl I 1997, 2743.

30 Gegenüber 7,5 % in den Veranlagungszeiträumen 1995–1997.

31 Mit ausführlicher Begründung BFH (Fn. 22) (45).

32 BVerfG (Fn. 15).

33 Hierzu im Einzelnen *Selmer/Hummel* (Fn. 13), S. 372 ff.

34 Allerdings nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der Verfassungsänderung, sondern nur im Kontext mit dem später nicht umgesetzten, zeitgleich eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über die Ergänzungsabgabe zu Einkommen- und Körperschaftsteuer, s. BT-Drs. II/484.

35 BT-Drs. II/484.

36 BVerfG (Fn. 16); (Fn. 15).

auch ein längerfristiger Mehrbedarf *allein* des Bundes, der eine allgemeine Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer, von der auch die Länder profitieren würden, nicht rechtfertigt.³⁷ Schon hieran lässt sich jedoch erkennen, dass die Ergänzungsabgabe außerhalb der regulären Aufteilung der Steuerquellen steht. Die Ergänzungsabgabe hat Ausnahmecharakter.³⁸ Ihre Erhebung weicht von der Grundentscheidung des Art. 106 Abs. 3 S. 2 GG ab, wonach die Ertragskompetenz für die Einkommen- und Körperschaftsteuer Bund und Ländern je zu Hälfte zugeteilt ist.³⁹ Für einen eher kurzfristigen Einsatz spricht ferner der in der Entscheidung aus 1972 hergestellte Bezug zur Umsatzsteuerverteilung.⁴⁰ Danach soll die Ergänzungsabgabe eine „allzu häufige Revision der Beteiligungsquoten an der Umsatzsteuer“ vermeiden.⁴¹ Dies erlaubt den Rückschluss, dass die Ergänzungsabgabe der Flexibilisierung dient, was grundsätzlich gegen eine dauerhafte Erhebung spricht. Gedeckt wird dieses Ergebnis durch die Gesetzesbegründung zu Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, wonach die Ergänzungsabgabe nicht zu einer dauerhaften Aufkommensverschiebung zugunsten des Bundes führen, sondern lediglich vorübergehende „Bedarfsspitzen“ sowie besonderen Finanzbedarf infolge von „Ausnahmelagen“ und „besonderer Notfälle“ abdecken soll.⁴² Es mag sein, dass diese Zweckbeschreibung zu unbestimmt ist, um hieraus ein formales Befristungsgebot oder gar eine konkrete Frist als zeitliche Obergrenze abzuleiten.⁴³ Dennoch geht auch das BVerfG davon aus, dass die Ergänzungsabgabe nicht der finanzverfassungsrechtliche Normalfall ist, sondern der Finanzierung *neuer* Aufgaben des Bundes dient, die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens nicht berücksichtigt wurden.⁴⁴ Damit bedarf es – auch wenn das Aufkommen der Ergänzungsabgabe nicht zweckgebunden ist – stets eines konkreten Aufgaben- und Ausgabenbezugs. Aussagen über die verfassungsrechtlich zulässige Dauer lassen sich immer nur in Zusammenhang mit dem besonderen Finanzbedarf treffen, zu dessen Deckung die Ergänzungsabgabe erhoben wird.

3.3 Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlages bis 2019

Um zu entscheiden, ob der Solidaritätszuschlag derzeit (noch) verfassungskonform ist bzw. ob er in die Verfassungswidrigkeit hineinwächst, ist folglich weniger die lange Dau-

er seiner Erhebung⁴⁵ maßgeblich, als die Frage, inwieweit sein Aufkommen noch zur Bewältigung der deutschen Teilung eingesetzt wird. Würde man auf einen derartigen, möglicherweise auch nur losen Konnex verzichten, entfielen jede Begrenzung.

Erhebliche Zweifel bestehen im Hinblick auf die massive Absenkung der Solidarpakt II-Mittel in den nächsten Jahren. Entsprechend in der Anfangszeit des Solidarpaktes II das Aufkommen des Solidaritätszuschlages ziemlich genau den Bundesergänzungszuweisungen zugunsten der ostdeutschen Länder, löst sich dieser Zusammenhang zunehmend auf.

Es mag sein, dass der Solidaritätszuschlag zu keinem Zeitpunkt seiner Erhebung im Hinblick auf das Ausmaß der Kosten der Wiedervereinigung ausreichend war.⁴⁶ Dies spricht aus Sicht des Beirats nicht gegen die anfängliche Rechtfertigung des Solidaritätszuschlages. Ebenso wenig lässt sich aber jetzt mit zunehmendem Zeitablauf für seine Rechtfertigung anführen, der Bund sei über die konkreten Bundesergänzungszuweisungen hinaus nach wie vor durch die Folgen der Wiedervereinigung finanziell belastet, sei es nur durch die infolge der Wiedervereinigung gestiegene Staatsverschuldung und die hierdurch bedingten Zinslasten und Rückzahlung der Kredite.⁴⁷ Diese Aufwendungen lassen sich der Wiedervereinigung nicht hinreichend konkret zuordnen, sondern es handelt sich um allgemeine Aufwendungen der Haushaltsführung des Bundes. Damit fehlt der notwendige Zusammenhang mit der besonderen Aufgabe, für deren Finanzierung der Solidaritätszuschlag eingeführt wurde.

Soweit sich neben den Ausgaben für die Erfüllung des Solidarpaktes II nicht weitere eindeutig der Überwindung der deutschen Teilung zuzuordnende Ausgaben im Bundeshaushalt identifizieren lassen, hieße dies, dass der Solidaritätszuschlag bis 2019 nach und nach in die Verfassungswidrigkeit hineinwächst. Richtigerweise müsste er schrittweise reduziert werden.⁴⁸ Zwar geht der BFH davon aus, dass die Verfassungsmäßigkeit erst dann ernsthaft zweifelhaft wird, wenn „die Änderung der Verhältnisse eindeutig und offensichtlich feststeht“.⁴⁹ Das Missverhältnis zwischen den stetig steigenden Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag und den noch schneller sinkenden Ausgaben im Solidarpakt II dürfte diesen Anforderungen jedoch genügen. Auch eine Umwidmung für andere neue Aufgaben hat bisher weder explizit noch implizit stattgefunden.

3.4 Verfassungskonformität über 2019 hinaus

3.4.1 Als „Solidaritätszuschlag“

Noch größere Zweifel bestehen, sollte der Gesetzgeber den Solidaritätszuschlag über 2019 hinaus unverändert bestehen lassen. Zwar endet der Mehrbedarf des Bundes nicht automatisch mit Ablauf des Jahres 2019.⁵⁰ Die anstehende Finanzverfassungsreform wird unter anderem eine Antwort

37 BVerfG (Fn. 15).

38 Selmer/Hummel (Fn. 13), S. 375; Birk FR 2010, 1002 (1003); Hidién StBW 2010, 993 (994); Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, 1971, S. 120.

39 A. A. FG Münster v. 8.12.2009, 1 K 4077/08 E, EFG 2010, 588 (589), DStRE 2011, 92.

40 BVerfG (Fn. 16).

41 Dabei verkennt das BVerfG aber, dass bei Einführung der Ergänzungsabgabe die Umsatzsteuer allein dem Bund zugewiesen werden sollte, so dass dieser Mechanismus gar nicht zur Verfügung stand. Die Ergänzungsabgabe musste die Flexibilisierung übernehmen, für die heute die Anpassung der Umsatzsteueranteile gemäß Art. 106 Abs. 3 S. 4 ff. GG zur Verfügung steht, s. Selmer/Hummel (Fn. 13), S. 373.

42 BT-Drs. II/480, S. 72.

43 BVerfG (Fn. 16).

44 BVerfG (Fn. 16).

45 Ebenso BFH (Fn. 22) (45 f.).

46 BT-Drs. 17/10933, S. 2.

47 Meßbacher-Hönsch HFR 2011, 1011.

48 Offen gelassen in FG Münster (Fn. 39), wo allerdings die Möglichkeit anklingt, es handle sich hierbei um eine rein politische Entscheidung; ähnlich Wagner EFG 2010, 591.

49 BFH (Fn. 22) (46).

50 Ebenso Selmer/Hummel (Fn. 13), S. 379.

darauf geben müssen, ob der Wiedervereinigungsprozess abgeschlossen ist oder ob die ostdeutschen Länder weiterhin eine, von westdeutschen Ländern in vergleichbarer wirtschaftlicher Situation abzuhebende Sonderrolle im Finanzausgleich spielen werden. Diese Frage obliegt der Einschätzungs- und Beurteilungsprerogative der Legislative. Sollte auch nach 2019 weiterhin ein spezieller Unterstützungsbedarf angenommen werden, ließe sich auch die Erhebung des Solidaritätszuschlages, allerdings nur in einer den Hilfeleistungen grob entsprechenden Höhe, rechtfertigen. Der Zurückweisungsbeschluss des BVerfG aus dem Jahr 2010 hat deutlich gemacht, dass bei entsprechend großer Aufgabe auch über einen sehr langen Zeitraum ein die Erhebung von Ergänzungsabgaben rechtfertigender Sonderbedarf bestehen kann. Ein zeitliches Ende der Finanzierungsaufgabe durch den Beitritt der DDR sei nicht absehbar.⁵¹ Allerdings wird es dann immer schwieriger von einer *Sonderaufgabe* zu sprechen. Ein dauerhaftes Gefälle zwischen West und Ost müsste in der allgemeinen Steuerverteilung abgebildet werden und nicht durch Fortsetzung des besonderen Finanzierungsinstrumentes des Solidaritätszuschlages.

Man könnte auch argumentieren, die finanziellen Lasten der Wiedervereinigung für den Bund hätten sich in einer Erhöhung seiner Verschuldung niedergeschlagen. Der Solidaritätszuschlag diene nicht nur der Finanzierung des Solidarpaktes, sondern auch der Bedienung der entstandenen Staatsverschuldung bis zu ihrer Tilgung. Aus ökonomischer Perspektive ist es wertretbar, zusätzlichen, aber vorübergehend bestehenden Finanzbedarf teilweise mit höheren Steuern und teilweise mit Verschuldung zu finanzieren, weil eine zeitliche Glättung der Steuerlast die Kosten steuerlicher Verzerrungen reduziert. Um die Beibehaltung des Solidaritätszuschlages über 2019 hinaus mit diesem Argument zu rechtfertigen, müsste allerdings beziffert werden, welcher Anteil des Aufwuchses der Bundesschulden seit 1990 den Wiedervereinigungslasten zuzurechnen ist und in welchem Zeitraum diese Schulden getilgt werden sollen. Ohne einen Tilgungsplan würde ein dauerhafter Finanzierungsbedarf entstehen. Der Zusammenhang des Solidaritätszuschlages mit den Kosten der Wiedervereinigung ließe sich nicht mehr begründen.

3.4.2 Möglichkeit der „Umwidmung“

Noch deutlicher werden die Legitimationsprobleme, wenn die Sonderzuweisungen im Finanzausgleich an die ostdeutschen Länder wegfallen. Denn dann fällt auch die Legitimation des Solidaritätszuschlages weg. Zwar handelt es sich nicht um eine Zwecksteuer, wohl aber fußt die Einordnung als Ergänzungsabgabe auf dem durch die Wiedervereinigung ausgelösten Sonderfinanzbedarf des Bundes. Dass bei Einführung des Solidaritätszuschlages auch das allgemeine Ziel der „Konsolidierung der öffentlichen Haushalte als Grundlage einer gesunden wirtschaftlichen Entwicklung“⁵² genannt wurde, ändert hieran nichts. Denn der dauerdefizitäre Zustand der öffentlichen Haushalte ist keine Situation, welche die Erhebung einer Ergänzungsabgabe rechtfertigen würde.

Bei unverändertem Kompetenztitel ließe sich der Solidaritätszuschlag nur durch Umwidmung für eine neue Aufgabe aufrechterhalten. In welcher Form sich eine solche Umwidmung vollziehen kann⁵³, ist allerdings ebenso unklar wie die Frage, welche Aufgaben des Bundes einen nicht durch die allgemeine Steuerverteilung zu deckenden Sonderbedarf begründen. Der Beschluss aus dem Jahr 1972 nennt beispielhaft den Aufbau der Bundeswehr ebenso wie den Ausbau des Bildungswesens.⁵⁴

Liest man dieses obiter dictum der Entscheidung aus dem 32. Band unbefangen, wäre eine Umwidmung in einen Bundeswehrreformzuschlag zur Finanzierung des Umbaus der Bundeswehr ebenso denkbar wie ein Rentenreformsolidi. Indes scheint fraglich, ob jede beliebige Bundesaufgabe, jedes größere Reformprojekt zur Rechtfertigung herangezogen werden kann. Der Überwindung der deutschen Teilung vergleichbar wäre möglicherweise die Überwindung der Währungs- und Staatsschuldenkrise, falls diese tatsächlich konkrete Zahlungen nach sich zöge. Neue Staatsaufgaben als solche, etwa die Durchführung der Energiewende, reichen dagegen nicht aus, zumal letztere durch besondere Abgabensinstrumente wie die EEG-Umlage finanziert wird. Die ansonsten diskutierten Zwecke⁵⁵, den Solidaritätszuschlag zum „Infrastruktursoli“ oder zum „Bildungssoli“ umzuwidmen, können im Übrigen schon deshalb nicht überzeugen, da es sich hierbei nicht um spezielle, ja zum Teil noch nicht einmal vorrangige Aufgaben des Bundes handelt, sondern vielmehr die Länder gleichermaßen in der Pflicht sind. Damit würde es sehr viel näher liegen, die Länder unmittelbar an den Einnahmen partizipieren zu lassen. Unvereinbar wäre es mit der Finanzautonomie der Länder und Kommunen, zunächst einen Bundeszuschlag zu erheben, um diesen dann wieder in Form von projektbezogenen Bundeszuschüssen auf die anderen Ebenen zu verteilen.⁵⁶ Ein solches Procedere würde auch mit dem in Art. 106 Abs. 4 S. 1 GG geregelten Mehrbelastungsausgleich konfliktieren, der es dem Bund nur für einen kurzen Zeitraum erlaubt, Mehrbelastungen der Länder durch Finanzzuweisungen auszugleichen.

Gegen die Fortführung des Solidaritätszuschlages bestehen darüber hinaus Bedenken, wenn es im Rahmen einer Reform der Finanzverfassung zu einer grundlegenden Neuordnung der vertikalen Finanzbeziehungen kommen sollte, die zum Ziel haben muss, alle Ebenen mit den zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Mittel auszustatten. Erst wenn im Anschluss hieran neue Aufgaben auf den Bund zukämen,

53 Selmer/Hummel (Fn. 13), S. 381, plädieren mit guten Gründen für einen Neuerlass, auch wenn der Solidaritätszuschlag keine normtextlichen Festlegungen enthält.

54 BVerfG (Fn. 16).

55 Neuerdings wird als weitere Sonderaufgabe in unmittelbarem Kontext der Finanzverfassungsreform gefordert, mit den Mitteln des Solidaritätszuschlages zur Entschuldung der Länder einen Altschuldenfonds des Bundes zu bilden, so Hamburg und das Saarland, s. Handelsblatt v. 3.4.2014, S. 8. Gegen eine derartige Sozialisierung der Länderschulden bestehen indes grundsätzliche Bedenken, da auf diese Weise die Haushaltsdisziplin der Länder unterminiert würde, die derzeit erhebliche Anstrengungen unternehmen, um die ab 2020 eingreifende Schuldenbremse aus eigener Kraft einzuhalten.

56 Ähnliche Überlegungen bei Klein DB 1981, 1743 (1746).

51 BVerfG (Fn. 15).

52 BT-Drs. 12/4401, S. 2.

könnte sich eine Situation ergeben, die erneut eine Ergänzungsabgabe rechtfertigt.

4. Reformoptionen

4.1 Ist es sinnvoll, den Solidaritätszuschlag in den Einkommen- und Körperschaftsteuertarif zu integrieren?

4.1.1 Transparenzgewinn

Für eine Integration des Solidaritätszuschlages in den allgemeinen Einkommensteuertarif sprechen zunächst Vereinfachungsgründe und der hierdurch erzielbare Transparenzgewinn. Der Normenkontrollantrag des BFH zur Notwendigkeit der Berücksichtigung des Solidaritätszuschlages im Rahmen der rätierlichen Auszahlung alter Körperschaftsteuerguthaben⁵⁷ oder der Streit um das Zusammenspiel mit § 35 EStG⁵⁸ zeigen, dass die Technik des Einkommensteuerszuschlags nur vermeintlich einfach ist und durchaus Anlass zu Streitfragen gibt. Noch wichtiger ist, dass der Solidaritätszuschlag das wahre Ausmaß der Einkommensteuerbelastung verschleiert. Der wahre Einkommensteuerspitzensatz beträgt eben nicht 45 %, sondern 47,475 % und ist damit deutlich näher an der Grenze der „magischen“ 50 %⁵⁹ als auf den ersten Blick wahrnehmbar.

Eine Integration ist auf verschiedene Arten denkbar. Wenig wahrscheinlich ist eine Integration unter gleichzeitiger Senkung des allgemeinen Einkommen- und Körperschaftsteuertarifs⁶⁰, was de facto auf eine ersatzlose Abschaffung des Solidaritätszuschlages⁶¹ hinausliefe. Bereitschaft für eine allgemeine Steuerentlastung im Volumen von über 13 Mrd. € p. a., die Privatpersonen und Unternehmen gleichermaßen zugute käme, ist nicht erkennbar, auch wenn dies, würde man die Überwindung der ökonomischen Folgen der Wiedervereinigung konstatieren, nur konsequent wäre. Entfällt eine Sonderaufgabe, für deren Finanzierung der Staat legitimerweise die Steuern erhöht hat, muss dieses Aufkommen den Bürgern zurückgegeben werden. Nicht erstrebenswert ist eine Integration in den Einkommen- und Körperschaftsteuertarif, die dem Bund ein gegenüber dem status quo gleichbleibendes Aufkommen vermittelt, da dies wegen der Aufkommensbeteiligung der Länder nur unter Verdoppelung des Zuschlags möglich wäre.

Eine Integration ohne gleichzeitige Steuererhöhung würde dagegen zu gleichen Teilen Bund und Ländern zugute kommen. Genau hier liegt allerdings die „Gefahr“ der auf den ersten Blick überaus plausiblen Forderung nach Integration in den allgemeinen Tarif. Zwar würde die Erhöhung

der Steuereinnahmen der Länder deren Haushaltsproblemen im Hinblick auf die ab 2020 einzuhaltende Nullverschuldung (Art. 109 Abs. 3 S. 5 GG) entgegenkommen, allerdings ohne die erforderliche Flexibilität länderautonom regelbarer Einnahmequellen. Gleichzeitig ist nicht erkennbar, ob der Bund ein Aufkommensminus in Höhe der Hälfte der Einnahmen des Solidaritätszuschlags, also nach derzeitigem Stand von knapp 7 Mrd. €, hinzunehmen bereit ist. Mit hoher Wahrscheinlichkeit würde diese Einbuße an anderer Stelle kompensiert werden. Hierzu bieten sich grundsätzlich zwei Möglichkeiten an: Korrektur der Umsatzsteueranteile zulasten der Länder oder die Erhöhung anderer Bundessteuern, das heißt entweder der Verbrauchsteuern, Mineralöl- oder Tabaksteuer oder der verkehrsmittelbezogenen Verkehrsteuern, namentlich der Kfz-Steuer. Die finanzverfassungsrechtlich richtige Antwort wäre die Anpassung der Umsatzsteueranteile, politisch wahrscheinlicher ist jedoch die Ausweitung des Steueraufkommens durch Erhöhung der Verbrauchsteuern.

4.1.2 Nutzung des Solidaritätszuschlags zum Abbau der kalten Progression?

Neue Dynamik könnte die Diskussion um eine Rückführung des Solidaritätszuschlages durch die derzeit erhobene Forderung nach Abbau der kalten Progression gewinnen.⁶² Im Hinblick auf die „Gegenfinanzierung“ der mit dem Abbau der kalten Progression verbundenen Mindereinnahmen liegt es nahe, den Solidaritätszuschlag einzubeziehen, nachdem in der letzten Legislaturperiode das Gesetz zum Abbau der kalten Progression⁶³ vornehmlich am Widerstand der Länder gegen ihre Beteiligung an den Kosten von Veränderungen des Einkommensteuertarifs gescheitert ist. Allerdings ist – ungeachtet der umstrittenen⁶⁴, aber dem Grunde nach zu bejahenden Notwendigkeit einer Inflationskorrektur des Einkommensteuertarifs⁶⁵ fraglich, ob sich beide Fragestellungen sinnvollerweise verknüpfen lassen. Die richtige Antwort auf den überproportionalen Anstieg der Steuerlast infolge von Lohn- und Gehaltsteigerungen und inflationärer Scheingewinnbesteuerung ist eine Anpassung des Einkommensteuertarifs und des Grundfreibetrags (Rechtsverschiebung des Tarifs)⁶⁶, nicht jedoch die Abschaffung eines Zuschlags.⁶⁷ Auch eine isolierte Anhebung der Freigrenze, oberhalb derer der Solidaritätszuschlag erst erhoben wird (§ 3 Abs. 3 S. 1 SolZG: 1 944 € bzw. 972 €), würde das Problem der kalten Progression nicht lösen. Damit könnte der Solidaritätszuschlag allenfalls mittelbar zur Problemlösung eingesetzt werden, indem der Bund aus dem ihm allein zustehenden

57 BFH v. 10.8.2011, I R 39/10, BStBl II 2012, 603, DStR 2011, 2287.

58 Niedersächsisches FG (Fn. 14).

59 Wiewohl selbst annäherungsweise nicht als rechtliche Grenze zu verstehen, s. BVerfG v. 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (108 ff.), DStR 2006, 555 gegen BVerfG (Fn. 23) (138), handelt es sich um eine politisch durchaus relevante Marke.

60 Auch die Ergänzungsabgabe des Jahres 1967 fiel nicht ersatzlos weg, sondern wurde durch Erhöhung in den Einkommen- und Körperschaftsteuertarif eingebaut, vgl. Klein DB 1981, 1743.

61 Allein die FDP hatte sich in ihrem Wahlkampfprogramm zur Bundestagswahl 2013 „Bürgerprogramm 2013 – Damit Deutschland stark bleibt“, S. 11, für die schrittweise Abschaffung des Solidaritätszuschlages ausgesprochen.

62 Zu diesem Zusammenhang, siehe auch schon Bechara/Beimann/Kasten Wirtschaftsdienst 2012, 326 ff.

63 Siehe Fn. 5.

64 Siehe Broer Wirtschaftsdienst 2011, 694 f.; Bach DIW Wochenbericht 12/2012.

65 Hierzu etwa Houben/Baumgarten, Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform, ifst-Schrift Nr. 476, 2011, S. 31 ff.

66 Siehe auch Houben/Baumgarten (Fn. 65), S. 35 f., die nachweisen, dass der Hauptteil der „kalten“ Progression im Rahmen der indirekten Progression stattfindet; ferner BMF Monatsbericht v. 23.2.2012.

67 Mit ausführlicher Begründung und unter Einbeziehung verschiedener Gestaltungsoptionen Bechara/Beimann/Kasten Wirtschaftsdienst 2012, 326 (328 ff.).

AUFsätze

Aufkommen des Solidaritätszuschlags die durch eine Einkommensteuertarifreform entstehenden Aufkommensverluste der Länder durch eine Änderung der Umsatzsteuerverteilung kompensieren. Dies spräche aus der Sicht des Bundes für die Beibehaltung des Solidaritätszuschlages statt für seine Abschaffung. Gleichzeitig würde dann aber infolge der mit dem Wesen einer Ergänzungsabgabe unvereinbaren Mittelverwendung die fehlende Kompetenz des Bundes noch offensichtlicher.

4.2 Braucht der Bund ein dauerhaftes ertragsteuerrechtliches Ventil?

Damit ist genau jene Frage aufgeworfen, die auch bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung des Solidaritätszuschlages eine Rolle spielt, nämlich unter welchen Voraussetzungen es im Interesse der Ausgewogenheit des Steuersystems sinnvoll ist, dem Bund ein eigenes, autonom gestaltbares Aufkommensinstrument im Bereich der Ertragsteuern an die Hand zu geben.

Wäre von einer dauerhaften Verschiebung der Finanzierungslasten von den Ländern zum Bund auszugehen, müsste hierauf im Wege der Umsatzsteuerverteilung oder durch verfassungsändernde Neuordnung der Aufteilungsquoten für Einkommen- und Körperschaftsteuer reagiert werden. Auch auf diese Weise lassen sich Unwuchten in der Steuerstruktur, die entstünden, wenn der Bund einseitig allein die Verbrauchsteuern immer stärker anspannen würde⁶⁸, vermeiden. Die anstehende Finanzverfassungsreform wäre die richtige Gelegenheit, die staatsinterne Verteilung der Einnahmen aus den bestehenden Steuern neu zu justieren.

Geht es dagegen um möglicherweise wiederkehrende, aber punktuell abgegrenzte Sonderbedarfe des Bundes, so bietet schon die heutige Ermächtigungsgrundlage des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG genügend Flexibilität. Ein voraussetzungsloser Bundeseinkommenszuschlag würde zu einer grundsätzlichen Abänderung des heutigen Finanzverteilungssystems führen. Die ursprünglich intendierte Funktion der Ergänzungsabgabe als eine „bewegliche Steuerreserve“ des Bundes ginge verloren.⁶⁹ Zwar steht das Abstellen auf den Finanzierungszweck und die hierdurch begründete Verknüpfung der Kompetenz mit der Verwendung der Mittel in einem Spannungsverhältnis mit dem Nonaffektationsprinzip und ist – wie gerade der Solidaritätszuschlag belegt – nur schwer überprüfbar. Ein allgemeiner Bundeseinkommensteuernzuschlag läuft aber Gefahr einer dauerhaften Ausweitung der Steuerbelastung zulasten der Länder. Gleichzeitig würde die Gesamtsteuerlast weniger transparent. Jedenfalls stellt sich dann die Frage nach einer Begrenzung des Zuschlags der Höhe nach.⁷⁰ Das BVerfG⁷¹ geht zwar davon aus,

dass sich bereits aus dem Gesamtkontext der Verteilung der Einnahmekompetenzen zwischen Bund und Ländern ergibt, dass der Bund nur eine untergeordnete Kompetenz hat und den Zuschlag nicht beliebig erhöhen darf. Eine ausdrückliche Regelung wäre aber wünschenswert, um eine übermäßige Verschiebung der Ertragsteuereinnahmen zu Lasten der Länder zu verhindern.

4.3 Zuschlagsrechte für Bund und Länder?

Ob mit oder ohne Verfassungsänderung stellt sich dann zudem die Frage, welche Folgerungen sich aus einem dauerhaften Zuschlagsrecht des Bundes für die Steuerkompetenzen von Ländern und Kommunen ergeben und wie ein solches in das System der Gemeinschaftsteuern passt. Im Hinblick auf die Einhaltung der Schuldenbremse und eine wünschenswerte Stärkung wettbewerblicher Elemente erhebt sich im Zuge der anstehenden Föderalismusreform die Notwendigkeit, die Finanzautonomie der Länder durch autonom gestaltbare Steuerquellen, namentlich durch Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, zu stärken. Aus finanzwissenschaftlicher Sicht wird diese Forderung seit Jahrzehnten erhoben.⁷² Derzeit können die Länder ihre Steuereinnahmen im Wesentlichen nur mittelbar und immer nur im Zusammenwirken über den Bundesrat beeinflussen. Dabei handelt es sich um eine Vetoposition und nicht um positive Gestaltungsmacht. Insofern fallen die Länder sogar noch gegenüber den Kommunen zurück, denen Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG ein, wenngleich nicht genutztes Hebesatzrecht auf den Einkommensteueranteil zubilligt. Ein Länderzuschlag zur Einkommensteuer würde die Sichtbarkeit der Verantwortungszusammenhänge stärken und in Landtagswahlen die Folgen der Ausgabenpolitik der Länder zum Gegenstand der Abstimmung machen. All dies spricht – unabhängig davon, dass die Länder eine solche Autonomie und die damit verbundene Verantwortung mehrheitlich wohl eher scheuen – viel mehr als für einen Bundeseinkommenszuschlag für ein Zuschlagsrecht der Länder.

5. Fazit

Ein dauerhaft erhobener, voraussetzungsloser Zuschlag des Bundes zur Einkommen- und Körperschaftsteuer hat zwar gegenüber der jetzigen Situation den Vorzug größerer Ehrlichkeit, stellt aber einen Fremdkörper im System der Finanzverfassung dar. Richtigerweise muss der Solidaritätszuschlag schrittweise zurückgeführt und jedenfalls mit Auslaufen des Solidarpaktes II ganz abgeschafft werden. Die fortbestehenden Steuerkraftunterschiede zwischen den ost- und westdeutschen Ländern, aber auch innerhalb der westdeutschen Länder rechtfertigen dieses Instrument ebenso wenig wie allgemeine Finanzierungsaufgaben des Bundes. Für

68 Siehe BVerfG (Fn. 16).

69 Selmer/Hummel (Fn. 13), S. 379.

70 Derartige Regeln finden sich etwa in Kanada, um eine Überbelastung und wechselseitige Aushöhlung der Steuerbasis durch den gleichzeitigen Zugriff aller Ebenen zu verhindern, vgl. Ernst & Young, Worldwide Corporation Tax Guide 2013/14, S. 208; PricewaterhouseCoopers, Worldwide Tax Summaries 2013/14, S. 319.

71 BVerfG (Fn. 16).

72 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zum Länderfinanzausgleich in der Bundesrepublik Deutschland, 1992, S. 92 ff.; ders., Gutachten „Einnahmenverteilung zwischen Bund und Ländern, 1996, S. 40; ders., Gutachten „Haushaltskrisen im Bundesstaat“, 2005, S. 23; Reiß DStR 1999, 2011 (2018); Jachmann BB 2000, 1432 (1441); Blanke ZaöRV 2005, 71 (81); jetzt auch Reimer VdStRL 73 (2014), 153 (172 f.); Kempny/Reimer, Gutachten für den 70. DJT 2014, D.I.5.

AUFSÄTZE

neu aufkommenden, unvorhersehbaren Sonderbedarf des Bundes bietet der heutige Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG eine hinreichende Grundlage. Im Übrigen muss staatsintern die Steuerverteilung verändert werden, um einer etwaigen allgemeinen Aufgabenverschiebung hin zum Bund Rechnung zu tragen. Deshalb eignet sich der Solidaritätszuschlag auch nicht zur Überwindung des haushalterisch begründeten Widerstandes der Länder gegen Maßnahmen zum Abbau der kalten Progression.

Sollte dem Bund dennoch ein dauerhaftes Zuschlagsrecht zugebilligt werden, müsste dies mit einem Zuschlagsrecht der Länder kombiniert werden. Ein solches Instrument der Flexibilisierung und eines moderaten Wettbewerbsföderalismus ist anders als ein Zuschlag des Bundes inhaltlich begründet und geht über die – grundsätzlich staatsintern zu regelnde – bloße Verteilung von Steuersubstrat zwischen den Gebietskörperschaften hinaus.

Deutlich wird, dass der Solidaritätszuschlag in keinem Fall isoliert betrachtet werden darf. Die Frage der Fortführung bzw. Einführung eines Einkommensteuerzuschlagsrechtes des Bundes über 2019 hinaus muss in den Gesamtkontext der Finanzverfassung, insb. in einen Zusammenhang

mit der Forderung von Ländern und Kommunen nach eigenen Zuschlagsrechten gestellt werden.

Oft braucht die Politik einen Anstoß von außen, namentlich durch das BVerfG, um sich zu Reformen durchzurufen. Nach der Ausweichstrategie des Kammerbeschlusses aus 2010 wünscht man sich, das BVerfG möge sich erneut mit den Kompetenzfragen befassen, nach Möglichkeit noch vor dem Jahr 2019, um den Reformprozess verfassungsrechtlich zu begleiten. In diesem Zusammenhang weist *Birk*⁷³ auf § 81a S. 2 BVerfGG hin, wonach die Entscheidung über Normenkontrollanträge oberster Bundesgerichte durch die Senate erfolgen muss. Der Bundesfinanzhof hat es in der Hand, eine solche Entscheidung zu erwirken und es ist auf der Grundlage der sehr differenzierten Argumentation des II. Senats des BFH in der Entscheidung vom 21.7.2011⁷⁴ durchaus vorstellbar, dass er für Zeiträume nach 2007 doch noch zu der Überzeugung der Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags gelangen könnte.

73 *Birk* FR 2010, 1002 (1003).

74 BFH (Fn. 22) (43).

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei Tele- und Poolarbeitsplätzen

Anmerkung zu den BFH-Urteilen vom 26.2.2014, VI R 40/12 und VI R 37/13

Von Dr. Stephan Geserich, München*

Nach § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 1 EStG sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abziehbar, es sei denn dem Steuerpflichtigen steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 2 EStG). In diesem Fall ist die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt; bildet das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen, ist hingegen ein unbeschränkter Werbungskostenabzug möglich (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 3 EStG). Diese Grundsätze sind auch zu beherzigen, wenn der Werbungskostenabzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei Tele- oder Poolarbeitsplätzen in Rede steht.¹

1. Telearbeitsplatz im häuslichen Arbeitszimmer

Auch ein Raum, in dem ein Steuerpflichtiger zuhause einen Telearbeitsplatz unterhält, kann dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen und damit unter das Ab-

zugsverbot in § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG fallen. Allein der Umstand, dass der Steuerpflichtige (auf Anordnung seines Arbeitgebers) einen Teil seiner Arbeitsleistung im Wege der Telearbeit zu erbringen und dafür einen Raum vorzuhalten hat, erlaubt es nicht diese Räumlichkeit vom Typus des häuslichen Arbeitszimmers auszunehmen. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber die im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer entstehenden Kosten für Kommunikation und Möblierung übernimmt.²

1.1 Typusbegriff

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein „häusliches Arbeitszimmers“ i. S. des § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG das häusliche Büro, d. h. einen Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient.³ Der Nutzung

2 BFH, VI R 40/12 (Fn. 1).

3 Z. B. BFH v. 19.9.2002, VI R 70/01, BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139, DStR 2003, 105; v. 20.11.2003, IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775, DStR 2004, 415; v. 18.8.2005, VI R 39/04, BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428, DStR 2006, 459; v. 22.11.2006, X R 1/05, BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304, DStRE 2007, 669.

* Dr. Stephan Geserich, Richter am BFH, München

1 BFH v. 26.2.2014, VI R 40/12 und VI R 37/13, DStR 2014, 1097 und 1099.